Den Kommunala Revisionen

– ett demokratiskt kontrollinstrument

Ur KB:s samlingar
Digitaliserad år 2015

KUNGL. BIBLIOTEKET
National Library of Sweden

SOU 1998:71
Betänkande av Kommunrevisionsutredningen

Den Kommunala Revisionen

– ett demokratiskt kontrollinstrument

SOU 1998:71
Betänkande av Kommunrevisionsutredningen

Ref KB Occ
SOU
1998:71

Statens offentliga utredningar
1998:71
Inrikesdepartementet

Den kommunala revisionen

– ett demokratiskt kontrollinstrument

Betänkande av Kommunrevisionsutredningen
Stockholm 1998

SOU och Ds kan köpas från Fritzes kundtjänst. För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Fritzes Offentliga Publikationer på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningsavdelning.

Beställningsadress: Fritzes kundtjänst
106 47 Stockholm
Orderfax: 08-690 91 91
Ordertel: 08-690 91 90
E-post: fritzes.order@liber.se
Internet: www.fritzes.se

Svara på remiss. Hur och Varför. Statsrådsberedningen, 1993.
- En liten broschyr som underlättar arbetet för den som skall svara på remiss.

Broschyren kan beställas hos:
Regeringskansliets förvaltningsavdelning
Distributionscentralen
103 33 Stockholm
Fax: 08–405 10 10
Telefon: 08–405 10 25

NORSTEDTS TRYCKERI AB
Stockholm 1998

ISBN 91-38-20936-5
ISSN 0375-250X

Till statsrådet och chefen för Inrikesdepartementet

Genom beslut den 3 april 1997 bemyndigade regeringen chefen för Inrikesdepartementet att tillsätta en parlamentarisk kommitté (dir.1997:56) för att göra en översyn av den kommunala revisionen.

Med stöd av detta bemyndigande förordnades fr.o.m. den 5 juni 1997 riksdagledamoten Ola Rask (s) att vara ordförande i kommittén. Till ledamöter förordnades kommunalrådet Eva Gillström (s), kommunalrådet Ulla Göthager (s), riksdagsledamoten Lennart Hedquist (m), bankdirektören Hans-Ingvar Jönsson (c), budgetrådgivaren Thomas Magnusson (v), riksdagsledamoten Leif Marklund (s), vårdaren Monica Selin (kd), revisionskonsulten Sven Samuelsson (mp) och f.d. kommunalrådet Inger Thapper (fp). Som experter förordnades departementssekreteraren Daniel Bäckman, Inrikesdepartementet, departementsrådet Cristina Karlstam, Finansdepartementet, hovrättsassessorn Staffan Lind, Justitiedepartementet, ekonomen Agneta Peterz, Landstingsförbundet, departementssekreteraren Barbro Rosensvärd, Inrikesdepartementet, departementssekreteraren Lena Stridsberg, Närings- och handelsdepartementet, sektionschefen Håkan Torngren, Svenska Kommunförbundet och departementsrådet Erna Zelmin-Åberg, Inrikesdepartementet.

Till sekreterare förordnades fr.o.m. den 11 juni 1997 kommunjuristen Marie-Louise Kraft.

Utredningen har antagit namnet Kommunrevisionsutredningen.

Utredningen får härmed överlämna betänkandet Den kommunala revisionen — ett demokratiskt kontrollinstrument (1998:71).

Till betänkandet har fogats reservationer och särskilt yttrande.

Uppdraget är härmed slutfört.

Stockholm i juni 1998

Ola Rask	*Eva Gillström*	*Ulla Göthager*
Lennart Hedquist	*Hans-Ingvar Jönsson*	*Thomas Magnusson*
Leif Marklund	*Monica Selin*	*Sven Samuelsson*
Inger Thapper		

/Marie-Louise Kraft

Innehåll

Förkortningar **9**

Sammanfattning **11**

Författningsförslag **19**

1 Vårt uppdrag **33**

1.1 Allmän bakgrund till utredningsuppdraget 33
1.2 Direktiven för utredningen 34
1.3 Utredningsarbetet 34

2 Nuvarande ordning **35**

2.1 Inledning 35
2.2 Revision av kommunal verksamhet som bedrivs i förvaltningsform 35
2.3 Kommunala bolag — allmänt 39
2.3.1 De kommunala revisorernas uppgifter i kommunala företag 40
2.4 EG-rättens krav på revision och revisorernas kompetensi aktiebolag m.m. 41
2.4.1 Revision 41
2.4.2 Revisorernas kompetens 41
2.4.3 Förtroenderevisorer i aktiebolag 42

3 Jämförelser med några andra länder **43**

3.1 Norge 43
3.1.1 Lagar 43
3.1.2 Revisorernas organisation, uppgifter m.m. 43
3.1.3 Speciella frågor 44
3.2 Danmark 45
3.3 Finland 46
3.3.1 Lagar 46

3.3.2 Revisionens organisation, uppgifter m.m. 46
3.3.3 Speciella frågor 47
3.4 England 47
3.4.1 Organisation 47
3.4.2 Uppgifter m.m. 48

4 Allmänna utgångspunkter 51

4.1 Utgångspunkter för utredningsarbetet 51
4.2 Vår syn på systemet med förtroendevalda revisorer 52

5 Rekryteringen av de förtroendevalda revisorerna 53

5.1 Inledning 53
5.2 Valbarhetsregeln 53
5.2.1 Bakgrund 53
5.2.2 Skälen för kommitténs bedömning 54
5.3 Valbarhetsbegränsande regler 55
5.3.1 Bakgrund 55
5.3.2 Skälen för kommitténs bedömning 57
5.4 Tillämpningen av de lagregler som styr rekryteringen 59
5.4.1 Bakgrund 59
5.4.2 Skälen för kommitténs bedömning 60

6 Sakkunnigt biträde 61

6.1 De förtroendevalda revisorerna skall biträdas av sakkunniga 61
6.1.1 Skälen för kommittiéns förslag 62
6.2 Det sakkunniga biträdets kompetens 63
6.2.1 Kartläggning av teoretisk utbildning och praktisk erfarenhet av kommunal revision hos de förtroendevaldas sakkunniga biträden 63
6.2.2 Utbildnings- samt praktikkrav för revisorer som skall utföra lagstadgad revision i aktiebolag m.m. 65
6.2.3 Skälen för kommitténs förslag 67

7 Åtgärder för att stärka revisorernas ställning 73

7.1 Precisering av revisionsuppgiften 73
7.1.1 Bakgrund 73
7.1.2 Skälen för kommitténs förslag 76
7.2 Initiativrätten 79
7.2.1 Bakgrund 79
7.2.2 Skälen för kommitténs förslag 81

7.3 Revisorernas rätt till upplysningar ... 84
7.3.1 Bakgrund ... 84
7.3.2 Skälen för kommitténs förslag ... 84
7.4 Överlämnandet av årsredovisningen och beslut i frågan om ansvarsfrihet ... 85
7.4.1 Bakgrund ... 85
7.4.2 Skälen för kommitténs förslag ... 85

8 Jäv ... 89

8.1 Inledning ... 89
8.1.1 Jävsregeln vid revision ... 89
8.1.2 Jävsregeln för fullmäktigeledamot ... 90
8.1.3 Jävsregeln för ledamöter i nämnder ... 90
8.2 Skälen för kommitténs förslag ... 92

9 Revisionsansvar ... 95

9.1 Inledning ... 95
9.1.1 KL:s regler om revisionsansvar, nuvarande ordning och tidigare ställningstaganden ... 95
9.1.2 Aktuella regler på arbetsrätten, straffrätten och skadeståndsrättens område för kommunalt anställda ... 97
9.2 Skälen för kommitténs bedömning ... 103

10 Laglighetsprövning ... 105

10.1 Inledning ... 105
10.1.1 Tidigare ställningstaganden ... 105
10.2 Skälen för kommitténs bedömning ... 108

11 Bör det införas en skyldighet för kommunala revisorer att anmäla uppdagade brott till polis och åklagare? ... 109

11.1 Bakgrund ... 109
11.2 Skälen för kommittés bedömning ... 110

12 Samordnad revision mellan kommunen/landstinget och dess företag ... 113

12.1 Bakgrund ... 113
12.1.1 Bestämmelser om de kommunala företagen ... 114

12.1.2 Allmänna förutsättningar för att överlämna en kommunal angelägenhet till ett företag ... 114
12.1.3 Helägda kommunala förtag ... 114
12.1.4 Företag där kommunen bestämmer tillsammans med annan ... 115
12.1.5 Kommunstyrelsens uppsiktsplikt ... 115
12.1.6 Allmänt om offentlighet och sekretess i kommunala företag ... 115
12.2 Revisionen ... 116
12.2.1 Revisionen av de kommunala företagen ... 116
12.2.2 Revisionen enligt ABL ... 117
12.2.3 Förvaltningsrevision enligt KL och enligt ABL ... 118
12.2.4 Några skillnader mellan kommunal- och bolagsrevision ... 119
12.2.5 EG-rättens krav på revision och revisorernas kompetens ... 120
12.2.6 Regeringens förslag i prop. 1997/98:99 beträffande förtroenderevisorer ... 120
12.2.7 KL:s koncerntänkande ... 121
12.2.8 Modell för hur man inom ramen för den nuvarande lagstiftningen kan utveckla den kommunala koncernrevisionen ... 122
12.3 Skälen för kommittéens förslag ... 124

13 Internkontrollen ... 133

13.1 Bakgrund ... 133
13.2 Skälen för kommitténs förslag ... 136

14 Ekonomiska konsekvenser och ikraftträdande ... 139

15 Författningskommentar ... 141

15.1 Förslag till lag om ändring i kommunallagen (1991:900)141
15.2 Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385) ... 150
15.3 Övriga förslag till författningsförändringar ... 151

Reservationer och särskilt yttrande ... 153

Bilagor:

Bilaga 1 Kommittédirektiv ... 159
Bilaga 2 Enkätundersökning beträffande kommunal revision i kommuner och landsting ... 171

Förkortningar

AB 95	Allmänna Bestämmelser
ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
Bet.	Betänkande
BrB	Brottsbalken
Dir.	Direktiv
Ds	Departementsskrivelse
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
JK	Justitiekanslern
JO	Justitieombudsmannen
Kap.	Kapitel
KL	Kommunallagen (1991:900)
KU	Konstitutionsutskottet
LAS	Lagen (1982:80) om anställningsskydd
Mot.	Motioner
NKRF	Norges Kommunrevisors forbund
OFR	Offentlig förvaltningsrevision
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SkL	Skadeståndslagen (1972:207)
SOU	Statens Offentliga Utredningar
SRS	Svenska Revisorsamfundet
STAREV	Samarbetsorgan för kommuner och landsting med egna revisionskontor
TRAKT	Det kommunala reseavtalet

Sammanfattning

Vårt uppdrag består i att göra en översyn av lagstiftningen om den kommunala revisionen. Enligt direktiven skall utredningen föreslå de lagändringar och andra åtgärder som kan anses motiverade för att öka effektiviteten och kompetensen i revisionsarbetet samt för att stärka de förtroendevalda revisorernas självständiga ställning. Kommittén skall särskilt utreda

— hur de förtroendevalda revisorerna bör rekryteras och hur deras självständiga ställning i övrigt kan stärkas,
— på vilket sätt revisionen som sådan skulle kunna stärkas och kompletteras med krav på yrkesrevision,
— vilka uppgifter revisionen skall ha och om laglighetsgranskning skall vara ett obligatoriskt inslag i revisionsuppdraget,
— hur revisorernas initiativrätt i kommunfullmäktige skall vara utformad,
— vem som skall ha revisionsansvar,
— förutsättningarna och formerna för en reell samordning av den kommunala revisionen och revisionen av kommunala företag, samt
— vilka insatser den kommunala revisionen bör göra för att kontrollera om styrelsens och nämndernas interna kontroll fungerar tillfredsställande.

Utredningens bedömningar och förslag i dessa delar redovisas nu.

Rekryteringen

Samma valbarhetsregler gäller för förtroendevalda revisorer som för alla andra förtroendevalda. Detta hör samman med att revisionsuppdraget i grunden är ett politiskt uppdrag. En demokratiskt förankrad revision har ett särskilt värde som, förutom att den är väl förenlig med den kommunala självstyrelsen, hör samman med de förtroendevaldas kännedom om och engagemang för kommunal verksamhet. Något särskilt kompetenskrav för de förtroendevalda revisorerna införs därför inte.

Den nuvarande valbarhetsbegränsande regeln, som hittills har benämnts jävsregel, har analyserats och befunnits innebära en lämplig avgränsning av valbarheten. Några formella hinder mot att rekrytera de förtroendevalda revisorerna bland fullmäktigeledamöterna införs inte. En skärpning av den valbarhetsbegränsande regeln skulle ytterligare reducera antalet kandidater med kommunal förankring och erfarenhet. Det är ingen önskvärd utveckling i en situation där förstärkning av revisorernas kompetens anses angeläget. Det får ankomma på fullmäktige att bedöma vilka kandidater som har sådan integritet att revisionsuppdragets krav på opartiskhet kan förenas med vederbörandes fullmäktigeuppdrag.

För att systemet med förtroendevalda revisorer skall kunna bibehållas också i framtiden krävs att fullmäktige fortsättningsvis lyckas rekrytera personer som har förmåga att medverka till en revision som fyller medborgarnas rättmätiga krav på opartiskhet, effektivitet och kompetens. Det är vidare viktigt att valet av revisorer sker med bredast möjliga representativitet.

Sakkunnigt biträde

Det införs en regel om att de förtroendevalda skall biträdas av sakkunniga. En viktig förutsättning för revisorernas oberoende ställning och en effektiv revision är att revisorerna biträds av sakkunniga som de själva väljer ut och som de anlitar i den omfattning som de, inom ramen för den av fullmäktige fastställda budgeten, själva bestämmer. För att skapa garantier för att så sker och för att kunna ställa upp särskilda kompetenskrav på det sakkunniga biträdet införs en lagreglerad skyldighet att anlita sådant biträde.

Genom den föreslagna lagregleringen åsyftas ingen förändring av den nuvarande ansvarsfördelningen mellan förtroendevalda och anställda eller anlitade konsulter.

I lagen markeras att revision av kommuner och landsting kräver en speciell kompetens. De grundläggande beståndsdelarna i denna kompetens utgörs av kunskap om kommunal verksamhet, förvaltning och styrsystem samt kunskap om den lagstiftning som styr kommunal verksamhet och vad som är god revisionssed vid kommunal revision. Det gäller vid såväl redovisningsrevision som förvaltningsrevision.

