

12 Revisorernas ställning och status kan stärkas

Utredningen förslag

Revisorer får inte ha uppdrag som ledamot eller ersättare i nämnd, fullmäktigeberedning eller kommunalt företag. Detta får som konsekvens att val av revisorer bör ske före val av andra ledamöter, vilket bör regleras i fullmäktiges arbetsordning.

Minimiantalet revisorer som fullmäktige skall utse utökas till fem. Kravet på ersättare för revisorerna avskaffas.

Revisorerna skall i sin granskning biträdas av sakkunniga som de själva väljer och anlitar i den omfattning som behövs *för att fullgöra uppdraget enligt god revisions sed.*

Utredningens bedömning

Revisorerna bör inte vara ledamot eller ersättare i fullmäktige. Någon skärpning av valbarhetsreglerna föreslås emellertid inte.

Revisorerna skall även fortsättningsvis ha samma mandatperiod som övriga förtroendevalda.

För att markera revisorernas oberoende till den politiska majoriteten förordas att ordförande i revisionen utses av minoriteten.

Revisorernas anslag bör beredas av en särskild budgetberedning.

Revisorerna måste tillförsäkras ett sådant ekonomiskt utrymme som gör det möjligt att utföra revisionsuppdraget i enlighet med lagstiftning, god revisions sed och revisionsreglemente.

Arvoden för revisorer bör ligga i nivå med arvoden för andra mer omfattande förtroendeuppdrag i respektive kommun och landsting.

Någon revisors sed bör inte införas.

12.1 En tydlig ansvars- och rollfördelning behövs

En klar ansvars- och rollfördelning mellan beslutande, verkställande och kontrollerande funktioner är viktig. Detta saknas dock många gånger i praktiken, vilket kan innebära en otydlighet och även medföra problem i bl.a. ansvarsutkrävandet. Det är flera förhållanden som bidrar till denna otydlighet. Ett är att fullmäktigeledamöter har uppdrag i nämnder och beredningar. Ett annat är att revisorerna ibland har andra uppdrag i samma kommun eller landsting. Ett tredje är den försvagning av fullmäktiges ställning som många förtroendevalda upplever.

Enligt statistik från Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet är ca 85 procent av fullmäktiges ledamöter också ledamöter i nämnder. Konsekvensen blir att fullmäktigeledamöter skall besluta i frågan om ansvarsfrihet för de nämnder som de själva är ledamot eller ersättare i. Då är det viktigt att skilja på de olika rollerna.

Även revisorer har ibland flera förtroendeuppdrag i kommuner och landsting. Enligt Kommunförbundets och Landstingsförbundets *Faktabas Revision* för år 2004 har 20 procent av de förtroendevalda revisorerna i kommunerna uppdrag som ledamöter i fullmäktige. I landstinget är motsvarande andel 41 procent. Av Faktabasen framgår vidare att nio procent av revisorerna i kommunerna också har uppdrag i nämnd och att motsvarande andel i landstingen är tre procent.

I intervjuerna som redovisas i rapporten *Den kommunala revisionen – med ansvar för granskning av det som räknas på lokal nivå* (separat bilaga till betänkandet) anger fullmäktigeledamöterna att ansvarsprövningsprocessen och revisionen skulle fungera bättre om ansvarsfördelningen mellan beslutande, verkställande och kontrollerande funktioner var tydligare.

Utredningens bedömning

Avsikten med den lagfästa ansvars- och rollfördelningen är att skilja på den politiska maktens tre funktioner – beslutande, verkställande och kontrollerande – för att på så sätt skapa en så sund politisk ordning som möjligt. En otydlig ansvars- och rollfördelning kan försvåra såväl ansvarstagandet som ansvarsutkrävandet.

Av rekryteringsskäl kan det vara nödvändigt att fullmäktigeledamöter har uppdrag i nämnderna. Det anses ibland även som en fördel att nämndledamöterna hämtas ur fullmäktigegruppen med hänsyn till behovet av god förankring i den kommunala verksamheten i stort. Fullmäktiges övergripande mål och riktlinjer för verksamheten är ju utgångspunkten för nämndernas verkställande uppdrag.

Enligt utredningen innebär den av fullmäktigeledamöterna upplevda otydligheten i ansvars- och rollfördelningen ett problem ur bl.a. ansvarsprövningssynpunkt. För att upprätthålla en tydlig ansvars- och rollfördelning även i de situationer där förtroendevalda har flera uppdrag är det nödvändigt att de förtroendevalda har en god kunskap om samt en djup förståelse och respekt för de olika politiska funktionernas uppdrag.

Revisorernas trovärdighet handlar bl.a. om oberoende. Detta innebär att en revisor helst inte skall ha andra politiska uppdrag i kommunen eller landstinget. I debatten om revisorernas oberoende har framhållits att det är ett betydande trovärdighetsproblem att revisorer ibland har uppdrag som nämndledamöter och relativt ofta även som fullmäktigeledamöter. Formellt sett är detta inte något problem eftersom jävsregler, valbarhetsbegränsningar och fullmäktiges suveränitet förhindrar att beroendesituationer uppstår. Det kan ändå lätt uppfattas som en otydlighet som minskar tilltron till revisionen som demokratiskt kontrollinstrument.

12.2 Revisorer bör inte ha uppdrag i fullmäktige

Frågan om en förtroendevald revisor skall kunna ha uppdrag som ledamot eller ersättare i fullmäktige har aktualiserats i utredningen utifrån en oberoende- och trovärdighetsaspekt. Denna fråga har ägnats relativt mycket uppmärksamhet under senare år. Frågan diskuterades i den föregående Kommunrevisionsutredningen (SOU 1998:71) och har även berörts i tidigare utredningar, bl.a. av Lokaldemokratikommittén (SOU 1993:90) och Förnyelsekommittén (SOU 1996:169). De båda statliga utredningarna kom till olika slutsatser.

Lokaldemokratikommittén ansåg att revisorer som inte har uppdrag i fullmäktige, saknar den nödvändiga personliga närkontakt med den kommunala verksamheten som följer med medlemskapet i

fullmäktige. Kommittén förordade därför att de politiska partierna skulle rekrytera revisorer med erfarenhet av fullmäktigearbete och med god kännedom om den kommunala verksamheten. För att undvika att revisionen skulle partipolitiserats menade Förnyelsekommittén däremot att det inte var lämpligt att rekrytera revisorerna bland fullmäktigeledamöterna, men gärna bland personer med goda erfarenheter av kommunal verksamhet. Kommunrevisionsutredningen ansåg att det inte var motiverat att införa en bestämmelse i kommunallagen som förhindrar rekrytering av fullmäktigeledamöter till revisorsuppdraget.

I propositionen *En stärkt kommunal revision* (prop. 1998/99:66) framhöll regeringen att valbarheten till revisor skall vara begränsad på ett sådant sätt att den garanterar att revisionen är opartisk och tillförlitlig. Principiella motiv ansågs tala för en relativt sträng avgränsning av valbarheten. Regeringen ansåg dock inte att det fanns tillräckligt starka skäl för att utesluta fullmäktigeledamöter till uppdrag som revisorer. Fullmäktige måste självständigt bedöma vilka kandidater som har en sådan erfarenhet och integritet att revisorsuppdragets krav på opartiskhet kan förenas med vederbörandes uppdrag i fullmäktige.

Utredningens bedömning

Revisorernas oberoende ställning är av stor betydelse för kommun- och landstingsmedlemmarnas tilltro till rättssäkerhet, demokrati och en effektiv användning av resurser. Genom skärpta regler som begränsar möjligheten att rekrytera revisorer ur fullmäktigegruppen skulle objektiviteten och opartiskheten i revisionen ytterligare betonas. Utredningen avser dock inte att föreslå en sådan reglering, främst med hänsyn till att det då i mindre kommuner kan uppstå problem att rekrytera revisorer med politisk erfarenhet och god kännedom om kommunal verksamhet.

Utredningen förordar emellertid att kommuner och landsting så långt som möjligt undviker att rekrytera revisorer bland fullmäktiges ledamöter. Syftet är att markera att revisionens oberoende och självständighet. Fullmäktige bör därför eftersträva en tydlig uppdelning mellan den beslutande och den granskande funktionen vid val av revisorer. Det är också viktigt att varje enskild revisor är medveten om innehållet i sitt uppdrag och tydlig i sin roll. Det är viktigt att fullmäktige och revisorerna har goda relationer. Enligt

utredningens bedömning finns dock goda möjligheter att upprätthålla en väl fungerande kommunikation mellan fullmäktige och revisorerna, även om revisorerna inte har plats i fullmäktige (se avsnitt 9).

12.3 Revisorer får inte ha uppdrag i nämnd, fullmäktigeberedning eller kommunalt företag

Det är inte ovanligt att revisorer även har förtroendeuppdrag som ledamot eller ersättare i en nämnd eller i ett kommunalt företag i den egna kommunen eller landstinget. Att ha uppdrag i en nämnd inom den egna kommunen eller landstinget innebär enligt huvudregeln, 9 kap. 4 § kommunallagen, att vederbörande inte kan vara revisor i den nämndens verksamhet. I de fall då någon är ledamot eller ersättare i nämnd och fullmäktige ändå vill välja personen till revisor, anger fullmäktige att revisorn undantas från granskning av den aktuella nämnden (det s.k. undantagssystemet). Revisorn väljs då för granskning av andra nämnders verksamhet.

Frågan om en revisor skall kunna ha uppdrag som ledamot eller ersättare i nämnd hänger nära samman med den nyss diskuterade frågan om revisor skall kunna rekryteras ur fullmäktigegruppen. Det handlar om vilka valbarhetsbegränsande regler som är rimliga, dvs. hur valbarheten till revisor bör vara begränsad för att i största möjliga utsträckning säkerställa att revisionen är oberoende och tillförlitlig.

Även denna fråga har tidigare diskuterats i olika sammanhang. I stort samma för- och nackdelar har anförts i denna fråga som i frågan om det är lämpligt att revisor är ledamot i fullmäktige. I propositionen *En stärkt kommunal revision* (1998/99:66) ansåg regeringen att revisionen fungerar bäst om revisorer endast i undantagsfall har uppdrag i nämnd. Regeringen fann dock inte tillräckligt starka skäl för att förbjuda detta.

Utredningens förslag

Med hänsyn till behovet av att markera revisionens objektivitet och opartiskhet anser utredningen att det inte är lämpligt att en förtroendevald revisor har uppdrag i nämnd, fullmäktigeberedning eller i sådant företag som avses i 3 kap. 17–18 §§ kommunallagen. Utred-

ningen anser därför att det finns skäl att införa en valbarhetsbegränsande regel med innebörden att detta inte skall vara möjligt i samma kommun eller landsting. Undantagssystemet kvarstår dock i vissa delar, vilket närmare framgår av författningskommentaren (4 kap. 6 § KL).

När fullmäktige väljer ledamöter till nämnder, fullmäktigeberedningar och kommunala företag förekommer det att någon som blivit vald till sådant uppdrag också blir vald till revisor. Konsekvensen av den nya bestämmelsen blir då att revisorn automatiskt blir entledigad från sitt uppdrag i nämnd, fullmäktigeberedning eller kommunalt företag. För att förhindra att en sådan situation uppkommer bör valet av revisorer ske före valet av ledamöter i nämnder, fullmäktigeberedningar eller kommunala företag. Detta bör regleras i fullmäktiges arbetsordning.

12.4 Antalet revisorer ökar och ersättare skall inte utses

Enligt 9 kap. 2 § kommunallagen skall minst tre revisorer och lika många ersättare väljas vid revision av verksamheten. Vid särskild revision av en viss eller vissa nämnders verksamhet skall minst tre revisorer och lika många ersättare väljas för varje nämnd eller grupp av nämnder. Granskningsperioden omfattar fyra år. Det innebär att revisorerna slutfört sitt uppdrag först sedan de under det femte året efter valet har granskat det fjärde årets verksamhet.

Revisorsersättarnas tjänstgöring har inte reglerats i kommunallagen. Vanligen finns den istället reglerad i det revisionsreglemente som fullmäktige får utfärda. De revisorsersättare som fullmäktige väljer, tjänstgör för ordinarie revisor vid dennes långvariga frånvaro. Med långvarig frånvaro avses t.ex. långvarig sjukdom. Det kan också enligt praxis vara fråga om vistelse på annan ort där den ordinarie revisorn inte kan fullgöra sitt uppdrag, men inte frånsagt sig uppdraget.

Statistiken visar att kommunerna i genomsnitt har drygt fem revisorer. Landstingen har i genomsnitt drygt sju revisorer. Inget landsting och endast 60 kommuner har färre revisorer än fem.

Utredningens förslag

Av den enkätundersökning som Svenska kommunförbundet och Landstingsförbundet nyligen genomfört (bilaga 4) framgår att revisorsersättarna i endast ca hälften av kommunerna respektive landstingen ges möjlighet att delta i revisionens sammanträden och på så sätt följa granskningsarbetet. Enkätundersökningen visar också att revisorsersättarna mycket sällan har möjlighet att som revisorer delta i granskningen och ansvarsprövningen av nämnder. Det förekommer dock att revisorsersättarna har uppdrag som lekman-revisor inom ramen för den samordnade revisionen av de kommunala företagen. Det är vidare sällsynt att ordinarie revisor är långvarigt frånvaro. Om ordinarie revisor av någon anledning avgår, förekommer det nästan aldrig att en ersättare väljs i dennes ställe vid fyllnadsval i fullmäktige.

Mot denna bakgrund föreslår utredningen att fullmäktiges skyldighet att välja att revisorsersättare avskaffas. Idag skall fullmäktige välja minst tre revisorer för att granska verksamheten. För att revisorerna även skall kunna bemanna uppdragen som revisorer och lekman-revisorer i de kommunala företagen samt också för att kunna uppnå bredast möjliga representativitet vad gäller såväl partierna i fullmäktige som erfarenhet, kön, ålder, etnicitet m.m. – föreslås att det antal revisorer som väljs skall utökas till fem.

12.5 Revisorernas möjlighet att anlita sakkunniga förtydligas

Av 9 kap 8 § kommunallagen framgår att revisorerna i sin granskning skall biträdas av sakkunniga som de själva väljer och anlitar i den omfattning som behövs. Före år 2000 fanns inte något krav i kommunallagen på att de förtroendevalda skulle biträdas av sakkunniga i sitt revisionsarbete. På förslag av Kommunrevisionsutredningen (SOU 1998:71) infördes emellertid ett sådant krav i lagen.

I propositionen *En stärkt kommunal revision 1998/99:66* anförde regeringen att ett lagfästande av krav på sakkunnigt biträde är ett sätt att markera den särskilda vikt som regeringen vill lägga vid revisorernas arbete med att se till att all kommunal verksamhet bedrivs på ett ändamålsenligt, kvalificerat och rättssäkert sätt. Regeringen framhöll också att det är viktigt ur ett medborgar-

perspektiv att det ställs höga krav på att revisionen genomförs på ett kompetent sätt.

Utredningens förslag

Utredningen föreslår att bestämmelsen om att ”revisorerna i sin granskning skall biträdas av sakkunniga som de själva väljer och anlitar i den omfattning som behövs” – skall kompletteras med tillägget ”för att fullgöra uppdraget enligt god revisionssed”. Motsvarande tillägg föreslås i aktiebolagslagen för lekmannarevisorer i de kommunala företagen (se avsnitt 17.2).

Förslaget till tillägg är ett förtydligande av lagstiftarens avsikt. Tillägget syftar till att understryka kravet på att sakkunniga skall anlitas för att tillgodose en fullgod revision. Tillägget medför också ett krav på en likvärdig bedömning över landet. Behovet av sakkunnigas medverkan kan dock variera med hänsyn till kommunens eller landstingets storlek samt komplexiteten i verksamheten. Bedömningen måste i likhet med vad som i övrigt följer av god revisionssed utvecklas i praxis.

Förslaget kan i vissa fall innebära behov av ökade resurser till revisionen. Detta torde dock enligt utredningens mening i huvudsak uppvägas av effektiviseringar och kostnadsbesparingar i verksamheten till följd av revisionens arbete.

12.6 Revisionens ordförande bör utses av minoriteten

Enligt 6 kap 15 § kommunallagen skall fullmäktige bland nämndens ledamöter välja en ordförande samt en eller två vice ordförande. Motsvarande bestämmelse finns inte för revisionen. Enligt 9 kap. 7 § kommunallagen fullgör varje revisor sitt uppdrag självständigt. I de flesta fall utses ändå en ordförande bland revisorerna för att bl. a samordna verksamheten och vara ordförande när revisorerna samfällt fattar beslut i förvaltningsärenden.

Av de enkätundersökningar som Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet genomfört under senare år (bilaga 4) framgår att det blivit allt vanligare att minoriteten innehar ordförandeposten. År 1996 hade drygt hälften av kommunerna valt att låta ordförandeskapet i revisionen innehas av minoriteten, år 2000 var det drygt 60 procent och år 2004 är det drygt 70 procent. I

landstingen innehar minoriteten ordförandeskapet i drygt 70 procent av landstingen år 2004. Uppgift för de tidigare åren saknas för landstingen.

Utredningens bedömning

Rent faktiskt saknar det betydelse om majoriteten eller minoriteten innehar ordförandeposten i revisionen eftersom samtliga revisorer kan agera självständigt i sitt granskningsuppdrag. Med hänsyn till att oberoende, objektivitet och opartiskhet skall känneteckna revisorernas uppdrag är valet av ordförande i revisionen egentligen en fråga om enbart kompetens och lämplighet.

Enligt utredningens mening kan det dock ur trovärdighetssynpunkt vara en fördel att markera revisorernas oberoende till den politiska majoriteten genom att låta ordföranden i revisionen utses av den politiska minoriteten.

12.7 Revisorerna mandatperiod ändras inte

I samband med ansvarsprovningen av 2002 års verksamhet var det flera revisorer vilka hade utfört sitt uppdrag med oberoende och hög integritet, som inte blev nominerade till en ny mandatperiod av sina partier – medan förtroendevalda som vägrats ansvarsfrihet fick fortsatt uppdrag. Detta kan ur demokratisk synpunkt anses som mycket allvarligt.

Mandatperioderna är fyra år för alla förtroendevalda. Det gäller också de förtroendevalda revisorerna, även om dessa inte slutför sitt uppdrag förrän det fjärde årets verksamhet är granskad.

Utredningens bedömning

Utgångspunkten är att rekryteringen och nomineringen av revisorer sker genom de politiska partierna. Olika sätt att stärka de förtroendevalda revisorernas ställning har diskuterats av utredningen. Ett sätt kan vara att ändra revisorernas mandatperiod. Ett annat sätt kan vara att införa en längre mandatperiod för revisorer respektive att tillämpa s.k. saxade val under fyraårsperioden. Det senare kan t.ex. innebära att revisorerna inte utses vid samma tillfälle som

övriga förtroendevalda, utan att dessa utses i mitten av den mandatperiod som gäller för övriga förtroendevalda.

Utredningen anser dock att det är en fördel om revisorerna finns i samma system som övriga förtroendevalda. Vi anser det därför inte lämpligt att införa specialregler som innebär att revisorer har en längre, t.ex. dubbel mandatperiod. Uppdraget som revisor bygger på förtroende och bör därför omfattas av samma demokratiska regler, inklusive mandatperiodens längd, som övriga förtroendeuppdrag. Utredningen anser inte heller att saxade val skulle lösa några problem, utan snarare skapa nya. Saxade val skulle innebära många praktiska problem – bl.a. rekryteringsproblem och svårigheter för revisorerna att kunna uttala sig om hela mandatperioden. Sammanfattningsvis förordar utredningen därför att revisorerna skall ha samma mandatperiod som övriga förtroendevalda och att de skall väljas vid samma tillfälle. Utredningen föreslår således inte någon förändring mot nuläget.

Vi vill dock på nytt lyfta fram de politiska partiernas ansvar för att nominera förtroendevalda revisorer på ett ansvarsfullt sätt med respekt för revisorernas självständiga ställning och revisionens roll som demokratiskt kontrollinstrument.

12.8 En särskild budgetberedning behövs

Det är fullmäktige som beslutar om revisorernas budget. Såväl lagstiftaren som Svenska Kommunförbundets och Landstingsförbundets skrift *God revisionssed i kommunal verksamhet* understryker att revisorernas budget skall beredas av en av fullmäktige särskilt utsedd budgetberedning.

Av Svenska Kommunförbundets och Landstingsförbundets nyligen genomförda enkätundersökning (bilaga 4) framgår att i drygt 85 procent av kommunerna bereds revisorernas budget av fullmäktiges presidium eller av en för detta ändamål särskilt utsedd budgetberedning. Det framgår dock också att det fortfarande förekommer att kommunstyrelsen bereder revisorernas budget. På landstingssidan är det endast i ett fall som revisorernas budget inte bereds av fullmäktiges presidium eller av en särskilt utsedd budgetberedning.

Utredningens bedömning

För att stärka och värna revisorernas oberoende är det enligt utredningens mening synnerligen angeläget att revisorernas anslag bereds av en särskild budgetberedning i vilken det om möjligt inte ingår några fullmäktigerepresentanter som själva granskas av revisorerna. Det är viktigt att formerna för beredningen av revisorernas budget regleras i kommunernas respektive landstingens revisionsreglemente.

12.9 Revisorerna måste få tillräckliga ekonomiska resurser

Revisorernas behov av ekonomiska resurser varierar mellan olika kommuner och landsting samt över tiden. Förutsättningarna vad gäller verksamhet, organisation och ekonomi är olika – liksom behovet av fördjupad revision, vilket i sin tur hänger samman med kvaliteten på den interna kontrollen och riskerna i verksamheten. Resursbehovet hänger också samman med bl.a. revisorernas arbetsätt, behovet av administrativt stöd, revisorernas utbildningsbehov samt inte minst nivån på revisorernas arvoden.

Utredningens bedömning

Utredningen vill särskilt framhålla vikten av att revisionen tillförsäkras det ekonomiska utrymme som ger dem möjlighet att utföra revisionsuppdraget i enlighet med lagstiftning, god revisionssed och revisionsreglemente – så att de kan avge sitt uttalande i frågan om ansvarsfrihet på tillräcklig grund.

12.10 Nivån på revisorernas arvode är viktig

Revisorernas arvoden utgår från olika modeller. Vanligt är att revisorerna har ett fast arvode plus sammanträdesersättning samt att ordförande, och ibland också vice ordförande, har en något högre nivå på sina ersättningar. Det är vanligt att ordförande endast har fast arvode. Arvodsnivån för revisorerna varierar dock en hel del mellan olika kommuner och landsting. Många gånger gäller dock

att nivån på revisorernas fasta arvoden är lägre än arvodena till ordförande och ledamöter i andra nämnder.

Utredningens bedömning

Utredningen anser att nivån på revisorernas arvoden är av stor vikt för uppdragets ställning och status och för förutsättningarna att rekrytera kompetenta personer med möjlighet att avsätta tid för uppdraget. Vi anser att nivån på revisorernas arvoden med hänsyn till uppdragets omfattning och särskilda betydelse bör ligga i nivå med andra mer omfattande uppdrag i kommunen eller landstinget. Enligt vår mening bör revisorernas arvoden beredas samtidigt med arvoden för övriga förtroendeuppdrag. Det bör lämpligen ske före den nya mandatperioden.

12.11 Revisors-ed bör inte införas

Utredningen har, som ett bland flera förslag för att stärka revisorernas ställning, diskuterat möjligheten att införa en särskild revisors-ed i likhet med domarens inom rättsväsendet.

Utredningens bedömning

Å ena sidan anser vi att den här typen av åtgärder av mer ceremoniell karaktär kan ha ett visst värde, å andra sidan har vi bedömt det mer angeläget att rekommendera åtgärder som på ett mer reellt sätt stärker revisorernas ställning och status. Någon särskild revisors-ed föreslås således inte.

13 Samarbetet i revisionen behöver stödjas

Utredningens förslag

Kommuner och landsting får sluta avtal om att tillhandahålla sakkunnigt biträde till varandras revisorer. Lagen om offentlig upphandling (LOU) är dock tillämplig.

Utredningens bedömning

En väl utvecklad samverkan mellan revisorer i kommuner och landsting bör eftersträvas. En sådan samverkan innebär goda möjligheter till kompetensutveckling och kvalitetssäkring samt ett bättre resursutnyttjande.

Det är viktigt att fullmäktige uppmärksammar revisorernas behov av kvalificerat stöd vid upphandling av sakkunnigt biträde.

13.1 Revisorerna deltar i olika former av samverkan

Samverkan i nätverk

I arbetet med att stärka och utveckla den kommunala revisionen pekar de förtroendevalda revisorerna ofta på behovet av erfarenhetsutbyte och gemensam kompetensutveckling. Behovet av ”marknadsneutrala” mötesplatser och mötestillfällen betonas också, oavsett vilka sakkunniga biträden som revisorerna anlitar. Detta ger bl.a. möjlighet att diskutera frågor som gäller de sakkunniga, t.ex. samarbetsformer och upphandling.

Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet har sett det som en viktig uppgift att bidra till etablering av nätverk mellan revisorer i kommuner och landsting. Förbunden har genom aktiva insatser medverkat vid tillkomsten av flera ”nätverksorganisationer” – t.ex. Östrev (Nätverket för förtroendevalda revisorer i

Östergötland) och Dalrev (dito för Dalarna). Flera andra fasta nätverk finns etablerade runt om i landet.

Syftet med dessa nätverk är bl.a. att främja god revisionssed genom att arbeta med kompetensutvecklingsfrågor och allmänt erfarenhetsutbyte, att vara ett stöd i samband med upphandling av sakkunniga biträden, att initiera gemensamma granskningar, att ge råd och stöd i frågor beträffande ansvarsprövningen samt att underlätta kommunikationen mellan revisorerna inom ett läns kommuner och landsting genom återkommande möten och konferenser.

De nätverk som hittills skapats har eftersträvat en enkel och informell struktur. Nätverken arbetar ofta med ett cirkulerande ansvar för nätverksträffarna mellan de deltagande kommunerna (stafettmodellen). Administrativt har nätverken ibland sökt samarbete med bl.a. de länsanknutna kommunförbunden.

Samverkan i föreningar

Inom revisionsområdet finns också exempel på samarbete i föreningsform. Här kan i första hand STAREV nämnas, samarbetsorgan för förtroendevalda revisorer i kommuner och landsting med egna revisionskontor. Denna ideella förening har bl.a. som uppgift att vara ett forum för information och debatt, att vara ett samarbetsorgan för kvalitetsutveckling och dokumentation av god revisionssed samt att vara ett organ för utbildning och erfarenhetsutbyte för såväl förtroendevalda som yrkesrevisorer i kommunal revision. Av yngre datum men med samma inriktning är FFR, Föreningen för förtroendevalda revisorer i Mellannorrland. Även FFR har status som ideell förening.

Samverkan i projekt

En annan form av samverkan över kommun- och landstingsgränserna är gemensamma revisionsprojekt. Det främsta syftet med sådana projekt är vanligen att granska frågor som berör både kommunen och landstinget. Det kan t.ex. handla om att granska ett gemensamt område i "gränslandet" mellan sjukvård och primärkommunal äldreomsorg.

Gemensamma projekt kan också handla om granskning av t.ex. redovisnings- eller internkontrollfrågor. Denna typ av projekt förespråkas ofta av de upphandlade yrkesrevisorerna, som vanligen har en praktisk fördel av att arbeta med samma granskningsuppgift i flera kommuner eller landsting. Sådan samverkan ger även en lägre kostnad, vilket är en fördel med hänsyn till de vanligen begränsade revisionsresurserna.

Utredningens bedömning

Utredningen kan konstatera att revisorerna samverkar på olika sätt för att utveckla och stärka den kommunala revisionen. Utredningen anser att en väl utvecklad samverkan mellan revisorer i kommuner och landsting har många fördelar. Det ger goda möjligheter till ökat kunskaps- och erfarenhetsutbyte. Det är också ett sätt att få ut mer av begränsade revisionsresurser – särskilt i de mindre och mellanstora kommunerna. Att delta i föreningar, nätverk och andra samverkansformer är strategiskt viktigt för kompetensutveckling, kvalitetssäkring och ett högt resursutnyttjande inom den kommunala revisionen.

13.2 Samarbete om sakkunniga

Sju större kommunerna och cirka hälften av landstingen har egna revisionskontor med anställda sakkunniga. Flertalet kommuner och landsting upphandlar dock sina sakkunniga. Även de med egna kontor upphandlar externa tjänster.

I Väst-Sverige har fem kommuner – Munkedal, Orust, Sotenäs, Strömstad och Tanum – gemensamt bildat ”SAMREV – kommuner i revisionssamverkan”. I sitt samverkansavtal har de fem kommunerna lagt fast att syftet med denna samverkan är att uppnå en ökad effektivitet i revisionsarbetet, att skapa bättre förutsättningar för samverkan i revisionsfrågor, att begränsa kostnaderna för sakkunnigt biträde samt att höja beställarkompetensen vid upphandling av revisionstjänster och andra verksamhetsexperter. Bakgrunden till samarbetet är att dessa fem kommuner – liksom i princip alla kommuner utan egna revisionskontor – behöver tillgång till bl.a. upphandlingsstöd och annat administrativt stöd.

Som en del i kommunernas revisionssamverkan ingår gemensam finansiering av en sakkunnig. Denne är anställd av en av kommunerna, men biträder genom samarbetsavtalet alla de samverkande kommunernas revisorer. Den anställde sakkunnige har bl.a. till uppgift att administrera och även praktiskt utföra viss granskning, att stödja förtroendemannarevisionen, att sköta upphandling av externa tjänster för granskning av verksamheten i kommunerna samt att administrera revisorernas verksamhet.

Vad säger lagen

Av 9 kap. 8 § kommunallagen framgår att revisorerna i sin granskning skall biträdas av sakkunniga som de själva väljer och anlitar i den omfattning som behövs. Bestämmelserna möjliggör för kommuner och landsting att använda egen personal och/eller att efter upphandling anlita extern personal. Nuvarande bestämmelse innehåller ingen närmare reglering av möjligheten till samarbete mellan kommuner och landsting.

Hur mycket samarbete som är möjligt bestäms utifrån de allmänna kompetensreglerna i kommunallagen. Av 2 kap. 1 § kommunallagen framgår att kommuner och landsting får handha sådana allmänna angelägenheter som har anknytning till kommunen eller landstingets territorium eller medlemmar (lokaliseringsprincipen). Bestämmelsen anger som en förutsättning för att samarbete skall vara möjligt, att alla de kommuner och landsting som samarbetar kan dra nytta av samarbetet.

Ett samarbete som innebär att en sakkunnig är anställd delvis i en kommun och delvis i en annan är enligt utredningens bedömning därför möjlig. Däremot kan en kommun inte ha en sakkunnig-resurs som kommunen helt eller delvis erbjuder andra kommuner mot ersättning. Detta skulle innebära att kommunen bygger upp en permanent överkapacitet som inte har det främsta syftet att tillgodose de egna medlemmarnas intresse.

Utredningens förslag

Alla kommuner och landsting har inte behov av sakkunnigt biträde till revisorerna i den omfattning att det motiverar egen anställd personal. Det kan också vara en fördel att använda sig av utomstående

revisionstjänster för att säkerställa en hög kompetens. Att upphandla sådan extern hjälp kräver dock i sig kvalificerad upphandlingskompetens, vilket är resurskrävande och därmed också betungande i framförallt mindre kommuner.

En utifrån gällande rätt tänkbar lösning för samarbete om sakkunnigt biträde till revisorerna, är samverkan i form av ett kommunalförbund. Att använda ett kommunalförbund enbart för samarbete om sakkunnigresurser framstår dock som en komplicerad lösning. Möjlighet till samarbete bör därför finnas i enklare form.

