



2008:4



STATSKONTORET

En mer oberoende kommunal revision

– analys av tänkbara åtgärder





STATSKONTORET

MISSIV

DATUM

2008-04-10

ERT DATUM

2006-12-07

DIARIENR

2006/262-5

ER BETECKNING

Fi 2006/2581
(delvis)

Regeringen
Finansdepartementet
103 33 Stockholm

Uppdrag om den kommunala revisionens oberoende

Regeringen uppdrog den 7 december 2006 åt Statskontoret att analysera tänkbara åtgärder för att ytterligare stärka den kommunala revisionens oberoende.

Uppdraget skulle ursprungligen ha redovisats senast den 1 december 2007. Finansdepartementet har dock senare medgivit att redovisningen får ske senast den 14 april 2008.

Statskontoret överlämnar härmed rapporten *En mer oberoende kommunal revision – analys av tänkbara åtgärder* (2008:4).

Generaldirektör Peder Törnvall har beslutat i detta ärende. Utredningschef Annika Nordlander Finn, utredare Anders Folkesson och organisationsdirektör Leif Lundberg, föredragande, var närvarande vid den slutliga handläggningen.

Peder Törnvall

Leif Lundberg

Innehållsförteckning

	Sammanfattning	7
1	Inledning	11
1.1	Uppdraget	11
1.2	Avgränsningar	12
1.3	Arbetsätt	13
2	Kort om den kommunala revisionen m.m.	15
2.1	Det kommunala sammanhanget	15
2.2	Reglering av den kommunala revisionen	17
2.3	Föreningar och nätverk kring den kommunala revisionen	21
3	Ändringar i regleringen av den kommunala revisionen	23
3.1	Ändringar med anledning av Kommunrevisionsutredningen (SFS 1999:621)	24
3.2	Ändringar med anledning av Utredningen om den kommunala revisionen (SFS 2006:369)	25
3.3	Ändringar med anledning av andra utredningar	26
3.4	Övervägda men inte föreslagna lagändringar	27
4	Den kommunala revisionen i Danmark, Finland och Norge	31
4.1	Danmark	31
4.2	Finland	34
4.3	Norge	38
5	Tänkbara åtgärder inom nuvarande modell	45
5.1	Valbarheten till revisor begränsas ytterligare	46
5.2	Krav på granskningsintyg från de sakkunniga avseende om räkenskaperna är rättvisande m.m.	48
5.3	Granskning av myndighetsutövning i enskilda ärenden	50
5.4	En budgetprocess för att stärka oberoendet	51
5.5	Särskilda jävsregler för revisorer	53
5.6	Överväganden	54
5.7	Övrigt	55

6	Alternativ till den nuvarande modellen	57
6.1	Revision i privat form	60
6.2	Revision med statligt huvudmannaskap	71
6.3	Revision genom ett kommunalförbund	81
7	Avslutning	87
	Litteraturförteckning	91

Bilagor

1	Uppdraget	93
2	Deltagare i referensgruppen för den kommunala revisionens oberoende	99

Sammanfattning

Uppdraget

Regeringen har gett Statskontoret i uppdrag att *analysera tänkbara åtgärder* för att stärka den kommunala revisionens oberoende inom nuvarande system med förtroendevalda revisorer. I uppdraget ingår även att analysera andra huvudmannaskapsformer än den nuvarande, t.ex. att revisionen bedrivs av privata yrkesrevisorer, i statlig regi eller i annan offentligt rättslig form. Hur de olika alternativen påverkar kommunal demokrati, självstyrelse, revisionens inriktning, effektivitet och rättssäkerhet ska också redovisas.

Statskontorets uppgift är inte att utvärdera den nuvarande revisionen eller studera effekterna av tidigare reformer för att stärka revisionen. Statskontoret ska inte heller lämna förslag och rekommendationer.

Tänkbara åtgärder inom nuvarande system

Statskontoret redovisar fem tänkbara åtgärder som ytterligare stärker den kommunala revisionen inom nuvarande system.

För det första kan *valbarheten till revisor begränsas ytterligare*. Idag kan en revisor även vara ledamot eller ersättare i fullmäktige, trots att en revisor förutsätts arbeta partipolitiskt obundet. Detta kan försvåras om revisorn samtidigt deltar i det inre partiarbetet runt fullmäktige tillsammans med personer som revisorerna är satta att granska. Ett annat argument för åtgärden är att en revisor som även är ledamot eller ersättare i fullmäktige har svårförenliga roller. Dels är personen som revisor utförare av revisionsuppdraget, dels är personen revisorernas uppdragsgivare genom sitt uppdrag i fullmäktige.

För det andra kan *krav införas på granskningsintyg från de sakkunniga avseende om räkenskaperna är rättvisande*. En ändring i kommunallagen kan göras så att till revisionsberättelsen ska bifogas ett intyg i vilket de sakkunniga uttalar sig om – enligt deras uppfattning – kommunernas räkenskaper är rättvisande och uppställda i överensstämmelse med god redovisningssed. De förtroendevalda revisorerna ska även fortsättningsvis besluta om revisionsberättelsens utformning och ställningstagandena.

Med nuvarande system kan en utomstående inte veta om det är de förtroendevalda revisorerna eller de sakkunniga som utformat slutsatserna. Därmed kan det finnas grogrund för misstankar om att brister och iakttagelser undanhålls. Tilltron till revisionens oberoende kan därvid skadas. Vinsten med den ovan föreslagna ordningen är att revisionens intressenter kan se vad de sakkunniga har redovisat och vilka slutsatser som de förtroendevalda revisorerna har dragit av detta underlag. Det skapar en öppenhet och transparens i revisionsarbetet och, förhoppningsvis, ett ökat förtroende för den kommunala revisionens oberoende.

För det tredje kan *revisorernas granskningsmandat utökas till att även inkludera myndighetsutövning mot enskild*. Revisorerna har idag endast begränsade möjligheter att granska myndighetsutövning mot enskild. Om denna inskränkning av revisorernas möjligheter att granska myndighetsutövning i enskilda fall tas bort, så kan även oberoendet öka.

För det fjärde kan *ett tillägg i kommunallagen göras om att revisorernas budget ska handläggas av en instans som inte är föremål för revisorernas granskning*. Fullmäktige beslutar om revisorernas budget. Men i vissa kommuner tar en granskad instans, exempelvis kommunstyrelsen, fram förslag till budget för granskarna, revisorerna. Denna ordning kan sätta revisionen i beroendeställning gentemot dem som revisionen ska granska. Ett bättre system vore exempelvis att en av fullmäktige utsedd budgetberedning lägger fram förslag till budget för revisionen. En sådan reglering skulle förbättra revisorernas oberoende.

För det femte kan *särskilda jävsregler för revisorer införas i kommunallagen*. Nuvarande jävsregler är inte anpassade för just förtroendevalda revisorer. Därför kan de förtroendevalda revisorerna med sitt speciella uppdrag hamna i situationer där jävsfrågan blir svårbedömd.

Modeller som innebär ändrat huvudmannaskap

I uppdraget ingår att beskriva andra huvudmannaskapsformer än den kommunala. Statskontoret har därför analyserat alternativ som innebär att revisionen organiseras i privat, i statlig eller i annan offentlighetsrättslig form.

Förutsättningar för samtliga tre modeller

I samtliga alternativ är det fråga om *extern yrkesrevision*. Fullmäktige ska utse en *revisionsberedning* som har i uppgift att bereda revisionsärenden inför fullmäktiges beslut. I beredningens uppgifter ingår att föra en dialog med yrkesrevisorerna samt att redovisa ett underlag för fullmäktiges beslut avseende ansvarsprövningen. Beredningen ska också ha möjlighet att initiera egna granskningar som yrkesrevisionen kanske inte genomför. Nuvarande revisorers rätt att väcka ärenden i fullmäktige och nämnder bör överföras till revisionsberedningen.

I samtliga modeller antas innehållet i revisionsuppdraget vara oförändrat jämfört med nuläget. Vissa lagändringar krävs för att reglera sekretess och offentlighet.

Modell 1: Revisionen organiseras i privat form

Alternativet med privat utförd revision har utformats så att yrkesrevisorer upphandlas på marknaden samt att lekmannarevisorer utses som ett komplement till denna revision. Den huvudansvarige yrkesrevisorn ska ha en speciell utbildning och auktorisation för att bedriva kommunal revision. Denne revisor ska besluta om revisionsplanen, leda granskningsarbetet samt underteckna revisionsberättelse och andra utlåtanden. Lekmannarevisorerna ska ha samma uppgifter och befogenheter som dagens lekmannarevisorer i de kommunala bolagen.

En upphandlad yrkesrevision kan förutsättas vara oberoende i förhållande till de granskade. Modellen är dock problematisk ur ett demokratiskt perspektiv och sett till den kommunala självstyrelsen. Den huvudansvarige yrkesrevisorn får också ett stort inflytande och ansvar för revisionen.

Vissa farhågor finns också att yrkesrevisionen leder till en mer ekonomisk inriktning av granskningen och att effektivitetsgranskning och granskning av måluppfyllelse kan få en lägre uppmärksamhet. Därför har denna modell kompletterats med en lekmannarevision som kan göra kompletterande granskningar ur ett fullmäktigeperspektiv.

Modell 2: Revisionen organiseras i statlig form

I denna modell kommer Riksrevisionen att svara för all revision av kommuner och landsting. Att föra in den kommunala revisionen i

Riksrevisionen kräver anpassningar av regelverk och organisation. Exempelvis bör de tre riksrevisorerna inte få avgöra enskilda revisionsärenden utan bara utse huvudansvariga revisorer för kommuner och landsting. Motivet för detta är att det får ses som principiellt olämpligt att en folkstyrelsenivå (riksdagen) utser revisorer (riksrevisorerna) för en annan folkstyrelsenivå (kommuner och landsting). Sammantaget blir konsekvenserna för Riksrevisionen så stora att det krävs en ändring i regeringsformens bestämmelser om Riksrevisionens uppgifter.

Den bedömning Statskontoret gör av konsekvenserna av en sådan modell är att revisionen formellt sett blir oberoende i förhållande till kommunerna. Denna modell belastas dock av flera principiella svagheter. Den innebär en påtaglig inskränkning av det kommunala självstyret. Även ur ett demokratiskt perspektiv blir ett statligt ansvar för den kommunala revisionen tvivelaktigt. Rent praktiskt kan dock Riksrevisionen ha förutsättningar att bedriva både redovisningsrevision och förvaltningsrevision av god kvalitet.

Modell 3: Revisionen organiseras i kommunalförbund

Den tredje och sista modellen bygger på *kommunal samverkan genom en speciell form av kommunalförbund*. Tanken är att kommunalförbundet leds av förtroendevalda men att beslut i enskilda revisionsärenden ska ligga på yrkesrevisorerna – anställda eller upphandlade. Kommunalförbundets uppgift är att upphandla och utse huvudansvarig revisor.

De huvudansvariga revisorerna kommer att ha en oberoende ställning i förhållande till revisionsobjekten. Samtidigt bedömer Statskontoret att modellen negativt påverkar både det kommunala självstyret och den kommunala demokratin.

Det bör dock i denna modell finnas goda förutsättningar för att bygga upp en kvalificerad förvaltningsrevision – bl.a. genom att samverkansformen ger möjlighet att göra jämförelser och utveckla revisionsstandards m.m.

1 Inledning

1.1 Uppdraget

Regeringen gav den 7 december 2006 Statskontoret i uppdrag att analysera tänkbara åtgärder för att stärka den kommunala revisionens oberoende (se bilaga 1). Syftet är att få fram ett underlag inför kommande ställningstaganden.

I uppdraget ingår att beskriva och analysera vilka möjligheter som finns att inom nuvarande system med förtroendevalda revisorer ytterligare förstärka revisionens ställning och oberoende.

I uppdraget ingår även att analysera andra huvudmannaskapsformer än den nuvarande, t.ex. att revisionen organiseras i privat, statlig eller annan offentligrättslig form. I uppdraget ges exempel på några olika modeller som bör analyseras:

- En kommunal revision som organiseras i särskilda och från fullmäktige fristående revisionsenheter (jämför Riksrevisionen).
- Revision av kommunen utförs av ett kommunalförbund som svarar för revision av kommuner inom sitt område.
- Riksrevisionen eller länsstyrelserna ges i uppdrag att revidera den kommunala verksamheten.
- Revision av privata yrkesrevisorer i former som liknar revisionen av aktiebolag.

Det står också Statskontoret fritt att analysera andra tänkbara lösningar för hur den kommunala revisionen kan organiseras.

Statskontoret ska analysera för- och nackdelar med de olika organisationsmodellerna. Analysen ska redovisa i vilken utsträckning och på vilket sätt centrala värden – den kommunala revisionens oberoende, den kommunala självstyrelsen och den kommunala demokratin – påverkas.

Möjligheten att bedriva en kostnadseffektiv revision ska också belysas. Av analysen ska vidare framgå hur revisionens innehåll och inriktning påverkas. Den kommunala revisionen är också ett led i en ansvarsprövning med rättsliga konsekvenser. Rättssäkerheten i denna process bör beaktas i utredningsarbetet.

Statskontoret ska samråda med Sveriges Kommuner och Landsting (SKL) och andra berörda inom området.

1.2 Avgränsningar

Statskontoret har begränsat uppdraget till att handla om revision av kommuner och landsting. Revision av kommunala företag, kommunalförbund och stiftelser som förvaltas av kommunen behandlas således inte särskilt i denna rapport. Det bör dock sägas att det finns ett samband personellt mellan denna revision och revisionen av kommunens egen verksamhet.

Statskontoret har inte haft i uppdrag att granska om dagens kommunala revision är oberoende eller har en inriktning, kvalitet och en omfattning som är lämplig. Vi har heller inte haft i uppdrag att utvärdera om tidigare reformer för att stärka revision har fått genomslag. Inte heller har det ingått i uppdraget att överväga formerna för en statlig granskning (revision) av hur kommuner och landsting fullgör statligt reglerad/finansierad verksamhet.

Det finns ett ganska omfattande tidigare utredningsmaterial som belyser den kommunala revisionen utifrån rättsliga, demokratiska och principiella aspekter. Det finns också relativt gott om material som belyser empiriska delar – dvs. hur revisionen arbetar, vilka som är förtroendevalda revisorer m.m. Vi har därför inte haft ambitionen att i denna rapport redovisa en samlad beskrivning av verksamheten.

Frågor om hur revisionen bör arbeta med sitt uppdrag, revisionsnormer och vad som bör ligga i god revisionsred m.m. behandlas inte heller i denna utredning. Det är frågor som ligger inom det kommunala ansvaret.

I direktiven och i kontakter med uppdragsgivaren under utredningsarbetets gång har framhållits att Statskontoret inte ska lämna ett förslag till hur den kommunala revisionen bör förändras. Uppdraget är – som tidigare nämnts – att göra en analys och bedömning av olika tänkbara förändringsalternativ utifrån de i uppdraget angivna utgångspunkterna. Statskontoret ska således inte lämna en rekommendation av vilket alternativ som myndigheten anser att regeringen bör gå vidare med. Detta innebär även att de olika alternativen som redovisas i utredningen inte är så genomarbetade att de direkt kan ligga till grund för lagstiftning.

1.3 Arbetssätt

Inom Statskontoret har detta uppdrag utförts av konsulten Magnus Svantesson samt Anders Folkesson och Leif Lundberg, uppdragsledare.

Samråd med SKL och andra berörda organ inom området har skett genom en referensgrupp som knutits till uppdraget. Referensgruppen har sammanträtt fem gånger under utredningens gång. Vilka personer som ingått i referensgruppen redovisas i bilaga 2.

Under arbetet har vi också vid ett flertal tillfällen informerat Finansdepartementet om uppdragsläget. Information om utredningsarbetet har även lämnats till olika grupper och intressenter inom kommunsektorn – t.ex. på seminarier och konferenser – vid cirka 15 olika tillfällen. Under uppdragets gång har också samtal förts med ett betydande antal enskilda personer och företrädare för organisationer, myndigheter och företag.

Med tanke på att uppdraget är att bedöma olika alternativ för att stärka den kommunala revisionens oberoende har det varit naturligt att i stor utsträckning utgå från de utredningar om den kommunala revisionen som genomförts under den senaste tioårsperioden. Vilka dessa utredningar är samt vad de lett till redovisas i kapitel 3.

Som mer allmänt referensmaterial har i utredningsarbetet också använts Olle Lundins avhandling *Kommunal revision – en rättslig analys*,

Ann Britt Karlssons rapport *Den kommunala revisionen med ansvar för granskning av det som räknas på lokal nivå*, Skyrevs Normsamling för den kommunala sektorn samt SKL:s faktabas och SKL:s skrifter om kommunal revision, främst skrifterna *God revisionssed i kommunal verksamhet* och *Oberoende i kommunal revision*.

Med tanke på att det finns ett omfattande material som också är aktuellt har vi valt att hålla faktabeskrivningarna i denna rapport korta.

2 Kort om den kommunala revisionen m.m.

I det följande kapitlet gör vi ett försök att placera in den kommunala revisionen i sitt sammanhang. Lagstiftningen kring de förtroendevalda revisorerna kommer också att presenteras översiktligt.

2.1 Det kommunala sammanhanget

Kommuner och landsting¹ har en central roll i det svenska samhället. Exempelvis fastställer regeringsformens portalparagraf (RF 1 kap. 1 §) att folkstyrelsen förverkligas genom representativt och parlamentariskt statsskick och genom kommunal självstyrelse. I kommunallagen (KL) stadgas också att Sverige är indelat i kommuner och landsting, vilka på demokratins och den kommunala självstyrelsens grund sköter sina angelägenheter (KL 1 kap. 1 §).

Den kommunala självstyrelsen är inte definierad eller preciserad i lagstiftning, men kan ses som en princip som anger relationen mellan stat och kommun och ger kommunerna viss fri bestämmanderätt (Bohlin 2007). En viktig del i den kommunala självstyrelsen är rätten att beskatta sina medlemmar (RF 1 kap. 7 §).

De kommunala organen

Valda församlingar ska utöva beslutanderätten i kommuner och landsting (RF 1 kap. 7 §), vilket sker genom kommunfullmäktige respektive landstingsfullmäktige. Dessa församlingar är de främsta politiska organen på respektive nivå och dess ledamöter är de enda förtroendevalda som väljs direkt av kommunmedlemmarna.

Det kommunala ansvarssystemet brukar indelas i tre grundfunktioner: beslutande, verkställande och kontrollerande.

¹ Begreppet kommun kommer i det följande av praktiska skäl att användas för att beteckna såväl primärkommuner som landstingskommuner, om inte något annat klart sägs i texten.

Fullmäktige har beslutanderätten och beslutar i ärenden av principiell beskaffenhet eller annars av större vikt. Exempelvis fattar fullmäktige beslut om bland annat mål och riktlinjer för verksamheten, budget, skatt och andra viktiga ekonomiska frågor samt om nämndernas organisation och verksamhetsformer. Vidare är det fullmäktige som väljer ledamöter och ersättare till den verkställande funktionen; *styrelsen och övriga nämnder*.

Fullmäktige utser även *revisorerna*, den granskande funktionen i det kommunala ansvarssystemet (en närmare beskrivning av revisionen lämnas i avsnittet 2.2 nedan).

Kommun- respektive landstingsstyrelsen är en obligatorisk nämnd och det ledande förvaltningsorganet. Styrelsen ansvarar bland annat för att leda och samordna kommunens förvaltning, dock utan att vara överordnad de övriga nämnderna. Förutom att svara för handläggning av enskilda ärenden inom det egna ansvarsområdet bereder nämnderna också ärenden som ska avgöras av fullmäktige.

En kommun kan även ha *fullmäktige- och nämndberedningar*, bestående av förtroendevalda, som bereder ärenden som ska beslutas av fullmäktige eller av en nämnd. Nämnderna kan också inom sig tillsätta *utskott* som bereder ärenden och beslutar i delegerade ärenden.

Kommunala företag kan efter beslut i fullmäktige inrättas för att utföra kommunala angelägenheter.

Kommuner och landsting kan genom att bilda en *gemensam nämnd* samverka på ett visst område. En gemensam nämnd utför uppgifter som är gemensamma för medlemskommunerna och är i stort reglerad på samma sätt som en inomkommunal nämnd. En gemensam nämnd är ingen egen juridisk person. Kommuner och landsting kan även bilda *kommunalförbund* för att samverka i en viss typ av frågor. Kommunalförbundet är en egen juridisk person och övertar alla befogenheter och skyldigheter för den bedrivna verksamheten.