Något lagreglerat krav på certifiering av det sakkunniga biträdet införs inte. Vi bedömer att det sakkunniga biträdet redan i dag har en teoretisk grundutbildning och erfarenhet av kommunal verksamhet som vi anser erforderlig. Också på sikt bedömer vi att det finns förutsättningar att på frivillig väg åstadkomma detta. Vi utgår härvid från att

kommuner och landsting självständigt beaktar kraven på särskild kompetens hos det sakkunniga biträdet. Vidare anser vi att man bör avvakta effekterna av de initiativ som på frivillig väg tas inom revisionsbranschen till att formalisera kompetenskraven och att inrätta certifieringsprogram för det sakkunniga biträdet. Visar det sig att branschens åtgärder inte är tillräckliga för att också på sikt garantera att det sakkunniga biträdet har erforderlig kompetens eller att kommuner och landsting inte beaktar kraven på särskild kompetens hos det sakkunniga biträdet kan det finnas skäl att på nytt överväga frågan om ett lagreglerat krav på certifiering.

Precisering av revisionsuppgiften

En lagregel införs som innebär att samtliga delar av det kommunala verksamhetsområdet årligen skall bli föremål för revisorernas granskning. Detta innebär dock inte något ställningstagande till den exakta omfattningen av den årliga revisionsinsatsen eller till frågan om var tyngdpunkten i granskningsinsatserna skall läggas. Sådana prioriteringsfrågor får avgöras mot bakgrund av revisorernas risk- och väsentlighetsanalys.

Initiativrätt

Varje enskild revisor ges rätt att, i fullmäktige, nämnderna och i fullmäktigeberedningarna löpande under året väcka ärenden som rör granskningen. Initiativrätten skall vara ett instrument som revisorerna kan använda för att snabbt kunna väcka ärenden i fullmäktige med anledning av frågor som uppkommit i granskningsarbetet.

Revisorns uppdrag är i grunden ett politiskt uppdrag. Revisorerna bör emellertid skilja revisionsfrågorna från de frågor som skall behandlas partipolitiskt. Vi vill i detta sammanhang understryka vikten av att revisorerna vid utnyttjandet av initiativrätten iakttar kravet på opartiskhet så att initiativrätten inte utnyttjas i partipolitiska syften.

Kommunallagens regler om beredningsplikt skall omfatta även dessa ärenden.

Revisorernas rätt till upplysningar

För att revisionsuppdraget skall kunna fullgöras på avsett sätt måste revisorerna få tillgång till information om hur verksamheten bedrivits. Den nuvarande lagtextens utformning beträffande revisorernas rätt till upplysningar har gett upphov till oklarheter om huruvida upplysningsskyldigheten enbart gäller kollektivt för nämnden eller om det också gäller en individuell upplysningsskyldighet för den enskilde ledamoten. Bestämmelsen om revisorernas rätt till upplysningar förtydligas därför med en bestämmelse som uttrycker att upplysningsskyldigheten också är individuell för de enskilda förtroendevalda i nämnder och fullmäktigeberedningar.

Överlämnandet av årsredovisning och beslut i frågan om ansvarsfrihet

För att stärka revisorernas ställning är det viktigt att verka för att diskussionen om revisorernas iakttagelser av kommunens och landstingets ekonomi och verksamhet sker med så god aktualitet som möjligt. Ett tidigareläggande av fullmäktiges dechargebehandling möjliggör en aktuell och relevant diskussion. Det kan också stimulera allmänhetens intresse av att delta i och ställa frågor på fullmäktiges sammanträden vilket indirekt skulle kunna stärka revisorernas ställning.

På grund av sambandet mellan årsredovisningen och dechargebehandlingen förutsätter ett tidigareläggande av dechargebehandlingen att överlämnandet av årsredovisningen till revisorerna tidigareläggs. Årsredovisningen skall därför överlämnas till fullmäktige och revisorerna senast den 15 april året efter det år som redovisningen avser och fullmäktige skall före utgången av juni månad året efter det år som revisionen avser besluta om ansvarsfrihet beviljas eller vägras.

Jäv

Bestämmelsen om revisionsjäv har analyserats och befunnits bestå av dels en valbarhetsbegränsande regel, dels regler för handläggningen i fullmäktige. Någon lagregel om en revisors obehörighet i enskilda fall har hittills inte funnits. Kommunallagens regler för förtroendevalda och anställda i nämnder om sakägarjäv, intressejäv, ställföreträdarjäv, ombudsjäv och delikatessjäv görs därför tillämpliga också på revisorerna. Detsamma gäller reglerna om verkan av jäv och om när man kan

bortse från jäv. Den nya jävsregeln ersätter bestämmelsen om revisionsjäv i kommunallagens kapitel om revision. Bestämmelsen i paragrafen om revisionsjäv finns emellertid kvar i sak. Bestämmelserna har dock delats upp och såvitt avser bestämmelsen om valbarhetshinder placerats i 4 kap. KL och såvitt avser bestämmelserna om handläggningen i fullmäktige placerats i 5 kap. KL.

Revisionsansvar

Den nuvarande ordningen med revisionsansvar enbart för de förtroendevalda bibehålls.

Laglighetsprövning

Vi anser inte att laglighetsprövning skall vara en lagreglerad obligatorisk uppgift för revisorerna. Den nuvarande ordningen behålls där en skyldighet för revisorerna att göra en laglighetsprövning regleras inte i lag men ändå anses ligga inom ramen för revisorernas befogenhet.

Anmälningsskyldighet?

De kommunala revisorerna skall inte omfattas av anmälningsskyldighet vid misstanke om brott i den kommunala verksamheten.

Samordnad revision mellan kommunen/landstinget och dess företag

De kommunala revisorernas uppdrag enligt 9 kap. 7 § KL är att granska all kommunal verksamhet som bedrivs i förvaltningsform. I deras uppdrag ingår, enligt den nuvarande ordningen i KL, inte i direkt bemärkelse att granska de kommunala företagen. Styrelsen och nämnderna har enligt 6 kap. 1 och 7 §§ KL emellertid ett ansvar för all kommunal verksamhet såväl för den som bedrivs i företagsform som förvaltningsform. I linje med detta resonemang ligger en samordnad kommunal revision som omfattar all kommunal verksamhet. Samordning av revisionen försvåras emellertid av att det sker kollisioner

mellan offentlig rätt, främst kommunallagen, och civil rätt, främst aktiebolagslagen.

Lagregler införs nu som innebär att revisionen mellan kommunen och dess företag samordnas.

I den nuvarande kommunallagen finns inget krav på personsamband mellan de kommunala revisorerna och förtroendevalda revisorerna i de kommunala företagen. Det har lett till att olika personer har reviderat kommunal verksamhet i förvaltningsform och kommunal verksamhet i företagsform. Samordnat revisionsarbete och en god överblick av verksamheten i kommuner och landsting bör främjas. Vi föreslår därför att det införs en lagregel som innebär att till förtroenderevisor i de kommunala bolagen och till revisor i de stiftelser som kommun och landsting bildar ensam, alltid skall utses någon av de revisorer eller revisorsersättare som valts för granskning av styrelsen och övriga nämnders verksamhet.

När associationsrättsliga företagsformer används i offentlig verksamhet kommer de civilrättsliga regler, som kommit till för att skydda ägar- och andra privata intressen, att gälla även när det offentliga har ägarinflytande. För revisorer finns uttryckliga bestämmelser om tystnadsplikt i ABL. Vidare finns bestämmelser om revisors tystnadsplikt i stiftelselagen (1994:1220), i lagen om ekonomiska föreningar (1987:667) och i lagen om årsredovisning m.m. (1980:1103) i vissa företag. De associationsrättsliga reglerna om revisorernas tystnadsplikt har inneburit att det har varit problematiskt för de kommunala revisorerna att få en samlad överblick av all kommunal verkamhet.

Vi anser att de rättsliga möjligheterna till insyn och information för de kommunala revisorerna inte bör vara beroende av i vilken form som kommuner och landsting väljer att bedriva sin verksamhet. De kommunala revisorerna skall ha samma rätt till insyn i de kommunala företagen som de hade haft om verksamheten hade bedrivits i förvaltningsform. Av den anledningen undanröjs de associationsrättsliga begränsningar som gäller för informationsutbytet. Regler införs som innebär att revisorerna i de kommunala företagen skall lämna information till de kommunala revisorerna.

Lagregeln om de kommunala revisorernas uppgifter kompletteras med en bestämmelse som uttrycker att den kommunala revisionen också omfattar de kommunala företagen.

Internkontrollen

Bestämmelsen om styrelsens och nämndernas ansvar för den interna kontrollen har tydliggjorts så att det framgår att det är dessa som ansvarar för att den kontroll som utförs inom nämnderna är tillräcklig.

Ekonomiska konsekvenser

De föreslagna bestämmelserna avser att stärka, effektivisera och höja kompetensen i den kommunala revisionen. Ett av syftena med förslagen är att en effektiv revision kan bidra till effektiviseringar och kostnadsbesparingar. De föreslagna bestämmelserna om sakkunnigt biträde, precisering av revisionsuppgiften samt samordningen av revisionen mellan kommunen och dess företag anknyter i stor utsträckning till dagens praxis i kommuner och landsting. Förslagen bedöms därför inte medföra några kostnadskonsekvenser. Övriga förslag medför inte heller några kostnadskonsekvenser.

Ikraftträdande

Den nya lagstiftningen bör kunna träda i kraft den 1 januari 2000.

Författningsförslag

1 Förslag till lag om ändring i kommunallagen (1991:900)[1]

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunallagen (1991:900)

dels att nuvarande 9 kap. 6—15, 18—21 §§ skall betecknas 9 kap. 5—14 och 15—18 §§,

dels att 3 kap. 17 §, 4 kap. 6 och 17 §§, 5 kap. 23 och 31 §§, 6 kap. 7 §, 8 kap. 17 §, 9 kap. 4, 6, 8—13, 17 §§ skall ha följande lydelse,

dels att rubrikerna närmast före 9 kap. 6 §, 7 §, 10 §, 12 §, 14 §, 18 § och 19 § skall sättas närmast före de nya 9 kap. 5 §, 6 §, 9 §, 11 §, 13 §, 15 § respektive 16 § samt att rubriken närmast före 9 kap. 16 § skall sättas närmast före den nya 5 kap. 45 a §,

dels att det i lagen skall införas nya paragrafer, 5 kap. 20 a, 20 b, 45 a, 45 b §§ av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	3 kap.
	17 §[2]
Innan en kommun eller ett landsting lämnar över vården av en kommunal angelägenhet till ett aktiebolag där kommunen eller landstinget innehar samtliga aktier, skall fullmäktige	*Om* en kommun eller ett landsting *med stöd av 3 kap. 16 §* lämnar över vården av en kommunal angelägenhet till ett aktiebolag där kommunen eller landstinget *direkt eller indirekt* innehar samtliga aktier, skall fullmäktige
	1. fastställa det kommunala ändamålet med verksamheten,
2. utse samtliga styrelseledamöter *och minst en revisor,*	2. utse samtliga styrelseledamöter,

[1] Lagen omtryckt 1998:1.

[2] Lydelse enligt prop. 1997/98:99.

3. se till att fullmäktige får yttra sig innan sådana beslut i verksamheten som är av principiell beskaffenhet eller annars av större vikt fattas.

Detsamma gäller, när kommunen eller landstinget ensam bildar en stiftelse för en kommunal angelägenhet.

I fråga om aktiebolag som avses i första stycket skall fullmäktige även utse minst en lekmannarevisor.

3. utse minst en förtroenderevisor,

4. se till att fullmäktige får yttra sig innan sådana beslut i verksamheten som är av principiell beskaffenhet eller annars av större vikt fattas.

Första stycket 1, 2 och 4 gäller, när kommunen eller landstinget ensam bildar en stiftelse för en kommunal angelägenhet. *Fullmäktige skall även utse minst en revisor.*

Till förtroenderevisor eller revisor skall utses någon av de revisorer med ersättare som valts för granskning av styrelsen och övriga nämnders verksamhet enligt 9 kap. 1 §

4 kap.

6 §

Den som är anställd hos en kommun eller ett landsting för att ha den ledande ställningen bland personalen är inte valbar.

Den som är chef för en förvaltning som hör till en nämnds verksamhetsområde får inte väljas till ledamot eller ersättare i nämnden.

Den som är redovisningsskyldig till kommunen eller landstinget får inte vara revisor eller revisorsersättare för granskning av verksamhet som omfattas av redovisningsskyldigheten. Detsamma gäller make, sambo, föräldrar, barn eller syskon eller annan närstående till den redovisningsskyldige.

17 §

Ledamöterna i nämnder får väcka ärenden i nämnderna.

En revisor får väcka ärenden i en nämnd eller en fullmäktigeberedning, om ärendet rör granskningen av verksamheten i nämnden eller fullmäktigeberedningen.

5 kap.

19 §

Om en ledamot enligt 20 § eller 9 kap. 4 § är jävig i ett ärende, får fullmäktige handlägga ärendet, även om antalet deltagande på grund av jävet inte uppgår till det antal som föreskrivs i 18 §.

Om en ledamot enligt 20 §, *20 a §* eller 9 kap. 4 § är jävig i ett ärende, får fullmäktige handlägga ärendet, även om antalet deltagande på grund av jävet inte uppgår till det antal som föreskrivs i 18 §.

20 a §

Den som är redovisningsskyldig till kommunen eller landstinget får inte delta i

1. val av revisor eller revisorsersättare som skall granska sådan verksamhet, eller

2. handläggningen av ärenden om ansvarsfrihet för verksamheten.

Första stycket skall tillämpas också på make, sambo, föräldrar, barn eller syskon eller annan närstående till den redovisningsskyldige.

20 b §

Trots 20 a § får enskilda förtroendevalda mot vilka anmärkning kan riktas enligt 9 kap. 14 § andra stycket delta i fullmäktiges överläggningar, när revisionsberättelsen över den verksamhet som de har ansvaret

	för behandlas.
	Ordföranden och vice ordförandena i en nämnd får också delta i fullmäktiges överläggning när verksamhet inom den egna nämnden behandlas.
	Vad som nu har sagts gäller även om de förtroendevalda inte är ledamöter i fullmäktige.

23 §

Ärenden i fullmäktige får väckas av

1. en nämnd,
2. en ledamot genom motion,
3. revisorerna, om ärendet gäller förvaltning som har samband med revisionsuppdraget,

	4. en revisor om ärendet gäller granskningen,
4. en fullmäktigeberedning, om fullmäktige har föreskrivit det, eller	*5.* en fullmäktigeberedning, om fullmäktige har föreskrivit det, eller
5. styrelsen i ett sådant företag som avses i 3 kap. 17 och 18 §§, om fullmäktige har beslutat det för särskilda fall.	*6.* styrelsen i ett sådant företag som avses i 3 kap. 17 och 18 §§, om fullmäktige har beslutat det för särskilda fall.