I *Samordnad upphandling* (Ds 2004:37) föreslås att det skall bli möjligt för kommuner och landsting att överlåta till en annan upphandlade enhet att ingå ramavtal i en offentlig upphandling och fatta beslut om s.k. tilldelningsbeslut. Förslaget i promemorian kan eventuellt möjliggöra ökat samarbete kring upphandling av sakkunnigt biträde. Förslaget möjliggör dock inte att en kommun eller ett landsting direkt utnyttjar personal i en annan kommun eller landsting.

Mot denna bakgrund anser utredningen att en uttrycklig möjlighet för kommuner och landsting att erbjuda varandra tjänster som sakkunniga i revisionsarbetet bör införas. En ny bestämmelse föreslås med innebörden att kommuner och landsting får sluta avtal om att tillhandahålla sakkunnigt biträde till varandras revisorer. Bestämmelsen innebär en utvidgning av den kommunala kompetensen. Syften med bestämmelsen är främst att närliggande kommuner och landsting skall kunna bistå varandra.

Mot en sådan vidgning av kommuner och landstings möjlighet att samarbeta talar att detta kan tänkas få effekter för det privata näringslivet. Behovet av att köpa tjänster minskar om kommuner och landsting i större utsträckning samarbetar med gemensam personal. Mot detta kan dock invändas att nuvarande lagstiftning möjliggör för kommuner och landsting att ha egen anställd personal. Det är inte heller någon principiell nyhet att kommuner och landsting använder egen personal som sakkunniga i revisionen. Förslaget innebär därför inte någon inskränkning i det egentliga näringslivets område.

En vidgad möjlighet till samarbete skulle också vara frivillig. Om de tjänster som näringslivet tillhandahåller de enskilda kommunerna och landstingen bedöms som tillräckliga, så behöver inga gemensamma resurser skapas. En vidgad möjlighet till samarbete skulle därför kunna ha positiva effekter ur ett konkurrensperspektiv genom att de ökar kraven på de privata aktörerna att tillhand-

hålla tjänster till sådant pris och sådan kvalitet att kommuner och landsting inte behöver bygga upp gemensamma resurser.

Utredningen anser sammanfattningsvis att samarbete kring sakkunnigt biträde till de förtroendevalda revisorerna skall bli möjligt och att kommuner och landsting därför skall få sluta avtal om att tillhandahålla sakkunnigt biträde till varandra. Eftersom det kommer att ske ett utbyte av ekonomiska tjänster som skall regleras i ett avtal mellan parterna är lagen (1992:1528) om offentlig upphandling (LOU) tillämplig.

13.3 God kompetens behövs vid upphandling av sakkunniga

Att upphandla revisionstjänster är komplicerat och tidskrävande

Revisorerna i kommuner och landsting anlitar vanligen revisionsföretag för uppdraget som sakkunnigt biträde. I och med tillkomsten av LOU skall upphandlingen av sakkunniga genomföras i konkurrens. Att upphandla revisionstjänster är komplicerat och tidskrävande. Upphandlingsreglerna i LOU förutsätter bl.a. en noggrann uppdragsbeskrivning och kravspecifikation samt tydliga utvärderingskriterier.

Uppdraget som sakkunnig är vanligen ett kvalificerat uppdrag med stor bredd i innehållet. Uppdraget förutsätter ett nära samspel med uppdragsgivaren – de förtroendevalda revisorerna – och även med dem som skall granskas – nämnder och styrelsen. De förtroendevalda revisorerna framhåller även ofta att relationen till de sakkunniga och att den mer personliga förmågan att samarbeta är en mycket viktig faktor vid val av revisionsföretag. Dessa dimensioner kan vara svåra att objektivt fånga såväl i en anbudsförfrågan som i den efterföljande bedömningen. Sammantaget innebär detta att det kan vara svårt att i alla delar tydligt definiera och avgränsa i en uppdragsbeskrivning.

Ett förhållande som ytterligare komplicerar revisorernas upphandling av sakkunniga är att det blir allt vanligare att kommuner och landsting vill ”hålla samman” upphandlingen av samtliga revisionstjänster. Upphandlingen skall således även omfatta uppdragen som sakkunnigt biträde till lekmannarevisorerna och uppdragen som auktoriserade revisorer i de kommunala företagen.

Sammanfattningsvis ställer detta stora krav på dem som skall upphandla, dvs. i detta fall de förtroendevalda revisorerna. Alla kommuner eller landsting har inte heller möjlighet att erbjuda den särskilda kompetens som är angelägen i upphandlingen av revisionstjänster.

Utredningens bedömning

Utredningen kan konstatera att upphandlingen av sakkunnigt biträde till de förtroendevalda revisorerna och lekmannarevisorerna oftast är en komplicerad fråga som ställer särskilda krav på kvalificerad kompetens. Att genomföra en bra upphandling förutsätter kunskap såväl om LOU som om den kommunala revisionen och de sakkunnigas uppdrag. Upphandlingsproceduren innehåller även många tidskrävande moment. De förtroendevalda revisorerna behöver därför som regel stöd i upphandlingsarbetet.

Utredningen anser att det är avgörande för tilltron till revisionens trovärdighet och kompetens att de förtroendevalda revisorerna har tillgång till god sakkunnig expertis. Detta förutsätter i sin tur att de förtroendevalda revisorerna har tillgång till kvalificerat stöd vid upphandlingen av sakkunnigt biträde. Vi anser därför att det är angeläget att fullmäktige särskilt uppmärksammar revisorernas behov av sådant stöd i upphandlingsarbetet samt även av annat administrativt stöd.

14 Revisorerna och deras förvaltning

14.1 Granskning respektive förvaltningsärenden

I 9 kap. 7 § kommunallagen anges att varje revisor fullgör sitt uppdrag självständigt. Bestämmelsen infördes genom 1991 års kommunallag. Enligt förarbetena (prop. 1990/91:117) innebär bestämmelsen att revisorerna skall vara självständiga både i förhållande till de granskade och till varandra. En revisor kan således inte överröstas av andra revisorer i granskningsärenden och revisorerna fattar inte majoritetsbeslut i sådana ärenden. Varje revisor har också rätt att anföra en egen mening i revisionsberättelsen. Det finns inte heller något hinder mot att var och en av revisorerna avger en egen revisionsberättelse.

Enligt 9 kap. 14 § kommunallagen svarar revisorerna för den förvaltning som har samband med revisionsuppdraget, om inte fullmäktige bestämmer något annat. Enligt 9 kap. 15 § skall de beslut som revisorerna fattar om sin förvaltning och om jäv tas upp i protokoll. Föreskrifterna i 6 kap. 30 § kommunallagen om justering skall tillämpas också på revisorernas protokoll.

Sammantaget innebär detta att det finns en skillnad mellan det egentliga granskningsarbetet och den förvaltning som har samband med revisionsuppdraget. Beslut om sådan förvaltning som avses i 9 kap. 15 § kan överklagas med laglighetsprövning enligt 10 kap. 2 § 4 kommunallagen. Beslut som revisorerna fattar inom sitt granskningsarbete är dock inte överklagbara med laglighetsprövning.

Innehållet i förvaltningsuppdraget är inte närmare definierat. I rättsfallet RÅ 1971 ref 42 prövades frågan om revisorernas beslut att anställa och entlediga personal skulle ses som nämndbeslut och därmed vara överklagbara. Regeringsrätten slog fast att när revisorerna fullgör dessa förvaltningsuppgifter har de ställning av nämnd och deras beslut är då överklagbara. Detta fall är dock från tiden innan nuvarande bestämmelser om överklagande av revi-

sorernas förvaltningsbeslut fanns. Frågan är därför om det fortfarande är relevant.

I den juridiska litteraturen har frågan analyserats av Lundin som menar att förarbetena inte ger någon entydig ledning, men att en slutsats kan vara att om fullmäktige väljer att organisera revisorerna som en nämnd skall deras förvaltningsbeslut uppfattas som nämndbeslut. För sådana beslut har revisorerna revisionsansvar. Detta får som följd att särskilda revisorer måste väljas för att granska revisionsnämndens förvaltningsbeslut, eftersom revisorerna inte kan granska sig själva. Om revisorerna däremot är organiserade i s.k. kollegieform blir slutsatsen en annan, nämligen att deras förvaltningsbeslut inte skall ses som nämndbeslut i kommunallagens mening¹. För sådana beslut har revisorerna inte något revisionsansvar. Rättsfallet RÅ 1971 ref 42 skulle i detta fall vara överspelat enligt Lundin.

Utredningens bedömning

Utredningen kan konstatera att det är endast i ett fåtal fall som revisorerna i kommuner och landsting är organiserade som nämnd genom beslut i fullmäktige. Det stora flertalet arbetar i kollegieform, även om detta begrepp inte används generellt. I kommuner och landsting tillämpas således olika mer eller mindre tydliga former av organisatoriska lösningar för att handha revisorernas förvaltning.

Av 9 kap. 18 § kommunallagen framgår att fullmäktige får meddela närmare föreskrifter om revisionen. Bestämmelsen utgör ett stöd för att fullmäktige kan välja organisationsform för revisorerna. Lagen ger således en valmöjlighet och fullmäktige kan välja att låta revisorerna använda kollegieformen eller att utgöra en nämnd i förvaltningshänseende. Om revisorerna organiseras som nämnd genom beslut i fullmäktige, uppkommer dock problematiken med revisorernas eget revisionsansvar och särskilda revisorer måste väljas för att granska revisorernas förvaltningsbeslut.

Enligt utredningens bedömning förefaller nämndmodellen vara en komplicerad lösning som inte framstår som ändamålsenlig. Mot bakgrund av att lagstiftningen ger utrymme för en annan modell finns emellertid ingen anledning att föreslå lagändringar. Frågan får

¹ Med kollegieform avses när revisorerna samfällt arbetar med och fattar beslut i förvaltningssärenden.

lösas lokalt med hänsyn till förutsättningarna i varje kommun eller landsting. Utredningen kan dock se en pedagogisk fördel i att revisorerna i större utsträckning än idag använder begreppet kollegium ("Revisorskollegiet") som enhetligt samlingsnamn när de arbetar samfällt med förvaltningsärenden.

14.2 Vilka ärenden är förvaltningsärenden

Vad som skall ingå i revisorernas förvaltningsuppdrag är som nämnts ovan inte definierat. Begreppet förvaltning är till sin natur tämligen vittomfattande och det finns inte någon generell definition av begreppet. Inom kommunalrätten används begreppet i en relativt snäv betydelse. Där avses med förvaltning sådana uppgifter som ankommer på nämnder, till skillnad från sådana uppgifter som skall avgöras av fullmäktige på grund av lag, eller på grund av deras vikt eller principiella betydelse. Gränsdragningen har belysts i en omfattande rättspraxis. Någon generell definition av begreppet går dock inte att läsa ut från denna praxis, utan saken måste i varje enskilt fall bedömas utifrån bl.a. beslutets principiella betydelse i förhållande till den kommunala kompetensen, beslutets ekonomiska betydelse för kommunen samt fullmäktiges övergripande instruktioner för verksamheten m.m.

Vilka beslut som skall ses som förvaltningsbeslut hos revisorerna framgår inte heller av förarbetena. En grundläggande distinktion måste dock göras mellan det egentliga granskningsarbetet och den förvaltning som har ett samband med revisionsuppdraget. Av det ovan nämnda rättsfallet RÅ 1971 ref 42 framgår att tjänstetillsättningar och entlediganden bör ses som förvaltningsåtgärd. I kommentaren till kommunallagen² anføres att upphandling av sakkunniga bör ses som en förvaltningsåtgärd. Revisorernas ställningstagande i frågan om ansvarsfrihet är däremot självklart ett granskningsbeslut.

Andra beslut kan vara svårare att bedöma. Ett beslut om hur revisorernas budget skall användas kan ses som ett led i deras granskning, dvs. som en följd av den revisionsplan de lagt fast. Likaledes är beslutet att anlita en sakkunnig med viss kompetens för en särskild granskning tydligt kopplat till den aktuella granskningsinsatsen. Samtidigt kan sådana beslut ses som förvaltningsbeslut rörande den interna budgeten.

² Hilborn m.fl.

Utredningens bedömning

En möjlighet är att i lag exakt definiera vilka åtgärder som skall ses som förvaltning. Detta är dock enligt utredningens bedömning mycket svårt. Tolkningssvårigheter riskerar att uppkomma och troligtvis medföra behov av ändringar när nya situationer uppstår. En lagreglering skulle också strida mot kommunallagens generella ramlagskaraktär. Mot bakgrund av ovanstående anser utredningen att denna fråga måste lösas genom utveckling i praxis. De båda kommunalförbunden har också en roll i att genom rådgivning och stöd bidra med lösningsförslag i enskilda fall.

14.3 Är revisorerna en eller flera myndigheter

Enligt 4 kap. 1 § sekretesslagen (1980:100) gäller sekretess för bl.a. uppgift angående planläggning eller annan förberedelse för revision om det kan antas att syftet med granskningsverksamheten motverkas om uppgiften avslöjas. Om en myndighet i samband med revision får in en sekretessbelagd uppgift, gäller sekretessen också hos den mottagande myndigheten. På grund av den självständiga ställning som revisorerna ges i lagstiftningen bör de ses som en myndighet i sekretesslagens mening och därmed omfattas av sekretesslagens bestämmelser.

Det faktum att revisorerna skall fullgöra sin granskning självständigt aktualiserar frågan om revisorerna skall ses som från varandra fristående myndigheter eller som en enda myndighet. När revisorerna beslutar i förvaltningsärenden, t.ex. om en anställning, fattar de beslut gemensamt som kollegium eller nämnd. Det är då naturligt att uppfatta revisorerna som en enda myndighet. Frågan är dock om de i sin granskning kan uppfattas som en enda myndighet med hänsyn till att varje revisor har en självständig ställning.

Om varje revisor skulle uppfattas som en egen myndighet innebär det att handlingar som utväxlas mellan revisorerna blir allmänna handlingar, eftersom det då är fråga om inkomna handlingar till myndigheten enligt 2 kap. 3 § tryckfrihetsförordningen. Om revisorerna däremot ses som en enda myndighet är handlingar som de utväxlar mellan sig inte allmänna, eftersom handlingarna inte blir allmänna förrän ärendet de hänför sig till har expedierats enligt 2 kap 7 § tryckfrihetsförordningen.

I ett uttalande från Justitieombudsmannen (JO 1985/86) utgår denne ifrån att revisorerna i det diskuterade fallet är en myndighet. I kommentaren till kommunallagen³ hänvisas i denna fråga till ett opublicerat fall från kammarrätten i Sundsvall (Kammarrätten i Sundsvall dom 1982-05-13). Av denna dom framgår att minnesanteckningar från ett revisionsammansträde ansetts höra till ett revisionsärende som inte var slutbehandlat, eftersom revisionsberättelse ännu inte hade lämnats. Minnesanteckningarna ansågs således inte utgöra allmänna handlingar i detta fall. Även om denna dom inte explicit behandlar frågan om revisorerna skall ses som en eller flera myndigheter, ger den stöd för att se revisorerna som en enda myndighet, som tar gemensam ställning. Om varje revisor var en egen myndighet skulle en minnesanteckning de får del av ses som inkommen handling hos var och en av dem och därmed vara en allmän handling.

Utredningens bedömning

Mot bakgrund av ovanstående gör utredningen bedömningen att revisorerna i såväl granskningsarbetet som när de fattar förvaltningsbeslut bör ses som en enda myndighet. Detta innebär självklart inte någon inskränkning i den enskilda revisorns möjlighet och rätt att i granskningsärende ha och framföra sin egen uppfattning.

³ Hilborn m.fl.

15 God ekonomisk hushållning och ekonomisk balans

Utredningens bedömning

En god ekonomisk hushållning och en ekonomisk balans är centrala mål för revisorernas arbete. Balanskravet och hanteringen av delårsrapporten är delfrågor i en god ekonomisk hushållning. Revisorernas uppdrag är att pröva helheten utifrån en risk- och väsentlighetsbedömning enligt god revisionsred.

Utredningsuppdraget

Enligt direktiven skall utredningen överväga om revisorerna skall bedöma resultatet i den delårsrapport som skall upprättas enligt lagen (1997:614) om kommunal redovisning och om det finns anledning att införa ett formellt krav på att fullmäktige skall behandla delårsrapporten.

Enligt 9 kap. 1 § lagen (1997:614) om kommunal redovisning skall kommuner och landsting upprätta delårsrapport minst en gång per år. Ekonomiförvaltningsutredningen föreslog i sitt betänkande *God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting* (SOU 2001:76) bl.a. att revisorerna skall bedöma om resultatet i delårsrapporten är förenligt med de mål fullmäktige beslutat om i årsbudgeten och planen för ekonomin. I betänkandet föreslogs också att delårsbokslutet skulle godkännas av fullmäktige. Förslaget hade vid beslutet om denna utrednings direktiv ännu inte lett till någon lagstiftning.

I maj 2004 beslutade regeringen om proposition *God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting* (prop. 2003/04:105) som utgår från Ekonomiförvaltningsutredningen förslag.

Propositionen God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting

I propositionen föreslås ändringar i kommunallagen (1991:900) och i lagen (1997:614) om kommunal redovisning. Förslagen till ändringar innebär att kommuner och landsting i sin budget skall ta fram särskilda mål och riktlinjer av betydelse för en god ekonomisk hushållning. Det föreslås också att förvaltningsberättelsen skall innehålla en utvärdering av om målen för en god ekonomisk hushållning har uppnåtts. Vidare föreslås att revisorerna skall bedöma om resultaten i delårsrapporten och årsbokslutet är förenliga med de mål fullmäktige beslutat om i budgeten och planen för ekonomin under perioden samt att delårsrapporten skall behandlas av fullmäktige. Revisorernas skriftliga bedömning skall biläggas delårsrapporten och årsbokslutet.

Som skäl för sitt förslag vad gäller revisorernas bedömning av delårsrapporten och årsbokslutet anför regeringen följande. "Revisorernas ansvarsområde omfattar både förvaltningsrevision och redovisningsrevision. Redovisningsrevisionen syftar främst till att avgöra om räkenskaperna är rättvisande samt om nämnderna har en tillräcklig kontroll. Förvaltningsrevisionen syftar främst till att bedöma om verksamheten är ändamålsenlig och om fullmäktiges beslut efterlevs. I dag bedömer revisorerna oftast inte resultat i delårsrapporten. Ett viktigt skäl för att lagreglera upprättandet av delårsrapport var att balanskravet medförde stora krav på den ekonomiska uppföljningen. I arbetet för en god ekonomisk hushållning är det viktigt att tillvarata de kunskaper och erfarenheter som finns hos de kommunala revisorerna. Mot denna bakgrund anser regeringen att de uttryckligen bör få i uppgift att också bedöma om resultatet enligt delårsrapporten och årsbokslutet stämmer överens med kommunens eller landstingets mål för den ekonomiska förvaltningen. Vissa remissinstanser har menat att revisorerna kan granska detta enligt de regler som finns i dag. Avsikten med att i lag införa en sådan skyldighet är att revisionens ställning därigenom kommer att stärkas samt att revision av mål för den ekonomiska förvaltningen sker i landets alla kommuner och landsting."

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 december 2004 och skall tillämpas första gången avseende räkenskapsåret 2005. Riksdagen fattade beslut med anledning av propositionen den 27 oktober.

Utredningens bedömning

En god ekonomisk hushållning och en ekonomisk balans är självklart centrala mål för revisorernas arbete. Det kan därför vara naturligt att revisionen granskar delårsrapporten på samma sätt som årsbokslutet. Revisionen måste komma in tidigt och ge snabba signaler. Den samlade bild som vi fått i samband med utredningens arbete är att sådan granskning också sker i de allra flesta kommuner och landsting.

Det är dock viktigt att notera att balanskravet och hanteringen av delårsrapporten är delfrågor i en god ekonomisk hushållning. Revisorernas uppdrag är att inom ramen för revisionsanslaget pröva helheten utifrån en risk- och väsentlighetsbedömning enligt god revisionssed. Vi vill därför i detta sammanhang betona att det är viktigt att vara sparsam med generella uppdrag till revisorerna – av hänsyn till den kommunala självstyrelsen samt revisorernas oberoende och ekonomiska resurser.

16 Det behövs en fortsatt utveckling av revisionen

Utredningens bedömning

Det är angeläget att Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet tar ett tydligt och samlande ansvar för revisionsfrågorna på nationell nivå samt för tillskapandet av nödvändiga resurser för utveckling och stöd av den kommunala revisionen som fullmäktiges demokratiska kontrollinstrument.

Utredningen har diskuterat behovet av resurser och organisatoriskt stöd på nationell nivå för att säkerställa en jämn och god kvalitet i den kommunala revisionen i hela landet. Det handlar bl.a. om vidareutveckling av den goda revisionsleden samt annat revisionellt utvecklingsarbete, rådgivning och utbildning till de förtroendevalda samt intressebevakning och informations spridning i allmänhet.

Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet arbetar med kommunala revisionsfrågor

Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet har sedan länge i uppdrag att arbeta med intressebevakning och service kring kommunala revisionsfrågor. Målet är att stödja och bidra till vidareutveckling av revisionen. Den primära målgruppen är de förtroendevalda revisorerna i kommuner och landsting samt fullmäktigemedlemmar. Förbunden har ett nära samarbete med marknadens professionella aktörer i dessa frågor.

Främsta uppgiften är att normera god revisionsled i kommuner och landsting. I förbundens arbete ingår även att bl.a. ta fram skrifter och publikationer för sakinformation och praktiskt stöd i revisionsarbetet, men också för att väcka diskussion och eftertanke. Vidare ingår rådgivning, utbildning, stöd till nätverksbyggande och annat erfarenhetsutbyte.

Till stöd för sitt arbete har förbunden en referensgrupp med sakkunniga och två samrådsgrupper med förtroendevalda revisorer – en för kommunerna och en för landstingen. Referensgruppens uppdrag är att vara rådgivande, att utveckla och främja god revisions- sed, att verka för hög kvalitet och att sprida information om kommunal revision. Samrådsgruppernas syfte är främst kontakt och erfarenhetsutbyte mellan förtroendevalda revisorer.

Utredningens bedömning

I samband med utredningens diskussioner med förtroendevalda revisorer m.fl. har återkommande framförts att det saknas en motsvarighet till den samlade utvecklingsresurs som fanns inom den revisionsavdelning som före år 1997 tillhörde Svenska Kommunförbundet. I och med bolagiseringen av denna avdelning och försäljningen av bolaget till den privata marknaden förlorade revisionsfrågorna sin tidigare ställning och tyngd inom Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet. Förbundens nuvarande resurser för revisionsfrågor inom enheten för ekonomistyrning är kvalificerade – men mycket begränsade.

Enligt utredningens mening genomför förbunden ett betydelsefullt arbete inom revisionsområdet, men resurserna för revisionsfrågor är alltför begränsade. Revisionsfrågorna har inte heller någon tydlig ställning i organisationen.

I utredningens arbete har konstaterats att kunskapen om revisionens uppdrag och förutsättningar ofta är låg, även hos uppdragsgivaren fullmäktige och de politiska partier som nominerar de förtroendevalda revisorerna. Det har mycket tydligt framkommit att det allmänt behövs en ökad kunskap om vad det innebär att vara förtroendevald i en lokal demokrati samt om revisionen och dess funktion som fullmäktiges demokratiska kontrollorgan.

Utredningen anser att det är mest naturligt att Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet tar ett tydligt och samlande ansvar för revisionsfrågorna på nationell nivå samt för tillskapandet av nödvändiga resurser för utveckling och stöd av den kommunala revisionen som fullmäktiges demokratiska kontrollinstrument. Dessa frågor bör bli föremål för fortsatt diskussion inom förbunden.

17 Vissa frågor som rör den samordnade revisionen

Utredningens förslag

I de fall fullmäktige utser lekmannarevisor eller revisor i företag som avses i 3 kap. 18 § kommunallagen skall dessa väljas ur kretsen av kommunens eller landstingets förtroendevalda revisorer. Lekmannarevisorer i kommunala aktiebolag skall biträdas av sakkunniga som de själva väljer och anlitar i den omfattning som behövs för att fullgöra uppdraget enligt god sed vid detta slag av granskning.

Revisorerna i kommunalförbund skall vara skyldiga att på begäran lämna upplysningar om förbundets angelägenheter till de förtroendevalda revisorerna i kommun eller landsting som är medlem i kommunalförbundet. Detsamma gäller upplysningar om kommunalt företag till vilket kommunalförbundet lämnat över vården av en kommunal angelägenhet.

Revisionsberättelsen för sådana kommunalförbund som kommunen eller landstinget ingår i, skall fogas till revisorernas berättelse (utom i de fall som avses i 9 kap 20 § kommunallagen). Vidare skall revisionsberättelsen för aktiebolag, handelsbolag, ekonomisk förening och stiftelse till vilken kommunen eller landstinget överlämnat vården av kommunal angelägenhet, fogas till revisorernas berättelse.

Utredningens bedömning

Fullmäktige måste tillse att det finns en samordnad process för hanteringen av revisionsberättelser, årsredovisningar m.m. som möjliggör en reell ansvarsprövning av hela den kommunala verksamheten, dvs. såväl nämnder som kommunala företag.

17.1 Personsambandet förtydligas

Enligt 3 kap. 17 § kommunallagen skall fullmäktige till lekman-revisor i helägt aktiebolag och revisor i verksamhetsstiftelse utse någon av de revisorer som enligt 9 kap. 1 § valts för granskning av styrelsen och övriga nämnders verksamhet. Enligt 3 kap. 18 § kommunallagen skall fullmäktige i delägt bolag (motsvarande) se till att den juridiska personen blir bunden av de villkor som avses i 17 § i en omfattning som är rimlig med hänsyn till omständigheterna.

Utredningens förslag

Av ovanstående följer att i de fall fullmäktige utser lekman-revisor eller revisor i företag som avses i 3 kap. 18 § kommunallagen skall också dessa väljas ur kretsen av kommunens eller landstingets förtroendevalda revisorer. Detta gäller således oavsett om kommunen eller landstinget har ett rättsligt bestämmande inflytande eller inte.

Utredningen har uppmärksammats på att så inte alltid är fallet och att det därför kan behövas ett förtydligande av lagtexten. Utredningen föreslår därför ett tillägg i 3 kap. 18 § med denna innebörd.

17.2 Lekmannarevisorns rätt till sakkunniga förtydligas

Vare sig aktiebolagslagen (1975:1385) eller kommunallagen (1991:900) reglerar på ett tydligt sätt att lekmannarevisorerna skall biträdas av sakkunniga som de själva väljer och anlitar i den omfattning som behövs. I propositionen *En stärkt kommunal revision* (prop. 1998/99:66) framhölls att det inte finns några hinder för att en lekmannarevisor anlitar ett biträde vid sin granskning. Någon ytterligare reglering ansågs emellertid inte nödvändig, utan varje kommun och landsting fick avgöra i vilken omfattning lekman-revisorerna skall biträdas av sakkunniga.

Aktiebolagslagen förutsätter att lekman-revisorerna kan använda sig av biträden – på samma sätt som yrkesrevisorerna kan använda sig av sådana. I 11 kap. 12 § aktiebolagslagen anges att den som lekman-revisorerna anlitar måste uppfylla de behörighetskrav som finns i 11 § samma kapitel.

Utredningens förslag

Enligt utredningen finns det en väsentlig skillnad mellan yrkesrevisorn och lekmannarevisorn, vilken är av betydelse för att bedöma behovet av sakkunnigt biträde till lekmannarevisorn. Medan yrkesrevisorn normalt själv har den kompetens som behövs för granskningen behöver lekmannarevisorn – som ju inte är yrkesman i revisorsfunktionen – på ett annat sätt tillgång till sakkunnigt biträde för sin granskning. I den kommunala förvaltningsrevisionen är det så gott som uteslutande sakkunniga som svarar för grundläggande utredning, analys och slutsatser – medan de förtroendevalda revisorerna med utgångspunkt från detta underlag gör sina bedömningar. Sådan granskning är i stort jämförbar med den granskning som lekmannarevisorn har i uppdrag att genomföra, varför lekmannarevisorn kan antas ha samma behov av sakkunnigt biträde som kommunens eller landstingets förtroendevalda revisorer.

Nuvarande lagreglering är enligt utredningens mening inte tydlig vad gäller lekmannarevisorernas möjlighet att själva välja i vilken omfattning de vill och kan utföra granskningen och till vad och i vilken omfattning sakkunniga behöver anlitas. Det förekommer att lekmannarevisorer inte haft tillgång till sakkunnigt biträde. Enligt utredningens mening finns det därför anledning att tydligt reglera att lekmannarevisorer skall biträdas av sakkunniga på samma sätt som i dag gäller för förtroendevalda revisorer i kommuner och landsting.

Utredningen föreslår därför ett tillägg i 11 kap. 11a § aktiebolagslagen med innebörden att en lekmannarevisor i sin granskning skall biträdas av sakkunniga som de själva väljer och anlitar i den omfattning som behövs för att fullgöra uppdraget enligt god sed vid detta slag av granskning.

17.3 Lekmannarevisorn skall inte uttala sig i ansvarsfrågan

Enligt 11 kap. 6 § aktiebolagslagen skall lekmannarevisorn efter varje räkenskapsår lämna en granskningsrapport till bolagsstämman. Bestämmelser om rapportens innehåll och tidpunkt då den skall avlämnas till bolagets styrelse finns i 11 kap.14 § aktiebolagslagen. Där framgår bl.a. att om lekmannarevisorn finner anledning till anmärkning mot styrelseledamot eller den verkställande direktören, skall han upplysa om detta i rapporten och redovisa anledningen till anmärkningen. Kommunens och landstingets hantering av granskningsrapporten regleras i 9 kap. 16 § kommunallagen. Där framgår att granskningsrapport som enligt 11 kap. 6 § aktiebolagslagen har lämnats för ett bolag skall fogas till de förtroendevalda revisorernas revisionsberättelse.

Lekmannarevisorns granskningsrapport är skild från den revisionsberättelse som de godkända eller auktoriserade revisorerna skall avlämna enligt 10 kap. 5 § aktiebolagslagen. Revisionsberättelsen får inte undertecknas av lekmannarevisorn enligt 11 kap. 7 § aktiebolagslagen, eftersom detta inte ansetts förenligt med föreskrifterna i revisorsdirektivet. Lekmannarevisorn är dock enligt aktiebolagslagen skyldig att i sin granskningsrapport upplysa om det finns anledning till anmärkning och om skälet till anmärkningen.

Lekmannarevisorns uppdrag är i huvudsak detsamma som de förtroendevalda revisorernas. Lekmannarevisorn skall granska om bolagets verksamhet sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt och om bolagets interna kontroll är tillräcklig. Granskningen skall vara så ingående och omfattande som god sed vid detta slag av granskning kräver (11 kap. 4 § ABL).

Lekmannarevisorn och yrkesrevisorn arbetar sidordnat med sina respektive uppdrag, som delvis överlappar varandra. Det är viktigt att notera att de är två skilda bolagsorgan. Enligt Svenska Kommunförbundets och Landstingsförbundets skrift *God revisionsred i kommunal verksamhet* är dock samverkan och kommunikation nödvändigt i hela revisionsprocessen för att revisionsarbetet skall vara effektivt. Det gäller inte minst vid granskning av den interna kontrollen, som båda har i uppgift att granska och bedöma. Aktiebolagslagen ger också förutsättningar för ett fortlöpande informationsutbyte mellan yrkesrevisor och lekmannarevisor, bl.a. genom

den ömsesidiga upplysningsplikten (10 kap. 42 § och 11 kap. 19 § ABL).