De kommunala uppgifterna

Flertalet av de kommunala uppgifterna är ålagda kommunerna genom olika s.k. speciallagar. I speciallagarna fastställer statsmakterna vad

kommunerna måste göra inom olika specifika verksamhetsområden. Ofta rör det sig om breda serviceverksamheter eller att kommunen getts rätt att besluta i olika frågor av direkt betydelse för enskilda eller företag, dvs. i stort det som brukar benämnas myndighetsutövning.

När nämnderna handlägger ärenden som rör myndighetsutövning mot enskild eller tillämpning av lag har fullmäktige inte rätt att bestämma hur nämnderna ska besluta. Inte heller får revisorerna granska hur nämnderna hanterat dessa ärenden, om inte särskilda förutsättningar föreligger.

Därutöver ges dock kommuner och landsting en frihet att ta sig an uppgifter som är allmänt intresse och som har anknytning till kommunens område eller dess medlemmar. Bland vanligt förekommande verksamheter inom den s.k. fria sektorn finns fritids- och kulturverksamhet samt näringslivsfrämjande verksamhet.

2.2 Reglering av den kommunala revisionen²

Som tidigare framgått ska det i varje kommun och landsting finnas revisorer som granskar verksamheten. Revisorernas uppdrag regleras främst i kommunallagen (framför allt i 9 kap.), vilken översiktligt kommer att redovisas nedan.

Revisorerna är förtroendevalda utsedda av fullmäktige

Revisorernas uppgift är att granska den kommunala verksamheten och att därvid särskilt pröva hur de av fullmäktige utsedda förtroendevalda genomfört sitt uppdrag (KL 9 kap. 9 §). Granskningen syftar till att pröva ansvaret.

För varje mandatperiod ska den nyvalda fullmäktigeförsamlingen välja minst fem förtroendevalda revisorer. Det finns inga formella krav på att revisorn ska vara medlem i ett politiskt parti. Det är dock partierna

² Den särskilda regleringen kring förtroendevalda revisorer i kommunalförbund och gemensamma nämnder har utelämnats i detta avsnitt.

som nominerar kandidater, varför detta är det absolut vanligaste (KL 9 kap. 2 §).

Revisionsansvar

Revisionsansvar innebär ett ansvar inför fullmäktige för viss verksamhet och hur de tilldelade resurserna använts inom denna verksamhet. Förtroendevalda i styrelsen, nämnder och fullmäktigeberedningar har alla revisionsansvar inför fullmäktige, som ju är den instans som utsett dem. De som har revisionsansvar har både ett kollektivt (för berörd nämnd eller beredning) och ett individuellt ansvar (KL 6 kap. 7 § och 9 kap. 17 §).

Kommunalt anställda, bidragsmottagare, externa utförare och motsvarande har inget revisionsansvar. De är således de förtroendevalda som inför fullmäktige har att svara för hur de själva, deras anställda och andra uppdragstagare levt upp till det uppdrag som de getts av fullmäktige.

Revisorerna uttalar sig om ansvarsfrihet

Revisorerna ska lämna en revisionsberättelse till fullmäktige varje år. I revisionsberättelsen ska revisorerna uttala sig om ansvarsfrihet bör avstyrkas eller tillstyrkas för de olika indirekt förtroendevalda. Revisorerna kan även rikta en anmärkning mot nämnder och fullmäktigeberedningar och dess förtroendevalda. En anmärkning ska alltid motiveras i revisionsberättelsen (KL 9 kap. 16–17 §§).

Fullmäktige prövar frågan om ansvarsfrihet vid ett sammanträde senast i juni månad året efter det år som revisionen avser. Fullmäktiges beslut i denna fråga ska motiveras om det inte är uppenbart obehövt. Fullmäktige kan gå emot revisorernas förslag i ansvarsfrågan, oavsett om revisorerna har tillstyrkt eller avstyrkt ansvarsfrihet. Detta gäller även för anmärkningar. Om ansvarsfrihet avstyrks kan fullmäktige även besluta att entlediga den förtroendevalda från uppdraget samt besluta att väcka skadeståndstalan mot denne (KL 4 kap. 10 § samt 5 kap. 25a, 25b och 31 §§).

Revisorerna agerar självständigt

Varje revisor fullgör sitt uppdrag självständigt, såväl gentemot dem som granskas som gentemot varandra. Varje revisor har rätt att anföra

en egen mening i revisionsberättelsen. Det finns inte heller något hinder mot att enskilda revisorer avger en egen revisionsberättelse (KL 9 kap. 7 §).

Revisorerna granskar all kommunal verksamhet, utom myndighetsutövning mot enskild

Revisorerna har till uppgift att årligen granska all verksamhet som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområden i den omfattning som följer av god revisionssed (KL 9 kap. 9 §).

Undantaget från revisorernas granskning är myndighetsutövning mot enskild. Sådana ärenden får bara granskas i särskilda fall; främst när handläggningen av sådana ärenden har vållat kommunen eller landstinget ekonomisk förlust, eller när granskningen sker från allmänna synpunkter (KL 9 kap. 10 §).

Det ligger i sakens natur att fullmäktige inte omfattas av revisorernas granskning, eftersom det är fullmäktige som är revisorernas uppdragsgivare.

God revisionssed

Revisionsgranskningen ska ske i den omfattning som följer av god revisionssed (KL 9 kap. 9 §). Vad som avses med detta begrepp är inte fastställt en gång för alla, utan förändras kontinuerligt och tar hänsyn till den kommunala sektorns särart (prop. 1998/99:66, sid. 65f). Sveriges Kommuner och Landsting har tagit på sig uppgiften att dokumentera god revisionssed, som SKL definierar som ”föredömliga och goda principer och tillvägagångssätt som är allmänt vedertagna där revision utförs” (God revisionssed i kommunal verksamhet, 2006, sid. 10).

Granskningen omfattar verksamhet, räkenskaper och intern kontroll

Revisorerna granskar och 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 (KL 9 kap. 9 §).

Verksamhetsgranskningen syftar till att bedöma om fullmäktiges beslut efterlevs och om verksamheten – inom budgetramarna och med avsedd kvalitet – uppnår de politiskt satta målen. Med granskningen av räkenskaperna bedömer revisorerna om redovisningslag och god redovisningssed har tillämpats, om räkenskaperna ger en rättvisande bild av resultat och ställning och om kontrollen av förmögenhetsskyddet är tillräcklig. Granskningen av den interna kontrollen prövar om ledning, styrning, uppföljning och kontroll är tillräcklig.

Revisorerna ska ha sakkunniga till sin hjälp

Revisorerna ska i sin granskning biträdas av sakkunniga som de själva väljer och anlitar i den omfattning som behövs för att fullgöra granskningen enligt god revisionssed.

De sakkunniga ska ha den insikt och erfarenhet av kommunal verksamhet som fordras för att kunna fullgöra uppdraget. De sakkunniga har en ställning som konsulter och inte som revisorer. Revisorerna bestämmer hur de sakkunniga ska arbeta och vilken självständighet som de ska ha (KL 9 kap. 8 §).

De sakkunnigas rapporter ska bifogas revisionsberättelsen. Detta innebär dock inte att de sakkunniga har någon rätt att lägga fram sina rapporter till fullmäktige. De är de förtroendevalda revisorerna som tar ställning till vad som är att anse som en rapport och som därmed beslutar vilka rapporter som ska presenteras för fullmäktige (KL 9 kap. 16 §).

En revisor får inte vara jävig

En revisor får inte samtidigt inneha uppdrag som ledamot eller ersättare i en nämnd, styrelse och beredning. En förtroendevald revisor kan inte heller vara ordförande eller vice ordförande i fullmäktige (KL 4 kap. 6 §).

En revisor får inte heller granska en verksamhet inom vilken han/hon är anställd som tjänsteman med delegerad beslutanderätt eller på annat sätt tydligt definierat ansvar för verksamhet och/eller ekonomi (redovisningsskyldighet). Detsamma gäller i de fall en revisor har en närstående som är förtroendevald eller anställd med redovisningsskyldig-

het inom en av de verksamheter som revisionen har att granska (KL 9 kap. 4 §).

Revisorerna har rätt till information

För att revisorerna ska kunna fullgöra sitt uppdrag är nämnderna och dess förtroendevalda och anställda skyldiga att lämna de upplysningar som behövs för revisionsarbetet. Dessutom ska revisorerna ges möjlighet att när som helst inventera de tillgångar som nämnderna har hand om och ta del av de räkenskaper och andra handlingar som berör nämndernas verksamhet (KL 9 kap. 12–13 §§).

Lekmannarevisor i kommunala bolag

I de kommunala bolagen finns det både yrkesrevisor, som är utsedd av bolagsstämman, och minst en lekmannarevisor, som är utsedd av fullmäktige.

Yrkesrevisorn, som ska vara auktoriserad eller godkänd, tar fram revisionsberättelsen till bolagsstämman. I revisionsberättelsen uttalar sig yrkesrevisorn om räkenskapernas riktighet och om styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning och ansvar. Bedömningen ligger till grund för bolagsstämmans beslut i ansvarsfrågan.

Lekmannarevisorn, som ska vara en av kommunens förtroendevalda revisorer, har att granska om bolagets verksamhet sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt och om bolagets interna kontroll är tillräcklig. Lekmannarevisorn redovisar sina iakttagelser och bedömningar i en granskningsrapport, som ställs till stämman och därtill biläggs revisionsberättelsen i kommunen/landstinget som information till fullmäktige (KL 3 kap. 17 § och 9 kap. 16 §).

2.3 Föreningar och nätverk kring den kommunala revisionen

Det finns flera nätverk kring den kommunala revisionen.

Föreningar/nätverk för förtroendevalda revisorer är t.ex:

STAREV (Samverkan för en stark och oberoende kommunal revision) är ett samarbetsorgan för förtroendevalda revisorer i kommuner, landsting och regioner med egna revisionskontor.

FFR,³ **ÖSTREV** och **DALREV** är exempel på informella nätverk mellan revisorer i en viss region. I nätverken bedrivs erfarenhetsutbyte och utbildning samt viss granskning i samverkan. Liknande nätverk finns också t.ex. i Västra Götaland, Skåne och Värmland i en form där landstinget/regionen tagit på sig att driva och administrera nätverket.

Föreningar/nätverk för sakkunniga är främst:

SKYREV (Sveriges kommunala yrkesrevisorer) riktar sig till personer som är sakkunniga i kommuner och landsting. Föreningen utfärdar en frivillig certifiering av sakkunniga inom den kommunala sektorn, vilken utgår från kraven för auktoriserad revisor. För att bli certifierad krävs såväl teoretisk kunskap (motsvarande minst 160 högskolepoäng) som praktisk erfarenhet (minst fem år). Föreningens certifierade medlemmar kommer för närvarande till drygt 70 procent från revisionsföretag och till knappt 30 procent från anställda vid revisionskontor inom större kommuner och landsting/regioner.

FAR SRS är en revisorsförening som främst verkar inom den privata sektorn och ger råd för bolagsrevisorer på motsvarande sätt som SKL dokumenterar god revisionssed enligt kommunallagen. Vissa medlemmar i FAR har också uppdrag som sakkunniga i den kommunala revisionen. Det förekommer också att dessa är medlemmar i SKYREV.

³ Föreningen förtroendevalda revisorer i Nedre Norrland

3 **Ändringar i regleringen av den kommunala revisionen**

I detta kapitel redogör vi för de lagförändringar om den kommunala revisionen som gjorts under den senaste tioårsperioden.⁴ I kapitlet redovisas även överväganden beträffande den kommunala revisionen som regeringen gjort i exempelvis propositioner, men som inte lett till lagändringar.

Som tidigare nämnts har den kommunala revisionen varit föremål för två större översyner under senare år.

År 1997 tillsattes en parlamentarisk utredning, Kommunrevisionsutredningen, med uppdrag att göra en översyn av den kommunala revisionen. Utredningen avlämnade året därpå betänkandet *Den kommunala revisionen – ett demokratiskt kontrollinstrument* (SOU 1998:71), vilket mynnade ut i propositionen *En stärkt kommunal revision* (prop. 1998/99:66). Propositionen behandlades av riksdagen under 1999 (bet. 1998/99:KU30, SFS 1999:621).

En särskild utredare tillsattes 2003 för att göra en översyn av den kommunala revisionens förutsättningar och funktionssätt. Utredningen, som antog namnet Utredningen om den kommunala revisionen, överlämnade betänkandet *Att granska och pröva ansvar i kommuner och landsting* (SOU 2004:107). Betänkandet låg till grund för regeringens propositionen *Stärkt revision och ansvarsprövning i kommuner och landsting* (prop. 2005/06:55) som var föremål för riksdagens beslut 2006 (bet. 2005/06:KU27, SFS 2006:369).

Rent konkret redovisas i de två inledande avsnitten nedan de lagändringar som skett med anledning av de ovan nämnda utredningarna. I avsnittet därefter (avsnitt 3.3) beskrivs lagändringar som skett under den senaste tioårsperioden efter andra utredningar. I avsnittet 3.4, slutligen, beskrivs ändringar i regleringen som övervägts i betänkanden eller propositioner, men som av olika skäl inte genomförts.

⁴ Ändringar för förtroendevalda revisorer i kommunalförbund och gemensamma nämnder samt lekmanrevisorer har utelämnats i detta kapitel.

3.1 Ändringar med anledning av Kommunrevisionsutredningen (SFS 1999:621)

Jävsfrågor

Kommunallagens jävsregler för förtroendevalda och anställda i nämnder utvidgades till att även omfatta de förtroendevalda revisorerna (KL 9 kap. 4 och 6 §§). Samtidigt infördes en regel att revisorerna ska besluta samfällt i jävsfrågor (KL 9 kap. 5 §).

Förtroendevalda revisorer ska biträdas av sakkunniga

Ett krav infördes att revisorerna i sin granskning ska biträdas av sakkunniga som de själva väljer och anlitar i den omfattning som de själva bestämmer (KL 9 kap. 8 §). De sakkunnigas rapporter ska bifogas de förtroendevalda revisorernas revisionsberättelse (KL 9 kap. 16 §). Genom regleringen ansåg dåvarande regeringen att revisorernas ställning ytterligare stärks.

Det sakkunniga biträdets kompetens

För att markera betydelsen av revisionens arbete lagfästes att de sakkunniga ska ha den insikt och den erfarenhet av kommunal verksamhet och kommunal revision som fordras för att kunna fullgöra uppdraget (KL 9 kap. 8 §).

Initiativrätt i fullmäktige och nämnder

Varje revisor fick rätt att löpande under året i fullmäktige, nämnder och fullmäktigeberedningar väcka ärenden som rör granskningen (KL 4 kap. 17 och 17 a §§ och 5 kap. 23 §). Regeringen menade att detta markerade revisorernas självständighet gentemot uppdragsgivaren, fullmäktige. Vidare infördes en lagreglering att en nämnd kan kalla revisorerna till ett sammanträde för att lämna upplysningar (KL 6 kap. 19 §).

Rätten till information

Revisorernas rätt till information förtydligades så att det även explicit framkommer i lagen att revisorerna inte bara har möjlighet att få upplysning från nämnderna som kollektiv, utan att även de enskilda ledamöterna och ersättarna i nämnderna har upplysningsskyldighet (KL 9 kap. 12 §).

3.2 Ändringar med anledning av Utredningen om den kommunala revisionen (SFS 2006:369)

Valbarhet

För att markera revisionens objektivitet och opartiskhet begränsades valbarheten för revisorerna. En regel infördes att en revisor inte ska vara valbar till uppdrag som ordförande eller vice ordförande i fullmäktige, ledamot eller ersättare i nämnd eller fullmäktigeberedning, eller som ledamot eller suppleant i kommunala företag (KL 4 kap. 6 §).

Förstärkt ansvarsprövning

Betydande ändringar gjordes i reglerna om fullmäktiges ansvarsprövning.

För det första infördes ett stadgande att fullmäktige ska motivera sitt ställningstagande i frågan om ansvarsfrihet. En sådan motivering ansågs vara av intresse oavsett om fullmäktige valt att följa revisorernas förslag eller inte (KL 5 kap. 25 a § 1 st.).

För det andra infördes en regel om att fullmäktige aktivt ska ta ställning till eventuella anmärkningar från revisorernas sida och motivera sitt beslut (KL 5 kap. 25 a § 2 st.). På detta sätt synliggörs revisorernas bedömningar, vilket regeringen ansåg vara viktigt ur ett kommunal-demokratiskt perspektiv.

För det tredje beslutades att fullmäktige kan rikta anmärkning även om revisorerna inte gjort det (KL 5 kap. 25 a § 3 st.).

För det fjärde lagfästes revisorernas rätt att yttra sig vid fullmäktiges behandling av revisionsberättelsen (KL 5 kap. 31 §). Revisorer gavs därmed en ovillkorlig rätt, men inte skyldighet, att delta vid det fullmäktigesammanträde när revisionsberättelsen behandlas.

Antalet revisorer ökas och revisorsersättare tas bort

Minimiantalet revisorer ökades från tre till fem, samtidigt som skyldigheten att välja revisorsersättare avskaffades (KL 9 kap. 2 §).

Skyldigheten att anlita sakkunniga förtydligas

En lagreglering infördes att revisorerna i sin granskning ska biträdas av sakkunniga i den omfattning som behövs för att fullgöra granskningen enligt god revisionssed (KL 9 kap 8 §). Syftet med tillägget var att betona skyldigheten att anlita sakkunniga för att tillgodose kravet på en fullgod revision.

3.3 Ändringar med anledning av andra utredningar

Efter förslag i betänkandet om kommunalt domstolstrots (Ds 2000:53) gavs revisorerna en utvidgad granskningsmöjlighet från och med den 1 juli 2002. Granskningen kan därefter också innefatta hur nämnderna verkställer avgöranden av allmänna förvaltningsdomstolar (KL 9 kap. 10 §). Revisorerna ålades också en anmälningsskyldighet gentemot berörd nämnd och fullmäktige (KL 9 kap. 9 §), om misstanke finns att beslut i allmän förvaltningsdomstol åsidosatts (prop. 2001/02:122, SFS 2002:438).

I samband med Ekonomiförvaltningsutredningen (SOU 2001:76) genomfördes en lagändring (KL 9 kap. 9 a §) som innebär att revisorerna är skyldiga att bedöma om resultatet i delårsrapporten och årsbokslutet är förenligt med fullmäktiges mål (prop. 2003/04:105, SFS 2004:775).

Genom en lagändring (KL 9 kap. 10 §) som initierades i Den nationella utvecklingsplanen för vård och omsorg om äldre (prop. 2005/06:115) utökades revisorernas möjlighet att granska hur nämnder verkställer egna gynnande beslut enligt socialtjänstlagen (bet. 2005/06:SoU26, SFS 2006:494).

Sedan 2006 ska revisorerna också intyga om öppen eller separat särredovisning har upprättats i enlighet med lagen (2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser m.m. De ska också sedan 2007 granska och intyga särredovisning/årsrapport för fjärrvärmeverksamhet enligt förordning (2000:1203) om redovisning av fjärrvärmeverksamhet.

3.4 Övervägda men inte föreslagna lagändringar

Proposition 1998/99:66, En stärkt kommunal revision

Valbarhet

Valbarhetsregeln för de förtroendevalda revisorerna diskuterades i utredningen och i propositionen. Den dåvarande regeringen bedömde att fullmäktige bör ha valfrihet att välja revisorer och föreslog därför varken valbegränsande kriterier eller särskilda kompetenskrav.

Regeringen framförde i propositionen å ena sidan att det finns principiella motiv för en relativt sträng avgränsning av valbarheten. Men samtidigt framhölls fördelar med att revisorerna är väl förankrade i kommunen och har erfarenhet av vilka frågeställningar som är relevanta i detta sammanhang. Sammantaget ansågs det inte finnas tillräckligt starka skäl att begränsa fullmäktiges valmöjligheter. Därmed var det fortsatt möjligt att inneha uppdrag som förtroendevald revisor och samtidigt sitta i fullmäktige eller nämnder. Möjligheten för en revisor att sitta i en nämnd avskaffades dock, som tidigare framgick, genom en lagändring 2006.

Revisorernas representativitet

Regeringen betonade i propositionen att valet av revisorer bör ske med stort hänsynstagande till att uppnå bredast möjliga representativitet. Systemet fordrar möjlighet att rekrytera "personer med förmåga att medverka till en revision som uppfyller fullmäktiges och medborgarnas rättmätiga krav på oberoende, effektivitet och kompetens" (prop. 1998/99:66, sid. 36). Någon lagreglering infördes dock inte.