Ärende om att hålla folkomröstning i en viss fråga får i fullmäktige också väckas av minst fem procent av de röstberättigade kommun- eller landstingsmedlemmarna enligt lagen (1994:692) om kommunala folkomröstningar. Initiativet skall vara skriftligt, ange den aktuella frågan samt innehålla initiativtagarnas egenhändiga namnteckningar, namnförtydliganden och uppgift om deras adresser.

31 §

Fullmäktige får behandla revisionsberättelsen utan föregående beredning.	Fullmäktige får behandla revisionsberättelsen utan föregående beredning. *Fullmäktige skall dock inhämta förklaringar över de anmärkningar som har framställts i revisionsberättelsen.*

Om en förtroendevald har vägrats ansvarsfrihet, får fullmäktige också utan ytterligare beredning besluta att den förtroendevaldes uppdrag skall återkallas enligt 4 kap. 10 §.

45 a §

Fullmäktige skall vid ett sammanträde före utgången av juni månad året efter det år som revisionen avser besluta om ansvarsfrihet skall beviljas eller vägras.

Fråga om ansvarsfrihet för en gemensam nämnd skall prövas av fullmäktige i var och en av de samverkande kommunerna eller landstingen.

45 b §

Om ansvarsfrihet vägras, får fullmäktige besluta att skadeståndstalan skall väckas.

Talan som inte grundas på brott skall väckas inom ett år från det att beslutet om vägrad ansvarsfrihet fattades. Annars är rätten till sådan talan förlorad.

6 kap.

7 §

Nämnderna skall var och en inom sitt område se till att verksamheten bedrivs i enlighet med de mål och riktlinjer som fullmäktige har bestämt samt de föreskrifter som gäller för verksamheten.

Nämnderna skall var och en inom sitt område se till att verksamheten bedrivs i enlighet med de mål och riktlinjer som fullmäktige har bestämt samt de föreskrifter som gäller för verksamheten *och att kontrollen inom nämnden är tillräcklig.*

De skall också se till att verksamheten bedrivs på ett i övrigt tillfredsställande sätt.

Detsamma gäller när vården av en kommunal angelägenhet med stöd av 3 kap. 16 § har lämnats över till någon annan.

8 kap.

17 §

Årsredovisningen skall lämnas över till fullmäktige och revisorerna snarast möjligt och senast den *1 juni* året efter det år som redovisningen avser.

Årsredovisningen skall lämnas över till fullmäktige och revisorerna snarast möjligt och senast den *15 april* året efter det år som redovisningen avser.

18 §

Årsredovisningen skall godkännas av fullmäktige. Det bör inte ske innan fullmäktige enligt *9* kap. *16 §* andra stycket beslutat om ansvarsfrihet skall beviljas eller vägras.

Årsredovisningen skall godkännas av fullmäktige. Det bör inte ske innan fullmäktige enligt *5* kap. *45 a §* beslutat om ansvarsfrihet skall beviljas eller vägras.

9 kap.

4 §

Den som är redovisningsskyldig till kommunen eller landstinget får inte

1. vara revisor eller revisorsersättare för granskning av verksamhet som omfattas av redovisningsskyldigheten,

2. delta i val av revisor eller revisorsersättare som skall granska sådan verksamhet, eller

3. delta i handläggningen av ärenden om ansvarsfrihet för verksamheten.

Första stycket skall tillämpas också på make, sambo, föräldrar, barn eller syskon eller annan närstående till den redovisningsskyldige.

I fråga om jäv för en revisor i enskilda ärenden skall bestämmelserna i 6 kap. 24—26 §§ om jäv och om verkan av jäv tillämpas.

6 §

Revisorerna granskar i den omfattning som följer av god revisionssed all verksamhet som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområden.

Revisorerna granskar *årligen* i den omfattning som följer av god revisionssed all verksamhet som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområden *och genom*

de revisorer som utsetts enligt 3 kap. 17 och 18 §§ de företag där sådan eller sådana revisorer utsetts.

De prövar om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande och om den kontroll som görs inom nämnderna är tillräcklig.

8 §

Vad som sägs om nämnder i *7 §* gäller också fullmäktigeberedningar.

Vad som sägs om nämnder i *6 §* gäller också fullmäktigeberedningar.

9 §

Nämnderna och de anställda är skyldiga att lämna revisorerna de upplysningar som behövs för revisionsarbetet.

Nämnderna och *de enskilda förtroendevalda i dessa samt* de anställda är skyldiga att lämna revisorerna de upplysningar som behövs för revisionsarbetet.

De skall också ge revisorerna tillfälle att när som helst inventera de tillgångar som nämnderna har hand om och ta del av de räkenskaper och andra handlingar som berör nämndernas verksamhet.

10 §

Vad som sägs om nämnder i *10 §* gäller också fullmäktigeberedningar.

Vad som sägs om nämnder i *9 §* gäller också fullmäktigeberedningar.

11 §

Revisorerna svarar själva för den förvaltning som har samband med revisionsuppdraget, om inte fullmäktige bestämmer något annat.

Revisorerna skall biträdas av sakkunniga i sin granskning i den omfattning som behövs. De sakkunniga skall ha den insikt och erfarenhet av kommunal verksamhet som fordras för att fullgöra uppdraget.

12 §

De beslut som revisorerna fattar om sin förvaltning skall tas upp i protokoll.

De beslut som revisorerna fattar om sin förvaltning *och om jäv* skall tas upp i protokoll.

Föreskrifterna i 6 kap. 30 § om justering av protokoll och tillkännagivande om justeringen skall tillämpas också på revisorernas protokoll.

13 §

Revisorerna skall varje år till fullmäktige avge en berättelse med redogörelse för resultatet av den revision som avser verksamheten under det föregående budgetåret.

Granskningsrapport enligt 11 kap. 6 § aktiebolagslagen (1975:1385) [3] *som har lämnats för ett sådant aktiebolag som avses i 3 kap. 17 och 18 §§ skall fogas till revisionsberättelsen.*

17 §

I kommunalförbund med förbundsdirektion skall revisorerna avge en revisionsberättelse till var och en av förbundsmedlemmarnas fullmäktige. Vad som sägs om fullmäktige i *5, 16 och 17 §§* skall beträffande sådana förbund gälla förbundsmedlemmarnas fullmäktige.

I kommunalförbund med förbundsdirektion skall revisorerna avge en revisionsberättelse till var och en av förbundsmedlemmarnas fullmäktige. Vad som sägs om fullmäktige i *5 kap. 20 b, 31, 45 a och 45 b §§* skall beträffande sådana förbund gälla förbundsmedemmarnas fullmäktige.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000.

[3] Lydelse enligt prop. 1997/98:99.

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

Härigenom föreskrivs att 10 kap. 42 § och 11 kap. 19 § aktiebolagslagen (1975:1385)[4] skall ha följande lydelse.

Lydelse enligt prop. 1997/98:99	*Föreslagen lydelse*
10 kap.	
42 §	
Revisorn är skyldig att lämna medrevisor, *lekmannarevisor*, särskild granskare som avses i 11 kap. 21 §, ny revisor och, om bolaget har försatts i konkurs, konkursförvaltaren de upplysningar som behövs om bolagets angelägenheter.	Revisorn är skyldig att lämna medrevisor, *förtroenderevisor*, särskild granskare som avses i 11 kap. 21 §, ny revisor och, om bolaget har försatts i konkurs, konkursförvaltaren de upplysningar som behövs om bolagets angelägenheter.
Revisorn är dessutom skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till undersökningsledaren under förundersökning i brottmål.	Revisorn är dessutom skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till undersökningsledaren under förundersökning i brottmål.
	I ett aktiebolag som omfattas av 1 kap. 9 § sekretesslagen (1980:100) är revisorn även skyldig att till kommunens eller landstingets revisorer lämna de upplysningar om bolagets angelägenheter som revisorerna begär.
11 kap.	
19 §	
Lekmannarevisorn är skyldig att lämna bolagets revisor, annan lekmannarevisor, särskild granskare som avses i 21 § och, om bolaget har försatts i konkurs, konkurs-	*Förtroenderevisorn* är skyldig att lämna bolagets revisor, annan lekmannarevisor, särskild granskare som avses i 21 § och, om bolaget har försatts i konkurs, konkurs-

[4] Lagen omtryckt 1993:150.

förvaltaren de upplysningar som behövs om bolagets angelägenheter.

Lekmannarevisorn är dessutom skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till undersökningsledaren under förundersökning i brottmål.

förvaltaren de upplysningar som behövs om bolagets angelägenheter.

Förtroenderevisorn är dessutom skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till undersökningsledaren under förundersökning i brottmål.

I ett aktiebolag som omfattas av 1 kap. 9 § sekretesslagen (1980:100) är förtroenderevisorn även skyldig att till kommunens eller landstingets förtroenderevisorer lämna de upplysningar om bolagets angelägenheter som revisorerna begär.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000.

3 Förslag till lag om ändring i lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 13 § lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

4 kap.

13 §[5]

En revisor får inte till dem som saknar rätt att erhålla kännedom om den årsredovisningsskyldiges angelägenheter lämna upplysningar om sådant som revisorn har fått kännedom om vid fullgörande av sitt uppdrag, om det kan lända till förfång för den årsredovisningsskyldige.

Revisorn är skyldig att lämna medrevisor, ny revisor och, om den årsredovisningsskyldige har försatts i konkurs, konkursförvaltaren erforderliga upplysningar om den årsredovisningsskyldiges angelägenheter. Revisorn är dessutom skyldig att på begäran lämna upplysningar om företagets angelägenheter till undersökningsledaren under förundersökning i brottmål.

I ett handelsbolag som omfattas av 1 kap. 9 § sekretesslagen (1980:100) är revisorn även skyldig att till kommunens eller landstingets revisorer lämna de upplysningar om bolagets angelägenheter som revisorerna begär.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000.

[5] Senaste lydelse 1984:946.

4 Förslag till lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar

Härigenom föreskrivs att 8 kap. 16 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
8 kap.	
16 §	
Revisorerna får inte lämna upplysningar till enskilda medlemmar eller utomstående om sådana föreningens angelägenheter som de har fått kännedom om vid fullgörandet av sitt uppdrag, om det kan vara till nackdel för föreningen.	
Revisorerna är skyldiga att	
1. till föreningsstämman lämna alla upplysningar som stämman begär, om det inte skulle vara till väsentlig nackdel för föreningen,	
2. till medrevisor, granskare som avses i 17 §, ny revisor och, om föreningen har försatts i konkurs, konkursförvaltare lämna erforderliga upplysningar om föreningens angelägenheter, samt	
3. på begäran lämna upplysningar om föreningens angelägenheter till undersökningsledaren under förundersökning i brottmål.	
	I en förening som omfattas av 1 kap. 9 § sekretesslagen (1980:100) är revisorerna även skyldiga att till kommunens eller landstingets revisorer lämna de upplysningar om föreningens angelägenheter som revisorerna begär.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000.

5 Förslag till lag om ändring i stiftelselagen (1994:1220)

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 15 § stiftelselagen (1994:1220) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

4 kap.

15 §

Revisorerna får inte lämna upplysningar till utomstående om sådana stiftelsens angelägenheter som de har fått kännedom om vid fullgörandet av sitt uppdrag, om det kan vara till nackdel för stiftelsen.

Revisorerna är skyldiga att

1. till medrevisor, ny revisor, tillsynsmyndigheten och, om stiftelsen har försatts i konkurs, konkursförvaltaren lämna behövliga upplysningar om stiftelsens angelägenheter, samt

2. på begäran lämna upplysningar om stiftelsens angelägenheter till undersökningsledaren under förundersökning i brottmål.

Bestämmelsen i andra stycket 1 om upplysningsskyldighet till tillsynsmyndigheten gäller inte när det är fråga om sådan stiftelse som avses i 9 kap. 10 § första stycket.

I en stiftelse som omfattas av 1 kap. 9 § sekretesslagen (1980:100) är revisorerna även skyldiga att till kommunens eller landstingets revisorer lämna de upplysningar om stiftelsens angelägenheter som revisorerna begär.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000.

1 Vårt uppdrag

1.1 Allmän bakgrund till utredningsuppdraget

De förtroendevaldas formella roll såvitt avser beslutanderätt, ansvar för beredning, verkställighet och kontroll har i huvudsak varit oförändrad sedan de borgerliga primärkommunerna och landstingen etablerades på 1860-talet. Fram till 1950-talet fanns ca 2 500 kommuner. I de flesta av dessa bestod den kommunala förvaltningen med några få undantag av förtroendevalda. Kommunsammanläggningarna och den kommunala sektorns expansion under 1960- och 1970-talen ändrade radikalt denna situation. Kommunallagens ansvars- och rollfördelning har emellertid varit oförändrad vilket bl.a. innebär att förtroendevalda har beslutanderätten i fullmäktige men även i styrelsen och i nämnderna. Därtill ansvarar de för beredning och verkställighet i styrelsen och övriga nämnder. Tjänstemännen kan visserligen få rätt att besluta på delegation men agerar utan självständigt ansvar som biträden till de förtroendevalda. Dessa förhållanden gäller även revisionens ställning och ansvar.

På senare tid har det nuvarande systemet med förtroendemannarevision kommit att ifrågasättas i en rad hänseenden. Det har i olika sammanhang hävdats att det finns behov av en samlad översyn av den kommunala revisionen.

Senast har detta behov understrukits av Justitiekanslern i rapporten Förstärkt skydd mot oegentligheter i offentlig förvaltning, som överlämnades till regeringen i början av mars 1997. Under år 1996 har det i riksdagen också väckts flera motioner med krav på översyn och lagstiftning på området (se t.ex. mot. 1996/97:K215, K526 och K527). Redan Lokaldemokratikommittén pekade i sitt slutbetänkande Lokal demokrati i utveckling (SOU 1993:90) på behovet av reformering av den kommunala revisionen. Reformeringen borde enligt kommittén bl.a. inriktas på att trygga hög kompetens (s. 182). I prop. 1993/94:188

Lokal demokrati aviserade den dåvarande regeringen sin avsikt att ta ett initiativ till en översyn av den kommunala revisionen. Senast har Kommunala förnyelsekommittén i sitt slutbetänkande Förnyelse av kommuner och landsting (SOU 1996:169) efterlyst en särskild översyn av revisorernas ställning och uppgifter. Kommittén framhåller särskilt att revisionens självständiga ställning som granskare i allmänhetens tjänst bör utvecklas (s. 130).

1.2 Direktiven för utredningen

Utredningen har fått i uppdrag att göra en översyn av den kommunala revisionen och att föreslå de lagändringar och andra åtgärder som kan anses motiverade för att öka effektiviteten och kompetensen i revisionsarbetet samt för att stärka de förtroendevalda revisorernas självständiga ställning.