Utredningens bedömning

Fån kommunaldemokratiska utgångspunkter är de kommunala företagen att betrakta som instrument för att driva kommunal verksamhet. Samma kommunalrättsliga begränsningar och principer som styr kommunal verksamhet i förvaltningsform styr också verksamhet som bedrivs i företagsform. I princip ställs således samma krav på styrning, insyn och kontroll, vilket skulle kunna motivera att lekmannarevisorns granskningsrapport – på samma sätt som de förtroendevalda revisorernas revisionsberättelse – skall innehålla ett särskilt uttalande om ansvarsfrihet tillstyrks eller inte för den del som ingår i lekmannarevisorns uppdrag att granska.

Enligt utredningens bedömning innehåller emellertid denna fråga flera komplicerade juridiska aspekter både med hänsyn till de särskilda bolagsrättsliga direktiven i EG-rätten och till aktiebolagslagens regler om skadeståndsansvar m.m. Utredningen anser även att lekmannarevisorns nuvarande möjligheter att i sin granskningsrapport rikta anmärkning och lämna upplysningar är tillräckliga för att uppmärksamma såväl bolagsstyrelsen som ägaren fullmäktige på eventuella missförhållanden (11 kap. 14 § ABL). Sammanfattningsvis anser utredningen därför att nuvarande ordning där lekman-revisorn inte uttalar sig i ansvarsfrågan är tillfyllest.

17.4 En tidsmässig samordning av revisionen är viktig

Av 11 kap. 14 § aktiebolagslagen framgår att granskningsrapporten skall lämnas senast tre veckor före den ordinarie bolagsstämma då styrelsen lägger fram årsredovisning och revisionsberättelse. Kommunallagen innehåller däremot inte någon bestämmelse om när granskningsrapporten senast skall överlämnas till fullmäktige. Av 9 kap. 16 § kommunallagen framgår endast att granskningsrapporten skall fogas till revisionsberättelsen.

Om fullmäktige – t.ex. med anledning av granskningsrapporten – önskar vidta åtgärder mot aktiebolaget måste beslut om detta fattas och uppdrag till bolagsstämмоombud formuleras. Av denna anledning måste fullmäktige tidsmässigt ta ställning till gransknings-

rapporten före respektive bolags stämma. Det är därför mycket angeläget att ta fram en samordnad tidplanering för hela den kommunala ”koncernen” som omfattar årsredovisningar, revisionsberättelser och granskningsrapporter samt stämмо- och fullmäktigebeslut.

I Svenska Kommunförbundets och Landstingsförbundets skrift *God revisionsred i kommunal verksamhet* betonas också är det väsentligt att ägaren samordnar planeringen och skapar ett reellt utrymme för sin ansvarsprövning av såväl företag och förvaltning som hela koncernen. Revisorerna medverkar till en sådan samordnad planering, men det är fullmäktige som ytterst ansvarar för en faktisk samordning.

Utredningens bedömning

Utredningen kan konstatera att samordnad revision mellan kommunen respektive landstinget och de kommunala företagen gäller sedan år 2000. Som skäl till reformen angavs i *En stärkt kommunal revision* (prop. 1998/99:66) främst kommunens respektive landstingets behov och intresse av att kunna kontrollera och utvärdera även den verksamhet som bedrivs i företagsform

Samordningen har konstruerats genom krav på personsamband. Någon av de förtroendevalda revisorerna som valts för granskning av nämndernas verksamhet, skall alltid utses till lekmannarevisor i ett aktiebolag där kommunen eller landstinget direkt eller indirekt innehar samtliga aktier. Den samordnade revisionen bygger också på upplysningsplikt för lekmannarevisorn till de förtroendevalda revisorerna samt på krav att lekmannarevisorns granskningsrapport fogas till de förtroendevalda revisorernas revisionsberättelse.

Enligt utredningens mening finns det anledning att ytterligare markera vikten av att fullmäktige i egenskap av ägare skall tillse att det i praktiken finns en samordnad planering som möjliggör en reell ansvarsprövning av hela den kommunala verksamheten. Det innebär att fullmäktige behöver ta ställning till granskningsrapporter och revisionsberättelser för de kommunala företagen före bolagsstämmor (motsvarande).

Det kan i detta sammanhang framhållas att tidsfristerna ofta är mycket korta, vilket kan kräva särskilda lösningar för att klara den samordning som eftersträvas. Utredningen vill därför påpeka att bolagsstämman, i bolagsordningen eller genom direktiv till lek-

mannarevisorn, kan bestämma att granskningsrapporten skall avges tidigare än den tid om tre veckor före ordinarie stämma som anges i aktiebolagslagen. Det kan vara ett sätt att göra det möjligt att ta ställning till rapporten i kommunen eller landstinget före bolagsstämman.

17.5 Insynen i kommunalförbund och kommunala företag stärks

Kommuner och landsting kan vara medlem i kommunalförbund. Ett sådant förbund kan själv driva verksamhet, men kan också vara ägare till företag som bedriver verksamhet.

Styrelsens skyldighet att utöva uppsikt även över de kommunalförbund som kommunen eller landstinget är medlem i regleras i 6 kap. 1 § kommunallagen. Kommunen eller landstinget bär också enligt 8 kap. 23 § kommunallagen ett fullständigt ekonomiskt ansvar för ett sådant förbunds verksamhet, vilket inte är fallet om kommunerna eller landstingen valt att gemensamt arbeta i bolagsform. Kommunalförbundet omfattas emellertid inte av de i förbundet ingående kommunernas revision. Det innebär att förbundets revisorer inte har någon upplysningsplikt i förhållande till revisorerna i de kommuner och landsting som ingår i förbundet. Förbundsrevisorerna har inte heller någon rätt att informera om sekretessbelagda uppgifter i förbundet eller i de bolag som förbundet äger.

Detta innebär att när kommuner och landsting väljer den samverkansform som lagstiftaren rekommenderar, dvs. kommunalförbundet, blir insynen för kommunernas eller landstingens revision sämre än om kommunen eller landstinget istället gemensamt bildar t.ex. ett aktiebolag. Detta torde emellertid inte ligga linje med intentionerna i propositionen *En stärkt kommunal revision* (1998/99:66). I denna framhöll regeringen att de offentlighetsrättsliga aspekterna på bl.a. öppenhet och insyn gör sig gällande med större styrka desto större det kommunala inflytandet är i de kommunala företagen. Lättnader i tystnadsplikten skulle därför i vart fall gälla revisorer och lekmannarevisorer i helägda företag, dvs. sådana företag i vilka kommuner och landsting och kommunalförbund bestämmer ensamma samt i företag där de bestämmer tillsammans. Vidare angav regeringen att det finns skäl att gå längre och låta informationsplikten omfatta revisorer och lekmannarevisorer där

kommuner eller landsting utövar ett rättsligt bestämmande inflytande. I sådana bolag fanns det enligt regeringens mening med hänsyn till ägarandelen också anledning att på ett djupare sätt kunna granska hur styrelsen har utövat sin uppsiktsplikt enligt 6 kap. 1 § kommunallagen.

Utredningens förslag

Utredningen kan konstatera att antalet kommunalförbund ökar och att den aktualiserade frågan är angelägen att lösa. Enligt utredningens mening bör inte de offentligrättsliga systemen leda till en sämre information för kommunens eller landstingets revisorer än om verksamheten bedrivs i företagsform. Eftersom styrelsen har uppsiktsplikt även över kommunalförbunden, bör det finnas en upplysningsplikt mellan kommunalförbundets revisorer och revisorerna i de ingående kommunerna eller landstingen – på samma sätt som gäller för de kommunala företagen.

Det bör finnas en direkt informationsskyldighet rörande förbundets egen verksamhet och en indirekt sådan när det gäller företag från vilka förbundets revisorer har rätt till upplysningar. De senare kan således komma att få inhämta information från revisorer och/eller lekmannarevisorer i ett av kommunalförbundet ägt företag eller i en verksamhetsstiftelse därför att en kommuns revisorer begär sådan information. Uppgifterna får sedan föras vidare.

Eftersom kommun- eller landstingsstyrelsen enligt kommunallagen redan skall ha uppsikt uppkommer inte några särskilda sekretessproblem. All information som revisorerna inhämtar från förbundet antingen när det gäller förbundet självt eller ett av förbundet ägt företag avser revision i kommunen eller landstinget, nämligen hur styrelsen utövar sin uppsiktsplikt över kommunalförbund. Sekretesslagens 13 kap. 1 § blir således tillämplig med överförd sekretess.

Utredningen förslår således att revisorerna skall vara skyldiga att på begäran lämna upplysningar om kommunalförbundets angelägenheter till de förtroendevalda revisorerna i kommun eller landsting som är medlem i kommunalförbundet. Detsamma gäller upplysningar om kommunalt företag som omfattas av sekretesslagens 1 kap. 9 § till vilket kommunalförbundet enligt kommunallagens 3 kap. 17 eller 18 §§ lämnat över vården av en kommunal angelägenhet.

Med hänsyn till fullmäktiges övergripande ekonomiska ansvar anser utredningen att det finns anledning att ytterligare stärka fullmäktiges insyn i och kontroll över såväl kommunalförbund som andra kommunala företag. Revisionsberättelsen för sådana kommunalförbund som kommunen eller landstinget ingår i, skall därför fogas till revisorernas berättelse, utom i de fall som avses i 9 kap 20 § kommunallagen. Vidare skall revisionsberättelsen för aktieföretag, stiftelse, handelsbolag och ekonomisk förening till vilken kommunen eller landstinget överlämnat vårdnaden av kommunal angelägenhet enligt 3 kap. 16 § kommunallagen, fogas till revisorernas berättelse.

17.6 Revision av stiftelser med anknuten förvaltning

Utredningen har särskilt uppmärksammat på att det finns behov av att se över formerna för revision av s.k. donationsstiftelser som förvaltas av kommunen, dvs. stiftelser med anknuten förvaltning. För dessa stiftelser gäller de allmänna reglerna i stiftelselagen (1994:1220). Enligt stiftelselagen skall förvaltarens högsta beslutande organ utse en revisor i stiftelser med anknuten förvaltning. Det innebär att för donationsstiftelser som förvaltas av en kommun, skall fullmäktige utse revisorer.

Om en sådan stiftelse har en förmögenhet på mer än tio basbelopp skall minst en revisor enligt stiftelselagen vara auktoriserad eller godkänd (yrkesrevisor). För stiftelser som har en förmögenhet på mindre än tio basbelopp gäller enligt 4 kap. 3 § stiftelselagen det allmänna kompetenskravet. Enligt 4 kap. 11 § är en ändamålsprövning också obligatorisk då revisorerna i revisionsberättelsen skall framföra anmärkning om tillgångarna används i strid med stiftelsens ändamål.

Utredningens bedömning

I förarbetena till stiftelselagen och kommunallagen är frågan om utseende av revisorer i stiftelser med anknuten förvaltning, s.k. donationsstiftelser inte tydligt behandlad. Det finns därför anledning att överväga om det finns skäl att utse förtroendevalda revisorer i alla de stiftelser som förvaltas av kommunen. Detta mot bakgrund bl.a. av att många kommunala donationsstiftelser avser

eller gränsar till ändamål som idag är reguljära kommunala verksamheter.

Enligt utredningens mening kan frågan om revision av stiftelser som förvaltas av kommuner och landsting behöva ses över. Det är dock inte möjligt att inom ramen för denna utredning göra en sådan översyn. Utredningen lämnar därför inte något förslag i denna del utan förordar att frågan prövas i annat sammanhang.

18 Revisorerna stärks av professionella sakkunniga

Utredningens bedömning

Det obligatoriska inslaget av professionella sakkunniga har stärkt den kommunala revisionen. Lagens nuvarande krav på insikt och erfarenhet hos de sakkunniga är tillräckliga. Något lagfäst krav på certifiering bör därför inte införas.

Ett system för certifiering av sakkunniga biträden har byggts upp på frivillig grund. Det finns inte skäl att nu överväga någon offentligrättslig reglering av certifieringen.

Kriterier som ingår i en certifiering av sakkunniga kan vara ett krav vid offentlig upphandling av revisionstjänster.

18.1 De sakkunnigas kompetens

Vad säger lagen

De sakkunniga skall ha den insikt och erfarenhet av kommunal verksamhet som fordras för att fullgöra uppdraget (9 kap. 8 § KL). Vidare stadgas att de sakkunnigas rapporter skall fogas till revisionsberättelsen (9 kap. 16 § KL).

I propositionen *En stärkt kommunal revision* (1998/99:66) påpekades särskilt att kravet på sakkunnigt biträde inte syftade till att förändra ansvarsfördelningen mellan förtroendevalda och anställda eller anlitade sakkunniga konsulter. De sakkunniga skall på de förtroendevalda revisorernas uppdrag självständigt göra och redovisa sina bedömningar. De förtroendevalda revisorerna gör sina bedömningar och fattar sina beslut på grundval av bl.a. de sakkunnigas rapporter.

Den kommunala revisionens särart innebär särskilda kompetenskrav

I den kommunala revisionsuppgiften ingår både redovisningsrevision och förvaltningsrevision. Redovisningsrevisionen syftar till att bedöma om god redovisningssed tillämpas, om räkenskaperna är rättvisande och kontrollen av förmögenhetsskyddet tillräcklig. Förvaltningsrevisionen i kommuner och landsting syftar till att bedöma om fullmäktiges beslut efterlevs och om verksamheten – inom ramen för de ekonomiska ramarna – uppnår de politiska målen vad gäller bl.a. kvalitet och effektivitet.

Alltsedan 1970-talet har olika statliga utredningar markerat att förvaltningsrevisionen ska prioriteras. I propositionen *En stärkt kommunal revision* (1998/99:66) framhåller regeringen bl.a. att den kommunala förvaltningsrevisionens särart är tydlig. Den allmänna kompetens som enligt propositionen krävs för att utföra kommunal förvaltningsrevision är att den sakkunnige har grundläggande kunskaper om utredningsarbete, metoder för kommunal förvaltningsrevision samt erfarenheter av den kommunala verksamheten. Vidare framhålls att granskningarna i vissa fall kan ställa krav på särskild kompetens, t.ex. inom socialtjänst, skola, hälso- och sjukvård. Redovisningsrevisionen beskrivs i propositionen som ett fundament vid de förvaltningsrevisionella bedömningarna. Enligt regeringens mening skall även redovisningsrevisionen genomföras utifrån ett förvaltningsrevisionellt perspektiv.

Det finns inte några formella kompetenskrav på de sakkunniga

Enligt propositionen *En stärkt kommunal revision* (1998/99:66) bör kompetenskraven på de sakkunniga omfatta revisionsuppgiften i sin helhet. Om kompetenskrav endast skulle ställas beträffande t.ex. redovisningsrevision skulle detta enligt regeringen kunna leda till en uppdelning av revisionen i en professionell redovisningsrevision och en politisk förvaltningsrevision. Detta skulle försvåra förutsättningarna att göra helhetsbedömningar i den kommunala verksamheten.

Enligt propositionen fanns dock inga skäl att föreslå vilken formell kompetens i form av t.ex. utbildning som de sakkunniga skall ha. Däremot infördes en miniminivå (9 kap. 8 § KL) för det sakkunniga biträdets kompetens – ”de sakkunniga skall ha den

insikt och erfarenhet av kommunal verksamhet som fordras för att fullgöra uppdraget”. Det finns således inte några krav på de sakkunniga biträdena motsvarande de krav på godkännande eller auktorisation som aktiebolagslagen ställer på yrkesrevisorerna i aktiebolag.

Certifiering höjer kompetensen och statusen

I propositionen *En stärkt kommunal revision* (1998/99:66) konstaterades att en särskild certifiering skulle kunna höja kompetensen och statusen ytterligare för de sakkunniga i kommuner och landsting och därmed också för de förtroendevalda revisorerna. Regeringen gjorde dock bedömningen att något uttryckligt krav på certifiering av de sakkunniga inte skulle införas vid detta tillfälle. Regeringen utgick ifrån att branschorganisationerna skulle ta ansvar för att ett sådant system kom till stånd.

Som skäl för att avvakta ett eventuellt lagkrav på certifiering anfördes bl.a. att de sakkunniga redan hade en förhållandevis god kompetens samt att branschen arbetade med att utveckla ett frivilligt certifieringssystem. Vidare anfördes att kravet på upphandling av revisionstjänster också ledde till att kraven på att de sakkunniga kunde förväntas bli mer konkreta.

I propositionen framhölls dessutom att frågan om ett lagreglerat krav på certifiering kunde övervägas på nytt om det skulle visa sig att ytterligare åtgärder var nödvändiga för att också på sikt garantera att de sakkunniga har erforderlig kompetens.

Sveriges kommunala yrkesrevisorers förening – SKYREV

Föreningen SKYREV bildades hösten 2000 och vänder sig till de som arbetar som sakkunniga inom kommunal revision eller på annat sätt har anknytning till kommunal revisionsverksamhet. I föreningen ingår således företrädare för kommuner, landsting och privata branschaktörer. Vid årsskiftet 2003/04 hade föreningen ca 325 betalande medlemmar, varav ca 130 var certifierade, vilket motsvarar ungefär 40 procent. I oktober 2004 uppgick antalet certifierade till 156 personer, varav ca 70 procent inom revisionsbyråerna ca 30 procent inom revisionskontor vid större kommuner och landsting.

SKYREVs ändamål och verksamhet

Certifieringen av yrkesrevisorer inom den kommunala sektorn har enligt SKYREV inrättats för att leva upp till målet om en högkvalitativ kommunal revision. För att bidra till utvecklingen av en god revisionssed inom sektorn skall föreningen tillgodose medlemmarnas behov av exempelvis fortbildning och erfarenhetsutbyte. SKYREV har fastställt följande mål för verksamheten:

- att bidra till att utveckla den kommunala revisionen
- att garantera att den kommunala yrkesrevisionen håller en hög kvalitet
- att bevaka de kommunala yrkesrevisorernas intressen
- att medverka i utvecklingen av god revisionssed och god revisorssed inom kommuner och landsting.

I samarbete med Förvaltningshögskolan i Göteborg startades under våren 2004 de två första 10-poängskurserna i SKYREVs utbildningsprogram. Kurserna vänder sig i första hand till sakkunniga som inte kan bli certifierade utan komplettering av den teoretiska bakgrunden. Utbildningen omfattar 40 universitetspoäng och är indelad i fyra block om vardera 10 poäng – kommunal ekonomi, kommunal förvaltning, granskning av kommunal verksamhet samt magisteruppsats.

SKYREVs etiska regler

Enligt kommunallagen skall den kommunala revisionen bedrivas i enlighet med god revisionssed. God revisionssed i kommunal verksamhet finns dokumenterad i en särskild skrift utarbetad av Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet. Lagen och den goda revisionsleden är den viktigaste plattformen för såväl förtroendevalda revisorerna som deras sakkunniga. För SKYREVs medlemmar finns dessutom ett yrkesetiskt regelverk, dvs. en normsamling som de sakkunniga har enat sig om. Regelverket skall vara en ledstjärna i medlemmarnas yrkesutövning. Det ankommer i första hand på varje medlem att själv pröva sin efterlevnad av regelverket.

Regelverket har en portalparagraf om den kommunala särarten som en viktig utgångspunkt för arbetet som sakkunnigt biträde. Därutöver finns fem kompletterande regler som handlar om vissa

för revisionen viktiga grunder – nämligen oberoende och integritet, objektivitet och saklighet, kompetens, kollegialitet samt respekt och förtroende.

SKYREVs organisation

Föreningens angelägenheter handhas av en styrelse samt f.n. tre utskott som är underställda styrelsen – informationsutskottet, certifieringsutskottet och utskottet för god kommunal revisors- och revisionsred. Certifieringsutskottet utarbetar krav på och kriterier för certifiering. Utöver utskotten finns en intagnings- och examinationskommitté, som har i uppdrag att fungera som en lots för dels de medlemmar som inte beviljats certifiering, dels de som beviljats certifiering för en period av tre år. Certifiering av föreningens medlemmar prövas av en särskilt utsedd certifieringsnämnd (se nedan).

18.2 Certifiering av sakkunniga

Certifieringsreglerna utgår från kraven på auktorisation

Det av SKYREV utarbetade regelverket för certifiering tar sikte på att säkerställa yrkesrevisorernas förutsättningar att som sakkunnigt biträde till de förtroendevalda revisorerna självständigt åta sig och leda den yrkesmässiga revisionen i en kommun eller i enskilda granskningsobjekt. Reglerna baserar sig i huvudsak på de bestämmelser som gäller för auktoriserade revisorer. Certifieringsreglerna började gälla år 2001.

För att bli certifierad krävs en akademisk utbildning vilken garanterar kunskaper som lämpar sig inom kommunal revisionsverksamhet. Utbildningen skall vara kombinerad med handledd, praktisk erfarenhet av kommunal revision. Den sammanlagda praktiken skall omfatta minst fem år. Till viss del får den även bestå av yrkesverksamhet från privat revisionsverksamhet och annan kommunal verksamhet.

Kunskapskraven är desamma som för en auktoriserad eller godkänd revisor, men därutöver tillkommer ett krav på minst 20 poäng i offentlig förvaltning. Certifieringsnämnden kan dock medge certifiering till någon som inte uppfyller ovanstående krav på utbildning om den berörde genomgår en kompletterande utbild-

ning eller kan ange särskilda skäl. Kravet på praktisk erfarenhet är också det samma som för en auktoriserad revisor.

En särskild certifieringsnämnd prövar vilka medlemmar som kan certifieras

Certifieringen sköts av en särskild oberoende nämnd med fem ledamöter. Nämndens ordförande bör, enligt föreningens stadgar, vara jurist med domarerfarenhet. Nämndens ledamöter skall i övrigt sammansättas med företrädare för intressen som är av betydelse för den kommunala revisionen. I nämnden ingår inga sakkunniga. Nämnden beslutar även i disciplinärenden som rör certifierade revisorer.

Förnyelse av certifieringen görs vart femte år och kräver att yrkesrevisorn under perioden i betydande omfattning har varit yrkesverksam inom den kommunala sektorn.

18.3 Utredningens bedömning

De sakkunnigas kompetens

Enligt utredningens mening har det obligatoriska inslaget av professionella sakkunniga stärkt den kommunala revisionen. Kravet på anlitan av sakkunnig har på ett påtagligt sätt bidragit till en större sakkompetens, vilket är nödvändigt med hänsyn till att revisionsarbetet under årens lopp blivit allt mer komplicerat.

Genom att lagfästa kravet på sakkunniga ville regeringen lägga särskild vikt vid revisorernas arbete med att se till att kommunal verksamhet bedrivs på ett effektivt, rättssäkert och demokratiskt sätt. Kravet på sakkunniga avsåg dock inte att förändra ansvarsfördelningen mellan de förtroendevalda och anställda eller anlitate konsulter. De förtroendevalda har det yttersta ansvaret, medan det åvilar de sakkunniga att på de förtroendevaldas uppdrag självständigt göra och redovisa sina bedömningar som underlag för de förtroendevaldas ställningstaganden. Enligt vår mening har kravet på sakkompetens givit ökad tyngd för den kommunala revisionen, något som är väsentligt av både trovärdighets- och effektivitetsskäl.

Utredningen kan konstatera att ett system för certifiering av sakkunniga biträden på kort tid har byggts upp på frivillig grund av SKYREV – Sveriges kommunala yrkesrevisorers förening. Det är

vår bedömning att SKYREVs arbete med certifieringssystemet bidragit till att höja den kommunala revisionens status.

Efter några års verksamhet har 156 sakkunniga certifierats i föreningens regi och en fortsatt certifiering förutses. Ett utbildningsprogram är under genomförande i samarbete med Förvaltningshögskolan i Göteborg. Etiska grundregler har lagts fast och ett fortsatt kvalitetsarbete sker genom framtagande av normer och riktlinjer i tillämpningsfrågor. Föreningen har för avsikt att härnäst prioritera arbetet med att utveckla formerna för tillsynsuppgiften samt för kvalitetsutvecklande insatser i övrigt.

Certifiering av sakkunniga

Ett lagreglerat krav på certifiering av de sakkunniga skulle eventuellt ytterligare säkerställa att de sakkunniga har nödvändig yrkeskompetens och erfarenhet. Utredningen anser dock inte att det nu finns skäl att föra fram ett sådant förslag, eftersom arbetet med certifieringen på frivillig grund hittills varit framgångsrikt.

Det är också viktigt att framhålla att alla sakkunniga vare sig kan eller behöver vara certifierade eftersom det inom den kommunala revisionen behövs olika typer av kompetens – såväl certifierade och auktoriserade som specialister inom områden som t.ex. IT, telecom, finans, energi, miljö, logistik, upphandling och hälso- och sjukvård. Behovet av specialister kan antagligen också komma att öka allt eftersom den kommunala verksamheten blir mer komplex.

I ett granskningsteam bör det dock enligt vår mening som regel finnas en sakkunnig som är certifierad. Sammanfattningsvis anser vi således att det finns skäl att även fortsättningsvis följa och stödja den utveckling som f.n. pågår genom SKYREV. Det gäller såväl certifieringsförfarandet, som arbetet med tillsyn och kvalitetsssäkring.

Nuvarande certifieringssystem på frivillig grund bör fortsätta

Utredningen har diskuterat behovet av en eventuell offentlighetsrättslig reglering av certifieringsförfarandet och av formerna för tillsyn och kvalitetskontroll m.m. inom den kommunala revisionen. Som utgångspunkt för diskussionen har utredningen haft den statliga Revisorsnämnden (RN).

RN, som sorterar under Justitiedepartementet, är tillsynsmyndighet för landets godkända och auktoriserade revisorer samt registrerade revisionsbolag. Myndigheten inrättades år 1995 och tog då över ansvaret för revisorsfrågor från Kommerskollegiet. I förarbetena till 1995 års revisorslag framhölls bl.a. att överförandet av revisorsfrågorna till en självständig organisation innebar en markering av verksamhetens betydelse för samhället och revisionens framträdande roll i kampen mot ekonomisk brottslighet. RN har även till uppgift att bevaka den internationella utvecklingen inom revisorsområdet.

Enligt utredningens mening kan det möjligen på sikt behövas någon form offentligrättsligt system, vilket säkerställer den professionella kompetensen inom den kommunala revisionen. Det kan bl.a. handla om certifieringsförfarandet, tillsyn och uppföljning, utveckling av den goda revisionsleden samt utbildning och stöd. Vi anser dock att det nuvarande systemet på frivillig grund måste få ytterligare tid för utveckling av dessa frågor.

18.4 Krav på certifiering vid upphandling

I utredningens uppdrag har ingått att analysera om systemet med frivillig certifiering medför några rättsliga problem bl.a. vad gäller kommuners och landstings möjligheter att ställa krav på certifiering och liknande i samband med upphandling av revisionstjänster, dvs. sakkunniga.

När kommuner och landsting köper revisionstjänster skall lagen om offentlig upphandling (LOU) tillämpas. När det gäller möjligheten att i samband med upphandling ställa krav på att det sakkunniga biträdet skall vara certifierat måste LOU och den bakomliggande EG-rätten beaktas.

Yrkesrevisorerers verksamhet i bolag regleras genom revisorslagen (2001:883), som bl.a. innebär krav på att dessa är auktoriserade och godkända enligt revisorsnämndens regler. Av 6 § revisorslagen följer att även utländska revisorer som uppfyllt utländska revisorsexamen är behöriga att utföra revision i svenska bolag. Revisorslagen implementerar EG:s åttonde bolagsdirektiv.

När det gäller sakkunniga biträden saknas generella EG-bestämmelser om revision i kommunal verksamhet. Möjligheten att ställa särskilda krav på deras kompetens får därför ske utifrån de grundläggande gemenskapsrättsliga principerna om icke-diskriminering,

likabehandling, transparens, proportionalitet och ömsesidigt erkännande.

Möjligheten att ställa krav på certifiering vid upphandling av revisionstjänster har inte behandlats närmare i gällande lagstiftning eller rättspraxis. I det nyligen antagna upphandlingsdirektivet för den s.k. klassiska sektorn, som bl.a. reglerar kommuners och landstings offentliga upphandling, anges som en möjlighet att medlemsstaterna får införa certifiering av leverantörer genom offentlig- eller privaträttsliga organ. En sådan certifiering får dock enligt samma direktiv inte åläggas leverantörer i andra medlemsstater för att de skall kunna delta i en offentlig upphandling (Dir. 2000/0115).

En annan möjlighet är att överväga vilka krav som kan ställas i samband med offentlig upphandling. Paralleller kan då dras till miljöområdet och möjligheten att tillämpa miljömärken i samband med offentlig upphandling. Kriterierna för miljömärkningen får, under förutsättning att de överensstämmer med gemenskapsrätten och LOU, användas som krav i samband med offentlig upphandling. Själva miljömärket kan användas som bevis på att ett eller flera miljökrav som ställts i upphandlingen är uppfyllda. Den upphandlande enheten får dock inte enbart godta intyg om miljömärkning som bevis utan även andra typer av bevis måste accepteras.

Utredningens bedömning

Utredningens bedömning är att motsvarande resonemang som för miljömärken även kan tillämpas när det gäller möjligheten att ställa krav på att de sakkunniga är certifierade, under förutsättning att kraven är förenliga med de grundläggande gemenskaphetsrättsliga principerna och LOU.

Detta innebär att de kriterier som ingår i SKYREVs certifiering av sakkunniga biträden kan användas som krav på leverantören vid offentlig upphandling. Certifikat kan användas som bevis på att ett eller flera av de kompetenskrav som ställts i upphandlingen är uppfyllda. Den upphandlande enheten får dock inte enbart godta SKYREVs certifikat som bevis, utan även andra typer av bevis måste accepteras.

19 Konsekvenser och ikraftträdande

Ekonomiska konsekvenser

Utredningens rekommendationer och förslag avser bl.a. att markera det demokratiska perspektivet på ansvarsprövningsprocessen och den kommunala revisionen. Avsikten är också att ytterligare stärka och effektivisera den kommunala revisionen genom att förtydliga revisorernas roll samt fullmäktiges ansvar för att revisionen fungerar som lagstiftaren avsett.

Utredningens förslag och rekommendationer handlar i huvudsak om revisionens oberoende, tydligheten i fullmäktiges ansvarsprövning samt om behovet av ökad kunskap, förstärkt dialog och ett utvecklat samarbete mellan fullmäktige och revisionen. Motiven för utredningens rekommendationer och förslag är att en oberoende och stark revision kan bidra till såväl effektiviseringar och kostnadsbesparingar som en hög trovärdighet hos kommun- och landstingsmedlemmarna.

Utredningen bedömer att de framförda förslagen totalt sett innebär en ringa kostnadsökning i kommuner och landsting. Förslaget om ökat antal ordinarie revisorer torde i huvudsak uppvägas av kravet på att utse revisorsersättare tas bort. Förslaget att lekmanrevisorerna skall kunna anlita sakkunnigt biträde på samma sätt som de förtroendevalda revisorerna, är ingen ändring i sak, utan ett förtydligande av lagstiftarens intentioner. Det kan dock finnas kommuner och landsting där detta förslag innebär ökade kostnader. Detsamma gäller utredningens förslag om ett tillägg i lagtexten med innebörden att revisorerna skall kunna anlita sakkunnigt biträde i den omfattning som behövs *för att fullgöra uppdraget enligt god revisionssed*. Eventuellt ökade kostnader för med anledning av dessa förslag torde dock uppvägas av effektiviseringar och kostnadsbesparingar i verksamheten till följd av revisorernas arbete.

Enligt utredningens bedömning uppkommer inte några kostnader för statens del med anledning av förslagen.

Konsekvenser för jämställdheten m.m.

