# Årlig revision i statsförvaltningen

Ur KB:s samlingar
Digitaliserad år 2014
KUNGL. BIBLIOTEKET
National Library of Sweden

SOU

1990:64

Betänkande av revisionsutredningen

# Årlig revision i statsförvaltningen

SOU

1990:64

Betänkande av revisionsutredningen

Ref HB 0c

Statens offentliga utredningar
1990:64
Civildepartementet

# Årlig revision i statsförvaltningen

Betänkande av revisionsutredningen
Stockholm 1990

SOU och Ds kan köpas från Allmänna Förlaget, som också på uppdrag av regeringskansliets förvaltningskontor ombesörjer remissutsändningar av dessa publikationer.

Adress: Allmänna Förlaget
Kundtjänst
106 47 Stockholm
Tel 08/739 96 30
Telefax: 08/739 95 12

Publikationerna kan också köpas i Informationsbokhandeln, Malmtorgsgatan 5, Stockholm.

ISBN 91-38-10621-3
ISSN 0375-250X

Graphic Systems AB, Göteborg 1990

# Till statsrådet och chefen för civildepartementet

Regeringen bemyndigade den 25 maj 1989 chefen för civildepartementet att tillkalla en särskild utredare med uppgift att göra en översyn av den statliga redovisningsrevisionen.

Med stöd av bemyndigandet tillkallade departementschefen den 1 september 1989 överdirektören Åke Gustafsson som särskild utredare.

Till sakkunniga att biträda i utredningen förordnades likaledes den 1 september 1989 docenten Göran Arvidsson, auktoriserade revisorn Margareta Damberg, kanslirådet Thorvald Pettersson, revisionsdirektören Bo Sandberg och numera kanslirådet Gunnar Österberg. Pettersson entledigades den 7 mars 1990. I hans ställe förordnades samma dag numera kanslirådet Kerstin Andersson att vara sakkunnig.

Såsom experter utsågs den 1 september 1989 byrådirektören Carina Bergman-Marcus, chefsrevisorn Anders Major, chefekonomen Richard Murray och kanslichefen Ove Nilsson.

Till sekreterare förordnades samma dag avdelningsdirektören Monica Malm.

Utredningsarbetet har bedrivits under namnet revisionsutredningen.

Jag får härmed överlämna betänkandet Årlig revision i statsförvaltningen (SOU 1990:64).

De sakkunniga och experterna har anslutit sig till de förslag som redovisas i betänkandet. Särskilda yttranden har avgetts av Sandberg och Murray.

Mitt uppdrag är härigenom slutfört.

Stockholm den 21 augusti 1990

Åke Gustafsson

/Monica Malm

# Innehåll

*Sammanfattning* ... 9

1 *Utredningsuppdraget* ... 13
1.1 Allmänna utgångspunkter ... 13
1.2 Redovisningsrevisionens inriktning ... 13
1.3 Årsbokslut, resultatredovisning och revisionsberättelse 15
1.4 Särskilda kompetenskrav för statliga redovisningsrevisorer ... 16
1.5 Resursfrågor m.m ... 16
1.6 Regeländringar ... 17

2 *Myndigheternas årsredovisning* ... 19
2.1 Bestämmelser om årsbokslut och resultatredovisning . 19
2.1.1 Bokföring och årsbokslut ... 19
2.1.2 Resultatredovisning ... 21
2.2 Behovet av en samlad årlig redovisning ... 22
2.2.1 Kritik mot myndigheternas årsbokslut ... 22
2.2.2 Sambandet mellan årsbokslutet och resultatredovisningen ... 23
2.2.3 Utvecklingstendenser ... 24
2.2.4 En årsredovisning ... 25
2.3 Årsredovisningens utformning ... 27
2.3.1 Strukturen på årsredovisningen ... 27
2.3.2 Innehållet i resultatredovisningen ... 29
2.3.3 Informationen om årsbokslutet ... 30
2.3.4 Ny struktur på redovisningen ... 32
2.3.5 God redovisningssed ... 32

3 *Inriktning och omfattning av den årliga revisionen* ... 35
3.1 Nuvarande redovisningsrevision ... 35
3.1.1 Inriktning av revisionen ... 35
3.1.2 Granskning av internkontroll och substansgranskning ... 36
3.2 Granskning av resultatredovisningen ... 36
3.2.1 Rättvisande redovisning ... 36
3.2.2 Väsentlighet och risk ... 38

3.2.3 Speciella granskningsområden ..... 39
3.2.4 God revisionssed vid granskning av resultatredovisningen ..... 41
3.3 Granskning av informationen om årsbokslutet i årsredovisningen ..... 42
3.3.1 Löpande granskning ..... 42
3.3.2 Årsbokslut och årsredovisning ..... 42
3.4 Prioritering av revisionen mellan åren ..... 43
3.4.1 Utgångspunkter för prioriteringen ..... 43
3.4.2 Resultatredovisningen ..... 43
3.4.3 Bokslutsinformationen i årsredovisningen ..... 45

4 *Avrapportering av revisionen* ..... 47
4.1 Nuvarande former för avrapportering ..... 47
4.1.1 Löpande rapportering under året ..... 47
4.1.2 Årlig revisionsrapport ..... 47
4.1.3 Revisionsberättelse ..... 48
4.2 Avrapportering av den framtida årliga revisionen ..... 48
4.2.1 Löpande rapportering under året ..... 48
4.2.2 Revisionsberättelse ..... 49
4.2.3 Revisionsrapport och andra former för avrapportering ..... 51
4.2.4 Samlad avrapportering av revisionen ..... 52

5 *Beslutsordning för statlig årsredovisning och revision* ..... 55
5.1 Nuvarande beslutsordning för årsbokslut, resultatredovisning och revision ..... 55
5.1.1. Årsbokslut ..... 55
5.1.2 Resultatredovisning ..... 56
5.1.3 Revisionsberättelse och revisionsrapport ..... 56
5.2 Årsredovisningen ..... 56
5.2.1 Upprättandet av årsredovisning ..... 56
5.2.2 Bokslutet ..... 57
5.2.3 Tidpunkten för årsredovisningen ..... 58
5.3 Revisionen av årsredovisningen ..... 60
5.3.1 Hantering av revisionsberättelsen ..... 60
5.3.2 Beslut av myndigheten i anledning av revisionsberättelse och revisionsrapport ..... 61
5.3.3 Revisionsberättelse till regeringen ..... 62
5.3.4 Revisorspåteckning ..... 65
5.3.5 Tidpunkten för revisionsberättelsen ..... 66
5.4 Fastställande av årsredovisningen ..... 68
5.4.1 Innebörden av fastställande i fråga om årsbokslut eller årsredovisning ..... 68
5.4.2 Formellt fastställande av årsredovisningen ..... 68

6 *Revisorn som rådgivare* ... 71
6.1 Nuvarande praxis för rådgivning ... 71
6.1.1 Statliga revisorer ... 71
6.1.2 Kommunala revisorer ... 72
6.1.3 Auktoriserade och godkända revisorer ... 72
6.2 Principiella synpunkter på revisorsrollen och rådgivningen ... 73
6.2.1 Revisorns oberoende ... 73
6.2.2 Rådgivning inom ramen för revisionen ... 74
6.2.3 Rådgivning utöver revisionen ... 74
6.3 Inriktningen av revisorns rådgivning i revisionsarbetet 75
6.3.1 Råd om ekonomisk redovisning ... 75
6.3.2 Råd om resultatredovisning ... 76
6.3.3 Medverkan i information och utbildning ... 76

7 *Kompetenskrav för statliga revisorer* ... 79
7.1 Statliga redovisningsrevisorer ... 79
7.1.1 Formella kompetenskrav ... 79
7.1.2 Intern utbildning och praktik ... 80
7.1.3 Nuvarande kompetensprofil ... 80
7.2 Kommunala revisorer ... 81
7.3 Auktoriserade och godkända revisorer ... 81
7.3.1 Allmänna föreskrifter ... 81
7.3.2 Teoretisk utbildning ... 82
7.3.3 Praktik ... 83
7.4 Den årliga revisionens krav på revisorerna ... 83
7.4.1 Styr- och finansieringsformer i statsverksamheten ... 83
7.4.2 Granskning av resultatredovisningen ... 84
7.4.3 Rollen som rådgivare ... 84
7.5 Utformningen av kompetenskrav ... 85
7.5.1 Allmänna utgångspunkter ... 85
7.5.2 Teoretisk utbildning ... 86
7.5.3 Praktik ... 87
7.5.4 Formella kompetenskrav ... 88
7.6 Samverkan inom offentlig revision ... 89
7.6.1 Samarbete mellan statlig och kommunal revision ... 89
7.6.2 Rådgivande organ i revision ... 89

8 *Finansieringen av den årliga revisionen* ... 91
8.1 Finansieringen av nuvarande revision ... 91
8.1.1 Finansieringsformer ... 91
8.1.2 Kostnader för revisionen ... 92

8.2 Anslags- eller avgiftsfinanisering ... 92
8.2.1 Motiv för olika finansieringsformer ... 92
8.2.2 Uppdragsmyndigheter ... 94
8.2.3 Förvaltningsmyndigheter ... 94
8.3 Resursbehovet för den årliga revisionen ... 95

9 *Författningar om revisionen* ... 97
9.1 Nuvarande författningar ... 97
9.1.1 Lagar ... 97
9.1.2 Förordningar ... 98
9.2 Former för författningsreglering ... 99
9.2.1 Alternativa former för regleringen ... 99
9.2.2 En revisionsförordning ... 100
9.2.3 Verksförordningen ... 102
9.2.4 Förslag till förordningar ... 103

*BILAGOR* ... 105
Bilaga 1 Direktiv ... 105
Bilaga 2 Utvecklingen av den statliga revisionen i korthet 113
Bilaga 3 Den nuvarande redovisningsrevisionen ... 121
Bilaga 4 Den statliga revisionen i övriga nordiska länder 131
Bilaga 5 Bokslutsarbetet hos myndigheterna ... 139
Bilaga 6 Förslag till revisionsförordning ... 143
Bilaga 7 Förslag till förordning om ändring i verksförordningen ... 145
Bilaga 8 Förslag till förordning om ändring i budgetförordningen ... 147
Bilaga 9 Särskilda yttranden ... 149

# Sammanfattning

*Utredningsuppdraget*

Jag har haft till uppgift att göra en översyn av den statliga redovisningsrevisionen. Riksrevisionsverket (RRV) granskar i denna revision de statliga myndigheternas räkenskaper och årsbokslut. Granskningen avslutas med att verket lämnar en revisionsberättelse till den granskade myndigheten.

Enligt budgetförordningen skall myndigheterna numera lämna en årlig resultatredovisning till regeringen. I mitt uppdrag har ingått att överväga hur man skall kunna föra samman den information som lämnas i resultatredovisningen och i årsbokslutet. Jag har också haft att överväga hur en revision av resultatredovisningen skall gå till och hur revisionsinsatserna skall prioriteras.

En annan uppgift har varit att pröva hur besluten bör fattas när det gäller myndigheternas årliga redovisningar och de revisionsberättelser som avges efter granskningen av dessa. Frågor om kompetenskrav för statliga redovisningsrevisorer och utformningen av bestämmelser om revisionen har även ingått i utredningsuppdraget.

*En årsredovisning*

Jag föreslår att de statliga myndigheterna varje år skall upprätta en årsredovisning. Denna skall lämnas till regeringen.

Årsredovisningen skall omfatta resultatredovisning samt resultaträkning, balansräkning och finansieringsöversikt. Resultatredovisningen i årsredovisningen skall innehålla samma information som finns i den nuvarande årliga resultatredovisningen. Resultaträkningen och balansräkningen motsvarar de räkningar av samma slag som nu finns i årsboksluten. I finansieringsöversikten skall lämnas en redovisning av hur myndigheten använt sina anslag och övriga medel. Uppdragsmyndigheter skall också lämna en finansieringsanalys.

Jag pekar på viktigare uppgifter som alltid bör ingå i resultatredovisningen. Dessa uppgifter bör framgå av budgetförordningen.

Årsredovisningen skall upprättas enligt god redovisningssed. För att främja utvecklingen av sådan sed föreslår jag att RRV:s redovisningskommitté kompletteras.

*Den årliga revisionen*

Jag föreslår att den årliga revisionen skall omfatta hela den nya årsredovisningen. Det innebär att granskningen också kommer att avse den redovisning som myndigheten lämnar i resultatredovisningen. Revisionen skall utföras enligt god revisionssed.

I betänkandet diskuterar jag främst hur granskningen av resultatredovisningen skall gå till i praktiken. Jag anser att revisionen av denna skall kunna utföras efter liknande metoder som nu tillämpas för revisionen av årsboksluten. Det innebär att granskningen skall bygga på en bedömning av väsentlighet och risk. Revisionen kan inte gå lika djupt på alla områden. Den kan också behöva varieras mellan åren. I vissa fall måste den även begränsas till att allmänt bedöma om uppgifterna i myndighetens redovisning verkar rimliga.

Avgörande är att granska att årsredovisningen i sin helhet ger en korrekt bild av den verksamhet som myndigheten ansvarat för. De uppgifter som budgetförordningen kräver skall alltid finnas med.

Jag ser det som naturligt att revisorerna ger myndigheterna råd under revisionsarbetet. Denna rådgivning får dock inte påverka revisorns ställning som oberoende granskare. Ett nytt område där revisorns råd kan komma att efterfrågas är hur myndigheterna skall utforma sin resultatredovisning.

*Avrapportering av revisionen*

Den årliga revisionen avrapporteras i en revisionsberättelse. Uttalandena i denna skall avse den nya årsredovisningen.

Revisionen skall enligt mitt förslag även omfatta uppgifterna i myndighetens resultatredovisning. Genom att revisionen utsträcks, kommer den att innebära en vidare bedömning av myndigheten och dess verksamhet än nu. Detta bör komma till uttryck i revisionsberättelsen. Jag föreslår därför att denna skall ha ett uttalande om något förhållande kommit fram vid revisionen som särskilt bör anmälas.

Myndigheterna bör liksom hittills kunna få synpunkter från revisionen även genom en revisionsrapport. Denna bör då gälla enbart frågor av sådan vikt att de bör behandlas av myndighetens styrelse. Styrelsen bör också kunna få en muntlig redogörelse för den revision som genomförts.

Jag föreslår vidare att RRV när det bedöms lämpligt lämnar en redogörelse till regeringen för de problem av mera generell karaktär som kommit fram vid revisionen under föregående år.

*Beslut om årsredovisning och revisionsberättelse*

Jag föreslår att myndighetens styrelse skall besluta om årsredovisningen och därmed ha ansvar för denna rapportering till regeringen. Däremot skall styrelsen inte fatta det slutliga beslutet i anledning av revisionsberättelsen. Jag föreslår att revisionsberättelsen skall lämnas till regeringen. Genom detta blir det regeringen som tar ställning till de åtgärder som revisionsberättelsen kan föranleda. Det får i praktiken betydelse främst när berättelsen innehåller anmärkningar mot myndighetens årsredovisning.

Årsredovisningen skall vara en viktig del i myndighetens avrapportering till regeringen inför budgetarbetet. Vid nuvarande ordning för detta arbete behöver den lämnas senast den 15 september. Revisionsberättelsen skall lämnas senast en månad efter tidpunkten för årsredovisningen.

*Revisorernas kompetens*

I betänkandet diskuteras om de statliga revisorerna bör ha någon form av auktorisation liknande den som gäller inom den enskilda verksamheten. Jag konstaterar att förutsättningarna för den statliga verksamheten är annorlunda, och att någon sådan reglering av kompetenskraven därför inte behövs. Däremot pekar jag på värdet av att mera precisera vilken utbildning och praktik som revisorerna bör ha. Jag föreslår också att man överväger någon form av dokumentation över förvärvad kompetens.

Jag anser det önskvärt med ökad samverkan mellan statlig och kommunal revision. För att vidga kontakterna inom revisionen föreslår jag att en rådgivande delegation för revisionsfrågor knyts till RRV.

*Finansieringen av revisionen*

Den nuvarande redovisningsrevisionen finansieras i huvudsak genom anslag till RRV. Affärsverk, stiftelser och vissa uppdragsmyndigheter betalar dock för revisionen.

I betänkandet diskuterar jag fördelar och nackdelar med anslagsfinansiering resp. avgiftsfinansiering av revisionen. Finansieringsformen får inte medföra att revisionens oberoende påverkas. Avgiftsfinansiering för vissa uppdragsmyndigheter har nyligen börjat. Jag anser att en sådan i princip bör gälla för denna typ av myndigheter. Erfarenheterna av den nuvarande avgiftsfinansieringen bör utvärderas.

En utökning av den årliga revisionen till att omfatta även myndigheternas resultatredovisningar medför att det behövs ökade resurser. Jag bedömer att detta inte kan klaras genom rationaliseringar och omprioriteringar inom ramen för nuvarande revision.

*Författningar*

I betänkandet redovisas tre olika möjligheter att reglera revisionen. Detta kan göras genom en lag om revisionen, genom en revisionsförordning och genom den nuvarande formen med instruktion för revisionsmyndigheten. Jag konstaterar att det inte behövs en lag för den årliga revisionen, som jag närmast haft att pröva. Av de övriga alternativen anser jag att en revisionsförordning har klara fördelar. Jag föreslår därför en sådan.

I betänkandet föreslår jag även ändringar i budgetförordningen och verksförordningen som en följd av den nya årsredovisningen och hanteringen av denna.

# 1 Utredningsuppdraget

## 1.1 Allmänna utgångspunkter

Direktiven för utredningen anger att en viktig utgångspunkt för utredningsarbetet skall vara den nya budgetprocess som håller på att införas. Det betonas att redovisningsrevisionen är ett av de viktigaste instrumenten för att säkerställa att regering och riksdag får en korrekt och adekvat redovisning att grunda sina beslut på samt för att en effektiv uppföljning skall kunna genomföras.

Mot denna bakgrund har jag ansett det väsentligt att de förslag som läggs fram om revisionen är utformade så att den årliga revisionen blir en naturlig och viktig del i budgetprocessen. Samtidigt bör betonas att det är myndigheterna som har ansvaret för att den redovisning som de lämnar är riktig. Revisionens uppgift är att kontrollera detta. Det bör ske på ett sätt som främjar utvecklingen av en god redovisning hos myndigheterna.

Jag har också bedömt det som viktigt att revisionen får en starkare ställning i förhållande till de reviderade myndigheterna. Detta kommer framför allt till uttryck genom en ändrad beslutsordning som jag föreslår i fråga om resultatet av revisionen.

Som en bakgrund till diskussionen och förslagen i det följande lämnar jag i bilagor en redogörelse för utvecklingen av den statliga revisionen (bilaga 2), den nuvarande redovisningsrevisionen (bilaga 3) och den statliga revisionen i övriga nordiska länder (bilaga 4).

I det följande redovisar jag de olika frågor som utredningen skall behandla enligt direktiven. Samtidigt anges var i betänkandet som dessa frågor behandlas.

Direktiven för utredningen återges i sin helhet i bilaga 1.

## 1.2 Redovisningsrevisionens inriktning

Riksrevisionsverket (RRV) är central förvaltningsmyndighet för den statliga revisionen. Denna omfattar både förvaltnings- och redovisningsrevision.

Den nuvarande grundläggande inriktningen av redovisningsrevisionen, som utredningsuppdraget gäller, skall enligt direktiven ligga fast.

Redovisningsrevisionen omfattar för närvarande en årlig granskning av myndigheternas årsbokslut och underliggande redovisning. Enligt budgetförordningen (1989:400) skall myndigheterna också lämna en resultatredovisning varje år. Redovisningsrevisionen bör enligt direktiven också omfatta någon form av granskning av den information som lämnas i dessa resultatredovisningar. I utredningsuppdraget ingår därför att överväga bl.a. innehåll och form för en sådan vidgad granskning.

För bedömningen av den statliga verksamheten är myndigheternas resultatredovisningar av utomordentlig betydelse. Jag utgår därför ifrån att dessa redovisningar skall granskas i den årliga revisionen i samma utsträckning som den information som myndigheterna lämnar i sina bokslut. Revisionen av resultatredovisningen innebär emellertid väsentligt andra problem än den nuvarande revisionen av enbart årsbokslutet med underliggande räkenskaper. Dessa frågor och förslagen i anslutning härtill behandlar jag i avsnitt 3.2.

Mot bakgrund av den nya budgetprocessen skall enligt direktiven övervägas förutsättningarna för en prioritering av redovisningsrevisionen mot en granskning av de myndigheter som ett visst år avses bli föremål för en fördjupad budgetprövning.

Denna fråga gäller främst i vilken utsträckning revisionen skall göras mera ingående de år då myndigheten skall lämna en fördjupad anslagsframställning. Detta kommer att diskuteras i avsnitt 3.4.2.

I direktiven konstateras att efterfrågan på rådgivning från redovisningsrevisionen i redovisnings- och internkontrollfrågor är stor och att den beräknas öka. I uppdraget ingår därför att överväga hur denna ökade efterfrågan skall kunna tillgodoses och vilka konsekvenser detta får för redovisningsrevisionen. Denna fråga bör också enligt direktiven kunna omfatta rådgivning till regeringskansliet.

I kapitel 6 diskuteras den roll som revisorn kan ha som rådgivare. Det gäller främst när rådgivningen ingår som en naturlig del i revisionen. Andra former för rådgivning torde bli av mycket begränsad omfattning av skäl som närmare anges i kapitlet.

När det gäller stödet i övrigt till myndigheterna och regeringskansliet konstaterar jag att en särskild utredning om de s.k. stabsmyndigheternas verksamhet (C 1990:04) numera arbetar med hithörande frågor. Jag utgår därför ifrån att den rådgivning som kan behövas utöver vad revisorerna kan tillgodose kommer att behandlas i detta sammanhang.

Redovisningsrevisionens delvis förändrade inriktning innebär enligt direktiven i vissa avseenden ett närmande till de uppgifter som tidigare ingår i förvaltningsrevisionen. I utredningen skall översiktligt redovisas hur ett fortsatt utvecklingsarbete i detta avseende bör kunna genomföras.

Jag konstaterar att RRV i särskild rapport till regeringen

1990–02–28 med anledning av myndighetsspecifika direktiv för sin anslagsframställning tagit upp bl.a. förvaltningsrevisionens roll i samband med den nya budgetprocessen och därvid även samarbetet mellan redovisningsrevisionen och förvaltningsrevisionen. Jag förutsätter därför att ett fortsatt utvecklingsarbete bedrivs med utgångspunkt från en ökad samverkan mellan de båda revisionsformerna.

## 1.3 Årsbokslut, resultatredovisning och revisionsberättelse

Direktiven tar upp frågan om sambandet mellan myndigheternas årsbokslut och resultatredovisning. Utredningen skall överväga hur den samlade informationen i årsbokslut och resultatredovisning bör utformas för att den skall kunna vara överskådlig och tillgänglig för olika beslutsfattare och hur redovisningsrevisionen bör ske i anslutning härtill.

Jag finner att en samlad årsredovisning är nödvändig för att resultatet av myndigheternas verksamhet skall kunna bedömas och utgöra en utgångspunkt för den fortsatta styrningen av verksamheten. Det bör i denna årsredovisning vara en nära koppling mellan redovisningen av resultatet av verksamheten och det ekonomiska utfallet av denna. Hur årsredovisningen bör utformas diskuteras närmare i kapitel 2. Jag ger där också vissa förslag till ändringar i budgetförordningen som en följd av detta.

De tidpunkter som i dag gäller för myndigheterna att fastställa årsbokslut och de tidpunkter som gäller för revisionen har uppfattats som irrationella. Mot bakgrund av detta skall utredningen enligt direktiven överväga en ändring av tidpunkterna, bl.a. för att en samordning skall kunna ske av de olika dokumenten.

Att bestämma tidpunkterna för de olika momenten i bokslutsprocessen och den därmed sammanhängande revisionen innebär en besvärlig avvägning mellan skilda intressen. Detta diskuteras närmare i avsnitten 5.2.3 och 5.3.5. Jag utgår härvid ifrån att både årsredovisningarna och revisionsberättelserna över dessa skall lämnas i sådan tid att de får den viktiga roll i budgetprocessen som de bör ha.

En väsentlig fråga när det gäller årsbokslutet och den föreslagna årsredovisningen samt revisionsberättelsen är vem som skall fatta de beslut som blir aktuella. En viktig principiell invändning mot den ordning som nu gäller är att myndighetens styrelse både upprättar bokslutet och prövar revisionsberättelsen. I utredningsarbetet skall därför övervägas vilken beslutsordning som bör tillämpas.

Jag utgår ifrån den beslutsordning som bör gälla i fråga om den föreslagna årsredovisningen. Min uppfattning är att man klart bör skilja mellan ansvaret för att upprätta årsredovisningen och ansvaret

för att ta ställning till den revisionsberättelse som lämnas över denna årsredovisning. I avsnitten 5.3.2 och 5.3.3 diskuteras två alternativ för en sådan åtskillnad. Det alternativ som jag förordar innebär att regeringen mera engageras i besluten.

Utökningen av myndigheternas redovisning till att även avse resultatet av verksamheten påverkar innehållet i revisionsberättelsen. I utredningsuppdraget ingår att överväga om uttalandet i revisionsberättelsen också bör gälla prestationsredovisningen.

Revisionen skall avse hela årsredovisningen, således även resultatredovisningen. I avsnitt 4.2.2 tar jag upp frågan om hur revisionsberättelsen mot denna bakgrund bör utformas. I avsnitt 5.3.4 diskuteras om revisorn på årsredovisningen också bör teckna en hänvisning till revisionsberättelsen.

## 1.4 Särskilda kompetenskrav för statliga redovisningsrevisorer

Som ett led i arbetet med att utveckla den statliga redovisningsrevisionen skall i utredningsarbetet övervägas förutsättningarna för att tillämpa särskilda kompetenskrav för statliga redovisningsrevisorer, hur dessa krav bör kunna regleras och var sådana beslut bör kunna meddelas. I direktiven pekas i detta sammanhang på det system med auktorisation eller godkännande som tillämpas för revisorer som är verksamma inom den privata sektorn.

Kapitel 7 behandlar denna fråga. Jag gör där en jämförelse mellan de förutsättningar som gäller för den statliga revisionen och revision av enskild verksamhet. Jag konstaterar att någon formell auktorisation inte behövs på den statliga sidan. Det finns ändå anledning att klarlägga vilka kompetenskrav som bör ställas upp. Detta diskuteras närmare i kapitlet, där jag också ger vissa synpunkter på hur dessa krav kan formaliseras.

I kapitlet pekas på betydelsen av en ökad samverkan mellan statlig och kommunal revision. Förslag som syftar till detta läggs fram.

## 1.5 Resursfrågor m.m.

För utredningsarbetet gäller allmänt de direktiv som utfärdats om dels utredningsförslagens inriktning (dir. 1984:5), dels beaktande av EG-aspekter i utredningsverksamheten (dir. 1988:43).

Detta innebär att finansieringen av framlagda förslag bör redovisas. Jag tar upp detta i ett särskilt kapitel (kapitel 8). Jag diskuterar där två alternativ för finansiering av revisionen, nämligen anslagsfinansiering och avgiftsfinansiering. I betänkandet konstateras att utvidgningen av revisionen till att även avse en granskning av resul-

tatredovisningen i myndigheternas årsredovisning medför behov av ökade resurser.

Vad gäller EG-aspekter finner jag inte att några sådana blir aktuella i fråga om de förslag som läggs fram.

## 1.6 Regeländringar

I utredningsarbetet ingår att göra en översyn av de bestämmelser som reglerar redovisningsrevisionen och vid behov anpassa dessa till de överväganden som görs i övrigt. I detta sammanhang betonas i direktiven att man bör eftersträva att harmonisera de revisionsbegrepp som används i den statliga revisionen med motsvarande begrepp i den enskilda revisionen.

Att få likartade redovisnings- och revisionsbegrepp i offentlig och enskild verksamhet har varit en strävan under hela utredningsarbetet. Detta gäller bl.a. motiven för utformningen av den föreslagna årsredovisningen.

De författningar som gäller för revisionen redovisas i kapitel 9. Frågan om regeländringar som föranleds av den föreslagna årsredovisningen diskuteras i kapitlen 2 och 5. I kapitel 9 behandlas bl.a. frågan om de olika bestämmelserna för den årliga revisionen bör samlas i en särskild revisionsförordning. Jag lämnar förslag till hur en sådan förordning skulle kunna utformas.

# 2 Myndigheternas årsredovisning

**Förslag**

Myndigheterna skall varje år lämna en årsredovisning till regeringen.

Årsredovisningen skall innehålla samlad information om myndighetens ekonomi och verksamhet. Den skall därmed innehålla både sådan information som nu skall finnas i resultatredovisningen och information om myndighetens årsbokslut.

Årsredovisningen skall omfatta resultatredovisning samt resultaträkning, balansräkning och finansieringsöversikt.

Bestämmelser om årsredovisningen tas in i budgetförordningen. Där anges vilka förhållanden som resultatredovisningen särskilt skall belysa.

Finansieringsöversikten skall omfatta medel från anslag och övriga medel som tillförts verksamheten.

Årsredovisningen skall upprättas enligt god redovisningssed. RRV:s redovisningskommitté bör kompletteras.

RRV bör få i uppdrag att göra en översyn av bokföringsförordningen.

## 2.1 Bestämmelser om årsbokslut och resultatredovisning

### 2.1.1 Bokföring och årsbokslut

De statliga myndigheterna är bokföringsskyldiga enligt bestämmelserna i förordningen (1979:1212) med föreskrifter om statliga myndigheters bokföring (ändrad 1984:536), i det följande benämnd bokföringsförordningen. En särskild förordning (1985:498) reglerar avräkning av utgifter på statsbudgeten. Dessutom finns ett antal specialförordningar som rör myndigheternas redovisning.

Bokföringsskyldigheten skall enligt 2 § bokföringsförordningen fullgöras på det sätt som överensstämmer med god redovisningssed. Härvid skall de särskilda bestämmelserna för den statliga verksamheten iakttas.

Enligt 10 § förordningen skall räkenskapsåret omfatta perioden den 1 juli – den 30 juni (budgetåret), om inte annat föreskrivs.

För varje räkenskapsår skall den bokföringsskyldige enligt 11 § förordningen upprätta ett sammandrag av årets räkenskaper (årsbokslut).

Principerna för god redovisningssed skall i tillämpliga delar beaktas vid upprättande av all ekonomisk information. Det gäller alltså både den löpande redovisningen och årsbokslutet. I 23 § förordningen anges att närmare föreskrifter om hur bokföringsskyldigheten skall fullgöras meddelas av RRV. Beträffande innebörden av god redovisningssed hänvisas i bokföringsförordningen även till bokföringsnämndens uttalanden och till rekommendationer av Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR.

Affärsverken och vissa andra myndigheter skall upprätta sitt bokslut enligt bestämmelserna i 12 § bokföringsförordningen. Det innebär att bokslutsdokumenten skall utgöras av:

- balansräkning
- resultaträkning
- anslagsredovisning
- finansieringsanalys.

De myndigheter som det gäller, förutom affärsverken, är uppdragsmyndigheter och andra myndigheter med omfattande uppdragsverksamhet.

För andra bokföringsskyldiga myndigheter, dit flertalet förvaltningsmyndigheter hör, skall årsboksluten upprättas enligt bestämmelserna i 13 § bokföringsförordningen. Bokslutsdokumenten för dessa myndigheter skall vara:

- balansräkning
- anslagsredovisning
- ekonomisk verksamhetsredovisning.

Balansräkningen skall i sammandrag redovisa tillgångar och skulder samt kapital. För myndigheter som redovisar enligt 12 § bokföringsförordningen skall samtliga tillgångar redovisas. Tillgångarna skall uppdelas i omsättningstillgångar och anläggningstillgångar.

Anslagsredovisningen skall omfatta myndighetens redovisning mot statsbudgetens utgiftsanslag och inkomsttitlar. Här redovisas de anslag som myndigheten fått i regleringsbrev och genom andra regeringsbeslut. Vidare redovisas inkomster under anslagen, myndighetens inkomster under olika inkomsttitlar i statsbudgeten och

utfallet för myndighetens del på utgiftsanslagen. I redovisningen skall myndigheten ta upp även anslagsmedel som den fått från annan myndighet.

Resultaträkningen hos affärsverk och uppdragsmyndigheter skall i sammandrag redovisa samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret. Den skall också lämna en med hänsyn till verksamhetens art tillfredsställande redovisning för hur årets överskott eller underskott uppkommit.

Den ekonomiska verksamhetsredovisningen (EVR) hos bl.a förvaltningsmyndigheterna skall omfatta en sammanställning över samtliga medel som tillförts från anslag och andra finansieringskällor samt en redovisning av hur medlen använts. Redovisningen skall delas upp i program, verksamhetsgren och organisatorisk enhet eller på annat sätt som ger en med hänsyn till verksamhetens art tillfredställande specifikation av hur medel tillförts och använts.

Finansieringsanalysen hos affärsverken och vissa uppdragsmyndigheter skall utgöras av en sammanställning över samtliga medel som tillförts från anslag och övriga finansieringskällor samt en redovisning av hur medlen använts.

Som tekniskt system använder den övervägande delen av myndigheterna det generella statliga redovisningssystemet, system S. Flertalet myndigheter utnyttjar den s. k. S-planen som kontoplan.

En närmare beskrivning av bokslutsarbetet finns i bilaga 5.

### 2.1.2 Resultatredovisning

Myndigheterna skall enligt budgetförordningen årligen lämna en resultatredovisning. Bestämmelserna om resultatredovisning skall tillämpas första gången för budgetåret 1991/92. Budgetförordningen gäller dock inte myndigheterna under försvarsdepartementet och inte heller affärsverken. För försvarets myndigheter gäller i stället totalförsvarets budgetförordning (1989:924).

Resultatredovisningen skall enligt 2 § budgetförordningen avse all den verksamhet som myndigheten bedriver eller svarar för under det budgetår som de omfattar, oavsett hur verksamheten finansieras.

Syftet med resultatredovisningen är enligt 18 § att den kortfattat och koncentrerat skall ge underlag för myndighetens och regeringens uppföljning och bedömning av verksamhetens resultat. Av redovisningen skall också framgå om väsentliga förändringar har inträffat inom myndighetens verksamhetsområde.

Budgetförordningen anger inte vilka typer av uppgifter som skall ingå i resultatredovisningen. I en vägledning, som utarbetats för tillämpning av förordningen i denna del, har kraven på resultatredo-

visningen närmare preciserats. Av vägledningen framgår att resultatredovisningen skall svara på följande huvudfrågor:

- har verksamheten inriktats i enlighet med statsmakternas intentioner
- har givna uppdrag utförts
- har verksamheten genomförts rationellt
- har förutsättningarna för verksamheten ändrats.

Resultatredovisningen skall innehålla vissa basuppgifter. Dessa kan sedan kompletteras med olika tilläggsuppgifter.

När det gäller verksamheten och dess finansiering skall myndigheten redovisa sina arbetsuppgifter och kostnaderna för dessa fördelat på olika verksamhetsgrenar. En redovisning skall härvid lämnas både för myndighetens förvaltningsverksamhet och för dess sakverksamhet.

Personal- och kompetensförsörjningen inom myndigheten skall beskrivas. Härvid skall särskilt uppmärksammas konsekvenser av ändrad verksamhetsinriktning, förändringar på arbetsmarknaden och eventuellt ändrade kompetenskrav.

I fråga om prestationer skall så långt det är möjligt slutprestationerna redovisas. Det gäller både anslagsfinansierade och avgiftsfinansierade prestationer. Styckkostnader för olika viktigare produkter och prestationer skall också anges. Om möjligt skall myndigheten beräkna produktiviteten för delar eller hela verksamheten.

De olika utgiftsslagen i förvaltningsverksamheten skall redovisas. Kostnader och utgifter i löpande priser skall räknas om med hänsyn till prisutvecklingen, så att resursförbrukningen kan jämföras mellan åren.

Effekter inom myndighetens verksamhetsområde förutsätts bli belysta, om de fortlöpande kan följas upp och är lätt tillgängliga.

De tilläggsuppgifter som myndigheten lämnar skall vara sådana som är av vikt både för myndighetens anställda och för andra intressenter. Till sådana uppgifter kan höra frågor om anställningsförhållanden, arbetsmiljö, medbestämmande och jämställdhet.

## 2.2 Behovet av en samlad årlig redovisning

### 2.2.1 Kritik mot myndigheternas årsbokslut

De statliga myndigheternas årsbokslut ger idag inte den information om verksamheten som behövs. Kritik har också riktats mot boksluten för att dessa är svåra att förstå och ibland är alltför detaljerade.

Ett skäl till att boksluten lämnar en otillräcklig information är att myndigheterna inte kan relatera nyttan av sin verksamhet direkt till kostnaderna. Det beror på att myndigheternas prestationer oftast inte går att mäta i pengar.

Myndigheternas verksamhet finansieras i flertalet fall huvudsakligen genom anslag. Detta har återspeglats i redovisningen på så sätt att förvaltningsmyndigheterna före tillkomsten av bokföringsförordningen enbart gjorde en anslagsredovisning i enlighet med medelstilldelningen i regleringsbrevet. Fortfarande är anslagen det överordande begreppet i redovisningen, och medel från andra källor redovisas som inkomster under anslagen.

Genom bokföringsförordningen har kraven ändrats så att förvaltningsmyndigheterna gör balansräkning, anslagsredovisning och ekonomisk verksamhetsredovisning (EVR). Fortfarande gäller dock att dessa myndigheter inte upprättar någon resultaträkning.

I balansräkningen för en förvaltningsmyndighet redovisas i dagsläget inte lager eller anläggningstillgångar. Kostnader och intäkter för verksamheter som finansierats på annat sätt än via anslag redovisas på avräkningskonto i balansräkningen.

En finansieringsanalys skall främst visa hur medel har tillförts verksamheten och hur dessa har använts. Den ekonomiska verksamhetsredovisningen (EVR) kan betraktas som en kombinerad resultaträkning och finansieringsanalys, där karaktären av resultaträkning har accentuerats.

Anslagsredovisningen har i stort sett samma utformning som före tillkomsten av bokföringsförordningen.

### 2.2.2 Sambandet mellan årsbokslutet och resultatredovisningen

Resultatredovisningen som myndigheterna skall lämna enligt budgetförordningen syftar till att ge ett bättre underlag för uppföljningen och bedömningen av verksamheten än vad bokslutet gör. Det finns dock ett klart samband mellan årsbokslutet och resultatredovisningen. De ekonomiska uppgifterna i resultatredovisningen bygger på siffrorna i bokslutet. Att bokslutet är korrekt är därför en förutsättning för att också resultatredovisningen skall bli tillförlitlig.

I flera fall finns också information av likartat slag i både årsbokslutet och resultatredovisningen. I andra fall innehåller den sistnämnda redovisningen helt ny information.