Utredningens direktiv (dir. 1997:56) bifogas som *bilaga 1.*

1.3 Utredningsarbetet

Utredningsarbetet inleddes i juni månad 1997. För inhämtande av synpunkter från revisorsbranschen har utredningen gett Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR), Svenska Revisorsamfundet (SRS) och Starev (samarbetsorgan för kommuner och landsting med egna revisionskontor) tillfälle att skriftligen komma in med synpunkter på utredningsdirektiven. Utredningen har deltagit i revisionskonferensen för landsting år 1997 i Uppsala, den 49:e kommunala revisionskonferensen år 1997 i Göteborg, revisionsseminarium i bl.a. Skellefteå och Luleå och i revisionskonferens i Åkersberga. Utredningen har vidare sammanträffat och inhämtat synpunkter från företrädare för FAR, Komrev AB och Starev. För att få jämförelser med regelsystemen i andra länder har utredningen deltagit i ett seminarium på Inrikesdepartementet i Sverige rörande den kommunala revisionen i Norden och genomfört besök hos kommunförbundet i Finland. De enskilda ledamöterna har också deltagit i ett antal sammanhang där utredningen diskuterats. Svenska Kommunförbundets och Landstingsförbundets referensgrupp för kommunal revision har haft insyn i utredningens arbete. Utredningen har i sitt arbete inhämtat upplysningar från Aktiebolagskommittén (Ju 1990:08). Utredningen har haft elva sammanträden.

2 Nuvarande ordning

2.1 Inledning

Framställningen i det följande avser revisionen i såväl kommuner som landsting, även där detta inte uttryckligen sägs. Bestämmelserna om revision finns i 9 kap. kommunallagen (1991:900, KL). Där behandlas endast revision av sådan kommunal verksamhet som bedrivs i nämnder och fullmäktigeberedningar, dvs. verksamhet i förvaltningsform. En betydande del av den kommunala verksamheten bedrivs dock i företagsform. Revisionen av denna del av verksamheten regleras bl.a. i aktiebolagslagen (1975:1385, ABL). I avsnitt 2.2 nedan behandlas revision av verksamhet i förvaltningsform medan revision av de kommunala bolagen behandlas i avsnitt 2.3 och 2.4.

2.2 Revision av kommunal verksamhet som bedrivs i förvaltningsform

I kommuner och landsting utövas den yttersta beslutanderätten av fullmäktige. Ansvaret för beredning av ärenden, verkställighet och förvaltning ligger på förtroendevalda i styrelser och övriga nämnder, utsedda av fullmäktige. Det ligger därför i fullmäktiges intresse att kontrollera att verksamheten inriktas och bedrivs på ett ändamålsenligt sätt. De förtroendevalda revisorerna är ett av instrumenten för denna kontroll. Enligt 3 kap. 8 § KL skall det finnas revisorer som granskar verksamheten i nämnderna. Regler för hur den kommunala revisionen skall bedrivas finns i 9 kap. KL. Revisorerna väljs av landstings- respektive kommunfullmäktige. Lagen föreskriver inte några särskilda kriterier för revisorer annat än en lägsta ålder av 18 år och rösträtt i kommunen. De förtroendevalda revisorerna är fullmäktiges instrument för granskning av den kommunala verksamhet som förekommer i nämnderna och i eventuella fullmäktigeberedningar. På det sättet

granskas de förtroendevalda ledamöterna i nämnderna av andra förtroendevalda, som förutsätts ha god kännedom om den kommunala verksamheten. Revisorerna har möjlighet att anlita sakkunniga i revisionsarbetet. Sakkunnig är en gemensam benämning på den expertis som revisorerna anlitar inom olika områden. Som sakkunnig räknas såväl egen anställd personal inom revisionsområdet som konsulter, t.ex. auktoriserade eller godkända revisorer, jurister och andra specialister. De förtroendevalda revisorerna i samtliga kommuner och landsting tar i dag hjälp av yrkesrevisorer. Majoriteten köper revisorstjänster från något revisionsföretag medan åtta kommuner och ett tiotal landsting har egna revisionskontor, dvs. egen anställd personal.

Revisorerna väljs på fyra år. Minst tre revisorer och lika många ersättare ska utses. I 9 kap. 4 § KL finns särskilda jävs- och obehörighetsregler för olika situationer som har samband med revisionen. Uppkommer jäv enligt 9 kap. 4 § punkt 1 förfaller revisorsuppdraget omedelbart. Jävs- och obehörighetsreglerna utgår från begreppet redovisningsskyldighet, som i sin tur infördes i kommunallagstiftningen år 1901. Begreppet avser både förtroendevalda och kommunalt anställda som i sin befattning är redovisningsskyldiga till kommunen eller beslutar med stöd av delegering. En rikhaltig praxis belyser innebörden (se Kaijser-Riberdahl: Kommunallagarna II, 1983 s. 560—561) varav en hel del fall i dag kan ha förlorat i aktualitet. Nyare praxis synes ha vidgat begreppet redovisningsskyldighet till att avse också ledamöter i kommunala företags styrelser (se RÅ 1976 Ab 28).

Enligt 9 kap. 6 § KL fullgör varje revisor sitt uppdrag självständigt. Självständigheten finns på två plan, dels det individuella, dels det kollektiva. Beträffande det förra avses främst revisorernas inbördes oberoende. Innebörden är t.ex. att en revisor inte kan överröstas av de andra revisorerna, att var och en av revisorerna kan anföra en egen mening i revisionsberättelsen eller lämna en egen revisionsberättelse. Den kollektiva självständigheten består bl.a. i att revisorerna sköter sin egen förvaltning (9 kap. 12 § KL), att beredningen av revisorernas anslag kan ske genom en egen budgetberedning, att de kan väcka ärenden i fullmäktige (5 kap. 23 § KL), dock endast frågor rörande den egna förvaltningen, dvs. inte revisionsfrågor samt att revisionsberättelsen kan behandlas i fullmäktige utan beredning (5 kap. 31 § KL).

Revisorernas uppgifter regleras i 9 kap. 7 § KL. Där framgår att revisorerna granskar i den omfattning som framgår av god revisionssed all verksamhet som bedrivs inom nämndernas och fullmäktigeberedningarnas verksamhetsområden. Det är således all verksamhet som skall granskas och inte bara det arbete som nämnderna själva har utfört. I granskningen ingår också verksamhet som bedrivs av nämnd-

utskott, partssammansatta organ och de anställda eller förtroendevalda efter delegering. Verksamhet som bedrivs i kommunala företag ligger emellertid i princip utanför de förtroendevalda revisorernas ansvar och befogenhet. De kommunala bolagen omfattas i stället av revision enligt ABL.

Passusen om "god revisionssed" tillkom under riksdagsbehandlingen efter konstitutionsutskottets förslag (se bet. 1990/91:KU38). Utskottet framhöll dock att god revisionssed inte är något en gång för alltid fastslaget begrepp utan det förändras över tiden. Det är väsentligt att det tillämpas på ett sätt som tar hänsyn till den kommunala sektorns särart, bl.a. att kommunal revision utövas av förtroendevalda revisorer och under offentlig insyn. Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet har redovisat förbundens syn på god revisionssed i skriften "God revisionssed i kommunal verksamhet". Förbunden har också inrättat en referensgrupp i syfte att fortlöpande utveckla den goda seden. Förbunden har även lämnat förslag på revisionsreglemente. Avsikten är att detta reglemente ska antas av fullmäktige och ge ytterligare preciseringar rörande revisionens praktiska arbete.

Revisionens uppgift är således att på fullmäktiges uppdrag granska den kommunala förvaltningen. Det bör betonas att revisionen utgör hela fullmäktiges verktyg och inte enbart den sittande majoritetens. Därmed torde man kunna säga att det är ett innevånar- eller medborgarperspektiv som är satt i förgrunden.

Revisionen omfattar redovisningsrevision och förvaltningsrevision. Förvaltningsrevisionen syftar till att undersöka om verksamheten bedrivs i enlighet med uppställda mål och på ett från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt. I förvaltningsrevision ingår även att undersöka om styrningen, uppföljningen och utvärderingen är tillräcklig.

Redovisningsrevisionen syftar till att granska om redovisningen har utförts enligt god redovisningssed. I detta ingår att undersöka om de löpande och årliga räkenskaperna är rättvisande och om nämndernas kontroll av bl.a. räkenskaper och rutiner är tillräcklig.

Det anses i och för sig ligga inom revisorernas befogenhet att granska lagligheten i förvaltningen; laglighetsfrågor anses dock främst böra prövas på annat sätt, t.ex. genom laglighetsprövning eller JO:s tillsyn.

Som framgår av 9 kap. 7 § KL har revisorerna inte något omedelbart ansvar för den interna kontrollen utan skall granska om den är ändamålsenlig och tillräcklig. Revisionen har inte möjlighet att granska allt varje räkenskapsår, utan bedömningskriterierna väsentlighet och risk utgör grundläggande komponenter i samband med prioriteringen av granskningsinsatserna.

Nämndernas kontroll skall vara så ordnad att den förebygger att fel uppstår, hindrar att fel begås, upptäcker om fel begåtts mot fastställda handlingsregler och rutiner samt om resurserna inte används effektivt. Revisorerna skall bedöma om den interna kontrollen stöder verksamheten och dess ekonomiska förhållanden och om verksamhetens riskhantering är tillfredsställande. Revisorerna bör givetvis vara särskilt uppmärksamma på den interna kontrollen i verksamhet där det finns risk för oegentligheter.

Revisorernas uppgifter framgår också indirekt av bestämmelserna i 6 kap. 7 § KL om nämndernas yttersta ansvar för verksamheten; nämnderna har bl.a. ansvaret för den interna kontrollen. Därmed blir det revisorernas uppgift att pröva om den kontroll som nämnderna utövar är tillräcklig.

Granskningen omfattar i princip inte ärenden som avser myndighetsutövning mot enskild. Undantaget är när handläggningen vållar kommunen ekonomisk förlust eller när granskningen sker utifrån allmänna synpunkter (9 kap. 8 § KL).

Enligt 9 kap. 14 § KL skall revisorerna varje år lämna en revisionsberättelse till fullmäktige. Om revisorerna framställer anmärkning skall anledningen anges i berättelsen. Anmärkningar får riktas mot nämnder, beredningar och mot enskilda förtroendevalda. Berättelsen skall också innehålla ett uttalande om ansvarsfrihet föreslås eller ej (9 kap. 15 § KL). Fullmäktige skall inhämta förklaringar över eventuella anmärkningar (9 kap. 16 § KL). Om fullmäktige vägrar ansvarsfrihet, får fullmäktige också besluta om skadeståndstalan (9 kap. 17 § KL). Ett beslut om vägrad ansvarsfrihet utan efterföljande talan får närmast karaktären av politisk prickning. En förtroendevald som vägrats ansvarsfrihet kan också entledigas av fullmäktige (4 kap. 10 § KL).

Revisionen kan inte rikta revisionsanmärkning mot tjänstemän. Om en tjänsteman har begått oegentligheter är i stället kommunen eller landstinget hänvisad till att vidta t.ex. arbetsrättsliga åtgärder eller göra anmälan om misstanke om brott till polismyndigheten.

2.3 Kommunala bolag — allmänt

Vid utgången av år 1996 fanns det 1 596 kommunala företag där kommun eller landsting var majoritetsägare. De kommunägda företagen uppgick till 1 482 och de landstingsägda till 114. Av de kommunala företagen var 1 278 aktiebolag. Under 1970- och 1980-talen var antalet kommunala företag relativt konstant. De inledande åren av 1990-talet ökade antalet för att sedan minska. Antalet kommunala företag varierar från kommun till kommun och från landsting till landsting. Drygt hälften av kommunerna har två till fyra bolag. De största kommunerna har femtiotalet bolag. De kommunala företagen omsatte under år 1996 ca 117 miljarder kronor. De kommunala företagens andel av kommunsektorns totala omsättning uppgick år 1996 till ca en fjärdedel. Antalet anställda i de kommunägda företagen uppgick samma år till 43 995. En tredjedel av samtliga anställda sysslade med fastighetsförvaltning.

Regler om de kommunala företagen finns i 3 kap. KL. Syftet med reglerna är att tydliggöra kommunens roll som ägare, öka insynen och motverka kompetensöverskridanden. I 3 kap. 16 § KL regleras förutsättningarna för att lägga ut kommunal verksamhet på bl.a. kommunala företag. Där föreskrivs att kommuner och landsting genom beslut av fullmäktige får lämna över vården av en kommunal angelägenhet, för vars handhavande någon särskild ordning inte har föreskrivits, till ett aktiebolag, en ekonomisk förening, en ideell förening, en stiftelse eller en enskild individ. Vården av en angelägenhet som innefattar myndighetsutövning får dock överlämnas endast om det finns stöd för det i lag. Om det är fråga om ett aktiebolag i vilket kommunen eller landstingen äger samtliga aktier, skall fullmäktige enligt 3 kap. 17 § KL bl.a. utse samtliga styrelseledamöter och minst en revisor. Är det fråga om ett företag eller en förening där kommunen bestämmer tillsammans med någon annan, skall fullmäktige enligt 3 kap. 18 § KL i varje enskilt fall utifrån vad som är rimligt med hänsyn till andelsförhållandena, verksamhetens art och omständigheterna i övrigt tillse att fullmäktige bl.a. ges rätt att utse minst en revisor i den juridiska personen. Detsamma gäller om en kommun tillsammans med någon annan bildar en stiftelse för en kommunal angelägenhet.

Även när en kommun överlämnar till privaträttsliga organ att bedriva viss verksamhet måste denna falla inom den kommunala kompetensen som den framgår av 2 kap. KL. Samma principer som styr kommunal verksamhet i förvaltningsform ska också styra verksamhet som bedrivs i företagsform (se prop. 1990/91:117 s. 49 f., bet. 1990/91:KU38 s. 43 f.). Hit hör t.ex. lokaliseringsprincipen, likställighetsprincipen och självkostnadsprincipen.

Den kommunala årsredovisningen skall omfatta också sådan verksamhet som bedrivs i företagsform (se 8 kap. 17 § andra stycket KL).

2.3.1 De kommunala revisorernas uppgifter i kommunala företag

De kommunala företagen är en del av den kommunala verksamheten och skall ses som en alternativ driftform. Denna ställer därför lika höga krav på styrning, insyn och kontroll som den verksamhet som drivs i förvaltningsform.

De kommunala revisorerna har till uppgift att granska all den verksamhet som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområde. De prövar om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande och om den kontroll som görs inom nämnderna är tillräcklig (9 kap. 7 § KL). De kommunal revisorerna har ingen skyldighet att granska de kommunala företagen som sådana. Någon formell möjlighet finns i dag inte att totalt samordna revisionen enligt 9 kap. KL och revisionen av de kommunal företagen.