Den typiske förtroendevalde revisorn är idag en 59-årig svensk man. Kvinnor, yngre och personer med utländsk bakgrund är underrepresenterade bland de förtroendevalda revisorerna. I utredningens uppdrag har mot denna bakgrund ingått att analysera och ge exempel på åtgärder som kan vidtas för att bredda rekryteringen av förtroendevalda revisorer. Som utgångspunkt för analysen har gällt att det fortfarande är de politiska partierna som nominerar de förtroendevalda revisorerna. Frågan om revisorernas representativitet har behandlats i betänkandets avsnitt 11.

Ikraftträdande

De förslag som lämnats i detta betänkande bör kunna träda i kraft den 1 juli 2005. Vissa av de föreslagna lagändringarna tillämpas först fr.o.m. räkenskapsåret 2007.

20 Författningskommentarer

20.1 Förslag till lag om ändring i kommunallagen (1991:900)

3 kap.

9 §

Förslaget behandlas i avsnitt 12.4.

Ändringen i *femte punkten* är en följdändring av att kravet att välja revisorsersättare enligt 9 kap. 2 § avskaffas.

3 kap.

17 §

Ändringen i *första stycket* innebär att de krav som framgår av andra stycket blir tillämpliga även i ett aktiebolag som inte ägs direkt av kommunen eller landstinget utan av ett annat kommunalt bolag. Bestämmelsen syftar till att markera att kommunen alltid måste tillse att de krav som följer av andra stycket görs tillämpliga även i dotterbolag till kommunala bolag.

Förslaget behandlas i avsnitt 12.4

Ändringen i *fjärde stycket* är en följdändring av att kravet på att välja revisorsersättare enligt 9 kap. 2 § avskaffas.

3 kap.

18 §

Förslaget behandlas i avsnitt 17.1.

Ändringen innebär ett förtydligande av att fullmäktige i de fall lekmanrevisor utses i bolag där kommunen eller landstinget bestämmer tillsammans med någon annan, alltid skall utse någon av de revisorer som enligt 9 kap. 1 § valts för granskning av styrelsen och övriga nämnders verksamhet. Detsamma gäller om kommunen eller landstinget tillsammans med någon annan bildar en stiftelse för en kommunal angelägenhet.

3 kap.

28 §

Förslaget behandlas i avsnitt 12.4.

Ändringen i *4, 5 och 17 punkterna* innebär att kravet på att välja revisorsersättare i kommunalförbund avskaffas. Av övergångsbestämmelserna framgår att bestämmelsen skall tillämpas från och med räkenskapsåret 2007. Förbundsordningen för redan existerande kommunalförbund måste därmed revideras senast vid denna tidpunkt.

4 kap.

1 §

Förslaget behandlas i avsnitt 12.4.

Ändringen i *första stycket* innebär att i legaldefinitionen av begreppet förtroendevald kommer inte längre revisorsersättare att ingå. Bestämmelsen är följdändring av att kravet på att välja revisorsersättare enligt 9 kap. 2 § avskaffas.

Ändringen i *andra stycket* innebär att i legaldefinitionen av förtroendevalda i kommunalförbund kommer inte längre revisorsersättare att ingå. Bestämmelsen är följdändring av att kravet på att välja revisorsersättare enligt 9 kap. 2 § avskaffas.

Ändringen i *tredje stycket* innebär att revisorsersättare inte längre kommer att uppräknas i valbarhetsreglerna. Bestämmelsen är följd-

ändring av att kravet på att välja revisorsersättare enligt 9 kap. 2 § avskaffas.

4 kap.

5 §

Förslaget behandlas i avsnitt 12.4

Ändringen är en följdändring av att kravet att välja revisorsersättare enligt 9 kap. 2 § avskaffas.

4 kap.

6 §

Förslaget behandlas i avsnitt 12.3.

Av det nya tredje stycket framgår att den som är vald till revisor inte är valbar som ledamot eller ersättare i nämnd eller fullmäktigeberedning, eller som ledamot eller suppleant i sådant företag som avses i 3 kap. 17 och 18 §§ inom samma kommun eller landsting.

Ändringen i *fjärde, förutvarande tredje* stycket, är en följdändring på grund av kravet på att välja revisorsersättare enligt 9 kap. 2 § avskaffas. Av stadgandet i övrigt framgår att den som är redovisningsskyldig till kommunen inte är valbar som revisor för uppdrag som omfattas av redovisningsskyldigheten, t.ex. en ledamot i en kommunal nämnd. I praxis har dock revisorer valts för att granska verksamhet med undantag för sådan verksamhet där de är redovisningsskyldiga. Det nya tredje stycket innebär att val med ett sådant undantag, dvs. att inneha ett nämnduppdrag, inte längre är möjligt. Om en revisor väljs till t.ex. ett nämnduppdrag kommer denne – på grund av bestämmelsen i 4 kap. 8 § – automatiskt att entledigas från nämnduppdraget. Bestämmelsen i fjärde stycket är dock fortfarande tillämplig för att bedöma valbarhetsbegränsningar för andra redovisningsskyldiga till kommunen eller landstinget t.ex. anställda. Bestämmelsen är också tillämplig om revisor är redovisningsskyldig av andra skäl än förtroendeuppdrag. Av *femte, förutvarande fjärde* stycket framgår också att vissa närstående till revisorer skall bedömas enligt kriterierna i fjärde stycket.

4 kap.*17 §*

Förslaget behandlas i avsnitt 12.4

Ändringen är en följdändring av att kravet att välja revisorsersättare enligt 9 kap. 2 § avskaffas.

4 kap.*17 a §*

Förslaget behandlas i avsnitt 12.4

Ändringen är en följdändring av att kravet att välja revisorsersättare enligt 9 kap. 2 § avskaffas.

4 kap.*23a §*

Förslaget behandlas i avsnitt 12.4.

Ändringen i andra stycket är en följdändring av att kravet på att välja revisorsersättare enligt 9 kap. 2 § avskaffas.

5 kap.*20 a §*

Förslaget behandlas i avsnitt 12.4

Ändringen är en följdändring av att kravet att välja revisorsersättare enligt 9 kap. 2 § avskaffas.

5 kap.*23 §*

Förslaget behandlas i avsnitt 12.4

Ändringen är en följdändring av att kravet att välja revisorsersättare enligt 9 kap. 2 § avskaffas.

5 kap.

25a §

Förslaget behandlas i avsnitt 10.4 och 10.5.

Rubriken närmast föregående paragrafen har ändrats och anger att prövningen skall avse frågan om anmärkning och om ansvarsfrihet.

Ändringen i *första stycket* innebär att fullmäktiges beslut om ansvarsfrihet skall motiveras oavsett om ansvarsfrihet beviljas eller vägras. Kravet på motivering innebär att det av fullmäktiges beslut skall framgå vilka omständigheter som legat till grund för beslutet. Omfattningen av fullmäktiges motivering får bedömas utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. I de fall man följer revisorernas förslag kan fullmäktiges motivering bestå av en hänvisning till revisionsberättelsen. I de fall fullmäktige avviker från revisorernas bedömning måste det av fullmäktiges motivering framgå i vilket avseende man gör en annan bedömning än revisorerna. Av 5 kap. 31 § framgår att fullmäktige skall inhämta förklaringar över de anmärkningar som framställts i revisionsberättelsen. Detta kan utgöra ett viktigt underlag för fullmäktiges motivering och ställningstagande. Fullmäktige måste dock alltid slutligt presentera en egen motivering baserad på det beredningsunderlag som finns.

Av 5 kap. 45 § 2 st. framgår att ordföranden kan vägra att lägga fram ett förslag till beslut om ordföranden bedömer att detta strider mot lag. Eftersom kravet på motivering framgår av lag åvilar det ytterst fullmäktiges ordförande att tillse att beslutet är motiverat för att ärendet skall kunna behandlas av fullmäktige.

Av det nya *andra stycket* framgår att om revisorerna enligt 9 kap. 17 § riktat anmärkning mot en nämnd, fullmäktigeberedning eller enskilda förtroendevalda i sådana organ, skall fullmäktige besluta om anmärkningen även skall riktas från fullmäktiges sida. Bestämelsen innebär att när revisionsberättelsen behandlas på fullmäktigesammanträde skall fullmäktige ta ställning till om de ställer sig bakom revisorernas anmärkning eller inte. Om fullmäktige inte delar revisorernas uppfattning kan fullmäktige avstå från att rikta anmärkning. Revisorernas anmärkning kvarstår dock även om anmärkning inte riktas från fullmäktiges sida. Både beslutet att ställa sig bakom och att inte ställa sig bakom revisorernas anmärkning skall vara motiverat. Omfattningen av motiveringen skall

bedömas på liknande sätt som anges i kommentaren till första stycket.

Av det nya *tredje stycket* framgår att fullmäktige kan rikta anmärkning även om revisorerna inte riktat någon anmärkning. Beslutet skall motiveras. Omfattningen av motiveringen får bedömas utifrån förhållanden i det enskilda fallet. Av motiveringen måste dock framgå vilka bedömningar och eventuella nya omständigheter som motiverar fullmäktiges beslut att rikta anmärkning.

Ändringen i *fjärde, förutvarande andra* stycket innebär att även anmärkning skall prövas för en gemensam nämnd. Ändringen är en konsekvensändring på grund av det nya kravet att fullmäktige skall pröva anmärkningar mot nämnder.

5 kap.

31 §

Förslaget behandlas i avsnitt 10.6.

Ändringen i *första* stycket innebär att fullmäktige skall inhämta förklaring över anmärkning som revisorer lämnat i revisionsberättelsen och revisorernas uttalande att föreslå vägrad ansvarsfrihet. Ändringen syftar till att förtydliga att fullmäktige har en skyldighet att inhämta förklaring inte bara i det fall revisorer lämnat en anmärkning i revisionsberättelsen utan också i det fall revisorer föreslår att ansvarsfrihet skall vägras.

Av det nya *andra* stycket framgår att revisorernas alltid skall ges tillfälle att yttra sig vid fullmäktiges behandling av revisionsberättelsen. Bestämmelsen ger alla revisorer en ovillkorlig rätt att delta vid det fullmäktigesammanträde där revisionsberättelsen behandlas. Bestämmelsen ger revisorerna en möjlighet, men ingen skyldighet att delta. Ett beslut kan inte upphävas efter laglighetsprövning enligt 10 kap. kommunallagen enbart på den grunden att revisorerna inte yttrat sig vid sammanträdet.

5 kap.

46 §

Förslaget behandlas i avsnitt 12.4.

Ändringarna i 1 st 2 och 4 punkterna är följdändringar på grund av att kravet att välja revisorsersättare enligt 9 kap. 2 § avskaffas.

Ändringen i 1 st 3 punkten innebär att lekmannarevisorer skall omfattas av kravet på proportionellt valsätt.

Ändringen i 2 st är en följdändring på grund av att kravet att välja revisorsersättare enligt 9 kap. 2 § avskaffas.

6 kap.

19 §

Förslaget behandlas i avsnitt 12.4

Ändringen är en följdändring av att kravet att välja revisorsersättare enligt 9 kap. 2 § avskaffas.

9 kap.

1 §

Förslaget behandlas i avsnitt 12.4.

Rubriken närmast föregående paragrafen har ändrats och anger att val skall ske av revisorer.

Ändringen i stadgandet är en följdändring på grund av att kravet att välja revisorsersättare enligt 9 kap. 2 § avskaffas.

9 kap.

2 §

Förslaget behandlas i avsnitt 12.4.

Av ändringen i *första stycket* framgår att kravet på att välja revisorsersättare försvinner och att antalet revisorer skall vara minst fem. Bestämmelsen medför att det inte längre blir möjligt att välja ersättare till revisorerna. Kravet på att minst fem revisorer skall väljas är en minimibestämmelse. Ofta torde det vara lämpligt att välja fler än fem revisorer för att granska verksamheten. På

grund av att förhållandena kan skifta mellan olika kommuner och landsting fastställs i lagen endast ett minimiantal.

Av ändringen i *andra stycket* framgår att minst fem revisorer skall väljas för granskning av en viss eller vissa nämnders verksamhet. Eftersom några ersättare inte längre kommer att väljas har minimiantalet ökat till fem. Detta innebär att i kommuner och landsting med fem revisorer måste alla revisorer ingå i en särskild granskning. Om revisorerna överstiger miniantalet kommer det även fortsättningsvis vara möjligt att låta en grupp av revisorer granska en viss verksamhet.

9 kap.

4 §

Förslaget behandlas i avsnitt 12.4.

Ändringarna i *första stycket* är en följdändring på grund av att kravet på att välja revisorsersättare enligt 9 kap. 2 § avskaffas.

9 kap.

8 §

Förslaget behandlas i avsnitt 12.5.

Förslaget i *första stycket* innebär att revisorerna i sin granskning skall biträdas av sakkunniga som de själva väljer och anlitar i den omfattning som behövs för att fullgöra uppdraget enligt god revisionssed. Ändringen syftar till att understryka kravet på att sakkunniga skall anlitas för att tillgodose en fullgod revision. Hänvisningen till att de skall anlitas i den omfattning som behövs för att fullgöra uppdraget enligt god revisionssed medför också ett krav på en likvärdig bedömning över landet. Det exakta behovet av sakkunnigas medverkan kan dock variera med hänsyn till kommunen eller landstingets storlek och komplexitet. Bedömningen måste i likhet med vad som i övrigt följer av god revisionssed utvecklas i praxis.

9 kap.*8a §*

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 13.2.

Den *nya bestämmelsen* innebär att kommuner och landsting ges kompetens att tillhandahålla sakkunnigt biträde till de förtroendevalda revisorerna i andra kommuner och landsting. Bestämmelsen innebär en vidgning av den kommunala kompetensen. Bestämmelsen ger formellt kommuner och landsting möjlighet att tillhandahålla sakkunnigt biträde över hela landet. Syftet med bestämmelsen är dock främst att närliggande kommuner och landsting skall kunna bistå varandra. Eftersom det kommer att ske ett utbyte av ekonomiska tjänster som skall regleras i ett avtal mellan parterna är lagen om offentlig upphandling (1992:1528) tillämplig.

Om ett avtal slutits följer av 9 kap. 8 § att de kommunala revisorerna avgör vilken person eller vilka personer som skall anlitas för att utföra sakkunniguppdraget.

9 kap.*9 §*

Ändringen i *tredje stycket* är inte avsedd att innebära någon ändring i sak. Genom ändringen tydliggörs att det inte är någon skyldighet för revisorerna att anmäla misstanke om brott till fullmäktige om nämnden funnit att det inte föreligger någon misstanke om brott. Om revisorerna gör en annan bedömning än nämnden hindrar inte bestämmelsen att revisorerna ändå väljer att rapportera till fullmäktige.

9 kap.*16 §*

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 17.

Det *nya fjärde stycket* innebär att revisionsberättelse som avges av de förtroendevalda revisorerna i ett kommunalförbund skall fogas till berättelsen från revisorerna i de i förbundet ingående kommunerna eller landstingen. Syftet med bestämmelsen är att tillförsäkra fullmäktige information om hur verksamheten i kommu-

nalförbundet bedrivs. Detta överensstämmer också med bestämmelsen i 6 kap. 1 § kommunallagen om styrelsens uppsikt över kommunalförbund. I kommunalförbund med direktionsrevision skall revisionsberättelsen avges direkt till de ingående kommunerna och landstingen enligt bestämmelsen i 9 kap. 20 §. I dessa fall kommer inte revisionsberättelsen att bifogas revisionsberättelsen från kommunens eller landstingets revisorer, utan behandlas direkt av fullmäktige

Även revisionsberättelsen för aktiebolag, handelsbolag, ekonomisk förening och stiftelse till vilken kommunen eller landstinget överlämnat vårderna av en kommunal angelägenhet enligt bestämmelsen i 3 kap. 16 § skall fogas till berättelsen från revisorerna i kommunen eller landstinget. Syftet är att fullmäktige skall få en förbättrad information om den verksamhet som bedrivs i dessa organ.

9 kap.

19 §

Förslaget behandlas i avsnitt 12.4
Ändringen är en följdändring av att kravet att välja revisorsersättare enligt 9 kap. 2 § avskaffas.

9 kap

22 §

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 21.4.

Av den *nya bestämmelsen* framgår att revisorerna i ett kommunalförbund på begäran av de förtroendevalda revisorerna i kommun och landsting som ingår i kommunalförbundet är skyldiga att lämna upplysningar. De upplysningar som avses är de uppgifter de förtroendevalda revisorerna behöver för att kunna granska att kommunstyrelsen fullgör sin uppsiktsplikt över kommunalförbundet enligt 6 kap. 1 § 2 stycket.

Av bestämmelsen framgår vidare att revisorer i sådana företag som omfattas av 1 kap. 9 § sekretesslagen (1980:100) till vilket kommunalförbundet enligt 3 kap 17–18 §§ lämnat över vårderna av en kommunal angelägenhet är skyldiga att lämna upplysningar till de förtroendevalda revisorerna. Bestämmelsen innebär att både

auktoriserade och godkända revisorer samt lekmannarevisorer i företag ägda av kommunalförbund skall lämna upplysningar till de förtroendevalda revisorerna i kommunen eller landstinget. I de fall upplysningar omfattas av sekretess kommer de förtroendevalda revisorerna att omfattas av kravet på sekretess enligt bestämmelsen i 13 kap. 1 § sekretesslagen (överförd sekretess).

Övergångsbestämmelser

Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 juli 2005.

De nya bestämmelserna i 3 kap. 9, 17 5 st och 28 §§, 4 kap. 1, 5, 6, 17, 17a och 23a §§, 5 kap. 20a, 23 och 46 §§, 6 kap.19 §, 9 kap. 1, 2, 4 och 19 §§ skall tillämpas för de revisorer som väljs fr.o.m. räkenskapsåret 2007. Bestämmelsen medför att äldre bestämmelser skall tillämpas för de revisorer och revisorsersättare som valts för innevarande mandatperiod och som avger revisionsberättelse för räkenskapsåren 2005 och 2006.

20.2 Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385)

10 kap.

42 §

Förslaget behandlas i avsnitt 17.5

Ändringen i *tredje* stycket är en följdändring av det nya kravet i 9 kap. 22 § kommunallagen.

11 kap.

11 a §

Förslaget behandlas i avsnitt 17.2.

Den nya bestämmelsen innebär att lekmannarevisorer i ett sådant företag som avses i 3 kap. 17 och 18 §§ kommunallagen(1991:900) i sin granskning skall biträdas av sakkunniga som de själva väljer och anlitar i den omfattning som behövs för att full-

göra uppdraget enligt god sed vid detta slag av granskning. Bestämelsen ger lekmanrevisorer rätt att anlita sakkunnigt biträde på motsvarande sätt som de förtroendevalda revisorerna har enligt 9 kap. 8 § kommunallagen.

11 kap.

19 §

Förslaget behandlas i avsnitt 17.5

Ändringen i *tredje* stycket är en följdändring av det nya kravet i 9 kap. 22 § kommunallagen.

Referenser

- Björkman U, Riberdahl C. (1997), *Det kommunala förtroendeuppdraget. Rättsliga villkor och förutsättningar*. Publica, Norstedts Juridik AB
- FAR. *God Revisionssed i kommunal verksamhet 2002. Normer för redovisning och revision i den offentliga sektorn*. FAR Förlag
- Hilborn m.fl. (2001), *Kommunallagen kommentarer och praxis*. Svenska kommunförbundet och Kommentus Förlag
- Indenrigs- og Sundhedsministeriet i Danmark. (2002), *Insigt i den kommunale administration for kommunalbestyrelsen, revisionen, kommunaltilsynet og Indenrigs- og Sundhedsministeriet* (bet. nr.425)
- Justitiedepartementet, Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet. (2004), *Det nya seklets förtroendevalda. Om politikerantal och representativitet i kommuner och landsting 2003*
- Justitiekanslerns rapport. (1997), *Förstärkt skydd mot oegentligheter*
- Lindquist U, Losman S. (2004), *1991 års kommunallag i dess lydelse den 1 januari 2004. En handbok med lagtext och kommentarer*. Norstedts Juridik AB
- Lundin O. (1999), *Kommunal revision, en rättslig analys*. Iustus Förlag AB
- Riberdahl C. *Nämndledamöters revisionsansvar vid reservationer och avstående*. Förvaltningsrättslig tidskrift, november 2003
- Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet. (2000), *Revisionsberättelse i kommuner och landsting & Granskningsrapport i kommunala aktiebolag*
- Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet. (2001), *Upphandling av revisionstjänster*

- Svenska Kommunförbundet. (2002), *Den kommunala revisionen har stort förtroende! Uppfattningar om attityder till den kommunala revisionen fångade i en undersökning*
- Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet. (2002), *Effektiv revision – vad är det och när? Rapport över projekt Effektiv revision 2000 - 2002*
- Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet. (2002), *God revisionssed i kommunal verksamhet 2002*
- Svenska Kommunförbundet. (2002), *Vad tycker lokala partiorganisationer om den kommunala revisionen. Uppfattningar fångade i en enkät till 7 partier i 28 kommuner*
- Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet. (2004), *Fullmäktige & revisionen. Fakta och frågor för reflexion och diskussion*
- Svensson B, Danelius J. (2002), *Aktiebolagslagen 15:uppl. Kommentarer och lagtexter*. Tholin och Larsson
- Wallenberg J.(1996), *Den instabila demokratin. En strategi för den kommunala självstyrelsens framtid*. Kommentus förlag

Offentliga tryck

Propositioner

Prop. 1990/91:117 Ny kommunallag

Prop. 1998/99:66 En stärkt kommunal revision

Prop. 2001/02:80 Demokrati för det nya seklet

Prop. 2001/02:142 Ändringar i lagen om offentlig upphandling mm.

Prop. 2003/04:105 God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting

Promemorior

DS 2004:37 Samordnad upphandling

Utredningsbetänkanden

- SOU 1993:90* Lokal demokrati i utveckling. Slutbetänkande av Lokaldemokratikommittén
- SOU 1993:109* Förtroendevaldas ansvar vid domstolstrots och lagstrots. Delbetänkande av lokaldemokratikommittén
- SOU 1996:129* Den kommunala självstyrelsen och kommunallagen. Betänkande av Kommittén om den kommunala självstyrelsens grundlagsskydd
- SOU 1996:169* Förnyelse av kommuner och landsting. Slutbetänkande av Kommunala förnyelsekommittén
- SOU 1998:71* Den Kommunala Revisionen – ett demokratiskt kontrollinstrument. Betänkande av Kommunrevisionsutredningen
- SOU 1999:76* Maktindelning. Demokratiutredningens forskarvolym 1. Artiklar av Ahlbäck, Lundin, Riberdahl
- SOU 2000:1* En uthållig demokrati! Betänkande från Demokratiutredningen
- SOU 2001:48* Att vara med på riktigt – demokratiutveckling i kommuner och landsting. Betänkande från Kommundemokratikommittén
- SOU 2001:76* God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting. Betänkande från Ekonomiförvaltningsutredningen
- SOU 2003:93* Internrevision i staten – förslag till en förstärkt internrevision. Betänkande av Internrevisionsutredningen
- SOU 2003:123* Utvecklingskraft för hållbar välfärd. Delbetänkande från Ansvarskommittén
- SOU 2004:46* Svensk kod för bolagsstyrning. Förslag från kodgruppen
- SOU 2004:47* Näringslivet och förtroendet. Betänkande från Förtroendekommissionen

Lagar och förordningar

- Aktiebolagslagen 1975:1385
- Förordningen om revisorer 1995:665
- Förvaltningslagen 1986:223

Kommunallagen 1991:900
Lagen om kommunal redovisning 1997:614
Lagen om offentlig upphandling 1992:1528
Lagen om (1993:387) stöd och service till vissa funktionshindrade
Regeringsformen (1974:152)
Revisorslagen 2001:883
Sekretesslagen (1980:100)
Stiftelselagen 1994:1220
Tryckfrihetsförordningen (1949:105)

Kommittédirektiv



En översyn av den kommunala revisionens förutsättningar

Dir.
2003:97

Beslut vid regeringssammanträde den 16 oktober 2003.

Sammanfattning av uppdraget

En särskild utredare skall göra en översyn av den kommunala revisionens förutsättningar och funktionssätt. Utredaren skall analysera om nuvarande regler för ansvarsprövning i fullmäktige har fungerat tillfredsställande och överväga andra möjliga åtgärder som de förtroendevalda revisorerna kan vidta som kan stärka och utveckla denna process.

Utredaren skall vidare följa det arbete med certifiering av kommunala sakkunniga revisorer som pågår. Utredaren skall också analysera och ge exempel på åtgärder som kan vidtas för att bredda rekryteringen av förtroendevalda revisorer. Utgångspunkten för analysen skall vara att det fortfarande skall vara de politiska partierna som nominerar de förtroendevalda revisorerna.

Frågan om revisorerna skall granska delårsbokslut skall också övervägas.

Möjligheten till samarbete kring revisionen mellan olika kommuner och landsting skall också analyseras.

Bakgrund

Förtroendevalda är revisorer i kommuner och landsting

Enligt kommunallagen (1991:900) skall fullmäktige välja minst tre revisorer för att granska den kommunala verksamheten. Revisorerna är förtroendevalda i kommunallagens mening. Varje revisor utför sitt uppdrag självständigt. Revisorerna skall granska all kommunal verksamhet som bedrivs inom nämndernas verksamhet och varje år avge en revisionsberättelse till fullmäktige. Om revisorerna

har någon anmärkning skall de ange det i revisionsberättelsen. Berättelsen skall också innehålla ett särskilt uttalande huruvida om ansvarsfrihet tillstyrks eller inte. Fullmäktige skall därefter ta ställning till om ansvarsfrihet skall beviljas eller inte.

Reformen av den kommunala revisionen

Efter förslag i propositionen En stärkt kommunal revision (prop. 1998/99:66), genomfördes lagändringar i kommunallagen som bl.a. innebar att revisionsuppgiften preciserades så att det tydligt framgick att hela den kommunala verksamheten skall revideras årligen. Vidare fick varje revisor en rätt att i fullmäktige, nämnder och fullmäktigeberedningar löpande under året väcka ärenden som rörde granskningen. De förtroendevalda revisorerna blev skyldiga att anmäla misstanke om brott av förmögenhetsrättslig karaktär till berörd nämnd. Nämndernas ansvar för internkontrollen tydliggjordes.

Vidare infördes krav på att de förtroendevalda revisorerna skall biträdas av sakkunniga. Deras rapport skall bifogas de förtroendevaldas rapport när frågan om ansvarsfrihet behandlas i fullmäktige. En samordnad revision mellan kommuner och kommunala företag skapades genom krav på att någon av de förtroendevalda revisorerna skall väljas till revisor eller lekmannarevisor i de kommunala företagen.

Behovet av en utredning

Från kontokort till budgetöverskridande

Ett skäl till reformen av den kommunala revisionen var behovet av att motverka oegentligheter med kommunala medel som bl.a. aktualiserats på grund av s.k. kontokortsaffärer i vissa kommuner.

Revisorerna ansågs inte ha haft tillräcklig kompetens och befogenheter för att upptäcka tveksamt ekonomiskt agerande i den kommunala verksamheten. Flera av förslagen i propositionen, exempelvis krav på revisorerna att anmäla brott, syftade till att stärka revisionens roll att förhindra ekonomisk brottslighet och att förbättra revisorernas möjlighet till kontroll av oegentligheter. Förtydligandet av ansvaret för den interna kontrollen var därtill en viktig förändring.

Den kommunala revisionen kommer även framgent att ha en viktig roll för att motverka ekonomisk brottslighet i den kommunala verksamheten. Utvecklingen under de senaste åren visar dock att revisorerna avstyrkt ansvarsfrihet främst i de fall det handlat om nämnder som inte haft tillfredställande kontroll över sin verksamhet. Revisionens fokus kan sägas ha skiftat från olämpligt agerande till hur nämnderna utövar internkontroll över sin verksamhet.

Kommuner och landsting är sedan år 2000 skyldiga att upprätta en budget där intäkterna överstiger kostnaderna. Om kostnaderna för ett visst räkenskapsår överstiger intäkterna skall underskottet regleras inom två år, utom om det finns synnerliga skäl. Kravet på att upprätta en budget i balans har aktualiserat frågan om ledamöterna i kommunstyrelsen bör nekas ansvarsfrihet när dessa presenterar ett förslag på budget som inte är balans.

I flera fall där revisorerna har avstyrkt ansvarsfrihet har fullmäktige valt att inte följa revisorernas förslag utan beviljat ansvarsfrihet. Detta aktualiserar flera komplicerade frågeställningar. Om fullmäktige sällan följer revisorernas förslag kan revisionen i medborgarnas ögon framstå som verkningslös. Uppdraget som revisor riskerar också att uppfattas som meningslöst. Samtidigt är det enligt gällande lagstiftning fullmäktige som i sista hand avgör vilket slags agerande som skall motivera att ansvarsfrihet vägras.

Ytterligare en frågeställning i detta sammanhang är också på vilken grund revisorerna kan föreslå vägrad ansvarsfrihet. I praxis har Regeringsrätten slagit fast (RÅ 1999 ref 5) att vissa former av klandervärda beteenden av en förtroendevald inte kan utgöra skäl för vägrad ansvarsfrihet. Det råder dock fortfarande viss osäkerhet kring vilka omständigheter i övrigt som fullmäktige kan lägga till grund för en vägrad ansvarsfrihet.

Certifiering av sakkunniga biträden till revisorerna

Revisorerna skall enligt 9 kap. 8 § kommunallagen biträdas av sakkunniga biträden i sin granskning i den omfattning som behövs. Regeringen gjorde i prop. 1998/99:66, bedömningen att något uttryckligt krav på certifiering av de sakkunniga inte skulle införas. Regeringen utgick ifrån att branschorganisationer skulle ta ansvar för att ett sådant system kom till stånd. Regeringen ansåg dock att uttryckliga krav på certifiering fick övervägas om inte frivilliga åtgärder visade sig vara tillräckliga.

I dag håller ett system för certifiering av de sakkunniga som biträder de kommunala revisorer på att byggas upp. Certifieringen är administrerad av en ideell förening där företrädare för kommuner, landsting och privata branschaktörer ingår. Något behov av att vid sidan av detta privaträttsliga system bygga upp ett offentligt system torde i dagsläget inte finnas. När kommuner och landsting köper revisionstjänster skall lagen (1992:1528) om offentlig upphandling (LOU) tillämpas. Vid utformning av krav på certifiering måste LOU och den bakomliggande gemenskapsrätten beaktas.

Rekryteringen till revisionsuppdraget

Den typiske förtroendevalde revisorn är i dag en 58-årig man. Kvinnor, yngre och personer med utländsk bakgrund är underrepresenterade bland de förtroendevalda revisorerna. En förklaring till den höga medelåldern bland revisorerna är att många haft andra kommunala uppdrag innan de åtagit sig uppdraget som revisor. Erfarenhet av den kommunala verksamheten kan vara en viktig kunskap i rollen som förtroendevald revisor. Detta får dock inte hindra rekryteringen av nya grupper till uppdraget.

Frågan om rekryteringen är främst en uppgift för de politiska partierna. Samtidigt är det viktigt att personer med olika bakgrund och synsätt finns representerade bland de kommunala revisorerna.

Revisionsgranskning av delårsrapporter

Enligt lagen (1997:614) om kommunal redovisning 9 kap. 1 § skall kommuner och landsting upprätta delårsbokslut minst en gång per år. Ekonomiförvaltningsutredningen (SOU 2001:76) har bl.a. föreslagit att revisorerna skall bedöma om resultatet i delårsrapporten är förenligt med de mål fullmäktige beslutat om i årsbudgeten och planen för ekonomin. Utredningen föreslog också att delårsbokslutet skulle godkännas av fullmäktige. Utredningens förslag har inte lett till lagstiftning.