När det gäller finansieringen av verksamheten skall myndigheten i resultatredovisningen redovisa kostnader för verksamhetsgrenarna och finansieringen av dessa. Uppgifterna skall lämnas för tre år bakåt i tiden. Förvaltningsverksamhet och sakverksamhet skall skiljas åt. På intäktssidan skall även disponerade anslag och övrig finansiering anges. Anslagsutfallet skall redovisas i förhållande till bestämmelserna myndighetens regleringsbrev.

Det finns likheter mellan dessa krav och de krav som i bokföringsförordningen ställs på den ekonomiska verksamhetsredovisningen

(EVR). Anvisningarna till 13 § innebär att myndigheten skall göra en uppdelning i resultaträkning och finansieringsanalys. Verksamhetsredovisningen skall vara en sammanställning över samtliga medel som tillförts från anslag och andra finansieringskällor samt en redovisning av hur medlen använts. Den skall vara uppdelad på verksamhetsområden. Medel från anslag och andra tillförda medel skall redovisas på ett likformigt sätt. I vissa fall föreskriver regeringen att resultaträkning skall lämnas för ett visst verksamhetsområde.

Skillnaderna i kraven ligger bl.a. i att resultatredovisningen skall innehålla uppgifter om tre års verksamhet, medan den ekonomiska verksamhetsredovisningen endast omfattar det gångna året. Reslutatredovisningen skall också ha uppgifter om prestationer, produktivitet och effekter.

I resultatredovisningen skall anslagsutfallet redovisas i en finansieringsöversikt. Årsbokslutet har på samma sätt en särskild anslagsredovisning.

Resultatredovisningen skall innehålla en redogörelse för personal- och kompetensförsörjningen inom myndigheten. Någon motsvarande information ger inte bokslutet.

I resultatredovisningen skall utgiftsslagen i förvaltningsverksamheten anges. Kostnader och utgifter skall räknas om från löpande priser, så att jämförelser kan göras mellan åren.

Årsbokslutet skall också innefatta uppgifter om utgiftsslagen. Dessa uppgifter redovisas i en obligatorisk bokslutsrapport i system S. Skillnaden är att man i resultatredovisningen begränsar uppgifterna till förvaltningsverksamheten, att man har delat in uppgifterna i en mer grov struktur och att man har krav på en prisomräkning.

Förändringar i omvärlden som är av väsentlig betydelse skall anges i resultatredovisningen. Enligt bokföringsförordningen skall myndigheten i årsbokslutet lämna uppgift om förhållanden som är av väsentlig betydelse för att bedöma den ekonomiska information som har tagits in i detta.

### 2.2.3 Utvecklingstendenser

Den nya budgetprocessen med en resultatorienterad styrning innebär att redovisningens betydelse som uppföljningsinstrument ökar väsentligt. Detta ställer i sin tur ökade krav på redovisningen från myndigheterna. Denna måste vara mer omfattande och kunna analyseras ur flera olika aspekter samtidigt.

Många myndigheter har idag en annan form av verksamhet än tidigare. Myndigheterna har i åtskilliga fall också en betydligt mer komplicerad finansiering genom att de får medel från andra myndigheter och andra finansieringskällor. När det gäller kraven på redo–

visningen kan flera myndigheter väl mäta sig med större enskilda företag.

Utvecklingen förutsätter andra principer för redovisningen än vad S-planen, som har sin grund i anslagsredovisningen, bygger på. Enligt bokföringsförordningen skall myndighetens totala verksamhet redovisas i den ekonomiska verksamhetsredovisningen (EVR). För närvarande kan en sådan redovisning tas fram endast genom manuella summeringar, eftersom anslagsredovisning och balansräkning rent tekniskt är de centrala bokslutsdokumenten i system S.

Behov finns av "koncernredovisning" inom vissa myndigheters verksamhetsområden. För affärsverken gäller redan att koncernredovisningar skall upprättas.

De interna intressenterna ställer i dag ökade krav på information från ekonomisystemet, men även på information från system för personalredovisning och liknande. Det hänger bl a samman med att finansieringen har förändrats och budgetansvaret i ökad utsträckning har delegerats. Tekniken för informationsbehandling inom myndigheterna har också utvecklats inte minst genom tillgången på persondatorer.

Mot bakgrund av utvecklingen inom det ekonomiadministrativa området har RRV utarbetat en redovisningsmodell för statliga myndigheter. Denna bygger på den av flertalet företag använda BAS-kontoplanen. Tanken är att denna redovisningsmodell skall vara grunden för verkets fortsatta utvecklingsarbete inom det ekonomiadministrativa området.

Riktlinjerna för den tekniska utvecklingen inom ekonomiområdet i framtiden har presenterats i RRV:s rapport Ekonomistyrning i staten – 90 talets verktyg (RRV dnr 1989:593). Inom verket pågår ett utvecklingsarbete med en version av system S, som i allt väsentligt skall klara den nya redovisningsmodellens krav.

### 2.2.4 En årsredovisning

Den information som myndigheterna skall lämna i den årliga resultatredovisningen är av stor vikt i den statliga budgetprocessen. Boksluten utgör underlag för denna redovisning. Det är därför väsentligt att bokslutsdokumenten är väl samstämda med resultatredovisningen. En strävan måste vara att den information som lämnas i resultatredovisningen överensstämmer med den som redovisas i årsbokslutet, så att oklarheter inte kan uppstå vid tolkningen av uppgifterna och så att uppgifterna inte blir motstridiga.

Utvecklingen går mot en mer omfattande information om den offentliga verksamheten både i staten och i kommuner och landsting. Det finns därför skäl för att de redovisningsdokument som lämnas för att belysa verksamheten är likartade så långt detta är

möjligt. Även för aktiebolagen ökar kraven på en god och lätt tillgänglig redovisning. En klar tendens är att årsredovisningarna, i vart fall i större företag, lämnar en mer långtgående information än vad som krävs formellt.

Jag anser mot bakgrund av vad som nu sagts att den information om den statliga myndighetens verksamhet som lämnas i resultatredovisningen och i årsbokslutet bör föras samman i ett dokument. Målet för detta dokument bör vara att det på ett lättillgängligt sätt presenterar resultatet av myndighetens verksamhet.

Frågan uppkommer då vad denna årliga rapportering skall benämnas.

Aktiebolag skall enligt aktiebolagslagen (1975:1385, ändrad senast 1990:367) upprätta en årsredovisning. Den skall bestå av resultaträkning, balansräkning och förvaltningsberättelse. Större bolag skall även foga en finansieringsanalys till förvaltningsberättelsen. Motsvarande bestämmelser gäller också för ekonomiska föreningar enligt lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar.

Inom kommuner och landsting sammanfattas också årsbokslutet i en årsredovisning. I denna ingår en verbal beskrivning av verksamhetens utfall samt driftredovisning, investeringsredovisning, resultaträkning, finansieringsanalys och balansräkning.

De statliga affärsverken skall enligt sina instruktioner lämna en årsredovisning. Den skall bestå av resultaträkning, balansräkning, finansieringsanalys och förvaltningsberättelse. Affärsverk som är uppbyggda med en koncern av bolag skall också lämna en koncernredovisning. Kraven på affärsverken överensstämmer i redovisningshänseende med vad som gäller för aktiebolagen.

För de statliga uppdragsmyndigheterna, som har sin huvudsakliga verksamhet finansierad genom taxor eller avgifter, kan det vara naturligt att kraven på redovisningen nära överensstämmer med vad som gäller för en affärsdrivande verksamhet. Detta blir särskilt markant om uppdragsmyndigheten arbetar på en marknad där det också finns enskilda företag som den konkurrerar med.

För förvaltningsmyndigheterna består intäkterna till en övervägande del av anslagen över statsbudgeten. I fråga om dessa myndigheter är det främst de samhälleliga effekterna av verksamheten som är intressanta. Den resultatredovisning som myndigheterna skall lämna enligt budgetförordningen blir därför av särskild vikt ifråga om förvaltningsmyndigheterna. Detta skulle kunna tala för att ha beteckningen resultatredovisning också för den samlade årliga redovisningen.

För de olika intressenter som skall bedöma den genomförda verksamheten är det givetvis en fördel om samma beteckning återkommer på olika håll. Benämningen årsredovisning är den gängse i kommuner, landsting, aktiebolag och ekonomiska föreningar. Detta

och det förhållandet att beteckningen årsredovisning redan förekommer inom den statliga sektorn talar för att det gemensamma dokumentet bör kallas årsredovisning. Jag föreslår alltså denna benämning.

Årsredovisningen bör vara den rapportering om den genomförda verksamheten som myndigheten lämnar till regeringen.

## 2.3 Årsredovisningens utformning

### 2.3.1 Strukturen på årsredovisningen

Syftet med årsredovisningen är att den skall utgöra en korrekt och lättillgänglig redovisning av den verksamhet som myndigheten bedrivit eller eljest svarat för under det gångna verksamhetsåret.

Årsredovisningen skall främst ge underlag för myndighetens egen och regeringens uppföljning och bedömning av verksamheten i likhet med vad som nu gäller enligt budgetförordningen i fråga om myndigheternas resultatredovisningar. Den är i detta avseende en del i budgetprocessen och blir därigenom en viktig information även för riksdagen.

Den föreslagna formen för årsredovisning är avsedd att inbegripa både den information som myndigheten enligt nuvarande regler skall lämna i den årliga resultatredovisningen och en presentation av myndighetens bokslut.

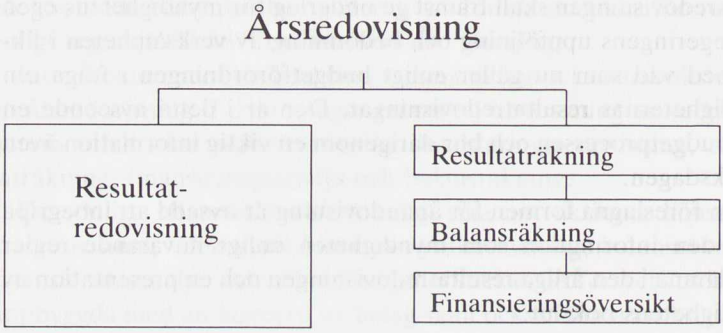
Den del av årsredovisningen som motsvarar den årliga resultatredovisningen kan i vissa avseenden jämföras med den förvaltningsberättelse som skall finnas i aktiebolags och affärsverks årsredovisningar. För uppdragsmyndigheter, som utför tjänster som betalas av uppdragsgivarna, ligger en sådan jämförelse nära till hands. Det gör att man kan överväga om inte också motsvarande rapportering i myndigheternas årsredovisningar bör kallas förvaltningsberättelse. En väsentlig invändning mot att använda benämningen förvaltningsberättelse är emellertid att förvaltningsberättelsen i aktiebolagen inte skall ersätta delar av den information som främst resultaträkningen ger utan endast är tänkt som ett komplement till den ekonomiska redovisningen.

Myndigheternas resultatredovisningar kompenserar frånvaron av traditionella intäkter. De skall därför belysa utfallet av verksamheten på ett annat sätt än vad enbart en ekonomisk redovisning kan göra. Den del av årsredovisningen som skulle motsvara en förvaltningsberättelse får därigenom en helt annan tyngd när det gäller de statliga myndigheterna. Beteckningen förvaltningsberättelse skulle då kunna ge en felaktig uppfattning om innebörden i denna del i årsredovisningen.

Resultatredovisningen enligt budgetförordningen skall omfatta en redovisning av resultat uttryckt både i monetära termer och i andra måttenheter. För att markera att det är motsvarande information som skall finnas också i den samlade årsredovisningen, är det naturligt att ha beteckningen resultatredovisning för den ifrågavarande delen i årsredovisningen. Jag använder därför denna beteckning i det följande.

Årsredovisningen skall också innehålla en bearbetad version av myndighetens årsbokslut kompletterad med förklarande noter. Denna bör omfatta resultaträkning, balansräkning och finansieringsöversikt. Jag återkommer senare (avsnitt 2.3.3) till den närmare innebörden i dessa begrepp.

Med den nu diskuterade indelningen skulle årsredovisningen få den utformning som framgår av följande figur.




Jag föreslår att årsredovisningen, som är en extern rapport främst till regeringen, skall regleras av budgetförordningen. Jag kommer senare (kapitel 9) att lämna förslag till förordningstext.

I verksamhetsberättelser förekommer ofta mer allmän information om myndigheten och dess verksamhet. Det kan t.ex. gälla en prestation som myndigheten utför eller en redogörelse för någon speciell verksamhet. I allmänhet brukar sådana berättelser också ha något förord eller annan inledning av myndighetens chef.

Liknande beskrivningar, utöver den obligatoriska redovisningen, blir allt vanligare också i de större aktiebolagens årsredovisningar. Verkställande direktören ger t.ex. sin syn på bolagets verksamhet. Olika produktområden beskrivs närmare för att ge en mera lättförståelig bild av företagets verksamhet och produkter.

Även i kommunernas och landstingens årsredovisningar förekommer liknande mera omfattande beskrivningar av verksamheten. Genom dessa kan man ge kommuninvånarna en bättre insyn i den kommunala verksamheten.

Det är givetvis av värde att de statliga myndigheterna på det sätt som delvis redan sker i bl a verksamhetsberättelser ger en bra information om sin verksamhet. Myndigheten kan därigenom ge en bredare krets av intresserade insyn i den offentliga verksamhet som myndigheten har ansvar för och samtidigt få ökad förståelse för denna verksamhet.

Om myndigheten vid presentation av verksamheten tar in årsredovisningen i en skrift som också innehåller annan information om myndigheten, måste det klart framgå vad som är den egentliga årsredovisningen. I ett sådant fall är det också naturligt att myndigheten i skriften tar med revisionsberättelsen över årsredovisningen i likhet med vad som gäller i motsvarande publikationer från de statliga affärsverken samt kommuner och aktiebolag. För myndigheten bör det vara av stort värde att kunna ge en bekräftelse på att den lämnade årsredovisningen också är reviderad.

### 2.3.2 Innehållet i resultatredovisningen

Resultatredovisningen i den föreslagna årsredovisningen skall fylla samma funktion som den nuvarande årliga resultatredovisningen enligt budgetförordningen. Som tidigare nämnts anger denna förordning inte vilka uppgifter som resultatredovisningen skall innehålla, utan detta preciseras närmare i den särskilda vägledningen. Jag utgår ifrån att de uppgifter som där anges också skall finnas i fortsättningen. Härvid bör emellertid uppmärksammas att uppgifter som kan utläsas ur resultaträkning, balansräkning och finansieringsöversikt inte ytterligare tas upp i resultatredovisningen, om detta inte behövs för sammanhanget.

Med hänsyn till årsredovisningens betydelse för att följa upp myndighetens verksamhet anser jag att det redan i själva budgetförordningen bör anges vilka viktigare uppgifter som skall lämnas om den genomförda verksamheten. Förordningen kan sedan kompletteras genom preciseringar i en vägledning eller annan form av föreskrift eller genom allmänna råd. Den formella karaktären av sådana preciseringar bör klart framgå.

Följande uppgifter bör det redan i förordningen anges att myndighetens resultatredovisning skall belysa, nämligen

- verksamhetens fördelning på huvudområden och vilka av dessa som prioriterats
- omfattningen av prestationer eller grupper av prestationer inom olika verksamhetsområden samt kostnader för dessa prestationer
- utvecklingen av produktivitet, kvalitet och service i verksamheten
- effekter av verksamheten som direkt kan iakttas

- personalstruktur, kompetensförsörjning och arbetsmiljö inom myndigheten.

Hur resultatredovisningen närmare skall utformas måste bli beroende av karaktären av myndighetens uppgifter. Utgångspunkten skall här vara de riktlinjer som angetts i vägledningen för den nuvarande resultatredovisningen och eventuellt i särskilda regeringsdirektiv.

Beskrivningen av prestationer måste variera mycket mellan olika typer av myndigheter. Ibland kan det inte vara möjligt eller lämpligt att urskilja enskilda prestationer utan att i stället redovisa grupper av sådana.

Jämförande nyckeltal för produktivitet och liknande kan ibland vara lämpliga att redovisa för längre tidsperioder än de tre år som krävs i den nuvarande resultatredovisningen. Det är härvid viktigt att myndigheten anger enligt vilka metoder nyckeltalen beräknats. Om beräkningsprinciperna ändrats, måste detta klart framgå.

Den redovisning av effekter av verksamheten som lämnas i resultatredovisningen kan i många fall bli begränsad. I huvudsak bör det bli fråga om tabeller eller diagram som belyser utvecklingen inom det aktuella området. Sambanden mellan myndighetens verksamhet och utvecklingen inom området kan vara svåra att beskriva i årsredovisningen. Bedömningar av effektiviteten i verksamheten kommer därför som regel att få göras i den fördjupade resultatanalysen vart tredje år.

Personalen och dess kompetens utgör för myndigheterna som regel den viktigaste resursen. De investeringar som myndigheten gjort i fråga om kompetensutveckling och arbetsmiljö blir därför av särskild vikt att redovisa.

Avgörande för utformningen av resultatredovisningen bör vara att myndighetens årsredovisning främst riktar sig till utomstående bedömare. Resultatredovisningen bör därför inte omfatta uppgifter som endast är av intresse inom myndigheten. Det innebär bl.a. att redogörelsen bör koncentreras till det faktiska utfallet av verksamheten, så som detta bör belysas för en extern läsare. Utfallet i förhållande till myndighetens egen planering bör ses som en fråga främst för den interna uppföljningen inom myndigheten.

### 2.3.3 Informationen om årsbokslutet

I årsredovisningen skall det finnas en överskådlig presentation av myndighetens årsbokslut. Den skall omfatta resultaträkning och balansräkning samt finansieringsöversikt.

Som förut beskrivits (avsnitt 2.1.1) skall uppdragsmyndigheter och andra myndigheter med omfattande uppdragsverksamhet ha en resultaträkning i sina årsbokslut. Andra myndigheter, bl.a flertalet

förvaltningsmyndigheter, har i sina årsredovisningar en ekonomisk verksamhetsredovisning (EVR). Som en följd av den nya redovisningsmodellen, där myndigheterna skall redovisa intäkter och kostnader, bör även förvaltningsmyndigheterna redovisa en resultaträkning.

Innebörden av en resultaträkning måste dock bli annorlunda för en förvaltningsmyndighet än för en typisk uppdragsmyndighet, ett affärsverk eller annan affärsdrivande verksamhet. Det kan därför ifrågasättas om beteckningen resultaträkning ur dessa synpunkter är lämplig. Myndigheternas anslag är inte en inkomstkälla som andra. Saldot på resultaträkningen säger därför inte något om myndighetens ekonomiska resultat. Ordet resultaträkning kan också vara svårt att skilja från begreppet resultatredovisning.

Med de reservationer som nu gjorts anser jag likväl att beteckningen resultaträkning bör kunna användas för den del av årsredovisningen som det nu gäller. För detta talar önskemålet att ha samma begrepp i årsredovisningarna för alla myndigheter. Det anknyter även till den benämning som finns inom redovisningen i andra organisationer.

För att få en logisk uppdelning mellan myndighetens bokslut och årsredovisning anser jag att den nuvarande anslagsredovisningen bör ingå i årsredovisningen. Den bör följaktligen regleras av budgetförordningen och inte av bokföringsförordningen. En anslagsredovisning bör då ingå som en del i finansieringsöversikten.

De myndigheter som i dag upprättar en finansieringsanalys bör göra det även i fortsättningen. Detta bör också gälla de myndigheter som har andra finansieringskällor än anslag av inte alltför ringa omfattning.

Den närmare utformningen av resultaträkning och finansieringsöversikt kan inte behandlas här. En generell föreskrift om en resultaträkning och en finansieringsöversikt i myndigheternas årsredovisningar förutsätter ändringar av bestämmelserna i 12 och 13 §§ bokföringsförordningen. Dessa ändringar kan hänga samman med andra aktuella ändringar i denna förordning. Jag föreslår därför att RRV får i uppdrag att göra en översyn av förordningen i nu nämnda avseenden.

Bokslutsinformationen bör omfatta de två föregående budgetårens utfall. De notangivelser som enligt bokföringsförordningen är obligatoriska bör också finnas i årsredovisningen. Det är viktigt att notapparatens formuleringar är genomarbetade. Kommentarer till redovisningsprinciper och eventuella ändringar av principerna mellan budgetåren skall finnas med. Dessa kommentarer kan lämpligen redovisas i en gemensam not.

Alla uppgifter bör anges i 1 000-tal kronor. Om det gäller en redovisning som avser mera betydande belopp, bör det även vara

möjligt att ange beloppen i miljoner kronor med en decimal. Självfallet måste de exakta beloppen alltid finnas i myndighetens årsbokslut.

### 2.3.4 Ny struktur på redovisningen

Nya krav på årsredovisningen ställer i sin tur krav på tekniska system inom myndigheten, eftersom det blir svårt att snabbt ta fram uppgifterna manuellt. Det är då viktigt att redovisningen är strukturerad på ett sådant sätt att myndigheten kan få informationen direkt ur denna. Härigenom ökar möjligheterna att få en information av god kvalitet. Om basinformationen är samlad i ekonomisystemet, finns det också bättre förutsättningar för att på ett överskådligt sätt ställa samman relevant information.

Den nya redovisningsmodellen (avsnitt 2.2.3) innehåller en redovisningsplan som består av kontoplan och objektplan. Kontoplanen kan, i sina huvuddrag, utformas som en generell plan för alla myndigheter. Objektplanen bör delvis utformas för varje myndighet. I objektplanen kan myndigheten dela in verksamheten dels organisatoriskt, dels funktionellt. Vid den funktionella indelningen kan man ha verksamheten fördelad på verksamhetsområden, aktiviteter, prestationer och projekt.

Med en redovisning i enlighet med den nämnda kontostrukturen kan alla myndigheter få ett bra underlag för en resultaträkning och en balansräkning i årsredovisningen.

### 2.3.5 God redovisningssed

I 2 § bokföringsförordningen anges att myndigheternas bokföringsskyldighet skall fullgöras med iakttagande av god redovisningssed. Bokföringslagen (1976:125, ändrad senast 1990:665) anger i 2 § på samma sätt att bokföringsskyldigheten hos företagen skall fullgöras på sätt som överensstämmer med god redovisningssed. Samma krav på redovisningen ställs också i 2 § normalreglementet för redovisningen i kommuner och landsting.

God redovisningssed definieras i förarbetena till bokföringslagen som en faktiskt förekommande praxis bland ett från kvalitativ synpunkt representativt urval av bokföringsskyldiga.

Det kan övervägas om en motsvarande generell föreskrift också bör föras in i budgetförordningen som krav på årsredovisningen.

I aktiebolagslagen (11 kap. 1 §) hänvisas till bestämmelserna i bokföringslagen när det gäller resultaträkning och balansräkning i årsredovisningen. Även i fråga om förvaltningsberättelsen föreskrivs att den skall upprättas med iakttagande av god redovisningssed. Någon generell föreskrift för motsvarande del i årsredovisningen för kommuner och landsting finns inte för närvarande. Kommunallags-

kommittén har dock i sitt betänkande Ny kommunallag (SOU 1990:24) föreslagit att det i kommunallagen skall anges att årsredovisningen skall upprättas med iakttagande av god kommunal redovisningssed.

Att den del av årsredovisningen som är en överskådlig presentation av myndighetens årsbokslut skall vara utförd enligt god redovisningssed följer redan av sambandet med årsbokslutet.

Resultatredovisningen skall självfallet också vara av god kvalitet. Någon utvecklad praxis för vad som är att betrakta som god redovisningssed finns dock inte ännu. Utformningen av resultatredovisningen måste också anpassas efter de skilda verksamhetsområden som myndigheterna arbetar inom.

Jag finner det ändå lämpligt att införa en hänvisning till begreppet god redovisningssed i budgetförordningen. Vilka krav som ställs på årsredovisningen framgår av syftet med den och preciseringen av de områden som särskilt skall belysas i resultatredovisningen. I god redovisningssed kan därför anses ligga att dessa krav uppfylls. Begreppet god redovisningssed får sedan gradvis preciseras i takt med de erfarenheter som uppnås när myndigheterna utvecklar sina årsredovisningar.

För utvecklingen av god redovisningssed i statsförvaltningen har RRV en central roll. Verket kan med stöd av 23 § bokföringsförordningen utfärda föreskrifter och allmänna råd om hur bokföringsskyldigheten skall utföras. För att bereda frågor som rör redovisningen finns inom verket en redovisningskommitté.

För den enskilda sektorn har bokföringsnämnden, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR och Sveriges industriförbund bildat en stiftelse för utveckling av redovisningspraxis i s k publika företag. Stiftelsens styrelse skall utse ett expertorgan, redovisningsrådet, som har till uppgift att utarbeta och fastställa rekommendationer för redovisningen. Bokföringsnämndens roll när det gäller publika företag blir främst att bevaka utvecklingen av årsredovisningspraxis.

Svenska kommunförbundet och Landstingsförbundet har en gemensam grupp för redovisningsfrågor. Denna har till uppgift att främja god redovisningssed i kommuner och landsting. Gruppen består, förutom av företrädare för de båda förbunden, även av representanter från kommuner, landsting, FAR samt högskoleområdet.

RRV:s redovisningskommitté består för närvarande endast av företrädare för olika enheter inom verket. Avsikten är dock att kommittén skall utökas med representanter för statliga myndigheter. Jag föreslår att man i detta sammanhang även knyter någon representant för bokföringsnämnden eller redovisningsrådet och för kommunförbundens redovisningsgrupp till kommittén.

# 3 Inriktning och omfattning av den årliga revisionen

**Förslag**

Årsredovisningen skall revideras i sin helhet. Det innebär att också myndighetens resultatredovisning skall granskas. Utgångspunkten för granskningen skall vara budgetförordningens krav på årsredovisningen.

Revisionen skall utföras enligt god revisionssed.

Granskningen av resultatredovisningen skall, liksom revisionen i övrigt, bygga på en bedömning av väsentlighet och risk. Omfattningen av granskningen inom olika områden anpassas till vad som är möjligt för revisorn att bedöma.

## 3.1 Nuvarande redovisningsrevision

### 3.1.1 Inriktning av revisionen

RRV är enligt förordningen (1988:80) med instruktion för riksrevisionsverket (ändrad senast 1989:1066) central förvaltningsmyndighet för bl.a statlig revision. Revisionen omfattar både förvaltnings- och redovisningsrevision.

I sin redovisningsrevision skall verket enligt 2 § instruktionen granska myndigheternas redovisning i syfte att bedöma om den är rättvisande och varje år avge revisionsberättelser över granskningarna.

RRV:s policy när det gäller revision av myndigheternas årsbokslut har utformats i en handledning i redovisningsrevision för statsförvaltningen (HRS). Den anger också vad som kan anses vara god revisionssed och god revisorssed i statsförvaltningen.

Redovisningsrevisionen syftar till att varje år avge en opartisk och sakkunnig bedömning om en myndighets redovisning är rättvisande. I detta ligger att redovisningen skall vara fullständig, så att den omfattar alla ekonomiska transaktioner. Den skall vara riktig med

hänsyn till gällande regler, och den skall gå att jämföra med närmast föregående års redovisning. Det förutsätts också att redovisningen skall vara ändamålsenlig, så att den tillgodoser information som behövs inom den egna myndigheten och att den ger information som de viktigaste utomstående intressenterna behöver. Revisionen skall utföras enligt god revisionssed, dvs efter god yrkesmässig praxis.

Nyckelbegrepp vid inriktningen av revisionen är väsentlighet och risk. Revisionen kan inte omfatta alla transaktioner, utan arbetsinsatserna måste prioriteras efter väsentlighet och risk i det enskilda fallet. Genom att utgå från det väsentliga inriktas revisionen på de stora beloppen och de stora posterna i den ekonomiska redovisningen.

### 3.1.2 Granskning av internkontroll och substansgranskning.

I revisionsarbetet ingår, utöver granskningen av författningsenligheten i myndighetens verksamhet, två huvudaktiviteter, nämligen granskning av internkontroll och substansgranskning. Avgörande för att myndigheten får en korrekt redovisning är att den har en organisation och rutiner som kan säkerställa en rättvisande redovisning, trygga myndighetens tillgångar, öka effektiviteten och garantera att gällande bestämmelser följs. Ett viktigt inslag i revisionen är därför att granska hur denna organisation och dessa rutiner fungerar i praktiken, dvs internkontrollen.

I substansgranskningen ingår att analysera sammanställningar och rapporter från myndighetens redovisning och att testa enskilda transaktioner och saldon i denna redovisning. Granskningen av olika sammanställningar syftar till att kunna bedöma om redovisningen verkar rimlig. Om så är fallet, är det en indikation på att redovisningen är rättvisande. Denna substansanalys kompletteras sedan av tester både under det löpande året och tester i anslutning till granskningen av myndighetens årsbokslut.

En mera utförlig redogörelse för den nuvarande redovisningsrevisionen finns i bilaga 3.

## 3.2 Granskning av resultatredovisningen

### 3.2.1 Rättvisande redovisning

De krav som finns på att redovisningen i årsbokslutet skall vara rättvisande måste gälla också i fråga om den årsredovisning som jag föreslagit att myndigheterna skall lämna. Detta innebär att årsredovisningen skall vara fullständig, riktig, jämförbar och ändamålsenlig, även när det gäller beskrivningen av verksamhetens resultat.

I kravet på att årsredovisningen skall vara fullständig ligger att

redovisningen skall omfatta alla väsentliga förhållanden som belyser den genomförda verksamheten. Omfattningen av beskrivningen av skilda förhållanden måste givetvis variera beroende på den betydelse som den aktuella uppgiften har i verksamheten.

I det föregående (avsnitt 2.3.2) har angetts ett antal uppgifter som alltid bör ingå i resultatredovisningen i en myndighets årsredovisning. Jag har föreslagit att dessa uppgifter skall preciseras i budgetförordningen. För att en myndighets årsredovisning skall anses fullständig bör därför krävas att dessa uppgifter finns med. Det innebär att revisorn måste granska att myndigheten har redovisat resultatet inom alla huvudområden. För var och en av dessa skall man kunna läsa ut vilka prestationer som har utförts.

Att redovisningen av resultatet är riktig innebär generellt att den skall vara utformad enligt god redovisningssed, så som denna kan komma att utvecklas i praxis. Beskrivningen måste utformas mot bakgrund av de riktlinjer som statsmakterna angett, så att det går att stämma av resultatet mot dessa riktlinjer. De prioriteringar som myndigheten angett som vägledande för den genomförda verksamheten måste kunna återfinnas i de faktiska prestationer som utförts.

Den beskrivning som myndigheten lämnar av utvecklingen av produktivitet, kvalitet och service bör vara nyanserad. Den får inte ge en bild som saknar stöd i de faktiskt redovisade uppgifterna om utfallet av verksamheten. Även negativa förhållanden måste redovisas. Att redovisningen fyller dessa krav bör revisorn bedöma mot bakgrund av sin allmänna kännedom om myndighetens verksamhet.

Av stor vikt är att redovisningen är jämförbar med motsvarande redovisning för tidigare år. Enligt vägledningen till budgetförordningen skall den nuvarande resultatredovisningen omfatta uppgifter för de tre senast förflutna verksamhetsåren. Redovisningen skall vara omräknad till samma värden för alla tre åren. Detta ställer särskilda krav på de indexberäkningar som myndigheten måste göra. I den mån det finns officiella index som kan användas, bör revisorn granska att dessa också har använts. I många fall torde det emellertid inte finnas index som direkt kan tillämpas. Myndigheten måste då själv göra de erforderliga omräkningarna. De använda beräkningsgrunderna måste fylla professionella statistiska krav. Revisorn bör förvissa sig om att myndigheten försökt göra detta. Det innebär dock inte att revisorn själv måste bedöma de använda metoderna.

Vid en jämförelse är det viktigt att samma principer för omräkningen använts i den aktuella årsredovisningen som i motsvarande redovisning för tidigare år. I den mån ändrade principer tillämpats, skall detta klart ha angetts. Det måste finnas möjlighet för revisorn att stämma av riktigheten i den ändrade redovisningen i förhållande till tidigare år.

Att myndighetens årsredovisning skall vara rättvisande innefattar också att den skall vara ändamålsenlig. Detta kommer självfallet även att gälla för den beskrivning som myndigheten lämnar i resultatredovisningen. Årsredovisningen, liksom den nuvarande resultatredovisningen, kommer att vara ett viktigt dokument i den statliga budgetprocessen. Redovisningen av resultatet måste därför vara utformad så att den ger den information som regeringen behöver när denna skall ta ställning till myndighetens anslagsframställning för det kommmande budgetåret. Redovisningen måste samtidigt vara kortfattad och koncentrerad för att kunna användas i budgetarbetet inom regeringskansliet.

Myndigheten bör se till att årsredovisningen är lättläst. Utformningen är knappast en fråga som revisorn skall behöva uttala sig om, förutsatt att årsredovisningen fyller de krav som regeringen som mottagare av redovisningen kan ställa. Med sin erfarenhet av olika myndigheters sätt att presentera sin verksamhet bör revisorn dock mer informellt kunna ge råd till myndigheten i dessa frågor.

### 3.2.2 Väsentlighet och risk

För den nuvarande redovisningsrevisionen gäller de två nyckelbegreppen väsentlighet och risk. Revisionen kan inte omfatta alla transaktioner i en myndighets ekonomiska redovisning. Det kommer också att gälla om granskningen av myndighetens resultatredovisning i årsredovisningen. Väsentlighet och risk blir därför avgörande också för denna granskning.

I väsentlighet får anses ligga att revisionen särskilt inriktas på de tunga områdena av myndighetens verksamhet. Det kan gälla delar av verksamheten som tar i anspråk stora anslag i statsbudgeten eller som berör många grupper i samhället. Det kan också gälla en del i verksamheten som sysselsätter huvuddelen av myndighetens personal.

Av speciellt intresse för revisionen blir att granska redovisningen av resultatet i fråga om statsbidrag och transfereringar. Statsbidragen har inte sällan karaktären av stimulansbidrag. Det blir därför här särskilt viktigt att myndigheten har en tillfredsställande redovisning av hur dessa bidrag använts och fördelats på olika målgrupper och vilka resultat de medfört.

Anslag som avser transfereringar omfattar regelmässigt mycket stora belopp. Vid revisionen av den ekonomiska redovisningen hos en myndighet som har sådana anslag är det därför väsentligt att granska dessa anslag. I princip gäller detta också om myndighetens beskrivning av hur dessa transfereringar fungerat. Här uppkommer emellertid särskilda problem, eftersom anslagen normalt inte kan påverkas genom myndighetens egna åtgärder. Det blir därför inte

resultatet av myndighetens egen verksamhet som kommer att redovisas utan hur transfereringarna fungerar i praktiken enligt gällande lagstiftning och andra regler. Revisionen inom detta område kan därför motivera en nära samverkan mellan den årliga revisionen och den särskilda förvaltningsrevisionen.

Hur man vid revisionen skall pröva riskmomenten blir annorlunda när det gäller resultatredovisningen än när det gäller information som bygger på årsbokslutet. I princip bör emellertid utgångspunkten kunna vara densamma. Det gäller att bedöma inom vilka verksamhetsområden som en bristfällig resultatredovisning kan få stor ekonomisk betydelse.

Den granskning av myndighetens internkontroll som tillämpas i den gängse redovisningsrevisionen bör användas även vid revisionen av myndighetens resultatredovisning. Revisorn bör kontrollera vilken organisation och vilka rutiner som myndigheten har för att ta fram informationen. Samordningen mellan myndighetens ekonomifunktion och de produktionsenheter som ger grundmaterialet till informationen bör uppmärksammas.

Av särskild vikt är att granska hur de informationssystem som myndigheten har för redovisning av prestationer är integrerade med de ekonomiska informationssystemen. Den redovisning som myndigheten lämnar i sin resultaträkning och sin finansieringsöversikt måste stämma överens med vad som redovisas som kostnader för de prestationer som myndigheten utfört.

### 3.2.3 Speciella granskningsområden

Av budgetförordningen framgår att myndigheten i sin resultatredovisning skall redovisa om väsentliga förändringar har inträffat inom myndighetens verksamhetsområde. Detsamma skall gälla också för den nya årsredovisningen. För mottagarna av årsredovisningen är en sådan information av stort värde. Den ger en god bakgrund för att bedöma varför utfallet av verksamheten blivit som det blivit.

Fråga är då om revisionen skall omfatta sådana redovisningar och kunna verifiera att beskrivningen är riktig. Det är givetvis inte möjligt för revisorn att ha samma överblick över utvecklingen som de ansvariga inom den ifrågavarande fackmyndigheten. Vad revisionen kan syfta till blir därför närmast att uppmärksamma att den lämnade beskrivningen inte uppenbart strider mot vad som kommit fram i årsredovisningen eller i övrigt motsägs av den kännedom som revisorn har om myndighetens verksamhet.

En viktig del i resultatredovisningen är att belysa hur produktivitet, kvalitet och service utvecklats inom myndighetens ansvarsområ-

de. Att myndigheten har en god redovisning av detta är därför väsentligt att uppmärksamma vid revisionen.

När det gäller produktiviteten bör detta vara möjligt genom de analyser som revisorn gör av det ekonomiska utfallet och utförda prestationer. Den ekonomiska granskning som här behövs ligger i linje med de bedömningar som normalt får göras i revisionen. Granskningen faller också in under revisorns generella kompetensområde.

I fråga om kvalitet och service kan det vara svårare för revisorn att bedöma redovisningen på grundval av informationen i övrigt i årsredovisningen eller sina kontakter med myndigheten. Kraven på revisionen kan därför få sättas lägre än när det gäller att bedöma den redovisade utvecklingen av produktiviteten. Å andra sidan kan avnämarna av myndighetens tjänster direkt se resultatet. Riktigheten i myndighetens redovisning kommer härigenom att kunna allmänt bedömas.

Myndigheterna skall i sina nuvarande resultatredovisningar även beskriva effekter inom myndighetens verksamhetsområde. Av vägledningen till budgetförordningen framgår att denna redovisning skall begränsas till uppgifter som är lätt tillgängliga och som hänför sig till de väsentliga målen för myndighetens verksamhet. Bland de uppgifter som myndigheterna skall redovisa i den nya årsredovisningen ingår också effekter som direkt kan iakttas. Sådana redovisningar torde dock bli av begränsad omfattning, åtminstone i början, eftersom effekterna ofta inte kommer till uttryck förrän efter viss tid. Budgetförordningen utgår också ifrån att belysningen av effekter skall ske framför allt i den fördjupade anslagsframställningen.

Granskningen av myndighetens redovisning av effekter behöver således inte bli särskilt betungande i den årliga revisionen. Den måste rimligen begränsas till en bedömning av att redovisningen inte strider mot vad som eljest kommit fram eller att den helt saknar stöd i den lämnade eller tidigare års resultatredovisningar.