Det förhållandet att någon enligt 3 kap. 17 eller 18 § KL fått fullmäktiges uppdrag att vara revisor i ett kommunägt aktiebolag innebär inte att han utan vidare kan fungera som revisor i aktiebolaget med de befogenheter och skyldigheter som en revisor har enligt ABL. Detta fordrar nämligen också att han har utsetts till revisor enligt ABL:s regler, dvs. att han antingen utses av bolagsstämman eller enligt bestämmelser i bolagsordningen.

I ABL föreskrivs vissa kvalifikationskrav för revisorer som inte har sin motsvarighet i KL (se 10 kap. ABL). De revisorer som granskar de kommunala bolagen är därför i allmänhet inte desamma som de som utför den kommunala revisionen. Detta gäller också när kommunen eller landstinget enligt 3 kap. 17 § KL skall utse en revisor. Fullmäktige i kommunen kan dock i bolagsordningen eller genom ägardirektiv för bolaget föreskriva att en samordning skall ske mellan kommunens revisor och bolagets revisor. Vid en sådan samordning är det endast bolagets revisor som har ett reellt revisionsansvar. Den förtroendevalde kommunale revisorn kan dock granska frågor som t.ex. gäller ändamålsenligheten från kommunal synpunkt avseende den verksamhet som bedrivs i bolaget. Det anses inte heller föreligga något hinder mot att den kommunale revisorn på grundval av "koncernredovisningen" kan göra vissa allmänna uttalanden om de kommunala bolagen (jfr 8 kap. 17 § andra stycket KL).

2.4 EG-rättens krav på revision och revisorernas kompetens i aktiebolag m.m.

2.4.1 Revision

Rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 om årsbokslut i vissa typer av bolag syftar till att harmonisera medlemsstaternas regler om de årsbokslut och förvaltningsberättelser som skall upprättas av aktiebolag och sådana handelsbolag där samtliga bolagsmän är aktiebolag. I direktivet föreskrivs bl.a. att de balans- och resultaträkningar som skall ingå i bokslutet skall vara uppställda på visst sätt. Direktivet innehåller också enhetliga regler för värdering av tillgångar och skulder samt bestämmelser om offentliggörande av årsbokslut, förvaltningsberättelse och revisionsberättelse. I rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning finns motsvarande bestämmelser för de redovisningshandlingar som skall upprättas av moderbolaget i koncern.

Enligt artikel 51.1 i det fjärde direktivet skall bolagens årsbokslut granskas av en eller flera personer som enligt nationell lagstiftning är behöriga att revidera räkenskaper. Bestämmelsen innebär att det som huvudregel råder revisionsplikt i de bolag som omfattas av direktivet. Andra punkten i artikeln innehåller en möjlighet för medlemsstaterna att undanta mindre bolag från revisionsplikten. Sverige har dock inte använt sig av denna undantagsregel.

Motsvarande krav på revision av koncernredovisningen finns i artikel 37 i det sjunde direktivet.

2.4.2 Revisorernas kompetens

Varken det fjärde eller det sjunde direktivet innehåller några regler om kompetensen hos den eller de revisorer som skall utföra revisionen. Regler om detta finns i stället i rådets åttonde direktiv 84/253/EEG av den 10 april 1984 om godkännande av personer som har ansvar för lagstadgad revision av räkenskaper. Direktivet syftar till att harmonisera medlemsstaternas kvalifikationskrav för sådana personer som har rätt att utföra lagstadgad revision av räkenskaper. Direktivet anger bl.a. vilka minimikrav på utbildning och praktik som skall ställas på personer som utför sådan lagstadgad revision. I artikel 1.1 sägs:

"De samordningsåtgärder som förskrivs i detta direktiv skall vidtas i fråga om sådana lagar och andra författningar i medlemsstaterna som avser personer, vilka skall:

a) "utföra lagstadgad granskning av bolags och andra företags årsbokslut samt verifiera att innehållet i förvaltningsberättelserna är förenligt med årsboksluten, förutsatt att sådan granskning och verifiering föreskrivs i gemenskapsrätten,

b) utföra lagstadgad granskning av sammanställda bokslut och verifiera att innehållet i det sammanställda förvaltningsberättelserna är förenligt med de sammanställda boksluten, förutsatt att sådan granskning och verifiering föreskrivs i gemenskapsrätten".

I artikel 2 i direktivet sägs inledningsvis:

> Lagstadgad revision av de i artikel 1.1 angivna handlingarna får endast utföras av godkända personer.

Därefter beskriver artikeln de villkor som skall gälla för godkännande. Beträffande fysiska personer hänvisas härvid till artiklarna 3—19 i direktivet. De villkor som uppställs i dessa artiklar motsvarar de villkor som svensk rätt numera genom lagen (1995:528) om revisorer och förordningen (1995:665) om revisorer uppställer för godkännande eller auktorisation (jfr prop. 1994/95:152 s. 45 f.).

2.4.3 Förtroenderevisorer[1] i aktiebolag

Enligt svensk rätt måste alltid en auktoriserad eller godkänd revisor delta i revisionen i aktiebolag och vissa andra företag. Det åttonde direktivet anses emellertid innebära att det inte är tillåtet att personer som inte uppfyller direktivets krav uppträder som revisorer i de typer av företag som direktivet omfattar.

I prop. 1997/98:99 angående aktiebolagets organisation lämnas förslag till ny lagstiftning som gör det möjligt att utse förtroenderevisorer i aktiebolag. Vidare föreslås ändringar av den nuvarande lagstiftningen för aktiebolag och vissa andra bolag på så sätt att endast den som är auktoriserad eller godkänd revisor kan vara revisor i sådana bolag. Syftet med lagstiftningen är att anpassa svensk lagstiftning till EG-rättens bestämmelser om vem som får utses till revisor i vissa bolag och att samtidigt behålla en möjlighet att utse personer som inte är examinerade revisorer för en ändamålsgranskning av verksamheten.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 1999.

[1] I prop. 1997/98:99 används beteckningen lekmannarevisor. Kommittén har dock valt att använda beteckningen förtroenderevisor (jfr mot. 1997/98:L17).

3 Jämförelser med några andra länder

3.1 Norge

3.1.1 Lagar

Den norska kommunallagen (kommuneloven 1992) innehåller bestämmelser om "intern tillsyn og kontroll" (10 kap. 60 § KL). Kommunal- och arbeidsdepartementet har lämnat föreskrifter om revision och kontrollutvalg som komplement till kommunallagen (Foreskrifter om revisjon og kontrollutvalg 1993). Slutligen har Norges Kommunrevisorsförbund dokumenterat sin uppfattning rörande god revisionssed (Anbefaling til god revisjonsskikk 1996).

I 1992 års kommunallag infördes krav på att inrätta ett s.k. kontrollutvalg vid sidan av revisionen. Detta väljs av kommune- respektive fylkestyret (fullmäktige). Utvalget består av förtroendevalda och ansvarar för den löpande tillsynen av kommunens eller fylkets förvaltning på kommune- respektive fylkestyrets vägnar. I kommunallagen finns begränsningar rörande valbarheten till detta utvalg. I departementets föreskrifter finns också utvalgets uppgifter preciserade.

Kontrollutvalget skall bl.a. avge egen revisionsberättelse, se till att det finns rutiner och system för intern kontroll, utöva tillsyn över förvaltningen. Kontrollutvalget yttrar sig över revisionens budgetförslag samt anställning av chefsrevisor.

3.1.2 Revisorernas organisation, uppgifter m.m.

Kontrollutvalget är en relativt ny företeelse. Ett viktigt skäl för att införa denna funktion var att förstärka den politiska kopplingen beträffande intern kontroll, utvärdering och revision. Tidigare hade ansvaret legat på förmanskapet (styrelsen). Detta organ är emellertid ett centralt förvaltningsorgan.

Revisionen samverkar med kontrollutvalget i flera avseenden, men har ändå en självständig ställning. Revisionen är organiserad enligt två olika principer.

1. Kommunen/fylket har egen anställd personal. I dessa fall anställer fullmäktige chefsrevisor. Kontrollutvalget anställer övriga medarbetare.
2. Kommunen/fylket ingår i en distriktsorganisation (kommunalförbund). Distriktsrevisionen anställer samtlig personal samt utser ansvarig revisor för respektive kommun/fylke.

Revisionens uppgifter är preciserade i kommunallagen samt i departementets föreskrifter. Yrkesrevisionen samarbetar med kontrollutvalget i det praktiska granskningsarbetet. Revisionen utgör även sekretariat till kontrollutvalget. Revisionen har dock en formell självständig ställning. Kontrollutvalget kan därför inte lägga några begränsningar på kommunrevisionen. Revisionsrapporter etc. skall dock föreläggas kontrollutvalget. Dessa rapporter kan kontrollutvalget kompletta med egna synpunkter samt med förslag till åtgärder. Kontrollutvalget har dock inga möjligheter att förändra en revisionsrapport eller förhindra att den avlämnas till fullmäktige. Yrkesrevisionen tillsammans med kontrollutvalg utgör således fullmäktiges kontrollorgan.

3.1.3 Speciella frågor

Kommunallagen anger att revisorn skall ha redovisnings- och revisionskompetens. I övrigt anges inga specifika kompetenskrav. Kommunen kan välja kommunrevisorn för uppdrag i företag, stiftelser eller andra verksamheter och organisationer där kommunen har ett väsentligt intresse. Beträffande kommunägda aktiebolag finns ännu så länge en undantagsmöjlighet i aktiebolagslagen som tillåter att kommunrevisor kan väljas som revisor trots att vederbörande inte uppfyller auktorisationskraven. Denna undantagsmöjlighet kommer troligen att tas bort.

Yrkesrevisorerna inom den kommunala sektorn är organiserade i Norges Kommunrevisors forbund (NKRF). Organisationens syfte är att utveckla den kommunala revisionen. Där ingår bl.a. utveckling av god revisionssed.

3.2 Danmark

År 1971 förändrades den danska revisionsorganisationen drastiskt. Då avskaffades det dittillsvarande systemet med förtroendevalda revisorer och i lagen infördes ett krav på sakkunnig revision. De skäl som anfördes för denna förändring var följande.

1. Ökad komplexitet beträffande kommunernas och amtens ekonomi och redovisning, bl.a. genom att en då genomförd kommunsammanläggning skapade väsentligt större kommuner samt en ökad omfattning av verksamheten.
2. Ökade krav på kompetens, vilket bl.a. innebar att man inte ansåg det rimligt att belasta de förtroendevalda utan redovisnings- och revisionskompetens med ett sådant ansvar.

Enligt den danska kommunallagen (styrelseloven) skall revisionen utföra redovisningsrevision och fr.o.m. 1997 också förvaltningsrevision. I lagen stadgas att varje kommun skall ha en sakkunnig revision som skall godkännas av den kommunala tillsynsmyndigheten. I tillsynsmyndigheten ingår representanter från i Inrikesdepartementet och från de för varje amt tillsatta tillsynsråden. I lagen ställs inga andra krav på revisionen än att den skall vara sakkunnig. Det anses emellertid följa av allmänna rättsgrundsatser att revisionen skall vara självständig i förhållande till kommunen. Revisionen får till följd av oavhängighetskravet inte medverka i kommunal verksamhet på sådant sätt att oberoendet rubbas. Om detta ändå skulle ske kan tillsynsmyndigheten återkalla sitt godkännande.

I många kommuner utförs revisionen av Kommunernes Revisionsafdelning, vilket är en institution med anknytning till Kommunernes Landsforening men ändå helt självständig i förhållande till Landsforeningen i revisionella frågor.

Ett ytterligare uttryck för kontrollen av kommunerna och revisionen är att revisionsberättelsen som avges till fullmäktige också skall sändas in till tillsynsrådet i respektive amt med kommunens egna kommentarer. För övrigt utfärdar Inrikesdepartementet generella regler rörande revision medan fullmäktige utfärdar redovisnings- och revisionsreglementen. Av fullmäktiges reglementen framgår hur samarbetet mellan kommunen och revisionen skall utformas.

3.3 Finland

3.3.1 Lagar

År 1997 förändrades revisionsorganisationen i Finland med anledning av att 1995 års kommunallag trädde i kraft. Det hittillsvarande systemet har i stora drag liknat det svenska systemet. Fullmäktige har varit skyldiga att välja minst fyra revisorer, dvs. förtroendevalda revisorer. Enligt kommunallagen har fullmäktige haft möjlighet att också utse en yrkesrevisor att tillsammans med de förtroendevalda ingå i revisorsnämnden. Beträffande yrkesrevisorer har det funnits två alternativa former.

1. Kommunen har haft egen anställd personal, vilket i första hand varit fallet i de stora kommunerna.
2. Kommunen har låtit någon av centralorganisationerna utse revisor att på uppdrag av kommunfullmäktige ingå i revisorsnämnden.

Kommunallagen kräver nu en uppdelning i dels en politiskt vald revisionsnämnd, dels yrkesrevisorer. För yrkesrevisorerna anges dessutom att dessa skall vara certifierade.

3.3.2 Revisionens organisation, uppgifter m.m.

De förtroendevalda i revisionsnämnden förutsätts i första hand ägna sig åt förvaltningsrevision. Yrkesrevisorerna kan givetvis i samband med förvaltningsrevision även ha rollen som biträde åt revisionsnämnden. Yrkesrevisorerna får nu emellertid en självständig ställning och agerar med yrkesansvar. Revisorerna förutsätts spänna över både redovisnings- och förvaltningsrevision. Vidare förutsätts ett samarbete mellan revisionsnämnd och revisorer i fråga om planering och rapportering.

Revisionsområdet kommer genom förändringen i kommunallagen också att bli föremål för konkurrens. Förutsättningen är dock att revisorn och revisionsföretaget är certifierade. Ansvarig revisor eller revisionsbyrå som väljs av fullmäktige skall vara OFR-certifierad.

OFR-certifiering (offentlig förvaltningsrevisor) har tillkommit på initiativ från staten och kommunsektorn. Skälen har varit följande.

1. Behov av att skapa en gemensam yrkeskår inom revisionsområdet för offentlig sektor.
2. Decentralisering av bl.a. statsbidrag ställer nya krav på revision. Krav på opartiskhet/objektivitet i samband med granskning t.ex. av användningen av statsbidragen.
3. Offentlig sektor och kommunsektorn behöver speciell kompetens.

För certifieringen svarar ett partssammansatt organ, revisionsnämnden.

För att komma i fråga för certifiering krävs dels adekvat högskoleutbildning samt yrkeserfarenhet. Några specifika krav på viss utbildning finns emellertid inte. Certifikat erhålls efter godkänd tentamen. Tentamensfrågorna täcker en angiven litteraturlista om ca 50 titlar med ca 6 000 sidor. Följande områden behandlas.