Certifiering av sakkunnig

Regeringen föreslog inte ett införande av certifiering av sakkunniga. Ett argument för införande var att det skulle höja kompetensen och statusen för de sakkunniga. Å andra sidan bedömdes de sakkunniga redan ha tillräcklig teoretisk grundutbildning och praktisk erfarenhet av kommunal verksamhet. En sådan certifiering bedömdes också negativt påverka kommunernas organisationsfrihet.

Revisionsansvariga

Resonemang fördes i utredningen om kretsen revisionsansvariga borde utvidgas till att även omfatta anställda. Regeringen bedömde dock att ordningen med att endast förtroendevalda har revisionsansvar bör behållas, för att inte försvaga den starka kopplingen mellan det politiska ansvaret och revisionsansvaret. Regeringen ansåg också att en sådan vidgning av revisionsansvaret skulle kunna innebära en maktförskjutning från de förtroendevalda till de anställda.

Laglighetsprövning

Regeringen bedömde att laglighetsprövning inte ska vara en obligatorisk uppgift för revisorerna. I propositionen sägs att sådana frågor i första hand ska hanteras av de rättsvårdande myndigheterna.

Proposition 2005/06:55, Stärkt revision och ansvarsprövning i kommuner och landsting

Valbarhet

Den dåvarande regeringen bedömde att det inte borde införas en begränsning av valbarheten till uppdrag som revisor för ledamöter och ersättare i fullmäktige, trots att det i propositionen samtidigt framfördes att det finns starka skäl för en sådan ordning. Att en begränsning inte föreslogs berodde inte minst på att en sådan begränsning bedömdes försvåra främst mindre kommuners möjligheter att rekrytera lämpliga revisorer. Men regeringen betonade samtidigt att fullmäktige bör undvika att rekrytera revisorer bland fullmäktiges ledamöter och ersättare.

Revisorernas kompetens och representativitet

Regeringen bedömde att det inte borde införas särskilda krav på revisorernas kompetens eller revisionens sammansättning. Partierna skulle, enligt regeringen, kunna förbättra arbetet med rekryteringen och nomineringen av revisorerna, i syfte att få personer med god kompetens och för att bredda den sociala representativiteten. Men inflytandet att påverka detta ligger i partiernas nomineringsstrategier.

Val av revisionens ordförande

Eftersom samtliga revisorer agerar självständigt i sitt granskningsarbete ansåg regeringen att någon reglering att revisionens ordförande ska utses från majoriteten eller minoriteten inte borde införas.

Beredning av revisionens budget

Regeringen ansåg inte att formerna för beredning av revisionens budget bör regleras i lag. Det borde enligt regeringen vara upp till kommunerna och landstingen att själva besluta i denna typ av frågor.

Certifiering av sakkunniga

Regeringen avstod från att föreslå införande av offentligrättslig reglering av certifiering för sakkunniga. Regeringen säger i propositionen att en sådan certifiering eventuellt skulle kunna ytterligare säkra att de sakkunniga har nödvändig kompetens, men att alla sakkunniga redan idag kan eller behöver vara certifierade.

Innebörden i revisionsansvaret

Kommunallagen reglerar i viss mån innebörden i revisionsansvaret. Regeringen såg inget skäl att ytterligare precisera detta ansvar i lagstiftningen.

Revisionsansvariga

Regeringen ville inte utöka kretsen revisionsansvariga till att även omfatta högre tjänstemän, eftersom det skulle otydliggöra ansvarsfördelningen mellan förtroendevalda och tjänstemän.

4 Den kommunala revisionen i Danmark, Finland och Norge

I detta kapitel beskrivs kortfattat hur den kommunala revisionen är organiserad i våra nordiska grannländer (Danmark, Finland och Norge).

4.1 Danmark

Danmark har från och med den 1 januari 2007 genomfört en kommunreform som bl.a. medfört att antalet kommuner minskas kraftigt: från 271 till 98. De 13 amtskommunerna har ersatts av fem regioner (i den fortsatta redovisningen kommenteras inte regionernas uppgifter och organisation). Även uppgifts- och ansvarsfördelningen mellan staten, regionerna och kommunerna förändrades i en rad avseenden.

I Danmark styr staten kommunernas ekonomi på en rad olika sätt, t.ex. genom överenskommelser men också genom att styra deras lånemöjligheter.

Det högsta beslutande organet i kommunerna är en fullmäktigeförsamling (kommunalbestyrelsen). En obligatorisk och central funktion i det danska lokalstyret är borgmästaren, som utses av fullmäktige bland dess medlemmar. Borgmästaren ansvarar för den dagliga verksamheten och är ordförande i fullmäktige samt i økonomiutvalget (motsvarar närmast en svensk kommunstyrelse). Økonomiutvalget, som är obligatoriskt, svarar bl.a. för budgetförslag inför kommunalbestyrelsen samt har ansvaret för kommunförvaltningens ekonomi och personal. Borgmästaren har dock ensam ansvaret för ledningen av kommunens samlade administration.

Den kommunala revisionen i Danmark regleras i kommunallagen.⁵

Danmark har tidigare haft en kommunrevision som påminner om den som finns här i Sverige med förtroendevalda revisorer. År 1971 av-

⁵ Lov om kommunernes styrelse, LBK nr 629 af 29/06/2001.

skaffades detta system och i stället infördes en yrkesrevision. Anledningen till detta var att kommunens verksamhet hade blivit mer komplex och kompetenskrav behövde kunna ställas på revisorn.

Danmark har också inrättat ett statligt institut som arbetar med bl.a. effektivitetsutvärderingar och granskningar av ekonomiska styrsystem i kommunsektorn.⁶

Vem är revisor?

Varje kommun ska utse en sakkunnig revisor som ska godkännas av en statlig regional tillsynsmyndighet. Det finns inga lagstadgade formella kvalifikationskrav på revisorerna. Köpenhamn får ha egen revisionsenhet, men i övrigt upphandlas revisorstjänsterna på marknaden. Fler-talet revisorer kommer från Kommunernes Revision.

Revisionens uppgifter

Revisionens uppgift är att granska om räkenskaper är riktiga och gjorda ekonomiska dispositioner överrensstämmer med beslut, lag, föreskrifter och praxis och om den interna kontrollen är tillfredställande. Revisionen granskar också om beslut i kommunalbestyrelsen och övrig förvaltning är försvarbara ur ett ekonomiskt perspektiv. Förvaltningsrevisionen inbegriper således, till skillnad från i Sverige, även en granskning av huruvida fullmäktigeorganets beslut samt övrig förvaltning skötts på ett ekonomiskt godtagbart sätt.⁷

Revisorerna diskuterar med den administrativa och politiska ledningen om hur revisionen ska genomföras. Man skiljer dock på löpande granskning (som ingår i revisorernas uppgift) och mer utvecklad granskning som initieras av fullmäktigeorganet och som är av mer djupgående karaktär. En sådan granskning avtalas separat och avslutas med en särskild granskningsrapport.⁸

God revisionssed för offentlig förvaltning utvecklas av Föreningen af Statsautoriserede revisorer.

⁶ Det Kommunale og Regionale Evalueringsinstitut (KREVI)

⁷ Bekendtgørelse af lov om kommunernes styrelse § 42.

⁸ Forvaltningsrevision i praksis.

Granskning av statsbidrag

Statsbidragen till kommunerna ges ofta under förutsättning att bidraget ska revideras av den kommunala revisorn enligt den instruktion som ansvarigt departement ger. Riksrevisionen i Danmark granskar sedan om bidraget varit föremål för en betryggande revision.

Laglighetskontroll

Laglighetsgranskning ska göras av att ”gjorda dispositioner” i den ekonomiska redovisningen stämmer med lag, föreskrifter och praxis.⁹

Samverkan om revisionen

Varje kommun ska ha en egen revisor. Eventuellt samarbete mellan kommuner i detta avseende kräver tillsynsmyndighetens godkännande.

Revisionens rapporter

Revisorerna redovisar sina effektivitetsgranskningar löpande under året. Revisionsberättelsen avlämnas till fullmäktigeorganet som behandlar denna och skriver ett dokument som kommenterar revisionsberättelsen. Detta dokument sänds sedan in till det regionala tillsynsrådet, som har möjlighet att reagera om årsredovisningen inte fyller legala krav.

Ansvarsprövning

Någon formell ansvarsprövning sker inte i fullmäktigeorganet.

De regionala (statliga) tillsynsråden har vissa sanktionsmöjligheter mot kommunen om brister finns eller fel begåtts. Rätten att anmärka på kommunens beslut rör endast den finansiella verksamheten.

Övrigt

Den statliga tillsynsmyndigheten har vissa maktbefogenheter som riktar sig mot fullmäktigeorganet. Om fullmäktigeorganet fattat ett beslut som inneburit ekonomisk skada för kommunen kan de medlemmar som medverkat till beslutet bötfällas.¹⁰

⁹ God offentlig revisionsetik i kommuner (KPMG).

¹⁰ Bekendtgørelse af lov om kommunernes styrelse 1 kap. 61 §.

4.2 Finland

Finland har 416 kommuner, vilket är en minskning av antalet med 16 kommuner jämfört med år 2006. En omfattande kommunreform pågår med sikte på ett stort antal frivilliga kommunsammanslagningar år 2009. Det finns inga motsvarigheter till våra landsting i Finland. Många tjänster produceras däremot i samarbete med andra kommuner genom 236 samkommuner. En betydande del av samkommunerna hanterar hälso- och sjukvårdstjänster.

Finland har en svagare central styrning av kommunerna än vad som gäller för Danmark och Norge. Det finns dock en relativt stark statlig styrning av en del av de lagstadgade verksamheterna (framför allt skolan). Det finns också en stark tradition av samrådsförfarande mellan stat och kommuner.

Det högsta beslutande organet i kommunerna är fullmäktige. I alla kommuner ska därutöver finnas kommunstyrelse, kommundirektör/borgmästare, revisionsnämnd samt revisor.

Kommundirektören/borgmästaren är underställd kommunstyrelsen och leder kommunens förvaltning, ekonomi och annan verksamhet. Kommundirektören, som är en tjänsteman, väljs för en bestämd tid eller tillsvidare, men kan sägas upp om fullmäktige förlorat förtroendet för denne. Kommunen kan dock i stället välja en borgmästare. Borgmästaren är förtroendevald och samtidigt ordförande i kommunstyrelsen. En borgmästare kan högst väljas för fullmäktiges mandattid.

Finland ändrade sin lagstiftning gällande kommunrevisionen år 1995, men ändringen trädde i kraft först 1997. Tidigare hade det finska systemet stora likheter med det svenska – med förtroendevalda revisorer som biträdades av yrkesrevisorer. Nu har Finland s.k. OFR-revisorer¹¹ som är yrkesrevisorer med en speciell inriktning på revision av offentlig verksamhet.

¹¹ OFR är en beteckning för revisorer som är auktoriserade för revision av offentliga organ (inklusive bolag som är offentligt ägda).

Verksamheten regleras genom kommunallagen, revisionslagen och lag och förordning om OFR.¹² God revisionskedja utvecklas av en sammanlutning av OFR-revisorerna.

Det *interna övervakningssystemet* utgörs av kommunstyrelsens normala övervakning av verksamheten samt en speciell granskningsfunktion som ligger på revisionsnämnden. Större kommuner kan också ha en internrevision.

Den *externa revisionen* med yrkesrevisorerna har en självständig ställning och agerar med tjänsteansvar. Yrkesrevisorerna förutsätts arbeta med både redovisnings- och förvaltningsrevision.¹³

Revisionsnämnden kan sägas befinna sig mellan dessa nivåer, bland annat med tanke på dess uppdrag att samordna det interna och externa övervakningssystemet.

Revisionsnämnden

Fullmäktige utser en *revisionsnämnd* som består av förtroendevalda valda på fyra år. Ordföranden i nämnden och vice ordförande måste sitta i fullmäktige.

Revisionsnämnden har till uppgift att bereda de ärenden som gäller granskningen av förvaltningen och ekonomin och som fullmäktige ska fatta beslut om. En av huvuduppgifterna är att bedöma huruvida de mål för verksamheten och ekonomin som fullmäktige satt upp har nåtts och att vid behov föreslå åtgärder. Nämnden följer revisorernas arbete och samordnar granskningsverksamheten med den externa revisionen för att förhindra dubbelgranskning.

Vem är revisor?

Kommunens revisorer är yrkesrevisorerna. I Finland finns ett krav på att revisorerna ska vara certifierade, s.k. OFR-certifiering.¹⁴ Dessa står

¹² Kommunallag 17.3.1995/365, Revisionslag 13.4.2007/459, lagen (467/1999) och förordningen (468/1999) om examen för revisorer inom den offentliga förvaltningen och ekonomin.

¹³ Kommunförbundets mall för revisionsstadga 2/96

¹⁴ OFR certifierade revisorer har högskoleutbildning samt minst tre års erfarenhet av revisionsuppgifter inom offentlig förvaltning. För certifieringen krävs också ett godkänt prov. En nämnd utövar tillsyn över de certifierade revisorerna,

under tillsyn av en nämnd under Finansdepartementet. Revisorn utför också sitt uppdrag under tjänsteansvar – även om revisorn är privatanställd.

Fullmäktige kan välja en/ flera personer eller ett företag som revisor. Antalet revisorer fastställs inte i lag utan bestäms av kommunen. Revisorerna upphandlas i konkurrens och de flesta anlitas från OY Auditor AB, som ägs av Finlands kommunförbund.

Större kommuner har en *extern revisionsenhet* som leds av en chef med OFR-examen. Dessa enheter bereder revisionsnämndens ärenden men deltar också i den externa revisionen i enlighet med vad som överenskommits med ansvarig revisor.

I stora kommuner kan det också finnas *interna revisionsenheter*. Den interna revisionen är underställd kommundirektören och regleras av instruktioner som fullmäktige fastställt. Internrevisionens rapporter är tillgängliga för den externa revisionen.¹⁵

Revisionens uppgifter

Yrkesrevisionen i Finland är främst en laglighets- och redovisningsrevision. Revisorn ska med iakttagande av god revisionssed främst granska att:

- kommunens förvaltning har skötts enligt lag och fullmäktiges beslut,
- kommunens bokslut är uppgjorda enligt lag och bestämmelser samt ger riktiga uppgifter om verksamhet och ekonomi,
- uppgifterna om grunderna för och användningen av statsbidragen är riktiga,
- kommunens interna kontroll har ordnats på behörigt sätt.¹⁶

Både fullmäktige och revisionsnämnden kan ge anvisningar till berörd revisor – t.ex. vad som ska granskas. Revisorerna ska följa kommun-

¹⁵ Roger Nystedt, stadsrevisor i Esbo stad. Översikt presenterad vid nordisk chefsrevisorskonferens i Visby 2006.

¹⁶ Se kommunallagen § 73 för den ordagranna bestämmelsen.

fullmäktiges och revisionsnämndens anvisningar såvida de inte strider mot andra förordningar, instruktioner eller god revisionssed.

Revisorn ansvarar också för *revisionsberättelsen*, som ska innehålla ett uttalande om bokslutet bör godkännas och om ansvarsfrihet bör beviljas för granskade nämnder. I Finland provas också ansvaret för de ledande förvaltningscheferna.

Revisionsnämnden utvärderar bl.a. om fullmäktiges målsättningar uppnåtts, vilken effektivitet som finns i verksamheten och hur servicen är mot medborgarna. I mindre kommuner kan OFR-revisorn biträda nämnden med olika granskningar enligt särskilt avtal.

Revisionsnämndens utvärderingar är också en "input" till den externa revisionen. Den externa revisorn har att bedöma kommunens förvaltning och hur de av fullmäktige uppsatta målen uppfylls. Underlaget från revisionsnämndens utvärderingar är därför av central betydelse för den externa revisionens uttalande i revisionsberättelsen.¹⁷

Samverkan om revisionen

Kommunerna i Finland har möjlighet att överlämna en kommunal uppgift till en annan kommun genom avtal eller att överlämna en uppgift till en samkommun. Vi har inga uppgifter om att sådan samverkan sker inom revisionsområdet.

Vem tar emot revisionens rapporter

Revisorn redovisar 2–4 gånger per år till revisionsnämnden hur revisionsarbetet framskrider och vad som uppmärksammas. När det gäller förvaltningsrevisionen kan revisorn även lämna revisionsprotokoll och revisionsrapporter direkt till revisionsnämnden, kommunstyrelsen, nämnd och andra berörda. Enligt kommunallagen ska revisorerna omedelbart rapportera till revisionsnämnden och andra berörda om missförhållanden observerats.

Revisorn ska lämna en årlig revisionsberättelse till fullmäktige med en kopia till revisionsnämnden för kännedom. Om revisorerna konstaterar att kommunens förvaltning och ekonomi har skötts i strid med lag eller

¹⁷ Roger Nystedt, stadsrevisor i Esbo stad. Översikt presenterad vid nordisk chefsrevisorskonferens i Visby 2006

fullmäktiges beslut och felet inte är ringa, ska revisorerna i revisionsberättelsen rikta en anmärkning mot den redovisningsskyldige.

Revisionsnämnden upprättar vidare en utvärderingsberättelse till fullmäktige där nämnden bedömer huruvida de mål som fullmäktige satt upp för verksamheten och ekonomin har nåtts. Revisorsnämnden inhämtar också förklaringar från granskade nämnder och personer avseende de anmärkningar som den ansvarige revisorn kommit fram till. Det är sedan upp till fullmäktige att besluta om eventuella konsekvenser.

Ansvarsprövning

Den ansvarige revisorn lämnar en revisionsberättelse som ska innehålla ett uttalande om bokslutet bör godkännas och om ansvarsfrihet bör beviljas för granskade nämnder. Till skillnad från i Sverige uttalar sig revisorerna även om förvaltningscheferna bör få ansvarsfrihet. Fullmäktige beslutar om ansvarsfrihet på grundval av revisionsberättelsen.

4.3 Norge

Norge har 431 kommuner och 19 fylkeskommuner. Många kommuner är små, mer än hälften har färre än 5 000 invånare. År 2010 ska dagens fylkeskommuner ersättas av nya regioner.

Norge har en stark statlig reglering och styrning av den kommunala ekonomin. Kommunala beslut kan t.ex. prövas av staten avseende lagligheten och kommuner som går med underskott kan få restriktioner för upptagande av lån. Norge har sedan länge ett skattetak som i praktiken är ett skattestopp eftersom i stort sett alla kommuner nått detta tak.

Den primära tillsynsfunktionen av kommunerna utövas av fylkesmannen (landshövdingen). Fylkesmannen kan också tillämpa vissa sanktioner när de ekonomiska reglerna inte följs eller när kommunerna uppvisar negativt resultat. Exempel på sådana sanktioner är starkt övervakning, inskränkning i kommunal beslutanderätt eller indragning av statsbidrag.

Fylkeskommuner och kommuner har i stora drag en liknande organisationsstruktur. Det högsta beslutande organet är en direkt folkvald församling: fylkestinget respektive kommunestyret. Därutöver finns angivet ett antal andra funktioner som normalt ska finnas i fylkeskommunen respektive kommunen. Det är främst ordförande, fylkesutvalg respektive formannskap (landstings- respektive kommunstyrelse), kontrollutvalg (kontrollutskott) samt revisor.

Formannskapet/fylkesutvalget behandlar centrala ekonomiska frågor som exempelvis budget och skatter och väljs av och från fylkestingets/kommunestyrets medlemmar. Fullmäktigeorganet väljer även en ordförande, som leder mötena i både fullmäktige och styrelsen. Enligt kommunallagen ska detta organ också tillsätta en administrationschef, som benämns fylkesrådmann respektive rådmann.

Administrationschefen är högste tjänsteman och ansvarar för driften av fylkeskommunens respektive kommunens verksamhet. Han/hon förbereder ärenden för politisk behandling, verkställer politiskt fattade beslut och har närvaro- och yttranderätt i alla folkvalda organ, med undantag av kommunrevisionen. Ärenden av icke principiell natur kan delegeras till administrationschefen.

Alla fylkeskommuner och kommuner har dock möjlighet att införa ett parlamentariskt system. Fylkestinget och kommunestyret väljer då ett fylkesråd eller kommuneråd för att leda fylkeskommunens eller kommunens administration. I kommuner med parlamentariskt system finns ingen administrationschef.