Årsredovisningen skall avse den faktiskt genomförda verksamheten. Den skall således inte innehålla prognoser eller andra framtidsbedömningar. Ibland kan detta dock vara motiverat för att myndighetens verksamhet skall kunna bedömas i ett längre tidsperspektiv. En myndighet kan också t ex redovisa det beräknade utfallet för löpande år som komplement till en serie uppgifter om resultatet av verksamheten för de senaste tre åren.

Frågan uppkommer i dessa fall hur man vid revisionen skall bedöma sådana prognoser. Revisorn kan inte verifiera uppgifter av prognoskaraktär, eftersom dessa inte har något stöd i den ekonomiska redovisningen eller i beskrivningen av den faktiskt genomförda verksamheten. Revisorns granskning av sådana prognoser eller beräknade utfallssiffror får därför begränsas till en allmän bedömning

att uppgifterna inte verkar orimliga med hänsyn till faktiskt utfall under tidigare år. Det kan också finnas anledning för revisorn att under den löpande granskningen se vilka rutiner som myndigheten har för att prognostisera utfallet av sin verksamhet.

Ett område som kommer att kräva särskild uppmärksamhet är redovisningen av personalstruktur, kompetensförsörjning och arbetsmiljö. De statliga myndigheterna är i hög grad kunskapsföretag. Personalen och dess kompetens är därför, som förut också framhållits (avsnitt 2.3.2), av avgörande betydelse för att myndigheten skall kunna genomföra sin verksamhet på det sätt som förväntas. Vid bedömningen av de resurser som statsmakterna skall ställa till förfogande är det utomordentligt viktigt att veta hur personalresurserna inom myndigheten utnyttjas och hur kompetensen uppehålls.

Myndighetens beskrivning av tillgången på personal och andra förhållanden i anslutning till detta bör av dessa skäl granskas vid revisionen. Detta har betydelse inte minst med hänsyn till den vikt som myndigheterna i allmänhet lägger i sina anslagsframställningar vid personalsituationen inom myndighetens område. Granskningen torde i praktiken främst komma att gälla personalresursernas fördelning, medan redovisningen av kompetensutveckling och arbetsmiljö knappast kan bedömas av revisorn.

### 3.2.4 God revisionssed vid granskning av resultatredovisningen

Den årliga revisionen skall ske enligt god revisionssed. I detta ligger att revisionen skall ha tillräcklig omfattning och utföras enligt god yrkesmässig praxis. Dessa principer måste också gälla för den del av granskningen som avser resultatredovisningen i årsredovisningen.

Innan myndigheterna börjat lämna redovisningar som innehåller en beskrivning av verksamhetens resultat, är det inte möjligt att ange vad som skall ligga i god revisionssed när det gäller granskning av en sådan redovisning. Den granskning som genomförts av resultatredovisningar som några myndigheter försöksvis upprättat enligt den nya budgetförordningen kan ge viss vägledning. Dessa resultatredovisningar är dock relativt få och delvis ofullständiga. Jag anser det därför svårt att nu ange mer än sådana allmänna synpunkter på granskningen som jag gjort i det föregående.

I detta sammanhang kan nämnas att frågan om granskning av information i en årsredovisning som inte direkt framgår av den ekonomiska redovisningen också är aktuell för revisionen inom den enskilda sektorn. Det gäller information i årsredovisningen utöver resultaträkning, balansräkning och finansieringsanalys.

Aktiebolagen skall enligt bestämmelserna i aktiebolagslagen lämna viss sådan information i sina förvaltningsberättelser. Många bolag

lämnar i sina tryckta årsredovisningar information utöver vad som krävs enligt aktiebolagslagen i fråga om förvaltningsberättelsen. Det kan gälla flerårsöversikter, redovisning per verksamhetsområde, nyckeltal, prognoser, marknadsöversikt, information om konkurrenssituation, omstrukturering av verksamheten och utvecklingsverksamhet.

Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR har i ett förslag till rekommendation behandlat denna fråga. Rekommendationen innebär, att all information i årsredovisningen bör granskas, dvs även information utöver förvaltningsberättelsen. Granskningen skall bl.a. syfta till att bedöma om denna övriga information är förenlig med den bild av bolagets resultat och ställning som ges i resultat- och balansräkningar och om den stämmer överens med revisorns kännedom om företaget. Principerna om väsentlighet och risk skall vara vägledande även för denna granskning. Bedömningen av ekonomisk information ligger inom ramen för revisorns naturliga kompetensområde och denna information skall därför granskas mera ingående än annan information. I fråga om den sistnämnda blir det mera en rimlighetsbedömning. Detsamma gäller också i fråga om prognoser och andra framtidsbedömningar i årsredovisningen.

## 3.3 Granskning av informationen om årsbokslutet i årsredovisningen

### 3.3.1 Löpande granskning

Den föreslagna årsredovisningen medför inte någon ändring när det gäller den löpande granskningen av myndighetens räkenskaper. Den ekonomiska redovisningen får bedömas på samma sätt som nu gäller.

Genom att årsredovisningen också skall innehålla en beskrivning av verksamhetens resultat finns det dock anledning att vid den löpande granskningen uppmärksamma hur den ekonomiska informationen integreras med resultatredovisningen. Det gäller bl.a. att redovisningen på olika verksamhetsgrenar är enhetlig mellan prestationsredovisningen och den ekonomiska redovisningen.

### 3.3.2 Årsbokslut och årsredovisning

Granskningen av myndighetens årsbokslut blir i allt väsentligt densamma som för närvarande. Det blir dock bokslutsinformationen i årsredovisningen, som revisionsberättelsen skall avse. Denna granskning får bedömas på samma sätt som det nuvarande årsbokslutet när det gäller resultat- och balansräkningar. Granskning av finansieringsöversikten har sin motsvarighet i granskning av anslagsredovisning och finansieringsanalys i nuvarande bokslut. Vad

som tillkommer är att granska att sifferuppgifterna i den aktuella årsredovisningen är jämförbara med motsvarande sifferuppgifter som redovisats för föregående räkenskapsår.

## 3.4 Prioritering av revisionen mellan åren

### 3.4.1 Utgångspunkter för prioriteringen

Den nya budgetprocessen innebär en fördjupad redovisning och prövning vart tredje år av hela den verksamhet som en myndighet bedriver och svarar för. De mellanliggande åren skall budgetprövningen grundas på en förenklad anslagsframställning. Mot denna bakgrund har i direktiven för utredningen angetts att förutsättningarna bör övervägas för att prioritera redovisningsrevisionen mot en granskning av de myndigheter som ett visst år avses bli föremål för en fördjupad budgetprövning och vilka konsekvenser för den årliga revisionens kvalitet som en sådan prioritering kan få.

En prioritering skulle i och för sig kunna ske genom att revisionen, t.ex. av vissa små myndigheter, endast görs vart tredje år och då omfattar den gångna treårsperioden. Detta skulle dock avvika från den gängse formen för revision som gäller i såväl kommuner och landsting som i enskilda företag, ekonomiska föreningar och andra organisationer. Kontrollen av redovisningen i den statliga verksamheten bör rimligen inte ske med andra intervaller än vad som gäller i övrigt.

I direktiven för utredningen anges också att den nuvarande grundläggande inriktningen för redovisningsrevisionen skall ligga fast. Jag utgår därför ifrån att en revision av myndigheterna skall bedrivas varje år. Frågan blir då om djupet i denna revision kan variera mellan åren. Här kan det finnas anledning att överväga skillnaderna mellan granskningen av resultatredovisningen och bokslutsinformationen i årsredovisningen.

Det kan i detta sammanhang nämnas att man i andra nordiska länder inte utför redovisningsrevision av alla myndigheter årligen. Omfattningen av revisionsinsatserna varierar också med hänsyn till områdets väsentlighet. Revisionsintervallerna överstiger i allmänhet inte tre år. Det skall dock påpekas att revisionsmyndigheterna i dessa länder inte skall ge någon revisionsberättelse för varje myndighet utan att revisionen gäller den statliga redovisningen som helhet och är en del av den parlamentariska kontrollen av regeringens förvaltning (se bilaga 4).

### 3.4.2 Resultatredovisningen

Jag har förut (avsnitten 3.2.1 och 3.2.2) diskuterat inriktning och omfattning av revisionen av myndigheternas resultatredovisningar.

Det underlag som myndigheterna måste ha för denna redovisning gäller inte endast information från myndigheternas ekonomiredovisning utan också information från flera andra källor. För revisorn kommer det att innebära ett merarbete att granska att den lämnade resultatredovisningen har tillräckligt stöd i denna information.

Mot denna bakgrund blir det nödvändigt att i den årliga revisionen dela upp granskningen mellan sådana uppgifter och förhållanden som alltid bör granskas och sådana som kan granskas med några års intervall. Detta skiljer sig för övrigt inte i princip från vad som redan nu gäller vid granskningen av årsboksluten med underliggande räkenskaper.

Till de faktorer som revisorn eventuellt inte behöver granska varje år hör myndighetens organisation och rutiner för att ta fram resultatredovisningen. Dit hör också de metoder som myndigheten utnyttjar för detta. Använda typer av index och liknande kan inte heller granskas varje år. För de bedömningar som revisorn måste göra när det gäller t.ex. metoder och index torde i vissa fall även utomstående expertis behöva anlitas. Det kan gälla andra revisorer som har specialkunskap inom området. Men det kan också bli aktuellt med statistisk och annan expertis inom eller utom revisionsmyndigheten.

Tidigare (avsnitt 3.2.3) har diskuterats revisionsinsatserna inom speciella granskningsområden. Jag har då pekat på att revisorn i flera fall endast kan göra en rimlighetsbedömning. Det kan övervägas om en djupare granskning bör göras något år för att därmed skapa ett säkrare underlag för de mera översiktliga bedömningarna under övriga år.

En väsentlig fråga är om en mera ingående granskning av myndighetens resultatredovisning bör göras i anslutning till att myndigheten skall omfattas av en fördjupad budgetprövning. Det kan då diskuteras om en sådan granskning bör ske vid revisionen samma år som myndigheten skall lämna sin fördjupade anslagsframställning eller om den bör ske tidigare. Det är i och för sig angeläget att den senaste resultatredovisningen är väl granskad. Samtidigt bör emellertid betonas att den fördjupade anslagsframställningen och prövningen av denna i budgetarbetet skall grunda sig på de årsredovisningar som myndigheten lämnat under de tre senaste åren. Det är därför angeläget att samtliga årsredovisningar är av god kvalitet.

Jag har förut konstaterat att faktorer som eventuellt inte behöver granskas varje år är rutiner och metoder som myndigheten använder för att ta fram sin resultatredovisning. Vid den resultatanalys som skall ingå i den fördjupade budgetprövningen är det viktigt att kunna bedöma tillförlitligheten i sådana rutiner och metoder. Om det finns brister som revisionen kan påpeka, bör detta ske på ett tidigt stadium. Detta talar för att man vid revisionen redan under

det första året av treårsperioden särskilt bör granska dessa metoder och rutiner. Risken finns annars att det siffermaterial som tas fram för de kommande tre åren kan bygga på ett bristfälligt underlag.

När det gäller tunga poster i myndighetens årsredovisning kan det vara naturligt att särskilt uppmärksamma att sifferunderlaget i den sista årsredovisningen under treårsperioden är riktigt. Det blir ju i hög grad detta som kommer att ligga till grund för prövningen av den fortsatta verksamheten.

Jag förutsätter att erfarenheterna av de kommande granskningarna av resultatredovisningarna ger underlag för att fortlöpande anpassa revisionen till den treåriga budgetprocessen i den riktning som jag nu diskuterat.

### 3.4.3 Bokslutsinformationen i årsredovisningen

I bedömningen av myndighetens information om årsbokslutet i årsredovisningen ingår främst att granska den lämnade resultaträkningen, balansräkningen och finansieringsöversikten. När det gäller denna granskning torde den nya årsredovisningen inte medföra någon nämnvärd ändring i förhållande till den granskning som revisorn redan nu skall göra av årsbokslutet. Någon särskild prioritering inför en treårsprövning blir därför inte aktuell.

# 4 Avrapportering av revisionen

**Förslag**

Revisionsberättelsen utformas i enlighet med den granskning som revisionen av myndighetens årsredovisning innebär. I berättelsen skall finnas ett uttalande som anger om årsredovisningen är rättvisande och om den upprättats enligt gällande bestämmelser. Den bör också ha en uppgift om något förhållande kommit fram som särskilt bör anmälas.

Revisionsberättelsen kan kompletteras med en revisionsrapport till myndigheten. En sådan rapport bör endast ta upp frågor av särskild vikt. Myndighetens styrelse bör även kunna få muntlig information om revisionens resultat.

RRV bör informera regeringen om problem av mera generell karaktär som kommit fram vid revisionen.

## 4.1 Nuvarande former för avrapportering

### 4.1.1 Löpande rapportering under året

Vid den nuvarande statliga redovisningsrevisionen skall till chefen för den granskade myndigheten löpande rapporteras sådana iakttagelser och slutsatser som bör komma till verksledningens kännedom. Om revisorn bedömer att verksledningen inte behöver ta ställning till vissa iakttagelser och slutsatser, kan dessa i stället avrapporteras direkt till de tjänstemän inom myndigheten som ansvarar för berörda verksamhetsområden. I de flesta fall sker denna rapportering till myndighetens ekonomifunktion.

Avrapporteringen kan avse en granskning av olika rutiner hos myndigheten. Synpunkterna sammanfattas ofta i en revisionspromemoria. I denna beskriver revisorn kortfattat de fel och brister som iakttagits och föreslår åtgärder för hur dessa skall kunna avhjälpas.

Innan synpunkterna formuleras skriftligt, har revisorn diskuterat dem med de ansvariga vid myndigheten. Dessa har fått tillfälle att skriftligt eller muntligt kommentera synpunkterna.

### 4.1.2 Årlig revisionsrapport

När det bedöms nödvändigt sammanfattas de väsentliga synpunkterna från den löpande och slutliga granskningen i en årlig revisionsrapport. Denna lämnas till den granskade myndigheten senast fem

månader efter utgången av det räkenskapsår som den avser. Rapporten skall behandlas av myndighetens styrelse, när det finns en sådan.

I den årliga rapporten kan tas upp viktigare synpunkter som revisorn inte fått gehör för på lägre nivå. Rapporten kan också behandla andra frågor som det anses angeläget att myndigheten blir uppmärksammad på. Ibland kan rapporten innehålla en förteckning över de promemorior som tidigare lämnats under den löpande granskningen.

### 4.1.3 Revisionsberättelse

Revisionen under året avslutas med en revisionsberättelse. Denna skall enligt 7 § instruktionen för RRV lämnas till den reviderade myndigheten senast fem månader efter utgången av räkenskapsåret.

Revisionsberättelsen har normalt en standardiserad utformning. Den är disponerad i tre stycken. Först nämns vad granskningen har omfattat och om denna granskning utförts enligt god revisionssed. Därefter anges om bokslutet är upprättat i enlighet med bestämmelserna i bokföringsförordningen. Slutligen görs ett uttalande om bokslutet är rättvisande eller inte.

Om redovisningen är rättvisande innebär det att en s.k. ren revisionsberättelse lämnas. När revisionen medför anmärkningar eller påpekanden motiveras dessa kortfattat. En närmare beskrivning av bakgrunden lämnas då ofta i en revisionsrapport.

## 4.2 Avrapportering av den framtida årliga revisionen

### 4.2.1 Löpande rapportering under året

I direktiven för utredningen uttalas att den grundläggande inriktningen av redovisningsrevisionen skall ligga fast. Jag utgår därför ifrån att avrapporteringen i huvudsak skall ske i de former som nu gäller.

Liksom för närvarande är det väsentligt att revisionen kan bedrivas förtroendefullt mellan revisorn och den reviderade myndigheten. Det innebär bl a att revisorn snarast bör göra de ansvariga inom myndigheten uppmärksamma på eventuella felaktigheter och brister som iakttas under den löpande granskningen. Avrapporteringen från denna granskning har därför en viktig roll. En strävan måste alltid vara att den slutliga årsredovisningen skall bli rättvisande.

Den löpande avrapporteringen sker, som förut nämnts, ofta skriftligt genom revisionspromemorior. Denna form kan vara lämplig både för att klart precisera vad felen eller bristerna består i, men också för att dokumentera de påpekanden som gjorts. Samtidigt är

det angeläget att kommunikationen mellan revisorn och de ansvariga inom myndigheten kan ske på ett enkelt sätt. Revisionens resurser måste också utnyttjas effektivt. Det finns därför anledning att begränsa den skriftliga rapporteringen till sådana fall som revisorn bedömer att det är särskilt viktigt att ha dokumenterade.

Granskningen av myndighetens beskrivning av resultatet av sin verksamhet gör att revisorn i större utsträckning kan behöva rapportera iakttagelser också till andra befattningshavare inom myndigheten än tjänstemännen vid ekonomifunktionen. Detta gäller inte minst synpunkter på samordningen mellan myndighetens ekonomiadministrativa system och system för att ta fram uppgifterna till resultatredovisningen.

### 4.2.2 Revisionsberättelse

Genom förslaget att myndigheterna skall lämna en årsredovisning kommer den slutliga rapporteringen från revisionen att avse denna årsredovisning. Jag anser inte att detta behöver innebära några väsentliga ändringar när det gäller dispositionen av revisionsberättelsen. De tre stycken som ingår i den nuvarande revisionsberättelsen bör finnas med även i fortsättningen.

I första stycket anges granskningens omfattning. I detta sägs att det är myndighetens årsredovisning som RRV har granskat. Revisionen skall vara utförd enligt god revisionssed.

I andra stycket anges för närvarande om det granskade årsbokslutet är upprättat enligt bokföringsförordningen. Granskningen av den föreslagna årsredovisningen kommer att innebära att uttalandet bör avse om denna redovisning är gjord i enlighet med budgetförordningen.

Tredje stycket innehåller ett uttalande som anger om årsbokslutet är rättvisande eller inte. I och med att revisorn granskar myndighetens årsredovisning, bör uttalandet i revisionsberättelsen om bokslutet ändras till ett uttalande om årsredovisningen är rättvisande eller inte.

Ett alternativ till nuvarande utformning av revisionsberättelsen kan vara att man har en mer fyllig beskrivning över granskningen. Ett motiv för detta är att en myndighet har en mer öppen redovisning av verksamheten än ett enskilt företag med hänsyn till offentlighetsprincipen. Denna väsentliga skillnad skulle i så fall även avspeglas i revisionsberättelsen. En nackdel med att generellt ha en fylligare revisionsberättelse är dock att det kan uppstå oklarheter om vad revisionen egentligen kommit fram till, dvs om revisionsberättelsen är ren eller inte. Jag anser att detta talar för att den nuvarande formen bibehålls.

Som en följd av den utökade granskning som revisionen av den nya årsredovisningen innebär, kan det diskuteras om revisionsberättelsen även bör innehålla något uttalande om myndighetens verksamhet i allmänhet under det gångna budgetåret.

De kommunala revisorernas revisionsberättelser skall i enlighet med 9 kap. 5 § kommunallagen (1977:179) innehålla ett särskilt uttalande i frågan om ansvarsfrihet tillstyrks eller inte.

Revisionsberättelsen för aktiebolag skall enligt 10 kap. 10 § aktiebolagslagen innehålla ett uttalande angående ansvarsfrihet för styrelseledamöter och verkställande direktör. En motsvarande bestämmelse finns även i 8 kap. 13 § lagen om ekonomiska föreningar. Enligt rekommendation av Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR om revisionsberättelse och revisorspåteckning i aktiebolag skall ansvarsfrihet tillstyrkas i de fall revisorn inte upptäckt sådana försummelser i förvaltningen som kan föranleda skadeståndskrav.

I statsförvaltningen finns inte motsvarande bestämmelser om skadeståndsskyldighet, och följaktligen bör revisionsberättelsen inte innehålla något uttalande om ansvarsfrihet.

En väl utarbetad årsredovisning kommer att ge en god bild av myndigheten och dess verksamhet. Genom revisionen granskas att denna redovisning är rättvisande. Regeringen och andra intressenter får därför genom den reviderade årsredovisningen en information som liknar den som en enkel form av förvaltningsrevision skulle kunna ge. Det kan då vara naturligt att revisionsberättelsen också markerar detta.

Ett sätt att göra en sådan markering är att det i revisionsberättelsen anges inte endast om årsredovisningen är rättvisande och om den har upprättats enligt gällande bestämmelser, utan också om det kommit fram något förhållande i övrigt som särskilt bör anmälas. Jag föreslår att revisionsberättelsen i sådana fall skall omfatta ett uttalande med det syfte som nu angetts.

Det har diskuterats om revisorerna i statsförvaltningen lämnar revisionsberättelser med anmärkningar även för mindre förseelser än vad som är fallet för t ex aktiebolag. I detta sammanhang bör dock påpekas att det inom statsförvaltningen finns bestämmelser som saknar motsvarighet för övrig verksamhet. Här kan nämnas överskridande av anvisade anslag, något som revisorn måste uppmärksamma.

En viktig princip för aktiebolag är att de väsentliga fel eller brister i räkenskaper, årsredovisning eller förvaltning som upptäcks under revisionen skall påtalas snarast möjligt. Om rättelse sker, föreligger i regel ingen anledning att avge en revisionsberättelse med anmärkningar eller särskild upplysning. Detta gäller dock inte vid allvarliga överträdelser av aktiebolagslagen eller bolagsordningen eller då effekter av fel eller brister trots rättelse kvarstår.

Motsvarande gäller också inom den statliga revisionen. Revisorn gör som regel en förberedande granskning, innan myndighetens styrelse fattar beslut om årsbokslutet. Därvid påpekar revisorn eventuella felaktigheter som bör rättas till.

Detsamma bör gälla också i fråga om den nya årsredovisningen. En strävan måste alltid vara att årsredovisningen skall bli korrekt, så att en ren revisionsberättelse kan lämnas.

Det kan emellertid röra sig om förhållanden som inte kan ändras. Revisorn bör då i första hand föreslå myndigheten att i resultatredovisningen eller i not till den ekonomiska redovisningen nämna förhållandet. Om myndigheten gör det kommer årsredovisningen att vara rättvisande, och en ren revisionsberättelse kan då i många fall lämnas. Om revisionsmyndigheten bedömer det viktigt att mottagarna av årsredovisningen särskilt bör uppmärksammas på ett visst förhållande, kan det i revisionsberättelsen göras ett konstaterande att myndigheten i sin redovisning har anmält detta förhållande.

### 4.2.3 Revisionsrapport och andra former för avrapportering

Förutom revisionsberättelser har, som förut nämnts, i många fall även avlämnats en årlig revisionsrapport till den reviderade myndigheten. Revisionsrapporten innehåller information och synpunkter som revisionsmyndigheten vill föra fram utöver vad som anges i den mera standardiserade revisionsberättelsen. Om revisionen föranlett en revisionsberättelse med anmärkningar, bör en revisionsrapport ge närmare motiv för att redovisningen inte ansetts godtagbar. En revisionsrapport kan också lämnas i de fall där det finns anledning till påpekanden, även om revisionsberättelsen är ren. Det kan vara sådana fall där revisorn inte fått myndigheten att ändra rutiner trots påpekanden vid ett flertal tillfällen.

Eftersom en standardiserad revisionsberättelse är att föredra, kan en revisionsrapport många gånger vara ett viktigt komplement. En revisionsrapport skall enligt bestämmelserna i verksförordningen behandlas av myndighetens styrelse. En sådan rapport bör därför begränsas till frågor av den art att de bör prövas av styrelsen. Andra frågor bör, i den mån de dokumenteras, tas upp i en revisionspromemoria som kan hanteras på annan nivå inom myndigheten.

Det kan i detta sammanhang nämnas att det även i revisionen av aktiebolag förekommer en skriftlig rapportering. Rapporteringen kan ske i form av erinringar till verkställande ledningen eller till styrelsen. I 10 kap, 11 § aktiebolagslagen finns bestämmelser om rapporter som innehåller erinringar. De skall protokollföras och överlämnas till styrelsen för förvaring.

Enligt förarbetena till aktiebolagslagen (prop 1975:103 sid 434) avser bestämmelserna sådana erinringar som revisorn gör till bolagsledningen men som inte anses vara av den beskaffenheten att de bör bringas till aktieägarnas och allmänhetens kännedom genom anmärkning i revisionsberättelsen. De kan vara mindre betydelsefulla, beröra affärshemligheter eller dylikt. Bestämmelserna utgår från att erinringarna är skriftliga, så att de är tillgängliga för nuvarande och framtida styrelser, verkställande direktörer och revisorer. Rapporteringen bör ske så snart som revisorn iakttagit bristerna, så att dessa kan åtgärdas.

För myndighetens styrelse måste det vara av värde att i någon form få en samlad information om resultatet av revisionen. Jag föreslår därför att revisorn när det anses lämpligt ger en sådan information genom en muntlig föredragning inför styrelsen. Det bör gälla även om revisionsberättelsen är ren, och verksamheten bedrivits i enlighet med gällande regler och praxis.

Vid revisionen av den enskilda myndigheten uppkommer naturligen en del frågor som gäller tillämpningen av bestämmelserna i regleringsbrevet för det aktuella budgetåret. Det behöver inte vara frågor som föranleder något påpekande i revisionsberättelsen. Det kan gälla oklarheter som medför svårigheter att tolka en viss föreskrift i regleringsbrevet. Synpunkter i frågan kan föras fram till myndigheten i en revisionspromemoria under det löpande revisionsarbetet. Men det är givetvis angeläget att sådana oklarheter kan undanröjas inför kommande budgetår. Berörda departement bör därför få information om vad det gäller. Detta bör i allmänhet kunna ske informellt från den berörda myndighetens sida. Revisorn bör i så fall förvissa sig om att departementet fått informationen.

### 4.2.4 Samlad avrapportering av revisionen

Den årliga revisionen ger en rad iakttagelser av generell karaktär när det gäller myndigheternas verksamhet. Dessa iakttagelser bör komma till regeringens kännedom. Jag föreslår därför att RRV när det bedöms lämpligt lämnar en redogörelse till regeringen för de problem av mera generell karaktär som kommit fram vid revisionen under föregående år. Formen för detta kan variera beroende på frågornas art.

Av särskild vikt blir hur myndigheterna tillämpar bestämmelserna om att i sin årsredovisning ge en beskrivning av utfallet av verksamheten inom sina ansvarsområden. Här bör erfarenheterna från den årliga revisionen kunna ge värdefull information.

Ett av de områden där det är av intresse att jämföra erfarenheterna från olika myndigheter är hur dessa redovisar produktivitet, kvalitet och service i sin verksamhet. Svårigheten att belysa denna

utveckling i den offentliga verksamheten gör att en spridning av erfarenheter från skilda myndigheters verksamhetsområden blir av särskilt värde. Nära samman med redovisningen av produktivitetsutvecklingen hänger också hur olika indexserier används.

Det är givet att synpunkterna från revisionsarbetet i hög grad kommer att gälla frågor som ligger inom revisionens naturliga kompetensområde. Dit hör t.ex. hur myndigheterna redovisar kopplingen mellan kostnaderna för en verksamhet och resultatet av denna. Erfarenheterna från tillämpningen av bokföringsförordningen och andra föreskrifter för den statliga redovisningen, upphandlingsförordningen, avgiftsförordningen och andra bestämmelser som revisorerna normalt kommer i kontakt med är också naturliga att belysa.

De synpunkter som förs fram kan eventuellt motivera ändringar i förordningar eller andra föreskrifter. Men ofta torde det mera bli fråga om förtydliganden av gällande bestämmelser. Sådana förtydliganden kan t.ex. komma till uttryck i generella direktiv för myndigheternas anslagsframställningar eller i särskilda budgetdirektiv till myndigheter med speciellt ansvar inom berörda områden.

# 5 Beslutsordning för statlig årsredovisning och revision

**Förslag**

Myndighetens styrelse skall besluta om årsredovisningen och därmed ha ansvar för denna rapportering till regeringen.

Revisionsberättelsen över årsredovisningen skall lämnas till regeringen. Myndigheten informeras i särskild ordning. Om revisionsberättelsen innehåller anmärkningar mot myndighetens redovisning, bör myndigheten anmodas att till berört departement yttra sig över den.

Regeringen fattar beslut med anledning av den lämnade revisionsberättelsen. Beslutet har formell karaktär, om det inte gäller en revisionsberättelse med anmärkningar.

## 5.1 Nuvarande beslutsordning för årsbokslut, resultatredovisning och revision

### 5.1.1 Årsbokslut

Bestämmelser som gäller årsboksluten finns i bokföringsförordningen och i verksförordningen (1987:100).

Enligt 11 § bokföringsförordningen skall årsbokslutet undertecknas av den bokföringsskyldige. I RRVs föreskrifter för tillämpningen av förordningen anges att årsbokslutet skall fastställas i samma ordning som gäller för fråga av större betydelse och undertecknas av myndighetens chef. Detta skall ske senast den 15 oktober.

För myndigheter med styrelse ingår beslut om årsbokslutet i styrelsens ansvar och uppgifter. Enligt 13 § verksförordningen skall styrelsen fatta beslut om myndighetens anslagsframställning och bokslut.

Det sagda innebär att det vid myndigheter som inte har styrelser är myndighetens chef som fattar beslut om årsbokslutet. Detta skall då ske i den ordning som gäller för viktigare ekonomiska frågor.

Såväl vid myndigheter med styrelse som vid andra myndigheter omfattar beslutet alltså inte endast att upprätta bokslutet utan också att fastställa det.

### 5.1.2 Resultatredovisning

Bestämmelser om resultatredovisningen finns i budgetförordningen. Verksförordningen behandlar inte resultatredovisningen.

Budgetförordningen anger att myndigheten årligen skall lämna anslagsframställning och resultatredovisning. I den vägledning som utarbetats för myndigheternas tillämpning av förordningen anges att resultatredovisningen skall fastställas av myndighetens styrelse i likhet med vad som gäller för årsbokslutet. Har myndigheten ingen styrelse fastställs resultatredovisningen av myndighetens chef.

I detta sammanhang kan erinras om att budgetförordningen inte gäller för myndigheterna under försvarsdepartementet eller för affärsverken. Myndigheterna under försvarsdepartementet skall enligt totalförsvarets budgetförordning lämna en resultatredovisning i sina anslagsframställningar.

### 5.1.3 Revisionsberättelse och revisionsrapport

För revisionen finns föreskrifter i instruktionen för RRV, som förut nämnts, och i verksförordningen. Enligt instruktionen skall RRV granska myndigheternas redovisning i syfte att bedöma om den är rättvisande och varje år avge revisionsberättelser över granskningen. Revisionsberättelsen skall lämnas till den granskade myndigheten. Revisionsberättelsen kan kompletteras med en årlig revisionsrapport till myndigheten.

Vid myndigheter med styrelse ingår det i styrelsens ansvar och uppgifter att ta ställning till resultatet av revisionen. Enligt 13 § verksförordningen skall styrelsen fatta beslut i anledning av RRV:s revisionsberättelser och revisionsrapporter. Om myndigheten inte har styrelse får myndighetens chef besluta i ärendet.

## 5.2 Årsredovisningen

### 5.2.1 Upprättandet av årsredovisning

Jag har i det föregående (avsnitt 2.2.4) föreslagit att myndigheterna årligen skall avge en samlad årsredovisning. I denna skall ingå både en resultatredovisning och en sammanfattning av myndighetens årsbokslut

Besluten om den nuvarande årliga resultatredovisningen och årsbokslutet skall fattas av myndighetens styrelse när sådan finns. Den nya årsredovisningen blir en förening av information från dessa båda dokument. Jag anser det därför givet att också årsredovisningen skall vara en fråga som myndighetens styrelse skall besluta i. Om myndigheten inte har styrelse, får beslutet fattas av myndighetens chef. Denna befogenhet bör myndighetschefen själv utöva och således inte kunna delegera.

De nuvarande reglerna för årsboksluten hos de statliga myndigheterna innebär att styrelsen inte endast skall upprätta bokslutet utan också fastställa det. Detta fastställande skall styrelsen besluta om innan bokslutet formellt har reviderats. Denna ordning avviker från vad som gäller både i kommuner och landsting och i aktiebolag och ekonomiska föreningar i fråga om deras årsredovisningar. Förfarandet har också kritiserats från myndigheternas sida. Det beslut som styrelsen tar ansvar för genom att fastställa bokslutet har inte ansetts ha tillräckligt underlag.

I praktiken är problemet i allmänhet något mindre. Som regel gör revisorerna en förberedande granskning av det upprättade förslaget till bokslut, innan detta underställs styrelsen för fastställande. Kvar står dock att något formellt revisionsuttalande inte har gjorts.

Den granskning av ett oberoende organ som revisionen innebär får med den nu gällande ordningen inte samma tyngd. Detta förhållande förstärks av att myndighetens styrelse också skall fatta beslut i anledning av den avgivna revisionsberättelsen.

Vad nu sagts talar för att man bör skilja på ansvaret för att upprätta årsredovisningen och för att besluta om hur den årliga redovisningen skall fastställas eller hur man på annat sätt skall ta slutlig ställning efter revisionen av denna. Formerna för detta behandlas i avsnitten 5.3 och 5.4.

### 5.2.2 Bokslutet

Den nya årsredovisningen blir den rapportering som myndighetens styrelse tar ansvar för gentemot regeringen och andra intressenter. Den ekonomiska redovisningen i årsredovisningen kommer att innehålla den information om det ekonomiska utfallet som en utomstående bedömare normalt har intresse av. Årsbokslutet blir därmed av intresse främst inom myndigheten och som underlag för årsredovisningen.

Med denna inriktning behöver myndighetens styrelse inte fatta beslut om årsbokslutet i särskild ordning.

### 5.2.3 Tidpunkten för årsredovisningen

Myndigheterna skall enligt budgetförordningen lämna sin resultatredovisning senast den 15 september. Tidpunkten när myndigheten skall ha fastställt sitt årsbokslut är den 15 oktober. Samma uppgifter i redovisningen som skall gå in i årsbokslutet skall också ligga till grund för de sammanställningar som görs i resultatredovisningen. Den nya årsredovisningen medför att tidpunkterna måste samordnas.

Tidpunkten för att lämna årsredovisningen blir en avvägning mellan behovet av snabb information och kravet på kvalitet i de uppgifter som lämnas. Väsentligt när det gäller kvaliteten i årsredovisningarna är att dessa inte endast skall ligga till grund för en bedömning av det gångna året utan också tillsammans med tidigare års redovisningar vara utgångspunkten för analysen i den fördjupade anslagsframställningen.

Årsredovisningen skall vara en viktig del i myndighetens avrapportering till regeringen inför budgetarbetet. Den måste därför vara tillgänglig redan i början av detta arbete. Det innebär att årsredovisningen, liksom den nuvarande resultatredovisningen, bör lämnas senast den 15 september. Detta ställer stora krav på myndigheten när det gäller att ta fram underlaget för årsredovisningen.

En strävan måste vara att kunna avsluta den ekonomiska redovisningen med ett årsbokslut tidigare än för närvarande. Jag anser att flera faktorer bör kunna medverka till detta. Avslutningen av redovisningen bör i större utsträckning kunna förberedas till slutet av maj, så att endast en komplettering med sista månadens transaktioner och periodiseringar behöver göras. Den nya anslagsformen med ramanslag bör medföra att problemen med eventuella anslagsöverskridanden blir mindre. En framtida övergång till en ny struktur för hur redovisningen skall vara uppbyggd, som diskuterats tidigare (avsnitt 2.3.4), underlättar väsentligt för myndigheterna att få fram den information som behövs för att visa sambanden mellan resultatet av verksamheten och kostnaderna för denna. För att få sådan information i dag måste separata system eller manuella metoder användas. En del av den information som skall lämnas i resultatredovisningen i årsredovisningen bör även kunna ställas samman tidigare och vid behov endast kompletteras efter verksamhetsårets slut.

Även om bokslutsarbetet och arbetet med att ta fram underlaget för resultatredovisningen kan börja tidigare, kommer det att vara problem för många myndigheter att ha sin årsredovisning klar till den 15 september. Resultatredovisningen i denna redovisning skall inte endast innehålla uppgifter som normalt finns tillgängliga hos myndighetens ekonomifunktion. Det skall också finnas uppgifter

som måste sammanställas och lämnas av de enheter inom myndigheten som är ansvariga för resp verksamhet. För myndigheter med en regional eller lokal organisation måste också årsredovisningens bokslutsuppgifter bygga på ett antal separata bokslut från denna organisation. Det måste vidare beaktas att beslutet om årsredovisningen skall fattas av myndighetens styrelse. Denna måste få ta del av ett förslag till årsredovisning i någorlunda god tid. Revisorerna bör ha fått möjlighet att granska underlaget för årsredovisningen.

Mot den nu angivna bakgrunden får man sannolikt räkna med att en del myndigheter kommer att begära anstånd med att lämna sin årsredovisning. Det kan t.ex. gälla myndigheter som har stor regional eller lokal organisation och där en sammanställd årsredovisning måste utformas på grundval av flera skilda bokslut.

Möjligheterna för revisorerna att granska förslaget till årsredovisning kommer också att minska, om detta inte föreligger i tillräckligt god tid. Det innebär att myndighetens styrelse inte alltid kan räkna med att ha fått synpunkter från revisorerna på förslaget till årsredovisning innan den skall fatta beslut om årsredovisningen.

De faktorer som jag nu pekat på gör att tidpunkten för att lämna årsredovisningen ur myndigheternas synpunkt skulle behöva ligga något senare. Detta bedöms dock inte möjligt med de tidpunkter som gäller för budgetarbetet mot bakgrund av att budgetpropositionen skall lämnas i början av januari. Jag har emellertid erfarit att utredningen om en reformering av budgetpropositionen (C 1989:04) som ett alternativ övervägt en förskjutning av tidpunkten för budgetpropositionen. Om denna utredning skulle leda till att propositionen kommer att läggas fram senare, kan också tidpunkten för myndigheternas årsredovisningar flyttas fram. Detta skulle väsentligt förbättra förutsättningarna för myndigheterna att lämna sådana redovisningar av god kvalitet.

I detta sammanhang kan nämnas att de statliga affärsverken, vägverket och banverket har kalenderåret som räkenskapsperiod. Även ifråga om andra myndigheter har aktualiserats en ändring av denna. Det gäller myndigheter för vilka kalenderåret bättre än budgetåret kan anses motsvara deras naturliga verksamhetsperiod.

Myndighetens årsredovisning kan med kalenderåret som räkenskapsår lämnas under våren eller försommaren. Den kan då hinna vara reviderad, när den skall användas som underlag i budgetarbetet. Självfallet kan vissa uppgifter inte ha samma aktualitet som om räkenskapsåret avslutades den 30 juni. Det får därför förutsättas att myndigheten i sin anslagsframställning på grundval av ett delårsbokslut redovisar om några mera betydande förändringar skett i förhållande till den information som framgår av årsredovisningen.