Resurser för revisionen

De förtroendevalda revisorerna skall i sin verksamhet biträdas av sakkunniga som de själva väljer i den omfattning som behövs. Vissa

kommuner och landsting har egna revisionskontor med anställd personal. De flesta upphandlar dock revisionstjänster från olika revisionsföretag. Budgeten för revisorerna varierar kraftigt mellan kommunerna och landstingen. För en god och effektiv revision är det viktigt att revisionen har tillräckligt med resurser för att kunna utföra sitt uppdrag. Samtidigt har dock kommunerna och landstingen begränsade resurser till sitt förfogande.

En möjlighet till bättre resursutnyttjande är att i större utsträckning samarbeta mellan olika kommuner och landsting. Samarbetsmöjligheten måste dock alltid vägas mot vikten av att det lokalt finns utrymme för de förtroendevalda revisorerna att göra egna prioriteringar.

Uppdraget

En särskild utredare får i uppdrag att utvärdera den kommunala revisionens förutsättningar och funktionssätt och särskilt analysera om nuvarande regler för ansvarsprövning i fullmäktige har fungerat tillfredsställande. Utredaren skall även överväga alternativ till nuvarande möjligheter till ansvarsprövning samt lämna förslag till de författningsändringar som kan behövas. Utgångspunkten för förslagen skall vara att det fortfarande är fullmäktige som slutligt avgör frågan mot bakgrund av revisorernas rekommendation.

Utredaren skall vidare följa det arbete med certifiering av sakkunniga biträden till revisorerna som pågår. Utredaren skall närmare analysera om detta system för frivillig certifiering medför några rättsliga problem framför allt beträffande möjligheterna att ställa krav på certifiering och liknande i samband med upphandling av revisionstjänster. Vid behov bör utredaren ge förslag på hur ett sådant krav skall kunna utformas.

I uppdraget ligger vidare att analysera och ge exempel på åtgärder som kan vidtas för att bredda rekryteringen av förtroendevalda revisorer. Utgångspunkten för analysen skall vara att det fortfarande skall vara de politiska partierna som nominerar de förtroendevalda revisorerna.

Revisionsuppdragets karaktär och förutsättningar skall belysas. I detta sammanhang ligger att särskilt belysa revisorernas roll av att både vara enskild myndighet i granskningen och fungera som nämnd vad gäller förvaltningsärenden. Systemet med ersättare bör ses över i detta sammanhang.

Utredaren skall överväga om revisorerna skall bedöma resultatet i delårsrapporten som skall upprättas enligt lagen (1997:614) om kommunal redovisning och om det finns anledning att införa ett formellt krav på att fullmäktige skall behandla delårsrapporten.

Möjligheten till samarbete kring revisionen mellan kommuner och landsting skall också analyseras, och vid behov skall utredaren lämna förslag till de lagändringar som behövs. Utgångspunkten för analysen skall dock vara att revisionen även fortsättningsvis skall vara ett lokalt demokratiskt kontrollinstrument.

Utredaren skall samråda med Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet och andra berörda inom området.

I uppdraget ligger även att ta del av internationella, främst nordiska, erfarenheter av utformningen av den kommunala revisionen. Generellt står det också utredaren fritt att analysera och belysa även andra frågeställningar som berör den kommunala revisionen, samt lämna förslag till övriga författningsändringar som kan behövas.

Redovisningen av uppdraget

Uppdraget skall vara redovisat senast den 29 oktober 2004.

(Finansdepartementet)

Bilaga 2

Formell reglering av den kommunala
revisionen m.m.

Innehåll

1	Kort om olika slags revisorer i kommunal verksamhet ...	203
2	Den formella regleringen	207
3	Revision av verksamhet i olika organisationsformer	211
4	Statlig revision – en kort översikt och jämförelse.....	217
5	Revisionen i Norden – en kort översikt och jämförelse ..	219

1 Kort om olika slags revisorer i kommunal verksamhet

Ordet revisor som professionell titel är inte skyddat. Det finns således inte några formella kompetenskrav som måste vara uppfyllda för att någon skall kunna kalla sig revisor. En uppdelning av gruppen revisorer kan göras i förtroendevalda revisorer (inkl lekmanrevisorer) och yrkesrevisorer (sakkunniga revisorer).

Förtroendevalda revisorer i kommuner och landsting respektive lekmanrevisorer i kommunala bolag är nominerade av de politiska partierna och valda av fullmäktige. Det finns olika kategorier av *yrkesrevisorer* – främst auktoriserade, godkända och certifierade. Därutöver finns även vissa specialinriktade revisorer t.ex. IT-revisorer, miljörevisorer etc.

Vilka krav som ställs på de olika kategorierna skiljer sig en hel del. I den aktiebolagsrättsliga lagstiftningen ställs det, till skillnad mot vad som gäller i kommunallagen, uttryckliga krav på att revisionen utförs av personer med särskild kompetens.

Förtroendevald revisor

Kommunallagen innehåller inga regler med krav på att de förtroendevalda revisorerna skall ha viss kompetens utan stadgar enbart att revisorerna liksom övriga förtroendevalda skall vara lägst 18 år och ha rösträtt i kommunen.

I propositionen *En stärkt kommunal revision* (1998/99:66) framhöll regeringen att det är viktigt att de förtroendevalda revisorerna har politisk erfarenhet och kunskap om den kommunala verksamheten. Regeringen ansåg dock inte att några särskilda kompetenskrav som begränsar valbarheten skulle införas i kommunallagen. Det ankommer på fullmäktige att självständigt bestämma vem som skall utses till revisor.

Enligt regeringen är det emellertid väsentligt att de förtroendevalda revisorerna erbjuds en till uppgiften anpassad utbildning och

att de också ges möjlighet till ett regelbundet erfarenhetsutbyte. Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet, STAREV och även de stora revisionsföretagen genomför återkommande olika utbildningsinsatser för de förtroendevalda revisorerna.

Lekmannarevisor

Kommunens respektive landstingets revision omfattar även de företag och stiftelser i vilka fullmäktige utsett lekmannarevisorer (aktiebolag) eller revisorer (främst stiftelser).

Fullmäktige utser lekmannarevisorn enligt kommunallagen och ger denne i uppdrag att granska verksamheten. Väl utsedd utövar denne uppdraget som bolagsorgan helt enligt aktiebolagslagens bestämmelser.

Lekmannarevisorn har inte ställning som kommunalt förtroendevald enligt kommunallagen. Uppdraget är dock i huvudsak detsamma som de förtroendevalda revisorernas vad gäller granskning av om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt och om den interna kontrollen är tillräcklig.

Auktoriserad respektive godkänd revisor

Enligt kap. 10 aktiebolagslagen skall varje aktiebolag utse minst en yrkesrevisor. Beroende på bolagets storlek skall revisorn vara antingen godkänd eller auktoriserad. För att bli auktoriserad respektive godkänd revisor ställs särskilda kunskapsmässiga kompetenskrav.

Det som krävs är dels en ekonomisk högskoleutbildning omfattande 160 poäng, dels en praktisk erfarenhet av revisionsarbete på fem år för de auktoriserade revisorerna respektive tre år för de godkända revisorerna samt dels avläggande av olika kunskapsprov. Enligt aktiebolagslagen skall den auktoriserade/godkände revisorn ha den insikt och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som fordras för att fullgöra uppdraget.

För att säkerställa att revisorsverksamheten är av hög kvalitet samt uppfyller de etiska kraven utövar den statliga *Revisorsnämnden* tillsyn över de auktoriserade och godkända revisorerna.

De flesta auktoriserade och godkända revisorer tillhör *Föreningen auktoriserade revisorer* (FAR). Föreningen har kvalitetskontrollprogram för sina medlemmar.

För auktoriserade och godkända revisorer gäller revisorslagen (2001:883), förordningen om revisorer (1995:665) samt särskilda revisorsföreskrifter som utfärdas av Revisorsnämnden. För att säkerställa revisornas opartiskhet och självständighet infördes den s.k. analysmodellen i den nya revisorslagen som trädde i kraft år 2002. Vägledande regler för god revisorssed har utfärdats av FAR. Revisorsnämndens tillsynspraxis ger också vägledning.

Enligt analysmodellen skall en revisor inför varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hennes eller hans opartiskhet eller självständighet. Revisorn skall i så fall avböja eller avsäga sig ett sådant uppdrag. Hur denna modell skall tillämpas i praktiken har överlämnats till utvecklingen av god revisorssed och praxis.

Certifierad kommunal revisor

Ett system för certifiering av sakkunniga biträden till de förtroendevalda revisorerna har byggts upp på frivillig grund. Certifieringen administreras av en ideell förening, SKYREV – *Sveriges kommunala yrkesrevisorers förening*.

Kunskapskraven är desamma som för en auktoriserad/godkänd revisor, men därutöver tillkommer ett krav på minst 20 poäng i offentlig förvaltning. Certifieringsnämnden kan dock medge certifiering till någon som inte uppfyller ovanstående krav på utbildning om den berörde genomgår en kompletterande utbildning eller kan ange särskilda skäl. Kravet på praktisk erfarenhet är detsamma som för en auktoriserad revisor.

2 Den formella regleringen

För kommunerna finns ett lagstadgat krav på revision. I kommunallagen (3 kap. 8 § och 9 kap. 1 §) stadgas att det skall finnas revisorer för granskning av verksamheten.

Revisorernas granskningsuppdrag regleras i författningar och lokala föreskrifter – kommunallagen (främst 9 kap.), aktiebolagslagen (11 kap. om lekmannarevisorns uppdrag), fullmäktiges revisionsreglemente och särskilda föreskrifter.

För revisorerna gäller vad som stadgas i regeringsformen, tryckfrihetsförordningen, sekretesslagen, förvaltningslagen och i det av fullmäktige utfärdade revisionsreglementet. När revisorerna utför sitt uppdrag skall det ske enligt god revisionssed (9 kap. 9§ KL). I skriften *God revisionssed i kommunal verksamhet* har Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet utvecklat vad förbundet avser med god revisionssed.

Revisionsuppdraget

Enligt uppdragsparagrafen 9 kap. 9 § kommunallagen skall revisorerna årligen granska all verksamhet som bedrivs av nämnder och fullmäktigeberedningar. Uppgiften är att pröva om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och ekonomiskt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande och om kontrollen inom nämnderna är tillräcklig. I bestämmelsen anges också revisorernas skyldighet att anmäla misstanke om förmögenhetsrättsligt brott eller misstanke om att allmän förvaltningsdomstols avgörande har åsidosatts.

Revisorernas uppdrag framgår även indirekt av bestämmelsen i 6 kap. 7 § kommunallagen om nämndernas yttersta ansvar för verksamheten, och för verksamhet som lagts över på annan. Innehållet i 8 kap. kommunallagen om ekonomisk förvaltning påverkar även innehållet i revisorernas uppdrag.

Till revisorernas befogenhet hör också att granska lagligheten i förvaltningen i samband med förvaltnings- eller redovisningsrevisionen. Myndighetsutövning i enskilda ärenden ingår generellt inte i granskningsuppdraget. Granskning av myndighetsutövning kan dock ske i tre fall:

- när handläggningen har vållat kommunen eller landstinget ekonomisk förlust
- när granskningen gäller hur nämnderna verkställer avgöranden av allmänna förvaltningsdomstolar eller
- när granskningen sker från allmänna synpunkter.

Revisorernas yttersta uppdrag är att ta fram underlag för fullmäktiges årliga ansvarsprövning av samtliga förtroendevalda i nämnder och fullmäktigeberedningar. Av lagen framgår klart att revisorerna inte kan granska fullmäktiges åtgärder. Detta ligger i sakens natur eftersom fullmäktige är revisorernas uppdragsgivare.

Det förekommer att allmänheten gör framställningar till revisorerna om att dessa skall granska viss verksamhet. Eftersom revisorerna är en myndighet i förvaltningslagens mening blir de allmänna bestämmelserna om serviceskyldighet tillämpliga också på dem, t.ex. skyldigheten att besvara brev. Detta innebär emellertid inte att en framställning från allmänheten behöver påverka granskningsarbetets inriktning eller omfattning.

Förvaltningsrevisionen har successivt fått ökat utrymme. Frågan om revisorernas granskning av laglighet i förvaltningen har också uppmärksamrats alltmer. Lagtexten ger dock mycket lite upplysning om detta är en revisionell uppgift. I tidigare utredningar (SOU 1993:109 och SOU 1996:169) framfördes att kommunrevisionen bör utvidgas till att omfatta obligatorisk laglighetsgranskning av nämnderna. Den förra Kommunrevisionsutredningens betänkande *Den kommunala revisionen – ett demokratiskt kontrollinstrument* (SOU 1998:71) samt den efterföljande propositionen *En stärkt kommunal revision* (1998/99:66) tog dock bestämt avstånd från detta. Den 1 juli 2002 infördes dock en ny bestämmelse i 9 kap. 9 § kommunallagen med innebörden att revisorer har en anmälnings- och rapporteringsskyldighet om avgöranden i allmänna förvaltningsdomstolar åsidosätts.

Kommunallagen ger fullmäktige möjlighet att närmare reglera revisionen genom ett reglemente. Revisionen kan därför i viss mån anpassas till den egna kommunen eller landstinget.

Revisorernas ställning

Revisorsuppdraget är en särskild form av kommunalt förtroendeuppdrag. Varje revisor fullgör sitt granskningsuppdrag självständigt (9 kap. 7 § KL). En revisor kan således inte överröstas av de andra revisorerna, t.ex. vid valet av granskningsobjekt. Varje revisor har också rätt att anföra en egen mening till i revisionsberättelsen. Det finns inte heller några principiella hinder mot att var och en av revisorerna avger sin egen revisionsberättelse.

Nämnder, enskilda ledamöter och ersättare samt anställda är skyldiga att lämna revisorerna de upplysningar som behövs för revisionsarbetet (9 kap. 12 och 13 §§ KL). De är också skyldiga att låta revisorerna inventera tillgångar samt ta del av räkenskaper och andra handlingar som rör verksamheten. Revisorerna har också rätt att ta del av sekretessbelagt material för sin granskning.

Revisorerna får väcka ärenden i fullmäktige i två fall – i ärenden som rör förvaltningen och i granskningsärenden (5 kap 23 § KL). Initiativrätten i det senare fallet gäller sedan år 2000. Revisorernas initiativ kan leda till debatt och måste enligt 5 kap. 25 § kommunallagen resultera i ett beslut i fullmäktige.

Krav på revisorerna

Revisorerna skall med oberoende, självständighet, saklighet och integritet granska verksamheten i styrelsen och i nämnderna. Revisorerna skall genomföra sitt uppdrag så att det fyller fullmäktiges och därmed medborgarnas rättmätiga krav på objektivitet, kompetens och effektivitet. Den s.k. objektivitetsprincipen regleras i regeringsformen och innebär att saklighet och opartiskhet skall iakttas. Vikten av oberoende markeras i de valbarhetsregler och jävsbestämmelser som gäller för revisorerna (4 kap. 6 § och 9 kap. 4–6 §§ KL).

Enligt Svenska Kommunförbundets och Landstingsförbundets skrift *God revisionssed i kommunal verksamhet* skall oberoendet i förhållande till uppdragsgivaren och de granskade beaktas genom revisorernas rätt att:

- självständigt välja vad som skall granskas
- självständigt välja angreppssätt, metoder och sakkunniga för granskningens genomförande

- självständigt göra analyser och bedömningar och föra fram dessa.

Kommunallagen föreskriver inte några formella kompetenskrav för de förtroendevalda revisorerna annat än att de skall uppnått en ålder av 18 år och därmed ha rösträtt i de kommunala valen dvs. vad som gäller för förtroendevalda generellt (4 kap. 5 § KL). För att garantera en opartisk och tillförlitlig revision finns en valbarhetsbegränsande jävsregel (9 kap. 4 § KL). Revisorerna skall biträdas av sakkunniga som de själva väljer och anlitar i den omfattning som behövs (9 kap. 8 § KL).

Revisorerna är en del av den offentliga verksamheten och skall leva upp till samma krav som andra myndigheter på tillgänglighet och insyn. Revisorernas dokumentation är allmänna handlingar och som regel offentliga när granskningen är avslutad.

3 Revision av verksamhet i olika organisationsformer

Kommunal verksamhet bedrivs huvudsakligen i förvaltningsform. Under de senaste årtiondena har dock kommunal verksamhet i allt större utsträckning kommit att bedrivas även i andra organisationsformer – i hel- eller delägda kommunala företag, i kommunalförbund eller gemensamma nämnder, i stiftelseform samt mer undantagsvis i ekonomisk förening eller handelsbolag. Kommunal verksamhet bedrivs också på entreprenad.

Så länge kommunen eller landstinget ansvarar för eller äger verksamheten kvarstår ansvaret för att styra, följa och utvärdera verksamheten ytterst på fullmäktige. Ansvar vilar också på de nämnder som har att förvalta verksamheten och på styrelsen genom dess uppsiktsplikt över övriga nämnders verksamhet.

Idag gäller delvis olika regler – både med avseende på innehåll och terminologi – för revision av kommunal verksamhet som bedrivs i förvaltnings- respektive företagsform. Den verksamhet som bedrivs i förvaltningsform granskas enligt reglerna om revision som finns i kommunallagen. Sådan granskning utförs av förtroendevalda revisorer. De kommunala företagen granskas enligt de associationsrättsliga regler som gäller för respektive företagsform. Dessa regler ställer ofta krav på yrkesutbildade revisorer, dvs. auktoriserade eller godkända revisorer.

I både kommunallagen (1991:900) och aktiebolagslagen (1975:1385) används begreppet revisor. I kommunallagen avses med begreppet revisor en förtroendevald revisor, medan begreppet revisor i aktiebolagslagen avser en auktoriserad eller godkänd revisor. I aktiebolagslagen används begreppet lekmannarevisor för att beteckna en person utan krav på formell kompetens som kan utses för att utföra en allmän granskning av ett bolag.

Förvaltningsform

Den verksamhet som bedrivs i förvaltningsform granskas enligt de regler om revision som finns i kommunallagen. Sådan granskning utförs av förtroendevalda revisorer. Kommunallagens regler gäller för både kommuner och landsting. Reglerna om den kommunala revisionen finns huvudsakligen samlade i 9 kap. kommunallagen.

De förtroendevalda revisorerna granskar enligt 9 kap. 9 § kommunallagen årligen i den omfattning som följer av god revisionsred all verksamhet som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområden. Revisorerna prövar om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande och om den interna kontrollen som görs inom nämnderna är tillräcklig. Den kommunala revisionsuppgiften omfattar således både redovisningsrevision och förvaltningsrevision.

Under riksdagsbehandlingen av propositionen *En ny kommunallag* (prop. 1990/91:117) tillkom regleringen om god revisionsred i 9 kap. 9 § kommunallagen efter konstitutionsutskottets förslag (bet. 1990/91:KU38). Utskottet framhöll att god revisionsred inte är något en gång för alltid fastlagt begrepp, utan det förändras över tiden. Vidare angav utskottet att det är väsentligt att det tillämpas på ett sätt som tar hänsyn till den kommunala sektorns särart, dvs. där den kommunala revisionen utövas av förtroendevalda revisorer och under offentlig insyn.

Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet har redovisat förbundens syn på god revisionsred i skriften *God revisionsred i kommunal verksamhet*. Förbunden har också inrättat en referensgrupp med syfte att fortlöpande utveckla den goda seden.

De förtroendevalda revisorerna skall varje år lämna en revisionsberättelse till fullmäktige. Om de riktar anmärkningar skall anledningen anges i revisionsberättelsen. Anmärkningar får riktas mot nämnder, fullmäktigeberedningar och enskilda förtroendevalda i sådana organ. Revisionsberättelsen skall också innehålla ett uttalande om ansvarsfrihet tillstyrks eller inte (9 kap. 16 och 17 §§ KL).

Revisionsberättelsen kan inte innehålla några anmärkningar eller direkta uttalanden som specifikt rör de kommunala företagen. Däremot skall de förtroendevalda revisorerna uttala sig om kommun- eller landstingsstyrelsen skött sin tillsynsplikt över företagen (jfr 6 kap. 1 § KL). Granskningsrapport som lämnats för ett hel- eller

delägt aktiebolag skall fogas till revisionsberättelsen (9 kap. 16 § KL).

Kommunalförbund

Kommuner och landsting får bilda kommunalförbund och lämna över vården av kommunala angelägenheter till sådana förbund (3 kap. 20 § KL). Ett kommunalförbund är en egen juridisk person. Ett förbund kan styras av en förbundsdirektion eller av ett förbundsfullmäktige. För ett kommunalförbund skall det finnas en förbundsordning. Den skall bl.a. ange antalet revisorer och revisorsersättare och deras mandatperiod (3 kap. 28 § KL). I ett förbund med direktion utses revisorer av de medverkande kommunerna (9 kap. 20 §). I ett förbund med fullmäktige utses revisorerna av förbundsfullmäktige (9 kap. 19 §).

Enligt 9 kap. 20 § kommunallagen skall i ett förbund med förbundsdirektion revisionsberättelse avges till var och en av förbundsmedlemmarnas fullmäktige, som prövar frågan om ansvarsfrihet. I ett förbund med fullmäktige är det förbundsfullmäktige som skall besluta i frågan om ansvarsfrihet.

Gemensam nämnd

Enligt 3 kap. 3 a § kommunallagen får kommuner och landsting genom gemensam nämnd fullgöra de uppgifter som hör till nämndernas ansvarsområde. Den gemensamma nämnden behörighet och befogenhet skall preciseras i en överenskommelse mellan de berörda kommunerna och landstingen. Den gemensamma nämndens ingår endast i en av de samverkande kommunernas eller landstingens organisation. Någon ny juridisk person bildas således inte.

Enligt kommunallagen 9 kap. 2 § skall en gemensam nämnd granskas av revisorerna i var och en av de samverkande kommunerna eller landstingen. Frågan om ansvarsfrihet skall prövas av fullmäktige i var och en av de samverkande kommunerna eller landstingen.

Kommunala bolag

De kommunala bolagen granskas enligt aktiebolagslagen (ABL). I ABL ställs det, till skillnad mot vad som gäller enligt kommunallagen, uttryckliga krav på att revisionen utförs av personer med särskild kompetens. Endast den som är auktoriserad eller godkänd revisor kan vara revisor i ett aktiebolag och underteckna revisionsberättelsen. Detta krav, som gäller sedan den 1 januari 1999, har sin bakgrund i de krav som EG-rätten ställer genom det s.k. revisorsdirektivet. Det finns självklart också ett allmänt intresse av att garantera revisionens kvalitet och säkerställa riktigheten av och förtroendet för den reviderade ekonomiska informationen. Kravet på att utse auktoriserade eller godkända revisorer gäller oberoende av vem som äger aktiebolaget, dvs. det gäller även när det är kommuner och landsting som är ägare.

Regler om helägda kommunala aktiebolag – bolag där kommunen eller landstinget innehar samtliga aktier – finns i 3 kap 17 § kommunallagen. Där föreskrivs att fullmäktige skall utse minst en lekmannarevisor i ett sådant aktiebolag. Enligt förarbetena är avsikten med denna bestämmelse att komplettera den revision som föreskrivs i aktiebolagslagen med en förtroendemannarevision. I ett företag där kommunen eller landstinget bestämmer tillsammans med någon annan, skall fullmäktige enligt 3 kap. 18 § kommunallagen i varje enskilt fall – utifrån vad som rimligt med hänsyn till andelsförhållandena, verksamhetens art och omständigheterna i övrigt – tillse att den juridiska personen blir bunden av de villkor som avses i 3 kap. 17 § kommunallagen.

Till lekmannarevisor i aktiebolag skall fullmäktige utse någon av de förtroendevalda revisorer som valts för granskning av den kommunala verksamheten. Fullmäktige utser lekmannarevisorn enligt kommunallagen och ger denne uppdrag att granska verksamheten.

Lekmannarevisorn utövar uppdraget som bolagsorgan enligt aktiebolagslagens bestämmelser. Lekmannarevisorns uppdrag är dock i huvudsak detsamma som de förtroendevalda revisorernas vad gäller prövningen av om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt gentemot ägarens beslut och direktiv, samt om den interna kontrollen är tillräcklig.

Lekmannarevisorn granskar inte om räkenskaperna är rättvisande. Det gör den auktoriserade eller godkände revisorn i bolaget. Lekmannarevisorn och yrkesrevisorn arbetar sidoordnat

med sina respektive uppdrag, som delvis överlappar varandra. De är två skilda bolagsorgan. För att revisionsarbetet skall vara effektivt krävs dock att samverkan och kommunikation sker fortlöpande under revisionsprocessen. Aktiebolagslagen ger förutsättningar för ett löpande informationsutbyte mellan yrkesrevisor och lekmannarevisor, bl.a. genom en ömsesidig upplysningsplikt (10 kap. 42 § och 11 kap. 19 § ABL).

En lekmannarevisor har samma rätt till insyn och information som en auktoriserad eller godkänd revisor, vilket innebär att lekmannarevisorn har samma tystnadsplikt om aktiebolagets angelägenheter som en yrkesrevisor (10 kap. 37 § och 11 kap. 17 § ABL).

En lekmannarevisor får inte underteckna en revisionsberättelse, utan skall redovisa resultatet av granskningen i en egen granskningsrapport (11 kap. 6 och 7 §§ ABL) till stämman. Granskningsrapporten lämnas också till fullmäktige genom att den fogas till revisionsberättelsen från kommunens revisorer (9 kap. 16 § KL).

Lekmannarevisorer i aktiebolagen och förtroendevalda revisorer i andra företag väljer i vilken utsträckning de själva kan och vill utföra granskningen samt till vad och i vilken omfattning biträde behöver anlitas. De väljer själva vem eller vilka som skall anlitas som biträde, med beaktande av behörighetsreglerna i lagstiftningen (11 kap. 12 § ABL). Grundprincipen är att respektive företag bär sina egna kostnader för lekmannarevisorer eller förtroendevalda revisorer samt de biträden som dessa anlitar.

Kommunens eller landstingets revisorer kan begära upplysningar av lekmannarevisorerna eller de förtroendevalda revisorerna i företagen om uppgifterna behövs för deras revision (10 kap. 42 §, 11 kap. 19 § ABL).

Stiftelser

Stiftelsers verksamhet regleras i stiftelselagen (1994:1220). Enligt bestämmelserna i denna lag bildas en stiftelse genom att egendom från en eller flera donatorer avskiljs för att varaktigt förvaltas för ett visst ändamål. Om förvaltningen sköts av fysiska personer är detta enligt stiftelselagen egen förvaltning och om det sköts av juridiska personer är detta definierat som *anknuten* förvaltning. En

kommun eller ett landsting som förvaltar en stiftelse gör alltså alltid detta genom anknuten förvaltning.

Kommuner eller landsting kan fritt bilda stiftelser för verksamhet för vilket särskild ordning inte är föreskriven (3 kap. 16 § KL). Om en verksamhet överlämnas till en stiftelse som bildas ensamt av en kommun eller ett landsting skall fullmäktige fastställa det kommunala ändamålet, utse samtliga ledamöter i styrelsen och se till att fullmäktige får yttra sig innan principiella beslut fattas. Fullmäktige skall också utse en revisor i stiftelsen. Denna skall utses bland någon av de förtroendevalda revisorerna (3 kap. 17 § KL). Kommuner och landsting kan också förvalta stiftelser i s.k. anknuten förvaltning ("donationsstiftelser").

För stiftelser gäller att en ändamålsprövning är obligatorisk eftersom revisorerna i revisionsberättelsen skall anmärka om tillgångarna används i strid med stiftelsens ändamål (4 kap. 11 § stiftelselagen). Uppdraget för en av kommunen eller landstinget utsedd revisor är i övrigt detsamma som för yrkesrevisorn – att granska företagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och verkställande ledningens (VD eller motsvarande) förvaltning i enlighet med den lagstiftning som gäller för dessa företag.

Den förtroendevalde revisorn lämnar tillsammans med yrkesrevisorn en revisionsberättelse som ställs till stämman (eller motsvarande). För stiftelser gäller i allmänhet att deras förvaltande styrelse tar emot revisionsberättelsen. I stiftelser som en kommun eller ett landsting bildat kan stadgarna dock innehålla bestämmelser om att revisionsberättelserna skall lämnas till fullmäktige. Utöver vad revisionsberättelsen enligt lag skall innehålla, kan den liksom granskningsrapporten i aktiebolaget, innehålla ett särskilt uttalande om ändamålsenligheten i stiftelsen samt en redovisning av vilken granskning som har genomförts.

4 Statlig revision – en kort översikt och jämförelse

Riksdagen fattade i december 2000 beslut om att en sammanhållen revisionsmyndighet med ansvar för den statliga redovisnings- och effektivitetsrevisionen skulle bildas under riksdagen. Efter ytterligare beslut i riksdagen under år 2002 bildades den nya myndigheten – Riksrevisionen – den 1 juli 2003. Samtidigt avvecklades Riksrevisionsverket och Riksdagens revisorer.

Riksrevisionens granskningsområde motsvarar i huvudsak det som tidigare gällde för riksrevisionsverket och riksdagens revisorer. Det övergripande målet för Riksrevisionen är att bidra till god resursanvändning och en effektiv förvaltning i staten genom en oberoende granskning av all statlig verksamhet. Riksrevisionen har två huvuduppgifter – årlig revision och effektivitetsrevision. Det innebär i korthet att Riksrevisionen som myndighet under riksdagen granskar den verksamhet som staten bedriver och de årsredovisningar som upprättas av statliga myndigheter inklusive årsredovisningen för staten. Till detta kommer granskningen av vissa statliga aktiebolag och stiftelser.

Riksrevisionen leds av tre riksrevisorer. En av dessa svarar för den administrativa ledningen av myndigheten. Riksrevisorerna beslutar gemensamt om fördelningen av granskningsområden mellan sig. De beslutar vidare gemensamt om verksamhetens inriktning och organisation samt om arbetsordning. Riksdagen och regeringen är de viktigaste mottagarna av resultatet av Riksrevisionens revisionsrapporter och revisionsberättelser. Riksrevisionens oberoende garanteras i regeringsformen genom att de tre riksrevisorerna beslutar om vad som ska granskas, hur granskningen ska gå till och vilka slutsatser som ska dras av granskningen.

Riksdagen utser en styrelse för Riksrevisionen bestående av elva ordinarie ledamöter och elva suppleanter. I styrelsen ingår representanter för samtliga riksdagspartier, vilket ger alla partier direkt insyn i granskningsverksamheten. Styrelsens roll regleras både i

regeringsformen (12 kap. 7 §) och i lagen med instruktion för Riksrevisionen (12 §). I konstitutionsutskottets betänkande (bet. 2002/03:KU12) om Riksrevisionen betonar utskottet vikten av en tydlig rollfördelning mellan styrelsen och riksrevisorerna.

Riksrevisionens styrelse följer granskningsverksamheten. Styrelsen beslutar också om förslag och redogörelser till riksdagen med anledning av riksrevisorernas beslut i granskningsärenden avseende effektivitetsrevisionen och den årliga rapporten.

Riksrevisionen företräder Sverige som det nationella revisionsorganet i internationella sammanhang.

Jämförelse mellan kommunal och statlig revision

Det finns tydliga likheter men också skillnader mellan den statliga och kommunala revisionen. Båda utför såväl redovisningsrevision som förvaltningsrevision. Detta hänger samman med kretsen av intressenter. På liknande sätt som kommunrevisionen arbetar också den nya riksrevisionen på direkt uppdrag av en folkrepresentation som utsetts i allmänna val. De kommunala revisorerna är dock, till skillnad från riksrevisorerna, förtroendevalda.

En skillnad mellan statlig och kommunal revision är att den statliga revisionen inte har någon direkt koppling till ansvarsutkrävande. I reglerna för kommunal revision stadgas en skyldighet för revisorerna att ta ställning i ansvarsfrågan, dvs. om de granskade skall beviljas ansvarsfrihet. Revisionens uppdragsgivare fullmäktige fattar sedan det slutliga beslutet i den frågan.