Kontrollutskott

Kontrollutvalget (kontrollutskottet) är ett obligatoriskt utskott som infördes 1993. Utvalget består av minst tre ledamöter som väljs av fullmäktigeorganet. Minst en ledamot måste hämtas från detta organ.

Kontrollutvalget¹⁸ ansvarar för den löpande tillsynen av den kommunala förvaltningen och ansvarar för att kommunens räkenskaper blir reviderade av yrkesrevisorer. Utvalget ska vidare se till att det finns en god internkontroll i den ekonomiska förvaltningen och att det görs syste-

¹⁸ Forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner. FOR-2004-06-15-905.

matiska utvärderingar av ekonomi, produktivitet, måluppfyllelse och effekter. Utvalget rapporterar sedan sitt resultat till fullmäktigeorganet.

Utvalget kan ta initiativ till granskningar i egen regi och utvalget har också ett eget sekretariat. Utvalget ska också se till att beslut av fullmäktigeorganet om vissa granskningar utförs av revisionen – man kan alltså ge uppdrag till revisionen.¹⁹

Regelverk

Kommunens revision regleras av den norska kommunallagen (kommuneloven) med ganska detaljerade statliga föreskrifter.²⁰ Därtill kommer standarder som utarbetas av Norges kommunrevisorsförbund.

Vem är revisor?

Fullmäktigeorganet utser revisorer. Numera kan kommunen välja om den ska anställa egna yrkesrevisorer, anlita externa revisorer eller ingå i ett kommunalt samarbete om revision. En utsedd yrkesrevisor ska vara huvudansvarig för revision av kommunens räkenskaper. För förvaltningsrevision kan andra revisorer anlitas.

I en statlig föreskrift (FOR-2004-06-15-904) finns minimikrav på revisorerna. Revisorn som är utsedd för att granska kommunens räkenskaper ska en universitetsexamen i revision och minst tre års erfarenhet av revision. För förvaltningsrevisorer ställs krav på högskoleutbildning i minst tre år. Det finns dock inga krav på praktisk erfarenhet för förvaltningsrevisorer. Det kan också noteras att det ställs krav på att den som utses till revisor ska ha en ”hederlig vandel” och ”uppfyllt sina förpliktelser”. Revisorn ska varje år, eller vid behov, avge en skriftlig egenvärdering av sitt oberoende till kontrollutvalget.

Det finns i lagstiftningen relativt långtgående jävsregler för vem som får vara revisor. Även anhöriga och närstående till revisorn beaktas i detta sammanhang.

Revisorerna har rätt att avgå om de har påpekat brott mot lag och kommunen inte har vidtagit någon åtgärd. Revisorerna har också en lagfäst

¹⁹ Ot.prp. nr. 70 sid 17.

²⁰ Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner mv samt Forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner av 15. juni 2004.

tystnadsplikt, som dock kan brytas för att informera polisen om misstänkta brottsliga handlingar.²¹

Revisionens uppgifter

Revisionens uppdrag omfattar både räkenskapsrevision och förvaltningsrevision. För både räkenskapsrevisionen och förvaltningsrevision finns ganska detaljerade statliga föreskrifter om vad som ska granskas. Revisionen kan också granska om administrationens beslutsunderlag till fullmäktigeorganet uppfyller rimliga krav på ett utredningsunderlag.²²

Man kan säga att ansvaret för redovisningsrevision och förvaltningsrevision är delat. För redovisningsrevisionen ansvarar en huvudansvarig revisor som rapporterar direkt till fullmäktigeorganet. Förvaltningsrevisionen utförs på uppdrag av kontrollutvalget, som sedan avgör vad som ska rapporteras till fullmäktigeorganet.

Den för redovisningsrevisionen huvudansvarige revisorn väljer självständigt vad som ska granskas samt tidpunkten för och omfattningen av denna typ av granskningsinsatser.

Förvaltningsrevisionen ska genomföra systematiska utvärderingar av ekonomi, produktivitet, måloppfyllelse och effekter. Kontrollutvalget utarbetar en plan för vilka förvaltningsgranskningar som ska göras under mandatperioden. Denna plan ska sedan godkännas av fullmäktigeorganet, som också kan ge instruktioner till utvalget om vilka förvaltningsrevisioner som ska göras.²³

Granskning av statsbidrag

Revisionen har i uppgift att granska vissa specialräkenskaper som ska upprättas. Det kan handla om ersättningen från staten för asylsökande barn, stöd till fri scenkonst eller medel för omhändertagna personer som förvaras av kommunen. Det finns sedan – vid sidan av revisionen – andra möjligheter för staten att kontrollera statsbidragens användning.

²¹ Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner mv.

²² Veileder for gjennomføring av overordnet analyse.

²³ Kontrollutvalgskonferansen § 9 første ledd.

Laglighetskontroll

I en föreskrift har förvaltningsrevisionens uppgifter preciserats, varvid man anger att granskning ska ske av att regelverket efterlevs. Revisionen ska också granska skatteredovisningen. Om fel upptäcks i skatteredovisningen ska revisorn rapportera detta till Finansdepartementet. Revisionen ska också granska överförmyndarens redovisning. Revisionsberättelsen i denna del sänds till fylkesmannen.

Samverkan om revisionen

Revision kan bedrivas inom ett distrikt. De ingående kommunerna väljer representanter till en styrelse som sedan anställer revisorer och annan personal – ett sorts kommunalförbund. Distriktet genomför all redovisnings- och förvaltningsrevision för anslutna kommuner och rapporterar sina resultat till kommunernas kontrollutvalg.

Distriktsrevision är det normala i de norska kommunerna. Det fanns 49 interkommunala revisionsenheter år 2006. I en del fall är samarbetet frivilligt – via avtal mellan kommunerna. I många fall är dock samarbetet föreskrivet genom beslut av fylkesmannen.²⁴ Samma år hade 10 kommuner och 6 fylkeskommuner en egen revision och privata revisionsbolag reviderade 18 kommuner.

Revisionens rapporter

Den ansvarige revisorn överlämnar en revisionsberättelse avseende årsredovisningen till fullmäktigeorganet med kopia till kontrollutvalget.

Rapporter från förvaltningsrevisionen överlämnas till kontrollutvalget för beredning. Sedan är det utvalget som beslutar om rapporten ska överlämnas till fullmäktigeorganet. Kontrollutvalget ska minst en gång per år redovisa resultatet av genomförda förvaltningsrevisioner och även rapportera om det inte har vidtagits tillräckliga åtgärder med anledning av den kritik som framförts.

Ansvarsprövning

Någon formell ansvarsprövning i fullmäktigeorganet sker inte.

²⁴ Ot.prp nr. 70 sid. 19.

Övrigt

Den kommunala revisionen har en stor omfattning. År 2003 räknade man med att det fanns 850 anställda inom den kommunala revisionen.

I Norge har man tidigare utrett om den kommunala revisionen borde slås samman till en nationell enhet. Det finns en stor och tvärpolitisk uppslutning, även bland kommunala företrädare, kring idén om att slå samman dagens lokala revisionsenheter till en landsomfattande enhet – för att möta kravet på kvalitet och effektivitet.²⁵ Att alla kommuner skulle kunna enas om en sådan lösning ansågs dock inte vara realistiskt. Alternativet var att från statens sida föreskriva en sådan organisation. Tillräckligt starka skäl för att göra ett sådant ingrepp bedömdes inte finnas och staten avstod därför från att agera.²⁶

²⁵ <http://www.nkrf.no/pro.rev/>

²⁶ Ot.prp. nr. 70 sid. 27.

5 Tankbara åtgärder inom nuvarande modell

Som redovisats i kapitel 1 är Statskontorets uppdrag att analysera tankbara åtgärder för att stärka den kommunala revisionens oberoende. Analysen ska enligt direktiven både avse åtgärder som kan genomföras inom ramen för det nuvarande systemet med förtroendevalda revisorer och åtgärder som utgår från andra sätt att organisera den kommunala revisionen. Som exempel på sådana andra organisationsformer nämns att revisionen organiseras i privat, statlig eller i annan offentligttslig form.

I analysen ska Statskontoret beskriva för- och nackdelarna med de olika tankbara åtgärderna främst med avseende på åtgärdernas påverkan på revisionens oberoende, den kommunala självstyrelsen och den kommunala demokratin. Möjligheterna att bedriva en kostnadseffektiv och rättssäker revision samt hur organisationsformen kan påverka revisionens innehåll och inriktning ska också behandlas.

Som framgår av rubriken redovisas i detta kapitel tankbara åtgärder inom ramen för den nuvarande modellen. En redovisning av de alternativa modellerna görs i kapitel 6.

Utformning av modellen

Som framgått ovan presenterar Statskontoret i detta kapitel olika tankbara åtgärder inom ramen för de principer som gäller för dagens kommunala revision. En utgångspunkt är således att nuvarande förtroendevalda revisorer ska vara kvar med en i allt väsentligt oförändrad roll och ett oförändrat uppdrag.

De åtgärder som presenteras har det gemensamt att de alla innebär ändringar i kommunallagen. I vissa fall överensstämmer åtgärderna med den praxis som redan tillämpas i flertalet kommuner och landsting. Det finns flera motiv som talar för att det kan vara positivt med en lagreglering av en sådan praxis. Ett motiv är att alla kommuner och landsting inte följer praxis. Ett annat att den kommunala revisionens arbetssätt

blir tydligare för en utomstående betraktare. Ett transparent och enhetligt arbetssätt bör stärka förtroendet för den kommunala revisionen.

Enligt regeringens uppdrag ska Statskontoret analysera tänkbara åtgärder. I uppdraget ingår *inte* att Statskontoret ska föreslå åtgärder. De åtgärder vi presenterar är därför inte så genomarbetade – rättsligt och på annat sätt – att de direkt kan genomföras.

5.1 Valbarheten till revisor begränsas ytterligare

Tänkbar åtgärd: Reglerna om valbarhet till uppdraget som förtroendevald revisor förändras så att det inte längre blir möjligt att förena detta uppdrag med att vara ledamot eller ersättare i fullmäktige.

Som nämnts tidigare i denna rapport har flera tidigare utredningar ansett det olämpligt att revisorerna samtidigt sitter i fullmäktige. Även regeringen har anslutit sig till denna slutsats:

*Regeringen förordar mot denna bakgrund att kommuner och lands-
ting så långt som möjligt undviker att rekrytera revisorer bland full-
mäktiges ledamöter.²⁷*

I propositionen övervägdes om valbarheten till uppdrag som revisor borde begränsas ytterligare så att inte heller ledamöter och ersättare i fullmäktige skulle kunna innehålla revisorsuppdrag. Någon sådan reglering föreslogs dock inte eftersom den skulle kunna medföra problem att rekrytera revisorer i mindre kommuner. I propositionen aviserades dock att frågan skulle utredas vidare och att det fanns skäl att återkomma med skärpningar vad gäller valbarheten för de förtroendevalda revisorerna.

Det kan vara svårt för de kommunala revisorerna att hävda att de arbetar partipolitiskt obundet när de också sitter i fullmäktige. Det är också möjligt att den förtroendevalde revisorn inte får samma vänskaps- och lojalitetsband med nämndernas politiska ledningar som man kan få om

²⁷ Prop. 2005/06:55 sid. 33.

revisorn deltar i det inre partiarbetet runt fullmäktige – där många nämndledamöter återfinns.

Fullmäktige är också revisorernas uppdragsgivare. Det betyder att vissa revisorer kan sägas agera både som uppdragsgivare och som utförare av själva uppdraget. Det förtjänar dock att påpekas att det också är mycket vanligt att ledamöter i nämnder och styrelser samtidigt är fullmäktigeledamöter.

Det kan dock också finnas en fördel med att ha fullmäktigeledamöter som revisorer genom att man då får en koppling mellan huvudmannen och revisorerna som gör att t.ex. spontana frågor om pågående revisioner m.m. i fullmäktige kan besvaras direkt. För revisorerna kan det också vara värdefullt att veta vilka diskussioner som förts i fullmäktige om den verksamhet som specialgranskas och vilka önskemål det kan finnas i fullmäktige om att få vissa sakförhållanden belysta av revisionen.

Anledningen till att tidigare utredningar *inte* har föreslagit en tvingande regel som förhindrar att revisorer väljs ur fullmäktiges led har varit av oro för att revisorsuppdragen inte kan besättas om man utesluter fullmäktigeledamöter. Exempelvis skulle små kommuner kunna få problem att rekrytera dugliga förtroendevalda revisorer. I kommuner med färre än 10 000 invånare måste minst var hundra vuxen person åta sig ett förtroendeuppdrag i kommunen för att kunna bemanna fullmäktige, styrelse och nämnder under en mandatperiod.

Statistiken visar emellertid att det är inte bara små kommuner som rekryterar revisorer från fullmäktige. Även stora kommuner – till och med storstadskommuner – gör det. Inom landstingsområdet är det snarare regel än undantag att någon av revisorerna hämtas från fullmäktige.

Om man genomför denna regeländring kan effekten bli att cirka 360 förtroendevalda revisorer som hämtats från fullmäktige måste ersättas av lika många förtroendevalda som hämtas från partiorganisationerna i övrigt. Detta ökar antalet förtroendevalda med mindre än 1 procent.

Minskningen av antalet förtroendevalda brukar anses som ett problem från demokratisynpunkt. En viss ökning av antalet förtroendevalda, som denna åtgärd bör leda till, borde därför vara positiv. Regeringen har dock oroat sig för att de mindre kommunerna inte skulle kunna besätta alla förtroendeuppdrag. En tänkbar lösning för att möta sådana problem kan vara att minska minimiantalet revisorer från fem till tre. En sådan åtgärd tvingar ingen kommun att minska antalet revisorer men gör det ändå möjligt att lösa ett rekryteringsproblem i vissa kommuner.

5.2 Krav på granskningsintyg från de sakkunniga avseende om räkenskaperna är rättvisande m.m.

Tänkbar åtgärd: I kommunallagen anges att till revisionsberättelsen ska bifogas ett intyg från de sakkunniga som uttalar sig om – enligt deras uppfattning – kommunernas räkenskaper är rättvisande och uppställda i överensstämmelse med god redovisningssed.

Oavsett vad som sägs i de sakkunnigas granskningsintyg är det dock även i fortsättningen de förtroendevalda revisorerna själva som beslutar om revisionsberättelsens utformning och ställningstagandena i denna.

Enligt kommunallagen ska revisorerna i sin granskning biträdas av sakkunniga som de själva väljer och anlitar i den omfattning som behövs för att fullgöra granskningen enligt god revisionssed.

Den externa redovisningen i form av årsredovisning och delårsrapport granskas alltid av revisionen. Hur detta arbete organiseras kan variera men en del i denna granskning är alltid en kontroll av den ekonomiska redovisningen inklusive kontroll av den underliggande bokföringen samt den interna kontrollen. Den sakkunnige revisorn redovisar sin granskning i en rapport som kan kallas ”Granskningsrapport avseende årsredovisning/delårsrapport” eller motsvarande.

I praktiken är den s.k. redovisningsrevisionen en ren yrkesrevision i dag. De förtroendevalda revisorerna har ansvar för att granskning görs men deltar inte i det praktiska arbetet. Så bör det också vara eftersom det är en typ av granskning som kräver specialkunskaper och ofta en lång erfarenhet.

Det finns i kommunallagen en bestämmelse om att de sakkunnigas rapporter ska bifogas revisionsberättelsen. Detta innebär dock inte att de sakkunniga har någon formell rätt att lägga fram sina rapporter eller bedömningar direkt till fullmäktige. Det är helt upp till de förtroendevalda revisorerna att ta ställning till vad som är att anse som en rapport och därmed vilka rapporter som ska presenteras för fullmäktige. Detta gäller även rapporter i redovisningsrevisionella frågor.

Den praxis som nu tillämpas i flertalet kommuner och landsting – att de sakkunniga självständigt utför granskningar, drar slutsatser av den och utformar granskningsrapporten – är ett frivilligt beslut från de förtroendevalda revisorernas sida. Den som står utanför revisorskretsen och tar del av en revisionsrapport kan i dagsläget dock inte veta om det är de förtroendevalda som har utformat slutsatserna eller om det är de sakkunniga. Därmed finns också grogrund för misstankar om att brister och iakttagelser kanske undanhålls. Tilltron till revisionens oberoende kan därvid skadas.

Det man vinner med den ovan föreslagna ordningen är att revisionens uppdragsgivare, avnämare och andra intressenter kan se vad de sakkunniga har redovisat och vilka slutsatser som de förtroendevalda revisorerna har dragit av detta underlag. Detta är något som bör medverka till en ökad öppenhet och transparens i revisionsarbetet.

5.3 Granskning av myndighetsutövning i enskilda ärenden

Tänkbar åtgärd: En oberoende revision kräver att granskningsmandatet är relativt fritt. Nuvarande regel som inskränker revisorns möjligheter att granska myndighetsutövning i enskilda fall kan tas bort. I lagstiftningen för den statliga revisionen finns inte en sådan inskränkning.

Det finns i kommunallagen (KL 9 kap. 10 §) en inskränkning i revisorernas rätt att granska ärenden som avser myndighetsutövning mot enskild. Dock finns i lagen angivet följande undantag:

- 1. när handläggningen av sådana ärenden har vållat kommunen eller landstinget ekonomisk förlust,*
- 2. när granskningen gäller hur nämnderna verkställer egna gynnande beslut enligt socialtjänstlagen (2001:453),*
- 3. när granskningen gäller hur nämnderna verkställer avgöranden av allmänna förvaltningsdomstolar, eller*
- 4. när granskningen sker från allmänna synpunkter.*
SFS (2006:494).

Denna bestämmelse innebär att en kommunal revisor inte fritt får granska en viktig del i den kommunala verksamheten; myndighetsutövningen. Ett av de undantag som samtidigt anges ovan – när granskningen sker från allmänna synpunkter – skulle visserligen kunna ges en vid tolkning. Men bestämmelsen har rimligen till syfte att begränsa revisorernas granskningsmandat.

Vilka effekter kan nuvarande ”förbud” för granskning av nämndernas myndighetsutövning få? Sett ur perspektivet oberoende är det angeläget att lagstiftaren eller huvudmannen inte begränsar revisorns granskningsmandat. Det motiv som i detta fall anförts för en inskränkning av granskningsmandatet är risken för dubbelgranskning av revisorer, tillsynsmyndigheter, domstolar, JK/JO m.fl.

Redan i dag kan dock revisorerna granska sådant som andra instanser också granskar – det kan gälla ett upphandlingsärende som kanske också granskas av tillsynsmyndighet eller domstol. Det kan också gälla t.ex. ett företagsstöd vars laglighet också kan prövas i domstol. Revisorerna har också i uppgift att granska om kommunen åsidosätter avgöranden som gjorts i allmän förvaltningsdomstol, vilket medför att enskilda myndighetsbeslut granskas.

Revisorerna har dock en annan roll att spela än de rättsvårdande myndigheterna. Revisorerna är de *enda* som kan göra en koppling mellan hur ett enskilt myndighetsärende har avgjorts och den ansvarsprövning som fullmäktige ska göra. I vissa – sällsynta – fall kan avgörandet av ett enskilt ärende påverka fullmäktiges förtroende för en nämnd.

Om man tar bort nuvarande förbud mot granskning av enskilda myndighetsärenden från kommunallagen så kommer detta rimligen inte att innebära en någon större ökad arbetsbörda för revisorerna. Det torde vara sällsynt att enskilda myndighetsärenden har en sådan dignitet att det föranleder revisorerna att göra en granskning. Det bör dock ändå sägas att förslaget innebär att revisorerna mer aktivt än i dag måste göra risk- och väsentlighetsbedömningar även inom dessa områden.

5.4 En budgetprocess för att stärka oberoendet

Tänkbar åtgärd: I lagstiftningen införs att budgeten för de kommunala revisorerna och andra frågor om revisionens förutsättningar ska beredas av en instans som inte samtidigt är ett revisionsobjekt.

Revisionens tillgång till resurser är en avgörande fråga för revisionens oberoende. Revisorn ska – med bedömningar avseende risk och väsentlighet – göra en så noggrann granskning att ett tillförlitligt revisionsuttalande ska kunna ske. Varken mer eller mindre resurser ska avsättas än vad som krävs för detta. Rent teoretiskt skulle därför revision kunna bedrivas ”på löpande räkning” eftersom revisorn inte ska använda mer resurser än vad som krävs för att göra ett uttalande enligt god revi-

sionssed. I praktiken är det dock vanligast att en viss resursram avdelas för verksamheten.