## 5.3 Revisionen av årsredovisningen

### 5.3.1 Hantering av revisionsberättelsen

Nuvarande bestämmelser innebär, som framgått av det föregående, att RRV årligen skall granska myndigheternas årsbokslut. Några bestämmelser om revision av resultatredovisningarna finns inte för närvarande. I direktiven för utredningen framhålls att det är naturligt att redovisningsrevisionen också omfattar någon form av granskning av sådan information om verksamhetsutveckling och verksamhetsresultat som skall redovisas i reslutatredovisningarna. Utredningen skall därför överväga bl.a. innehåll och form för en sådan vidgad granskning.

Den föreslagna årsredovisningen är den rapportering som myndigheten lämnar till regeringen och som utåt beskriver verksamheten under det gångna verksamhetsåret. Det blir därmed denna produkt som skall revideras av den externa revisionen.

Mottagare av revisionsberättelsen över årsboksluten är idag den reviderade myndigheten. Det är också denna som skall besluta om revisionen skall föranleda några särskilda åtgärder i fråga om det av myndigheten tidigare fastställda bokslutet.

Den nuvarande resultatredovisningen skall enligt budgetförordningen lämnas till regeringen. Den utgör ett komplement till myndighetens anslagsframställning och ingår som del i det material som skall finnas för budgetarbetet inom regeringskansliet och därmed som underlag för regeringens beslut. Detsamma skall gälla den föreslagna årsredovisningen. Jag anser det mot denna bakgrund väsentligt att regeringen också i någon form blir informerad om resultatet av revisionen av årsredovisningen.

Myndigheternas redovisning skall givetvis vara sådan att gällande bestämmelser i bokföringsförordning, budgetförordning och andra författningar iakttagits. De påpekanden som revisorn gör under hand vid den löpande granskningen under året och de synpunkter som lämnas vid granskningen av förslaget till årsredovisning skall främja detta. En strävan bör vara att rättelser av felaktigheter och kompletteringar av ofullständiga uppgifter sker i sådan tid att den slutliga årsredovisningen blir korrekt.

Med denna inriktning bör det normala vara att myndigheternas årsredovisningar är sådana att de blir godtagbara för revisionsmyndigheten och att revisionsberättelser med anmärkningar blir enstaka undantag. Denna fråga får betydelse vid övervägandena om hur revisionsberättelserna skall hanteras. Jag skall i det följande diskutera två alternativ för detta.

### 5.3.2 Beslut av myndigheten i anledning av revisionsberättelse och revisionsrapport

Den nuvarande beslutsordningen för årsboksluten innebär att myndighetens styrelse tar slutlig ställning till de åtgärder som revisionen eventuellt skall föranleda. En möjlighet som kan övervägas är att ha en liknande ordning också när det gäller den föreslagna årsredovisningen. Med en sådan ordning skulle det alltså bli myndighetens styrelse, som beslutar om den åtgärd revisionsberättelsen och en eventuell revisionsrapport bör föranleda.

Vid en bedömning av denna fråga bör utgångspunkten vara den ansvarsfördelning som genom verksförordningen gäller mellan en myndighets styrelse och myndighetens chef. Det är myndighetens chef som ansvarar för verksamheten. Myndighetschefen skall bl.a. planera verksamheten, övervaka att planerna följs samt följa upp verksamheten och analysera resultatet. Chefen skall också se till att myndigheten har en rättvisande ekonomisk redovisning och att medlen förvaltas på ett betryggande sätt. Styrelsens ansvar är att pröva om myndighetens verksamhet bedrivs i överensstämmelse med syftet med verksamheten. Styrelsen skall biträda myndighetschefen och föreslå de åtgärder som styrelsen finner motiverade. Styrelsen skall däremot inte fatta beslut för myndigheten utom i vissa särskilt angivna fall. Detta gäller bl.a. beslut om myndighetens årsbokslut och beslut i anledning av RRV:s revisionsberättelser och revisionsrapporter.

Det kan i detta sammanhang vara lämpligt att ta fasta på att myndighetens styrelse inte är ansvarig för den löpande verksamheten i myndigheten och de ekonomiska åtgärder som successivt vidtas i denna. Styrelsens funktion är främst att kontrollera verksamheten men eljest inte att ha det yttersta ansvaret för denna. Den dualism som ligger i att styrelsen fattar beslut både om myndighetens årsredovisning och i anledning av revisionsberättelsen kan därigenom inte anses lika framträdande som om motsvarande skulle ha gällt en styrelse med det totala ansvaret för verksamheten. Styrelsens uppgift i de myndigheter som omfattas av verksförordningen är sålunda en annan än styrelsens roll i de statliga affärsverken. Den är också väsentligt mera begränsad än den roll som styrelsen har i ett aktiebolag. Myndighetsstyrelsens befogenhet i detta hänseende är heller inte helt jämförbar med vad som gäller i kommuner och landsting.

Mot denna bakgrund skulle styrelsen kunna ta ställning till årsredovisningen och revisionsberättelsen i två steg. Styrelsen beslutar först om årsredovisningen, som sedan revideras. Efter revisionen fattar styrelsen ånyo ett beslut i frågan. Vid en ren revisionsberättelse behövs ingen särskild åtgärd. Revisionsberättelsen kan då

läggas till handlingarna. Vid revisionsberättelse med anmärkningar måste styrelsen ta ställning till de invändningar som kommit fram vid revisionen. Styrelsen gör då detta i sin uppgift att kontrollera myndighetens verksamhet.

Den nu skisserade ordningen innebär att revisionen främst blir en fråga mellan den reviderade myndigheten och RRV som revisionsmyndighet. De åtgärder som revisionen eventuellt bör föranleda kan vidtas direkt på myndighetsnivå. En väsentlig invändning är att det likväl är samma instans som skall besluta både om den upprättade redovisningen och sedan också om vad revisionen skall föranleda för åtgärd. Detta förhållande förstärks av att myndighetschefen, som har det direkta ansvaret för den reviderade verksamheten, som regel också är ordförande i styrelsen. För myndigheter som inte har styrelse ligger beslutsbefogenheten i båda fallen hos en enda person, dvs myndighetschefen. En ytterligare nackdel är att revisionen inte får den markerade roll som den har när helt skilda instanser beslutar om årsredovisning och tar ställning till den genomförda revision av denna.

Jag anser att de invändningar som kan riktas mot den nu nämnda ordningen gör att myndighetens styrelse, när sådan finns och eljest myndighetschefen, bör ha ansvar för att en årsredovisning upprättas men inte ha befogenhet att slutligt besluta ifråga om revisionens resultat.

Vad jag nu sagt gäller revisionsberättelsen. Om en revisionsrapport lämnas till myndigheten, bör det liksom hittills ankomma på styrelsen att besluta om de åtgärder som rapporten skall föranleda. Detta gäller främst i sådana fall då en ren revisionsberättelse lämnas, men RRV framför synpunkter som bör beaktas för det följande verksamhetsåret. Självfallet kan myndighetens styrelse också besluta om åtgärder, och den bör göra detta, i fall av revisionsberättelse med anmärkningar. Men det är då inte myndigheten som har den slutliga beslutanderätten.

### 5.3.3 Revisionsberättelse till regeringen

Revisionsberättelser över RRV:s granskning av affärsverkens årsredovisningar och koncernredovisningar lämnas till regeringen. Om det finns särskilda skäl skall verket också anmäla resultatet av andra granskningar till regeringen. Detta har hittills främst gällt viktigare rapporter från verkets förvaltningsrevision, men det kan också gälla rapportering till följd av den årliga redovisningsrevisionen.

Den nuvarande resultatredovisningen från myndigheterna skall enligt budgetförordningen lämnas till regeringen. Detsamma har också (avsnitt 2.2.4) föreslagits i fråga om den nya årsredovisningen. Detta talar enligt min mening för att också RRV:s revisionsbe-

rättelse över årsredovisningen lämnas till regeringen. Förfarandet blir då likartat med vad som gäller för affärsverken. Det anknyter också till den rollfördelning som gäller för hanteringen av revisionsberättelser över årsredovisningarna i kommuner och landsting samt i aktiebolag och ekonomiska föreningar. Jag föreslår alltså att revisionsberättelserna skall lämnas till regeringen. Myndigheten informeras genom kopia av revisionsberättelsen.

Genom revisionen får regeringen besked om de lämnade årsredovisningarna stämmer överens med myndigheternas verksamhetsresultat och bokslut och om de fyller de krav som ställs i budgetförordningen med avseende på fullständighet och korrekthet. Revisionsberättelsen ger en bekräftelse på att årsredovisningarna blir de underlag som de skall vara för myndigheternas fördjupade anslagsframställningar och de ställningstaganden som statsmakterna gör på grundval av dessa.

En invändning som kan riktas mot att alla revisionsberättelser lämnas till regeringen är att de därmed också blir ärenden för denna. En strävan är att begränsa antalet ärenden som regeringen skall besluta om och att delegera beslutanderätten till myndighetsnivån när detta är möjligt. Den nämnda invändningen har aktualitet främst i fråga om de rena revisionsberättelserna. Eftersom det endast är i fallen med revisionsberättelser med anmärkningar som regeringen skulle behöva ta ställning, kunde en möjlighet vara att endast sådana anmäls till regeringen.

Det problem som nu berörts bör emellertid i praktiken inte bli så stort. Normalfallet får förutsättas vara att revisionsberättelserna skall vara rena, dvs ett bestyrkande av att myndighetens årsredovisning är rättvisande. Även om det för närvarande förekommer ett stort antal revisionsberättelser som innehåller erinringar mot de lämnade årsredovisningarna, torde detta antal successivt komma att minska genom olika åtgärder för att förbättra myndigheternas redovisningar.

I fråga om dessa rena revisionsberättelser krävs endast ett formellt beslut från regeringens sida. Revisionsberättelsen kan läggas till handlingarna i samband med att ställning tas till den årsredovisning som myndigheten lämnat.

Om revisionsberättelsen innehåller anmärkningar eller påpekanden i övrigt, krävs ett reellt beslut. Den reviderade myndigheten bör då som regel först få tillfälle att till berört departement yttra sig över revisionsberättelsen och lämna en förklaring till de förhållanden som påtalats och vad myndigheten avser att göra till följd av detta. Revisionsberättelsen bör därför omedelbart remitteras till myndigheten. De synpunkter som förs fram i revisionsberättelsen har myndigheten redan fått kännedom om, eftersom kopia av revisionsberättelsen skall ha sänts till myndigheten. Den närmare bakgrunden

till anmärkningarna eller påpekandena har tidigare redovisats för myndigheten vid den slutliga granskningen och eventuellt i en skriftlig revisionsrapport till myndigheten. I varje fall vid allvarligare anmärkningar får det också förutsättas att revisorn inför myndighetens styrelse eller dess verksledning fått tillfälle att närmare utveckla sina synpunkter.

Genom den kännedom som myndigheten sålunda redan har om slutresultatet av revisionen, bör tiden för myndigheten att yttra sig över revisionsberättelsen kunna sättas mycket kort. Myndighetens förklaringar måste komma in till berört departement, innan beredningen av myndighetens anslag för kommande budgetår avslutats.

I vilken utsträckning man redan i det pågående budgetarbetet skall hinna ta ställning till de frågor som aktualiserats av revisionsberättelsen blir beroende av karaktären av dessa frågor. Vid anmärkningar eller påpekanden i frågor som det helt ligger på regeringen att besluta om, behöver slutlig ställning inte tas redan i höstens budgetarbete. I dessa fall torde det normala bli att beslut i ärendet meddelas i regleringsbrevet till myndigheten eller i anslutning till detta. Det kan här gälla t.ex. överskridande av ett av regeringen maximerat belopp. Detta kan påverka medelstilldelningen för kommande budgetår. Det kan också vara så att myndighetens redovisning av resultatet av sin verksamhet är ofullständig. Även om myndighetens förklaring till detta accepteras, kan det föranleda att myndigheten anmodas att i nästa årsredovisning rätta till denna brist. Ofullständigheter i årsredovisningen kan eventuellt också medföra behov av särskilda undersökningar för att komplettera den lämnade informationen.

Som en del i avrapporteringen av revisionen kan, såsom förut behandlats (avsnitt 4.2.3), även lämnas en revisionsrapport. Det kan övervägas om dessa rapporter också bör tillställas regeringen liksom revisionsberättelserna. Motivet skulle då vara att rapporten ger en bakgrund till de uttalanden som görs i revisionsberättelsen. Den kan även i övrigt ge en kompletterande bild av myndigheten som kan vara av värde vid budgetarbetet inom regeringskansliet.

Emot att en revisionsrapport skickas till regeringen talar att en sådan rapport i allmänhet inte tar upp frågor som regeringen måste ta ställning till. Om revisionsberättelsen är ren, skall regeringen inte behöva fatta annat än ett formellt beslut.

Om revisionsberättelsen innehåller anmärkningar, kan en revisionsrapport ge en bakgrund till de påtalade förhållandena. Även i dessa fall torde revisionsrapporten dock innehålla synpunkter som enbart riktar sig till myndigheten. Det skulle då kunna bli oklart i vilka avseenden som revisionsmyndigheten också avser att rappor-

ten skall prövas av regeringen. Detta gör att rapporten enbart bör lämnas till myndigheten. De förhållanden som kräver ett ställningstagande från regeringens sida bör klart framgå av revisionsberättelsen.

### 5.3.4 Revisorspåteckning

I anslutning till att revisorer i aktiebolag lämnar sin revisionsberättelse gör de också en påteckning på bolagets årsredovisning. Bestämmelser om detta finns i 10 kap. 9 § aktiebolagslagen. Här anges att revisorn på årsredovisningen skall teckna hänvisning till revisionsberättelsen, sedan han slutfört granskningen. Om revisorn finner att balansräkningen eller resultaträkningen inte bör fastställas, skall han göra anteckning även om detta.

I fråga om revisionen av de statliga myndigheternas årsbokslut finns ingen motsvarande bestämmelse. Någon generell förskrift härom finns inte heller för revisionen inom kommuner och landsting. För revisionen av de statliga affärsverkens årsredovisningar tillämpas dock en sådan revisorspåteckning. Detta hänger samman med att revisionen av affärsverken skall utföras på samma sätt som gäller för aktiebolagen.

I princip skulle en motsvarande regel kunna införas generellt för de statliga myndigheterna. Helt nödvändigt anser jag detta dock inte vara med hänsyn till de regler som gäller för myndigheternas beslutshandlingar och förvaringen av dessa.

Revisionsberättelsen lämnas direkt till regeringen. En möjlighet skulle vara att årsredovisningarna remitteras till RRV som revisionsmyndighet för granskning och påteckning. Detta förfarande blir dock omständligt. Jag anser att man i stället bör knyta revisorspåteckningen till de handlingar som finns hos myndigheten. Enligt 29 § verksförordningen skall det i fråga om varje beslut finnas en handling som utvisar bl.a. dagen för beslutet, beslutets innehåll och vem som har fattat beslutet. Det kan därför knappast bli någon oklarhet om vilka redovisningshandlingar som revisionsberättelsen hänför sig till. I samband med att granskningen av räkenskaperna och årsredovisningen avslutas, kan revisorn därför lämpligen på den reviderade myndighetens beslutshandling göra en påteckning med hänvisning till revisonsberättelsen och datum för denna.

I detta sammanhang kan nämnas att revisorn i allmänhet tecknar ett signum på det förslag till årsbokslut som granskats under hand, innan detta skall behandlas i myndighetens styrelse. Detta signum har ingen formell innebörd. Det utgör endast en praktisk åtgärd för revisorn, när denna skall jämföra förslaget till årsbokslut med det formellt fastställda bokslut som sedan skall revideras.

### 5.3.5 Tidpunkten för revisionsberättelsen

Nuvarande föreskrifter innebär att myndighetens årsbokslut skall fastställas senast den 15 oktober. RRV skall lämna sin revisionsberättelse över granskningen av årsbokslutet senast fem månader efter utgången av det räkenskapsår berättelsen avser. Det betyder alltså att revisionsberättelsen skall lämnas senast vid utgången av november månad, när räkenskapsåret sammanfaller med budgetåret.

Den föreslagna årsredovisningen skall, liksom den för närvarande föreskrivna årliga resultatredovisningen, utgöra ett viktigt underlag i den statliga budgetprocessen. I det föregående har understrukits betydelsen av att denna årsredovisning blir granskad genom revisionen, innan den slutligt skall ligga till grund för besluten i budgetarbetet. Om den senaste tidpunkten för revisionsberättelsen över årsredovisningen skall sättas till samma tidpunkt som nu gäller för revisionen av årsbokslutet, kommer revisionen inte att få den avsedda rollen för budgetarbetet. En tidigare tidpunkt för att lämna revisionsberättelsen måste därför övervägas.

För aktiebolagen gäller att bolagets årsredovisning skall lämnas till revisorerna minst en månad före ordinarie bolagsstämma (11 kap. 3 § aktiebolagslagen). Revisionsberättelsen skall lämnas senast två veckor före bolagsstämman (10 kap. 9 §). Det innebär att tiden för att avge revisionsberättelsen kan inskränka sig till ungefär två veckor. Härvid skall emellertid beaktas att bolagsstämma skall hållas inom sex månader efter utgången av räkenskapsåret. Den tid som står till förfogande för revisorerna för den slutliga granskningen av årsredovisningen blir därför i hög grad beroende av när bolagsstämman skall hållas och vid vilken tid räkenskaperna avslutas.

När det gäller kommuner och landsting anger kommunallagen (5 kap. 5 §) endast att revisorerna årligen skall avge berättelse med redogörelse för resultatet av den revision som avser verksamheten under det föregående året. Tidpunkten när räkenskaperna skall vara avslutade bestämmer kommunfullmäktige resp. landstinget. Normalreglementet för kommunernas redovisning har ingen rekommendation om detta. I sitt betänkande Ny kommunallag (SOU 1990:24) har 1988 års kommunallagskomitté föreslagit att det i kommunallgaen skall tas in en bestämmelse om att årsredovisningen skall lämnas före den 1 april.

De statliga affärsverken, som har kalenderåret som räkenskapsår, skall lämna sina årsredovisningar före den 1 maj. RRV:s instruktion anger att verket skall avge revisionsberättelser årligen över dessa årsredovisningar men anger ingen tidpunkt när berättelsen skall lämnas. I praktiken sker detta alltid i anslutning till att affärsverken lämnar sina årsredovisningar till regeringen. I affärsverkens tryckta årsredovisningar återges regelmässigt också innehållet i revisionsberättelsen.

Avgörande för när revisionsberättelsen skall kunna lämnas är vid vilken tidpunkt årsredovisningen är upprättad och tillgänglig för revisorerna. Denna fråga har tidigare diskuterats (avsnitt 5.2.3). Tiden för revisionen av myndigheternas fastställda årsbokslut är för närvarande en och en halv månad. Utvidgningen av revisionen till att gälla inte endast ett bokslut utan en årsredovisning medför givetvis ett merarbete vid revisionen. Om tiden för slutrevisionen trots detta skall kunna förkortas, måste en betydande del av granskningen genomföras innan årsredovisningen formellt är upprättad. Detta förutsätter att myndigheternas arbete med årsredovisningen påbörjas i sådan tid att det finns underlag för denna granskning.

Om granskningen börjar tidigare kan felaktigheter och brister i redovisningen rättas till snabbare. Förutsättningarna för att den upprättade årsredovisningen blir fullständig och korrekt ökar därigenom. För myndighetens styrelse, som skall besluta om årsredovisningen, innebär detta självfallet en större trygghet när den skall fatta sitt beslut.

Möjligheterna att börja arbetet med slutrevisionen tidigare beror på vilket redovisningsmaterial som finns tillgängligt. Om sådana förändringar som tidigare (avsnitt 5.2.3) diskuterats kan genomföras, kommer tiden för att granska den slutligt upprättade årsredovisningen och att utforma revisionsberättelsen att inte oväsentligt kunna förkortas. En strävan bör vara att få ned den till en månad. Det innebär att revisionsberättelsen skulle lämnas senast den 15 oktober, om årsredovisningen lämnas den 15 september.

När det gäller revisionens anknytning till höstens budgetarbete i regeringskansliet innebär de nämnda tiderna att revisionsberättelserna skulle föreligga under senare delen av detta arbete. Eftersom det helt övervägande antalet revisionsberättelser kan förväntas vara rena, bör detta inte innebära några avgörande svårigheter. Revisionen ger en bekräftelse på att de årsredovisningar som lämnats och som ligger till grund för bedömningarna i budgetarbetet är godtagbara. Med ett relativt ringa antal revisionsberättelser med anmärkningar bör det finnas möjligheter att göra de ändrade ställningstaganden som dessa berättelser eventuellt kan föranleda.

Vad nu har diskuterats gäller tidpunkterna när myndighetens räkenskapsår sammanfaller med budgetåret, vilket är regel. För de myndigheter som nu har eller eventuellt kommer att få kalenderåret som räkenskapsår kan en förlängning av tiden för att upprätta årsredovisningen och för att revidera denna förlängas utan att de problem som nu behandlats uppkommer.

## 5.4 Fastställande av årsredovisningen

### 5.4.1 Innebörden av fastställande i fråga om årsbokslut eller årsredovisning

Den statliga bokföringsförordningen anger att myndigheten skall upprätta ett årsbokslut. Detta skall sedan undertecknas av den bokföringsskyldige. Bokföringsförordningen innehåller däremot ingen bestämmelse om att bokslutet skall fastställas. I RRV:s tillämpningsföreskrifter till förordningen anges dock att årsbokslutet skall fastställas. Beslutet skall fattas av myndighetens styrelse, när det finns en sådan, och eljest av myndighetens chef. Den gällande ordningen innebär att det inte finns någon egentlig skillnad mellan att bokslutet upprättas och att det fastställs.

De statliga affärsverkens årsredovisningar fastställs av regeringen. Inom kommuner och landsting är det en förvaltningsuppgift, dvs en uppgift för kommunstyrelsen eller förvaltningsutskottet, att sammanfatta och avsluta räkenskaperna. Något formellt beslut att årsredovisningen fastställs fattas inte. Detta torde få anses ligga i att ansvarsfrihet beviljas.

I aktiebolagen har fastställandet av årsredovisningen en annan innebörd. Bolagsstämman skall enligt aktiebolagslagen (9 kap. 5 §) fatta beslut om fastställelse av resultaträkningen och balansräkningen samt om dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust enligt den fastställda balansräkningen. Stämman skall också besluta i frågan om ansvarsfrihet för styrelseledamöter och verkställande direktör. Fastställandet får således sin huvudsakliga betydelse för att bedöma bolagets ekonomiska ställning.

### 5.4.2 Formellt fastställande av årsredovisningen

I tidigare avsnitt (5.3.2) har jag föreslagit att myndigheterna skall upprätta en årsredovisning men inte ha befogenhet att slutligt besluta i fråga om revisionens resultat. Frågan uppkommer då om årsredovisningen skall fastställas av regeringen genom något särskilt beslut. Om ett formellt beslut skall fattas om fastställande av årsredovisningen blir det närmast den ekonomiska redovisningen som det gäller. Beslutet blir jämförbart med att bolagsstämman i ett aktiebolag fastställer resultaträkningen och balansräkningen.

När det gäller årsredovisningar som föranleder rena revisionsberättelser är det en fråga mera av formell än av praktisk art. Den upprättade årsredovisningen har då bedömts rättvisande och inte heller i övrigt föranlett någon anmärkning från revisionsmyndighetens sida. Årsredovisningen bör därmed kunna anses godtagen i och med att den läggs till handlingarna i samband med regeringens beslut efter den genomförda revisionen.

Frågan får större betydelse när det gäller årsredovisningar som medför att revisionsmyndigheten lämnar en revisionsberättelse med anmärkningar. Uppgifterna i resultaträkningen eller balansräkningen kan skilja sig från vad som framgår av de underliggande räkenskaperna. I dessa fall ger årsredovisningen en felaktig bild av det ekonomiska resultatet av verksamheten.

I detta sammanhang bör erinras om att ett uttalande i revisionsberättelsen att årsredovisningen kan anses rättvisande inte behöver innebära att varje uppgift i räkenskaperna måste vara korrekt. Revisorn kan ha funnit felbokningar, t.ex. att felaktigt konto eller fel räkenskapsår har belastats. Dessa kan emellertid vara av så ringa omfattning att de inte rubbar bedömningen att årsredovisningen som helhet kan anses rättvisande.

I de fall en revisionsberättelse med anmärkningar lämnas på grund av att årsredovisningen inte är rättvisande, måste beslut fattas om särskilda åtgärder. Detta behöver dock inte innebära att sifferuppgifterna i resultat- eller balansräkningen måste ändras. Åtgärderna kan i stället påverka det kommande årets redovisning genom att regeringen anger föreskrifter i regleringsbrevet som myndigheten skall följa. Om regeringsbeslutet inte innebär något särskilt uttalande om resultat- och balansräkningarna kan dessa anses godtagna.

# 6 Revisorn som rådgivare

**Förslag**

Revisorn bör inom ramen för revisionen ge råd, om detta inte inverkar på revisorns oberoende. Ett nytt område för rådgivningen blir myndigheternas resultatredovisningar.

Revisorn bör även kunna medverka med allmänna informations- och utbildningsinsatser vid den reviderade myndigheten.

## 6.1 Nuvarande praxis för rådgivning

### 6.1.1 Statliga revisorer

De statliga revisorerna ger ofta råd till den reviderade myndigheten i anslutning till revisionsarbetet. Det kan vara synpunkter under hand till olika befattningshavare inom myndigheten under det pågående revisionsarbetet. Men det kan också, som förut beskrivits, gälla råd som ges i mera formaliserad form i en revisionspromemoria eller i en årlig revisionsrapport. Med den kännedom som revisorn har om myndigheten och dess verksamhet kan olika ansvariga tjänstemän inom myndigheten även ta kontakt med revisorn vid sidan av en pågående revision för att få råd i frågor inom revisorns kompetensområde.

Några särskilda föreskrifter finns inte om formerna för sådan rådgivning. Generellt gäller de bestämmelser om jäv som finns i 11 § förvaltningslagen (1986:22). Dessa syftar till att garantera en objektiv och opartisk hantering av förvaltningsärenden. Det får därför inte gälla en rådgivning av sådan art och omfattning att förtroendet till revisorns opartiskhet vid den slutliga revisionen kan ifrågasättas. Att revisorn skall vara opartisk i förhållande till den granskade verksamheten och myndighetens personal ligger också i vad som benämns god revisorssed.

Omfattningen av rådgivningen kan inte anges närmare. Någon statistik över detta arbete, mätt i t.ex. antal persondagar, finns inte.

Genom att rådgivningen sker under den löpande revisionen kan någon klar gräns heller inte dras mellan vad som är ett led i granskningen och vad som skall hänföras till rådgivning. En grov uppskattning är att högst 10 % av det totala revisionsarbetet kan anses som rådgivning. Variationerna är dock stora mellan olika myndighetsområden.

### 6.1.2 Kommunala revisorer

Revisorerna i kommuner och landsting är förtroendevalda. Vid den nu aktuella jämförelsen av revisorn som rådgivare blir det därför närmast av intresse att se på rollen hos de yrkesrevisorer som biträder de förtroendevalda revisorerna. Det gäller alltså de råd som yrkesrevisorerna lämnar till de granskade förvaltningarna under den löpande revisionen.

I praktiken sker en viss rådgivning under revisionsarbetet. Denna avser främst frågor som gäller den kommunala redovisningen och liknande frågor inom revisorns naturliga kompetensområde. Omfattningen av denna rådgivning varierar beroende på bl.a. kommunens storlek och den ekonomiadministrativa kompetens som finns inom kommunens förvaltning.

Anknytningen till det löpande revisionsarbetet gör att det är svårt att närmare ange vad som skall anses som rådgivning utöver den nödvändiga granskningen. Uppskattningsvis torde det röra sig om högst 10 % av revisionsarbetet.

### 6.1.3 Auktoriserade och godkända revisorer

Grundläggande för auktoriserade och godkända revisorers konsulterande verksamhet är bestämmelserna i förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer (ändrad senast 1988:1343). Här sägs i 6 § att revisorn noga skall iaktta de jävsbestämmelser som gäller enligt lag eller annan författning eller i övrigt. Föreligger det eljest särskild omständighet, som kan rubba förtroendet till revisorns opartiskhet eller självständighet vid utförande av uppdrag, skall revisorn avböja detta.

Bestämmelserna om jäv kompletteras av kommerskollegiets revisorsföreskrifter. I dessa anges att revisor inte får biträda med bokföringen hos företag, organisation eller annan verksamhet, där han är revisor, på annat sätt än att lämna råd och anvisningar om redovisningen. Längre gående biträde får dock lämnas av det revisionsorgan där revisorn är anställd, om åtgärderna utförs av någon som inte deltar i revisionen. Om revisorn lämnar råd och anvisningar om redovisningen, skall revisorn förvissa sig om att den som lämnat uppdraget förstår innebörden i åtgärden. Revisor kan också medverka vid utformning och organisation av system för redovisning och

kontroll av sådana, om det inte innebär att förtroendet för revisorns opartiskhet och självständighet att utföra sitt revisionsuppdrag kan ifrågasättas.

Revisorns möjlighet att lämna konsulthjälp är generellt sett beroende av vad som ligger i god revisorssed. Revisorn skall utöva sitt yrke med självständighet och objektivitet och får inte bedriva verksamhet som är oförenlig med yrkesplikten som oberoende revisor.

Innebörden i detta har närmare formulerats av Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR. Organisationen har också lämnat regler för när en revisor kan lämna redovisningstjänster. Här preciseras dels vilka redovisningstjänster som revisorn över huvud taget kan lämna, dels vilka krav som måste vara uppfyllda i det enskilda fallet för att undvika jäv.

Kommerskollegium har 1989 gjort en undersökning av omfattningen av auktoriserade och godkända revisorers konsultverksamhet. Till konsultation har i princip hänförts all serviceverksamhet som inte omfattas av den lagstadgade revisionen.

Undersökningen visar att konsultationen i genomsnitt motsvarat ungefär 15 % av revisionsföretagens fakturering.

## 6.2 Principiella synpunkter på revisorsrollen och rådgivningen

### 6.2.1 Revisorns oberoende

Grundläggande för den externa revisionen är att revisorn är oberoende gentemot den reviderade myndigheten. Revisorn skall också vara opartisk i förhållande till den granskade myndigheten och dess personal. Detta ligger i att revisorn skall utföra sitt arbete enligt god revisorssed.

Revisorns oberoende hänger nära samman med revisorns ansvar. Revisorn skall utföra revisionen enligt god revisionssed. Den gjorda granskningen mynnar ut i en bedömning som kommer till uttryck i uttalandet i revisionsberättelsen. Revisorns ansvar hänför sig till detta uttalande. Ansvaret för att redovisningsskyldigheten fullgjorts och att redovisningen är rättvisande åvilar helt den granskade myndigheten.

Det sagda innebär att revisorn aldrig får bedriva en rådgivning som skulle begränsa möjligheten att objektivt uttala sig i revisionsberättelsen. Revisorn får därför inte medverka i någon form av beslutsprocess inom den reviderade myndigheten.

Vikten av att revisorn inte deltar i några beslut inom den myndighet, organisation eller företag som revideras har också, som framgått av den föregående redogörelsen, varit vägledande för revisionen inom kommunal och enskild verksamhet. Det gäller också den

statliga revisionen i övriga nordiska länder (se bilaga 4).

### 6.2.2 Rådgivning inom ramen för revisionen

Revisionen innebär inte endast en granskning utan också ett stöd till den reviderade myndigheten. Genom den kännedom som revisorn får om myndigheten blir det naturligt att ansvariga befattningshavare inom denna vill höra revisorns synpunkter i olika frågor. En viss rådgivning utgör därför en naturlig och viktig del i den löpande revisionen.

Gränsen mellan vad som är en nödvändig del i den löpande revisionen och vad som kan anses som övrig rådgivning är flytande. Omfattningen blir beroende bl.a. av myndighetens storlek och den ekonomiadministrativa kompetens som finns inom myndigheten. Revisorn måste därför göra en bedömning i det enskilda fallet. Härvid finns det anledning för revisorn att också beakta att råd på ett tidigt stadium kan förbättra myndighetens redovisning och därmed även underlätta den kommande revisionen.

Även om någon klar gräns inte kan ställas upp för hur långt revisorn kan gå med råd i det enskilda fallet, måste revisorn vara noggrann med att iaktta både de formella och de etiska regler som finns. I första hand bör revisorn därför sträva efter att begränsa sin rådgivning till information om vad som allmänt gäller inom det område som frågan avser och hur man på andra håll har löst liknande problem.

### 6.2.3 Rådgivning utöver revisionen

Av vad som sagts förut följer att revisorn inte kan ta på sig ett konsultuppdrag för den myndighet som skall revideras, om detta skulle innebära att revisorns oberoende kan ifrågasättas. Däremot kan revisorn hjälpa till att förmedla andra konsultinsatser till myndigheten.

Inom de enskilda revisionsföretagen är det vanligt att någon annan inom samma företag kan biträda med konsulterande insatser och även med längre gående biträde. Avgörande är att inte den särskilda revisor som sedan skall granska verksamheten får ett ansvar som inte är förenligt med revisorsrollen.

Motsvarande arbetsfördelning kan även övervägas när det gäller den statliga revisionen. Några formella hinder mot detta finns inte. Det är därför mera en fråga om vilka resurser som kan ställas till förfogande och en prioritering mellan olika revisionella uppgifter.

De områden som en konsultinsats skulle kunna vara aktuell inom är sådana där revisionsmyndigheten har revisorer med viss

specialkompetens, t.ex. inom ADB-området. I praktiken torde dock möjligheterna till sådana insatser vara mycket begränsande. Andra former för konsulthjälp får därför komma ifråga.

Jag konstaterar i detta sammanhang att en särskild utredning om de s.k stabsmyndigheternas verksamhet (C 1990:04) behandlar frågan om hur stödet till myndigheterna och regeringskansliet skall kunna förbättras när det gäller bl.a. ekonomiadministrativa frågor.

## 6.3 Inriktningen av revisorns rådgivning i revisionsarbetet

### 6.3.1 Råd om ekonomisk redovisning

Det är naturligt att revisorns rådgivning i första hand inriktas på frågor som ligger inom revisorns normala kompetensområde. Hit hör t.ex. ekonomistyrning och ekonomisk redovisning.

De vidgade krav på redovisningen som budgetreformen innebär gör att myndigheterna behöver bättre system för sin ekonomistyrning. Det generella statliga redovisningssystemet, system S, är uppbyggt för att i huvudsak registrera händelser av ekonomisk natur. Detsamma gäller ofta olika myndighetsspecifika redovisningssystem. Ett omfattande utvecklingsarbete pågår för att bygga ut redovisningssystemen. Det innebär att myndigheterna behöver råd i stor utsträckning inför valet av olika lösningar.

Revisorn kan genom sin successivt vidgade erfarenhet om utvecklingen av redovisningssystem ge råd i hithörande frågor till den myndighet som revideras. Utformning och organisation av redovisningssystem är också, som förut nämnts (avsnitt 6.1.3), ett område som auktoriserade revisiorer kan medverka vid, om det inte rubbar förtroendet för revisorns opartiskhet. Av resursskäl torde de statliga revisorernas rådgivning i huvudsak få begränsas till att förmedla erfarenheter från andra myndigheter som haft liknande problem.

Ett förhållande som revisorn måste särskilt uppmärksamma i detta sammanhang är hur nya eller ändrade redovisningssystem hos myndigheten påverkar möjligheterna att revidera verksamheten. I detta avseende måste revisorn mera aktivt engagera sig i hur systemen utformas. Det är här dock inte fråga om att ta ett ansvar för systemutformningen, utan att bevaka revisorns egenintresse när det gäller den kommande revisionen.

Som förut berörts (avsnitt 2.2.3) kan en ny redovisningsmodell komma att införas i den statliga verksamheten. När denna modell skall tillämpas hos den enskilda myndigheten kommer det sannolikt att finnas behov av råd också från revisorerna. Det är möjligt att revisorn här kan ge stöd i större utsträckning än eljest med hänsyn till det nära sambandet med revisorns ordinarie verksamhet.

Sammantaget konstaterar jag att det finns en relativt väl utvecklad praxis när det gäller revisorns rådgivning om den ekonomiska redovisningen. Några problem att denna rådgivning skulle komma i konflikt med revisorns roll som oberoende granskare föreligger knappast. Omfattningen av rådgivningen kommer också naturligen att begränsas av de resurser som kan ställas till förfogande.

### 6.3.2 Råd om resultatredovisning

Ett nytt område där revisorns råd kan komma att efterfrågas är hur myndigheterna skall utforma sin resultatredovisning. Innebörden i god redovisningssed i detta avseende kommer successivt att utvecklas. Förhållandena kan också variera mellan olika myndigheter vad gäller faktorer som bör redovisas för att redovisningen skall anses rättvisande. Det är därför väsentligt att revisorn på ett tidigt stadium följer hur myndigheten utformar sin resultatredovisning och ger synpunkter som kan bli av betydelse inför den kommande revisionen.

En fråga som revisorn särskilt bör uppmärksamma när det gäller resultatredovisningen är sambandet mellan denna redovisning och den ekonomiska redovisningen. Myndigheten skall i resultatredovisningen lämna uppgifter om utvecklingen av kostnaderna för prestationerna inom olika verksamhetsområden. För avstämningen av riktigheten i denna redovisning är det väsentligt att det finns en klar koppling mellan prestationsredovisningen och den ekonomiska redovisningen. Även om det inte är revisorns uppgift att ta ansvar för detta, bör revisorn uppmärksamma förhållandena och ge myndigheten de råd som kan behövas.

Ett annat område, som får stor betydelse för avstämningen i revisionen, är de nyckeltal som myndigheten använder i sin redovisning. Det gäller nyckeltal i olika delar av verksamheten. Men det gäller inte minst de fördelningsnycklar som myndigheten utnyttjar för att fördela de gemensamma kostnaderna i verksamheten på de olika delarna i denna. Även i hithörande frågor bör revisorn kunna ge värdefulla synpunkter till myndigheten.

### 6.3.3 Medverkan i information och utbildning

I det föregående (avsnitt 4.2.3) har jag föreslagit att revisorn efter revisionen skall ge en samlad redogörelse för sina iakttagelser till myndighetens styrelse när det anses lämpligt. Synpunkter har också förts fram till myndighetens chef och ansvariga på andra nivåer inom myndigheten, främst till personer inom myndighetens ekonomifunktion.

Utvecklingen mot en ökad resultatstyrning och delegering av ansvar innebär att uppföljningen av resultaten blir allt viktigare på alla

nivåer inom myndigheterna. De iakttagelser som revisorn gör vid sin årliga granskning får därför allt större betydelse också för andra inom myndigheten än verksledningen och ekonomifunktionens personal. Det kan därför finnas anledning att revisorn för en bredare krets inom myndigheten lämnar en redogörelse för sina iakttagelser under revisionen och vad som kan göras för att hindra att eventuella felaktigheter upprepas. Självfallet måste en sådan information ske efter önskemål från myndighetens ledning.