5 Revisionen i Norden – en kort översikt och jämförelse

Norge

I Norge reglerar kommunallagen den interna tillsynen och kontrollen. Därtill kommer statligt utfärdade instruktioner. Fullmäktige, kommunestyret eller fylkestyret, har det övergripande ansvaret för tillsyn av förvaltningen. Fullmäktige utser en sakkunnig revisor som är ansvarig för revisionen och chef för revisionspersonalen.

I kommunallagen från 1992 infördes krav på att inrätta ett s.k. kontrollutvalg (förtroendevalda revisorer) vid sidan av revisionen (sakkunniga revisorer). Revisionen samverkar med kontrollutvalget, men har ändå en självständig ställning. Kontrollutvalget tillsätter revisionspersonalen och är också den sakkunnige revisorns närmast överordnade organ. I revisionen ingår främst räkenskapsrevision, men i allt större utsträckning även förvaltningsrevision.

Det finns inga regler om revisionsansvar i kommunallagstiftningen. Ansvarsprövning sker inte heller i egentlig mening. Revisionens och kontrollutvalgets rapportering sker löpande under året och vid behov. Revisionsberättelsen behandlas av fullmäktige. Det finns möjligheter att genomföra gemensam revision för flera kommuner, s.k. distriktsrevision.

Sedan hösten 2003 finns en ny lag som reglerar revisionen. Föreskrifter med anledning av lagen har nyligen antagits. Den nya lagen innebär bl.a. att kontrollutvalget får ett större ansvar än tidigare för räkenskapsrevision, förvaltningsrevision och bolagsrevision.

Danmark

I Danmark har den kommunala revisionen tidigare varit en förtroendemannarevision. Denna avskaffades dock år 1971 och kompetenskrav infördes. Orsakerna var ökad storlek och komplexitet i kommunernas verksamhet samt en önskan att uppnå ökat oberoende hos revisionen. Den danska utvecklingen har således gått mot ökad professionalisering.

Kommunernas verksamhet kontrolleras huvudsakligen av ett tillsynsråd, som består av landshövdingen (statsamtsmanden) samt fyra personer som amtskommunen (landstinget) utser bland sina fullmäktigeledamöter. Detta råd kan upphäva kommunala beslut som strider mot lagen. Det kan också vitesförelägga kommunen.

Den kommunala revisionen regleras i kommunallagen. Det är kommunfullmäktige, kommunalbestyrelsen, som utser sakkunnig revisor. Valet skall godkännas av en statlig tillsynsmyndighet. Revisorererna skall vara sakkunniga men några formella kvalifikationskrav är inte lagstadgade.

Revisionsgranskningen omfattade före 1997 endast redovisningsrevision. Numera finns dock ett lagstadgat krav på förvaltningsrevision. Revisionen omfattar således laglighetsprövning, räkenskapsgranskning samt förvaltningsrevision. Det sker inte någon ansvarsprövning i egentlig mening. Revisionsberättelsen behandlas i fullmäktige och lämnas med fullmäktiges eventuella åtgärdsplan till tillsynsrådet.

Finland

I Finland ändrades revisionsorganisationen år 1997, då 1995 års kommunallag trädde i kraft. Det tidigare systemet hade stora likheter med det svenska systemet. Den nya kommunallagen kräver en uppdelning i dels en politiskt vald revisionsnämnd, dels yrkesrevisorer som skall vara certifierade.

Yrkesrevisorererna har en självständig ställning och agerar med yrkesansvar. De förutsätts arbeta med både redovisnings- och förvaltningsrevision, där tyngdpunkten är den revisionella laglighetsgranskningen. De förtroendevalda i revisionsnämnden förutsätts i första hand ägna sig åt förvaltningsrevision och bedöma ändamålsenlighet.

Ansvarsprövningen sker i fullmäktige på grundval av bl.a. revisionsberättelsen från yrkesrevisorerna. Revisionsberättelsen innehåller ett uttalande om förtroendevalda och ledande tjänstemän kan beviljas ansvarsfrihet. Revisionsnämnden upprättar en egen utvärderingsberättelse till fullmäktige. Revisionsnämnden kan ta ställning till om ansvarsfrihet skall beviljas, men lagen kräver inte det. Fullmäktige tar sedan slutligen ställning i ansvarsfrågan.

Jämförelse mellan Sverige och övriga Norden

En jämförelse mellan de nordiska länderna visar att både likheter och skillnader finns. Den svenska modellen är dock tämligen unik. Finland och Norge har också ett förtroendemannainslag i sin revision, men det är inte så uttalat och starkt som i Sverige.

Den norska och danska revisionen kan sägas vara en av staten reglerad revision, utförd av särskilt auktoriserade kommunrevisorer. De förtroendevaldas inflytande på revisionen är relativt begränsat. Till detta kommer även att den statliga tillsynen och kontrollen allmänt sett är omfattande.

De svenska och finska modellerna har större inslag av kommunalt självstyre. Det statliga inflytandet är här begränsat. I både Finland och Sverige är de förtroendevaldas inflytande på den kommunala revisionen avgörande, även om inslaget av sakkunnig kompetens är betydande. I båda länderna finns ett lagreglerat revisionsansvar och revisionen uttalar sig i frågan om ansvarsfrihet inför fullmäktiges ansvarsprövning.

Den svenska kommunrevisionen är den minst reglerade. I övriga nordiska länder har staten i olika grad tillskapat ”garantier” för ett effektivt revisionsorgan i kommunerna och landstingen, bl.a. genom krav på certifiering av sakkunniga och särskilda rekommendationer eller instruktioner för revisionens arbete.

Bilaga 3

Fakta om revisorerna

Fakta om revisorerna¹

Kommuner

Sammanfattande fakta

Uppgifter	FAKTABAS 2004	FAKTABAS 2000
Antal ordinarie revisorer	1 534	1 513
Andel män	79 %	79 %
Andel kvinnor	21 %	21 %
Antal ersättare	1 405	1 468
Andel män bland ersättarna	72 %	74 %
Andel kvinnor bland ersättarna	28 %	26 %
Genomsnittlig ålder	59	59
Genomsnittligt antal ordinarie revisorer	5	5
Genomsnittligt antal mandatperioder	2,28	2,22
Andel kommuner med tre ordinarie revisorer	22 %	
Ordförandeskap ur minoriteten	72 %	61 %
Andel fullmäktigeledamöter i styrelser/nämnder	85 %	
Andel revisorer i fullmäktige	20 %	Cirka 17,5 %
Andel revisorer i styrelser/nämnder	9 %	Cirka 8,5 %
Uppdragskoncentration/förtroendevald	1,58	
Uppdragskoncentration per revisor	1,31	
Antal medborgare/förtroendevald totalt	212	
Antal medborgare/revisor	5 828	

¹ Källa för samtliga tabeller i denna bilaga: FAKTABAS REVISION 2004.

Den fullständiga rapporten *Förtroendevalda revisorer i kommuner och landsting* publiceras på Svenska Kommunförbundets och Landstingsförbundets hemsida – www.lf.svekom.se.

Tabell 1. Fördelning av revisorer efter partitillhörighet

Parti	Revisorer 2002	%	Revisorer 1998	%
C	214	14	209	14
FP	154	10	124	8
Kd	117	8	115	8
Övriga	39	3	45	3
M	288	19	290	19
Mp	24	2	39	3
Op	14	1	24	2
S	604	39	590	39
V	83	5	76	5
Samtliga	1537	100	1513	100

Kommentarer

Det totala antalet kommunpolitiskt förtroendevalda är 42 226, som tillsammans har 66 604 förtroendeuppdrag. Varje förtroendevald har 1,58 uppdrag och representerar i genomsnitt 211,74 invånare. 60 % av de kommunpolitiskt förtroendevalda är män och 40 % är kvinnor.

Det finns 13 228 ordinarie fullmäktigeledamöter. 85 % av dessa har samtidigt uppdrag i styrelser och nämnder.

Antal ordinarie revisorer är 1 534, varav 79 % är män och 21 % är kvinnor.

År 2000 var antalet revisorer 1 513. 21 % var kvinnor och 79 % män. En försumbar förändring i antal revisorer har alltså skett mellan de två mätillfällena, men fördelningen mellan kvinnor och män kvarstår.

Antal ersättare är 1 405. Av revisorsersättarna är 72 % män och 28 % kvinnor.

Totalt finns alltså 2 929 ordinarie revisorer och ersättare.

Genomsnittsåldern på den ordinarie revisorn är 59 år, med en spridning mellan 23 och 83 år. Endast 0,5 % är yngre än 30 år. 14 % är mellan 30 och 49 år och 55 % är mellan 50 och 64 år. 31 % är 65 år eller äldre. I 30 % av kommunerna finns ingen revisor äldre än 65 år.

Utbildningsnivån bland revisorerna visar att 50 % av dem har en eftergymnasial utbildning. 54 % har en inkomst som är högre än 271 000. 44 % av revisorerna är anställda inom den offentliga sektorn.

Varje revisor representerar 5 828 invånare i Sverige, och de har i genomsnitt 1,31 uppdrag. 72 % av kommunerna väljer revisionsordföranden ur minoriteten. Uppgift saknas för 7 av 290 kommuner. Enligt FAKTABAS REVISION 2000 valde 61 % revisionsordföranden ur minoriteten. Föregående mandatperiod uppgavs andelen vara 51%. Här sker en tydlig ökning mellan mätperioderna senast med 11 procentenheter.

I några få kommuner har revisorerna inte några andra förtroendeuppdrag parallellt med revisionsuppdraget.

Totalt är bilden att 9 % av revisorerna också har uppdrag i en eller flera nämnder, dvs. granskningsobjekt. I FAKTABAS REVISION 2000 uppskattades denna andel till 8,5 %.

20 % av revisorerna sitter i kommunfullmäktige. I FAKTABAS REVISION 2000 uppskattades andelen till 18 %. 7 % innehar också förtroendeuppdrag i ett landsting.

Landsting

Sammanfattande fakta

Uppgifter	FAKTABAS 2004
Antal ordinarie revisorer	148
Andel män	77 %
Andel kvinnor	23 %
Antal ersättare	132
Andel män bland ersättarna	71 %
Andel kvinnor bland ersättarna	29 %
Genomsnittlig ålder	57
Genomsnittligt antal ord. revisorer/landsting	7
Genomsnittligt antal mandatperioder	2,09
Andel landsting med 5 ordinarie revisorer	25 %
Ordförandeskap ur minoriteten	70 %
Andel fullmäktigeledamöter i styrelser/nämnder	84 %
Andel revisorer i fullmäktige	41 %
Andel revisorer i styrelser/nämnder	3 %
Uppdragskoncentration per förtroendevald	1,56
Uppdragskoncentration per revisor	1,45
Medborgare/förtroendevald totalt	1 886
Medborgare/revisor	60 023

Tabell 3. Fördelning av revisorer efter partitillhörighet

Parti	Revisorer	%
C	13	9
FP	18	12
Kd	14	9
Övriga	3	2
M	24	16
Mp	7	5
Op	1	1
S	55	37
V	14	9
Samtliga	149	100

Kommentarer

För landstingen finns inte jämförande uppgifter från år 2000.

Det totala antalet landstingspolitiskt förtroendevalda är 4 710, som tillsammans har 7 329 förtroendeuppdrag. Varje förtroendevald har 1,56 uppdrag. Varje förtroendevald representerar i genomsnitt 1 886 invånare. 52 % av de förtroendevalda är män och 48 % är kvinnor.

Det finns 1 642 ordinarie fullmäktigeledamöter. 84 % av dessa har samtidigt uppdrag i styrelser och nämnder.

Antal ordinarie revisorer är 148 varav 77 % är män och 23 % kvinnor.

Antal ersättare är 132, vilka tillsammans med ordinarie kommunrevisorer utgör 280 revisorer.

Av revisorsersättarna är 71 % män och 29 % kvinnor.

Genomsnittsåldern på revisorn är 57 år, med en spridning mellan 26 och 76 år. 2 revisorer 1,4 % är yngre än 30 år. 13 % är mellan 30 och 49 år och 63 % är mellan 50 och 64 år. 22 % är äldre än 65 år. 20 % av landstingen har ingen revisor äldre än 65 år.

Utbildningsnivån bland revisorerna visar att 56 % av dem har en eftergymnasial utbildning. 78 % har en inkomst som är högre än 271 000. 59 % av revisorerna är anställda inom den offentliga sektorn.

Varje revisor representerar 60 023 invånare i Sverige och de har i genomsnitt 1,45 förtroendeuppdrag vardera.

75 % av landstingen väljer revisionsordföranden ur minoriteten, 15 st. Fem landsting väljer revisionsordföranden ur majoriteten.

41 % av revisorerna sitter i landstingsfullmäktige och 3 % har uppdrag även i en nämnd. Cirka 62 % av revisorerna har förtroendeuppdrag i en kommun.

Den kommunala revisionen

Urval av frågor och svar ur enkäten

”Den kommunala revisionen” till

Utredningen om den kommunala revisionen

INLEDNING

Under våren och sommaren 2004 har revisorerna i kommuner, landsting och regioner svarat på en enkät om sina förutsättningar och sitt arbete. Enkäten bestod av 100 frågor. Syftet med enkäten är att inhämta aktuella uppgifter till FAKTABAS REVISION 2004.

I faktabasen samlar vi in, analyserar och presenterar fakta omkring den kommunala revisionen. Två insamlingar har hittills genomförts – år 2000 och år 2004. FAKTABAS REVISION 2000 omfattar endast kommunerna, men från år 2004 ingår även landstingen.

Utredningen om den kommunala revisionen har önskat få tillgång till svaren på de frågor som har anknytning till utredningens inriktning. Ett urval av frågor har därför bearbetats och publiceras i denna rapport.

Rapporten redovisar enkätens frågor och nummer som de var framställda i frågeformuläret. Företrädesvis presenteras svaren utifrån antal, i undantagsfall i procent. Kommuner och landsting/regioner redovisas var för sig.

Där så är möjligt sker jämförelser med uppgifter hämtade ur FAKTABAS REVISION 2000. Det gäller endast uppgifter om kommunerna, då landstingen inte deltog i föregående faktainsamling.

Rapporten innehåller ingen jämförelse av svaren mellan kommuner och landsting/regioner. Svarens bilderna visar dock på mycket lika förhållanden och uppfattningar. Några frågor avviker.

Det är relativt sett fler kommuner (51 %) än landsting/regioner (40 %) som genom sitt revisionsreglemente ger revisorsersättarna rätt att delta i revisorernas sammanträden (fråga A7). Detta beror sannolikt på att antalet ordinarie revisorer i genomsnitt är färre i kommunerna än i landstingen/regionerna. Ersättarna kan därför bedömas ”behövas” i större i utsträckning i det löpande arbetet.

I 80 % av landstingen/regionerna har revisorerna en egen hemsida. Motsvarande siffra i kommunerna är 49 % (fråga C 30).

Uppfattningen om instrumenten anmärkning resp. avstyrkt ansvarsfrihet skiljer sig tydligt. 14 % av kommunerna tycker att instrumenten är otillräckliga, 86 % tycker att de är tillräckliga. I landstingen/regionerna är motsvarande siffror 45 % (otillräckliga) respektive 55 % (tillräckliga), en mera utmanande inställning (fråga D 13).

Rapporten är framställd av Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet. Materialet har bearbetats och sammanställts av Berit Nilsson.

Resultatet av hela enkäten publiceras på Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundets hemsida – www.lf.svekom.se.

KOMMUNER

Enkäten är besvarad av 205 kommuner vilket ger en svarsfrekvens om knappt 71 %. Samtliga frågor har inte besvarats av samtliga svaranden. Svarsfrekvensen redovisas under respektive fråga. Några frågor är till sin uppbyggnad sådana att kommunerna inte har efterfrågad företeelse. Följdfrågan får i de fallen 100 % svarsfrekvens *när* antal svar *sammanfaller* med huvudfrågans antal svar.

I en del fall är det svårt att bedöma värdet av svarsfrekvens, t.ex. vid fritextsvar. En del följdfrågor har fått fler svar än huvudfrågan.

Där så är möjligt hämtas jämförelser ur FAKTABAS REVISION 2000. Observera att antal kommuner då var 289.

A Revisorernas förutsättningar

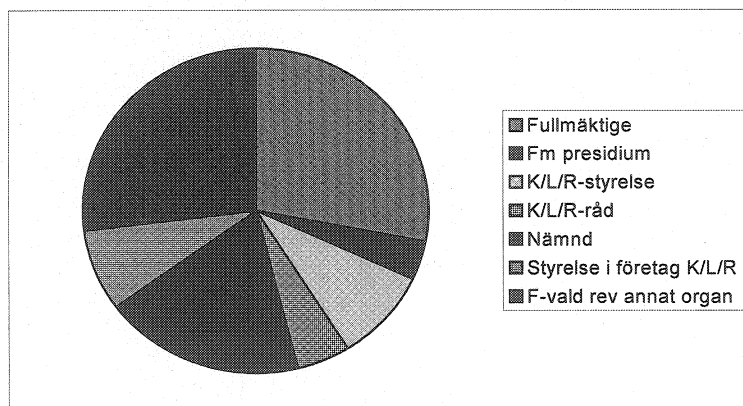
A 1 Hur stor är den samlade erfarenheten i revisionsuppdraget uttryckt i antal mandatperioder (inklusive den nu löpande) för de ordinarie revisorerna?

Antal kommuner 290 antal svar 198 Svarsfrekvens 68 %

Revisorerna har i genomsnitt haft revisionsuppdrag under 2,28 mandatperioder.

A 2 Vilken bakgrund har de ordinarie revisorerna av andra uppdrag?

Antal svar 195 Svarsfrekvens 67 %



A 6 Ordföranden i revisionen är vald/valdes ur?

	Minoritet	Majoritet
Mandatperiod 2003-2006 ¹	72 %	28 %
Mandatperiod 1999-2002 ²	54 %	46 %
Mandatperiod 1995-1998	49 %	51 %

Tabellen visar en tydlig förändring mellan mandatperioderna.

A 7 Hur är revisorsersättarnas deltagande i revisorernas sammanträden reglerat i revisionsreglementet?

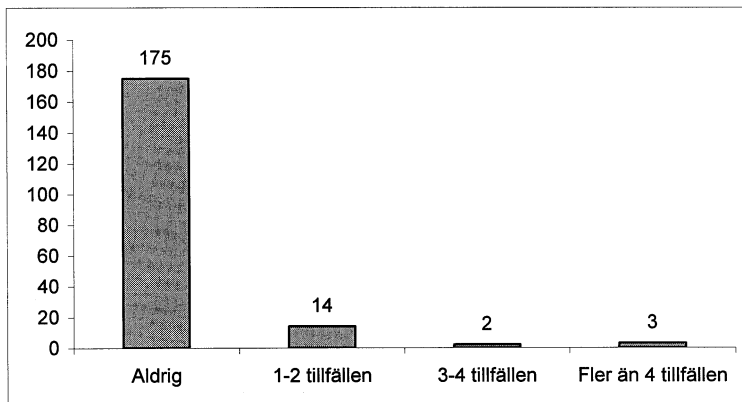
Antal svar 195 Svarefrekvens 67 %

I 99 kommuner hade revisorsersättarna rätt att delta enligt revisionsreglementet.

Källa	Rätt att delta	Nekas deltagande
FAKTABAS 2004	51 %	49 %
FAKTABAS 2000	39 %	61 %

A 8 Hur många gånger under år 2003 kallades revisorsersättare in för att revisorerna skulle bli beslutsmässiga vid förvaltningsbeslut?

Antal svar 194 Svarefrekvens 67 %

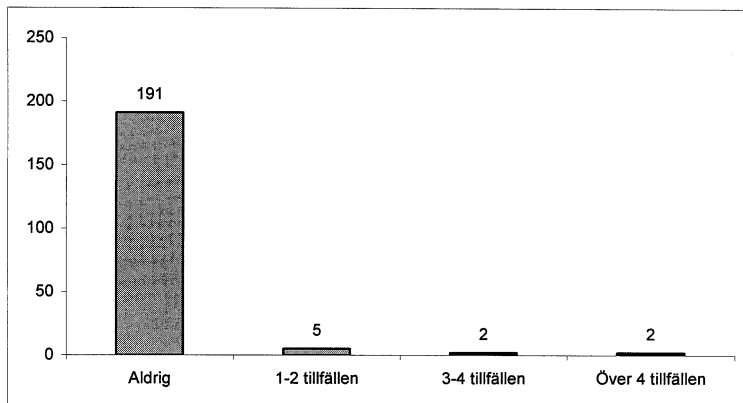


¹ Mandatperiod 2003-2006, uppgiften är hämtad ur en totalundersökning från SCB

² Mandatperioderna 1995-2002, uppgifterna är hämtade ur FAKTABAS REVISION 2000

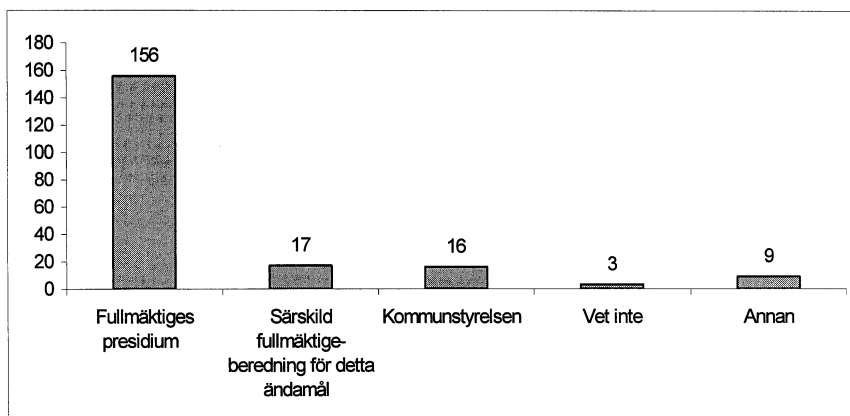
A 9 Hur ofta under år 2003 inträffade det att revisorsersättare tjänstgjorde i granskningsarbetet vid ordinarie revisorers bortovaro?

Antal svar 200 Svarefrekvens 69 %



A 10 Vem bereder revisorernas budget?

Antal svar 201 Svarefrekvens 69 %



Det är glädjande att se utvecklingen att revisorernas budget i större omfattning bereds av fullmäktige och minskar i kommunstyrelsen. Kommunstyrelsen är ett eget granskningsobjekt.

I nedanstående tabell sker jämförelser i procent med FAKTABAS REVISION 2000. Alternativen fullmäktiges presidium slås samman med särskild fullmäktigeberedning till Fullmäktige.

Källa	Fullmäktige	Kommunstyrelsen	Vet ej/Annan
FAKTABAS 2004	86 %	8 %	6 %
FAKTABAS 2000	73 %	20 %	7 %

A 11 Om budgeten bereds i fullmäktige – ingår personer i beredningen som själva är föremål för revisionens granskning?

Antal svar 157 Svarsfrekvens 54 %

I 64 (41 %) av 157 kommuner är fullmäktiges budgetberedning för revisionen fri från personer som själva är föremål för revisionens granskning. SCB: s totalundersökning av de förtroendevalda revisorerna visar att 85 % av kommunernas fullmäktigeledamöter även sitter i nämnder och styrelser. Nämnder och styrelser är *granskningsobjekt* i den kommunala revisionen.

A 15 Om revisorerna bedömer att revisionsanslaget är otillräckligt, hur kommer denna bedömning till uttryck i kommunikationen med fullmäktige? Fritextsvar

Frågeställningen önskade spegla *hur* revisorerna gör *om/när* detta inträffar. Undersökningen gjorde ett antagande att någon form av beredskap skulle finnas.

Fritextsvaren tolkas som att 15 kommuner uppger att man inte har några problem med otillräckligt revisionsanslag.

- 84 kommuner svarar att de har muntliga överläggningar med kommunfullmäktige/presidium.
- Två svar lyder ”initierat ärende” vilket kan betyda initiativrätten i fullmäktige.
- Skriftlig kommunikation med KF/KF:s presidium/äskanden förekommer i ett tiotal kommuner.
- Resterande har både muntliga och skriftliga överläggningar med KF/KF:s presidium.

Inget svar har noterats av 70 kommuner.

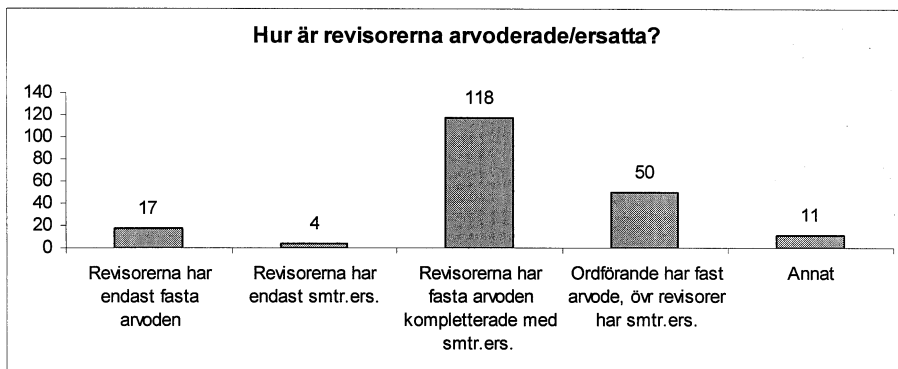
Inom kommunerna synes osäkerheten vara betydligt större än inom landstingen.

Våra reflektioner utifrån svaren är om det räcker med muntlig framställning eller om revisorerna också behöver dokumentera situationen till fullmäktige och för framtiden.

Ytterligare en möjlighet är att i revisionsberättelsen ge uttryck för att granskningen inte kunnat fullgöras enligt lagstiftningen och god sed p.g.a. otillräckliga resurser och att detta är kommunicerat med fullmäktige.

A 16 Hur är revisorerne arvoderade/ersatta?

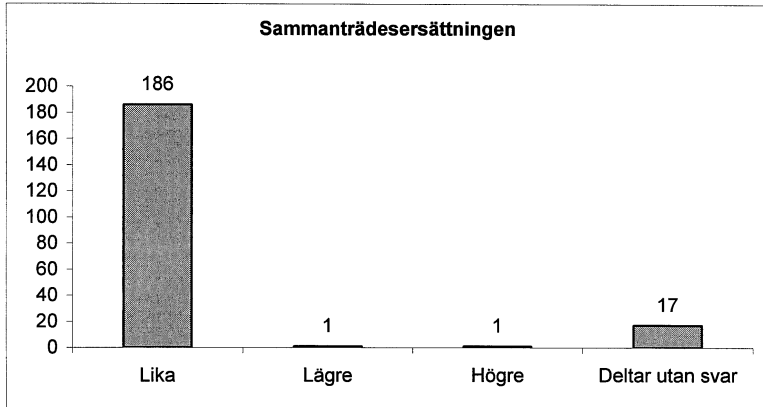
Antal svar 200 Svansfrekvens 70 %



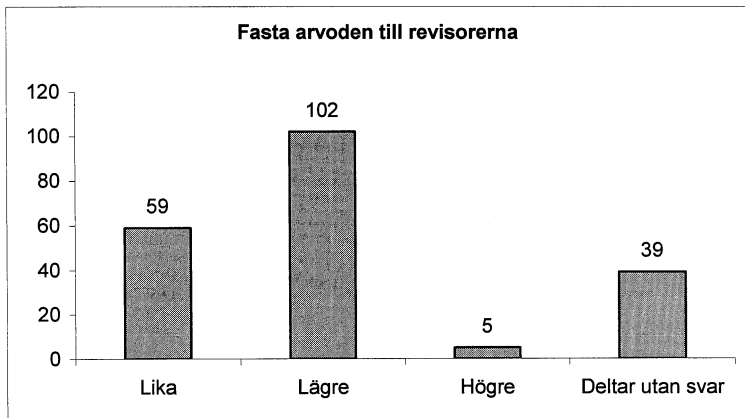
Källa	Revisorerne fasta arvoden	Ordf fast arvode övriga revisorer smtr. ersättning
FAKTABAS 2004	59 %	25 %
FAKTABAS 2000	53 %	25 %

A 17 Hur förhåller sig revisorernas arvodes- och ersättningsnivåer till övriga ledamöters i nämnder och styrelser?

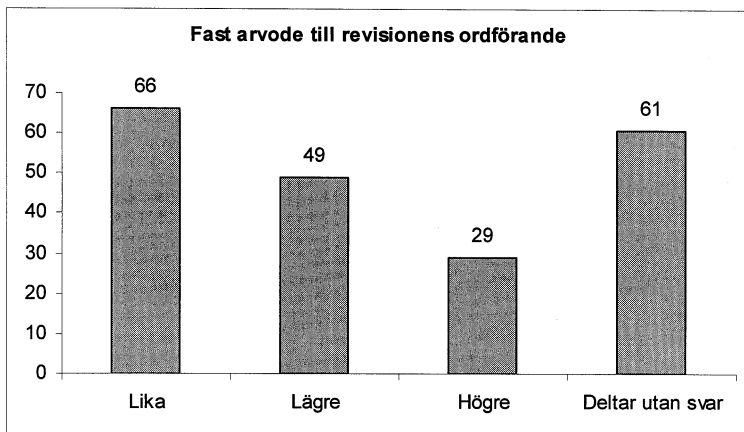
Antal svar 188 Svansfrekvens 60 %



Antal svar 166 Svansfrekvens 57 %



Antal svar 144 Svarsfrekvens 50 %



Svaren visar att revisionsordförandes fasta arvoden är *lika* i 46 % av kommunerna och är *lägre* i 30 % av kommunerna i förhållande till ordförande i övriga nämnder och styrelser.

FAKTABAS 2000 visar att i 45 % av kommunerna hade revisorernas ordförande lika fast arvode som ledamöter i övriga styrelser och nämnder. Situationen torde därmed vara oförändrad.

B Revisorernas arbetsformer

B 4 När förlägger oftast revisorerna sina överläggningar/sammanträden?

Antal svar 201 Svarsfrekvens 69 %

Källa	Dagtid
FAKTABAS 2004	76 %
FAKTABAS 2000	75 %

B 5 Hur många överläggningar/sammanträden har revisorerna i snitt per år?

Antal svar 202 Svarsfrekvens 70 %

Källa	4 eller färre per år	5-8 per år	9-12 per år	13 eller fler per år
FAKTABAS 2004	0,5 %	24 %	60 %	15 %
FAKTABAS 2000		22 %	60 %	18 %

Den vanligaste situationen är att revisorerna träffas ca en gång per månad såväl år 2004 som år 2000.

B 6 Deltar revisorerna i nätverk (motsvarande) med andra kommuners, landstings/regioners revisorer?

Antal svar 202 Svarefrekvens 70 %

I 71 % av kommunerna deltar revisorerna i nätverk tillsammans med andra kommuner/landsting/regioner.

FAKTABAS 2000 visar att i 37 % av kommunerna samarbetade revisorerna genom erfarenhetsutbyte, utbildning och träffar. 4 % samarbetade i konkreta revisionsprojekt. 60 % av kommunerna saknade nätverk.

En tydlig förändring syns därmed ha skett för ökad samverkan mellan kommuner/landsting/region.

B 7 Vad heter nätverket eller berätta i stora drag vilka/hur många som deltar och hur ofta ni träffas? Fritextssvar

Antal svar 153

Bland svaren förekommer ett 40-tal olika varianter av nätverk, bland de flest nämnda finns Starev, Komrev och FFR.

Nedan följer autentiska exempel på fritextsvaren till ovanstående fråga.