1. Revisionskunskap /teknik och juridik
2. Redovisning inom privat och offentlig sektor.
3. Mätning och utvärdering av resultat.

I dag finns ca 130 OFR-certifierade revisorer samt 10 OFR-företag. Ett OFR-företag skall uppfylla några speciella ägarkrav motsvarande de som finns för auktoriserade revisionsföretag.

3.3.3 Speciella frågor

Beträffande revision av kommunala företag finns möjlighet för OFR-certifierade revisor att ansvara för denna om

1. balansomslutningen inte överstiger 150 milj. FIM
2. omsättningen inte överstiger 300 milj. FIM
3. antal anställda inte överstiger 300 st.

Överskrids dessa gränser krävs auktoriserad revisor. Enligt kommunallagen skall revisor granska att kommunens förvaltning skötts enligt lag samt även att underlaget för statsbidrag är korrekt och hur statsbidragen har använts. Revisorerna kan också rikta anmärkning mot enskild tjänsteman (förvaltningschef). Fullmäktige beslutar dock om åtgärd i sådana fall.

OFR-revisorerna har bildat en förening som på sikt troligen kommer att få en aktiv roll i utvecklingen av god revisors- och revisionssed.

3.4 England

3.4.1 Organisation

År 1982 beslutades att den kommunala revisionen i England och Wales skulle samlas under ett fristående organ, The Audit Commission, som bildades år 1983. Systemet innebär att staten bär ansvaret för den kommunala revisionen. Audit Commission är till sin konstruktion ett fristående statligt institut. Styrelsen för Audit Commission utses av inrikesministeriet och ministern av Wales. Styrelsens 15 ledamöter

skall ha erfarenhet från kommunsektorn, näringsliv samt från praktiskt revisionsarbete.

Audit Commission svarar för revision i samtliga kommuner i England och Wales. Kommunerna är dessutom skyldiga att hämta sina revisionstjänster från Audit Commission. Den kommunala revisionen är alltså helt professionell och rapporterar direkt till motsvarigheten till fullmäktige.

En utveckling pågår dock, på initiativ av Audit Comission, att på frivillig väg komplettera det nuvarande systemet med förtroendevalda. The Audit Commission föreslog år 1993 att kommunerna skulle införa egna självständiga s.k. audit committees. Dessutom har man i en regeringsrapport under år 1996 givit ett starkt stöd för en sådan utveckling. År 1995 hade dock endast 8 procent av kommunerna inrättat audit committees.

Revisionens uppgifter och organisation regleras i Local Government Finance Act som innehåller ett särskilt avsnitt om revision, Code of Local Government Audit Practice for England and Wales. Detta avsnitt reglerar revisorernas ställning, ansvar och uppgifter.

3.4.2 Uppgifter m.m.

Revisionen har två huvuduppgifter. Dessa är redovisningsrevision och förvaltningsrevision. Redovisningsrevisionen är av traditionellt slag. Den utförs dels av Audit Commissions egen personal, dels av privata revisionsbyråer. Dessa byråer auktoriseras av Audit Commission för arbete inom den kommunala sektorn. De privata revisionsbyråerna agerar således på uppdrag av Audit Commission. Den enskilda kommunen har emellertid möjlighet att välja om man vill anlita Audit Commissions revisorer eller en privat revisionsbyrå, auktoriserad av Audit Commission.

Förvaltningsrevisionsgranskningarna är i något avseende av speciell natur. Ett väsentligt inslag i dessa granskningar är jämförelser. Ett viktigt syfte med revisionen är således att svara för statens uppföljning av den kommunala verksamheten. Detta innebär att granskningsområdena årligen bestäms centralt av Audit Commission. Granskningarna är också riksomfattande. Årligen genomförs två till fyra sådana projekt.

Granskningen föregås av ett omfattande planeringsarbete. Metodutvecklingen är således i hög grad centraliserad och man har en ambition att standardisera granskningsarbetet. Man anser att revisionen på detta sätt effektiviseras.

Förutom de obligatoriska riksomfattande granskningarna vars syfte bl.a. är att få underlag för jämförelser, genomförs även kommun-

specifika granskningar. Dessa genomförs efter önskemål från den enskilda kommunen. I samband med dessa granskningar agerar man således helt på uppdrag på den enskilda kommunen.

4 Allmänna utgångspunkter

4.1 Utgångspunkter för utredningsarbetet

I regeringsformens portalparagraf och i 1 kap. 1 § KL uttrycks begreppet kommunalt självstyrelse. Bestämmelserna markerar att det i grunden handlar om en princip för relationen mellan staten och den kommunala nivån och att denna princip gäller för all kommunal verksamhet (prop. 1990/91:117 s. 22 f.)

Kommunens högsta beslutande organ utses genom allmänna val och står därmed under demokratisk kontroll. Revisorerna utses av fullmäktige och granskar på fullmäktiges uppdrag styrelsen, övriga nämnder och fullmäktigeberedningarna. Att de förtroendevalda granskas av sina egna är ett uttryck för den kommunala självstyrelsen.

Av utredningsdirektiven framgår att det är regeringens uppfattning att systemet med förtroendemannarevision är ett av fullmäktiges viktigaste kontrollinstrument och att det utgör en väsentlig del i det demokratiska systemet. Kommittén har fått i uppdrag att utreda hur de förtroendevalda revisorernas självständiga ställning kan stärkas. Av denna anledning har kommitténs inriktning på utredningsarbetet varit att överväga hur man — inom ramen för den nuvarande ordningen där varje kommun självständigt med förtroendevalda revisorer svarar för revisionen — kan stärka de förtroendevalda revisorernas självständiga ställning.

Under de senaste åren har den kommunala revisionen diskuterats livligt. I den debatt som varit har förts fram förslag om bl.a. fristående kommunrevisionsverk, en helt professionaliserad revision och kommunal revision med starkt statligt inslag m.m. Dessa modeller ligger emellertid helt vid sidan av utredningens direktiv. De har därför inte övervägts av utredningen.

4.2 Vår syn på systemet med förtroendevalda revisorer

Revisorerna granskar i den omfattning som följer av god revisionssed all verksamhet som bedrivs inom styrelsens och nämndernas verksamhetsområden. De prövar om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande och om den interna kontroll som görs inom nämnderna är tillräcklig (se 9 kap. 7 § KL).

Redovisningsrevisionen syftar till att bedöma om god redovisningssed tillämpas, om räkenskaperna är rättvisande och kontrollen av förmögenhetsskyddet tillräckligt. Förvaltningsrevisionen i kommuner och landsting syftar till att bedöma om verksamheten är ändamålsenlig och ekonomiskt tillfredsställande och om nämndernas styrning och uppföljning är effektiv. Syftet med kommunal verksamhet är att i egen eller annans regi tillhandahålla effektiv service till kommuninnevånarna. Målet kan formuleras som maximal service per skattekrona.

Utgångspunkten för den kommunrevisionella bedömningen är därför de mål och den resursanvändning som fullmäktige och nämnder fattat beslut om. För att bedöma om en nämnd har levt upp till de fattade besluten och avsikterna krävs politisk erfarenhet och kännedom om de lokala förhållandena vilket de lokalt förankrade förtroendevalda har. Det är emellertid också nödvändigt att den kommunala revisionens bedömningar vilar på yrkesrevisionell grund. I annat fall kan trovärdigheten gå förlorad. Också den redovisningsrevision som ingår i den kommunala revisionsuppgiften kräver såväl politisk som yrkesrevisionell kunskap. Vid denna form av revision står givetvis de yrkesrevisionella kunskaperna i förgrunden. Eftersom målen i kommunal verksamhet inte enbart uttrycks i ekonomiska termer utan också i termer av volym, kvalitet etc. kräver redovisningen av dessa begrepp förutom yrkesrevisionell kunskap, kännedom om kommunal verksamhet och politisk kunskap.

Det är vår uppfattning att en förtroendevald revision med tillgång till yrkesrevisionell expertis dels är mest förenlig med den kommunala självstyrelsen, dels har de bästa förutsättningarna att utvärdera kommunal verksamhet.

5 Rekryteringen av de förtroendevalda revisorerna

5.1 Inledning

De förtroendevalda revisorernas ställning och status i organisationen har diskuterats i olika sammanhang. Det har hävdats att de inte alltid har den politiska tyngd, erfarenhet och självständiga ställning som KL förutsätter. I det sammanhanget har bl.a. frågan om hur kommunerna rekryterar sina revisorer diskuterats. Kommittén har därför fått i uppdrag att särskilt utreda hur de förtroendevalda revisorerna rekryteras och i detta sammanhang se över de regler som styr rekryteringen samt hur dessa tillämpas.

Vilka lagregler styr rekryteringen?

Rekryteringen styrs dels av valbarhetsregeln i 4 kap. 5 § KL, dels av den valbarhetsbegränsande jävsregeln i 9 kap. 4 § KL.

5.2 Valbarhetsregeln

Vår bedömning: Fullmäktige bör även i fortsättningen ha valfrihet vid val av revisorer och revisorsersättare. Några särskilda kompetenskrav som begränsar urvalet bör inte införas.

5.2.1 Bakgrund

De förtroendevalda revisorerna rekryteras bland kommunmedlemmarna, nomineras av de politiska partierna och väljs av fullmäktige. I KL föreskrivs inte några särskilda kriterier för revisorer annat än en lägsta ålder av 18 år och rösträtt i kommunen och landstinget (4 kap. 5 § KL).

Frågan är om det bör införas en annan valbarhetsregel med särskilda kompetenskrav för de förtroendevalda revisorerna.

5.2.2 Skälen för kommitténs bedömning

Valbarhetsregeln i 4 kap. 5 § KL anger de allmänna förutsättningar en person skall uppfylla för att vara valbar. Det gäller samma valbarhetsregler för förtroendevalda revisorer som för alla andra förtroendevalda. Detta hör samman med att revisorsuppdraget i likhet med övriga förtroendeuppdrag är ett lekmannauppdrag. I detta uppdrag ingår det uppgifter som kräver yrkesrevisionella kunskaper.

En demokratiskt förankrad revision har ett särskilt värde som, förutom att den är väl förenlig med den kommunala självstyrelsen, bl.a. hör samman med de förtroendevaldas kännedom om och engagemang för kommunal verksamhet. En viktig del i revisionsuppgiften är förvaltningsrevisionen, dvs. frågan om verksamheten är ändamålsenlig och bedrivs på ett ekonomiskt tillfredsställande sätt. Med detta avses att revisionen skall utvärdera om kommunen tillhandahåller de nyttigheter och tjänster som de politiska organen avsett. Lika viktigt är om det tillhandahålls kommuninnevånarna till ett pris som inte är högre än nödvändigt. Utgångspunkten för denna bedömning är de mål och den resurstilldelning som de politiska organen lagt fast. Att bedöma om en nämnd har levt upp till fullmäktiges formella beslut och politiska intentioner kan inte mätas med fasta mått. Detta kräver politisk erfarenhet och kännedom om kommunal verksamhet. Också den redovisningsrevisionella uppgiften ställer krav på politisk kompetens eftersom målen i kommuner och landsting sällan uttrycks i ekonomiska termer utan i termer av volymer, kvalitet och effekter.

I revisionsuppgiften ingår emellertid också uppgifter som, förutom politisk erfarenhet, ställer krav på yrkesrevisionella kunskaper. Redan i dag biträds därför de förtroendevalda revisorerna i stor utsträckning av antingen anställda eller utanförstående sakkunniga. Detta är, enligt vår uppfattning, en av förutsättningarna för en oberoende och effektiv revision. Vi anser att ett system som förenar de förtroendevalda revisorernas politiska kompetens med yrkesrevisorernas revisionella kompetens har bäst förutsättningar att uppfylla kraven på en oberoende och effektiv kommunal revision. Av dessa anledningar anser vi att några särskilda kompetenskrav som begränsar valbarheten till uppdraget som förtroendevald revisor inte skall införas i KL. Det får ankomma på fullmäktige att, liksom hittills, självständigt bestämma bland vilka revisorerna skall utses. Det är dock väsentligt att de förtroendevalda revisorerna erbjuds en till uppgiften anpassad

utbildning och att de också ges möjlighet till ett regelbundet erfarenhetsutbyte. Till kompetenskraven på de förtroendevaldas sakkunniga biträden återkommer vi i kapitel 6.

5.3 Valbarhetsbegränsande regler

Vår bedömning är att nu gällande ordning är tillfredsställande.

5.3.1 Bakgrund

Allmännt

Med valbarhet menar vi de allmänna förutsättningar en person skall uppfylla för att vara valbar till något förtroendeuppdrag. Valbarhetskraven för de förtroendevalda framgår av 4 kap. 5 § KL. Där stadgas att en person är valbar om vederbörande är minst 18 år och har rösträtt i kommunen och landstinget.

Bristande valbarhet innebär att personen inte får väljas till ett kommunalt förtroendeuppdrag. Vissa regler innebär att valbarheten begränsas. Dit hör 4 kap. 6 § KL som stadgar att den som är anställd hos en kommun eller ett landsting för att ha den ledande ställningen bland personalen inte är valbar och att den som är chef för en förvaltning som hör till en nämnds verksamhetsområde inte får väljas till ledamot eller ersättare i nämnden. Till de regler som begränsar valbarheten hör också den nuvarande jävsregeln vid revision som bl.a. stadgar att den som är redovisningsskyldig till kommunen eller landstinget inte får vara revisor.

Ett begrepp som står valbarhetshinder nära är jäv. Med detta avser vi främst att en person har ett sådant förhållande till saken eller parterna att det kan äventyra verderbörandes opartiskhet vid behandlingen av ett visst ärende.

Den nuvarande valbarhetsbegränsande regelns avgränsning

Valbarheten enligt 4 kap. 5 § KL inskränks genom jävs- och obehörighetsregeln i 9 kap. 4 § första stycket 1 KL. Enligt denna får den som är redovisningsskyldig till kommunen eller landstinget inte vara revisor. Uppkommer valbarhetshinder enligt 9 kap. 4 § första stycket första punkten förfaller revisorsuppdraget omedelbart. Detta följer av 4 kap. 8 § KL.

Begreppet redovisningsskyldig avser både förtroendevalda och kommunalt anställda som i sin befattning är redovisningsskyldiga eller beslutar med stöd av delegering. Enligt 9 kap. 4 § tredje stycket ingår också make, sambo, föräldrar, barn eller syskon eller andra närstående till den redovisningsskyldige i kretsen vid bedömningen om obehörighet föreligger. Som redovisningsskyldig räknas enligt praxis också styrelseledamot i kommunalt företag (RÅ 1976 Ab 28 och RÅ 1992 ref. 28).