Nära samman med en mera allmän information från revisorns sida ligger medverkan i olika utbildningsaktiviteter inom myndigheten. Något hinder att medverka vid sådana med hänsyn till revisorns oberoende föreligger knappast. Det gäller en allmän utbildning och inte ställningstagande i en enskild fråga. Även här blir det dock, liksom i andra former av rådgivningsinsatser, en fråga om vilka resurser som kan ställas till förfogande. Det gäller i dessa fall insatser som ligger utanför den egentliga revisionen. Jag anser det därför naturligt att den berörda myndigheten svarar för de kostnader som dessa former av informations- och utbildningsinsatser medför.

# 7 Kompetenskrav för statliga revisorer

**Förslag**

Kompetenskraven för statliga revisorer bör preciseras. Detta ankommer på revisionsmyndigheten. Någon formell form av auktorisation bör inte införas.

Samarbetet mellan statlig och kommunal revision bör utvidgas. En rådgivande delegation i revisionsfrågor knyts till RRV.

## 7.1 Statliga redovisningsrevisorer

### 7.1.1 Formella kompetenskrav

För de statliga redovisningsrevisorerna gäller de allmänna grunderna för tillsättning av statliga tjänster. Dessa är främst bestämmelserna i 11 kap. 9 § andra stycket regeringsformen. Där stadgas att vid tillsättning av tjänst avseende skall fästas endast vid sakliga grunder, såsom förtjänst och skicklighet. Även i övrigt gäller gängse bestämmelser för statliga tjänster, bl.a. bestämmelserna i lagen (1976:600) om offentlig anställning (ändrad senast 1989:665).

Samtliga tjänster vid RRV, utom tjänst på avdelningschefs- och högre chefsnivå, tillsätts av verket. Detta får ske utan att tjänsterna kungjorts lediga till ansökan. I praktiken utannonseras tjänsterna ofta. Detta gäller regelmässigt, när verket skall anställa en större grupp medarbetare som nyligen avlagt högskoleexamen.

Även om några formellt uppställda kompetenskrav inte gäller för RRV:s redovisningsrevisorer, finns givetvis sådana krav vid tjänstetillsättningarna. För tjänst som enhetschef inom redovisningsrevisionen krävs normalt flerårig erfarenhet av kvalificerad revision antingen inom eller utom verket. För att bli granskningsledare inom redovisningsrevisionen förutsätts erfarenhet av arbetsledning. Vid rekrytering av yngre revisorer anges som lämplig utbildningsbakgrund examen från universitet eller högskola med ekonomisk in-

riktning. Företrädesvis gäller det utbildning på ekonomlinjen med inriktning på redovisning och revision.

I detta sammanhang kan nämnas att man i övriga nordiska länder, med undantag av Finland, inte har formella kompetenskrav för revisorerna. I Finland finns sådana krav, och man överväger där också en form av examen för revisorer inom den offentliga förvaltningen (se bilaga 4).

### 7.1.2 Intern utbildning och praktik

Medarbetare med nyligen avlagd högskoleexamen som anställs för RRV:s redovisningsrevision genomgår en intern utbildning. Denna omfattar både teoretiska och praktiska moment. Denna planlagda utbildning omfattar i huvudsak de första två åren av anställningen. Därefter anpassas utbildningen mer individuellt med hänsyn till den verksamhet som revisionen gäller.

I den teoretiska delen av utbildningen ingår främst kännedom om de regler och metoder som gäller för den statliga redovisningsrevisionen. Hit hör kunskap om bl.a. den handledning i redovisningsrevision för statsförvaltningen som RRV utarbetat och särskild kunskap i bokslutsrevision. Vidare omfattar utbildningen ämnesområden som gäller den statliga och offentliga verksamheten i allmänhet. Stor vikt fästs också vid kunskaper om ADB och datorn som hjälpmedel i revisionsarbetet.

För mera självständiga uppgifter inom revisionen behövs i allmänhet minst tre år efter anställningen. Ansvaret för att fatta RRV:s beslut vid revisionen av en myndighet, dvs. att ta huvudansvaret för revisionsberättelsen, ligger på chefen för den berörda revisionsenheten. Möjligheter finns dock att delegera denna uppgift även till annan tjänsteman.

### 7.1.3 Nuvarande kompetensprofil

Vid RRV fanns den 1 juli 1990 sammanlagt 119 tjänstemän med direkt arbete inom redovisningsrevision. Av dessa var 12 chefer. I uppgifter som granskningsledare eller i andra mera kvalificerade uppgifter fanns 22 tjänstemän. Med revision arbetade i övrigt 70 personer i olika tjänstebefattningar samt 15 personer som revisionsassistenter.

Samtliga chefer utom två hade akademisk utbildning, flertalet ekonomisk utbildning. För samtliga tjänstemän, exkl. revisionsassistenter, fördelade sig utbildningen på 63 % ekonomisk akademisk utbildning, 14 % förvaltnings- eller samhällsvetenskaplig utbildning, 4 % annan akademisk utbildning och 19 % annan utbildning. Fyra tjänstemän var auktoriserade revisorer.

## 7.2 Kommunala revisorer

De kommunala revisorerna är förtroendevalda. De väljs på samma sätt som andra förtroendevalda av kommunfullmäktige resp. landstinget. Vid en genomgång av de kompetenskrav som gäller för revisorer ligger det därför för den kommunala revisionen närmast till hands att jämföra med tjänstemannarevisorerna i vissa större kommuner och landsting och de revisorer inom Komrev – Kommunförbundets revisionsavdelning som arbetar på uppdrag av kommuner och landsting.

Inom Komrev fanns 355 anställda i januari 1990 med uppgifter inom redovisnings- och förvaltningsrevision (exkl. sekreterar- och kontoristpersonal). Dessa fördelade sig på 34 chefer, 7 auktoriserade revisorer, 305 revisorer och 9 övriga handläggare. Av personer med akademisk utbildning hade 10 % ekonomisk utbildning, 54 % förvaltnings- eller socionomutbildning, 22 % samhällsvetenskaplig utbildning, 2 % annan akademisk utbildning och 12 % annan utbildning.

## 7.3 Auktoriserade och godkända revisorer

### 7.3.1 Allmänna föreskrifter

I aktiebolagslagen och lagen om ekonomiska föreningar finns bestämmelser om när auktoriserade eller godkända revisorer skall granska verksamheten. Enligt 10 kap. 3 § aktiebolagslagen skall sålunda minst en av de revisorer som bolagsstämman utser vara auktoriserad eller godkänd. För ekonomiska föreningar finns inte samma generella krav. För dessa sägs i 8 kap. 1 och 8 §§ nyssnämnda lag att det skall finnas minst en revisor. Den som är revisor skall ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfattningen av föreningens verksamhet fordras för att fullgöra uppdraget.

Om verksamheten har en viss omfattning skall minst en revisor alltid vara auktoriserad. Det gäller om nettovärdet av tillgångarna enligt fastställda balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränsbelopp som motsvarar 1000 gånger basbeloppet enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring. För 1990 innebär detta ett gränsbelopp av 29,7 milj.kr. Samma villkor gäller också om antalet anställda under de två senaste räkenskapsåren i medeltal överstigit 200. Dessa krav är desamma för aktiebolag och ekonomiska föreningar. För aktiebolag krävs också auktoriserad revisor om bolagets aktier eller skuldebrev är noterade på Stockholms fondbörs.

Bestämmelser om de två grupperna av revisorer finns i förordningen om auktorisation och godkännande av revisorer. Enligt för-

ordningen prövar kommerskollegium frågor om auktorisation eller godkännande. Kollegiet har tillsyn över de auktoriserade och godkända revisorernas verksamhet. Det meddelar också ytterligare föreskrifter och anvisningar för tillämpningen av förordningen.

För både auktoriserade och godkända revisorer gäller vissa allmänna villkor. De skall sålunda ha som yrke att utöva revisionsverksamhet och vara bosatta i riket. De får inte vara i konkurs, ha förvaltare enligt föräldrabalken eller ha förbud att utöva rådgivningsverksamhet. De skall vara kända för redbarhet samt även i övrigt lämpade att bedriva revision.

I detta sammanhang kan nämnas att kommerskollegium aktualiserat frågan om en översyn av reglerna för auktoriserade och godkända revisorer.

### 7.3.2 Teoretisk utbildning

För att få auktorisation krävs att revisorn har avlagt ekonomexamen eller annan likvärdig examen vid svenskt universitet eller svensk högskola i enlighet med vad kommerskollegium närmare bestämmer. För att bli godkänd revisor krävs däremot inte högskoleexamen. Kravet är här att den sökande på grundval av genomgången examen eller kurs förvärvat goda kunskaper i redovisning och god kännedom om gällande rätt på närings- och beskattningsområdet.

För auktoriserade revisorer skall utbildningen vid svenskt universitet eller statlig svensk högskola omfatta minst 140 poäng eller motsvarande i ett antal ämnen. Obligatoriska ämnen är företagsekonomi (60 poäng), handelsrätt (30 poäng), beskattningsrätt (10 poäng) och informationsbehandling (10 poäng). Ett visst antal högsta poäng kan få räknas till godo i dessa ämnen. Även betyg i nationalekonomi och statistik kan få tillgodoräknas. Enligt den studieordning som gäller för handelshögskolan i Stockholm skall utbildningen därifrån omfatta minst 140 studieenheter inom motsvarande ämnesområden.

Studierna i företagsekonomi skall dels ge allsidiga företagsekonomiska kunskaper, dels innebära en påbyggnad av dessa inom området redovisning och finansiering. I informationsbehandling skall studierna ge grundläggande kunskaper i ADB med särskild inriktning på systemering och programmering, datorutrustning och dennas användning samt datasäkerhet.

För att bli godkänd revisor kan den teoretiska utbildningen vara antingen utbildning vid svenskt universitet eller statlig svensk högskola i vissa angivna ämnen eller annan utbildning med i huvudsak samma inriktning och omfattning som i förhand särskilt godkänts av kollegiet. Vid högskoleutbildning skall utbildningen omfatta minst 80 poäng inom samma ämnen som gäller för auktoriserade revisorer.

Obligatoriska ämnen är även här företagsekonomi, handelsrätt och beskattningsrätt. Däremot är informationsbehandling inte obligatoriskt ämne.

### 7.3.3 Praktik

För att få auktorisation som revisor krävs praktisk verksamhet i revisorsyrket under minst fem år. Denna praktik kan uppnås på två sätt. Det ena gäller för alla revisorer, medan det andra endast är tillämpligt för den som redan är godkänd revisor.

Det generella sättet innebär att minst tre år av praktiken skall ha varit hos auktoriserad revisor eller auktoriserat revisionsbolag. Praktiken kan också ha fullgjorts hos godkänd revisor eller godkänt revisionsbolag, under förutsättning att praktikarbetet övervakats av en auktoriserad revisor. Praktiken skall vara allsidig och huvudsakligen av kvalificerat slag.

Praktiken under de övriga två åren kan antingen ha fullgjorts på samma sätt eller också ha bestått i annat kvalificerat revisionsarbete. Det kan då ha gällt praktik vid utländsk revisionsbyrå, företags avdelning för intern revision, RRV, kommunala revisionsorgan, länsskattemyndighets revisionsenhet eller inom egen verksamhet som revisor. Även praktik av redovisningsmässig art kan komma ifråga, om den varit allsidig och av kvalificerat slag. Det kan t.ex. gälla tjänstgöring som redovisningschef eller ekonomichef i medelstora eller större företag.

För den som redan är godkänd revisor räcker det med tre års praktik ytterligare för att kunna få auktorisation.

Bestämmelserna om praktik för att bli auktoriserad revisor gäller i tillämpliga delar också för att bli godkänd revisor. Kravet på handledning av auktoriserad revisor motsvaras dock i dessa fall av handledning av godkänd revisor. I stället för dessa krav på praktik kan även tio års revisionsverksamhet komma i fråga för att bli godkänd.

## 7.4 Den årliga revisionens krav på revisorerna

### 7.4.1 Styr- och finansieringsformer i statsverksamheten

Utvecklingen inom den offentliga sektorn medför att kraven på de statliga revisorerna förändras. Nya former för mål- och resultatorienterad styrning ställer ökade krav på uppföljning och utvärdering av resultaten. I den nya budgetprocess som införts med treåriga budgetramar blir myndigheternas avrapportering av den genomförda verksamheten ett viktigt inslag.

Nya redovisningsprinciper i den statliga verksamheten är aktuella. Delegeringen av det ekonomiska ansvaret både till myndigheterna och inom dessa skärper kraven på redovisningen. Nya former för

statsbidrag med ökat inslag av generella bidrag innebär andra former för uppföljning av verksamheten.

De allmänna villkoren för de statliga förvaltningsmyndigheterna kan delvis bli andra. Större krav ställs på samverkan och samordning mellan myndigheterna. Myndighetsstrukturen blir sannolikt mera flexibel än tidigare.

Finansieringsformerna för de statliga myndigheterna kommer sannolikt att successivt förändras. Myndigheterna kan få ökad rätt att ta ut ersättning för varor och tjänster.

Antalet myndigheter med uppdragsverksamhet kan väntas öka. Finansieringen av dessa är annorlunda än för förvaltningsmyndigheterna. Detta ställer i sin tur andra krav på revisionen av dessa myndigheter. Den datorbaserade informationen har ökat kraftigt och kommer att öka ytterligare. Revisionen av redovisningssystemen måste successivt anpassas till denna utveckling.

### 7.4.2 Granskning av resultatredovisningen

Det förhållande som främst ändrar kraven på revisionen är att denna i fortsättningen också skall omfatta en granskning av hur myndigheterna redovisat resultatet av sin verksamhet. I det föregående (kapitel 2) har jag föreslagit att myndigheterna skall lämna en samlad årsredovisning.

Granskningen av denna innebär att revisorerna måste ta ställning inte endast till den ekonomiska information som finns i myndigheternas årsbokslut utan också till information som tas fram i annan ordning. Kopplingen mellan det ekonomiska utfallet och verksamhetens resultat får särskild betydelse.

I resultatredovisningen i årsredovisningarna skall myndigheterna göra jämförelser mellan flera år. Vid revisionen måste granskas att det material som myndigheten på detta sätt lämnar är relevant för att belysa verksamheten.

### 7.4.3 Rollen som rådgivare

I revisorns uppgift ligger att i viss utsträckning vara rådgivare till myndigheten. Omfattningen av sådan rådgivning och dess karaktär har jag tidigare behandlat (kapitel 6).

Denna roll har revisorn redan när det gäller myndighetens ekonomiska redovisning. Efterfrågan från myndigheternas sida på sådan rådgivning kan dock komma att öka. Det hänger bl.a. samman med de förändringar av styr- och finansieringsformer inom den statliga verksamheten som förut har beskrivits. Det är väsentligt att revisorn bedömer hur sådana förändringar inom en myndighets verksamhet kan påverka möjligheterna att i revisionen granska denna verksamhet.

Behovet för myndigheterna att koppla samman den ekonomiska redovisningen med en redovisning av resultatet av verksamheten kommer sannolikt att vara ett område där myndigheterna önskar råd från revisorerna. Det gäller också datorbaserade informationssystem.

## 7.5 Utformningen av kompetenskrav

### 7.5.1 Allmänna utgångspunkter

Enligt direktiven skall jag överväga förutsättningarna för att tillämpa särskilda kompetenskrav för statliga redovisningsrevisorer.

När det gäller kompetensen hos revisorerna vill jag framhålla, att en god sådan är ett av flera medel för att uppnå en väl fungerande revision. Kvaliteten i revisionen behöver också följas fortlöpande. Det kan ske genom prövning både inom revisionsmyndigheten och genom utomstående bedömare. Handledningar behövs för att underlätta det löpande revisionsarbetet och uppnå en enhetlig praxis i revisionen.

För auktoriserade och godkända revisorer finns, såsom förut beskrivits (avsnitt 7.3.2 och 7.3.3), mycket preciserade krav när det gäller utbildning och praktik. Motsvarande formella reglering av kompetenskraven för revisorer finns inte på den statliga sidan och inte heller för kommuner och landsting.

Vid en bedömning av frågan om särskilda kompetenskrav för statliga revisorer bör i första hand klarläggas de skilda förutsättningar som föreligger för den statliga revisionen och revisionen i enskild verksamhet. Den statliga revisionen bedrivs som en myndighetsuppgift. Det är inte den enskilda revisorn som person som tar ställning och avger en revisionsberättelse, utan beslutet om berättelsen fattas på revisionsmyndighetens vägnar. Besluten skall fattas i enlighet med de föreskrifter som generellt gäller för den statliga verksamheten, bl.a. bestämmelserna i förvaltningslagen, verksförordningen och revisionsmyndighetens instruktion. Den enskilda revisorn är anställd som statstjänsteman och omfattas därmed av de statliga tjänstebestämmelserna, bl.a. lagen om offentlig anställning.

För aktiebolag och ekonomiska föreningar finns lagstadgade krav på årsredovisning och hur denna skall utformas. I lagarna föreskrivs också hur revisionen skall bedrivas. I dessa finns även föreskrifter om hur vissa statliga intressen skall beaktas, bl.a. att bolaget eller föreningen betalat skatter och sociala avgifter. Revisionen utförs av enskilda personer eller revisionsbolag. Det måste finnas garantier för att dessa har den kompetens som behövs för uppgiften. Det sanktioneras genom beslut av en offentlig myndighet, i detta fall kommerskollegium.

De skillnader som föreligger när det gäller förutsättningarna för revisionen inom statlig och enskild verksamhet gör att man inte direkt kan dra paralleller vid reglering av formella kompetenskrav för revisorerna. De syften som auktorisationen eller godkännandet av enskilda revisorer skall tillgodose har för den statliga revisionen reglerats i annan ordning.

Jag konstaterar att man ur de nu diskuterade aspekterna inte behöver ha någon formell reglering av kompetenskraven för statliga redovisningsrevisorer. Frågan blir i stället om man av andra skäl vill precisera kompetenskraven för de statliga revisorerna. Härvid bör i första hand övervägas vilken teoretisk utbildning och praktisk erfarenhet som skall krävas.

### 7.5.2 Teoretisk utbildning

Vid en bedömning av utbildningskraven för statliga redovisningsrevisorer blir det främst fråga om vilka formella krav på utbildning som bör gälla vid nyanställning av tjänstemän med ingen eller relativt kort praktik efter högskoleutbildning.

Det kan diskuteras om olika krav bör ställas beroende på vilka myndigheter som den enskilda tjänstemannen skall revidera. En jämförelse kan här göras med de skilda kraven på utbildning för auktoriserade resp. godkända revisorer.

Givetvis är det en väsentlig skillnad mellan olika statliga myndigheters verksamhet och komplexiteten i deras redovisning. Vad som krävs av revisorn i det enskilda fallet kan därför variera. Utvecklingen går emellertid mot att större krav ställs på myndigheternas redovisning och därmed på revisorernas kompetens. Praktiska skäl talar också för att alla revisorer har en utbildning som gör det möjligt att arbeta med flertalet former av myndigheter. Det kan även ur personalpolitiska synpunkter vara tveksamt att skapa två skilda kategorier av revisorer för den årliga revisionen inom den statliga verksamheten.

Jag kommer därför till slutsatsen att likartade krav på teoretisk utbildning bör ställas. Härvid ligger det närmast till hands att jämföra med den utbildning som krävs för auktoriserade revisorer. Det bör dock beaktas att en avgörande skillnad föreligger genom att den statliga revisorn måste ha en god utbildning om offentlig förvaltning, medan däremot utbildningsbehovet inom det handels- och skatterättsliga området inte är lika framträdande.

De medarbetare som RRV anställer för att arbeta med redovisningsrevision har redan i dag som regel en god ekonomisk utbildning. Generellt krävs examen med ekonomisk inriktning från universitet eller högskola. Betyg i företagsekonomi med fördjupade studier i detta ämne är nödvändigt. Vid fördjupning och eventuell

påbyggnad bör särskild vikt fästas vid utbildning inom förvaltningsekonomi. För att arbeta med kvalificerad revision bör det också krävas betyg i informationsbehandling. Utvecklingen av datorbaserade redovisningssystem och andra informationssystem medför att revisorn bör ha åtminstone grundläggande kunskaper inom detta område.

För revisionen av de statliga myndigheterna är det, såsom förut sagts, väsentligt med en god kunskap om den statliga förvaltningen och den offentliga verksamheten i allmänhet. Flera alternativ kan här tänkas, t.ex. betyg i statskunskap.

Av särskilt intresse i detta sammanhang är vilket ökat utbildningsbehov som behövs genom att revisionen inte endast skall omfatta en granskning av den ekonomiska redovisningen utan också redovisningen av verksamhetens resultat. Givetvis ger utbildningen inom de områden som redan nämnts kunskap som är viktig för denna granskning. Men granskningen av hur myndigheterna redovisar sin genomförda verksamhet och effekterna av denna i samhället gör att en vidare bedömning krävs än vad som för närvarande i allmänhet gäller. Ämnen som här kommer in är då t.ex. nationalekonomi och statistik.

De utbildningslinjer som finns vid universitet och högskolor kan inte helt tillgodose de krav som ställs för blivande revisorer i offentlig verksamhet. Antalet personer som årligen behöver utbildas är också begränsat. Det är därför inte realistiskt att räkna med någon mer omfattande anpassning av högskoleutbildningen för detta behov. Den teoretiska utbildningen från högskolan får i stället kompletteras genom intern utbildning genom RRV:s försorg. Möjligheten bör därvid utnyttjas att anlita högskoleinstitutioner för sådan utbildning.

### 7.5.3 Praktik

De tjänstemän som anställs för arbete med statlig redovisningsrevision genomgår, som förut nämnts, en systematisk utbildning. Den ändring av revisorns arbetsuppgifter som följer av granskning av myndigheternas årsredovisningar och arbetet i anslutning till detta påverkar inte den praktiska verksamheten. Däremot ställs ökade krav på den interna utbildningen och erfarenhetsutbytet mellan revisorerna. Detta blir särskilt viktigt innan formerna för granskningen av de nya årsredovisningarna, och då speciellt resultatredovisningarna i dessa, har hunnit utvecklas.

Utformningen av den ekonomiska redovisningen, såsom denna kommer till uttryck i de nuvarande årsboksluten, är förhållandevis enhetlig. Den ekonomiska redovisningen i den nya årsredovisningen kan även förväntas vara ganska likartad. Mera avgiftsfinansierad

verksamhet och andra former av intäkter i myndigheternas verksamhet kan dock göra att posterna i resultaträkningar och balansräkningar får annan tyngd än för närvarande. Detta gör att praktiken på ett tidigt stadium kan behöva vara mera varierande.

Väsentligt för den tidiga praktiken blir emellertid att skilda myndigheters årsredovisningar kan vara mycket olika beroende på verksamhetens art. Jag anser därför att man bör eftersträva en varierad praktisk erfarenhet från skilda typer av myndigheter, så att revisorn kan få den erfarenhet som behövs för att kunna bedöma om redovisningen ger en heltäckande bild av den reviderade myndighetens verksamhet.

### 7.5.4 Formella kompetenskrav

Jag har förut (avsnitt 7.5.1) konstaterat att det i och för sig inte behövs någon formell reglering av kompetenskraven för de statliga revisorerna liknande den som gäller för auktoriserade och godkända revisorer. Någon sådan reglering finns inte heller när det gäller revisionen inom den kommunala verksamheten.

Givetvis skulle det kunna innebära vissa fördelar med en formell reglering. Statusen hos revisorerna skulle eventuellt höjas, och rekryteringen av nya medarbetare till revisionen stimuleras. Å andra sidan bör man ta hänsyn till att auktorisationen för enskilda och godkända revisorer endast räcker under den tid som de är verksamma som revisorer. En motsvarande regel bör i så fall gälla också inom den statliga revisionen. En fråga som uppkommer i detta sammanhang är också om en formell reglering skulle begränsas till de revisorer som svarar för den årliga revisionen och inte omfatta förvaltningsrevisorer. Undantagsregler fick också införas för specialister, t.ex. inom ADB-området.

Det sagda anser jag tala för att någon formell reglering liknande auktorisation inte bör införas. Detta bör emellertid inte hindra att mera preciserade krav ställs vid nyrekrytering av personer som skall arbeta med den årliga revisionen. Vad som sagts tidigare om behovet av såväl teoretisk utbildning som praktik motiverar i stället detta. De krav som skall gälla ankommer det då på RRV som revisionsmyndighet att besluta om.

Med mera preciserade krav på teoretisk utbildning och praktik kan det vara naturligt att överväga om revisorn bör få någon form av dokument som visar den kompetens som erhållits. Ett sådant dokument skulle då ha karaktären av ett utbildningsbevis. Det skulle däremot inte vara något krav på ett sådant bevis för att självständigt få utföra revision. Den erforderliga kompetensen kan även ha erhållits genom många års erfarenhet av revision inom RRV eller inom kommunal revision eller revisionsbolag.

Vem som skall ha befogenhet att fatta beslut om revisionsberättelsen på RRV:s vägnar får bestämmas genom verkets arbetsordning eller genom särskilda delegeringsbeslut. De preciserade kompetenskrav som nu diskuterats underlättar dock möjligheterna till ökad delegering.

Jag föreslår att kompetenskraven för de revisorer som skall bedriva den årliga revisionen prövas på sätt som nu sagts och att någon form av dokumentation av förvärvad kompetens övervägs.

## 7.6 Samverkan inom offentlig revision

### 7.6.1 Samarbete mellan statlig och kommunal revision

De statliga och kommunala verksamheterna har redan idag många likheter med varandra. Åtskilliga kommunala uppgifter är reglerade i lag. Beslutsordningen är ofta likartad. Bestämmelserna i förvaltningslagen är inte enbart tillämpliga på den statliga verksamheten utan delvis även på verksamheten hos kommuner och landsting. I båda fallen gäller det uppgifter som omfattar både myndighetsutövning och service till allmänheten.

Utvecklingen innebär en ökad samverkan mellan staten, kommunerna och landstingen när det gäller förnyelsen inom den offentliga sektorn. Uppgifter förs över från staten till kommunerna. En strävan är att förenkla statliga regler som riktar sig till kommuner och landsting. Inom kommunerna och landstingen decentraliseras och delegeras verksamheten i ökad utsträckning.

Den nu nämnda utvecklingen gör att bakgrunden för de statliga och kommunala revisorernas verksamhet blir alltmera likartad. Detta ökar ytterligare genom den redovisning som de statliga myndigheterna skall lämna om resultaten av sin verksamhet. Många myndigheter har uppgifter som har nära anknytning till kommunal eller landstingskommunal verksamhet. Resultatredovisningarna i de statliga myndigheternas årsredovisnigar kan därför komma att belysa också det samlade resultatet av både statlig och kommunal verksamhet inom området.

Mot bakgrund av vad som nu sagts anser jag det önskvärt att en ökad samverkan kommer till stånd mellan den statliga och kommunala revisionen. Det gäller t.ex vilka krav på utbildning som behövs för offentlig revision, hur revisionsarbetet skall bedrivas och utvecklingen av metoder i detta arbete. Omfattningen av ett sådant samarbete får bedömas praktiskt.

### 7.6.2 Rådgivande organ i revision

En ökad samverkan mellan statlig och kommunal revision kan ske informellt. Det kan dock övervägas om inte kontakterna för RRV:s

del även bör ges en mera organiserad form. Ett sätt för detta är att till RRV knyta en rådgivande delegation i revisionsfrågor. Denna delegation skulle alltså inte ha några beslutsbefogenheter utan ge synpunkter till verket i frågor av allmän betydelse för revisorerna inom den statliga verksamheten. I delegationen, i vilken chefen för RRV bör vara ordförande, skulle ingå personer med erfarenhet av kommunal och landstingskommunal revision.

Vidare är det av värde att nära kontakter finns med de auktoriserade revisorerna. Företrädare för deras organisation FAR bör därför också ingå. Även representanter som företräder annan kompetens kan vara lämpliga att ingå. Det kan t.ex gälla någon företrädare för forskning och utbildning inom det företagsekonomiska området och någon företrädare för kommerskollegium med hänsyn till kollegiets roll som tillsynsmyndighet för auktoriserade och godkända revisorer.

# 8 Finansieringen av den årliga revisionen

**Förslag**

Den årliga revisionen av myndigheter med mera omfattande uppdragsverksamhet bör finansieras genom avgifter. Erfarenheterna av nuvarande avgiftsfinansiering bör utvärderas.

Den utvidgning av revisionen som granskningen av årsredovisningarna innebär, medför behov av ökade resurser.

## 8.1 Finansieringen av nuvarande revision

### 8.1.1 Finansieringsformer

Den revision som RRV bedriver finansieras dels genom anslag över statsbudgeten, dels genom särskilda uppdragsinkomster. Finansieringsformen varierar mellan olika typer av myndigheter och mellan olika former av revision.

Den årliga revisionen av affärsverkens årsredovisningar och koncernredovisningar finansieras genom avgifter från affärsverken. Avgifterna har satts så att full kostnadstäckning skall uppnås.

Enligt sin instruktion skall RRV granska statliga stiftelsers redovisning, om stiftelsernas stadgar föreskrivet det. Denna revision skall också finansieras genom avgifter.

Avgifterna för revisionen utgår enligt en särskild taxa, som RRV fastställer. Taxan är beräknad så att full kostnadstäckning skall uppnås. Den är konstruerad som en timersättning. Denna ersättning varierar beroende på kompetensen hos de personer som skall arbeta med revisionen. Fem olika nivåer tillämpas för närvarande. Härutöver kommer eventuellt kostnader för externa konsulter som anlitas för att biträda i revisionen.

För myndigheter med uppdragsverksamhet varierar finansieringsformen för redovisningsrevisionen. Den årliga revisionen av det stora flertalet av dessa myndigheter bekostas genom anslag direkt till RRV. Vissa uppdragsmyndigheter betalar dock numera för sin revision i likhet med affärsverken. Det gäller ett antal uppdrags-

myndigheter som till mer än 50 % får sina inkomster genom avgifter i sin verksamhet. För närvarande rör det sig om 33 myndigheter eller grupper av sådana.

Redovisningsrevisionen av förvaltningsmyndigheterna bekostas helt genom anslag direkt till RRV.

Den förvaltningsrevision som RRV bedriver finansieras helt genom anslag, när det gäller revision som verket självt initierar. För särskilda uppdrag som regeringen lämnar verket kan ersättning utgå från anslag inom det berörda departementets område.

### 8.1.2 Kostnader för revisionen

Kostnaderna för RRV:s revision för budgetåren 1987/88–1988/89 samt beräknade kostnader för budgetåren 1989/90–1990/91 redovisas i följande tabell.

*Kostnaderna för RRV:s revision (milj.kr)*

| | 1987/88 | 1988/89 | 1989/90 | 1990/91 |
|---|---|---|---|---|
| Redovisningsningsrevision | 65,0 | 67,0 | 71,0 | 74,8 |
| Förvaltningsrevision | 38,0 | 38,1 | 41,6 | 41,6 |
| Totalt | 103,0 | 105,1 | 112,6 | 116,4 |

Den största utgiftsposten för redovisningsrevisionen är löner, inkl övriga personalkostnader. Dessa uppgår till närmare 60 % av utgifterna.

Generellt kan sägas att kostnaden för varje enskild revision främst beror på myndighetens storlek, om den har en regional organisation och om den har ansvar för större transfereringar. Av betydelse är även om myndigheten har en egen intern revision och hur myndighetens ekonomifunktion är utformad.

## 8.2 Anslags- eller avgiftsfinansiering

### 8.2.1 Motiv för olika finansieringsformer

De former för finansieringen av den årliga revisionen som används för närvarande är, som framgått av det föregående, anslag eller avgifter. Det är också dessa finansieringsformer som jag anser att man bör diskutera för revisionen av den nya årsredovisningen. Båda formerna har sina fördelar och nackdelar. Oavsett vilken form som väljs är det viktigt att revisorns ställning som oberoende granskare säkerställs.

*Anslagsfinansieringen* har fördelen att medel för revisionen ställs till förfogande direkt från regeringen. Revisionsmyndigheten är helt oberoende i förhållande till den reviderade myndigheten. Anslagsfi-

nansieringen har också varit den vanliga för revisionen av den statliga verksamheten.

Genom anslagsfinansieringen får regeringen en samlad överblick av de resurser som skall anvisas för den årliga revisionen. Insatserna kan avvägas mot andra former för granskning av myndigheternas verksamhet. Administrationen blir enkel genom att anslag behöver anvisas endast till revisionsmyndigheten.

En nackdel med anslagsfinansieringen är att resurserna som regel är bestämda i förväg. Revisionen skall utföras enligt god revisionssed. Det innebär att revisionen måste ha en sådan omfattning att det finns möjlighet att i en revisionsberättelse göra ett uttalande om den lämnade årsredovisningen. Bestämda anslag medför då att resurserna inte automatiskt kan anpassas till revisionsbehovet. Stora revisionsinsatser vid en myndighet kan leda till att insatserna vid andra myndigheter måste begränsas.

Utformningen av anslagsfinansieringen får särskild betydelse när det gäller avvägningen mellan resurserna för den årliga revisionen av myndigheterna och den allmänna förvaltningsrevisionen av den statliga verksamheten. Om de totala resurserna för revisionen är begränsade, kan behovet av en tillfälligt ökad revision av myndigheternas årsredovisningar påverka utrymmet för förvaltningsrevisionen.

En *avgiftsfinansiering* har fördelen att kostnaden för revisionen belastar den reviderade myndigheten. Detta ger ett incitament för myndigheten att ha en väl fungerande ekonomiadministration.

Resurserna för revisionen kan anpassas till vad som behövs för att utföra den enligt god revisionssed.

En avgiftsfinansiering kan också underlätta revisorns rådgivning till myndigheterna. Om kostnaden för revisionsarbetet i sin helhet debiteras myndigheten, uppstår inget problem om var gränsen skall dras mellan rådgivning som ingår i revisionen och annan rådgivning.

En invändning mot en avgiftsfinansiering är att den enskilda revisorn kan känna sig vara i ett beroendeförhållande till den myndighet som skall revideras. Detta kan vara negativt, även om det ligger i god revisorssed att revisorn skall vara opartisk i förhållande till den granskade verksamheten och den granskade myndighetens personal.

Genom att myndigheten skall betala för revisionen, kan den komma att ställa krav på revisionens inriktning, omfattning och även vem som skall svara för den. Härvid bör dock påpekas att revisionen skall utföras enligt god revisionssed och att revisionen är en uppgift som regeringen ålagt revisionsmyndigheten. Det kan därför inte bli den granskade myndigheten som bedömer omfattningen av revisionen och inte heller vem som skall utföra den.

### 8.2.2 Uppdragsmyndigheter

Utöver affärsverken har ungefär 90 myndigheter någon form av avgiftsbelagd verksamhet. De totala intäkterna för dessa myndigheter uppgick 1988 till drygt 9 miljarder kr. Härav kom närmare 4 miljarder kr. från andra statliga myndigheter. De sistnämnda intäkterna kan alltså ses som interndebiteringar inom statsförvaltningen.

Myndigheterna med avgiftsfinansierad verksamhet kan i huvudsak delas in i två grupper. Den ena är uppdragsmyndigheter som säljer varor eller tjänster till enskilda eller offentliga konsumenter. Förbrukarna kan välja om de vill köpa varan eller tjänsten. Den andra gruppen är myndigheter som huvudsakligen får sina inkomster genom s.k. offentligrättsliga avgifter. Verksamheten omfattar kontroll, tillståndsgivning eller liknande, och förbrukarna kan inte på samma sätt välja varan eller tjänsten.

För uppdragsmyndigheter som arbetar på någon form av marknad är det naturligt att kostnaderna för revisionen skall belasta myndigheten på samma sätt som övriga kostnader. Samtliga kostnader bör redovisas för att man skall kunna bedöma vad som är ett riktigt pris för varan eller tjänsten.

För myndigheter som får sina intäkter genom offentligrättsliga avgifter behöver avgiftens storlek inte nödvändigtvis vara beroende av kostnaden. Även för dessa myndigheter bör dock samtliga kostnader komma till uttryck vid bedömningen av avgiftens storlek.

Som förut nämnts betalar för närvarande ett antal uppdragsmyndigheter för sin revision. Motivet för detta är främst att en ersättning som är grundad på nedlagd tid erfarenhetsmässigt leder till ett ökat kostnadsmedvetande hos både den som utför tjänsten och den som skall betala.

Vad nu sagts och vad som förut framhållits som motiv för avgiftsfinansiering anser jag tala för att kostnaderna för den årliga revisionen av myndigheter med mera omfattande uppdragsverksamhet betalas genom avgifter. Erfarenheterna av den nuvarande avgiftsfinansieringen är dock begränsade. Jag anser att denna finansiering bör utvärderas sedan den tillämpats några år. Jag utgår därför ifrån att avgiftsfinansieringen tills vidare skall gälla för samma grupp av uppdragsmyndigheter som för närvarande, dvs. sådana som har mer än 50 % av sina intäkter genom uppdrag.

### 8.2.3 Förvaltningsmyndigheter

När det gäller förvaltningsmyndigheterna är bilden av hur revisionen bör finansieras inte lika klar som i fråga om uppdragsmyndig-

heterna. Revisionen har av tradition anslagsfinansierats. En övergång till ett system med avgiftsfinansiering av revisionen skulle, i varje fall på kort sikt, närmast innebära en omfördelning av kostnader mellan olika anslag i statsbudgeten.

Bland förvaltningsmyndigheterna finns dock många som har en viss del av den egna verksamheten avgiftsfinansierad. Tendensen är också att den avgiftsfinansierade verksamheten ökar inom statsförvaltningen.

Innan någon erfarenhet vunnits om den nya årsredovisningen är det svårt att bedöma omfattningen av revisionen och därmed revisionsinsatserna speciellt för förvaltningsmyndigheterna. Det gäller framför allt granskningen av resultatredovisningarna. Jag är därför inte beredd att i nuvarande läge föreslå någon ändrad finansiering när det gäller revisionen av förvaltningsmyndigheterna.

Jag anser det angeläget att kostnaderna för den årliga revisionen fortlöpande kan följas upp och analyseras. RRV bör därför i sin egen årsredovisning särredovisa kostnaderna för revisionen av samtliga revisionsobjekt eller grupper av revisionsobjekt. RRV bör härvid uttala sig om sambandet mellan kostnader och genomförd revision och hur detta utvecklats över tiden. Härigenom bör man bl.a. få underlag för att kunna bedöma även andra finansieringskonstruktioner än de nuvarande.

## 8.3 Resursbehovet för den årliga revisionen

En revision av den nya form av årsredovisning som jag förut föreslagit innebär en inte oväsentlig ökning av revisionsarbetet. Den nuvarande revisionen omfattar granskning av årsbokslutet och underliggande redovisning. En motsvarande granskning måste även i fortsättningen utföras, när det gäller de delar i årsredovisningen som bygger på bokslutet. Härtill kommer granskningen av den resultatredovisning som skall ingå i årsredovisningen.