- De fem Dalslandskommunerna träffas en gång per år.
- Värmrev - revisionens presidier i de flesta kommuner och landstinget i Värmland, träffas en gång per år.
- Årliga träffar med revisionen i stora kommuner (invånare över 70 000)
- FEMREV (Linköping, Norrköping, Jönköping, Västerås, Örebro), 2ggr/år.
- ÖSTREV (Samtliga kommuner i Östergötland samt landstinget), 3ggr/år.
- Sjuhäradsgruppen, 10-gruppen (Västra Skaraborg), Västra Götalandskommunerna med landstingsrevisionen och nätverksträffar med Komrev.
- Samrev är ett nätverk för erfarenhetsutbyte och utbildning som också sedan 2003 omfattar en sakkunnigfunktion med en heltidsanställd (anställande kommun är Munkedal). I nätverket ingår 5 kommuner. Samverkansgruppen (presidierna) träffas 3 gånger/år.
- Vi har ett Fyrkantssamarbete. Fyrkanten består av Luleå, Boden, Piteå och Älvsbyn. Ordföranden träffas 2 ggr/år. Alla ledamöter träffas någon

gång per år för att se om vi ska göra någon gemensam granskning samt utbyta information.

C Granskning, kommunikation och rapportering

C 1 Har alla ordinarie revisorer denna mandatperiod fått utbildning i eller deltagit i någon form av seminarium eller information kring "God revisionsd i kommunal verksamhet 2002"?

Antal svar 202 Svansfrekvens 70 %

I 172 kommuner har ordinarie revisorer fått utbildning kring "God revisionsd..."

Vi tolkar svaren som ett starkt genomslag av den Goda Seden.

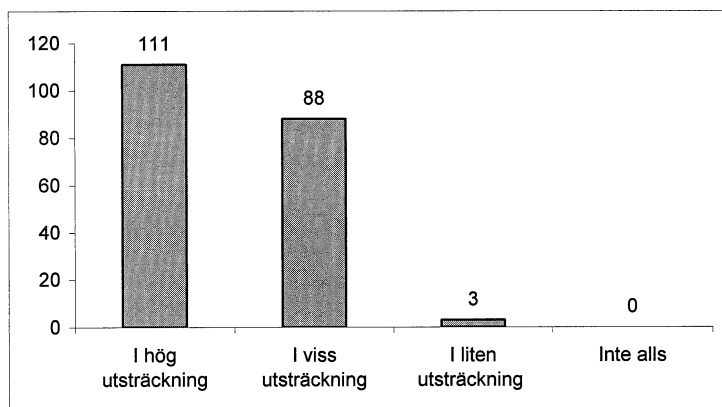
C 3 Är god revisionsd "närvarande" i revisorernas granskningsarbete så att revisorerna fortlöpande refererar till den i sina diskussioner och överväganden?

Antal svar 201 Svansfrekvens 69 %

Svarsalternativ	Antal svar
I hög utsträckning	84
I viss utsträckning	106
I liten utsträckning	9
Inte alls	2

C 4 Ger god revisionsd tillräcklig vägledning och stöd och fyller de behov revisorerna har för att genomföra sitt uppdrag?

Antal svar 202 Svansfrekvens 70 %



C 5 Kommentarer till fråga 4, Vad kan förtydligas och bli bättre, vad saknas i den goda revisionsleden? Fritextsvar

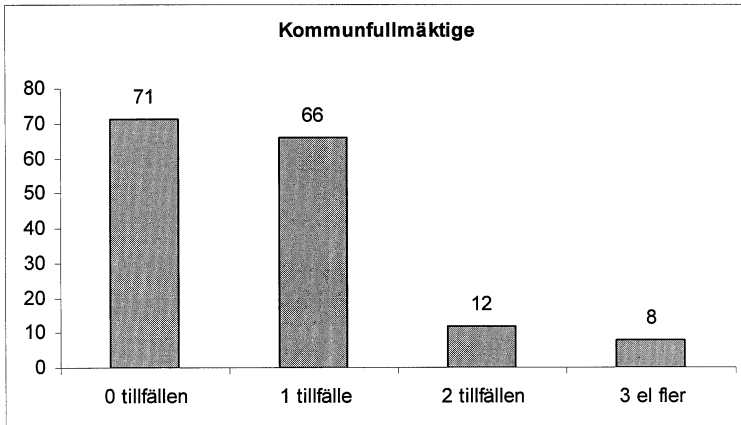
Antal svar 33

Den goda seden bör kompletteras med

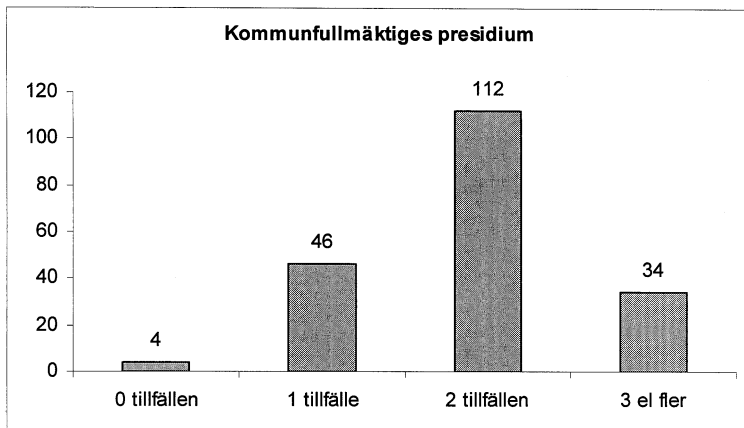
- Revisionsstandard i kommunal verksamhet
- Utbildningspaket för kommunal revisionsutbildning (Nya KRUT)
- Slagordsregister
- Fritextsökning på nätet
- Oppositionen skall utse ordföranden.
- Det bör finnas någon riktpunkt för hur stor revisionens budget skall vara i förhållande till kommunstorlek (omsättning alt invånare)
- Omfattning av verksamhetsrevision
- Språkbruk
- Definiera tydligare granskningen
- Risk & Väsentlighet.
- Vi ser inte den goda seden som den enda referensen eller som en lagbok eller bibel som vi måste följa till punkt och pricka.

C 14 Har revisorerna regelbundna träffar/överläggningar med kommunfullmäktige, fullmäktiges presidium och kommunstyrelsen?

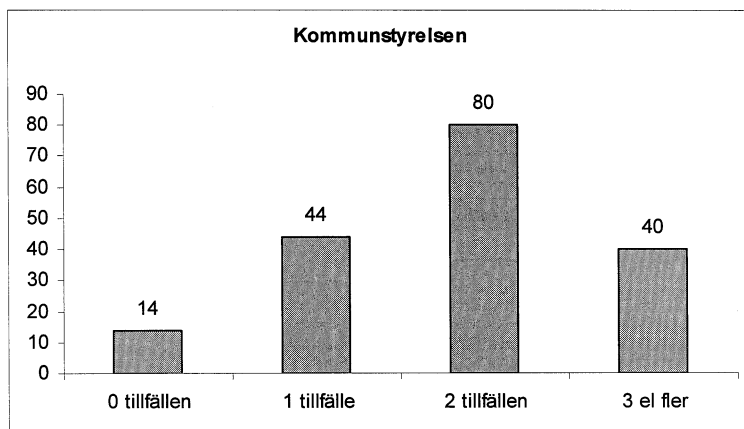
Kommunfullmäktige Antal svar 157 Svarsfrekvens 54 %



Kommunfullmäktiges presidium Antal svar 196 Svarsfrekvens 68 %



Kommunstyrelsen Antal svar 178 Svarsfrekvens 61 %

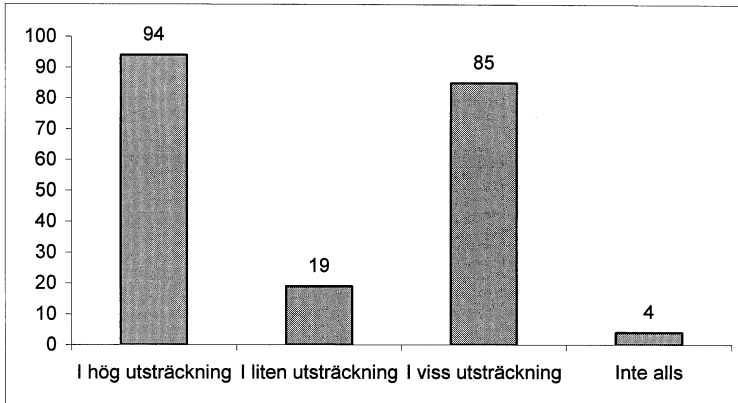


Revisorernas genomsnittliga antal träffar per år med

Källa	Fullmäktige	Fm presidium	Kommunstyrelsen
FAKTABAS 2004	0,73	1,90	1,82
FAKTABAS 2000		1,75	1,71

C 16 Träffar revisorerna de nämnder/styrelser som de granskat för presentation och diskussion av granskningsresultat?

Antal svar 202 Svarefrekvens 70 %



C 19 Har revisorerna någon gång använt sin initiativrätt i granskningsärende i enlighet med Kommunallagen kap 4 kap § 17 och 17 a och kap 5 23 p 3?

Antal svar 198 Svarefrekvens 68 %

I 16 kommuner har revisorerna använt sin initiativrätt i granskningsärenden enligt KL 4 kap.

Källa	Procent
FAKTABAS 2004	8
FAKTABAS 2000	11

Siffrorna visar att initiativrätten används i mycket liten omfattning.

C 20 Vem/vilka i de 16 kommunerna har använt initiativrätten?

Antal svar 16 Svarefrekvens 100 %

Svarsalternativ	Antal svar
Revisorerna gemensamt	14
Enskild revisor	1
Både gemensamt och enskilt	1

C 21 I vilket forum har initiativrätten hävdats?

Antal svar 16 Svansfrekvens 100 %

Svarsalternativ	Antal svar
Fullmäktige	11
Fullmäktigeberedning	3
Nämnd	8
Styrelsen	8

C 22 Kommentera och beskriv den/de situationer eller ärenden som föranledde revisorerna att använda initiativrätten. Fritextsvar

Antal svar 15 Svansfrekvens 94 %

- Det har varit om socialnämndens budgetöverskridande och kommunstyrelsens bristande övervakning. Det blev ett ”Jahaaa...” Vi funderade på att inte tillstyrka ansvarsfrihet för styrelsen och nämnden men med tanke på att det enda resultat det skulle ha givit är negativa rubriker i massmedia så avstod vi, men om det inte blivit bättring hade vi fullföljt hotet. (Det har blivit väsentligt bättre).
- Fullmäktigeberedning som inte hade någon ekonomisk kontroll och inte följde fullmäktiges direktiv från tillsättandet av beredningen. Rapport överlämnades efter diskussion med ansvariga i fullmäktigeberedningen. Rapporten ställdes till kommunfullmäktige och där fördes en diskussion.

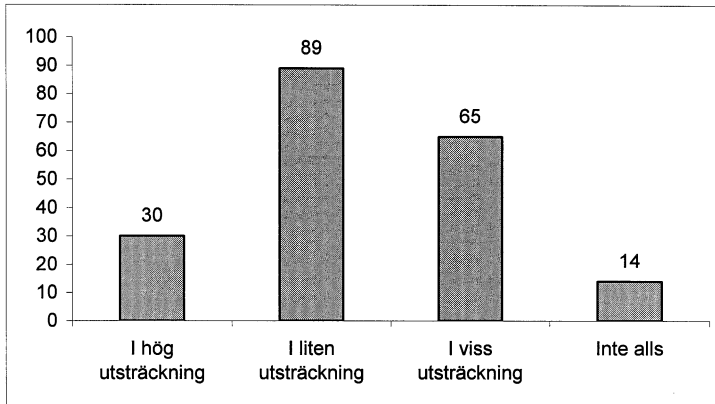
C 30 Har revisorerna en egen hemsida på kommunens hemsida?

Antal svar 199 Svansfrekvens 69 %

I knappt hälften av de svarande kommunerna, 98 st. har revisorerna en egen hemsida på kommunens hemsida.

C 33 Hur ofta närvarar revisorer (någon eller några) som inte samtidigt är fullmäktigeledamöter vid fullmäktiges sammanträden?

Antal svar 198 Svarsfrekvens 68 %



D Revisionsberättelse och ansvarsprövning

D 3 Har revisorerna för de senaste fyra verksamhetsåren (2000-2003) avlämnat mer än en revisionsberättelse t.ex. till följd av oenighet mellan revisorer?

Antal svar 201 Svarsfrekvens 69 %

Källa	Antal ja	Antal Nej	Procent Ja	Procent Nej
FAKTABAS 2004	14	187	7	93
FAKTABAS 2000			8	92

D 4 Om ja på förra frågan, för vilket/vilka år?

Antal ja 14 Svarsfrekvens 100 % Två kommuner har avlämnat fler revisionsberättelser för två år.

Svarsalternativ	Antal
År 2000	3
År 2001	4
År 2002	7
År 2003	2

D 5 Har revisorerna för de senaste fyra verksamhetsåren (2000-2003) avlämnat en revisionsberättelse (eller flera) som riktat *anmärkning* mot nämnd, styrelse eller enskild förtroendevald?

Antal svar 201 Svansfrekvens 69 %

Källa	Antal ja	Antal Nej	Procent Ja	Procent Nej
FAKTABAS 2004	78	123	39	61
FAKTABAS 2000			36	64

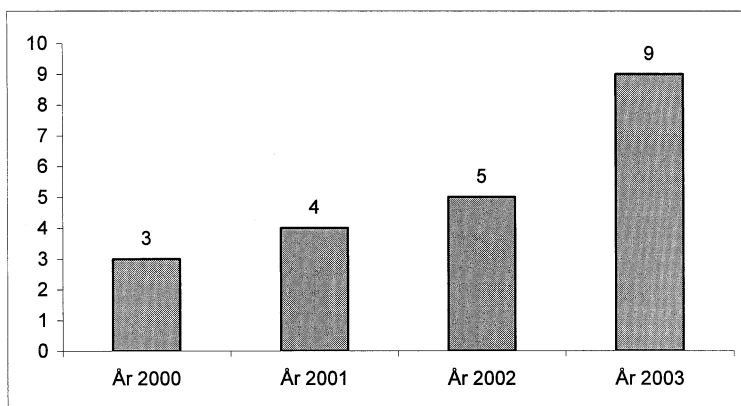
D 6 Om ja på förra frågan, för vilket/vilka år?

Antal svar 77 Svansfrekvens 99 % Fler år kan förekomma än antal svaranden.

Svarsalternativ	Antal
År 2000	10
År 2001	19
År 2002	42
År 2003	42

D 7-8 Har revisorerna för de senaste fyra verksamhetsåren (2000-2003) avlämnat en revisionsberättelse (eller flera) som *avstyrkt ansvarsfrihet* för nämnd, styrelse eller enskild förtroendevald? För vilket/vilka år?

Antal svar 200 Svansfrekvens 69 %



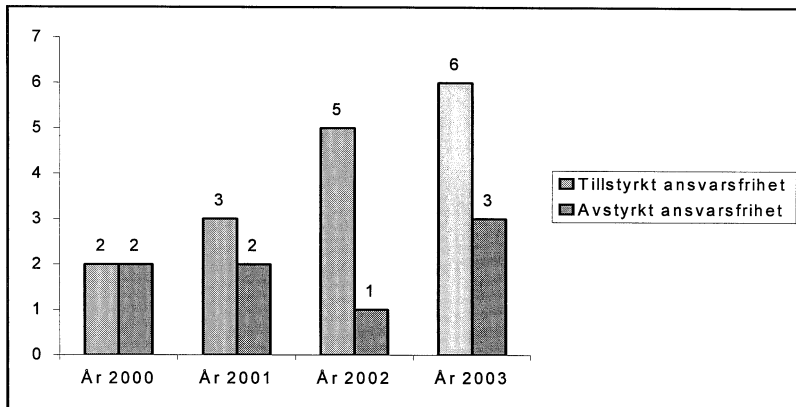
I 20 kommuner har revisorerna avlämnat en eller fler revisionsberättelser som *avstyrkt ansvarsfrihet* för nämnd, styrelse eller enskild förtroendevald.

Svarets bild visar en kontinuerlig ökning av såväl antal anmärkningar som fall av *avstyrkt ansvarsfrihet*. Vi bedömer det som en effekt av den förändrade lagstiftningen år 2000.

FAKTABAS 2000 visar att *avstyrkt ansvarsfrihet* hade föreslagits i 13 kommuner under perioden 1997-1999.

D 9 Om revisorerna avstyrkt ansvarsfrihet i sin revisionsberättelse, hur har fullmäktige beslutat?

Antal svar 20 Svarsfrekvens 100 %



D 10 Föredrar revisorerna själva sin revisionsberättelse i fullmäktige?

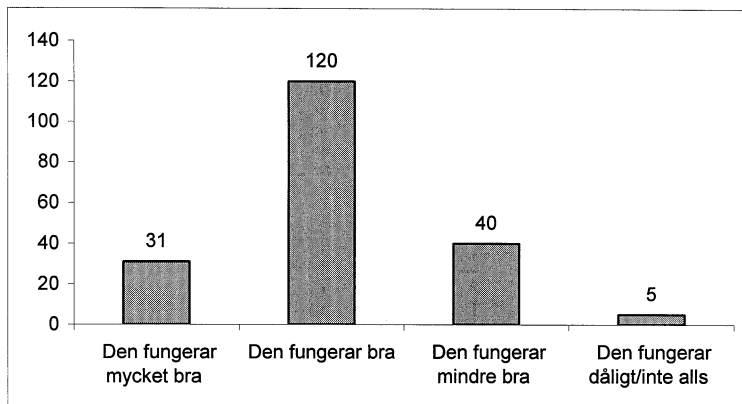
Antal svar 202 Svarsfrekvens 70 %

Källa	Alltid/ibland	Sällan/aldrig
FAKTABAS 2004	79 %	21 %
FAKTABAS 2000	60 %	40 %

Svaren i FAKTABAS 2004 visar ett ökat oberoende hos revisorerna när de själva föredrar sin revisionsberättelse i fullmäktige. Ökningen är nästan 20 %-enheter i jämförelse med FAKTABAS 2000.

D 12 Hur ser revisorerna på ansvarsprövningen i ert fullmäktige?

Antal svar 196 Svarsfrekvens 68 %

**D 13 Idag har revisorerna två "skarpa" instrument – anmärkning och avstyrkt ansvarsfrihet. Är dessa tillräckliga?**

Antal svar 201 Svarsfrekvens 69 %

I 73 kommuner anser revisorerna att *anmärkning och avstyrkt ansvarsfrihet* är tillräckligt skarpa instrument. I 28 kommuner tycker man att de är otillräckliga.

D 14 Om nej, vad anser ni skulle behövas? Fritextsvar

Antal svar 30

Exempel på åtgärder:

- Att fullmäktige inte "kör över" revisorerna.
- Egentligen JA, förutsatt att fullmäktige (fullmäktiges majoritet) inte bortser från anmärkningar eller avstyrkt ansvarsfrihet. Eftersom vi själva inte använt "vapnet" är det en uppfattning grundad på händelser i andra kommuner.
- Ett mildare instrument, t.ex. erinran. I revisionsberättelsen 2003 avseende vård- och omsorgsnämnden gavs en "kraftig erinran" mot nämndens sätt att sköta sin förvaltning. Därmed lyckades hela revisionen enas om ett kritiskt uttalande. En "anmärkning" hade inte fått enighet.
- Oavsett hur allvarlig en anmärkning är så ska det mycket till om fullmäktige inte ska bevilja ansvarsfrihet, det är ju normalt samma människor som sitter i fullmäktige som i nämnder och styrelser så i praktiken ger de ju sig själva ansvarsfrihet.
- Vet ej, men instrumenten ger inget konkret resultat.
- Vetorätt mot olagliga beslut.

- Förstärk kravet om balans i kommunens ekonomi och budget.

D 15 Är den årliga ansvarsprövningen i fullmäktige viktig?

Antal svar 199 Svarefrekvens 69 %

I 196 kommuner, närmare 100 %, anser revisorerna att den årliga ansvarsprövningen i fullmäktige är viktig.

D 16 Hur tycker ni att ansvarsprövningen skulle kunna utvecklas?

Fritextssvar

Antal svar 59

Exempel på fritextssvar om utveckling av ansvarsprövning:

- Obligatorisk närvaro i fullmäktige vid revisionsberättelsens framläggande av revisorerna.
- Mera debatt, andra än partiledarna kunde delta. Partierna måste ta större ansvar.
- Revisionens roll bör stärkas. Kf bör inte bevilja ansvarsfrihet om revisionen avstyrkt densamma. (Har inträffat i vissa kommuner och landsting).
- Bekymmersamt att fullmäktige i princip alltid kör över revisorernas förslag om att ej tillstyrka ansvarsfrihet.
- Man borde inte vara beslutande i jävsituationerna... och det är ju egentligen alla i fullmäktige.
- Varje styrelse/nämnd ska tvingas skriftligen redogöra för varför den inte klarat sina uppgifter. Mer utbildning om att styrelse/nämnd har ett ansvar.
- Det fordras mer information och utbildning av fullmäktiges ledamöter om betydelsen av ansvarsfrihet.
- Har delvis att göra med hur aktiva vi själva är när revisionsberättelse mm skall behandlas.
- Väldigt tveksamt med förtroendevalda revisorer. Det är inte helt lätt att få med socialdemokraterna i revisionen att kritisera sina egna. Utgår ifrån att problemet är detsamma med annan majoritet.
- Vi får själva ta på oss att hanteringen i fullmäktige är så summarisk. Framledes skall vi se till att behandlingen av revisionsberättelsen och ansvarsprövningen blir bättre och i linje med vad som kan förväntas i en så komplicerad organisation som kommunen.

E Sakkunniga biträden och upphandling

E 7 Vilken hjälp och stöd hade revisorerna vid den senaste upphandlingen?

Antal svar 188 Svarsfrekvens 65 %

Svarsalternativ	Antal svar
Inget	31
Central upphandlingsfunktion på K/L/R	103
Egna anställda sakkunniga*	7
Ekonomikontoret på landstinget/regionen	24
Annat	23

* Avser kommuner med egna kontor som upphandlar kompletterande konsulter

E 8 Ställer revisorerna krav på att det ska finnas certifierade kommunrevisorer bland egna anställda eller när externa sakkunniga anlitas?

Antal svar 192 Svarsfrekvens 66 %

I 91 kommuner ställer revisorerna krav på att egna anställda eller externa sakkunniga är certifierade när de anlitas.

Svaret hade möjligen blivit annorlunda om frågan formulerats utifrån kompetenskrav vid rekrytering/upphandling idag och i framtiden. Certifieringen har måhända inte hunnit slå igenom.

F Revisorernas utbildning

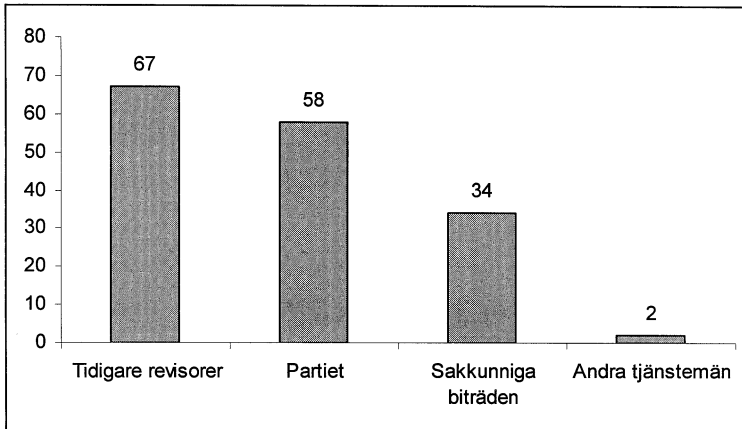
F 1 Får de som nomineras/väljs till revisorer specifik information om uppdragets krav och omfattning inför att de ska väljas?

Antal svar 200 Svarsfrekvens 69 %

I 69 kommuner anser revisorerna att de får specifik information om uppdragets krav och omfattning inför att de ska väljas.

F 2 Om ja, (69) vem informerar om krav och omfattning på uppdraget?

Antal ja 69 Svarsfrekvens svårbedömd

**F 3 Tycker ni (i efterskott) att lämnad information om uppdraget stämde överens med uppdragets krav och omfattning?**

Antal svar 178 Svarsfrekvens 62 %

I 76 kommuner saknade revisorerna viktig information om det kommunala uppdragets krav och omfattning.

Svaren visar att det finns stort utrymme för förbättring av informationen.

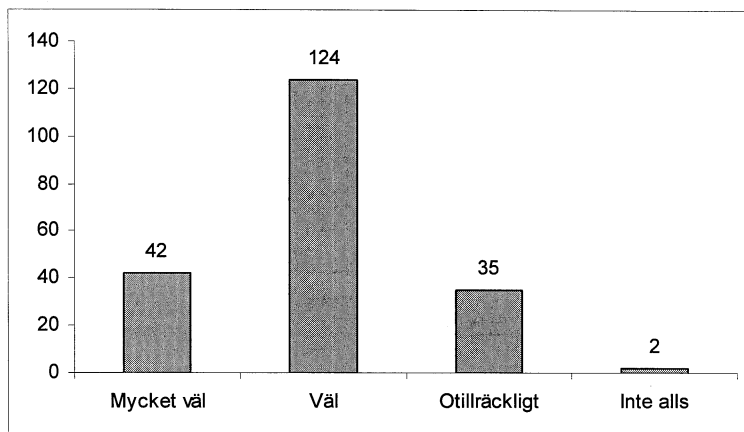
F 5 Har de som är nyvalda revisorer denna mandatperiod fått särskild utbildning?

Antal svar 183 Svarsfrekvens 63 %

Källa	Särskild utbildning
FAKTABAS 2004	87 %
FAKTABAS 2000	90 %

F 6 I vilken utsträckning kan revisorerna täcka sina löpande utbildningsbehov med tillgängliga resurser?

Antal svar 203 Svarsfrekvens 70 %



	Mycket väl	Väl	Otillräckligt	Inte alls
FAKTABAS REVISION 2004	21%	61%	17%	1%
FAKTABAS REVISION 2000	6%	54%	28%	12%

Svaren visar att revisorerna är mer nöjda med de ekonomiska resurserna för utbildning år 2004 än för år 2000.

LANDSTING

Alla landsting har svarat på enkäten, dvs. 20 st. Men ändå kan svar saknas från alla på enskild fråga. Därför redovisas aktuell svarsfrekvens vid varje fråga. Några frågor är till sin uppbyggnad sådana att samtliga landsting inte har efterfrågad företeelse. Följdfrågan får i de fallen 100 % svarsfrekvens *när* antal svar sammanfaller med huvudfrågans antal svar.

För landstingen finns inga jämförande uppgifter från 2000.

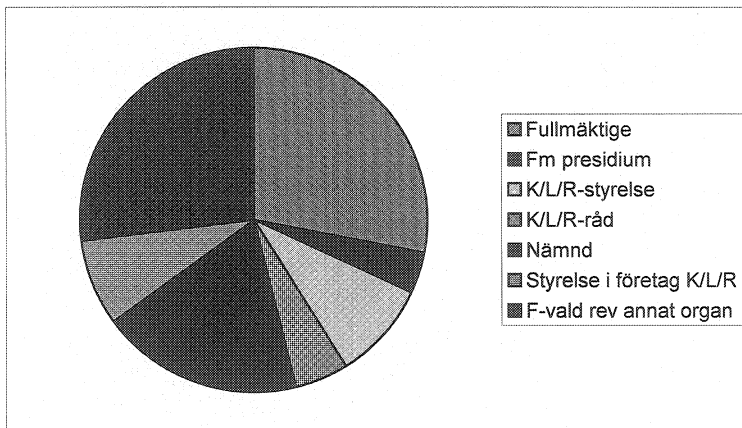
A Revisorernas förutsättningar

A 1 Hur stor är den samlade erfarenheten i revisionsuppdraget uttryckt i antal mandatperioder (inklusive den nu löpande) för de ordinarie revisorerna?

Antal landsting=20 antal svar=19 svarsfrekvens 95 %

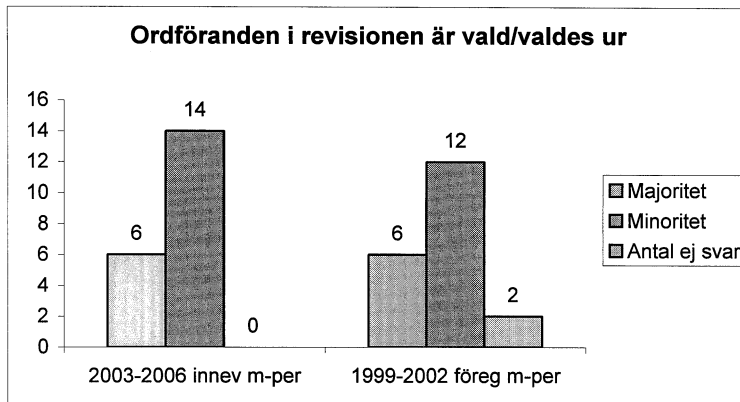
Revisorerna har i genomsnitt haft revisionsuppdrag under 2,09 mandatperioder.

A 2 Vilken bakgrund har de ordinarie revisorerna av andra uppdrag?



A 6 Ordföranden i revisionen är vald/valdes ur

Antal svar 20 Svarefrekvens 100 %



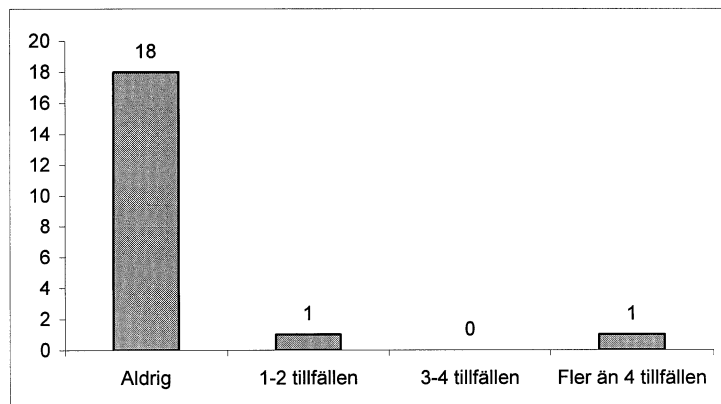
A 7 Hur är revisorsersättarnas deltagande i revisorerernas sammanträden reglerat i revisionsreglementet?

Antal svar 20 Svarefrekvens 100 %

Svarsalternativ	Antal svar	Procent
Rätt att delta	8	40
Nekas deltagande	12	60

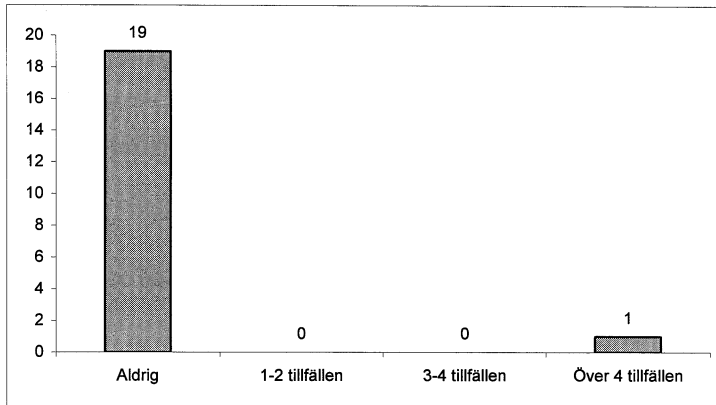
A 8 Hur många gånger under år 2003 kallades revisorsersättare in för att revisorererna skulle bli beslutsmässiga vid förvaltningsbeslut?