Utanför obehörighetsregeln i 9 kap. 4 § faller ledamöterna i fullmäktige. Enligt nuvarande bestämmelser råder därför formellt inga hinder mot att rekrytera revisorerna bland dessa. Frågan om att ha andra politiska uppdrag i den egna organisationen är omdiskuterad.

Inför revisionskonferensen för landsting år 1997 i Uppsala och den 49:e kommunala revisionskonferensen år 1997 i Göteborg lät arrangörerna därför genomföra en enkätundersökning där det bl.a. efterfrågades hur många revisorer som hade andra politiska uppdrag. Svaren visade att i landstingen hade 10 procent uppdrag i nämnd eller styrelse. Bland kommunerna var den motsvarande siffran 13 procent. De revisorer som hade uppdrag i en nämnd i den egna organisationen återfanns i 17 av 40 revisorskollegier. Av svaren framgick vidare att i landstingen var 27 procent av revisorerna fullmäktigeledamöter och i kommunerna var motsvarande siffra 7 procent. Det lämpliga i att rekrytera revisorerna bland fullmäktigeledamöterna har ifrågasatts av bl.a. Förnyelsekommittén. Kommittén anförde bl.a. följande (SOU 1996:169 s. 131).

> Att revisionen bedrivs av förtroendevalda revisorer under offentlig insyn ger den en värdefull särprägel. Samtidigt som själva revisionsuppdraget är oberoende och skall utföras självständigt, utkräver fullmäktige revisorernas ansvar. Både för den sittande politiska majoriteten och för oppositionen ställer uppdraget som revisor därför särskilt höga krav på personlig integritet. Snöda partiintressen måste få vika för en autonom granskning i allmänhetens tjänst, om inte trovärdigheten skall gå förlorad. Revisorernas opartiska ställning och politiska mod är av stor betydelse för medborgarnas tilltro till rättssäkerheten och demokrati. Allmänt sett måste också de förtroendevalda revisorernas status höjas. Att undvika att revisionen partipolitiseras framstår i det sammanhanget som angeläget. Ett steg i den riktningen, som flera tagit, är att inte rekrytera revisorerna bland fullmäktigeledamöterna men gärna personer med goda erfarenheter av kommunal verksamhet.

Lokaldemokratikommittén, som hade en annan uppfattning, anförde bl.a. följande (SOU 1993:90 s. 179).

> Revisorerna nomineras och väljs på partipolitisk grund. Det innebär att den principiellt fristående och oberoende ställning de har genom stadgandena i KL i praxis reduceras i viss mån genom att revisorerna är satta till att granska "sina egna", dvs. partikamrater och representanter för samverkande partier. Revisorerna är i de flesta fall inte ledamöter eller ersättare i fullmäktige. Förklaringen till detta är främst att man till följd av jävsreglerna i KL till revisorer utser personer som inte har uppdrag i nämnderna. Den som inte har nämnduppdrag har oftast inte heller uppdrag i fullmäktige. Detta medför att revisorerna saknar den nödvändiga personliga närkontakt med den kommunala verksamheten som följer med medlemskapet i fullmäktige. I förlängningen av detta problem finns ytterligare ett. Det är, delvis som en konsekvens av att tillgången på kandidater är begränsad, vanligt att revisorerna väljs om flera gånger. Resultatet blir att en nödvändig förnyelse uteblir.

5.3.2 Skälen för kommitténs bedömning

Valbarheten till revisor skall enligt vår uppfattning vara begränsad i syfte att garantera att revisionen är opartisk och tillförlitlig. Principiella motiv talar därför för en sträng avgränsning av valbarheten. Genom en sådan regel inskärper man syftet att garantera objektivitet och opartiskhet i revisionen. Mot detta står behovet av att kunna rekrytera revisorer som har erforderliga kunskaper om kommunal verksamhet och kontakt med kommunal verksamhet.

Den nuvarande valbarhetsbegränsande regeln som, enligt vår uppfattning vid en strikt tillämpning är förhållandevis sträng, har inneburit vissa praktiska problem. Således innebär den att revisorsuppdraget förfaller om någon utses både till revisor och till ledamot i t.ex. en nämnd i den egna organisationen. Detta problem kan emellertid lösas genom att fullmäktige vid valet av revisor uttryckligen anger att revisorn undansatts från granskningen av den nämnd där han är ledamot eller ersättare.

Detta förfaringssätt är, enligt vår uppfattning, inte fritt från invändningar. Vi är medvetna om att det kan innebära problem t.ex. vid hantering av revisionsfrågor av övergripande karaktär eftersom det vid revision är en fördel om revisorerna har en överblick över kommunens verksamhet som helhet. Vidare kan det, trots att revisorn inte reviderar den nämnd vederbörande är ledamot eller ersättare i, i en annan nämnd

som revisorn formellt är behörig att revidera, uppstå situationer med inslag av jävsproblematik som hör samman med revisorns uppdrag i den nämnd som han inte är behörig att revidera. En strikt tillämpning av den nuvarande valbarhetsbegränsande regeln skulle å andra sidan kunna innebära stora praktiska problem för t.ex. de mindre kommunerna som kan ha ett mindre urval av revisorskandidater. Vi vill därför inte införa någon reglering som hindrar denna tillämpning. Vi förordar emellertid en restriktiv tillämpning.

Vi anser att det är viktigt med en valbarhetsbegränsande regel som skapar garantier för en opartisk och tillförlitlig revision. De praktiska problem som den nuvarande regeln inneburit motiverar därför, enligt vår uppfattning, inte en mildare valbarhetsbegränsande regel.

Det kan övervägas om den valbarhetsbegränsande regeln bör skärpas. Enligt nuvarande bestämmelser finns inga formella hinder mot att rekrytera revisorer bland fullmäktigeledamöterna. Denna fråga har ägnats särskild uppmärksamhet. Som framgått av det ovanstående har bl.a. två statliga utredningar kommit till olika slutsatser i denna fråga.

Vi anser att det har såväl för- som nackdelar att rekrytera revisorerna bland fullmäktigeledamöterna. Till fördelarna hör att dessa har förutsättningar att vara väl insatta i de frågeställningar som revisorer har att bedöma. De har erfarenheter som gör det lättare att identifiera olika kommunrevisionella problem. Att de är väl förankrade i kommunal verksamhet är också en fördel i revisionens främjande och stödjande verksamhet. Till nackdelarna hör dock att risken för bindningar till respektive fullmäktigegrupp och fullmäktiges arbete ökar. Som Förnyelsekommittén påpekat är det angeläget att undvika detta eftersom revisorernas oberoende ställning och politiska mod är av stor betydelse för medborgarnas tilltro till rättssäkerhet och demokrati. Genom en strängare valbarhetsbegränsande regel skulle man inskärpa vikten av en oberoende revision. Mot detta står behovet av att kunna rekrytera revisorer med gedigna kunskaper om kommunal verksamhet. Givetvis är det inte enbart bland de som för tillfället har uppdrag i fullmäktige som sådana kandidater finns att hämta. Förutvarande förtroendevalda utgör t.ex. en grupp där rekrytering med fördel kan ske. Ofrånkomligen skulle dock en inskränkning av valbarheten ytterligare reducera antalet kandidater med kommunal förankring och erfarenhet. Det är ingen önskvärd utveckling i en situation där förstärkning av revisorernas kompetens anses angeläget. Vi föreslår därför ingen reglering i KL som förhindrar rekrytering av fullmäktigeledamöter. Det får ankomma på fullmäktige att självständigt bedöma vilka kandidater som har sådan integritet att revisorsuppdragets krav på opartiskhet kan förenas med vederbörandes fullmäktigeuppdrag. Inte heller i övrigt anser vi att det finns behov av att förändra

valbarhetsbegränsningens avgränsning. Vi föreslår därför inte någon förändring i sak av nu gällande regler. För att i lagen markera att bestämmelsen i 9 kap. 4 § 1 är en valbarhetsbegränsande regel anser vi att bestämmelsen skall flyttas till en egen paragraf i anslutning till övriga bestämmelser om valbarhet. Detta behandlas vidare i författningskommentaren.

5.4 Tillämpningen av de lagregler som styr rekryteringen

Vår bedömning: Systemet med förtroendevalda revisorer förutsätter att fullmäktige rekryterar personer som har förmåga att medverka till en revision som uppfyller fullmäktiges och medborgarnas rättmätiga krav på oberoende, effektivitet och kompetens.

Valet av revisorer bör ske med bredast möjliga representativitet.

5.4.1 Bakgrund

De förtroendevalda revisorernas ställning och status i organisation har diskuterats i olika sammanhang. På senare tid får detta ses mot bakgrund av de uppdagade oegentligheterna inom den offentliga förvaltningen.

Redan Lokaldemokratikommittén pekade emellertid på att revisorerna inte alltid hade den politiska tyngd, erfarenhet och självständiga ställning som KL förutsätter (SOU 1993:109 s. 81). Också Förnyelsekommittén menade att de förtroendevalda revisorernas status allmänt sett måste höjas (SOU 1996:169 s. 131). Under år 1996 väcktes det också i riksdagen motioner med krav på en förstärkning av den kommunala revisionen (t.ex. mot. 1996/97:K527).

En annan fråga som hör samman med rekryteringen är revisorskårens sammansättning. Den i avsnitt 5.3.1 nämnda enkätundersökningen visade att den typiske revisorn är en man, med en ålder om 58 år. Andelen kvinnor i revisorskollegiet uppgick till 24 procent. Det kan jämföras med antalet kvinnliga ledamöter i fullmäktige som vid valet år 1994 uppgick till 48 procent. Den yngre generationen (18—35 år) är också underrepresenterad med endast tre procent av ledamöterna. Beträffande revisorskårens etniska sammansättning saknas uppgifter.

5.4.2 Skälen för kommitténs bedömning

Inte minst de under de senaste åren uppdagade oegentligheterna inom kommunal förvaltning visar att det finns behov av en stark och effektiv kommunal revision. Detta är av stor betydelse för medborgarnas tilltro till rättssäkerhet och demokrati. En effektiv kommunal revision måste, enligt vår uppfattning, kännetecknas av oberoende och opartiskhet om inte trovärdigheten skall gå förlorad. Samtidigt krävs av revisorerna kunskap om det politiska systemet, om kommunal verksamhet och också förankring i dessa. I praktiken kan det vara svårt att finna personer med dessa delvis motstående egenskaper. För att systemet med förtroendevalda revisorer skall kunna bibehållas också i framtiden krävs dock att fullmäktige fortsättningsvis lyckas rekrytera personer som har förmåga att medverka till en revision som fyller fullmäktiges och medborgarnas rättmätiga krav på opartiskhet, effektivitet och kompetens.

Vi anser vidare att en god representativitet skall upprätthållas vid val av revisorer dels vad gäller partierna i kommunfullmäktige, dels med tanke på jämställdheten. Bred politisk sammansättning skall prägla valet av revisorer. Fullmäktige bör sträva efter att samtliga partier i fullmäktige ges möjlighet att bli representerade i revisionen.

Möjligheten att agera självständigt utgör en viss garanti mot att revisionen av taktiska skäl skulle vilja undvika vissa frågor. Det framhålls ibland, bl.a. i en motion till riksdagen (mot.1996/97:K526) som en fördel om revisionens ordförande utses från minoriteten i fullmäktige. Av den enkätundersökning som utfördes under våren 1997 bland landets landsting och större kommuner framgår att cirka hälften av de tillfrågade valt att låta ordförandeskapet i revisionen innehas av minoriteten. Rent faktiskt borde detta sakna betydelse mot bakgrund av att samtliga revisorer kan agera självständigt. För att markera revisorernas oberoende i förhållande till den politiska majoriteten förordar vi emellertid en ordning som innebär att ordföranden i revisionen utses från minoriteten.

6 Sakkunnigt biträde

6.1 De förtroendevalda revisorerna skall biträdas av sakkunniga

Vårt förslag: De förtroendevalda skall i sin granskning biträdas av sakkunniga som de själva väljer och anlitar i den omfattning som de själva bestämmer. De sakkunniga skall ha den insikt och den erfarenhet av kommunal verksamhet och kommunal revision som fordras för att fullgöra uppdraget.

Bakgrund

I KL finns inget lagreglerat krav på att de förtroendevalda revisorerna skall anlita sakkunniga biträden. Teoretiskt finns därför möjlighet att avstå från att anlita sådana. Samtliga kommuner och landsting biträds emellertid av utomstående revisorer eller anställda. En större andel av kommunerna och cirka hälften av landstingen anlitar externa konsulter. Bland de externa konsulterna är för närvarande Komrev AB den som anlitas i störst utsträckning. Komrev AB ägdes tidigare av Svenska Kommunförbundet. Numera ägs det emellertid av ett privat revisionsbolag. Det finns också ett antal andra privata revisionsbolag som biträder vid revisionen i kommuner och landsting. I 8 kommuner och ett 10-tal landsting har revisionen egna revisionskontor med egen anställd personal. Det är framför allt landsting och landets största kommuner som har valt modellen med eget kontor. Antalet anställda vid kontoren varierar från en person till ett 30-tal. Kontoren är organiserade i Starev som är ett samarbetsorgan för kommuner och landsting med egna revisionskontor. Också de som har egna kontor anlitar vid behov externa konsulter.

6.1.1 Skälen för kommitténs förslag

Kommuner och landsting är i dag stora och komplexa beslutsenheter. Ur medborgarperspektiv är det angeläget med en revision som bedrivs på ett kvalificerat sätt. Det är alldeles uppenbart att kommunernas och landstingens revision inte enbart kan skötas med de förtroendevaldas krafter. Det visar inte minst det faktum att såväl kommuner som landsting i stor omfattning och sedan länge har anlitat sakkunniga biträden i revisionen.

Av såväl trovärdighets- som effektivitetsskäl är det nödvändigt att de förtroendevalda biträds av sakkunniga. Detta framhålls också i flera motioner till riksdagen (se mot. 1996/97:K527 och 1996/97:A607). I regeringens proposition 1997/98:52 om förvaltning av kommunala pensionsmedel föreslås en ny bestämmelse i KL som innebär att fullmäktige i kommuner och landsting och kommunalförbund skall meddela särskilda föreskrifter för förvaltningen av medel avsatta för pensionsförpliktelser. I propositionen föreslås vidare bl.a. att vid revision av pensionsmedelsförvaltningen skall de förtroendevaldas ställning stärkas genom medverkan av sakkunniga med särskild sakkunskap om medelsförvaltning. Vidare pekade regeringen på att i det uppdrag denna utredning har även ingår revision av pensionsmedelsförvaltningen.