Innan några årsredovisningar lämnats av myndigheterna, finns det inget egentligt underlag för att beräkna vilka resurser som behövs för granskningen av dessa redovisningar och då särskilt resultatredovisningen. Den revision av affärsverkens årsredovisningar som RRV utför skulle eventuellt kunna ge visst underlag. De särskilda förhållanden som gäller för affärsverken gör dock att insatserna för revisionen kan skilja sig väsentligt från vad som skulle gälla en granskning av en förvaltningsmyndighets årsredovisning. Erfarenheterna från granskningen av ett antal resultatredovisningar som upprättats på försök enligt budgetförordningen kan möjligen ge någon ledning. Dessa redovisningar har emellertid inte alltid kunnat täcka in alla de uppgifter som behövs för att redovisningen skall anses fullständig. Allteftersom de nya årsredovisningarna utvecklas,

kommer dessa att innehålla mer information om verksamheten. Arbetet med att revidera redovisningarna kommer därmed också att öka. En grov uppskattning är att behovet av resurser härvid kommer att öka med 20 – 25%.

Jag bedömer att detta inte kan klaras genom rationaliseringar och omprioriteringar inom ramen för nuvarande revision. Jag konstaterar i detta sammanhang att utredningen om de s.k. stabsmyndigheternas verksamhet enligt sina direktiv också kan behandla resursfrågorna för dessa myndigheter.

# 9 Författningar om revisionen

**Förslag**

Bestämmelserna om revisionen bör samlas i en revisionsförordning. Förslag till förordningstext lämnas.

Budgetförordningen och verksförordningen ändras till följd av den nya årsredovisningen och den föreslagna beslutsordningen för årsredovisning och revisionsberättelse.

## 9.1 Nuvarande författningar

### 9.1.1 Lagar

Den revision som bedrivs under regeringen är i huvudsak inte lagreglerad. Den enda lag som gäller är lagen (1987:519) om riksrevisionsverkets granskning av statliga aktiebolag och stiftelser (ändrad senast 1990:423).

För revisionen gäller givetvis de allmänna lagar som reglerar den statliga förvaltningen. Dit hör t.ex. förvaltningslagen och sekretesslagen (1980:100).

Lagen om riksrevisionsverkets granskning av statliga bolag och stiftelser ger verket rätt att granska den verksamhet som bedrivits i vissa i lagen uppräknade bolag och stiftelser. Bakgrunden till lagen (prop 1986/87:99, KU 29, rskr 226) har varit behovet att komplettera den civilrättsligt reglerade revisionen med en förvaltningsrevision av den typ som tillämpas för den statliga förvaltningen. De bolag och stiftelser som i första hand kommit i fråga är sådana som har en i allmän författning eller genom särskilda regeringsbeslut reglerad verksamhet, företrädesvis i myndighetsform.

Beträffande lagar som rör den statliga revisionen bör även erinras om de författningar som reglerar riksdagens revisorers verksamhet. Dessa är lagen (1987:518) med instruktion för riksdagens revisorer och lagen (1974:585) om skyldighet att tillhandahålla riksdagens revisorer vissa handlingar m.m. och lagen (1988:46) om revision av riksdagsförvaltningen mm.

I detta sammanhang kan nämnas att de grundläggande författningarna om den statliga revisionen i de övriga nordiska länderna har formen av lag. Det beror bl.a. på revisionsmyndigheternas ställning i förhållande till riksdagen eller dess motsvarighet (se bilaga 4).

### 9.1.2 Förordningar

Den författning som främst reglerar revisionen av myndigheterna under regeringen är förordningen (1988:80) med instruktion för riksrevisionsverket (ändrad senast 1989:1066).

I 1 § instruktionen anges att RRV är central förvaltningsmyndighet för bl.a. statlig revision. Revisionen omfattar både förvaltnings- och redovisningsrevision.

De uppgifter som rör revisionen preciseras i 2 §. Där anges att verket särskilt skall

1. granska den statliga verksamheten från effektivitetssynpunkt,
2. granska myndigheternas redovisning i syfte att bedöma om den är rättvisande och varje år avge revisionsberättelser över granskningen,
3. granska hur statsbidrag används av mottagarna i den mån de är redovisningsskyldiga för bidragen gentemot staten eller särskilda föreskrifter meddelats om bidragens användning,
4. granska den statliga upphandlingen och verka för att den samordnas
5. granska statliga stiftelsers redovisning, om stiftelsernas stadgar föreskriver det,
6. i anslutning till granskningen av affärsverkens årsredovisning också granska verkens koncernredovisning,
7. utse revisorer i affärsverkens dotterbolag, om bolagens bolagsordningar föreskriver det.

Avrapporteringen av verkets revision regleras i 6–8 §§ instruktionen. Där anges att revisionsberättelserna över affärsverkens årsredovisningar och koncernredovisningar varje år skall lämnas till regeringen. Revisionsberättelser över andra myndigheters redovisning skall lämnas till den granskade myndigheten senast fem månader efter utgången av det räkenskapsår berättelsen avser.

Resultatet av verkets granskning i andra fall skall anmälas till den myndighet som berörs eller den myndighet som ansvarar för den granskade verksamheten. Om det finns särskilda skäl skall verket också anmäla resultatet av granskningen till regeringen. Dessa bestämmelser syftar närmast på förvaltningsrevisionen.

Verket har enligt 9 § rätt att från andra myndigheter få de handlingar och andra upplysningar som verket behöver för sin revisionsverksamhet.

Granskningen av affärsverkens och statliga stiftelsers redovisning skall finansieras genom avgifter. Denna bestämmelse gäller alltså revisionen av årsredovisningarna. Den förvaltningsrevision som verket kan bedriva av affärsverk och stiftelser finansieras genom anslag.

Verksförordningen innehåller också bestämmelser som rör revisionen. Myndighetens styrelse skall enligt 13 § förordningen fatta beslut om bl.a. myndighetens årsbokslut och beslut i anledning av RRV:s revisionsberättelser och revisionsrapporter.

För revisionen av regeringskansliet finns en särskild revisionsförordning (1985:606) för regeringskansliet (omtryckt 1986:736, ändrad 1988:382).

## 9.2 Former för författningsreglering

### 9.2.1 Alternativa former för regleringen

Det finns i huvudsak tre former för en författningsmässig reglering av revisionen under regeringen. Dessa är en lagstiftning, en förordning där föreskrifterna är samlade och en reglering genom en instruktion för revisionsmyndigheten. Avgörande för vilken form som bör väljas är bl.a. om den statliga revisionen skall omfatta även andra organisationer än statsmyndigheterna och vilken uppgiftsskyldighet som i så fall skall föreligga för dessa organisationer. Frågan gäller främst den statliga förvaltningsrevisionen. Denna kan, som förut nämnts, enligt särskild lag numera även omfatta vissa statliga bolag och stiftelser. Revisionen kan också beröra annan verksamhet som bedrivs med statsbidrag.

Nära till hands ligger att överväga en lag som omfattar hela den nu aktuella revisionen. En sådan lag skulle då inkludera de särskilda bestämmelserna om granskning av vissa bolag och stiftelser.

Fördelen med en lag är bl.a. att den ger revisionen en stark ställning och att föreskrifterna är samlade i ett dokument. De särskilda bestämmelserna om granskningen av vissa bolag och stiftelser skulle i detta sammanhang kunna ges en mera generell utformning. En lag skulle också ge ett klarare stöd för en granskning av den statsfinansierade verksamheten i allmänhet. Utformningen av bestämmelser om detta kräver dock mera ingående överväganden och ligger delvis utanför ramen för mitt uppdrag.

De motiv som talar för en lagstiftning gäller främst förvaltningsrevisionen. Granskningen av myndigheternas årsredovisningar kan helt regleras genom föreskrifter av regeringen. Den revision som skall göras av statliga bolags och stiftelsers årsredovisningar följer av bestämmelserna i aktiebolagslagen och stadgarna för berörda stiftelser.

Jag konstaterar alltså att det i och för sig inte krävs en lagreglering för den årliga revision av myndigheternas årsredovisningar som utredningen främst har att behandla. Alternativen är då att antingen behålla nuvarande reglering i RRV:s instruktion eller att ha en särskild förordning om revisionen. En fördel med en särskild förordning är att denna kan bli ett komplement till de föreskrifter som skulle ingå i budgetförordningen om myndigheternas årsredovisningar. För myndigheterna kan det också vara lättare att överblicka revisionsbestämmelserna om dessa finns i en särskild förordning än om de enbart är upptagna i RRV:s instruktion.

Av de båda sistnämnda alternativen anser jag att en revisionsförordning har klara fördelar. Jag föreslår därför en sådan och skall något utveckla hur den skulle kunna utformas.

### 9.2.2 En revisionsförordning

En revisionsförordning kan omfatta antingen enbart den årliga revisionen av myndigheternas årsredovisningar eller både denna revision och den mera intermittenta förvaltningsrevisionen. Om förordningen endast gäller den årliga revisionen, skulle förvaltningsrevisionen liksom nu få regleras genom RRV:s instruktion.

Jag anser att man inte författningsmässigt bör skilja mellan den årliga revisionen och annan revision. Detta motiveras bl.a. av att en samordning bör eftersträvas mellan den nuvarande redovisningsrevisionen och förvaltningsrevisionen. Med den form av revision av myndigheternas årsredovisningar som jag förut föreslagit kommer denna att omfatta inte endast den information som nu ligger i myndigheternas bokslut utan också beskrivningen av resultatet av verksamheten. Avrapporteringen kompletteras också i förhållande till vad som nu gäller. Den årliga revisionen kommer därigenom att få inslag av förvaltningsrevisionell bedömning. Det nu sagda anser jag tala för att en revisionsförordning bör omfatta både den årliga revisionen och den intermittenta förvaltningsrevisionen.

De föreskrifter som bör ingå i en revisionsförordning är de som nu finns i 1 – 2 §§ instruktionen för RRV om revisionens omfattning. Vidare bör ingå bestämmelser om avrapportering av revisionen. Sådana bestämmelser finns nu i 6 – 8 §§ instruktionen. Myndigheternas skyldighet att lämna upplysningar till revisionsmyndigheten och att medverka till finansieringen bör också regleras. Detta motsvarar bestämmelser i nuvarande 9 och 11 §§.

Däremot bör i den nya förordningen inte tas med sådana föreskrifter i instruktionen som rör annat än den direkta revisionsverksamheten. Det gäller bl.a. uppgiften för RRV att verka för att den statliga upphandlingen samordnas. Denna uppgift bör regleras av verkets instruktion. Granskningen av hur myndigheterna bedriver sin upphandling ligger i den allmänna revisionsuppgiften och

behöver inte särskilt anges. Även uppgiften att utse revisorer i affärsverkens dotterbolag, bör regleras genom instruktionen. RRV skall utse revisorer som självständigt skall utföra revisionen enligt de bestämmelser som finns i aktiebolagslagen. Det är här således inte en uppgift för RRV:s egen revision.

I 2 § instruktionen finns en bestämmelse om att RRV skall granska hur statsbidrag används av mottagarna i den mån de är redovisningsskyldiga för bidragen gentemot staten eller särskilda föreskrifter meddelats om bidragens användning. Denna bestämmelse kan behöva kommenteras något.

Revisionen när det gäller mottagare av statsbidrag har tidigare varit kompletterad av föreskrifter om skyldighet för mottagarna att på begäran lämna uppgifter om hur bidragen använts. Dessa föreskrifter var meddelade i kungörelsen (1948:347) angående skyldighet att till statens sakrevision (sedermera RRV) avgiva redogörelse för användningen av statsunderstöd. Bestämmelserna, som under senare år inte tillämpades, är numera upphävda genom en särskild förordning (1987:1151).

Revisionen av räkenskaperna hos mottagarna av statsbidragen utförs i den ordning som eljest gäller för deras verksamhet, t.ex. enligt aktiebolagslagen eller stadgarna för verksamheten. Att bidragen används enligt föreskrifterna för dessa ankommer i första hand på den utbetalande myndigheten att bevaka. En viktig del i RRV:s revision är därför att granska denna myndighets rutiner för hanteringen av bidragen.

I den mån RRV behöver ytterligare upplysningar om bidragen är det naturligt att verket i första hand får dessa genom den utbetalande myndigheten. Enbart RRV:s uppgift att bedriva revision av statsbidragsfinansierad verksamhet ger inte stöd för att verket direkt kan infordra räkenskapshandlingar eller upplysningar från bidragsmottagaren. Mottagarens uppgiftsskyldighet måste i så fall vara reglerad genom förskrifterna för bidraget. För revisionen är det väsentligt att detta klart framgår.

Redovisningsrevisionen av statsbidragsfinansierad verksamhet sker alltså i särskild ordning. Den granskning som RRV kan behöva utföra är närmast en del i revisionen av den utbetalande myndighetens redovisning. Förvaltningsrevision av statsbidragsfinansierad verksamhet bör kunna utföras med utgångspunkt i den allmänna föreskriften om granskning av den statliga verksamheten ur effektivitetssynpunkt. Det gäller att bedöma om statsbidragen får de effekter som avsetts. Någon särskild bestämmelse, som gäller granskning av hur statsbidrag används, behöver därför inte föras in i en revisionsförordning.

I fråga om revisionsberättelserna över myndigheternas bokslut gäller för närvarande att dessa berättelser skall lämnas till den

reviderade myndigheten. Jag har tidigare (avsnitt 5.3.3) föreslagit att revisionsberättelserna över de nya årsredovisningarna skall lämnas till regeringen. Det bör anges i revisionsförordningen. Jag vill dock erinra om att detta inte skall gälla de revisionsrapporter som för närvarande ofta lämnas till den granskade myndigheten i anslutning till revisionsberättelserna. I fråga om affärsverken är det redan nu föreskrivet att revisionsberättelserna över årsredovisningarna skall lämnas till regeringen.

Resultatet av RRV:s förvaltningsrevision skall för närvarande anmälas till den myndighet som berörs eller den myndighet som ansvarar för den granskade verksamheten. Om det finns särskilda skäl skall verket också anmäla resultatet av granskningen till regeringen. I och med att revisionsberättelserna över verkets granskning av myndigheternas årsredovisningar skall skickas till regeringen, är det naturligt att också rapporterna över förvaltningsrevisionen normalt lämnas dit. För detta talar även det förhållandet att förvaltningsrevisionen alltmera inriktats på granskningar som avser att medverka till omprövning och omprioritering av den statliga verksamheten. Det innebär att revisionen ofta samtidigt berör flera myndigheters verksamhetsområden.

Granskningen av affärsverkens och statliga stiftelsers redovisning finansieras genom avgifter. Detsamma gäller ett antal uppdragsmyndigheter. Föreskrifter om detta bör finnas i förordningen.

### 9.2.3 Verksförordningen

Verksförordningen har, som förut nämnts, en bestämmelse i 13 § om att myndighetens styrelse skall fatta beslut om myndighetens årsbokslut och beslut i anledning av RRV:s revisionsberättelser och revisionsrapporter. I fråga om de sistnämnda gäller det både årliga revisionsrapporter i anslutning till redovisningsrevisionen och rapporter över genomförda förvaltningsrevisioner.

Genom att den externa redovisningen från myndigheten skall vara en årsredovisning, kommer styrelsens beslut att gälla denna årsredovisning och inte bokslutet.

Revisionsberättelsen skall enligt mitt förslag lämnas till regeringen. Myndighetens styrelse skall alltså inte fatta något slutligt beslut om denna. Ordet "revisionsberättelser" bör därför utgå ur verksförordningen. Som jag tidigare framhållit (avsnitt 5.3.2), skall styrelsen ändå aktivt agera om en revisionsberättelse innehåller anmärkningar.

Vad gäller årliga revisionsrapporter har jag tidigare utgått ifrån att sådana skall kunna lämnas till myndigheten. Dessa rapporter skall då innehålla påpekanden och synpunkter av sådan vikt att myndighetens styrelse bör ta ställning till dem. Ordet "revisionsrapporter"

bör därför finnas kvar i förordningen. Styrelsens ansvar för att åtgärder vidtas i anledning av rapporterna bör även komma till uttryck i förordningstexten.

När det gäller rapporter över genomförd förvaltningsrevision har jag förut diskuterat om dessa bör lämnas till regeringen. Även om detta normalt blir fallet, kan det förekomma att rapporten inte gäller en fråga som regeringen behöver ta ställning till. Det är naturligt att det då är myndighetens styrelse som skall pröva ärendet.

### 9.2.4 Förslag till förordningar

Mot bakgrund av vad jag nu sagt lämnar jag förslag till hur en revisionsförordning skulle kunna utformas (bilaga 6) och till ändring i verksförordningen (bilaga 7). Jag har tidigare (kapitlen 2 och 5) förslagit ändringar i budgetförordningen som en följd av den föreslagna årsredovisningen. Jag lämnar nu förslag till förordningstext (bilaga 8).

De ändringar som jag tidigare (avsnitt 2.3.3) föreslagit när det gäller bokslutsinformationen i årsredovisningen förutsätter ändringar i bokföringsförordningen. Jag har därför föreslagit att RRV skall få i uppdrag att göra en översyn av förordningen i nu nämnda avseenden.

En revisionsförordning medför också att RRV:s instruktion behöver ändras.

*Bilaga 1*

# Kommittédirektiv

**Dir. 1989:28**

## Den statliga redovisningsrevisionen i framtiden

Dir. 1989:28

Beslut vid regeringssammanträde 1989-05-25

Chefen för civildepartementet, statsrådet Johansson, anför.

### Mitt förslag

Jag föreslår att en särskild utredare tillkallas för att göra en översyn av den statliga redovisningsrevisionen.

### Bakgrund

I årets budgetproposition (prop. 1988/89:100 bil. 15, s. 8–9) uttalar jag bl a följande.

"Inom ramen för den förändrade budgetprocessen skall samtliga myndigheter – förutom ett årsbokslut med den ekonomiska redovisningen – också lämna en årlig resultatredovisning till regeringen med uppgifter om verksamhetsutvecklingen och verksamhetsresultaten.

Mot denna bakgrund kan vissa grundläggande förutsättningar för den statliga redovisningsrevisionen komma att förändras under de närmaste åren. Det gäller t ex en tidigareläggning av årsbokslutsgranskningen. Vidare bör redovisningsrevisionens arbetsuppgifter kunna vidgas till mer förvaltningsinriktad revision genom att den även bör kunna omfatta en granskning av sådan information som lämnas i bl a myndigheternas årliga resultatredovisningar.

Redovisningsrevisionens insatser och resurser bör också kunna prioriteras mot den tredjedel av de statliga myndigheter vars verksamhet ett visst år skall genomgå en fördjupad prövning inför ett beslut om en treårig budgetram.

Inom ramen för den nya budgetprocessen kommer sannolikt också myndigheternas efterfrågan på rådgivning i redovisnings- och internkontrollfrågor att öka väsentligt.

Enligt min mening bör således en översyn ske av den statliga redovisningsrevisionens roll, uppgifter, kompetens, m m."

**Utredningsuppdraget**

*Allmänna utgångspunkter*

Den översyn som aviserades i årets budgetproposition bör nu påbörjas.

En viktig utgångspunkt för utredarens arbete är den nya budgetprocess som håller på att införas i den statliga förvaltningen enligt budgetförordningen (1989:400).

Denna nya budgetprocess syftar bl a till att få till stånd en bättre resultatredovisning i och resultatuppföljning av förvaltningen. Redovisningsrevisionen är, enligt min mening, ett av de viktigaste instrumenten för att säkerställa att regering och riksdag får en korrekt och adekvat redovisning att grunda sina beslut på samt för att en effektiv uppföljning skall kunna genomföras.

Mot denna bakgrund är det väsentligt att åtgärder vidtas för att utveckla redovisningsrevisionen, bl a inom ramen för den nya budgetprocessen.

*Redovisningsrevisionens inriktning*

Revision av årliga resultatredovisningar

Redovisningsrevisionen omfattar för närvarande en årlig granskning av årsredovisning och underliggande löpande redovisning för statliga förvaltningsmyndigheter, affärsverk och vissa statliga stiftelser. Revisionsberättelser skall avges över granskningarna. Syftet med revisionen är att bedöma om årsredovisningarna är rättvisande och om de utgör ett tillförlitligt underlag för att styra verksamheten.

Denna grundläggande inriktning för redovisningsrevisionen bör, enligt min mening, ligga fast.

Enligt den nya budgetförordningen skall samtliga förvaltningsmyndigheter också lämna en årlig resultatredovisning till regeringen. Denna redovisning skall på ett kortfattat och i övrigt lättillgängligt sätt ge information om hur verksamheten ekonomiskt och verksamhetsmässigt utvecklats under föregående budgetår.

Redovisningsrevisionen har genom sina löpande kontakter med myndigheterna en unik kunskap om deras verksamheter.

Jag ser det därför som naturligt att redovisningsrevisionen också bör omfatta någon form av granskning av sådan information om verksamhetsutveckling och verksamhetsresultat som skall redovisas i de årliga resultatredovisningarna.

Utredaren bör överväga bl a innehåll och form för en sådan vidgad granskning.

Jag återkommer till denna fråga i det följande (Revisionsberättelsens innehåll).

## Prioriterade insatser

Det viktigaste inslaget i den nya budgetprocessen är en fördjupad redovisning och prövning vart tredje år av hela den verksamhet, dvs förvaltning, transfereringar, regelsystem, tillsyn, m m, som en myndighet bedriver och svarar för.

Under de mellanliggande åren skall myndigheterna lämna en förenklad anslagsframställning, som för många myndigheter bör kunna begränsas till tekniska beräkningar under förutsättning att inte något hänt som motiverar en ändring av den beslutade inriktningen av verksamheten för den pågående treårsperioden.

Redovisningsrevisionen skall ske enligt god revisionssed, dvs i tillräcklig omfattning och efter god yrkesmässig praxis. Enligt riksrevisionsverket (RRV) är denna ambitionsnivå för närvarande inte möjlig att upprätthålla över hela statsförvaltningen. Vissa revisionsinsatser måste därför prioriteras.

Mot bakgrund av bl a den nya budgetprocessen – med en fördjupad redovisning och prövning vart tredje år samt normalt ett förenklat förfarande mellanliggande år – bör utredaren överväga förutsättningarna för en prioritering av redovisningsrevisionen mot en granskning av de myndigheter som ett visst år avses bli föremål för en fördjupad budgetprövning och vilka konsekvenser för den årliga revisionens kvalitet som en sådan prioritering kan få.

## Rådgivningsinsatser

Ökade och delvis nya krav på redovisningsrevisionen kommer att göra sig gällande i framtiden. Detta är bl a en följd av den utveckling och det förändringsarbete som sker inom statsförvaltningen.

Förändringsarbetet sker i en miljö där den ekonomiadministrativa kompetensen kan behöva utvecklas på myndigheterna. Efterfrågan på rådgivning från redovisningsrevisionen i redovisnings- och interkontrollfrågor bedöms också vara stor och beräknas öka.

Utredaren bör därför överväga hur denna ökade efterfrågan från myndigheterna skall kunna tillgodoses och vilka konsekvenser detta får för redovisningsrevisionen.

Vad som sägs här bör också kunna omfatta regeringskansliet.

Redovisnings- och förvaltningsrevision

Redovisningsrevisionens delvis förändrade inriktning innebär i vissa avseenden ett närmande till de uppgifter som sedan tidigare ingår i förvaltningsrevisionen. Detta öppnar nya möjligheter till en närmare koppling mellan redovisnings- och förvaltningsrevisionen. Utredaren skall mot denna bakgrund därför översiktligt redovisa hur ett fortsatt utvecklingsarbete i detta avseende bör kunna genomföras.

*Årsbokslut, årlig resultatredovisning och revisionsberättelse*

Sambandet mellan årsbokslut och årlig resultatredovisning

Årsbokslutet syftar till att ge såväl myndigheterna som regering och riksdag en redovisning av resursanvändningen i olika verksamheter och av att medlen använts i enlighet med gällande regler.

Den årliga resultatredovisningen syftar, som jag redan anfört (Revision av årliga resultatredovisningar), bl a till att ge information om hur verksamheten utvecklats från verksamhetsmässiga och ekonomiska utgångspunkter.

Föreskrifter om årsbokslut finns i bokföringsförordningen (1979:1212). Dessa föreskrifter behöver anpassas till budgetförordningen så att dubbla krav inte ställs på redovisningen i årsbokslut och årlig resultatredovisning. Ett sådant arbete pågår inom RRV och statskontoret.

Utredningen bör överväga hur den samlade informationen i årsbokslut och årlig resultatredovisning bör utformas för att den bl a skall kunna vara överskådlig och lättillgänglig för olika beslutsfattare och hur redovisningsrevisionen bör ske i anslutning härtill.

Utredaren bör utnyttja det underlag som kommit fram i RRVs och statskontorets utvecklingsarbete.

Tidpunkter för avlämnande av årsbokslut, m m

För närvarande är det en oreglerad fråga när det upprättade årsbokslutet skall lämnas över till redovisningsrevisionen.

Enligt 17 § budgetförordningen skall den årliga resultatredovisningen avlämnas senast den 15 september.

I instruktionen (1988:80) för RRV föreskrivs att RRV skall granska myndigheternas redovisning i syfte att bedöma om den är rättvisande och varje år avge en revisionsberättelse över granskningen. Revisionsberättelsen skall lämnas till den granskade myndigheten senast fem månader efter utgången av det räkenskapsår som berättelsen avser.

Enligt 13 § verksförordningen (1987:1100) skall myndigheternas styrelser

i förekommande fall fastställa årsbokslut och besluta om revisionsberättelse.

Dessa bestämmelser har bara tillämpats en kort tid. Men de har därvid uppfattats som irrationella av många myndigheter. Det kan bero på att styrelsen inte har tillgång till revisionsberättelsen när årsbokslutet skall fastställas eftersom bokslutet skall vara fastställt innan revisionsberättelsen skall avges.

Vidare har revisionssynpunkterna hittills inte kunnat användas i budgetarbetet i regeringskansliet i önskad utsträckning på grund av att avrapporteringen av iakttagelser och rekommendationer ligger sent i förhållande till detta arbete.

Mot bakgrund av det sagda bör utredaren överväga en ändring av angivna tidpunkter, bl a för att en samordning skall kunna ske av de olika dokumenten.

## Beslutsordning för årsbokslut, m m

Nuvarande förhållanden innebär, som jag nyss redovisat (Tidpunkter för avlämnande av årsbokslut, m m), att myndigheternas styrelser både har att fastställa årsbokslutet och att själva pröva revisionsberättelsen. Detta avviker från den i andra sammanhang tillämpade ordningen att den för verksamheten ansvarige upprättar årsredovisning och att en stämma eller motsvarande fastställer bokslut och tar ställning till anvarsfrihet efter att ha tagit del av revisionsberättelsen.

Mot denna bakgrund bör utredaren överväga vilken beslutsordning som bör tillämpas vad gäller redovisningsdokumenten och revisionsberättelsen.

## Revisionsberättelsens innehåll

Uttalandet i revisionsberättelsen omfattar för närvarande endast "redovisningen".

Mot bakgrund av utredningens överväganden vad gäller granskningen av de årliga resultatredovisningarna kan redovisningsrevisionens innehåll komma att utvidgas.

Utredaren bör därför överväga om uttalandet i revisionsberättelsen också bör gälla myndighetens prestationsredovisning.

## Revisorspåteckning

Det är enbart som en kontrollåtgärd som bokslutsdokumenten brukar *signeras* av redovisningsrevisorn. Detta signum missuppfattas dock inte sällan

av myndigheten som likställer åtgärden med ett *godkännande* från revisorns sida.

Vid redovisningsrevisionen av affärsverken tillämpas däremot s k revisorspåteckning.

Utredaren bör överväga om revisorspåteckning efter slutförd revision skall gälla även för förvaltningsmyndigheter.

*Särskilda kompetenskrav för statliga redovisningsrevisorer*

För närvarande tillämpas ett system med auktorisation eller godkännande endast i fråga om revisorer som är verksamma inom den privata sektorn.

För auktorisation fordras bl a att ekonomexamen eller annan likvärdig examen avlagts vid svenskt universitet eller högskola. Vidare skall lämplighet för revisorsyrket ha dokumenterats genom minst fem års praktisk verksamhet i yrket, utövad på ett tillfredsställande sätt.

Vid sidan av auktoriserade revisorer finns s k godkända revisorer. För sådant godkännande ställs vissa krav på teoretisk utbildning, men lägre än vad som krävs i fråga om auktoriserade revisorer. Vidare ställs krav på minst fem års praktisk verksamhet som revisor.

Reglerna om auktorisation och godkännande har tillkommit för att tillgodose kravet på en tillfredsställande kompetens hos revisorerna.

Auktorisation och godkännande meddelas av kommerskollegium.

Som jag redovisat tidigare (Redovisningsrevisionens inriktning) kan nya och breddade krav komma att ställas på den statliga redovisningsrevisionen, t ex en mer verksamhetsinriktad revision och ökade krav på rådgivningsverksamhet.

Samtidigt ökar komplexiteten i redovisningsrevisionen. Som exempel kan nämnas ett ökat antal uppdragsmyndigheter, ett ökat antal fristående lokala ADB-baserade redovisningssystem och en ökad delegering av budgetansvar som medför ökade krav på revisionsinsatser för att möjliggöra en bedömning på totalnivå.

Som ett led i arbetet med att utveckla den statliga redovisningsrevisionen bör utredningen överväga förutsättningarna för att tillämpa särskilda kompetenskrav för statliga redovisningsrevisorer, hur dessa krav bör kunna regleras och var sådana beslut bör kunna meddelas.

Behovet av övergångsbestämmelser för nuvarande revisorer bör särskilt uppmärksammas.

*Regeländringar, m m*

Bestämmelser om RRVs revision, m m finns för närvarande intagna i flera olika författningar, främst lagen (1987:519) om riksrevisionsverkets gransk-

ning av statliga aktiebolag och stiftelser, förordningen (1988:80) med instruktion för riksrevisionsverket, verksförordningen (1987:1100), budgetförordningen (1989:400), m fl.

Utredningen skall göra en översyn av de bestämmelser som reglerar redovisningsrevisionen och vid behov anpassa dessa till de överväganden som görs i övrigt.

Utredaren bör vidare överväga förutsättningarna för att samla sådana bestämmelser i en särskild författning på samma sätt som gäller i flera andra länder, t ex England och Norge.

I detta sammanhang bör eftersträvas att harmonisera de revisionsbegrepp som används i den statliga revisionen med motsvarande begrepp i den enskilda revisionen.

Utredaren bör därför överväga vilka revisionsbegrepp som bör tillämpas och i förekommande fall redovisa vilka skillnader som föreligger mellan statlig och enskild revision.

**Utredningsarbetet**

Utredaren skall beakta direktiven till samtliga kommittéer och särskilda utredare angående dels utredningsförslagens inriktning (dir. 1984:5), dels beaktande av EG-aspekter i utredningsverksamheten (dir. 1988:43).

Utredningsarbetet bör samordnas med det pågående arbetet i regeringskansliet vad gäller en förändring av budgetprocessen i anslutning till den nya budgetförordningen.

RRV bör biträda utredningen.

Redovisningsrevisionen av affärsverken omfattas inte av uppdraget.

Utredarens förslag bör avrapporteras före utgången av augusti 1990. Om det visar sig ändamålsenligt, kan delar av uppdraget redovisas tidigare.

**Hemställan**

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen bemyndigar chefen för civildepartementet

att tillkalla en särskild utredare – omfattad av kommittéförordningen (1976:119) – med uppgift att göra en översyn av den statliga redovisningsrevisionen,

att besluta om sakkunniga, experter, sekreterare och annat biträde åt utredaren.

Vidare hemställer jag att regeringen beslutar att kostnaderna skall belasta trettonde huvudtitelns anslag A.2 Utredningar m m.

**Beslut**

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och bifaller hans hemställan.

(Civildepartementet)

*Bilaga 2*

# Utvecklingen av den statliga revisionen i korthet

## 1 Den tidigare revisionen

Den statliga revisionen har sedan lång tid varit nära förbunden med ansvaret för statens räkenskaper. Ett riksräkenskapsverk inrättades 1921 för att ha kontroll över statens inkomster och utgifter och över förvaltningen av statsförmögenheten. Verket svarade för den centrala riksbokföringen och skulle se till att statens räkenskapsväsen fungerade ändamålsenligt. Verket fick också utfärda anvisningar om den statliga bokföringen.

Den revision som riksräkenskapsverket utförde var i huvudsak en formell och kameral revision. Man kontrollerade räkenskaperna siffermässigt och granskade dem ur kamerala, juridiska och ekonomiska synpunkter. Granskningen innebar också en kontroll av de statliga myndigheternas huvudböcker. Som komplement till denna granskning gjorde verkets revisorer inventeringar hos de medelsförvaltande myndigheterna. Verket skulle även ha en viss sakrevisionell granskning för att se till att myndigheterna var sparsamma och att de iakttog statens bästa.

Den sakrevisionella verksamheten fick genom riksdagsbeslut 1943 en egen myndighet. Arbetsområdet för denna myndighet, som fick namnet statens sakrevision, omfattade både statlig och statsunderstödd verksamhet. Revisionen skulle granska att denna verksamhet var ordnad på ett ändamålsenligt, planmässigt och sparsamt sätt.

En viktig uppgift för sakrevisionen var att granska hur de statliga myndigheterna bedrev sin upphandling. Revisionen kontrollerade också hur statens inkomster kom in och att de taxor som gällde för statliga tjänster var riktigt satta. I uppgifterna ingick även bl.a. att granska myndigheternas organisationsformer.

Utöver de centrala revisionsmyndigheterna fanns ett antal specialrevisioner vid vissa större myndigheter. Dessa granskade bl.a. underlydande förvaltningars räkenskaper. Vid några myndigheter fanns särskilda överrevisorer.

## 2 Ett riksrevisionsverk

Genom beslut av 1960 års riksdag slogs riksräkenskapsverket och statens sakrevision ihop till en myndighet, riksrevisionsverket (prop. 1960:126, SU 107, rskr 282). Härutöver fanns dock fortfarande ett antal specialrevisioner, bl.a. vid de statliga affärsverken.

Den revision som det nya riksrevisionsverket (RRV) skulle bedriva var både kameral revision och sakrevision. Målet var dock att sakrevisionen skulle få en starkare ställning. Den direkta siffergranskningen skulle begränsas. Men även den kamerala eftergranskningen skulle av resursskäl inte få vara alltför omfattande. Den skulle framför allt utvecklas till att sakrevisionellt vidarebearbeta frågor som krävde en mera ingående behandling. Den kamerala granskningen skulle kombineras generellt med en utökad sakrevision. Sammantaget skulle RRV:s revisionsuppgifter vara att svara för den kamerala granskningen, en på denna grundad sakrevision och en sakrevision som var obunden av räkenskapsmaterialet. Verket skulle också svara för vissa fasta uppgifter som statens sakrevision tidigare hade utfört.

De uppgifter som riksräkenskapsverket hade haft med den statliga redovisningen övertogs av det nya centrala verket. Det innebar alltså att verket också skulle ha ett ansvar för riksbokföringen och statens räkenskapsväsen.

Det bör nämnas att den revision som nu beskrivs gäller revisionen under regeringen. Riksdagens revisorers verksamhet berörs alltså inte.

## 3 Principbeslutet 1967

Utvecklingen inom den offentliga sektorn föranledde RRV att 1966 lägga fram förslag som syftade till att förbättra de statliga redovisnings- och revisionssystemen. Förslaget låg till grund för en regeringsproposition och riksdagsbeslut 1967 (prop. 1967:79, SU 1967:82, rskr 1967:194).

Beslutet innebar att redovisning och utbetalning skulle centraliseras till större kamerala enheter. Samtidigt infördes ADB för redovisningen. För att underlätta revisionen skulle den interna kontrollen av myndigheternas redovisning förstärkas. I större myndigheter skulle anordnas intern revision. Den sakrevisionella verksamheten skulle byggas ut och kallas förvaltningsrevision.

I propositionen betonades den betydelse som en effektiv redovisnings- och revisionsorganisation har för rationalisering inom den statliga sektorn. Centraliseringen av redovisningen förväntades ge en ökad stadga åt det kamerala arbetet inom statsförvaltningen. Ett enhetligt utformat ADB-system borde ge såväl statsmakterna som

de enskilda myndigheterna ett bättre underlag för anslags- och budgetuppföljning, budgetprognoser och andra sammanställningar som är väsentliga för den ekonomiska styrningen av myndigheternas verksamhet.

När det gällde den centrala revisionen framhölls att den konsekvent borde inriktas på förvaltningsrevision. Målet för denna skulle vara en fortlöpande tillsyn över all statlig och statsunderstödd verksamhet som är väsentlig ur ekonomisk synpunkt. Kontrollen skulle inriktas på att bedöma lönsamheten av verksamheten och på att pröva att verksamheten drevs i så effektiva former som möjligt.

En förutsättning för att den centrala revisionen skulle kunna läggas om var dock att den interna ekonomiska kontrollen hos myndigheterna förstärktes. Vidare kunde det behövas interna revisionsorgan hos större myndigheter.

RRV:s organisation utformades således för att verket i huvudsak skulle kunna bedriva förvaltningsrevision. Denna organisationsändring skedde under några år och var helt genomförd 1972.

Den revisionsorganisation i övrigt som successivt byggdes upp på grundval av principbeslutet innebar att det inrättades ett antal revisionskontor. Till dessa revisionskontor överfördes huvuddelen av de arbetsuppgifter som dittills bedrivits vid RRV under benämningen kameral revision och som nu utvecklades till en redovisningsrevision. Varje revisionskontor knöts administrativt till en s.k. värdmyndighet. Denna var i allmänhet en myndighet som själv hade en stor ekonomisk omslutning. Revisionskontoret skulle betjäna denna myndighet men vanligen också att ett antal andra myndigheter.

Organisationen, som var helt genomförd i mitten av 1970-talet, innebar att i princip alla myndigheter reviderades genom ett revisionskontor. RRV hade tillsyn över den revision som bedrevs vid revisionskontoren.

För myndigheterna inom försvarsdepartementets område gällde särskilda förhållanden. För dessa fördes redovisningsrevisionen 1976 över till försvarets civilförvaltning. RRV:s tillsyn omfattade dock även denna revision.

## 4 Redovisningsrevisionen som intern revision

Revisionskontoren hade karaktären av interna revisionsorgan. Kungl. Maj:t utfärdade 1970 särskilda bestämmelser för revisionen vid revisionskontoren. RRV fick rätt att komplettera dessa bestämmelser med närmare anvisningar.

Enligt bestämmelserna var chefen för en myndighet ansvarig för intern revision av myndighetens verksamhet. Myndighetschefen skulle också fastställa en plan för revisionen. Förslag till en sådan

plan upprättades av revisionskontoret. Chefen för revisionskontoret hade sedan ansvaret för att planen genomfördes.