Antal svar 20 Svarefrekvens 100 %



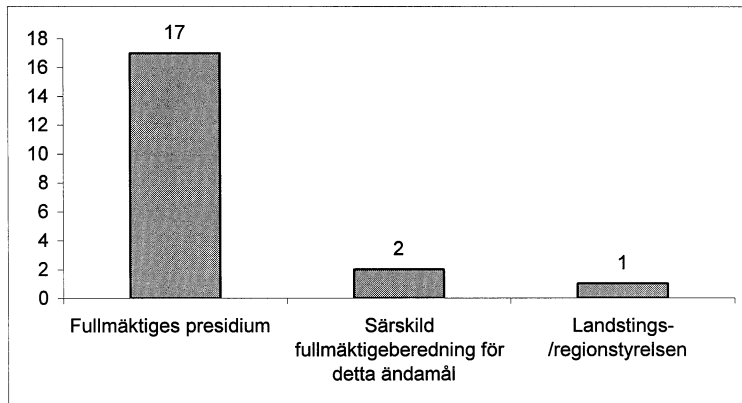
A 9 Hur ofta under år 2003 inträffade det att revisorsersättare tjänstgjorde i granskningsarbetet vid ordinarie revisors långvariga bortovaro?

Antal svar 20 Svarefrekvens 100%



A 10 Vem bereder revisorernas budget?

Antal svar 20 Svarefrekvens 100 %



A 11 Om budgeten bereds i fullmäktige - ingår personer i beredningen som själva är föremål för revisionens granskning?

Antal svar 17 Svarefrekvens 85 %

Svarsalternativ	Antal svar	Procent
Ja	9	53
Nej	8	47

I 47 % av landstingen är fullmäktiges budgetberedning för revisionen fri från personer som själva är föremål för revisionens granskning. SCB: s totalundersökning av de förtroendevalda revisorerna visar att 84 % av landstingens och regionernas fullmäktigeledamöter även sitter i nämnder och styrelser. Nämnder och styrelser är *granskningsobjekt* i den kommunala revisionen.

A 15 Om revisorerna bedömer att revisionsanslaget är otillräckligt, hur kommer denna bedömning till uttryck i kommunikationen med fullmäktige? Fritextssvar

Antal svar 13 Svarefrekvens 65 %

Frågeställningen önskade spegla *hur* revisorerna gör *om/när* detta inträffar. Undersökningen gjorde ett antagande att någon form av beredskap skulle finnas.

Av svaren framgår att detta aldrig inträffat i fyra landsting. Nio landsting svarar att de har en muntlig överläggning med fullmäktige eller fullmäktiges presidium.

Två exempel på fritextssvar:

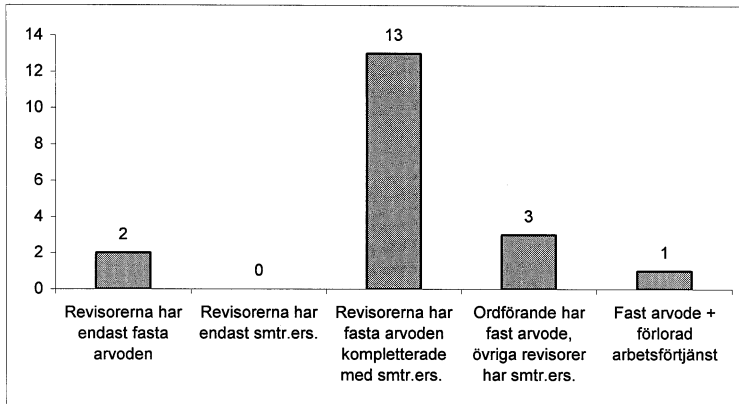
- Frågan tas först upp med fullmäktiges presidium eller särskild budgetberedningsgrupp utsedd av fullmäktige. Det skrivs även en formell budgetskrivelse. I delårsrapporter och verksamhetsberättelse kan dessa frågor också kommenteras/tas upp.
- I budgetäskande till fullmäktige. I dialog med fullmäktiges presidium. I samband med redovisning av revisorernas arbete och revisionsberättelse i fullmäktige.

Våra reflektioner utifrån svaren är om det räcker med muntlig framställning eller om revisorerna också behöver dokumentera situationen till fullmäktige och för framtiden.

Ytterligare en möjlighet är att i revisionsberättelsen ge uttryck för att granskningen inte kunnat fullgöras enligt lagstiftningen och god sed p.g.a. otillräckliga resurser och att detta är kommunicerat med fullmäktige.

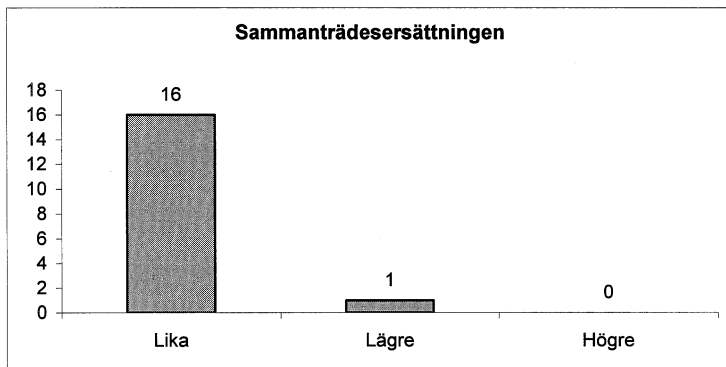
A 16 Hur är revisorerna arvoderade/ersatta?

Antal svar 19 Svarefrekvens 95 %

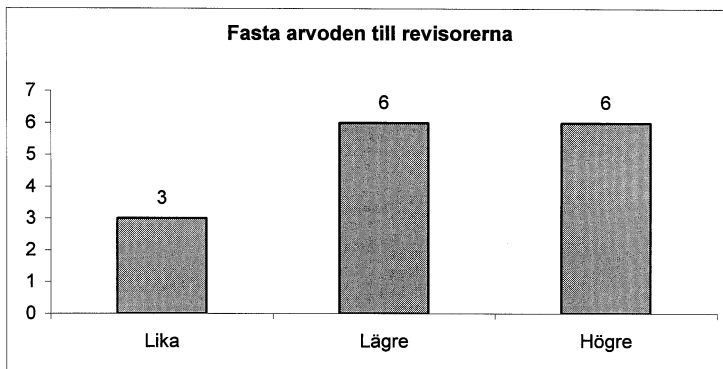


A 17 Hur förhåller sig revisorernas arvodes- och ersättningsnivåer till övriga ledamöters i nämnder och styrelser?

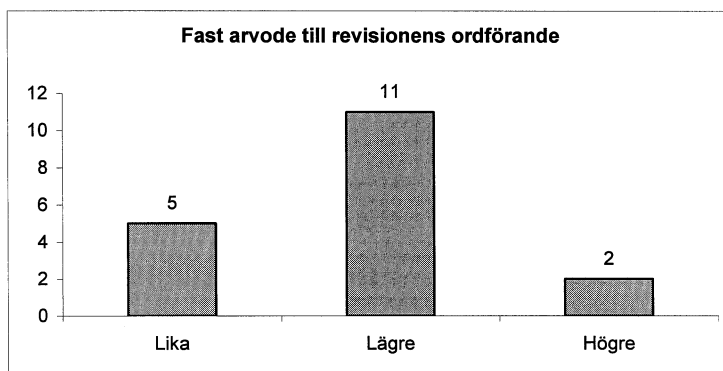
Sammanträdesersättningen Antal svar 17 Svarefrekvens 85 %



Fasta arvoden till revisorerna Antal svar 15 Svarsfrekvens 75 %



Fasta arvoden till revisorernas ordförande Antal svar 18 Svarsfrekvens 90 %



Svaren visar att revisorerna i allmänhet har lika eller lägre nivåer på ersättning än andra ledamöter.

B Revisorernas arbetsformer

B 4 När förlägger oftast revisorerna sina överläggningar/sammanträden?

Antal svar 20 Svarsfrekvens 100 %

I samtliga landsting har revisorerna sina överläggningar på dagtid.

B 5 Hur många överläggningar/sammanträden har revisorerna i snitt per år?

Antal svar 20 Svarefrekvens 100 %

Svarsalternativ	Antal svar
4 eller färre	0
5-8	2
9-12	10
13 eller fler	8

Den vanligaste situationen är att revisorerna träffas ca en gång per månad.

B 6 Deltar revisorerna i nätverk (motsvarande) med andra kommuners, landstings eller regioners revisorer?

Antal svar 20 Svarefrekvens 100 %

18 landsting deltar i nätverk med andra landsting eller regioners revisorer.

B 7 Vad heter nätverket eller berätta i stora drag vilka/hur många som deltar och hur ofta ni träffas?

Antal svar 19 Svarefrekvens 95 %

Nedan följer exempel på nätverk och hur ofta de träffas och vad de diskuterar.

- Starev
- Norrlandstingens revisorer (förtr. revisorer och yrkesrevisorer i Jämtland, Västerbotten, Västernorrland och Norrbotten)
- Föreningen för förtroendevalda revisorer i mellannorrland
- Mittskandinaviskt revisionsarbete (förtroendevalda och yrkesrevisorer i landstingen och fylkena i Jämtland, Västernorrland, Västerbotten, Möre & Romsdal, Sör-Tröndelag och Nord-Tröndelag)
- Fyrklövern, 4 landsting, 1 gång/år
- Regionlandsting (Uppsala-Örebro), 1 gång/år
- Kommuner + landsting (Gävleborg), 1 gång/år + gemensamma granskningar
- Komrevs kundråd, 7-14 landsting, 2 gånger/år

C Granskning, kommunikation och rapportering

C 1 Har alla ordinarie revisorer denna mandatperiod fått utbildning i eller deltagit i någon form av seminarium eller information kring "God revisionsred i kommunal verksamhet 2002"?

Antal svar 20 Svarefrekvens 100 %

I 17 landsting har samtliga ordinarie revisorer fått utbildning eller deltagit i seminarium kring "God revisionsred i kommunal verksamhet 2002".

Vi har tolkat svaren som ett starkt genomslag av den Goda Seden.

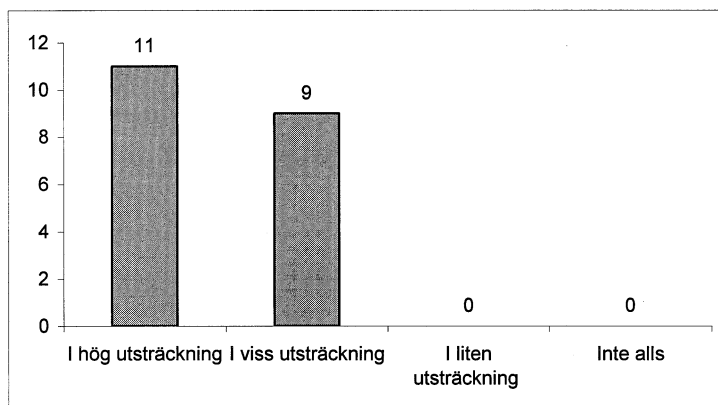
C 3 Är god revisionsred "närvarande" i revisorerernas granskningsarbete så att revisorererna fortlöpande refererar till den i sina diskussioner och överväganden?

Antal svar 20 Svarefrekvens 100 %

Svarsalternativ	Antal svar
I hög utsträckning	8
I viss utsträckning	9
I liten utsträckning	3
Inte alls	0

C 4 Ger god revisionsred tillräcklig vägledning och stöd och fyller de behov revisorererna har för att genomföra sitt uppdrag?

Antal svar 20 Svarefrekvens 100 %



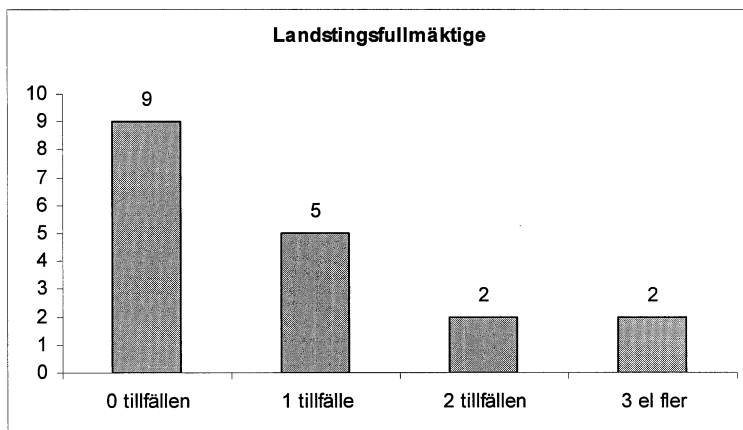
C 5 Kommentarer till fråga 4. Vad kan förtydligas och bli bättre, vad saknas i den goda revisionsleden? Fritextssvar

Antal svar 4 Svarsfrekvens 20 %

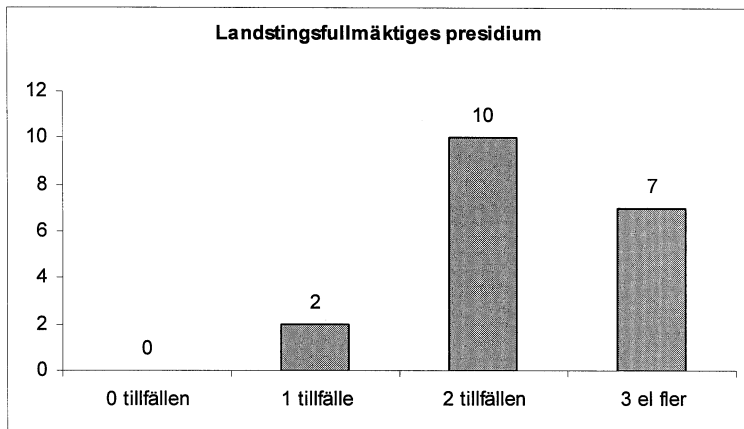
- Förtydligande när det gäller skyldigheten att överlägga med landstingsstyrelsen. Revisorerna anser att det bör vara ett delat ansvar. Idag upplever man det svårt att få till dessa överläggningar eftersom styrelsen inte prioriterar överläggningar med revisionen. Här kan seden förtydligas avseende styrelsens ansvar för att medverka i processen.
- Problemet för revisionen är inte brister i den goda seden utan det faktum att så få utanför revisorernas krets har faktisk kunskap om dess innebörd! Tyvärr är det fortfarande så att många i styrelsen och fullmäktige inte tycks ha någon kunskap om den goda seden (även om alla säger sig känna till skriften!)
- Kriterier för anmärkning resp. avstyrkande av ansvarsfrihet.
- Problematisering kring "icke beviljad ansvarsfrihet" saknas.

C 14 Har revisorerna regelbundna träffar/överläggningar med fullmäktige, fullmäktiges presidium och landstingsstyrelsen?

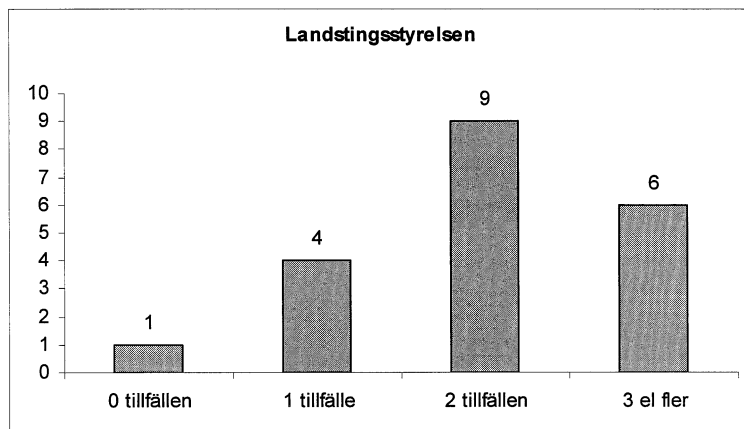
Landstingsfullmäktige Antal svar 18 Svarsfrekvens 90 %



Landstingsfullmäktiges presidium Antal svar 20 Svarefrekvens 100 %

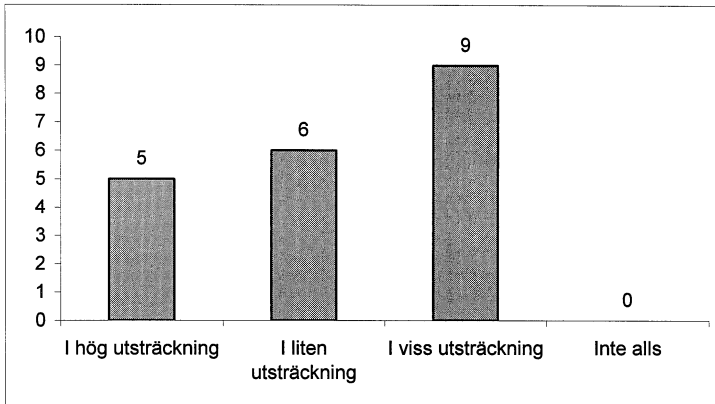


Landstingsstyrelsen Antal svar 20 Svarefrekvens 100%



C 16 Träffar revisorerna de nämnder/styrelser de granskat för presentation och diskussion av granskningsresultat?

Antal svar 20 Svarefrekvens 100 %



C 19 Har revisorerna någon gång använt sin initiativrätt i granskningsärende i enlighet med Kommunallagen 4 kap 17 och 17a § och 5 kap 23 § 3 p?

Antal svar 20 Svarefrekvens 100 %

I fem landsting har revisorerna någon gång använt sin initiativrätt i granskningsärende enligt KL 4 kap.

C 20 Vem/vilka har använt initiativrätten?

Antal svar 5 Svarefrekvens 100 %

Svarsalternativ	Antal svar
Revisorerna gemensamt	3
Enskild revisor	2
Både gemensamt och enskilt	0

C 21 I vilket forum har initiativrätten hävdats?

Antal svar 5 Svarefrekvens 100 %

Svarsalternativ	Antal svar
Fullmäktige	3
Fullmäktige, styrelse, nämnd	1
Fullmäktige, styrelse	1

C 22 Kommentera och beskriv den/de situationer eller ärenden som föranledde revisorerna att använda initiativrätten. Vilken blev effekten?**Fritextssvar**

Antal svar 5 Svarefrekvens 100 %

- Fullmäktige. Ett ärende som gällde beslutsunderlag för beslut om anställnings- och rekryteringsförmåner för personal i landstinget. Konsekvensen blev nytt uppdrag till landstingsstyrelsen att se över ärendet enligt revisorernas synpunkter och sedan redovisa detta till fullmäktige.
- Landstingsstyrelsen. Har gällt bl.a. förbättringar av uppföljningen i samband med delårsrapportering vilket resulterat i bättre direktiv till förvaltningarna.
- Underskott i ekonomin. Resulterade i diskussion om ekonomin.
- Fullmäktige uppmärksammades via brev att budgeten som förelåg inte var baserad på korrekta förutsättningar. Effekten blev en diskussion "vid sidan" om *hur* brevet hade tillställts fullmäktige. Brevet hade efter samråd med fullmäktiges administration delats ut före mötet. Efter mötet fick revisionens ordförande, som ej kunde delta, kraftig kritik av fullmäktiges ordförande för brevet och hur det hade förelagts fullmäktigeförsamlingen. Denna händelse visar på behovet av att oavbrutet informera fullmäktiges ledamöter om revisionens roll och uppdrag.
- Höstrapport med information om revisorernas bedömningar, särskilt när det gäller ekonomistyrning och ekonomisk balans
- Initiativrätten har gjort det lättare för revisorerna att få till stånd önskade sammanträden. Den har dock formellt aldrig använts.

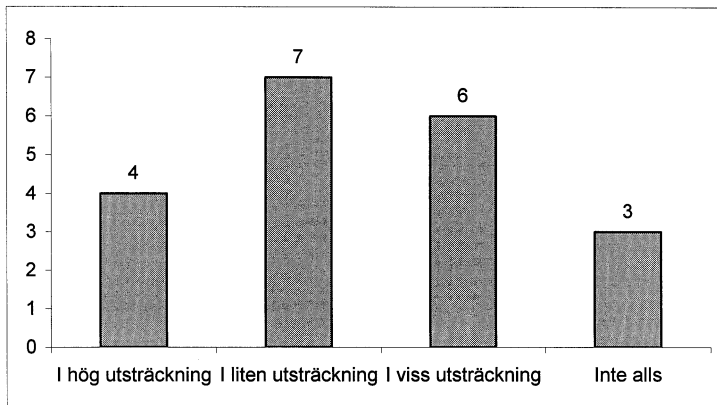
C 30 Har revisorerna en egen hemsida på landstingets/regionens hemsida?

Antal svar 20 Svarefrekvens 100 %

16 landsting (80 %) har en egen hemsida på landstingets/regionens hemsida.

C 31 Hur ofta närvarar revisorer (någon eller några) som inte samtidigt är fullmäktigeledamöter vid fullmäktiges sammanträden?

Antal svar 20 Svarsfrekvens 100 %



D Revisionsberättelse och ansvarsprövning

D 3 Har revisorerna för de senaste fyra verksamhetsåren (2000-2003) avlämnat mer än en revisionsberättelse t.ex. till följd av *oenighet* mellan revisorer?

Antal svar 20 Svarsfrekvens 100 %

I tre landsting har revisorerna avlämnat mer än en revisionsberättelse till följd av *oenighet* mellan revisorer.

D 4 Om ja på förra frågan för vilket/vilka år?

Antal ja=3 Svarsfrekvens 100 %

Svarsalternativ	Antal svar
År 2000	0
År 2001	1
År 2002	3
År 2003	0

D 5 Har revisorerna för de senaste fyra verksamhetsåren (2000-2003) avlämnat en revisionsberättelse (eller flera) som riktat *anmärkning* mot nämnd, styrelse eller enskild förtroendevald?

Antal svar 20 Svarsfrekvens 100 %

I tolv landsting har revisorerna avlämnat en eller fler revisionsberättelser som riktat *anmärkning* mot nämnd, styrelse eller enskild förtroendevald.

D 6 Om ja på förra frågan för vilket/vilka år?

Antal ja 8 Svansfrekvens 100 %

Svarsalternativ	Antal svar
År 2000	4
År 2001	6
År 2002	6
År 2003	3

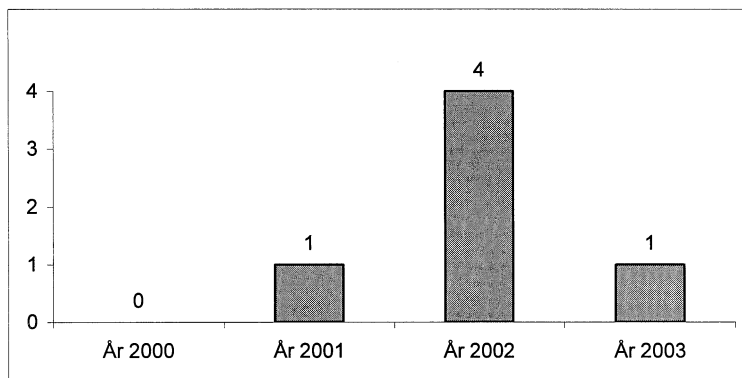
D 7 Har revisorerna för de senaste fyra verksamhetsåren (2000-2003) avlämnat en revisionsberättelse (eller flera) som avstyrkt ansvarsfrihet för nämnd, styrelse eller enskild förtroendevald?

Antal svar 20 Svansfrekvens 100 %

I fem landsting har revisorerna avlämnat en eller flera revisionsberättelser som *avstyrkt ansvarsfrihet* för nämnd, styrelse eller enskild förtroendevald.

D 8 Om ja på förra frågan för vilket/vilka år?

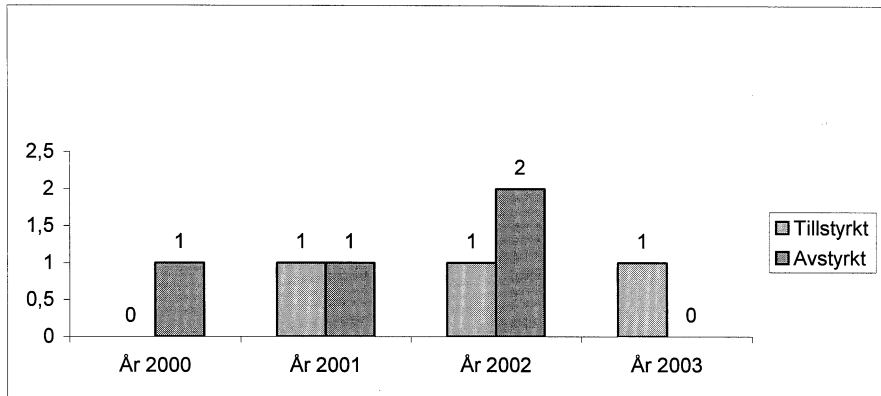
Antal ja 5 Svansfrekvens 100 % varav 1 st. har 2 avstyrkanden



2002 års ”toppnotering” skulle kunna förklaras som en effekt av att revisionens roll i kommuner och landsting successivt har stärkts efter att lagstiftning förändrades år 2000. Men hur förklaras i så fall det låga antalet år 2003?

D 9 Om revisorerna avstyrkt ansvarsfrihet i sin revisionsberättelse, hur har fullmäktige beslutat?

Antal svar 4 Svarsfrekvens 20 %



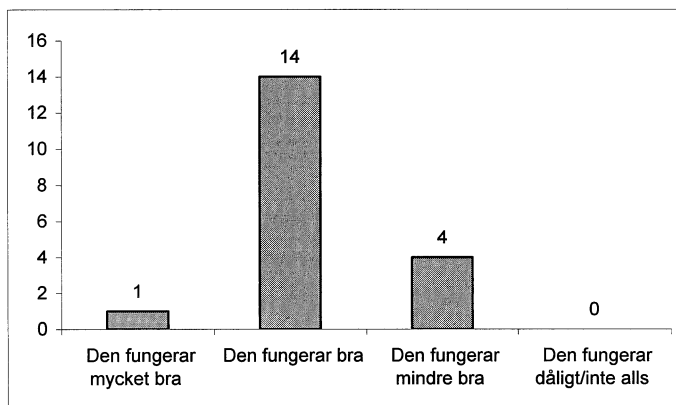
D 10 Föredrar revisorerna själva sin revisionsberättelse i fullmäktige?

Antal svar 20 Svarsfrekvens 100 %

Svarsalternativ	Antal svar
Alltid	19
Ibland	0
Sällan eller aldrig	1

D 12 Hur ser revisorerna på ansvarsprövningen i ert fullmäktige?

Antal svar 19 Svarsfrekvens 95 %



D 13 I dag har revisorerna två "skarpa" instrument - anmärkning och avstyrkt ansvarsfrihet. Är dessa tillräckliga?

Antal svar 20 Svarefrekvens 100 %

Elva landsting anser att anmärkning och avstyrkt ansvarsfrihet är tillräckliga instrument. Nio landsting anser att instrumenten är otillräckliga.

D 14 Om nej, vad anser ni skulle behövas?

Antal svar 7 Svarefrekvens 35 %

- Fler nivåer i "betygsskalan". Idag för mycket "svart eller vitt" i bedömningen.

Anmärkning ger ingen effekt annat än massmedialt, eftersom fullmäktige inte behöver göra något. Att avstyrka ansvarsfrihet är en åtgärd som alltid lägger fokus på revisionen och inte på nämnden/styrelsen. De flesta förtroendevalda revisorer tvekar inför detta "vapen" då det nästan alltid skapar misstroende och konflikter. Det enda undantaget är väl när någon ansvarig politiker har begått en handling som uppfattas som brottslig i någon aspekt.

Sammantaget behövs andra "påföljder" men det är svårt att säga vad! Vårt svar blir alltså att något behöver göras men exakt vad vet vi inte. Det är möjligt att det enda sättet att komma förbi detta dilemma är en bättre dialog med fullmäktige (om man inte vill välja den norska eller den finska modellen).

Om en tydligare och tätare dialog löser den potentiella konflikt som ligger i ansvarsprövningen är väl osäkert men dialogen gör nog att revisionens uppfattning och bedömningar blir tydligare.

- En total översyn krävs. En hårt sammantvinnad relation fullmäktige - styrelse gör det svårt eller nästan omöjligt att utnyttja dessa.
- Instrumenten är inte skarpa.
- Anmärkningar och andra revisionspunkter bör behandlas av fullmäktige. Ej ansvarsfrihet bör få tydligare konsekvenser t.ex. betr. valbarhet.

D 15 Är den årliga ansvarsprövningen i fullmäktige viktig?

Antal svar 20 Svarefrekvens 100 %

I nitton landsting (95 %) anser revisorerna att ansvarsprövningen i fullmäktige är viktig. I ett landsting anser man att ansvarsprövningen är oviktig.

D 16 Hur tycker ni att ansvarsprövningen skulle kunna utvecklas?

Fritextssvar

Antal Svar 8 Svarefrekvens 40 %

- Landstingsfullmäktige måste bli medvetet om och utveckla rollen som ansvarsprövare. Revisorerna upplever att fullmäktigeledamöterna inte är medvetna om sin roll i detta avseende.
- Konsekvenserna av anmärkning eller avstyrkt ansvarsfrihet för granskad nämnde bör klargöras i lagstiftningen.
- De förslag som framförts i nu pågående utredning om krav på motivering, eventuellt slutna omröstning är kanske nödvändiga steg att ta. Det viktigaste är nog ändå att revisorerna ger fullmäktigeledamöterna mera information så att de inte enbart påverkas av media alternativt sina gruppledare. Fullmäktigeledamöter i allmänhet förefaller inte ha tillräckliga kunskaper om sin egen roll i sammanhanget.

E Sakkunniga biträden och upphandling

E 7 Vilken hjälp och stöd hade revisorerna vid den senaste upphandlingen?

Antal svar 20 Svarefrekvens 100 %

Svarsalternativ	Antal svar
Inget	0
Central upphandlingsfunktion på L/R	10
Egna anställda sakkunniga *	9
Ekonomikontoret på landstinget eller regionen	0
Egna anställda tillsammans med sakkunnig på central upphandlingsfunktion	1

* avser landsting med egna kontor som upphandlar kompletterande konsulter.

E 8 Ställer revisorerna krav på att det skall finnas certifierade kommunrevisorer bland egna anställda eller när externa sakkunniga anlitas?

Antal svar 20 Svarefrekvens 100 %

Fem landsting ställer krav på att egna anställda kommunrevisorer eller externa sakkunniga är certifierade.

Svaret hade möjligen blivit annorlunda om frågan formulerats utifrån kompetenskrav vid rekrytering/upphandling i dag och för framtiden. Certifieringen har måhända inte hunnit slå igenom.

F Revisorernas utbildning

F 1 Får de som nomineras/väljs till revisorer specifik information om uppdragets krav och omfattning inför att de ska väljas?

Antal svar 18 Svarsfrekvens 90 %

I 11 landsting saknar revisorerna specifik information om uppdragets krav och omfattning inför att de ska väljas.

F 2 Vem informerar om krav och omfattning på uppdraget?

Antal svar 9 Svarsfrekvens 45 %

Svarsalternativ	Antal svar
Tidigare revisorer	5
Partiet	4
Sakkunniga biträden	7

F 3 Tycker ni (i efterskott) att lämnad information om uppdraget stämde överens med uppdragets krav och omfattning?

Antal svar 17 Svarsfrekvens 85 %

I 9 landsting saknade revisorerna viktig informationen om uppdragets krav och omfattning.

Svaren visar att det finns stort utrymme för förbättring av informationen.

F 5 Har de som är nyvalda revisorer denna mandatperiod fått särskild utbildning?

Antal svar 18 Svarsfrekvens 90 %

18 landsting har givit sina nyvalda revisorer särskild utbildning. Två landsting har inte avgivit något svar.

F 6 I vilken utsträckning kan revisorerna täcka sina löpande utbildningsbehov med tillgängliga resurser?

Antal svar 20 Svarsfrekvens 100 %