I lagstiftningen finns ingen anvisning om hur budgetberedningen ska gå till när det gäller revisionens resursram. I God revisionssed finns följande vägledning:

För att upprätthålla revisorernas oberoende är det lämpligt att revisorernas anslag bereds av representanter för fullmäktige som inte själva är föremål för granskning, med fördel ett av fullmäktige särskilt tillsatt beredningsorgan.

Enligt SKL:s faktabas för revision (2004) bereds budgeten av kommunstyrelsen i 9 procent av kommunerna. I ett landsting bereddes budgeten av landstingsstyrelsen. I ett mindre antal fall bereds revisionens budget således av styrelsen som revisorerna i sin tur ska granska.

Den sammanlagda kostnaden för revision 2004 uppgick till drygt 300 miljoner kronor per år (kommuner) respektive 135 miljoner kronor (landsting). Drygt hälften av dessa kostnader avsåg köp av tjänster – vanligen sakkunniga från revisionsbolagen. Per invånare kostade revisionen i kommunerna 42 kronor med en spridning mellan kommunerna från 7–121 kronor per invånare. I landstingen var spridningen 10–33 kronor per invånare med ett genomsnitt på 13 kronor.

Om den förtroendevalde revisorn bedömer att resurserna inte räcker för att granska enligt god sed finns en rekommendation i SKL:s skrift om God sed om hur revisorn bör förfara:

Revisor som bedömer att resurserna är otillräckliga för att genomföra uppdraget så att uttalandet i ansvarsfrågan är tillräckligt säkerställt, uppmärksammar aktivt och tidigt fullmäktige på detta och på konsekvenserna. Ytterst kan revisor överväga att frånträda uppdraget om revisorn anser att det inte finns förutsättningar att fullgöra uppdraget enligt lag, god revisionssed och reglemente.

I kommunallagen hänvisas till god revisionssed och egentligen borde därför denna sed ses som någon typ av ”föreskrift” som preciserar lagstiftningen. Så verkar det dock inte vara i praktiken varför en lagregle-

ring kan vara på sin plats. I lagstiftningen kan preciseras att revisorernas budget bör beredas av icke revisionsansvariga i fullmäktige.

5.5 Särskilda jävsregler för revisorer

Tänkbar åtgärd: En särskild paragraf införs i kommunallagen med för revisorer mer preciserade jävsgrunder.

En revisor kan under sitt uppdrag komma i en sådan situation att frågan om jäv måste prövas. I kommunallagen står: *”Den som känner till en omständighet som kan antas utgöra jäv mot honom, ska självmant ge det till känna.”*

Även andra revisorer kan dock väcka frågan om jäv. Beslut i frågan ska då fattas av revisorskollegiet. I kommunallagen står: *”Har det uppkommit en fråga om jäv mot någon av revisorerna ska de samfällt besluta i jävsfrågan”*.

Jäv gäller för revisorn i en viss granskningssituation. En revisor kan inte bli jävig för all typ av granskning under resterande mandatperiod.

Vilka jävsregler gäller då för den kommunale revisorn? De anges nedan.

En förtroendevald eller en anställd hos kommunen eller landstinget är jävig, om

- 1. saken angår honom själv eller hans make, sambo, förälder, barn eller syskon eller någon annan närstående eller om ärendets utgång kan väntas medföra synnerlig nytta eller skada för honom själv eller någon närstående,*
- 2. han eller någon närstående är ställföreträdare för den som saken angår eller för någon som kan vänta synnerlig nytta eller skada av ärendets utgång,*
- 3. ärendet rör tillsyn över sådan kommunal verksamhet som han själv är knuten till,*

4. han har fört talan som ombud eller mot ersättning biträtt någon i saken, eller

5. det i övrigt finns någon särskild omständighet som är ägnad att rubba förtroendet till hans opartiskhet i ärendet. (KL 6 kap. 25 §)

Dessa jävsregler gäller alla anställda och förtroendevalda och de är inte anpassade för just revision. Punkterna 1–4 i paragrafen har normalt ingen relevans för revisorer. Den punkt som främst är relevant är punkten 5 som beskriver det som brukar kallas för delikatessjäv.

Delikatessjävet kan anses täcka nästan allt – även nya situationer som tidigare inte förekommit i kommunal förvaltning. Men delikatessjävet innebär samtidigt att lagstiftningen måste tolkas och att begreppet därmed saknar en ”optisk tydlighet”. För att få närmare vägledning får man gå till rättspraxis.

Om man vill skärpa jävsreglerna skulle man kunna införa en särskild paragraf med för revisorsuppdraget mer anpassade jävsgrunder i lagtexten. Det skulle kunna vara en tänkbar åtgärd för att förstärka revisionens oberoende. Sannolikt är en sådan precisering av jävsreglerna dock mycket svår att göra. Hur eventuella lagregler bör utformas är något som måste övervägas särskilt av juridisk expertis.

5.6 Överväganden

Tidigare i denna rapport har vi redovisat de åtgärder som genomförts under den senaste tioårsperioden för att stärka den kommunala revisionen i allmänhet och revisionens oberoende i synnerhet. Denna redovisning visar att åtskilliga ändringar och preciseringar gjorts i regleringen av den kommunala revisionen. Det är mot denna bakgrund inte särskilt förvånande att vi i denna rapport inte kunnat föra fram särskilt många nya tänkbara åtgärder för att uppnå dessa mål.

För alla de förslag som presenterats tidigare i detta kapitel gäller att vi anser att de kan bidra till att öka revisionens oberoende. Eftersom förslagen inte heller förändrar eller inskränker de förtroendevalda revisorernas rätt att själva välja vad som ska granskas och vilka slutsatser

som ska dras av de genomförda granskningarna bedömer vi att förslagen inte negativt påverkar den kommunala självstyrelsen och demokratin.

Det förslag som möjligtvis kan diskuteras i detta sammanhang är införandet av granskningsintyg från de sakkunniga. Vi menar dock att syftet med denna åtgärd entydigt är till att höja tilltron till att kommunens räkenskaper är rättvisande. Det är enligt vår mening svårt att se en sådan åtgärd som en inskränkning i den kommunala självstyrelsen och demokratin. Särskilt som den yttersta bedömningen även i dessa fall ligger kvar på de förtroendevalda revisorerna.

Vi bedömer att förslagen inte minskar kostnadseffektiviteten eller rätts säkerheten i den kommunala revisionen och att de inte heller påverkar revisionens innehåll och inriktning.

5.7 Övrigt

Under utredningsarbetet har även framförts som tänkbara åtgärder att den kommunala revisionen bör grundlagsskyddas samt att kommuner och landsting bör ges ökade möjligheter att samverka om ett grundläggande stöd till revisorerna i form av vissa gemensamma resurser, utan att detta ska betraktas som upphandling.

Båda dessa frågor är sådana som har en koppling till pågående eller nyligen avslutade utredningar. Grundlagsskydd av den kommunala revisionen är således en fråga som kan tas upp inom ramen för Grundlagsutredningen (Ju 2004:11), som ska avsluta sitt arbete vid utgången av 2008. Möjligheterna för kommuner och landsting till ökad kommunal samverkan är ett av de områden som utretts av Kommunala kompetensutredningen (Fi 2006:04) och som behandlas i denna utrednings slutbetänkande (SOU 2007:72). Denna utredning har remissbehandlats och är för närvarande föremål för beredning i Regeringskansliet.

Med tanke på komplexiteten i de här nämnda frågorna och att de också har behandlats eller kan komma att behandlas av andra utredningar nöjer sig Statskontoret med att här nämna att frågorna också aktualiseras under denna utrednings arbete.

6 Alternativ till den nuvarande modellen

Utformningen av modellerna

Enligt uppdraget ska vi analysera tänkbara åtgärder för att stärka den kommunala revisionens oberoende. I uppdraget ingår att beskriva andra huvudmannaskapsformer än den nuvarande, t.ex. att revisionen organiseras i privat, i statlig eller i annan offentligt-rättslig form. Vi har därför utformat tre olika alternativa modeller som bygger på dessa principer.

Värdering av modellerna

Varje modell har värderats efter en i huvudsak gemensam värderingsmall. De faktorer som enligt uppdraget ska värderas är konsekvenser avseende:

- revisionens oberoende
- den kommunala självstyrelsen och demokratin
- kostnadseffektiv och rättssäker revision
- hur organisationsformen kan påverka revisionens innehåll och inriktning

Det kan därutöver finnas konsekvenser på helt andra områden som inte täcks av ovanstående lista, t.ex. marknadskonsekvenser och genomförandenaspekter. Vi har samlat denna typ av bedömningar under rubriken *övrigt*.

Revisionen styrs bl.a. av praxis, kultur och omvärldsfaktorer. Det är därför svårt att göra en konsekvensbedömning av nya oprövade alternativ – t.ex. avseende revisionens inriktning och kostnader.

Konsekvensbedömningar avseende oberoende, demokrati och självstyrelse är också svåra att göra eftersom det ytterst handlar om hur olika människor eller organisationer uppfattar en viss förändring.

Det är fråga om en s.k. ex ante utvärdering – dvs. tänkta effekter för en tänkt verksamhet som i framtiden kan komma att realiseras. Det hör

därför till förutsättningen att det sällan finns en empirisk grund för de bedömningar som görs. Beslutsunderlaget för ett eventuellt val av modell kommer därför – med nödvändighet – att präglas av en viss osäkerhet.

Vissa gemensamma förutsättningar för samtliga alternativa modeller

Nedan anges några gemensamma förutsättningar för samtliga alternativ – ibland med mindre variation beroende på vilken modell det är fråga om.

Extern yrkesrevision i samtliga alternativ

I samtliga förändringsalternativ är det fråga om en extern yrkesrevision, antingen genom upphandlade revisionsföretag eller genom anställda yrkesrevisor i någon offentligrättslig organisation. Ingen av modellerna inrymmer möjligheten att kommunen själv anställer en egen yrkesrevisor. Anledningen är att ett sådant alternativ inte bedömts leda till en ökning av den kommunala revisionens oberoende.

En revisionsberedning ska finnas

Fullmäktige ska i samtliga alternativ utse en *revisionsberedning*. Denna beredning bör ha följande uppgifter:

- överta de nuvarande förtroendevalda revisorernas uppgifter avseende ansvarsprövning,
- bereda fullmäktiges beslut om budget m.m. för revision,
- bereda eventuella upphandlings- och avtalsfrågor rörande externrevision,
- föra en dialog med externrevisionen om önskvärda granskningar,
- ta emot revisionsrapporter från externrevisionen och eventuella lekmannarevisor samt bereda fullmäktiges beslut i dessa revisionsärenden,
- vid behov initiera ärenden i fullmäktige och granskade nämnder,
- informera fullmäktige om pågående granskningar m.m. samt eventuellt initiera egna granskningar som fullmäktige eller beredningen anser angelägna att göra men som inte revisionen arbetar med.

Ledamöterna i denna revisionsberedning kommer att ansvara för en del av de uppgifter som ligger på dagens förtroendevalda revisorer. De kan dock inte besluta om granskningsplanen (endast föra dialog om den) och de kan inte själva leda det konkreta granskningsarbetet. De kan däremot initiera egna granskningar – förutsatt att de har fått resurser för detta av fullmäktige.

En revisionsberedning behöver inte fatta formella beslut. Den ska ge fullmäktige ett beslutsunderlag. Är man inte ense i en revisionsberedning bör dock även avvikande åsikter presenteras för fullmäktige. Det blir en ordning som liknar de förtroendevalda revisorernas rätt till att fatta självständiga beslut i ansvarsfrågan eller i andra revisionsärenden. För ledamöterna i revisionsberedningen bör de nuvarande reglerna om valbarhet och jäv gälla.

Mottagare av revisionens rapporter

Fullmäktige bör vara huvudmottagare av samtliga revisionsrapporter. Revisionsrapporterna bör dock först gå till revisionsberedningen som beslutar om hur ärendet ska hanteras och som också har rätten att tillfoga ett eget yttrande till rapporten när den överlämnas till fullmäktige.

Revisors initiativrätt

Nuvarande förtroendevalda revisorers rätt att väcka ärenden i fullmäktige och nämnder överförs till revisionsberedningen. Det är knappast förenligt med demokratisk praxis att en yrkesrevisor ges rätt att väcka ärenden i fullmäktige.

Huvudansvarig revisor ska finnas

För varje kommun kommer en huvudansvarig yrkesrevisor att finnas. Denne kan sedan biträdas av andra revisorer och experter. Den huvudansvarige revisorn ska besluta om revisionsplanen, leda granskningsarbetet samt underteckna revisionsberättelsen och andra utlåtanden. Den huvudansvarige revisorn kan i revisionsberättelsen rikta en anmärkning mot en nämnd, en fullmäktigeberedning eller enskilda förtroendevalda i sådana organ.

Oförändrat granskningsuppdrag

Alla alternativ förutsätter att granskningsuppdraget i stort sett är oförändrat. Uppgiften att till- eller avstyrka ansvarsfrihet överförs dock till revisionsberedningen.

Det kommer att stå fullmäktige fritt att tilldela revisionsberedningen vissa granskningsresurser. Den granskning som görs av revisionsberedningen blir inte revision men det kan handla om revisionsliknande granskning samt granskning för att följa upp att åtgärder vidtas efter tidigare genomförda granskningar m.m.

Tillgången till information måste säkras med lagstiftning

Yrkesrevisorn bör ha samma tillgång till information som dagens för-
troendevalda revisorer.

Reglerna rörande sekretess och tystnadsplikt för yrkesrevisorn är frågor som måste utredas särskilt om någon av de alternativa modellerna ska införas.

6.1 Revision i privat form

Alternativets utformning: Kommuner och landsting utser, efter upphandling, en *huvudansvarig yrkesrevisor* eller ett revisionsföretag. Särskilda kvalifikationskrav ställs på den huvudansvarige revisorn.

För en kompletterande granskning av verksamheten i den egna kommunen eller landstinget utser fullmäktige *minst tre lekmannarevisorer*. Dessa lekmannarevisorer får i huvudsak samma uppdrag och befogenheter som de som i dag är lekmannarevisorer i de kommunala bolagen.

Modellens utformning

En utgångspunkt för detta alternativ har varit att organisatoriskt och ansvarsmässigt försöka renodla revisionens olika roller. Den professionella revisionen – med tonvikt på redovisningsrevision och internkontroll – ska handhas av yrkesrevisorer. Fullmäktiges behov av granskningar av måluppfyllelse och effekter kan därutöver tillgodoses genom granskningar utförda av lekmannarevisorer. Uppgiften att till-

eller avstyrka ansvarsfrihet förs till revisionsberedningen. Följande förutsättningar antas gälla:

Kommunens ansvar

1. Att verksamheten revideras är ett kommunalt ansvar och fullmäktige är uppdragsgivare.
2. Kommunerna åläggs att utse/upphandla en huvudansvarig yrkesrevisor.
3. En revisionsberedning inrättas under fullmäktige för att bereda fullmäktiges beslut i revisionsärenden.
4. Fullmäktige väljer minst tre lekmannarevisorer för kompletterande granskning av den egna verksamheten. Det bör vara möjligt att lekmannarevisorerna utses bland ledamöterna i revisionsberedningen.

Avseende revisorer

5. En huvudansvarig yrkesrevisor ska besluta om granskningsplan, revisionsberättelse och andra utlåtanden.
6. På den huvudansvarige revisorn ställs särskilda krav på behörighet och mångårig erfarenhet av kommunal revision (kommunrevisor). Den huvudansvarige revisorn står under tillsyn av Revisorsnämnden.
7. Lekmannarevisorerna får liknande uppdrag och befogenheter som lekmannarevisorerna i de kommunala bolagen.

Avseende revisionsuppdraget

8. Granskningsuppdraget för yrkesrevisorerna förutsätts vara i huvudsak oförändrat jämfört med dagens regler för förtroendevalda revisorer.

Offentlighet och sekretess

9. Revisorerna tillförsäkras genom lagstiftning tillgång till den information som behövs för granskningen. Nämnder och chefstjänstemän ska ha en upplysningsplikt mot revisorerna.
10. Lekmannarevisorerna har samma regler för offentlighet och sekretess som gäller för andra förtroendevalda i kommunen.

Anmärkning och ansvarsprövning

11. Huvudansvarig revisor kan i revisionsberättelsen redovisa allvarlig kritik i form av en anmärkning.
12. Uppgiften att till- eller avstyrka ansvarsfrihet för styrelse och nämnder överförs till revisionsberedningen. Revisionsberedningen har även rätt att rikta anmärkningar mot revisionsansvariga.

Några kommentarer till modellen:

Upphandling

I denna modell upphandlas kommunens revisorer på den privata marknaden. Den huvudansvarige revisorn förutsätts vara en revisor med en ny särskilt utformad behörighet för att vara huvudansvarig kommunrevisor.

En komplikation som kan uppkomma i denna modell är att krav på en ny särskild behörighet för kommunrevisorn kan ses som ett hinder för det fria tjänsteutbytet inom EU och möjligen vara oförenligt med de regler och åtaganden som gäller inom EU. I Finland har man ett obligatoriskt krav på att revisorn ska vara en s.k. OFR-revisor, som är yrkesrevisor med speciell behörighet för revision av offentliga organisationer. Det krävs dock en rättslig utredning för att undersöka om motsvarande konstruktion skulle vara möjlig med de svenska reglerna.

Revisorns eventuella personliga jävsförhållanden bör undersökas under upphandlingsförfarandet.²⁸

Huvudansvarig yrkesrevisor

Varje kommun eller landsting ska ha *en huvudansvarig revisor* vid ingången av ett verksamhetsår. Kommunen ska inte få anställa en huvudansvarig revisor, det skulle ge alltför starka bindningar mellan revisorn och kommunen, och därmed kunna påverka oberoendet. Den huvudansvarige revisorn ska besluta om revisionsplanen, leda granskningsarbetet samt underteckna revisionsberättelsen och andra utlåtanden.

²⁸ Se också 21 § revisorslagen (2001:883) angående revisorns opartiskhet och självständighet som ska tillämpas i detta fall.

När en kommun upphandlar revisorstjänster så avslutas processen med att ett avtal skrivs med ett revisionsföretag. I avtalet bör framgå att en namngiven person ska vara huvudansvarig revisor eller att revisionsföretaget självt utser huvudansvarig revisor för ett visst år.

I detta alternativ förutsätts den huvudansvarige revisorn vara en yrkesrevisor med en speciell tilläggsutbildning för att vara huvudansvarig kommunrevisor. Denna tilläggsutbildning bör inriktas på de revisionsmoment som är särskilt viktiga för revisorer av kommunal verksamhet – det offentliga regelverket, redovisningspraxis i kommuner, förvaltningsrevision m.m. Hur denna utbildning ska utformas och vilka krav som ska ställas för behörighet m.m. är något som får utredas särskilt. Ett sådant system kommer att ta tid att arbeta fram varför dispensmöjlighet bör finnas under en övergångstid.

Lekmannarevisorerna

I denna modell kompletteras yrkesrevisionen med en lekmannarevision som har liknande uppdrag, befogenheter och skyldigheter som dagens lekmannarevisorer i de kommunala bolagen. Den reglering som i dag finns i aktiebolagslagens kap. 10 skulle då – med vissa justeringar – kunna läggas in i kommunallagen.

Lekmannarevisorerna för kommunens ”egen verksamhet” skulle delvis ha samma granskningsuppdrag som dagens förtroendevalda revisorer. Lekmannarevisorn ansvarar dock exempelvis inte för revisionsberättelsen (som yrkesrevisorn har ensamt ansvar för) utan utarbetar i stället en årlig granskningsrapport som tillställs fullmäktige. I rapporten kan lekmannarevisorn framställa en anmärkning mot en styrelse eller en nämnd. Även lekmannarevisorernas granskningsrapport ska beredas av revisionsberedningen.

Revisionsuppdraget

Utgångspunkten är att revisionsuppdraget ska vara oförändrat jämfört med nuläget. Möjligen kan detta kräva att uppdraget preciseras tydligare i kommunallagen. I en upphandlad revision kommer lagregler att styra vilken omfattning som revisionen kommer att få. Kostnaden kommer att bli en följd av uppdraget. Det är därför viktigt att uppdraget är tydligt preciserat.

Tillsyn

Yrkesrevisorerna kommer i denna modell att stå under Revisorsnämndens tillsyn. Revisorslagen, eventuellt med vissa kompletteringar för den kommunala revisionen, kommer att vara styrande för verksamheten. Lekmannarevisorerna kommer inte att stå under tillsyn av någon.