Revisionskontoren skulle utföra redovisningsrevision och i mån av resurser även förvaltningsrevision. Redovisningsrevisionen skulle enligt bestämmelserna vara en granskning av redovisningen i säkerhetsfrämjande syfte. Innebörden i detta preciserade RRV i sina anvisningar. Där angavs att revisionen syftade till att säkerställa dels att prestationer, kostnader, intäkter och andra faktorer av ekonomisk art redovisades på ett riktigt, tillförlitligt och ändamålsenligt sätt, dels att värden inte försvann från myndigheten.

Revisionskontoret skulle årligen lämna en berättelse över revisionen av myndigheterna. Berättelsen skulle innehålla en jämförelse mellan planerat och utfört revisionsarbete, iakttagelser och bedömningar av väsentlig betydelse samt uttalande om redovisningssystemets sätt att fungera och om tillförlitligheten av uppgifterna i den årliga redovisningen och bokslutet. Den reviderade myndigheten skulle snarast ta upp berättelsen till prövning i sin styrelse och omedelbart underrätta revisionskontoret och RRV om de beslut som fattades.

RRV gjorde under 1970-talet olika insatser för att utveckla den statliga redovisningsrevisionen. De formella anvisningar som verket utfärdade kompletterades redan 1971 med en praktisk handledning i redovisningsrevision för statsförvaltningen. Det fortsatta arbetet resulterade i att verket utarbetade ett antal grundläggande principer för redovisningsrevision. I dessa sammanfattade RRV vad som skulle anses som god revisionssed inom statsförvaltningen. De allmänna principerna publicerades 1976 som bindande anvisningar för revisionskontoren.

Avrapporteringen av revisionen förändrades också. Den tidigare årsberättelsen delades upp i en revisionsberättelse, en verksamhetsberättelse och en årlig revisionsrapport.

Utvecklingsarbetet fortsatte med att RRV utarbetade en allmän handledning för redovisningsrevision. Denna handledning gavs ut 1983 och hade karaktären av allmänna råd för revisionsarbetet. Handledningen ersatte tidigare anvisningar.

## 5 Myndighetsinriktad förvaltningsrevision

Riktlinjerna för förvaltningsrevisionen drogs upp genom riksdagsbeslutet 1967. När RRV skulle omsätta dessa i praktiken fann verket det naturligt att bygga upp en allmän kunskap om myndigheterna och deras verksamhet. Det var också verkets strävan att förvaltningsrevisionen skulle synas inom hela statsförvaltningen. Detta resulterade i att RRV formulerade vad man kallade ett analysmål. Det innebar att alla myndigheter och utgiftsområden av någorlunda

storlek till en början skulle genomlysas med s.k. analysprojekt. Metodiken för förvaltningsrevisionen formulerades i rapporten Förvaltningsrevision i staten, som kom ut 1970.

Den enskilda myndigheten var ett naturligt revisionsobjekt. Varje myndighet hade ansvar för bestämda uppgifter och hade fått anslag för detta. Ett stort antal analysprojekt genomfördes också. Revisionsrapporterna riktades till den reviderade myndigheten och innehöll regelmässigt ett antal förslag till åtgärder som RRV ansåg att myndigheten borde genomföra.

Förvaltningsrevisionen började ungefär samtidigt som myndigheterna i allt större utsträckning fick sina anslag uppdelade på program. Revisionsprojekten inriktades därför i stor utsträckning på att granska hur väl myndigheterna inom de olika programmen preciserat de mål som statsmakterna angett för verksamheten. Nödvändigheten av att göra indirekta bedömningar för att belysa effektiviteten i en verksamhet gjorde också att man i projekten många gånger främst granskade myndigheternas organisation, styrsystem, informationssystem och liknande faktorer som bedömdes som väsentliga för resultatet av verksamheten och kostnaderna för denna.

Verksamheter och utgiftsområden som flera myndigheter hade ett gemensamt ansvar för granskades i ringa omfattning. Inom områden där det fanns många myndigheter eller institutioner med samma uppgifter, t.ex. inom försvaret och den högre utbildningen, begränsades revisionsinsatserna till att avse några organ. Statsbidragsfinansierad verksamhet granskades i huvudsak endast inom skolområdet.

Förutom de myndighetsinriktade analyserna gjorde RRV även granskningar av funktioner som var gemensamma för flera myndigheter. Det gällde främst taxor och avgifter i den statliga verksamheten och de statliga myndigheternas upphandling. Detta var funktioner som det tidigare varit en viktig uppgift för statens sakrevision att granska.

## 6 Redovisningsrevisionens utveckling mot extern revision

Organisationen med revisionskontor blev, som förut nämnts, fullt genomförd i mitten av 1970-talet. Några år därefter gjorde RRV en översyn för att klarlägga i vilken utsträckning intentionerna med den nya organisationen hade förverkligats. Översynen ledde till beslut av regeringen och riksdagen om vissa förändringar av revisionskontorens oberoende i förhållande till de reviderade myndigheterna (prop. 1979/80:150, bil 2, FiU 1979/80:41 rskr. 1979/80:394).

Ändringarna innebar att chefen för revisionskontoret skulle fastställa revisionsplanen i stället för som tidigare chefen för resp myn-

dighet. Tjänst som chef för revisionskontor skulle tillsättas av RRV. När värdmyndigheten fick anslag för sin verksamhet skulle de medel som gällde revisionskontoret redovisas åtskilt från värdmyndighetens övriga medel.

I den fullt utbyggna organisationen fanns det drygt 20 revisionskontor. Dessa var i många fall små och hade svårt att upprätthålla kompetens och klara sina primära granskningsuppgifter. En utredning gjordes därför om möjligheterna att föra samman revisionskontoren till större enheter. Detta ledde till beslut av riksdagen att 1983 minska antalet revisionsenheter från 23 till 12 (prop. 1982/83:100, bil 2, FiU 1982/83:33, rskr. 1982/83:247).

Utbyggnaden av de statliga ADB-systemen medförde särskilda problem för revisionen. Det fanns ett antal väsentliga riskfaktorer när det gällde sådana system. Särskilda insatser gjordes därför för att effektivisera revisionen inom detta område.

Frågan om redovisningsrevisionen och revisionskontorens ställning aktualiserades sedermera i anslutning till övervägandena om ledningen av den statliga förvaltningen. I ett betänkande (SOU 1985:40) framhöll verksledningskommittén bl.a. att den dåvarande organisationen med självständiga revisionskontor försvårade ett effektivt och flexibelt utnyttjande av revisionsresurserna. Att revisionskontoren var kopplade till värdmyndigheter gjorde det också enligt kommittén svårt att genomföra en helt oberoende revision. Kommittén ansåg därför att revisionskontoren borde gå upp i RRV:s organisation. Regeringen tillkallade med anledning härav en utredare, RK-utredningen, som lämnade förslag till hur redovisningsrevisionen borde inordnas i RRV. (Ds C 1986:1)

Genom beslut av riksdagen 1986 fick RRV hela ansvaret för redovisningsrevisionen, inkl redovisningsrevisionen inom försvaret. Revisionskontoren inordnades i RRV:s organisation den 1 juli 1986 och revisionsbyrån vid försvarets civilförvaltning den 1 juli 1987 (prop. 1985/86:124, FiU 1985/86:23, rskr. 1985/86:262). Motiven för omorganisationen utvecklades i regeringens proposition. Där konstaterades att de statliga revisionskontoren från början inrättades som internrevisionella enheter. De hade dock sedermera blivit externa revisionsorgan i förhållande till de granskade myndigheterna. Ett visst beroendeförhållande stod dock kvar på det sätt att värdmyndigheterna hade ett visst arbetsgivaransvar för kontorens personal. Utvecklingen mot en renodlad extern redovisningsrevision borde fullföljas genom att kopplingen till värdmyndigheterna upphörde och ansvaret för hela redovisningsrevisionen överfördes till RRV. Detta innebar enligt propositionen att möjligheterna till effektivare resursutnyttjande ökade genom att styrningen och prioriteringen av resurserna vid behov förenklades. För personalen borde det samlade arbetsgivaransvaret innebära fördelar, bl.a. vad gäller personal-

rörlighet och personalutveckling. En ytterligare fördel var att kopplingen mellan redovisningsrevisionen och RRV:s förvaltningsrevision på ett naturligt sätt skulle underlättas. Erfarenhetsutbyte och samordning av resurserna borde därför kunna åstadkommas på ett smidigare sätt än tidigare.

När det gällde revisionen av de statliga affärsverken hade RRV redan tidigare fått ansvar för extern revision av deras redovisning och bokslutshandlingar (prop. 1976/77:130, FiU 1977/78:1, rskr. 1977/78:19).

Beträffande redovisningsrevisionen kan nämnas att RK-utredningen senare även avgett betänkanden om samverkan mellan redovisnings- och förvaltningsrevisionen (Ds C 1986:13) och revisionen av försäkringskassorna m.m. (Ds C 1987:2). I sistnämnda betänkande behandlades även förfarandet med s.k. anmärkningsmål i revisionen. Detta förfarande har numera upphört.

Redovisningsrevisionens nuvarande organisation och arbetsformer beskrivs närmare i bilaga 3.

## 7 Systeminriktad förvaltningsrevision

Förvaltningsrevisionen inriktades, som förut nämnts, under första hälften av 1970-talet på analyser av enskilda myndigheter. Från mitten av årtiondet lade RRV alltmera tyngdpunkten på att granska resultatet och effekterna av den statliga verksamheten. Under de närmast följande åren inriktades förvaltningsrevisionen därför på att granska hur myndigheterna följde upp och utvärderade resultat, kostnader och effekter av verksamheten. Det blev då alltmer uppenbart att effekterna av den statliga verksamheten inte kunde bedömas med utgångspunkt i en granskning av varje myndighet för sig. Detta gjorde att revisionen i ökad utsträckning uppmärksammade hur myndigheterna samverkade inom näraliggande områden.

Från slutet av 1970-talet betonades starkare förvaltningsrevisionens uppgift att ge statsmakterna och myndigheterna underlag för besparings-, omprioriterings- och omprövningsåtgärder. Revisionen kom därmed i ökad utsträckning att avse de samlade effekterna av den statliga verksamheten inom ett visst område eller, som RRV betecknade det, ett "system". Revisionen skulle beskriva hur olika system såg ut och fungerade och belysa de samlade effekterna av olika statliga åtgärder inom området. Granskningen hade alltjämt som primärt mål myndigheterna och deras uppgifter och ansvar. Skillnaden var dock att granskningen inte gjordes med utgångspunkt i den enskilda myndigheten utan från problem inom en eller flera myndigheters ansvarsområden.

Förvaltningsrevisionens inriktning mot områden där flera myndigheter är verksamma har gjort att revisionsrapporterna inte endast

lämnats till den berörda myndigheten som tidigare utan i åtskilliga fall även till regeringen.

Ett antal granskningsområden har under den senare delen av 1980-talet ansetts särskilt viktiga. Det har gällt bl.a. statsbidrag och transfereringar, användning av ADB i staten, statlig normering, myndigheternas förmåga till förändring och förnyelse samt frågor av betydelse för ledning och kapacitetsutnyttjande i den statliga verksamheten. Utöver den löpande förvaltningsrevisionen har RRV årligen även utfört ett antal granskningsprojekt på särskilt uppdrag av regeringen.

*Bilaga 3*

# Den nuvarande redovisningsrevisionen

## 1 Organisation

RRV är enligt sin instruktion (1988:80, ändrad senast 1989:1066) central förvaltningsmyndighet för statlig revision och redovisning. Revisionen omfattar både förvaltnings- och redovisningsrevision.

I sin redovisningsrevision skall verket granska myndigheternas redovisning i syfte att bedöma om den är rättvisande och varje år avge revisionsberättelser över granskningen. Verket skall också granska statliga stiftelsers redovisning om stiftelsernas stadgar föreskriver det. I anslutning till granskningen av affärsverkens årsredovisning skall också verkens koncernredovisning granskas.

Inom RRV bedrivs redovisningsrevisionen inom en särskild avdelning. Denna består av tio revisionsenheter. Dessa enheters revisionsområden är i huvudsak inriktade efter de olika departementens områden. Revisionen av affärsverken bedrivs dock inom en särskild enhet. Vidare svarar en av enheterna för gemensamma frågor, såsom ADB-stöd och utbildning.

Inom avdelningen arbetar ungefär 130 personer av olika personalkategorier. För revisionen av affärsverken används även utomstående auktoriserade revisorer.

Flertalet enheter är lokaliserade till Stockholm. Det finns även enheter i Jönköping, Karlstad och Uppsala. RRV har också revisorer stationerade i Norrköping, Lund, Göteborg och Gävle.

## 2 Revisionsobjekten

RRV granskar i sin redovisningsrevision ungefär 1.500 objekt. Dessa objekt är sammanförda till ca 350 bokslut. Därtill kommer internationella revisionsuppdrag som enskilda RRV-tjänstemän utför.

Behovet av revision kan bedömas på flera sätt. Ett är att utgå från hur mycket pengar en myndighet omsätter under året. Detta säger emellertid inte allt. Det kan tänkas att en myndighet omsätter stora belopp till bidragsgivning, men att verksamheten är ensartad och antalet transaktioner relativt få men på stora belopp.

En annan utgångspunkt kan vara vilken omfattning boksluten har. Ett myndighetsbokslut kan gälla ett stort antal underliggande en-

heter. Var och en av dessa enheter kan vara lika stor eller betydligt större än en medelstor myndighet. Ett exempel på detta är rikspolisstyrelsens bokslut. I detta bokslut inkluderas 120 särskilda enheters resultat och ställning.

Ytterligare ett sätt att dela in revisionsobjekten i olika kategorier med hänsyn till hur de finansieras. De affärsdrivande verken utgör en speciell kategori. De bedriver sin verksamhet och finansieras på affärsmässiga grunder. De betalar också för sin revision. Vidare finns det ett stort antal myndigheter som finansierar verksamheten genom s.k. uppdragsinkomster. Vissa av dessa myndigheter betalar liksom affärsverken också för revisionen. Härtill kommer myndigheter med mindre omfattande uppdragsverksamhet. Slutligen är det traditionella förvaltningsmyndigheter som enbart finansieras med anslag över statsbudgeten.

## 3 Revisionspolicy

Den statliga redovisningsrevisionens allmänna inriktning och vissa andra frågor om revisionen regleras i RRV:s instruktion. Dessa bestämmelser ger emellertid liten vägledning för revisorn i det praktiska arbetet. RRV har därför utarbetat en Handledning i redovisningsrevision för statsförvaltningen (HRS). Handledningen omfattar inte enbart den arbetsmetodik som varje revisor skall följa i arbetet utan också den redovisningsrevisionella policy som tillämpas i statsförvaltningen.

Den statliga redovisningsrevisionen syftar till att varje år avge en opartisk och sakkunnig bedömning om en myndighets redovisning är rättvisande. Med rättvisande redovisning menas att redovisningen är i allt väsentligt

- *fullständig*, vilket innebär att alla transaktioner (ekonomiska händelser) som hänför sig till räkenskapsåret är bokförda men enbart dessa,
- *riktig* med hänsyn till gällande regler och statsmakternas intentioner,
- *jämförbar* med föregående års redovisning, d.v.s. samma redovisnings- och värderingsprinciper tillämpas som föregående räkenskapsår (eller om förändring skett detta angivits),
- *ändamålsenlig*, vilket innebär att redovisningen är utformad på ett sådant sätt att den tillgodoser både den egna organisationens och utomstående intressenters behov av ekonomisk information och att den utgör ett bra instrument för att styra verksamheten.

Revisionen skall genomföras enligt god revisionssed. Detta innebär att arbetet skall utföras efter god yrkesmässig praxis. I handled-

ningen för redovisningsrevision preciseras god revisionssed till att omfatta hela revisionsprocessen för att revisionens syfte skall uppnås. Detta bör kunna ske om revisorn genomför en förberedande granskning, en löpande granskning och en slutlig granskning.

Till god revisionssed hör att samtliga bedömningar skall stödjas av tillräcklig, relevant och tillförlitlig information som är väl dokumenterad i revisorns arbetspapper. Dessutom skall väsentliga iakttagelser under den löpande och den slutliga granskningen rapporteras till den granskade myndigheten. Revisorn skall också årligen avge en revisionsberättelse som innehåller en bedömning av myndighetens redovisning.

Revisionens uppgift är i grunden att verifiera ekonomisk information. Det finns dock ingen praktisk möjlighet för en revisor att granska varje enskild transaktion som lett till ett årsbokslut. Däremot skall revisorn kunna ge ett sammanfattande omdöme om den lämnade redovisningen. Revisorn har därför behov av urvalskriterier. Begreppen väsentlighet och risk är härvid vägledande för att bedöma hur stor revisionsinsats som krävs för ett välgrundat uttalande. Väsentlighet och risk är styrande vad gäller både inriktning och omfattning av revisionen.

Väsentligheten innebär att revisorn inriktar sig på stora belopp och stora poster. Ett fel i dessa skulle kunna påverka bilden av en myndighets redovisning och verksamhet såsom den avspeglar sig i myndighetens årsbokslut. Dessa stora poster granskas oftare och mera noggrant än mindre belopp. Vad som är väsentligt måste revisorn avgöra i varje enskilt fall. Ett belopp som är väsentligt i en liten myndighet kan vara oväsentligt i en stor.

Riskbedömningen i revisorns arbete är betydligt mer komplicerad. Av naturliga skäl är stöldbegärliga tillgångar riskfyllda. Men risken för felaktigheter i en myndighets redovisning är inte enbart knuten till tillgångar som tagits upp i balansräkningen. Risk finns också att resultaträkningen eller anslagsredovisningen kan bli felaktig om kostnader som är främmande för verksamheten bokförs eller om fel anslag belastas. Ett stort riskmoment är också om den ekonomiadministrativa kompetensen är bristfällig hos myndigheten. Införandet av ett nytt redovisningssystem kan också innebära stora risker.

Innan revisorn kan börja med att bestämma inriktning och omfattning i sitt granskningsarbete, måste myndighetens redovisning delas in i hanterbara områden, s.k. granskningsområden.

Fem huvudområden kan särskiljas i en myndighets verksamhet. Dessa är utgifter, produktion, inkomster, förvaltning och redovisning.

Mellan dessa områden finns flöden av prestationer, betalningar och information.

Huvudområdena kan i sin tur indelas i ett antal granskningsområden. Hit hör följande.

| | |
|---|---|
| Utgifter: | – anskaffning, leverantörskulder |
| | – löner |
| | – bidrag |
| Produktion: | – lager och produktion |
| | maskiner, inventarier, fastigheter |
| Inkomster: | – anslag |
| | – försäljning och kundfordringar |
| | – uppbörd |
| Förvaltning: | – likvida medel |
| | – finansiella tillgångar och skulder |
| | – statskapital |
| Redovisning: | – löpande redovisning |
| | – bokslut |

Granskningsområdena följer det naturliga transaktionsflödet i verksamheten. Slutsatserna om väsentlighet och risk inom varje område kan därför avse dess andel av berörda konton i redovisningen.

## 4 Revisionsprocessen

Revisionsarbetet skall bedrivas i tre steg. Dessa är, som förut nämnts, förberedande granskning, löpande granskning och slutlig granskning.

Vid den förberedande granskningen kartläggs hela revisionsområdet översiktligt. Kartläggningen syftar till att ge revisorn en allmän kännedom om den myndighet som skall granskas och att identifiera alla områden som är av särskilt intresse för revisionen. Etappen fortsätter med en analys av väsentlighet och risk inom varje område. Denna analys utgör ett underlag för att kunna prioritera insatserna mellan de olika granskningsområdena. De resurser som behövs för granskningen beräknas härefter, och den förberedande granskningen avslutas med ett arbetsprogram.

Den löpande granskningen omfattar två huvudsakliga aktiviteter. Den ena är granskning av internkontroll och den andra är substansgranskning. Genom att granska internkontrollen inom myndigheten klarläggs hur kontrollsystemet är uppbyggt och hur det är avsett att fungera. Detta undersöker revisorn med s.k. transaktionstester och funktionstester. Vid substansgranskningen analyseras sammanställningar och rapporter från redovisningen (substansanalys), och testas enskilda transaktioner och saldon (substanstest).

Innebörden i substansgranskningen och granskningen av internkontrollen beskrivs närmare i avsnitten 6 och 7.

Vid den slutliga granskningen kompletteras den löpande granskningen för tiden fram till räkenskapsårets slut. Vidare granskas årsbokslutet, som också stäms av mot underliggande löpande redovisning. Etappen mynnar ut i revisionsberättelsen för året. Om revisorn anser det nödvändigt, kan revisionsberättelsen kompletteras av en s.k. årlig revisionsrapport.

## 5 Revisorns helhetssyn på myndigheten och revisionsarbetet

De centrala begreppen vid revisorns val av omfattning och inriktning av granskningen är, som förut understrukits, väsentlighet och risk. Därmed har planeringen en grundläggande inverkan på revisionens effektivitet och kvalitet. En förutsättning för detta är att revisorn skaffar sig en god kunskap om myndigheten och dess verksamhet.

Denna insamling av information ingår som första moment i den förberedande granskningen. För att få en heltäckande bild av en myndighets verksamhet måste revisorn ha tillgång till bl.a. myndighetens instruktion, regleringsbrev, finansieringsmodell och finansieringssystem, övriga reglerande bestämmelser, interna föreskrifter, organisationstablåer, arbetsordning och andra dokument som anger beslutsordningen inom myndigheten. Revisorn måste dessutom vara väl förtrogen med de ekonomisystem och ADB-system som myndigheten använder. Det är också viktigt att sammanställa erfarenheterna från tidigare års revisioner.

Även de externa förhållandena måste revisorn ha god kunskap om. Sådana externa förhållanden är exempelvis myndighetens huvudsakliga leverantörer av varor och tjänster och myndighetens eventuella beroende av dessa. Likaså är det väsentligt att ha kunskap om myndighetens kunder eller avnämare av myndighetens tjänster. Revisorn måste också ha kunskap om hur statsmakternas beslut på andra områden eventuellt kan påverka myndighetens verksamhet.

Genom sin s.k. riskanalys bedömer revisorn eventuella affärsrisker, finansiella risker och speciella revisionsrisker. De speciella revisionsriskerna är förlustrisker som är förknippade med olika poster i balansräkningen, risker för felaktigheter i resultaträkningen eller anslagsredovisningen som en följd av att den interna kontrollen är bristfällig och risken att väsentliga fel inte upptäcks i redovisningen på grund av brister i myndighetens ekonomisystem eller ADB-system.

När riskanalysen är gjord, bör revisorn ha en ganska klar upp-

fattning om vad som är viktigt att granska både vad gäller beloppsmässigt tunga poster och riskfyllda poster. Eftersom resurserna normalt inte räcker till för att granska allt som vore angeläget, måste en prioritering göras mellan årets granskningsinsatser och insatserna under kommande år.

I planeringen bestäms exakt vilka granskningsområden som skall ingå i årets löpande granskning och vilka moment inom dessa som det är mest angeläget att utföra. Revisorn skall dokumentera samtliga överväganden som görs. Av planeringsdokumentet skall framgå att revisorn har satt sig in i myndighetens verksamhet, redovisningssystem och kontrollmiljö. Där skall slutsatserna finnas om de identifierade risker som hänför sig till myndighetens verksamhet och också till vissa konton i redovisningen. När revisorn bedömer att vissa konton eller verksamheter är förenade med låg risk, måste även den slutsatsen motiveras. Planeringsdokumenten skall omfatta årets granskningsinsatser insatta i ett treårsperspektiv.

Detaljplaneringen avser årets granskning. För denna granskning upprättas arbetsprogram. Dessa program skall ha en klar inriktning på vad som skall göras, vilka frågor som arbetet skall ge svar på, var revisorn kan få tag på den information som behövs samt vilken metod och teknik som skall användas.

På detta sätt inriktas granskningen med hänsyn till de speciella förutsättningar och behov som finns ifråga för varje enskild myndighet. Eftersom analys, planering och genomförande följer av varandra och utgör en obruten kedja, får revisorn en helhetssyn på myndigheten, dess speciella omgivning och förutsättningar.

## 6 Substansgranskning

I planeringen har inriktning och omfattning av revisionsarbetet bestämts för de olika granskningsområdena. Inom varje sådant område måste nu revisorn välja den kombination av revisonsmetod och revisionsverktyg som är effektivast. När revisorn vill granska de poster som ingår i myndigheternas redovisning används substansgranskning.

Substansgranskningen kan delas in i två delar, nämligen substansanalys och substanstest. Substansanalysen syftar dels till att göra en rimlighetsbedömning om redovisningen är rättvisande, dels till att effektivisera den efterföljande substanstesten. Genom att granska sammanställningar av redovisningen och ställa olika uppgifter mot varandra, försöker revisorn bedöma redovisningens rimlighet. Om de granskade uppgifterna verkar rimliga med hänsyn till vad revisorn känner till om verksamheten genom riskanalysen, är det en indikation på att redovisningen är rättvisande.

De analysåtgärder som normalt kommer ifråga i substansanalysen är följande:

- uppföljning av fluktuationer och avvikelser från budget period för period och från årets början
- jämförelse av årets utfall totalt och på kontonivå med utfallet för motsvarande period föregående år
- jämförelse av utfallet mellan olika regioner eller lokala enheter
- kontroll av logiska samband mellan olika uppgifter i redovisningen
- analys med hjälp av nyckeltal

Med hjälp av substansanalysen blir det klart hur substanstesterna skall inriktas. Vissa substanstester är direkt knutna till årsbokslutet, medan andra tester är mer lämpliga att utföra under löpande år. De typer av substanstester som normalt görs under löpande år är exempelvis uppföljning av särskilt väsentliga eller riskfyllda transaktioner mot underliggande handlingar. Vid granskning av årsbokslutet handlar det oftast om fysisk inventering och avstämning av redovisade fordringar och skulder.

Substansgranskningen underlättas genom att revisorerna numera använder datorer i revisionsarbetet. I dag finns det möjligheter att beställa och överföra information elektroniskt från system-S till revisorns egen dator. Två olika revisionsprogram används för att bearbeta data, nämligen IDEA (Interactive Data Extraction and Analysis) och ACL (Audit Command Language). Båda produkterna kommer från Canada och är utvecklade för revisorer. Substansanalyserna görs i dag nästan uteslutande med datorhjälp. I substanstesten används revisionspragrammen för att skilja ut de transaktioner som revisorn närmare skall granska. Möjligheter finns att ta ut transaktioner av en viss karaktär, exempelvis omföringar, att ta ut stora transaktioner över en viss av revisorn i förväg bestämd beloppsgräns eller transaktioner från vissa konton i redovisningen mm.

Vid substanstest av stora och tunga balansposter, t.ex varulager, kundfordringar och lånefordringar, samt vid andra homogena transaktioner t.ex transfereringar och bidrag har revisorn stor hjälp av statistisk stickprovsgranskning. I korthet innebär metoden att revisorn får hjälp med att skatta en viss egenskap i den utvalda populationen, exempelvis att varulagret är rätt värderat samt att kundfordringarna och lånefordringarna är verkliga tillgångar samt rätt beräknade. Urvalet av de enheter som skall granskas bestäms av revisorn i förväg och görs maskinellt. När urvalet är klart formulerar revisorn de krav som ställs på de utvalda verifikationerna och granskar dessa på traditionellt sätt. Resultatet utvärderas sedan maskinellt.

## 7 Granskning av internkontroll

Transaktionsvolymerna är i dag så stora att revisorn med en rimlig arbetsinsats inte kan bilda sig en uppfattning om hela redovisningen endast med hjälp av substanstester. Detta har lett till att revisionens intresse också inriktats på myndigheternas system för internkontroll. Med internkontroll menas den organisation och de rutiner inom myndigheten som syftar till att säkerställa en rättvisande redovisning, att trygga myndighetens tillgångar, att öka myndighetens effektivitet och att säkerställa att gällande bestämmelser efterlevs. Ansvaret för att upprätthålla god intern kontroll åvilar myndigheterna själva. Genom att granska internkontrollen kan revisorn bedöma riskerna för olika slags fel i redovisningen. Härigenom effektiviseras urvalet av transaktioner för individuell granskning. Bedömningen av redovisningen som helhet underlättas också.

Internkontrollen består av två faser, nämligen utredning och test. Utredningen innebär att revisorn efter intervjuer med berörd personal vid myndigheten identifierar de kontrollmetoder som myndigheten har i sina rutiner. Genom att jämföra dessa med i förväg uppställda kontrollmål kan revisorn preliminärt bedöma den interna kontrollen. För att vara säker på att rutinerna verkligen fungerar på det sätt som kommit fram vid intervjuerna, testar revisorn säkerheten. Testet kan göras på två olika sätt. Det ena är att testa en viss identifierad kontroll (funktionstest). Det andra är att följa en transaktion från dess uppkomst till dess att den återfinns i redovisningen (transaktionstest). Vid testen har revisorn stor hjälp av de förut beskrivna ADB-baserade revisionshjälpmedlen, som gör att urvalet enkelt kan preciseras i förväg.

Det är viktigt att revisorn drar sina slutsatser utifrån korrekta data. Konsekvenserna av avsiktliga eller oavsiktliga fel inom datorbaserade rutiner kan bli mycket omfattande. Sårbarheten är större vid brister i rutiner i och kring datoriserade system än kring manuella system. Därför måste revisorn bilda sig en uppfattning om de generella och de rutinanknutna kontrollerna.

Utredningen genomförs ungefär på samma sätt som en utredning om internkontrollen. Revisorn kan genomföra testet med analysprogrammen i revisionspaketen för att övertyga sig om att redovisningen är fullständig.

## 8 Kommunikationen med myndigheterna

Redovisningsrevisorerna står i kontinuerlig kontakt med de reviderade myndigheterna. Under revisionens gång kan revisorn lämna råd om hur funna fel kan rättas till och hur den interna kontrollen kan göras bättre. Revisorn fungerar också ofta som diskussions-

partner gentemot myndigheterna. Revisorerna kan också medverka vid eller delta i kurser och seminarier som vänder sig till eller anordnas av myndigheterna.

Revisionens resultat avrapporteras löpande. När revisorn inte har så allvarliga iakttagelser avrapporteras arbetet i form av en revisionspromemoria som lämnas till berörda befattningshavare vid myndigheten. Om revisorn vill ge större eftertryck för synpunkterna skrivs en revisionsrapport till myndigheten. Sammanfattningen av årets arbete är revisionsberättelsen. I ett begränsat antal fall har lämnats en revisionsberättelse som innehåller invändningar mot hela eller delar av redovisningen. I sådana fall är det fråga om betydande brister i redovisningen. Om revisorn lämnar en sådan berättelse, skrivs som regel också en revisionsrapport. I denna redogör revisorn bl a för orsakerna till att invändning gjorts i revisionsberättelsen. Båda dessa dokument skall behandlas i myndighetens styrelse, när det finns en sådan.

## 9 Övriga revisionsinsatser

I redovisningsrevisionen görs också mer tillfälliga revisionsinsatser som inte ingår i den ordinarie revisionsprocessen. Dit hör s k temarevision.

Syftet med dessa granskningar är att belysa en funktion som förekommer hos många myndigheter. Arbetet utförs av flera revisorer samtidigt efter ett gemensamt arbetsprogram. Temarevisionen förutsätter ett klart avgränsat granskningsområde, som finns hos alla de granskade myndigheterna, så att generella slutsatser kan dras. Dessa slutsatser bör då ha giltighet även för de myndigheter som inte ingår i granskningen. Exempel på genomförda temarevisioner är granskning av den statliga kassahållningen, myndigheternas hantering av mervärdeskatt och myndigheternas efterlevnad av riksbokföringens krav.

Redovisningsrevisionen får ibland utföra specialgranskningar som heller inte ingår i den ordinarie revisionsprocessen. Detta innebär att de ordinarie revisionsuppgifterna måste prioriteras ned. Exempel på sådana insatser är när revisorerna fått biträda polis- och åklagarmyndigheterna med utredningar.

## 10 Kvalitetsuppföljning

För att säkerställa kvaliteten i revisionen gör man speciella kvalitetsuppföljningar. Syftet med dessa är i korthet att:

- uppnå en hög och jämn standard på utförda arbeten
- säkerställa att enhetliga normer och metoder tillämpas

- anpassa metoderna till det praktiska arbetet och utveckla metoderna
- uppnå effektivitet i revisionsarbetet
- identifiera revisorernas utbildnings- och utvecklingsbehov.

Inom RRV bedrivs kvalitetsuppföljningen på tre nivåer. Den första uppföljningen gör granskningsledarna. Dessa utför de analyser som är nödvändiga för planeringen av revisionsarbetet och ser till att revisorerna har tillgång till relevanta arbetsprogram för att kunna utföra arbetet. De följer också normalt varje steg i revisionsprocessen.

Enhetscheferna utgör mellannivån i uppföljningen. Deras uppgift är att bedöma om revisionen har planerats och genomförts enligt god revisionssed och god revisorssed. Detta innebär konkret att enhetschefen bedömer både granskningsledarnas och granskarnas arbete. Speciell uppmärksamhet ägnas åt planeringsdokumentet. Men även arbetsprogram och dokumentation är av stort intresse. Dokumentationen skall ge det underlag som krävs för att enhetschefen skall kunna fatta beslut inför avrapporteringen till myndigheterna.

Den tredje nivån i kvalitetsuppföljningen är en bedömning av en utomstående auktoriserad revisor enligt särskilt uppdrag. Denne väljer ut några revisionsobjekt på varje enhet och granskar samtliga steg i revisionsprocessen i detalj. Synpunkter framförs muntligen och skriftligen och eventuella rekommendationer lämnas.

*Bilaga 4*

# Den statliga revisionen i övriga nordiska länder

## 1 Lagar och föreskrifter

Den statliga revisionen i *Danmark* regleras av lagen om revisionen av statens räkenskaper (riksrevisorslagen) och lagen om statsrevisorerna. I riksrevisorslagen beskrivs närmare omfattningen av den revision som riksrevisionen skall utföra när det gäller statens räkenskaper. Riksrevisionen reviderar dessutom eller deltar i revisionen av ett antal institutioner i enlighet med lagar och föreskrifter, stadgar, avtal eller liknande. Enligt lagen om statsrevisorerna väljer det danska folketinget 4–6 statsrevisorer.

Centrala bestämmelser om revisionen i *Finland* finns i :

- Regeringsformen
- Förordning om statsbudgeten
- Lag om revision av statshushållningen
- Förordning om revision av statshushållningen
- Lag om granskning av sådana aktiebolags verksamhet, i vilka staten innehar aktiemajoritet
- Instruktion för statsrevisorerna
- Lag om statens affärsverk

Det är redan i regeringsformen angivet att det skall finnas ett revisionsverk för granskning av statsverkets räkenskaper och bokslut samt att riksdagen skall tillsätta fem statsrevisorer.

För riksrevisionen i *Island* finns en särskild lag som anger revisionens ställning och uppgifter. Riksrevisionen arbetar på alltingets vägnar. Revisionen gäller statens räkenskaper och räkenskaper från institutioner som får sina utgifter betalda via statsbudgeten eller som får intäkter i enlighet med speciella lagar. Dessutom skall riksrevisionen revidera organisationer som staten ansvarar för eller äger till mer än hälften. Det gäller även statsägda aktiebolag och banker.

Grunden för den statliga revisionen i *Norge* finns i den norska grundlagen. Här sägs att stortinget skall utse fem revisorer, som

årligen skall granska statens räkenskaper och presentera sammandrag av dessa.

Andra lagar, instruktioner och regler som behandlar riksrevisionens verksamhet och organisation är:

- Lag om statens revisionsväsen
- Instruktion för statsrevisionen
- Instruktion för riksrevisionens kontroll av förvaltningen av statens intresse i statliga verksamheter, aktiebolag och statliga föreningar, organiserade i särskild lag.

Dessutom berörs riksrevisionens verksamhet i statens ekonomireglemente och i ett antal speciallagar.

## 2 Omfattningen av den årliga revisionen

Den årliga revisionen i *Danmark* omfattar både redovisningsrevision och förvaltningsrevision. Förvaltningsrevisionen bedrivs huvudsakligen i form av större undersökningar, då förhållandena vid de reviderade myndigheterna har visat att ett område bör granskas mer noggrant. Större undersökningar görs även efter begäran från statsrevisorerna. Av riksrevisionens samlade personalresurser har genom åren ca 10 % använts till sådana undersökningar.

Riksrevisionen försöker att löpande anpassa revisionsinsatserna till myndigheternas aktivitetsnivå. Vid revision av en enskild myndighet varieras ofta revisionsinsatserna mellan olika områden, så att endast de viktigaste områdena täcks varje år. Andra områden täcks inom en period av 3 – 5-år beroende på revisionsområdets väsentlighet. I enlighet med lagstiftningnen kan revisionen ske med hjälp av stickprov.

Vid vissa myndigheter finns interna revisionsorgan. Dessa kan efter överenskommelse med riksrevisionen överta revisionsuppgifter. Riksrevisionens redovisningsrevision begränsas då i enlighet med den överenskommelse om arbetsfördelning som gjorts och består ofta bara av löpande tillsyn av den interna revisionen.

Statens revisionsverk i *Finland* utför inte årligen revision vid alla myndigheter. Målet är emellertid att revisionsintervallet inte skall överstiga tre år vid någon myndighet. Revisionstätheten är i första hand beroende på den interna revisionens och den interna kontrollens nivå på myndigheten. I den årliga granskning som revisionsverket utför är revisionen av det interna övervakningssystemets funktionsduglighet ett centralt element vid sidan av granskningen av bokföring och bokslut.

Innehållet i revisionerna följer direktiven och principerna i en handbok för redovisningsrevision. Revisionens omfattning kan emellertid variera något, särskilt beträffande den interna övervak-

ningen, beroende på revisionsobjektets natur samt de observationer som gjorts vid tidigare utförda redovisnings- och förvaltningsrevisioner.

I *Island* skiljer man mellan tre typer av revision eller metoder som används vid revision av myndigheterna:

- traditionell revision (finansiell revision eller redovisningsrevision)
- mindre revision som huvudsakligen består i att man ställer samman och analyserar utgifter mellan två år eller mellan budget och aktuellt utfall och tar hänsyn till inflation samt därefter försöker hitta förklaringar till varför det uppstår differens.
- omfattande revision där man systematiskt reviderar hela myndigheten.

Riksrevisionen kan inte revidera alla myndigheter och institutioner varje år. Om samma institution revideras flera år i följd, bestämmer den senaste revisionsrapporten omfattningen av kommande revision. Små myndigheter blir vanligtvis reviderade på samma sätt varje år.

Av revisionens totala resurser i *Norge* används ungefär 10–15 % till förvaltningsrevision. Man genomför även konstitutionell revision samt konstitutionell kontroll av förvaltningen av statens ägarintressen i organisationer mm. Dessa granskningar tar ungefär 5 % av de totala personalresurserna.

Revisionslagen och instruktionen ålägger riksrevisionen att gå igenom statsräkenskaperna och specialräkenskaperna och godkänna dessa. I övrigt avgör riksrevisionen hur mycket resurser som kan användas varje år för förvaltningsrevision, utvidgade granskningar och liknande.

Stora revisionsobjekt revideras regelbundet med i stort sett konstanta personalinsatser. I övrigt kan revisionsinsatsen reduceras, då riksrevisionen anser att den interna kontrollen hos revisionsobjektet fungerar tillfredställande.

## 3 Avrapportering av revisionen

Riksrevisionen i *Danmark* rapporterar om resultatet av revisionen till statsrevisorerna. Detta görs på följande sätt:

- Riksrevisionen skall stämma av statsräkenskaperna mot underliggande räkenskaper och göra totalsammanställningar av anslagstilldelning och redovisning samt lämna en årlig berättelse om detta till statsrevisorerna (berättelsen om anslagskontrollen). Rapporteringen grundar sig på utförda granskningar i samband med anslagstilldelningen samt på den genomförda redovisningsrevisionen. Den innehåller riksrevisio-

nens upplysning om att revisionen av räkenskaperna för det pågående budgetåret kan anses som avslutad i och med att berättelsen är lämnad.

- Riksrevisorn avger berättelse till statsrevisorerna om de större undersökningar som gjorts vid två tillfällen. Det ena tillfället är när resultatet av de gjorda undersökningarna har så stor ekonomisk eller principiell betydelse att det kan anses befogat. Det andra tillfället är när den större undersökningen gjorts efter begäran från statsrevisorerna.
- Riksrevisionens verksamhetsberättelse lämnas till statsrevisorerna en gång per år.
- Riksrevisionen lämnar dessutom ytterligare ett flertal rapporter till statsrevisorerna. Rapporterna kan t ex ge kompletteringar till tidigare lämnade berättelser eller beröra revisionsfrågor som statsrevisorerna har velat ha belysta på ett mer informellt sätt än i en berättelse.

Det hålls med jämna mellanrum möten mellan statsrevisorerna och riksrevisorn. Ärenden som behandlats i riksrevisionens berättelser skall föreläggas berörd minister fyra veckor i förväg, om det inte tidigare skett någon brevväxling i ärendet. Det finns i övrigt inte några formaliserade krav på avrapportering till ministerier eller reviderade myndigheter inom det statliga området. Det är dock en omfattande kommunikation med ministerier och myndigheter om vad som kommer fram vid utförd revision.

I *Finland* skickas revisionsberättelsen till statsrevisorerna, finansministeriet och den granskade myndigheten för kännedom samt vid behov även till andra styrande eller övervakande myndigheter. Om revisionsberättelsen innehåller anmärkningar, skall den granskade myndigheten skriftligen höras innan revisionsberättelsen skrivs. Den granskade myndigheten informeras muntligen om brister som inte tas upp i revisionsberättelsen. Dessa observationer antecknas i revisionens arbetspapper för revisionsverkets eget informationsbehov.

När en revision i *Island* är avslutad får den granskade myndigheten rapport över revisionen. En kopia av rapporten sänds till berört departement.

Riksrevisionen gör årligen en revisionsrapport till alltinget. Den innehåller ett utdrag av de viktigaste anmärkningarna samt de slutsatser riksrevisionen dragit.

Riksrevisionen i *Norge* rapporterar enbart till stortinget. Det sker i form av en årlig berättelse. Där tar man upp de största och principiellt viktigaste förhållandena i förvaltningen ur revisionssynpunkt.

Riksrevisionen skall också årligen rapportera till stortinget om resultatet av kontrollen av statsrådens myndighetsutövning i sam-

band med statlig företagsverksamhet, som regleras genom särskild lagstiftning, och statliga banker.

## 4.4 Tidpunkter för årsbokslut och revision

I *Danmark* skall finansministern före utgången av juni månad presentera de samlade räkenskaperna för det föregående budgetåret. Räkenskaperna för enskilda departement och myndigheter är framtagna omkring den 1 april varje år.

Revisionen av räkenskaperna skall vara avslutad när riksrevisionen lämnar berättelsen över anslagskontrollen. Den föreligger, i enlighet med avtal med statsrevisorerna, den 31 januari påföljande år, sju månader efter att statsräkenskaperna har presenterats.

Myndigheterna i *Finland* skall upprätta sina bokslut inom två månader efter räkenskapsårets slut. Räkenskapsåret är detsamma som kalenderåret. Eftersom riksrevisionen inte uttryckligen är skyldig att årligen granska myndigheternas bokslut, har någon tidsgräns inte bestämts för revisionen.

Myndigheterna i *Island* skall skicka sina årsräkenskaper till riksbokhålleriet och riksrevisionen senast den 15 februari. Statens företag har frist till den 15 mars. Riksrevisionens rapport till alltinget skall lämnas senast den 15 november. I sammanhanget skall nämnas att riksbokhålleriet har ansvar för och sköter bokföringen för de flesta av statens myndigheter. Riksrevisionen har daglig tillsyn av utbetalningarna och har tillgång till räkenskaperna via terminal. Statsräkenskaperna bokförs i en central datanläggning.

I *Norge* skall statsräkenskaperna skickas till riksrevisionen senast sex månader efter utgången av budgetåret. Räkenskaperna blir dock tillgängliga för riksrevisionen 3 – 4 månader innan den grundlagsbestämda fristen.

Fristen för att skicka in specialräkenskaperna fastställs av riksrevisionen och varierar mellan en och tre månader. Riksrevisionen utfärdar beslut om statsräkenskaperna i maj månad efter budgetårets slut.

Riksrevisionen har som mål att specialräkenskaperna skall godkännas innan den 1 juli året efter budgetåret.

# 5 Revisorernas rådgivning

Den praxis som tillämpas i övriga nordiska länder för de statliga revisorernas rådgivning överensstämmer i stort sett med vad som gäller här. Gränsen mellan ett påpekande under granskningen och vad som mera är ett råd är inte helt klar. Avgörande är dock att revisorn inte skall ha något ansvar för den genomförda åtgärden.

I *Danmark* lämnar revisorerna råd till myndigheterna i frågor om utformningen av räkenskapsföringen och den räkenskapsmässiga kontrollen. Rådgivningen sker huvudsakligen genom deltagande i kommittéer och arbetsgrupper. Härvid läggs särskild vikt vid att revisorn inte deltar i beslutsprocessen inom myndigheten och därigenom får medansvar för myndighetens beslut.

Statens revisionsverk i *Finland* har som en uppgift att vid behov ge myndigheterna närmare anvisningar om hur den interna kontrollen skall utformas och att delta vid utvecklingen av myndigheternas interna revision. I samband med revisionen kan den enskilda revisorn också ge råd i mindre frågor som inte tas upp i revisionsberättelsen. Verkets policy är härvid att revisorns råd skall begränsa sig till information om allmänt tillämpade principer för intern kontroll och utformning av den praktiska bokföringen.

I *Island* har man inte några formella regler för revisorns rådgivning. Vid revisionen påpekas det behov av förbättringar som kan behövas i en eller annan riktning. Men det förekommer också att mera direkta förslag till ändringar lämnas.

För revisionen i *Norge* gäller att revisorn kan ge råd till den reviderade myndigheten. Revisorn har dock inte något ansvar till följd av de råd som lämnas. Rådgivningen begränsar sig i stort sett till att svara på frågor från myndighetens personal. Betydelsen av frågan avgör om svaret lämnas skriftligt eller inte.

## 6 Formella kompetenskrav för statliga revisorer

De formella kompetenskraven för tjänstemännen vid de statliga revisionsmyndigheterna i övriga nordiska länder är varierande. När formella föreskrifter förekommer, är dessa ofta allmänt hållna.

I *Danmark* finns inga formellt fastställda kompetenskrav för de anställda i den danska riksrevisionen.

*Finland* har formella kompetenskrav för tjänsterna vid statens revisionsverk. Bestämmelserna finns i förordningen om revision av statshushållningen. Där föreskrivs att revisor skall ha en för tjänsten lämplig slutexamen från universitet eller högskola samt dessutom vara förtrogen med redovisning och statsförvaltning. Kraven preciseras närmare för olika befattningar och gäller såväl chefer som övrig personal.

I detta sammanhang kan nämnas att en arbetsgrupp som tillsatts av det finska undervisningsministeriet lagt fram förslag om examen för revisorer inom den offentliga förvaltningen.

För riksrevisionen i *Island* gäller att chefen för denna revision, riksrevisorn, skall vara statsauktoriserad revisor. I fråga om riksrevisionens revisorer finns inte några formella krav eller skriftliga regler.

I *Norge* gäller att det vid utannonsering av tjänster ställs som krav att sökanden har viss utbildning och eventuellt praktisk erfarenhet. Kraven varierar beroende på tjänstens karaktär. För högre revisorstjänster och självständiga befattningar krävs högskole- eller universitetsutbildning. I övrigt är det inte uppställt några speciella kompetenskrav.

*Bilaga 5*

# Bokslutsarbetet hos myndigheterna

## 1 Allmänt

När bokslutsarbetet inom myndigheten beskrivs i det följande sker detta utifrån de rutiner som skapats i det centrala statliga redovisningssystemet (system S). Till viss del är dessa rutiner generella, dvs oberoende av ekonomisystem. Några rutiner är dock unika för statsförvaltningen. I vissa fall är rutinen generell för ekonomisystem i stordatormiljö.

Bokslutsarbetets omfattning är beroende av den struktur som myndighetens redovisning har och av hur noggranna löpande kontroller som görs, både manuellt och maskinellt.

## 2 Löpande förberedelsearbete

I början av budgetåret kontrollerar myndighetens ekonomifunktion att huvudbokskonton och bokslutskonton är rätt upplagda och rätt kopplade gentemot statsbudgeten. Den granskar också att anvisade medel och ingående reservationer är riktigt redovisade. Ingående balans kontrolleras mot utgående balans.

Ekonomifunktionen lägger normalt upp och avslutar konton. Undantag kan förekomma vad gäller konton som inte berör externredovisningen, eller om ekonomifunktionen har lämnat upplysningar om hur kontot är uppbyggt till de kontoansvariga.

I en organisation med decentraliserat budgetansvar gör den kontoansvarige en del av kontrollerna. Det gäller bl.a att rätt kostnad bokförts på rätt konto.

Ekonomifunktionen ansvarar för att balanskontona stäms av. Till balanskontona räknas i detta sammanhang även ut- och inbetalningskontona på postgirot. Denna avstämning sker normalt månadsvis och i samarbete med berörd funktion inom myndigheten. Felaktiga transaktioner, som i system S bokförs på särskilda felkonton, rättas löpande. Felkontona får vid budgetårets utgång inte uppvisa något saldo.

Samkostnader fördelas för att tillgodose dels de externa kraven på en rättvisande anslagsredovisning per månad för myndigheter med programanslag, dels de krav som ställs för den interna uppföljningen.

Slutligen måste det tekniska systemet kontrolleras regelbundet, så att redovisningen stämmer överens i de olika delsystemen och mellan eventuella försystem och det centrala systemet.

## 3 Förberedelser inför bokslutet

För att ett centralt ekonomisystem skall fungera måste användarna tala om vilka uppgifter i de olika registren som de behöver även för det kommande året. Detta arbete påbörjas under maj månad.

I system S måste man föra över föregående års information i vissa centrala register till det nya budgetåret. Det gäller obligatoriska eller frivilliga register som:

- styrregister
- kontoregister med bokslutskontoregister
- rapportbeställningsregister
- betalningsbevakning
- automatkonteringsregister
- tidredovisningsregister
- fördelningsregister
- personreskontraregister
- register över projektbudgetar
- kundreskontra

I styrregistret finns all information som är specifik för myndigheten och även information om hur myndigheten använder de olika delsystemen i system S. Här finns också uppgifter om när myndigheten vill ha sin bokslutskörning i datasystemet och om ett automatiskt provbokslut önskas.

Kontoregistret måste ofta ändras, eftersom konton upphör och nya kommer till. I system S förekommer begreppen konton och bokslutskonton. Från den traditionella redovisningen på konton finns en koppling för redovisning på bokslutskonton, dvs anslag, inkomsttitlar, balansräkning och eventuell resultaträkning. Bokslutskontona måste också ändras om någon av dessa underliggande faktorer förändrats, något som ofta händer vid budgetårsskiftet. Myndigheten kan även utnyttja de möjligheter systemet erbjuder i fråga om automatkonteringar och liknande. Om den gör det, måste även denna information föras över.

I registret över rapportbeställningar finns uppgifter om myndighetens rapporter. Ekonomifunktionen går igenom samtliga rapportbeställningar. I samband med detta arbete ser man särskilt över de rapportbeställningar som gäller bokslutsrapporterna, så att myndigheten får de rapporter som behövs och i tillräckligt antal exemplar. Rapportbeställningar som inte är avslutade förs över till nästa budgetår.

Rutinen för betalningsbevakning, som de flesta myndigheter använder, innehåller transaktioner som ännu inte förfallit till betalning. Dessa skall interimsbokföras som skulder och samtidigt föras över till det nya årets betalningsregister.

Tidredovisningsrutinen, som fördelar arbetad tid på kostnadsbärare, innehåller ett personregister med anställningsuppgifter som skall korrigeras och föras över till nästa budgetår.

Fördelningsrutinen används när olika typer av fördelningar skall göras, t ex därför att man vid bokföringstillfället inte känt till hur kostnaden slutligt skall fördelas. Fördelningsnycklarna i denna rutin kan föras över till det nya budgetåret.

Personreskontrarutinen används för betalning och reglering av personförskott och arvoden. Den innehåller också ett register med namnuppgifter som förs över till nästa budgetår.

Budgetar för projekt lagras i särskilda register. Både budget och utfall för resp. projektkonto förs över till nästkommande budgetår, om kontot inte är avslutat.

Slutligen kan nämnas att kundreskontrarutinen innehåller information om myndighetens "kunder". Denna information kan föras över till nästa budgetår, eftersom flera av "kunderna" är desamma år från år.

När alla ändringar gjorts i den fasta registerinformationen, kopieras det gamla årets register till det nya året. Efter dessa kopieringar måste både det gamla och det nya budgetårets register uppdateras med de ändringar som myndigheten vill göra.

## 4 Bokslutet

I samband med budgetårsskiftet den 30 juni vidtar en rad olika arbetsmoment.

För system S-myndigheter finns möjlighet att bokföra ut- och inbetalningar ca 14 dagar efter den 30 juni.

Efter juni månads periodavslut måste myndighetens fordringar och skulder bokföras, om inte detta gjorts tidigare. En slutlig avstämning och specificering görs av samtliga balanskonton. Kontot för lönekostnadspålägg stäms av.

Periodiseringar samt rättningar avseende det gamla året måste kunna göras i alla ekonomisystem. Omfattningen av detta arbete är helt beroende av vilken typ av verksamhet som myndigheten bedriver. Dessa transaktioner görs med bokföringsorder. Fördelning av samkostnader kan ske endera manuellt eller med hjälp av den fördelningsrutin som finns i system S. Fördelningen är viktig, eftersom redovisningen mot anslag och inkomsttitlar måste vara rättvisande. Periodiseringar av utgifter, motsvarande vad som sker i ett aktiebolag, är obligatoriska endast för myndigheter som upprättar

bokslut enligt 12 § bokföringsförordningen. Det gäller affärsverk och uppdragsmyndigheter. Flertalet förvaltningsmyndigheter beräknar sålunda inte avskrivningskostnader på anläggningstillgångar utan registrerar hela kapitalinvesteringen som en kostnad för året. Utestående fordringar och skulder beräknas inte heller med så stor noggrannhet som i ett aktiebolag.

När en myndighet använder sig av tidredovisning, tar även tidredovisningsrutinen ett antal dagar i anspråk efter räkenskapsårets utgång. Det sammanhänger med att samtliga personer måste redovisa tid t o m den 30 juni.

Myndigheten kan göra ett eller flera provbokslut. När myndigheten gjort samtliga korrigeringar genomförs en ny bokslutskörning, oftast någon gång under augusti. Den senaste tidpunkten för denna körning brukar sättas till omkring den 15 september. Denna körning är myndighetens egentliga bokslutskörning.

Ekonomifunktionen måste även svara för bokslutsbilagorna. Bland dessa kan nämnas:

- specifikationer av fordringar (inkl förskott) och skulder
- inventeringsförordnande och inventeringsprotokoll
- regleringsbrev och regeringsbeslut
- medgivande om överskridande

Bilagorna skall finnas tillgängliga hos myndigheten vid bokslutsgranskningen.

Efter bokslutskörningen lämnas bokslutet underhand till berörd revisor för en förberedande granskning. Revisorns eventuella påpekanden kan föranleda korrigeringar med bokföringsorder i systemet.

Härefter kan en sista bokslutskörning göras, dock senast den 15 oktober i system S. Då framställs nya bokslutsrapporter. Om transaktioner ägt rum under denna period, måste en ny saldoöverföring ske.

Senast den 15 oktober skall myndigheten fatta beslut om årsbokslutet. Avskrift av årsbokslutet skall sändas till RRV. Bokslutet skall sedan revideras.

# Förslag till Revisionsförordning

Regeringen föreskriver följande.

**Förordningens tillämpningsområde**

1 § Denna förordning gäller de statliga myndigheterna under regeringen.

**Årlig revision**

2 § Riksrevisionsverket skall granska varje myndighets årsredovisning för att bedöma om den är rättvisande. Granskningen skall utföras enligt god revisionssed.

För de myndigheter som hör till försvarsdepartementet gäller granskningen myndigheternas årsbokslut. Vad som i förordningen sägs om årsredovisning gäller för dessa myndigheter årsbokslutet.

Verket skall avge revisionsberättelser över granskningarna. Berättelsen skall lämnas till regeringen senast en månad efter den tidpunkt då årsredovisningen skall vara avlämnad.

I revisionsberättelsen skall anges om årsredovisningen upprättats enligt gällande bestämmelser och om något förhållande kommit fram som särskilt bör anmälas.

3 § I anslutning till revisionen av affärsverkens årsredovisningar skall riksrevisionsverket även granska affärsverkens koncernredovisning.

Statliga stiftelsers årsredovisning skall granskas av verket, om stiftelsens stadgar föreskriver det.

**Särskild förvaltningsrevision**

4 § Riksrevisionsverket skall genom särskild förvaltningsrevision granska den statliga verksamheten från effektivitetssynpunkt.

Resultatet av granskningen skall anmälas till regeringen. Om frågan inte är av sådan vikt att den bör anmälas till regeringen, skall resultatet av granskningen delges den myndighet som ansvarar för verksamheten.

5 § Om riksrevisionsverkets rätt att granska vissa statliga bolag och stiftelser finns bestämmelser i lagen (1987:519) om riksrevisionsverkets granskning av statliga bolag och stiftelser.

**Uppgiftsskyldighet**

**6 §** Riksrevisionsverket har rätt att från andra myndigheter få de handlingar och uppgifter som verket behöver för sin granskning.

**Avgifter**

**7 §** Affärsverken och andra myndigheter som regeringen bestämmer särskilt samt stiftelser skall betala riksrevisionsverket för dess granskning av årsredovisningarna.

---

Denna förordning träder i kraft den

*Bilaga 7*

# Förslag till
# Förordning om ändring i verksförordningen (1987:1100)

Regeringen föreskriver att 13 § verksförordningen (1987:1100) skall ha följande lydelse.

| *Nuvarande lydelse* | *Föreslagen lydelse* |
|---|---|
| Styrelsen skall fatta beslut<br>– om myndighetens anslagsframställnig och *årsbokslut*,<br>– i anledning av riksrevisionsverkets *revisionsberättelser* och revisionsrapporter,<br>– om sådana föreskrifter som riktar sig till enskilda, kommuner eller landstingskommuner. | Styrelsen skall fatta beslut om<br>– myndighetens anslagsframställning och *årsredovisning*,<br>– *åtgärder* i anledning av riksrevisionsverkets revisionsrapporter,<br>– sådana föreskrifter som riktar sig till enskilda, kommuner eller landstingskommuner. |

---

Denna förordning träder i kraft den

*Bilaga 8*

# Förslag till
# Förordning om ändring i budgetförordningen (1989:400)

Regeringen föreskriver i fråga om budgetförordningen (1989:400)

*dels* att i 1, 2, 17 och 18 §§ och i rubriken före 17 § ordet "resultatredovisning" i olika böjningsformer skall bytas mot "årsredovisning" i motsvarande form,

*dels* att 19 § skall ha följande lydelse,

*dels* att det i förordningen skall införas två nya paragrafer, 20 och 21 §§, av följande lydelse.

| *Nuvarande lydelse* | *Föreslagen lydelse* |
|---|---|
| | 19 § |
| *Reslutatredovisningen skall i regel följa samma verksamhetsindelning som används i avsnitten Verksamhetens inriktning och Utgångspunkter i den fördjupade anslagsframställningen* | *Årsredovisningen skall bestå av resultatredovisning samt resultaträkning, balansräkning och finansieringsöversikt.*<br>*Årsredovisningen skall upprättas enligt god redovisningssed.* |
| | 20 § |
| | *Resultatredovisningen skall särskilt belysa*<br>*– verksamhetens fördelning på huvudområden och vilka av dessa som prioriterats,*<br>*– omfattningen av prestationer eller grupper av prestationer inom olika verksamhetsområden samt kostnader för dessa prestationer,*<br>*– utvecklingen av produktivitet, kvalitet och service i verksamheten,*<br>*– effekter av verksamheten som direkt kan iakttas,*<br>*– personalstruktur, kompetensförsörjning och arbetsmiljö inom myndigheten.*<br>*Resultatredovisningen skall i regel följa samma indelning av* |

*verksamheten som används i avsnitten Verksamhetens inriktning och Utgångspunkter i den fördjupade anslagsframställningen.*

21 §

*För resultaträkningen och balansräkningen gäller bestämmelserna i förordningen (1979:1212) med föreskrifter om statliga myndigheters bokföring.*

*Finansieringsöversikten skall omfatta myndighetens redovisning mot statsbudgetens utgiftsanslag och inkomsttitlar. Om myndigheten har andra finansieringskällor än anslag skall översikten även omfatta en finansieringsanalys.*

---

Denna förordning träder i kraft den

*Bilaga 9*

# Särskilda yttranden

## 1 Särskilt yttrande av revisionsdirektören Bo Sandberg, sakkunnig

Jag delar utredarens förslag och godtar hans analys i stort. I en viktig fråga anser jag dock att beskrivning och analys är ofullständiga, nämligen avsnittet 8.2.1 om "Motiv för olika finansieringsformer".

Det avgörande motivet för en anslagsfinansiering är att undvika det beroendeförhållande som uppstår om det granskade objektet skall betala för sina revisionskostnader. Visserligen syftar den etiska koden "god revisorssed" bl.a. till att säkerställa att detta oberoende trots allt skall garanteras. Det blir dock i praktiken svårt både att upptäcka och korrigera ett sådant negativt beroendeförhållande. Det är också förklaringen till att man internationellt (bl.a. kodifierat i Auditing Standards, utgivna av International Organization of Supreme Audit Institutions i juni 1989) slår vakt om det nationella revisionsorganets oberoende i alla avseenden både i förhållande till den politiska nivån och självfallet till revisionsobjekten. Om man kan prata om en internationell trend så går denna i rakt motsatt riktning i förhållande till vad som utredningsmannen belyser, nämligen ett stärkande av det nationella revisionsorganets oberoende.

Sverige skulle, mig veterligt, bli det enda landet i världen som valt en sådan finansieringsform för revisionen av sina förvaltningsmyndigheter (motsvarande). Om de av utredaren anförda fördelarna med avgiftsfinansiering, via revisionsobjekten som direkt inom givna resurser skall stå för sina revisionskostnader, är giltiga så borde den kommunala revisionen debitera de olika förvaltningsorganen istället för huvudmannen, uppdragsgivaren kommunfullmäktige. Vid revisionen av företag utgör enligt min mening just det reala beroendeförhållandet mellan revisor och bolagsledning detta systems akilleshäl. Alternativa finansieringskällor är dock i detta senare fall svåra att ordna.

Till den svenska bilden hör också att riksdagen till skillnad från i stort sett samtliga övriga länder i världen inte har någon reell insyn i hur skattebetalarnas medel förvaltas. Riksdagens revisorer bedriver praktiskt taget ingen redovisningsrevision och riksdagens utskott diskuterar ytterst sällan hur myndigheterna konkret utnyttjar skattebetalarnas medel. Ett känt faktum är också att regeringens intresse under årtiondenas lopp, oavsett vilket parti som innehaft regeringsställning, legat på ungefär samma nivå.

Under intryck av det massmediala intresset för dessa frågor under de senaste månaderna finns det dock idag ett nymornat intresse. Det gäller att slå vakt om detta. Därför måste regeringens beställar- och uppdragsgivarroll utvecklas istället för att de facto skjuta ned denna på myndighetsnivån. En utveckling av regeringens uppdragsgivarroll när det gäller de statliga myndigheterna, vare sig det gäller revision eller annan verksamhet, är själva kvintessensen i den nya budgetprocessen. Skulle inte en regering kunna styra en så förhållandevis enkel och politiskt okontroversiell verksamhet som den årliga revisionen är det ytterst illavarslande för hela reformen. Det är nämligen av avgörande betydelse att just uppdragsgivaren betalar och inte någon annan.

Erfarenheter från andra områden med tillsyn och kontroll är även att kopplingen mellan å ena sidan tillsynens omfattning och inriktning och å andra sidan avgiftsnivån för den granskade ofta inte kan upprätthållas. Det är inte så att de som misskött sig mer än andra också drabbas av större tillsynskostnader utan en enhetlig tillsynstaxa tillämpas. En av förklaringarna härtill är givetvis att arbetsmiljön för de som skall utöva tillsynen annars lätt blir alltför pressande. Att arbeta som statlig revisor med dess många intressentkrav blir inte mer attraktivt vid en avgiftsfinansiering av det här diskuterade slaget.

Jag delar inte heller utredarens bedömning att flexibiliteten att anpassa revisionsinsatsen till aktuella behovet vid en avgiftsfinansiering ökar jämfört med en anslagsfinansiering. I praktiken kommer snarast den motsatta effekten att uppstå. Enligt min bedömning har den hittillsvarande anslagsfinansieringen inte inneburit några begränsningar i flexibiliteten. En analys av nedlagda resurser på olika revisionsobjekt under de senaste fem åren visar detta.

Den föreslagna årliga utökade revisionen till att omfatta även myndigheternas resultatredovisning innebär också beträdandet av jungfrulig mark inte bara i Sverige utan även i ett internationellt perspektiv. Någon "god redovisningssed" finns inte utvecklad vare sig i Sverige eller annorstädes. Det måste bedömas som opsykologiskt och oförnuftigt att i detta läge införa en avgiftsfinansiering som direkt drabbar revisionsobjekten när det vare sig finns normer för eller erfarenhet av hur arbetet skall bedrivas i detta avseende.

Ett skäl som ofta anförs för en avgiftsfinansiering, som belastar myndigheternas anslag, är att revisionsorganet skulle kunna räkna med mer resurser än vad som är fallet vid en anslagsfinansiering. Ett argument med tanke på att resurserna i Sverige är otillständigt små redan jämfört med de övriga nordiska länderna.

Den situation som de flesta myndigheter befinner sig i efter ett drygt decenniums real resursnedskärning är sådan att trycket från deras sida att hålla nere kostnaderna för den externa revisionen

kommer att vara mycket starkt. Så mycket kan sägas redan idag utifrån redan vunna erfarenheter från revisionen av uppdragsmyndigheterna.

Många av avgiftsfinansieringens uppräknade fördelar gäller i allra högsta grad och tillämpas redan idag vid rådande anslagsfinansiering, exempelvis vid avgörande av resursinsats – bedömningen av standarden på myndigheternas ekonomiadministration.

Jag delar utredarens värdering att revisorns ställning som oberoende granskare måste säkerställas. Som framgått ovan anser jag att ett system där uppdragsgivaren, inte revisionsobjektet, betalar för revisionen bäst tillgodoser detta oavvisliga krav.

## 2 Särskilt yttrande av chefekonomen Richard Murray, expert

### *Frågan om avgiftsfinansiering*

Jag är av den uppfattningen att redovisningsrevisionen i ökad utsträckning bör avgiftsfinansieras. Slutligt ställningstagande i den frågan bör dock anstå till dess att den planerade utvärderingen av den nuvarande avgiftsfinansieringen av revisionen på uppdragsmyndigheterna gjorts.

Argumenten för och emot avgiftsfinansiering gäller såvitt jag kan se med samma styrka med avseende på uppdrags- och anslagsmyndigheter. Ett ställningstagande för eller emot avgiftsfinansiering bör göras konsekvent och likartat för båda typerna av myndigheter.

Att riksrevisionsverket finansierar den revision som verket utför genom att ta ut avgifter av de reviderade myndigheterna är en helt annan sak än att privata revisorer lever på de intäkter deras revisionsuppdrag ger. I det senare fallet kan intäktsfinansieringen inverka menligt på revisorernas oberoende, eftersom det finns flera revisionsbyråer för företaget att välja på och eftersom revisorn måste förhandla med sin uppdragsgivare – i praktiken revisionsobjektet – om sitt arvode. Sådan är inte riksrevisionsverkets situation. Myndigheterna kan inte välja revisor utan är hänvisade till RRV. Den fara som då har målats upp är omvänt att revisionsorganet skulle kunna bli alltför mäktigt gentemot myndigheterna. Självständigheten skulle alltså istället öka. Men det vore ju bra.

Att RRV får ta ut avgifter av de reviderade myndigheterna kan synas bakvänt. RRV borde istället få sina intäkter från den egentliga uppdragsgivaren, regeringen. Så är ju också fallet idag genom att redovisningsrevisionen till sin huvuddel är anslagsfinansierad. Men finansieringen sker i klump och inte revisionsuppdrag för revisionsuppdrag. Att regeringen skulle upphandla revisionsuppdragen av RRV vart och ett för sig menar jag skulle vara dels otympligt, dels

riskera att RRV:s ambitioner att uppdaga misshushållning ibland skulle kunna stäckas. Genom att själv kunna ta ut avgifter skulle RRV få stora möjligheter att flexibelt anpassa resurserna till revisionsbehoven. Om det skulle visa sig att RRV därigenom skulle skaffa sig alltför stora friheter har regeringen ju alltid möjligheter att ingripa.

Jag menar att avgiftsfinansieringen gör det möjligt att skapa en stark och oberoende redovisningsrevision. Det är synnerligen viktigt när förvaltningen går mot ett allt mer decentraliserat ekonomiskt ansvar.

KUNGL. BIBL.
1990-10-01
STOCKHOLM

# Statens offentliga utredningar 1990

## Kronologisk förteckning

1. Företagsförvärv i svenskt näringsliv. I.
2. Överklagningsrätt och ekonomisk behovsprövning inom socialtjänsten. S.
3. En idrottshögskola i Stockholm - struktur, organisation och resurser för en självständig högskola på idrottens område. U.
4. Transportrådet. K.
5. Svensk säkerhetspolitik i en föränderlig värld. Fö.
6. Förbud mot tjänstehandel med Sydafrika m.m. UD.
7. Lagstiftning för reklam i svensk TV. U.
8. Samhällsstöd till underhållsbidragsberättigade barn. Idéskisser och bakgrundsmaterial. S.
9. Kostnader för fastighetsbildning m. m. Bo.
10. Strömgatan 18 - Sveriges statsministerbostad. SB.
11. Vidgad vuxenutbildning för utvecklingsstörda. U.
12. Meddelarrätt. Ju.
13. Översyn av sjölagen 2. Ju.
14. Långtidsutredningen 1990. Fi.
15. Beredskapen mot oljeutsläpp till sjöss. Fö.
16. Storstadstrafik 5 - ett samlat underlag. K.
17. Organisation och arbetsformer inom bilateralt utvecklingsbistånd. UD.
18. Lag om folkbokföringsregister m.m. Fi.
19. Handikapp och välfärd? - En lägesrapport. S.
20. Välfärd och segregation i storstadsregionerna. SB.
21. Den elintensiva industrin under kärnkraftsavvecklingen. ME.
22. Den elintensiva industrin under kärnkraftsavvecklingen. Bilagedel. ME.
23. Tomträttsavgäld. Bo.
24. Ny kommunallag. C.
25. Konkurrensen inom livsmedelssektorn. C.
26. Förmånssystemet för värnpliktiga m. fl. Fö.
27. Post & Tele - Affärsverk med regionalt och socialt ansvar. K.
28. Att följa upp kommunal verksamhet - En internationell utblick. C.
29. Tobakslag. S.
30. Översyn av upphovsrättslagstiftningen. Ju.
31. Perspektiv på arbetsförmedlingen. A.
32. Staden. SB.
33. Urban Challenges. SB.
34. Stadsregioner i Europa. SB.
35. Storstädernas ekonomi 1982-1996. SB.
36. Storstadsliv. Rika möjligheter- hårda villkor. SB.
37. Författningsreglering av nya importrutiner m.m. Fi.
38. Översyn av naturvårdslagen m.m. ME.
39. Konstnärens villkor. U.
40. Kärnkraftsavveckling - kompetens och sysselsättning. ME.
41. Tio år med jämställdhetslagen - utvärdering och förslag. C.
42. Internationellt ungdomsutbyte. C.
43. Förenklad statistikreglering; med förslag till lag om den statliga statistikframställningen. C.
44. Demokrati och makt i Sverige. SB.
45. Kapitalavkastningen i bytesbalansen. Fi.
46. Särskild skatt i den finansiella sektorn. Fi.
47. Beskattning av stipendier. Fi.
48. Samhällsstöd till underhållsbidragsberättigade barn, del III. S.
49. Arbete och hälsa. A.
50. Ny folkbokföringslag. Fi.
51. SÄPO Säkerhetspolisens arbetsmetoder, personalkontroll och meddelarfrihet. C.
52. Utbyte av utländska körkort. K.
53. I skuggan av de stora - De mindre partiernas villkor i kommunalpolitiken. C.
54. Arbetslivsforskning - Inriktning, organisation, finansiering. A.
55. Flygplats 2000 - De svenska flygplatserna i framtiden. K.
56. Skatt på lotterier och spel. Fi.
57. Personalutbildning inom totalförsvaret. Fö.
58. Konkurrens i inrikesflyget. C.
59. Sätt värde på miljön! Miljöavgifter och andra ekonomiska styrmedel. M.
60. Skada av vilt. Jo.
61. Skärpt tillsyn - huvuddrag i en reformerad datalag. Ju.
62. Konkurrensen inom bygg/bosektorn. C.
63. Svensk lönestatistik. C.
64. Årlig revision i statsförvaltningen. C.

# Statens offentliga utredningar 1990

# Systematisk förteckning

## Statsrådsberedningen

Strömgatan 18 - Sveriges statsministerbostad. [10]
Välfärd och segregation i storstadsregionerna. [20]
Staden. [32]
Urban Challenges. [33]
Stadsregioner i Europa. [34]
Storstädernas ekonomi 1982-1996. [35]
Storstadsliv. Rika möjligheter- hårda villkor. [36]
Demokrati och makt i Sverige. [44]

## Justitiedepartementet

Meddelarrätt. [12]
Översyn av sjölagen 2. [13]
Översyn av upphovsrättslagstiftningen. [30]
Skärpt tillsyn - huvuddrag i en reformerad datalag. [61]

## Utrikesdepartementet

Förbud mot tjänstehandel med Sydafrika m.m. [6]
Organisation och arbetsformer inom bilateralt utvecklingsbistånd. [17]

## Försvarsdepartementet

Svensk säkerhetspolitik i en föränderlig värld. [5]
Beredskapen mot oljeutsläpp till sjöss. [15]
Förmånssystemet för värnpliktiga m. fl. [26]
Personalutbildning inom totalförsvaret. [57]

## Socialdepartementet

Överklagningsrätt och ekonomisk behovsprövning inom socialtjänsten. [2]
Samhällsstöd till underhållsbidragsberättigade barn. Idéskisser och bakgrundsmaterial. [8]
Handikapp och välfärd? - En lägesrapport . [19]
Tobakslag. [29]
Samhällsstöd till underhållsbidragsberättigade barn, del III. [48]

## Kommunikationsdepartementet

Transportrådet. [4]
Storstadstrafik 5 - ett samlat underlag. [16]
Post & Tele - Affärsverk med regionalt och socialt ansvar. [27]
Utbyte av utländska körkort. [52]
Flygplats 2000 - De svenska flygplatserna i framtiden. [55]

## Finansdepartementet

Långtidsutredningen 1990. [14]
Lag om folkbokföringsregister m.m. [18]
Författningsreglering av nya importrutiner m.m. [37]
Kapitalavkastningen i bytesbalansen. [45]
Särskild skatt i den finansiella sektorn. [46]
Beskattning av stipendier. [47]
Ny folkbokföringslag. [50]
Skatt på lotterier och spel. [56]

## Utbildningsdepartementet

En idrottshögskola i Stockholm - struktur, organisation och resurser för en självständig högskola på idrottens område. [3]
Lagstiftning för reklam i svensk TV. [7]
Vidgad vuxenutbildning för utvecklingsstörda. [11]
Konstnärens villkor. [39]

## Jordbruksdepartementet

Skada av vilt. [60]

## Arbetsmarknadsdepartementet

Perspektiv på arbetsförmedlingen. [31]
Arbete och hälsa.[49]
Arbetslivsforskning - Inriktning, organisation, finansiering. [54]

## Bostadsdepartementet

Kostnader för fastighetsbildning m. m. [9]
Tomträttsavgäld. [23]

## Industridepartementet

Företagsförvärv i svenskt näringsliv. [1]

## Civildepartementet

Ny kommunallag. [24]
Konkurrensen inom livsmedelssektorn. [25]
Att följa upp kommunal verksamhet - En internationell utblick. [28]
Tio år med jämställdhetslagen - utvärdering och förslag. [41]
Internationellt ungdomsutbyte. [42]

# Statens offentliga utredningar 1990

# Systematisk förteckning

Förenklad statistikreglering; med förslag till lag om den statliga statistikframställningen. [43]
SÄPO Säkerhetspolisens arbetsmetoder, personalkontroll och meddelarfrihet. [51]
I skuggan av de stora - De mindre partiernas villkor i kommunalpolitiken. [53]
Konkurrens i inrikesflyget. [58]
Konkurrensen inom bygg/bosektorn. [62]
Svensk lönestatistik. [63]
Årlig revision i statsförvaltningen. [64]

## Miljö- och energidepartementet

Den elintensiva industrin under kärnkraftsavvecklingen.[21]
Den elintensiva industrin under kärnkraftsavvecklingen. Bilagedel. [22]
Översyn av naturvårdslagen m.m. [38]
Kärnkraftsavveckling - kompetens och sysselsättning. [40]

## Miljödepartementet

Sätt värde på miljön! Miljöavgifter och andra ekonomiska styrmedel. [59]