Utveckling av god revisionssed

I denna modell kan knappast utvecklingen av god revisionssed ske i samma former som i dag – med SKL som samordnare. Den goda seden för revisionen av kommuner kommer rimligen att utvecklas på motsvarande sätt som den goda seden för företagsrevisionen med Revisorsnämnden och FAR/SRS som aktörer och samordnare.

Det finns dock i denna modell ett fortsatt behov av samordning från SKL när det gäller lekmannarevisorernas och revisionsberedningarnas bedömningsgrunder och insatser.

Sekretess och öppenhet

Yrkesrevisorerna bör ha samma tillgång till information som dagens förtroendevalda revisorer. Eftersom revisorerna kan få tillgång till sekretessbelagt material måste lagbestämmelser utformas som gör att sekretesskyddet inte bryts när externa yrkesrevisorer får del av materialet.

Godkända och auktoriserade revisorer har en långtgående tystnadsplikt när de arbetar med bolagsrevision. Förtroendevalda revisorer har inte motsvarande tystnadsplikt utan arbetar under samma offentlighetsregler som gäller för alla anställda och förtroendevalda. Inför man en ordning med privata yrkesrevisorer som svarar för den kommunala revisionen är det nödvändigt att särskilt utreda vilka regler om sekretess och tystnadsplikt som bör gälla för dessa. Det är exempelvis angeläget att tystnadsplikten utformas så att den inte hindrar fullmäktige och revisionsberedningen att få svar på alla frågor de vill ställa.

När det gäller lekmannarevisorer förutsätts de lyda under samma regler rörande offentlighet och sekretess som dagens förtroendevalda revisorer och andra förtroendevalda i kommunen. Lekmannarevisorerna har

endast tystnadsplikt för sekretessbelagda uppgifter och bestämmelser om meddelarfrihet²⁹ gäller för dem liksom för offentligt anställda.

Konsekvensanalys

Revisionens oberoende

En upphandlad yrkesrevisor kan förutsättas ha ett oberoende i förhållande till granskningsobjekten. Revisorn kommer också att ha samma självständighet mot – eller beroende av – uppdragsgivaren som en bolagsrevisor har. Den upphandlade revisorn, eller dennes arbetsgivare, kommer att ha vissa affärsmässiga bindningar till huvudmannen fullmäktige.

Skapar man då inte ett ”beroendeförhållande” mellan det politiska systemet och revisionen – som kanske är starkare än beroendeförhållandet mellan de förtroendevalda revisorerna och fullmäktige? Vi tror att detta trots allt är en begränsad risk. Seriösa revisionsföretag och kvalificerade revisorer är beroende av att värna sitt rykte som just oberoende revisorer och har därför interna regler och en affärspolicy som ska motverka att affärsmässiga intressen påverkar revisionen av enskilda objekt.

En viktig faktor för oberoendet är revisorernas kompetens. I denna modell förutsätts den ansvarige revisorn vara en revisor med specialkompetens om och erfarenhet av kommunal revision. Jämfört med dagens förtroendevalda revisorer är dock lokalkännedomen inte garanterad i denna modell. Detta kan vara en nackdel som visar sig vara betydelsefull.

Kommunal självstyrelse och demokrati

I den kommunala självstyrelsen ligger en rätt för kommunerna att – inom de ramar som ställts upp av den statliga regleringen och av kommunens ekonomiska resurser, inklusive beskattningsrätten – själva bestämma i frågor som gäller kommunens angelägenheter. En viktig förutsättning för denna självstyrelse är den kommunala demokratin, dvs.

²⁹ I offentlig verksamhet brukar meddelarfriheten beskrivas som en frihet att lämna uppgifter för offentliggörande i tryckt skrift eller i sådana medier som omfattas av yttrandefrihetsgrundlagen (YGL) till massmedierepresentanter. Detta regleras i 1:1 st 3 tryckfrihetsförordningen (TF) och 1:2 YGL. Det som regleras är en frihet att lämna uppgifter, inte en frihet att lämna ut handlingar.

att kommuninvånarna själva direkt får välja de personer som ska utöva denna beslutanderätt.

Det är den kommunala demokratin som ger legitimiteten till den kommunala självstyrelsen. Samtidigt är det genom den kommunala självstyrelsen – dvs. rätten till ett lokalt beslutsfattande – som den kommunala demokratin får en mening. Av det skälet kan man säga att båda dessa företeelser betingar och förutsätter varandra. Det är därför vi här valt att behandla de olika förslagens påverkan på den kommunala självstyrelsen och den kommunala demokratin under ett och samma avsnitt.

När man talar om den kommunala demokratin är det naturligt att lyfta fram fullmäktiges roll. Anledningen är att fullmäktige utgör kommunens enda direktvalda organ och att det också är fullmäktige som ensamt har rätten att fatta de grundläggande besluten om kommunens verksamhet, ekonomi och organisation.

I den kommunala organisationen finns en klar uppdelning mellan denna typ av beslutsfattande och de omfattande uppgifter av mer verkställande natur som till stor utsträckning är en konsekvens av den statliga delegeringen av uppgifter till kommunerna. De verkställande uppgifterna handhas av de kommunala nämnderna (och motsvarande). Utmärkande för nämnderna är att de består av personer som utsetts av fullmäktige, dvs. de förtroendevalda i nämnderna är indirekt valda.

Med tanke på både omfattningen och komplexiteten i den kommunala verksamheten är det nödvändigt att fullmäktige förfogar över en rad instrument för att kunna informera sig om och ha möjlighet att kritiskt pröva om att den verksamhet som bedrivs av nämnderna och de indirekt förtroendevalda (och i förlängningen av förvaltningarna och de anställda tjänstemännen) överensstämmer med fullmäktiges mål, beslut och politiska intentioner. Det är bara om fullmäktige har tillgång till ett sådant underlag som det politiska ansvarutkrävandet i kommunen – och därmed den kommunala demokratin – kan fungera som avsett.

Den kommunala revisionen har en central funktion i kontrollen av den kommunala förvaltningen och i det politiska ansvarsutkrävandet. Precis som för de indirekt förtroendevalda i nämnderna är det ytterst full-

mäktige som har ansvaret för att de förtroendevalda revisorerna lever upp till de krav som uppdraget kräver. Det är naturligtvis illa om revisionen av olika skäl inte skulle uppfylla dessa krav. Men i sådana fall kan man ändå hävda att det är fullmäktige som brustit, genom att välja personer som saknat de rätta förutsättningarna eller genom att de förtroendevalda revisorerna inte kunnat förfoga över nödvändiga resurser. Det är – enligt vår uppfattning – från demokratisk synpunkt betydligt mer problematiskt om fullmäktige i stället kan hävda att problemet beror på att den kommunala revision som bedrivits inte gett behövligt underlag för fullmäktiges ansvarprövning och att detta är en konsekvens av att staten bestämt att den kommunala revisionen ska vara en uppgift för en yrkesrevisor.

I den här aktuella modellen kompletteras yrkesrevisionen med förtroendevalda lekmannarevisorer samt en av fullmäktige utsedd revisionsberedning. Det innebär att fullmäktige ändå har möjligheter att komplettera den bild som ges av yrkesrevisionen och att ställningstagandet om de indirekt förtroendevalda ska få ansvarsfrihet ligger kvar på de direkt förtroendevalda. Det bör dock sägas att det är rimligt att tro att utrymmet för mer politiska ställningstaganden och bedömningar allmänt sett är större för de verksamheter som bedrivs i förvaltningsform än för verksamheterna som bedrivs i kommunala aktiebolag, där en liknande modell används.

Det kan mot bland annat denna bakgrund finnas anledning att fråga sig om den här föreslagna modellen verkligen skapar behövlig klarhet i dessa sammanhang. Vad händer om exempelvis yrkesrevisionen riktar stark kritik mot någon eller några nämnder samtidigt som lekmannarevisorerna och revisionsberedningen anser att det inte finns tillräckligt underlag för denna kritik eller – omvänt – att det är lekmannarevisorerna och revisionsberedningen som är kritiska men att yrkesrevisionen inte finner någon grund för kritik. Är inte i sådana fall risken stor att tilltron till den kommunala revisionen som helhet blir lidande?

Det finns också anledning att här framhålla att i den föreslagna modellen bestämmer den huvudansvarige revisorn ensam både vad yrkesrevisionen ska granska och vilka slutsatser som ska dra av de genomförda granskningarna. Det är således mycket makt som samlats på en person

och där åtminstone de formella befogenheterna för alla andra parter att påverka insatserna är små eller obefintliga.

Kostnadseffektivitet och rättssäkerhet

Kommer revisionskostnaderna med denna modell att öka eller minska? Detta går inte säkert att uttala sig om.

I upphandlingsskedet kommer det med denna modell inte att finnas en revisionsplan där det framgår vilken förvaltningsgranskning som ska göras – det är ju den upphandlade revisorn som ska göra en riskanalys och därefter besluta i dessa frågor. Vilken revisionsvolym och vilken kompetens kommer kommuner och landsting att beställa när underlag saknas? Vi ser en risk för att revisionens volym och kvalitet kan bli underskattad av både beställare och leverantör.

För ökade kostnader talar följande faktorer:

- kostnaderna för de förtroendevalda revisorerna kommer att försvinna men samtidigt tillkommer troligen något högre kostnader för att finansiera en revisionsberedning och lekmannarevisorer,
- den huvudansvarige revisorn kommer att ha en hög kompetensnivå och därmed också en hög taxa,
- när yrkesrevisorn blir ansvarig för revisionen är det sannolikt att denne kommer att kräva ytterligare insatser för att säkra sina slutsatser,
- i kommuner som i dag avsätter mycket små resurser för revision kommer kostnaderna att öka,
- fullmäktige kan vara intresserade av att förse lekmannarevisorer med betydande resurser för att köpa sakkunniga granskare.

För oförändrade eller minskade kostnader talar följande faktorer:

- kommunerna förväntas på kort sikt komma att avsätta ungefär samma summa för revision som man gjort föregående år. Det har i många kommuner varit den praxis som man tillämpat på senare tid,
- konkurrensen mellan bolagen kommer att medföra att låga bud läggs som förutsätter att granskningens omfattning minskar,

- det är möjligt att fullmäktige kommer att se revisionen som en formell process som ska upphandlas så billigt som möjligt. Skulle denna farhåga besannas så kan konsekvensen bli en resursmässigt betydligt svagare revision än i dag.

Vår sammanvägda, och osäkra, bedömning är att kostnaderna på sikt kommer att öka.

I samtliga de alternativa modellerna som presenteras i detta kapitel kommer fullmäktige att besluta om ansvarsfrihet och vid beslutet ha tillgång till revisionens rapporter och slutsatser. Någon förändring jämfört med nuläget föreslås således inte på denna punkt. Av detta skäl bedöms förslagen inte leda till någon förändring när det gäller rättssäkerheten i processen med ansvarsutkrävande.

Innehåll och inriktning

Det kan finnas anledning att resa vissa frågor om hur en upphandlad yrkesrevisor kommer att agera i kommunal miljö. Kommer revisorn att ta initiativ till granskningar på politiskt känsliga områden? Kommer revisionen att styras mot mer ekonomiska analyser som inte kan ifrågasättas politiskt? Det är exempel på frågor vi inte kan ge ett entydigt svar på.

Redovisningsrevisionen – i form av granskning av de ekonomiska delarna i årsredovisning och delårsrapport – bedrivs redan i dag som en yrkesrevision. Vi förväntar oss inte att det blir någon större förändring av inriktning, kvalitet eller volym på detta område. Det är i praktiken nationella och internationella revisionsstandarder som avgör granskningen inriktning och omfattning.

Det är möjligt – och kanske till och med troligt – att yrkesrevisionen med tiden kan få en inriktning mot ekonomisk styrning, intern kontroll och liknande, där slutsatserna kan granskas och verifieras. Risken för en sådan utveckling bör dock kunna begränsas eller elimineras genom den lekmanrevision som också finns i modellen.

Om vissa typer av förvaltningsgranskningar inte i tillräcklig utsträckning görs av yrkesrevisorerna så kan lekmanrevisorerna göra komplementär sådana granskningar. Lekmanrevisorerna antas komma att

inrikta sina granskningar mot själva verksamheten, måluppfyllelsen, effektiviteten och vilka effekter kommunens verksamhet får i ett medborgarperspektiv. De iakttagelser som lekmannarevisorerna gör kan beaktas av revisionsberedningen vid ansvarsprövningen.

Lekmannarevisorerna kan också förse med resurser i form av sakkunniga som kan göra kompletterande granskningar av måluppfyllelse, effekter för medborgare eller annat som ett komplement till yrkesrevisionens kanske mer ekonomiskt inriktade granskningar. Hur omfattande granskningar som lekmannarevisorerna kan göra styrs helt av hur mycket resurser som fullmäktige tilldelar verksamheten.

De förtroendevalda revisorerna fångar genom sina medborgarkontakter upp frågor som kan behöva granskas närmare – t.ex. långa handläggningstider eller brister i den individorienterade verksamheten. De kan också genom sina politiska kontakter få signaler om att det finns problem av något slag i en viss verksamhet. Det kan vara svårt för yrkesrevisorer att få samma information när det väljer ut granskningsobjekt för förvaltningsrevisionen. Detta är en av anledningarna till att vi i denna modell lagt in en lekmannarevision som kan komplettera yrkesrevisionen.

Flera intervjuade har redovisat att de förtroendevalda ofta skärper kritiken i de sakkunnigas rapporter snarare än tvärtom. Erfarenheter tyder på att yrkesrevisorerna kommer att vara försiktiga med kritiska uttalanden – särskilt när det handlar om bedömningsfrågor. När det gäller förvaltningsrevision som utförs av lekmannarevisorer är det rimligt att tro att de kommer att sköta granskningar på motsvarande sätt som dagens förtroendevalda revisorer.

Övrigt

De förtroendevalda revisorerna är valda för en hel mandatperiod. En övergång till denna modell kan bara göras i samband med ett val. Det krävs också lång förberedelsestid (flera år) om man ska hinna utbilda och godkänna de huvudansvariga kommunrevisorer som krävs i denna modell.

För revisionsbolagen betyder förändringen att de nu ska tillhandahålla en ny tjänst med större ansvar. De kommer att behöva tid på sig för att utveckla kompetens, revisionsstandarder, rutiner och avtal.

De kommuner och landsting som i dag har anställda i revisionsenheter kan omorganisera verksamheten så att dessa resurser ställs till förfogande för den huvudansvarige revisorn. Alternativt kan dessa resurser ställas till lekmannarevisorernas förfogande.

6.2 Revision med statligt huvudmannaskap

Tänkbar åtgärd: Riksrevisionen åläggs i detta alternativ ansvaret för extern revision av samtliga kommuner och landsting – exklusive ansvarsprövningen. Revisionen kan utföras av egen personal eller upphandlas på marknaden. Riksrevisionen övertar också ansvaret för utveckling/anpassning av god revisionssed för den kommunala verksamheten.

I uppdraget anges att ett alternativ är att revisionen organiseras i statlig regi. Som exempel anges att Riksrevisionen, länsstyrelsen eller någon annan statlig myndighet skulle kunna ges i uppdrag att revidera den kommunala verksamheten. Vi anser att det av principiella skäl är olämpligt att ansvaret för här aktuella uppgifter läggs på en myndighet under regeringen.

I denna modell har vi därför valt att analysera en modell med Riksrevisionen som huvudman för den kommunala revisionen. Tanken med denna modell är att skapa en maximalt oberoende revision genom att huvudmannaskapet läggs på staten, i en organisation som har stor kunskap och erfarenhet av offentlig revision. Ansvarsprövningen ligger dock kvar på kommunen.

Modellens utformning

Som modell för ett statligt huvudmannaskap väljs ett alternativ med Riksrevisionen som huvudman för den kommunala revisionen. Följande förutsättningar antas gälla:

Statens och kommunens ansvar

1. Revision av kommuner och landsting blir ett statligt ansvar.
2. Ändring krävs i regeringsformen för Riksrevisionens nya uppdrag.
3. Mottagare av revisionens rapporter är fullmäktige i kommuner och landsting.
4. En revisionsberedning inrättas under fullmäktige för att bereda fullmäktiges beslut i revisionsärenden.
5. De landsting och kommuner som har anställda sakkunniga revisorer får avveckla dessa eller omvandla verksamheten till en internrevision.

Riksrevisionens anpassningar för den nya uppgiften

6. Den kommunala revisionen måste i huvudsak bedrivas regionalt och lokalt, vilket kräver en utbyggnad av Riksrevisionens organisation.
7. Den statliga och kommunala revisionen måste hållas separata från varandra, vilket bör avspeglas i organisation och regelverk.
8. Riksrevisorernas beslutsrätt bör inskränkas inom det kommunala revisionsområdet. De ska ha rätt att utse huvudansvarig revisor men inte besluta i revisionsärende.
9. Riksrevisionen svarar självt för utveckling av god kommunal revisionssed och vilka kompetenskrav som ska ställas på de huvudansvariga revisorerna.
10. Verksamheten finansieras med avgifter.

Avseende revisorer

11. En huvudansvarig revisor inom Riksrevisionen beslutar om granskningsplanen, revisionsberättelse, förvaltningsgranskningar och olika utlåtanden. Revisorn kan vara anställd på Riksrevisionen eller upphandlas på marknaden. Den huvudansvarige revisorn kan biträdas av revisorer med specialkompetens för granskad verksamhet.

Avseende revisionsuppdraget

12. Granskningsuppdraget antas vara oförändrat och styras av kommunallagens nuvarande regler i 9 kap. 9–11 §§.

Offentlighet och sekretess

13. Revisorerna ska genom lagstiftning tillförsäkras tillgång till all information som behövs för granskningen. Nämnder och tjänstemän ska ha en upplysningsplikt mot revisorerna.
14. Det bör tillskapas regler som innebär sekretess mellan verksamhetsgrenarna statlig och kommunal revision.

Initiativrätt i fullmäktige och nämnder

15. Nuvarande förtroendevalda revisorers rätt att väcka ärenden i fullmäktige och nämnder överförs till revisionsberedningen.

Anmärkning och ansvarsprövning

16. Huvudansvarig revisor ska kunna redovisa allvarlig kritik i form av en anmärkning i revisionsberättelsen.
17. Nuvarande förtroendevalda revisorers uppgift att till- eller avstyrka ansvarsfrihet överförs till revisionsberedningen. Detta gäller även rätten att rikta anmärkningar mot revisionsansvariga.

Några kommentarer till modellen.

Det statliga och kommunala ansvaret

I denna modell kommer staten i form av Riksdagen att vara ansvarig för att en kommunal revision bedrivs, att den har tillräckliga resurser och att revisionen har en god kvalitet. Varken riksdagen – eller de av riksdagen utsedda riksrevisorerna – bör dock ges rätten att besluta om revisionsplaner, vilka iakttagelser som ska redovisas och vilka slutsatser som ska dras av revisionen. Det ska den huvudansvarige revisorn självständigt besluta om.

Riksrevisionens anpassning för den nya uppgiften

Riksrevisionen leds av tre riksrevisorerna som var för sig beslutar i granskningsärenden inom sitt granskningsområde. Riksrevisorerna är valda av riksdagen men är inte förtroendevalda på samma sätt som kommunala revisorer. Riksrevisorerna är formellt tjänstemän som utses

på professionella grunder. Det krävs ingen formell revisorskompetens av riksrevisorerna och de står därmed inte under tillsyn av Revisorsnämnden.

Riksrevisorernas beslutanderätt bör, när det gäller den kommunala revisionen, inskränkas till befogenheten att utse revisor. Beslutet i varje enskilt revisionsärende bör ligga på en huvudansvarig yrkesrevisor. Motivet för detta är principiellt – revisorer som riksdagen utsett bör inte ha i uppgift att revidera förtroendevalda på en annan folkstyrelsenivå.

Den huvudansvarige revisorn ska vara ansvarig för all revision rörande en viss kommun eller ett visst landsting. Detta betyder att all revision rörande ett objekt ska hållas samman organisatoriskt och ansvarsmässigt.

Om den kommunala revisionen tillförs Riksrevisionens ansvarsområde så kommer förutsättningarna för Riksrevisionens organisation, ledning och styrning att förändras. Antalet anställda kommer att behöva öka från drygt 300 till över 700 personer. Revisionsvolymen kommer att mer än fördubblas.

Den kommunala revisionen måste bedrivas nära revisionsobjekten, varför en utbyggnad av den lokala organisationen blir nödvändig. Den kommunala revisionen ska ha nära kontakt med över 1 000 revisionsobjekt utspridda över hela landet.

Den kommunala revisionen kommer att bedrivas på ett annat sätt än den statliga. Ett exempel är att Riksrevisionen i dag redovisar ett 30-tal revisionsrapporter per år inom området effektivitetsrevision. Enbart den kommunala förvaltningsrevisionen producerar sannolikt över 1 000 rapporter per år.³⁰ Det kan alltså bli en revision med enklare och snabbare förvaltningsgranskningar än vad Riksrevisionen i dag utför.

³⁰ En uppskattning efter ett litet stickprov på ett antal kommuner och landsting.

Statlig och kommunal revision får inte blandas samman

Statlig och kommunal revision styrs av olika regler och har olika mottagare av revisionens rapporter. Även om verksamheterna rymms inom samma organisation finns det starka skäl att hålla isär dessa uppgifter.

Den statliga revisionen har exempelvis inte rätt att kräva in uppgifter från kommunerna eftersom man inte reviderar kommunerna. Om man behöver uppgifter om den kommunala verksamheten får man således be kommunerna om att frivilligt lämna dessa, förutsatt att sekretess-reglerna medger detta.

Om den kommunala revisionen förs in i verksamheten så kommer Riksrevisionen att kunna kräva in all information som behövs för den kommunala revisionen. Denna information bör dock inte vara tillgänglig för de statliga revisorerna annat än genom offentliga revisionsrapporter. Detsamma gäller upptäckta brister i den kommunala verksamheten eller annan liknande information.

Riksrevisionen måste således internt skapa ”brandväggar” mellan den statliga och kommunala revisionen.

Avseende revisorer

Varje kommun eller landsting ska ha en utsedd *huvudansvarig revisor*. Den huvudansvarige revisorn ska besluta om revisionsplanen, leda granskningsarbetet samt underteckna revisionsberättelsen och andra utlåtanden. Modellen förutsätter att det finns *en* person som är ansvarig för all revision i en kommun eller ett landsting – oavsett hur stort revisionsuppdraget är.

I denna modell ställs inga formkrav på revisorns kompetens. Det får vara en fråga för Riksrevisionen att själv besluta om. Det är önskvärt att det finns en uppföljning av verksamheten för att förhindra att den ansvarige revisorn missbrukar sin position. Sådana rutiner får utvecklas inom Riksrevisionen.

Revisionsuppdraget

Riksrevisionen förutsätts i detta alternativ granska den kommunala verksamheten i enlighet med det regelverk som i dag finns i kommunallagen. På längre sikt kan man tänka sig att det sker en harmonise-

ring av det statliga och kommunala regelverket – det kan ge samordningsfördelar avseende utbildning, personalanvändning m.m.

God kommunal revisionssed, revisionsstandarder m.m. får utvecklas inom myndigheten på samma sätt som inom det statliga revisionsområdet.

Lagändringar

Riksrevisionens uppdrag är reglerat i regeringsformen där det bl.a. framgår att *”Riksrevisionen är en myndighet under riksdagen med uppgift att granska den verksamhet som bedrivs av staten”*.³¹ Om Riksrevisionen övertog ansvaret för den kommunala revisionen skulle det sannolikt krävas en ändring i grundlagen.

Det krävs även ändringar i flera andra befintliga lagar – kommunallagen, lagen (2002:1023) med instruktion för Riksrevisionen och lagen (2003:264) om avgifter vid Riksrevisionen. Behov av följdändringar i annan lagstiftning kan också uppkomma.

Sekretess och öppenhet

Riksrevisionen bör ges rätt att ta del av all information som behövs för den kommunala revisionen. Nämnder, enskilda ledamöter och anställda bör också ha en upplysningsplikt till Riksrevisionen. Sekretessskyddet inom Riksrevisionen bör utformas på samma sätt som för statlig revision – med ett undantag. Av skäl som tidigare framförts bör det inom Riksrevisionen föreligga sekretess mellan verksamhetsgrenarna statlig och kommunal revision.

Finansiering

Kommuner och landsting faktureras för nedlagda kostnader. Intäkterna förs till en inkomsttitel som Riksrevisionen inte disponerar. Riksrevisionens anslag för kommunal revision beslutas av riksdagen efter förslag från Riksrevisionens styrelse. Denna modell överensstämmer med den statliga revisionens finansiering och har den fördelen att det inte finns ett egenintresse för Riksrevisionen att bedriva mer revision än vad som krävs.

³¹ RF 12 kap. 7 §.

Konsekvensanalys

Revisionens oberoende

De huvudansvariga revisorerna på Riksrevisionen får anses vara oberoende i förhållande till revisionsobjekten. Det finns heller inte några ekonomiska eller andra bindningar till fullmäktige som kan göra att oberoendet ifrågasätts. Som modellen är utformad finns det heller inte några möjligheter för riksdagen eller riksrevisorerna att påverka den egentliga revisionen.

Sett ur andra aspekter som kan påverka oberoendet – kompetens, tillgång till information, resurser m.m. kan vi inte hitta någon påtaglig faktor som negativt skulle behöva påverka oberoendet.

Frågan är dock om kommunerna kommer att uppfatta detta som en oberoende revision. Det finns t.ex. en möjlighet att kommunföreträdare – med rätt eller orätt – kommer att oroa sig för att det statliga och nationella perspektivet på verksamheten kommer att förstärkas på bekostnad av det lokala perspektivet och de behov som fullmäktige har.

Som tidigare nämnts är det också mycket makt och inflytande som samlas till en enda person (den huvudansvarige revisorn). Baksidan av oberoendet är att i praktiken inte någon instans har rätten och möjligheten att styra den utsedda revisorns insatser. Även Riksrevisionens möjligheter att agera i dessa sammanhang kommer att vara begränsade och egentligen bara kunna användas när det handlar om uppenbarligt olämpligt handlande från revisorns sida.

Kommunal självstyrelse och demokrati

I denna modell kan fullmäktige inte påverka valet av revisorer eller vilka medel som ska avsättas för revision – vilket man kan i dagens system. Detta bör – av skäl som redovisats tidigare – ses som en försvagning av det kommunala självstyret och den kommunala demokratin.

Som tidigare framhållits är revision i grunden ägarens (fullmäktiges) instrument för att kontrollera den verkställande makten (nämnderna). Sätter man instrumentet i händerna på någon annan än ägaren så är det inte längre revision utan snarare någon form av tillsyn eller övervak-

ning. Konsekvensen blir också att fullmäktige inte längre förfogar över revisionen som ett kontrollinstrument.

I dag kan de förtroendevalda revisorerna fånga upp lokala problem genom att de lever och verkar i kommunen. Medborgarna kan också vända sig till de lokala revisorerna och framföra förslag till granskningar. De förtroendevalda revisorerna har ofta stor erfarenhet av hur verksamhet och politik drivs i kommunen. Revisorer från Riksrevisionen kommer inte kunna ha samma lokalkännedom och kontaktnät som förtroendevalda revisorer. Jämfört med dagens system har denna modell således ytterligare nackdelar ur ett kommunalt demokratiperspektiv.

Denna modell innebär att staten har ansvaret för revisionen i kommuner, även om staten i form av riksdag och riksrevisorer inte kan styra verksamheten i enskilda revisioner såsom modellen är utformad. Medborgarna har i val utsett sina lokala och nationella företrädare. Att den ena folkstyrelsenivån reviderar den andra folkstyrelsenivåns verksamhet måste ses som tveksamt i ett demokratiskt system.

Den bedömning vi gör är därför att de kommunaldemokratiska konsekvenserna av detta alternativ är negativa. Det är betydligt lättare att se tveksamheter och nackdelar med modellen än några påtagliga fördelar. Vi bedömer således konsekvenserna för den kommunala självstyrelsen och demokratin som en betydande svaghet i denna modell.

Kostnadseffektivitet och rättssäkerhet

Vi utgår från att Riksrevisionen tillförs samma ekonomiska resurser som dagens revision kostar, minus kostnaderna för den föreslagna revisionsberedningen. Det skulle kunna innebära att i storleksordning 35 miljoner kronor kvarstannar i kommuner och landsting och cirka 400 miljoner kronor tillförs Riksrevisionen.

Kommer kostnaderna att öka eller minska på sikt? För en ökning skulle kunna tala att riksdagen bedömer att den kommunala revisionen bör förstärkas när staten övertar ansvaret för verksamheten. För en ökning talar också att övergångs- och uppbyggnadskostnader som initialt kan bli stora. Att enbart rekrytera, utbilda och trimma in en ny organisation med 400 revisorer kan uppskattas kosta betydande belopp.

För en minskning skulle kunna tala att verksamheten får en sådan volym att vissa stordriftsfördelar med tiden går att hämta hem – t.ex. vid revisionsplanering, riskanalys m.m. Stordriftsfördelar och eventuella synergieffekter som uppkommer genom samordningen med den statliga revisionen bedöms dock vara begränsade.

När det gäller kostnadseffektiviteten – dvs. om man får ut fler och bättre granskningar för samma resursinsats – så kan det bli svårt att hålla produktiviteten uppe när verksamheten bedrivs i ”monopolform” och utan konkurrenstryck. En hypotes är att det kan bli färre granskningar men möjligtvis också en jämnare kvalitet i rapporterna mellan olika delar av landet.

Vår samlade bedömning är att man lättare kan hitta argument för att kostnaderna på sikt kommer att öka, än att de kommer att minska.

Någon förändring jämfört med nuläget föreslås inte när det gäller fullmäktiges beslut om ansvarsfrihet. Av detta skäl bedöms denna modell inte påverka rättssäkerheten i processen med ansvarsutkrävande.

Innehåll och inriktning

Riksrevisionen har en omfattande verksamhet avseende förvaltningsrevision (som i staten kallas effektivitetsrevision). I denna modell finns inte någon påtaglig risk för att denna typ av revision skulle bli nedprioriterad. Frågan är dock om en nationell revision klarar av att organisera verksamheten så att revisionen får en lokal anknytning till över 1 000 revisionsobjekt.

Förvaltningsrevisionen bör gynnas genom att jämförelser kan göras mellan alla kommuner och viss metodik, revisionsstandards m.m. utarbetas gemensamt. Exempelvis kan man tänka sig att uppmärksammade brister i en kommun kan leda till att motsvarande verksamhet granskas i andra kommuner. Det är också möjligt att göra effektivitetsrevisioner som omfattar både statliga, regionala och kommunala åtgärder inom t.ex. miljöområdet. I dag saknas ofta praktiska möjligheter att göra sådana systemrevisioner inom hela den offentliga sektorn.

Det är dock viktigt att påpeka att revisionen ska baseras på kriterier om risk och väsentlighet för det enskilda revisionsobjektet. Temagransk-

ningar och flernivågranskningar kan därför bara vara ett komplement till den lokalt inriktade revisionen. Mer generella analyser om kommunsektorn eller genomslaget för vissa reformer och liknande bör således normalt läggas på utredningsväsendet och inte vara en uppgift för den kommunala revisionen.

En tänkbar effekt av denna modell är att den kommunala revisionen blir mer standardiserad och likriktad.

Dagens förvaltningsrevision görs rent praktiskt genom att kanske 4–5 granskningsrapporter redovisas under ett år för en medelstor kommun. Resursinsatsen för förvaltningsgranskningar i kommunerna är i nuläget ofta begränsad till någon personmånad. Om Riksrevisionen övertar ansvaret för att genomföra revisioner i alla kommuner och landsting kommer det att vara svårt att styra en decentraliserad och utlokaliserad organisation som utför tusentals olika granskningar varje år.

Övrigt

Om Riksrevisionen väljer att utföra verksamheten med egen personal kommer marknaden för de nuvarande revisionsbolagen att minska kraftigt.

En konsekvens av denna modell blir att de landsting och kommuner som har anställda sakkunniga yrkesrevisorer får ombilda verksamheten till en intern revision eller medverka till att personalen övertas av Riksrevisionen.

Det finns en risk för att Riksrevisionens rapporter inte får genomslag i kommunernas politiska system – eftersom de kan ses som statliga tjänstemannaprodukter utan någon politisk förankring i kommunen. Kritiska slutsatser kan bemötas med argument om att revisionen inte har tillräckliga kunskaper om lokala förhållanden m.m.

Som tidigare framhållit finns en statsrättslig dimension i denna modell som är svår att bedöma. Är det i den svenska förvaltningsmodellen lämpligt att en folkstyrelsenivå svarar för revision av förtroendevalda som är utsedda av en annan folkstyrelsenivå? Det är en fråga som vi inte kan besvara – men vi kan anta att denna fråga kommer att bli föremål för debatt både i politiska led och av statsrättsliga företrädare.

6.3 Revision genom ett kommunalförbund

Alternativets utformning: Kommuner och landsting samverkar om en gemensam revision genom ett kommunalförbund. Det är dessa kommunalförbund som utser huvudansvariga revisorer.

I uppdraget ingår att belysa om den kommunala revisionen kan bedrivas i kommunalförbundsform. En förebild för detta kan hämtas från Norge där en stor del av den kommunala revisionen bedrivs som distriktsrevision.

Avsikten med denna modell är att skapa ett alternativ där revisionens oberoende stärks i förhållande till enskilda kommuner och landsting genom att revisionen bedrivs i lokal samverkan.

Modellens utformning

Kommunens ansvar

1. Kommunen har ansvar att ingå i ett kommunalförbund som ska svara för revisionen samt att utse sina representanter i detta organ.
2. En revisionsberedning ska inrättas under fullmäktige för att bereda fullmäktiges beslut i revisionsärenden.

Samverkansformer

3. En specialanpassad form av kommunalförbund ansvarar för revision av de kommuner och landsting som ingår i kommunalförbundet.

Avseende revisorer

4. Det är kommunalförbundet som utser huvudansvarig revisor.
5. Huvudansvarig revisor beslutar om granskningsplan, revisionsberättelser och andra utlåtanden samt leder genomförandet av granskningsuppdraget.
6. Kompetenskravet på utsedda revisor avgörs av respektive huvudman.

Avseende revisionsuppdraget

7. Granskningsuppdraget antas vara oförändrat och styras av kommunallagens nuvarande regler i 9 kap. 9–11 §§.

Offentlighet och sekretess

8. Revisorerna tillförsäkras genom lagstiftning tillgång till all information som behövs för granskningen. Det offentlighetsrättsliga regelverket om öppenhet och sekretess tillämpas.

Initiativrätt i fullmäktige och nämnder

9. Nuvarande förtroendevalda revisorers rätt att väcka ärenden i fullmäktige och nämnder överförs till revisionsberedningen.

Anmärkning och ansvarsprövning

10. Huvudansvarig revisor ska kunna redovisa allvarlig kritik i form av en anmärkning i revisionsberättelsen.
11. Nuvarande förtroendevalda revisorers uppgift att till- eller avstyrka ansvarsfrihet överförs till revisionsberedningen. Detta gäller även rätten att rikta anmärkningar mot revisionsansvariga.

Några kommentarer till modellen.

Samverkan i kommunalförbund

Kommunalförbundets uppgift är att upphandla och utse huvudansvarig revisor.

Beslut i enskilda revisionsärenden ska alltid fattas av den utsedde yrkesrevisorn och inte vara en fråga som behandlas av kommunalförbundet. Det är således den huvudansvarige revisorn som ansvarar för granskningsplanen, genomförandet av granskningar samt undertecknar revisionsberättelsen och andra utlåtanden.

Den revisionsverksamhet som bedrivs inom kommunalförbundet bör vara avgiftsfinansierad och taxor och villkor bör fastställas av kommunalförbundet. För att inte ge incitament till ”övergranskning” bör också en totalbudget för verksamheten fastställas av förbundet.

Avseende revisorer

Det är en yrkesrevisor som ska vara huvudansvarig. I denna modell ställs inga formkrav på revisorns kompetens. Det får vara en fråga för respektive huvudman att själva besluta om.

Revisionsuppdraget

Granskningsuppdraget förutsätts vara i oförändrat (KL 9 kap 9–11 §§).

Vissa tekniska anpassningar krävs i kommunallagen med hänsyn till att det blir en ny huvudman för verksamheten.

God revisionssed

God revisionssed utvecklas av dem som arbetar med revision.

Offentlighet och sekretess

Revisorerna tillförsäkras genom lagstiftning tillgång till all information som behövs för granskningen. Nämnder, enskilda ledamöter i dessa organ och anställda ska ha en upplysningsplikt mot revisorerna.

Om revisorerna är anställda av kommunalförbundet omfattas de av de generella reglerna för offentlighet och sekretess som gäller för offentliganställda. Ingen särskild tystnadsplikt kommer att gälla i detta fall. I övriga fall bör yrkesrevisorerna ha en tystnadsplikt som motsvarar nuvarande 26 § i revisorslagen (2001:883).

Konsekvensanalys

Revisionens oberoende

De ansvariga revisorerna i kommunalförbunden får anses vara oberoende i förhållande till revisionsobjekten. Det finns inte några ekonomiska eller andra bindningar till fullmäktige som kan göra att oberoendet ifrågasätts. Som modellen är utformad finns det heller inte några möjligheter för kommunalförbundet att påverka det egentliga revisionsarbetet.

Sett ur andra aspekter som kan påverka oberoendet – kompetens, tillgång till information, resurser m.m. kan vi inte hitta någon påtaglig faktor som negativt skulle påverka oberoendet.

Även i denna modell gäller dock att det är mycket makt och inflytande som samlas till en enda person (den huvudansvarige revisorn) och att de formella möjligheterna att styra denne är små.

Kommunal självstyrelse och demokrati

I denna modell kommer kommunens ansvar för den kommunala revisionen att överflyttas till en annan huvudman. Kommunen kan varken välja revisor eller påverka revisionskostnaderna och måste också genom lagstiftning tvingas ingå i den här aktuella typen av kommunalförbund.

Modellen innebär en fördel för revisionens oberoende, men bedöms samtidigt – av skäl som redovisats i samband med de tidigare modellerna – negativt påverka både det kommunala självstyret och den kommunala demokratin.

Kostnadseffektivitet och rättssäkerhet

Det är nästan omöjligt att försöka sig på en gissning av om kostnaderna för den kommunala revisionen kommer att öka eller minska med denna modell.

För en ökning talar att kommunalförbunden kommer att ha "uttaxeringsrätt" mot kommunerna och därmed undgår den kommunala budgetprocessens skärseld. En helt ny organisation för den kommunala revisionen kommer också att kräva betydande kostnader för uppbyggnad och rekrytering.

För en minskning skulle kunna tala att verksamheten får en sådan volym att vissa stordriftsfördelar borde gå att hämta hem – t.ex. vid revisionsplanering, riskanalys m.m.

Det går inte säkert att uttala sig om framtiden, men möjligen kan man se fler argument för att kostnaderna på sikt kommer att öka snarare än minska.

När det gäller kostnadseffektiviteten – dvs. om man får ut fler och bättre granskningar för samma resursinsats – så är vår bedömning att det blir färre granskningar men kanske också viss kvalitetshöjning i vissa delar av verksamheten. Genom att verksamheten bedrivs i "monopol-

form” utan konkurrenstryck så kan det möjligen bli svårt att hålla uppe produktiviteten.

Någon förändring jämfört med nuläget föreslås inte när det gäller fullmäktiges beslut om ansvarsfrihet. Av detta skäl bedöms denna modell inte påverka rättssäkerheten i processen med ansvarsutkrävande.

Innehåll och inriktning

I dag kan de förtroendevalda revisorerna fånga upp lokala problem genom att de lever och verkar i kommunen. Medborgarna kan också vända sig till de lokala revisorerna och framföra förslag till granskningar. Revisionens lokalkännedom kommer rimligen att minska genom att de förtroendevalda revisorernas kunskaper om den egna verksamheten försvinner. Med tiden kommer dock kommunalförbunden rimligen att kunna bygga upp en god lokalkännedom – med lokalt placerade ansvariga revisorer. Men jämfört med dagens system blir det sannolikt ändå en viss försämring.

Förvaltningsrevisionen bör gynnas genom att jämförelser kan göras mellan fler kommuner och metodik m.m. utarbetas gemensamt. Även här bör dock påpekas att revisionen ska baseras på kriterier om risk och väsentlighet för det enskilda revisionsobjektet. Temagranskningar bör därför endast ses som en möjlighet och ett komplement till den lokalt inriktade revisionen.

Det kan också finnas en risk för att en tjänstemannabaserad yrkesrevision kan bli försiktigare i sin kritik än vad de förtroendevalda revisorerna har varit.

Övrigt

Även denna modell kräver gott om tid för förberedelser. Kommunerna behöver tid för att förhandla om kommunalförbund. Personal ska också utbildas och upphandlas eller anställas av kommunalförbunden.

Om kommunalförbunden väljer att utföra verksamheten med egen personal kommer marknaden för de nuvarande revisionsbolagen att minska.

Det finns en risk för att yrkesrevisorernas rapporter inte får gehör i kommunernas politiska system – eftersom de kan ses som tjänstemannaprodukter utan politisk förankring. Kritiska slutsatser kan bemötas med argument om att revisionen inte har tillräckliga kunskaper om lokala förhållanden mm. Revisionens genomslag i form av åtgärder beslutade av nämnder och fullmäktige kanske därmed försämras.

7 Avslutning

Statskontorets uppdrag har varit att analysera och bedöma vilka konsekvenser i ett antal angivna dimensioner som olika tänkbara åtgärder att stärka den kommunala revisionens oberoende leder till. Dessa analyser och bedömningar har redovisats i kapitel 5 och 6. Av beskrivningarna i dessa kapitel framgår att det knappast går att hävda att Statskontoret i denna rapport kunnat redovisa åtgärder som – utan att negativt påverka det kommunala självstyret och den kommunala demokratin – på ett påtagligt sätt skulle kunna stärka den kommunala revisionens oberoende. Med tanke på detta finns anledning att här lite mer samlat säga något om förutsättningarna och möjligheterna för vårt uppdrag.

Som tidigare beskrivits har det under den senaste tioårsperioden genomförts två olika utredningar som båda haft till uppdrag att se över och stärka den kommunala revisionen och dess oberoende. I kapitel 3 har vi redovisat de förändringar i regleringen av den kommunala revisionen (i kommunallagen) som dessa utredningar resulterat i.

Av denna redovisning framgår att det rört sig om ett flertal ändringar och att dessa berört en rad olika områden. Exempelvis har regler införts eller skärpts när det gäller frågor om revisorernas valbarhet och jäv, krav på och formerna för sakkunnigbiträde, revisorernas initiativrätt, revisorernas rätt till information, fullmäktiges ansvarsprövning samt antalet revisorer. Utredningarna har också övervägt en del andra ändringar, men inte ansett att dessa bör genomföras.

Vi kan således konstatera att en hel del gjorts under senare år för att genom reglering stärka den kommunala revisionen och dess oberoende. Det bör också understrykas att en del av dessa regeländringar trädde i kraft först vid ingången av 2007 eller t.o.m. senare under detta år.

Mot bakgrund av vad som sagt ovan är det knappast förvånande att det varit svårt för Statskontoret att kunna lägga fram helt nya tänkbara åtgärder som – inom ramen för det nuvarande systemet med förtroendevalda revisorer – skulle stärka den kommunala revisionens oberoende.

Detta för oss in på frågan om hur man kan och bör bedöma tänkbara alternativa modeller för den kommunala revisionen.

Statskontorets utgångspunkt är att den kommunala revisionen – inklusive dess ansvar och organisation – måste ses som en integrerad del i det system för ansvars- och uppgiftsfördelning i stort som finns mellan staten och de regionala och lokala självstyrelsenivåerna.

Statskontoret har tidigare gjort två rapporter³² som jämfört relationen mellan staten och de lokala och regionala självstyrelseorganen i ett antal europeiska länder. Bland annat utifrån dessa studier är vår samlade bedömning att Sverige faktiskt skiljer sig åt en del med avseende på stat/kommunrelationen från övriga undersökta länder. Hur stora dessa skillnader är beror naturligtvis på vilka länder man jämför med. Men, det förtjänar att påpekas, även i jämförelse med våra nordiska grannländer – dvs. Danmark, Finland och Norge – finns betydelsefulla skillnader i hur denna relation utformats.

I kapitel 4 beskriver vi den kommunala revisionen i Danmark, Finland och Norge. Denna beskrivning visar att det inte i något av dessa länder är förtroendevalda som ansvarar för den kommunala revisionen. Det finns dock i både Finland och Norge särskilda organ (en revisionsnämnd resp. ett kontrollutskott) – bestående av förtroendevalda – som ska ge kommunens beslutande organ (fullmäktige) tillgång till revisionens iakttagelser och som även kan initiera egna kompletterande granskningar av hur kommunens medel använts.

Ser man på Danmark och Norge kan konstateras att staten i båda dessa länder har en långtgående kontroll och styrning av den kommunala ekonomin. I Danmark gäller dessutom att kommunerna i betydande utsträckning svarar för utbetalningar av olika ekonomiska förmåner som i Sverige helt hanteras av den statliga socialförsäkringsadministrationen. Som tidigare nämnts ges dessa statsbidrag ofta med villkor att bidragen ska revideras av den kommunala revisionen enligt instruktioner som ansvarigt departement ger. Det är även värt att notera att den

³² *Stat/kommunrelationer i Europa* (Statskontoret 2002:22) och *Hur vet staten vad kommunerna gör? En studie av den statliga uppföljningen av kommunala verksamheter i Danmark, England, Finland och Norge* (ESS 2005:3).

danska kommunrevisionen också har till uppgift att granska riktigheten och ändamålsenligheten i fullmäktiges beslut.

I Finland har mycket av den statliga styrningen av den kommunala sektorn under senare år koncentrerats till att åstadkomma effektiviseringar inom ramen för det s.k. basserviceprogrammet och det system med sektorsvisa statsbidrag – statsandelar – till social- och hälsovård respektive undervisnings- och kulturverksamhet som där tillämpas. Det är mot denna bakgrund knappast förvånande att i den finska kommunrevisionens uppgifter både ingår att granska att kommunens förvaltning skötts enligt lag att uppgifterna om grunderna för och användningen av statsandelarna är riktiga.

Vi kan också konstatera att den svenska kommunallagen – till skillnad från exempelvis den danska, finska och norska – inte innehåller några regler om ansvarsfördelningen mellan förtroendevalda och tjänstemän. I den svenska modellen ligger ansvaret odelat på de förtroendevalda (och ytterst på fullmäktige).

Vår samlade bedömning är att man i Sverige, betydligt mer konsekvent än i andra länder, drivit linjen att de lokala och regionala självstyrelseorganen – inom ramen för den (statliga) regleringen och tillgängliga ekonomiska resurser – har ett självständigt juridiskt, ekonomiskt och politiskt ansvar för den verksamhet de bedriver. Det är denna bedömning som vi utgått från när vi i kapitel 6 i denna rapport bedömt vilka effekter de alternativa modellerna för att organisera den kommunala revisionen har för den kommunala självstyrelsen och demokratin.

Det Statskontoret vill betona är att har man en annan syn på hur relationen mellan staten och kommunerna bör vara utformad så blir invändningarna mot de alternativa modellerna naturligtvis väsentligt svagare. Men man bör då vara medveten om att de alternativa modellerna, i större eller mindre utsträckning, står för ett helt annat sätt att organisera samspelet mellan staten och kommunerna än det nuvarande.

Litteraturförteckning

Bohlin, A. (2007) *Kommunalrättens grunder* Norstedts Juridik: Stockholm.

Holmberg, E. och Stjernquist, N. (2003) *Vår författning* Norstedts Juridik: Stockholm. Trettonde upplagan. Reviderad av Isberg, M. och Regner G.

Karlsson, A. B. (2004) *Den kommunala revisionen – med ansvar för granskning av det som räknas på lokal nivå* (SOU 2004:107)

Lidström, A. (2003) *Kommunsystem i Europa* Liber: Malmö.

Lundin, O. (1999) *Kommunal revision – en rättslig analys*. Justus förlag: Uppsala.

Offentligt tryck från Danmark, Finland, Norge och Sverige

Proposition 1998/99:66 *En stärkt kommunal revision*

Proposition 2005/06:55 *Stärkt revision och ansvarsprövning i kommuner och landsting*

SOU 1998:71 *Den Kommunala Revisionen – ett demokratiskt kontrollinstrument*

SOU 2004:107 *Att granska och pröva ansvar i kommuner och landsting*

Skyrev *Normsamling för den kommunala sektorn 2008*

Sveriges Kommuner och Landsting *Oberoende i kommunal revision – en studie av den kommunala revisionens oberoende*

Sveriges Kommuner och Landsting *God revisionssed i kommunal verksamhet 2006*

Uppdraget



Finansdepartementet

Till avd.....

Kontakt med.....

Beslut.....

Datum 18/12 06 Sign.....

Regeringsbeslut 17

2006-12-07 Fi2006/2581
(delvis)

Statskontoret
Box 8110
104 20 Stockholm

STATSKONTORET

Ink. 2006-12-14

Dnr. 2006/262-5

Uppdrag till Statskontoret om den kommunala revisionens oberoende

Regeringens beslut

Regeringen uppdrar åt Statskontoret att analysera tänkbara åtgärder för att ytterligare stärka den kommunala revisionens oberoende.

I uppdraget ingår att analysera vilka möjligheter som finns att inom nuvarande system med förtroendevalda revisorer ytterligare förstärka revisionens ställning och oberoende.

I uppdraget ingår även att analysera andra huvudmannaskapsformer än den nuvarande, t. ex. att revisionen organiseras i privat, statlig eller annan offentlig-rättslig form. Exempel på det sistnämnda kan vara samverkande revisionsorgan i kommunalförbundsform. Statskontoret skall analysera för- och nackdelar med de alternativa lösningarna. I analysen skall Statskontoret beakta i vilken utsträckning centrala värden som revisionens oberoende, den kommunala självstyrelsen och den kommunala demokratin påverkas. Möjligheten att bedriva en kostnadseffektiv och rättssäker revision skall beaktas. Av analysen skall också framgå om organisationsformen påverkar revisionens innehåll och inriktning.

Statskontoret skall informera Regeringskansliet (Finansdepartementet) fortlöpande om arbetet. Statskontoret skall samråda med Sveriges Kommuner och Landsting och andra berörda inom området.

Uppdraget skall redovisas till Finansdepartementet senast den 1 december 2007.

Ärendet

Bakgrund

Revisorsuppdraget i kommuner och landsting är en särskild form av förtroendeuppdrag. Revisorerna väljs av fullmäktige och granskar årligen all verksamhet som bedrivs inom alla nämnders verksamhetsområden. Revisorerna skall årligen avge en revisionsberättelse till fullmäktige. Om revi-

Postadress 103 33 Stockholm Besöksadress Drotningsgatan 21
Telefonväxel 08-405 10 00 Telefax 08-21 73 86
E-post: registratur@finance.ministry.se Telex 117 41 FINANS S

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

Revisorerna kan betraktas som fullmäktiges instrument för granskning och kontroll av de verkställande organen i kommunen, dvs. styrelsen och nämnderna. I debatten har det förekommit kritik mot att revisorerna inte är tillräckligt oberoende i förhållande till det som skall granskas och att dess kontrollerande funktion därmed försvåras. Detta hänger samman med att partiernas agerande i styrelser och nämnder ibland granskas av andra partikollegor vilket kan skapa grogrund för misstankar om bristande objektivitet.

Kommunallagen kräver visserligen inte att de förtroendevalda revisorerna är partimedlemmar, men det faktum att valet av revisorer, likt valet av andra förtroendeuppdrag, normalt sker proportionellt innebär att revisorerna kan vara partipolitiskt aktiva.

Utredningen om den kommunala revisionen (SOU 2004:107) menade att partipolitiken försvårar ansvarsprövningsprocessen och betonade att revisorerna inte skall agera partipolitiskt i sin funktion som revisor. Om revisorerna inte förmår att skilja på sina roller som revisor och partimedlem undergräver det revisionens trovärdighet som objektiv och opartisk.

Flera steg har under senare år tagits för att stärka revisorernas ställning. Genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 januari 2000 (SFS 1999:621) skärptes, bland annat, reglerna för jäv i den kommunala revisionen och krav på att de förtroendevalda revisorerna skall biträdas av sakkunniga biträden infördes. Ett skäl till förändringarna var behovet av att motverka oegentligheter med kommunala medel som bl.a. aktualiserats på grund av s.k. kontokortsaffärer i vissa kommuner.

Genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 juli 2006 (SFS 2006:369) tydliggjordes ytterligare revisorernas oberoende. Valbarheten till revisorsuppdrag begränsades på flera sätt. Det är inte längre möjligt att förena uppdrag som revisor med uppdrag i fullmäktiges presidium, nämnd, styrelse eller kommunalt företag.

I propositionen som föregick lagändringen övervägdes om valbarheten till uppdrag som revisor borde begränsas ytterligare så att inte heller ledamöter och ersättare i fullmäktige skulle kunna inneha revisorsuppdrag. Genom en sådan begränsning skulle objektiviteten och opartiskheten i revisionen ytterligare betonas. Någon sådan reglering föreslogs dock inte eftersom en sådan begränsning skulle kunna medföra problem att rekrytera revisorer i mindre kommuner. I propositionen aviserades att frågan skulle utredas vidare och att det fanns skäl att återkomma med

skärpningar vad gäller valbarheten för de förtroendevalda revisorerna (prop. 2005/06:55).

I samma lagstiftningsärende ålades fullmäktige även att motivera sitt ställningstagande till eventuella anmärkningar från revisorernas sida och till revisorernas uttalande i frågan om ansvarsfrihet. Syftet var att stärka ansvarsprövningen. Bakgrunden till förändringen var att det i flera fall där revisorerna avstyrkt ansvarsfrihet hade fullmäktige valt att inte följa revisorernas förslag.

Riksdagen tillkännagav den 3 maj 2006 för regeringen att en ny utredning bör tillsättas med ett brett uppdrag att se över vilka åtgärder som kan vidtas för att ytterligare stärka den kommunala revisionens oberoende. Den i propositionen aviserade utredningen om revisorers valbarhet ansågs som alltför snäv (bet. 2005/06:KU27, rskr. 2005/06:227).

Närmare om uppdraget

I uppdraget ingår att analysera tänkbara modeller för att ytterligare stärka den kommunala revisionens oberoende.

Det finns möjligheter att, givet nuvarande system med förtroendevalda revisorer, ytterligare förstärka revisorernas ställning och oberoende. En åtgärd kan vara att förbjuda revisorer att inneha uppdrag i fullmäktige. Flera utredningar har utrett frågan och kommit till olika slutsatser. (SOU 1993:90, SOU 1996:169, SOU 1998:71 och SOU 2004:107). En annan tänkbar åtgärd är att ställa ytterligare krav på revisorernas sakkunskap och metoder.

Ett alternativ är att organisera den kommunala revisionen i annan form än den nuvarande. Det kan ske genom att kommunerna och landstingen organiserar särskilda revisionsenheter som är fristående i förhållande till fullmäktige. Här kan eventuellt den nuvarande organisationen av Riksrevisionen tjäna som en förebild. Ett annat alternativ är att kommuner och landsting tillsammans bildar kommunalförbund med revisionsuppdrag inom sitt område.

Det finns även andra alternativ till den nuvarande ordningen. Ett är att revisionen organiseras i statlig regi. Det kan ske genom att Riksrevisionen eller någon annan statlig myndighet, t. ex. länsstyrelserna, ges i uppdrag att revidera den kommunala verksamheten. Ett annat alternativ är att revisionen bedrivs i privat regi likt revisionen av aktiebolag. Det innebär att kommunerna anlitar yrkesrevisorer som ges ett eget revisionsuppdrag. Systemet med yrkesrevisorer är det vanligaste förekommande i västvärldens länder (Sveriges Kommuner och Landsting, *Kommunal revision – en internationell utblick*).

Kommunal självstyrelse, kommunal demokrati, effektivitet och rättsäkerhet.

För att bedöma de olika alternativen krävs en analys som betraktar revisionen utifrån olika synvinklar. Förutom revisionens oberoende måste värden som kommunal självstyrelse, kommunal demokrati, revisionens effektivitet och rättsäkerhet beaktas i analysen.

Dagens organisation, där revisorerna väljs av fullmäktige, är delvis motiverad av hänsyn till principen om kommunal självstyrelse. Det innebär att förändringar som innebär att staten tydligare styr revisionens utformning eller innehåll innebär ett mer eller mindre stort ingrepp i det kommunala självstyret. Varje förändring av den kommunala revisionens organisation och innehåll måste därför bedömas utifrån ett självstyrelseperspektiv.

Revisionen utgör en del i det kommunala politiska systemet. Som fullmäktiges granskningsorgan fyller revisionen en funktion som kontrollinstrument i förhållande till styrelsen och nämnderna. Eftersom fullmäktige är den folkvalda församlingen i kommuner och landsting utgör revisionen ett viktigt led i den demokratiska kontrollen av förvaltningen. Revisionens roll i denna styrkedja och en eventuell förändring som innebär att fullmäktiges inflytande över detta kontrollinstrument minskar måste därför analyseras utifrån ett kommunaldemokratiskt perspektiv.

Kommunernas och landstingens revisorer skall årligen granska all verksamhet som utförs inom alla nämnders verksamhetsområden. Detta utgör en mycket omfattande uppgift och en eventuell förändring av revisionens organisation måste därför analyseras utifrån en kostnads- och effektivitetssynvinkel.

Den kommunala revisionen tar, i motsats till den statliga, ställning i frågor avseende rättsligt ansvar. De kommunala förtroendevalda har ett revisionellt ansvar och de kommunala revisorerna skall uttala sig ifall de tillstyrker ansvarsfrihet eller inte. Det gör att frågor om rättsäkerhet bör beaktas i analysen.

Revisionens innehåll och organisationsformer

Stats- kommun- och företagsrevisionen har delvis olika inriktning och innehåll. Kommunrevisionen kan uppfattas som en blandning mellan stats- och företagsrevision (Se Lundin, Olle, 1999, *Kommunal revision - en rättslig analys*, s. 149ff). Stats- och kommunrevision har att granska verksamhetens förhållande till politiskt fattade beslut vilket inte är fallet i företagsrevision. Den statliga revisionen särskiljer sig genom att den inte tar ställning i ansvarsfrågan, dvs. om de granskade skall beviljas ansvarsfrihet eller inte.

En internationell utblick visar att det sätt som revisionen är organiserad på ofta avspeglar revisionens innehåll. I länder där revisionen prövar enskilda tjänstemäns ekonomiska ansvar utförs revisionen oftast av

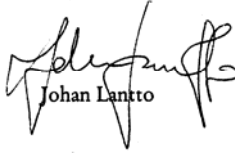
yrkesrevisorer. När politiker har ett ansvar som prövas är det förtroendevalda som genomför revisionen. (Sveriges Kommuner och Landsting, *Kommunal revision – en internationell utblick*).

Statskontoret bör därför analysera om en eventuell förändring av revisionens organisation eller huvudmannaskap får konsekvenser för revisionens inriktning och innehåll.

På regeringens vägnar



Mats Odell



Johan Lantto

Kopia till:

Statsrådsberedningen
Justitiedepartementet/L1
Finansdepartementet/BA
Finansdepartementet/RS
Finansdepartementet/KE
Finansdepartementet/F
Sveriges Kommuner och Landsting

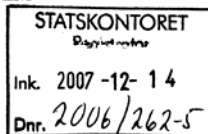


Finansdepartementet

Regeringsbeslut 11

2007-11-29 Fi2006/2581
(delvis)

Statskontoret
Box 8110
104 70 STOCKHOLM



Ansökan om förlängd tid för redovisning av uppdrag

Regeringen beslutade den 7 december 2006 att uppdra till Statskontoret att analysera tänkbara åtgärder för att ytterligare stärka den kommunala revisionens oberoende (Fi2006/2581). Enligt regeringens beslut skall redovisning av uppdraget ske den 1 december 2007.

Statskontoret har under hand ansökt om förlängd tid för redovisning av uppdraget.

Regeringens beslut

Utredningstiden förlängs. Statskontoret skall i stället redovisa sitt uppdrag senast den 14 april 2008.

På regeringens vägnar


Mats Odell


Helena Linde

Kopia till:
Justitiedepartementet/L1
Statsrådsberedningen
Sveriges Kommuner och Landsting

Postadress
103 33 Stockholm
Besöksadress
Drottninggatan 21

Telefonväxel
08-405 10 00
Telefax
08-21 73 86

E-post: registrator@finance.ministry.se
Telex
117 41 FINANS S

Bilaga 2

Deltagare i referensgruppen för den kommunala revisionens oberoende

Inge Danielsson (Riksrevisionen)

Arne Hasselgren, (STAREV)

Ann Britt Karlsson (Jönköpings internationella Handelshögskola)

Helena Linde (Finansdepartementet)

Ulf Nersing (Stadsrevisor i Norrköping)

Ulf Persson (SKYREV)

Karin Tengdelius (Sveriges Kommuner och Landsting)