I likhet med Kommunallagsgruppen (Ds 1988:52 s. 131) och Lokaldemokratikommittén (SOU 1993:109 s. 81) föreslår vi att en bestämmelse skall införas i KL om att de förtroendevalda skall biträdas av sakkunniga som de själva väljer och anlitar i en omfattning som de, inom ramen för den av fullmäktige fastställda budgeten, själva bestämmer. Förutom att en sådan lagregel ger garantier för att de förtroendevalda revisorerna biträds av sakkunniga innebär den att det blir möjligt för kommunen att ställa upp kompetensregler för biträdet.

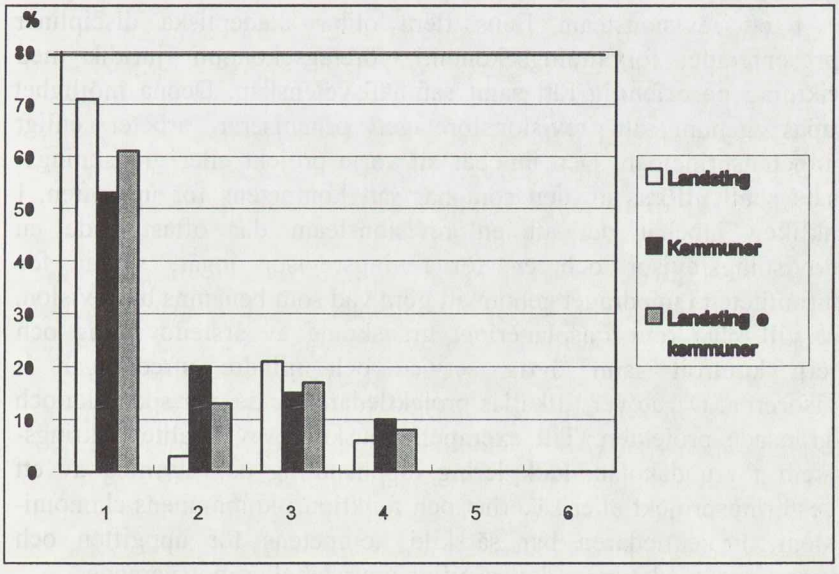
Genom den föreslagna lagregleringen åsyftas ingen förändring av den nuvarande ansvarsfördelningen mellan förtroendevalda och anställda eller anlitade konsulter. Det sakkunniga biträdets ställning är inte annorlunda än andra kommunalt anställdas eller anlitade konsulters. Det innebär att det åvilar de sakkunniga att på de förtroendevaldas uppdrag självständigt göra och redovisa sina bedömningar till de förtroendevalda revisorerna. Detta följer naturligt av de sakkunnigas yrkes- och konsultansvar. De förtroendevalda revisorerna gör bl.a. på grundval av de sakkunnigas rapporter och bedömningar sina egna bedömningar och fattar beslut. För att ge fullmäktige och nämnder ett så fullständigt bakgrunds- och beslutsunderlag som möjligt bör de sakkunnigas rapporter bifogas de förtroendevaldas skrivelser.

6.2 Det sakkunniga biträdets kompetens

6.2.1 Kartläggning av teoretisk utbildning och praktisk erfarenhet av kommunal revision hos de förtroendevaldas sakkunniga biträden

Det nuvarande systemet med förtroendevalda revisorer ställer inte upp några formella kompetenskrav vare sig på de förtroendevalda revisorerna eller på revisionen som sådan. Några regler om kompetenskrav i form av godkännande eller auktorisation motsvarande dem som t.ex. finns i ABL finns inte i KL.

I syfte att få en uppfattning om vilken teoretisk utbildning och vilken praktisk erfarenhet av kommunal revision som det sakkunniga biträdet har i dagsläget har utredningen inhämtat uppgifter från revisionskontoren i 11 landsting och 8 kommuner samt från det mest vanligt förekommande revisionsbolaget i kommuner och landsting.



Teoretisk utbildning

1. Akademisk ekonom/samhällsvetenskaplig examen.
2. Examen från akademisk förvaltningshögskola, förvaltningssocionom alternativt socionom.
3. Gymnasieutbildning i vissa fall kompletterad med högskoleutbildning.
4. Annan utbildning.

Genomgående har det sakkunniga biträdet i såväl kommuner som landsting lång praktisk erfarenhet av kommunalt revisionsarbete. I landstingen är den genomsnittliga tiden 13 år och i kommunerna är den 12 år.

Det mest vanligt förekommande revisionsbolaget i kommuner och landsting har uppgivit bl.a. följande. Sedan många år anställs enbart revisionskonsulter med akademisk examen. Titeln "revisionskonsult" är anpassad till det faktum att det är de förtroendevalda revisorerna som är de egentliga revisorerna och att revisionsbolagets revisorer är sakkunniga biträden eller experter. Relevant akademisk examen för revisionskonsulter som arbetar med redovisningsrevision är civilekonom, förvaltningsekonom eller socionom med inriktning på ekonomi och redovisning. För de revisionskonsulter som arbetar med förvaltningsrevision inom kommuner och landsting kan flera andra akademiska utbildningar vara relevanta. Några exempel är jurist, samhällsplanerare, civilingenjör, nationalekonom, statsvetare, medicinska examina.

Strategin när det gäller kompetens är att blanda de mer traditionellt inriktade ekonomerna med andra specialister. Det bedöms väsentligt att det i ett revisionsteam finns flera olika akademiska discipliner representerade; förvaltningsekonomi, företagsekonomi, juridik med inriktning på offentlig rätt samt samhällsvetenskap. Denna möjlighet skapas genom att revisionsföretaget organiserar arbetet enligt kompetensprincipen. Den innebär att varje projekt eller granskningsinsats skall utföras av den som har rätt kompetens för uppgiften. I praktiken innebär det att ett revisionsteam där oftast både en redovisningsrevisor och en förvaltningsrevisor ingår, svarar för kontinuiteten i uppdraget genom att göra vad som benämns basrevision. Det vill säga revisionsplanering, granskning av årsredovisning och intern kontroll samt övrig service och mindre utredningar åt revisorerna. Därutöver tillkallas projektledare för de mer specifika och avgränsade projekten. Till exempel granskning av kvalitetssäkringssystem i grundskolan, kalkylering, upphandling och styrning av ett investeringsprojekt eller säkerhet och funktion i kommunens ekonomisystem. Projektledaren har särskild kompetens för uppgiften och arbetar regelbundet inom det specifika området eller motsvarande.

Den generella baskompetens som krävs av alla medarbetare är kunskap om och erfarenhet av den kommunala miljön, det demokratiska styrsystemet, det legala ramverket för kommunal verksamhet och god revisionssed för kommunal revision. Detta uppnås bl.a. genom internutbildning, genom att rekrytera mera seniora medarbetare med egen erfarenhet från sektorn och genom att låta oerfarna medarbetare arbeta under handledning.

6.2.2 Utbildnings- samt praktikkrav för revisorer som skall utföra lagstadgad revision i aktiebolag m.m.

Revisionsplikt åvilar alla aktiebolag, banker och försäkringsbolag, större ekonomiska föreningar, vissa handelsbolag samt vissa stiftelser enligt den lagstiftning som gäller för de olika associationsformerna.

Behöriga att utöva lagstadgad revision i dessa är sådana revisorer eller revisionsbolag som uppfyller vissa formella krav. Det innebär att godkända eller auktoriserade revisorer skall delta i revisionen. Kraven motiveras utifrån det allmännas intresse av en kvalificerad revision som åtgärd mot bl.a. ekonomisk brottslighet.

Lagen (1995:528) om revisorer

Frågor om godkännande, auktorisation och registrering av revisorer som skall utföra lagstadgad revision prövas av Revisorsnämnden. Nämnden utövar också tillsyn över revisorer och revisionsbolag samt prövar frågor om disciplinära åtgärder (se 3 § lagen om revisorer).

För att bli godkänd eller auktoriserad revisor skall sökanden bl.a. ha avlagt revisorsexamen eller högre revisorsexamen (se 4—5 §§ lagen om revisorer).

Förordningen (1995:665) om revisorer

De utbildnings- och praktikkrav som uppställs för godkännande och auktorisation framgår av 2—6 §§ förordningen (1995:665) om revisorer.

Prov för revisorsexamen och högre revisorsexamen samt lämplighetsprov anordnas av Revisorsnämnden (se 2 § förordningen om revisorer).

Den teoretiska utbildningen för revisorsexamen och högre revisorsexamen skall omfatta följande ämnesområden:

1. räkenskaps- och förvaltningsrevision,
2. räkenskapsanalys,
3. extern redovisning,
4. koncernredovisning,
5. intern redovisning och ekonomistyrning,
6. intern revision och kontroll,

7. normer för upprättande av års- och koncernredovisning samt normer för metoder för värdering av balansposter och beräkning av resultatposter,
8. rättsliga och yrkesmässiga normer för lagstadgad revision och för dem som utför sådan revision,
9. associationsrätt,
10. lagstiftning om konkurs och obestånd samt förmögenhetsbrott,
11. beskattningsrätt,
12. civil- och handelsrätt,
13. arbetsrätt och lagstiftning om social trygghet,
14. informations- och databehandling,
15. organisationslära och nationalekonomi,
16. matematik och statistik, och
17. grundläggande principer för finansiering (se 4 § förordningen om revisorer).

För att få avlägga revisorsexamen fordras att sökanden:
1. avlagt kandidatexamen med företagsekonomisk inriktning eller med godkänt resultat genomgått annan likvärdig teoretisk utbildning, och
2. genomgått en praktisk utbildning under minst tre år, som
a) särskilt omfattar revision av årsbokslut och koncernbokslut eller liknande redovisningshandlingar, och
b) sker under handledning av godkänd eller auktoriserad revisor
(se 5 § förordningen om revisorer).

För att få avlägga högre revisorsexamen fordras att sökanden:
1. avlagt kandidatexamen om minst 160 poäng, varav minst 120 poäng omfattar de ämnesområden som avses i 4 §, eller avlagt magisterexamen med ekonomisk inriktning eller genomgått annan likvärdig teoretiska utbildning, och
2. genomgått en praktisk utbildning under minst fem år, som
a) under tre år uppfyller de krav som anges i 5 § 2 och under ytterligare två år sker under handledning av auktoriserad revisor, och
b) innefattar kvalificerad medverkan vid revision av företag som på grund av sin storlek eller av annan anledning är svåra att revidera (se 6 § förordningen om revisorer).

6.2.3 Skälen för kommitténs förslag

Revisionsuppgiften

Den kommunala revisionsuppgiften omfattar redovisningsrevision och förvaltningsrevision. Redovisningsrevisionen är den klassiska revisionsuppgiften och var länge de kommunala revisorernas huvuduppgift. Alltsedan 70-talet har emellertid olika statliga utredningar markerat att förvaltningsrevisionen skall prioriteras. Redovisningsrevisionen i kommuner och landsting syftar till att bedöma om god redovisningssed tillämpas, om räkenskaperna är rättvisande och kontrollen av förmögenhetsskyddet är tillräcklig.

Förvaltningsrevision i kommuner och landsting syftar till att bedöma om man efterlever fullmäktiges beslut och om verksamheten, inom budgetramarna och med avsedd kvalitet, uppnår de politiska målen. Andra använda begrepp för förvaltningsrevision i sektorn är verksamhetsrevision och effektivitetsrevision. Förvaltningsrevision i kommunal verksamhet kan t.ex. innebära att man granskar effektiviteten inom äldreomsorgen, rättssäkerhet i biståndshandläggning eller kvaliteten i den psykiatriska vården.

Inom företagsrevisionen har begreppet förvaltningsrevision en annan innebörd. Syftet med förvaltningsrevision i t.ex. aktiebolag är främst att klarlägga om åtgärd eller försummelse som kan föranleda skadeståndsskyldighet ligger styrelseledamot eller VD till last och om styrelseledamot eller VD annars handlat i strid mot ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordning.

Den kommunala särarten

Kommunal verksamhet är en särskild samhällssektor som bedrivs i demokratiska former under offentlig insyn. Med det demokratiska styrsystemet följer att det finns olika politiska viljor och en öppen politisk debatt.

Privat verksamhet bygger ytterst på ägandets makt. I privat företagande finns inga lagreglerade krav på att verksamheten skall bedrivas under offentlig insyn. Beträffande verksamhet som bedrivs i aktiebolagsform gäller tvärtom i stor utsträckning regler om tystnadsplikt för att skydda affärsidéer. Eftersom ägarna och samhället behöver garantier för att verksamheten bedrivs på ett ekonomiskt försvarbart och lagligt sätt behövs revisorer i dessa associationer.

Det legala ramverket för kommunal verksamhet skiljer sig från det som gäller privat företagande. För kommunal veksamhet gäller bl.a. kommunallagen, förvaltningslagen (1986:223), tryckfrihetsförord-

ningen, sekretesslagen (1980:100), arkivlagen (1990:782) och upphandlingslagen (1992:1528). Därutöver gäller speciallagar såsom socialtjänstlagen (1980:620), skollagen (1985:1100), plan- och bygglagen (1987:10) m.m.

Huvudsyftet med kommunal verksamhet är att tillhandahålla service till kommuninvånarna, dvs. att ge medborgarna verksamhet. Medlet för att kunna göra detta är pengar, skattemedel, bidrag etc. Inom näringslivet råder det omvända förhållandet. Där är målet att bereda ägarna vinst medan medlet för detta är verksamheten. Denna skillnad brukar ofta beskrivas så att för en kommun är pengarna medlet och verksamheten målet medan det i privat verksamhet är tvärtom dvs. pengarna är målet och verksamheten medlet.

Förvaltningsrevisionens speciella innebörd och vikt samt den kommunala verksamhetens särart i övrigt innebär, enligt vår uppfattning, att den privata företagssektorns kompetenskrav för revisorer inte är helt relevanta inom kommunsektorn. En auktoriserad eller godkänd revisor har för näringslivsrevision erforderlig och bred kompetens. Utbildningen består av en särskilt sammansatt civilekonomexamen om 140 akademiska poäng innefattande bl.a. juridik och företagsekonomi med inriktning på redovisning och finansiering. Erfarenheten skall avse revision av aktiebolag med spridning på uppgifter och branscher och omfatta i princip fem års heltidsarbete under ledning av en auktoriserad revisor. Att den auktoriserade revisorn vidmakthåller sin kompetens kontrolleras av Revisorsnämnden bl.a. genom krav på kontinuerlig verksamhet som revisor i aktiebolag inom olika branscher. En auktoriserad revisor kan mycket väl sakna kunskap och erfarenhet från offentlig verksamhet och dess regelverk. Å andra sidan ligger det i uttrycket god revisionssed för en auktoriserad eller godkänd revisor att denne skaffar sig god kunskap om den verksamhet som är föremål för revision. Det betyder att revisorn, med sin allmänna kompetens som grund, som metod har att sätta sig in i det specifika i den verksamhet han fått i uppdrag att granska, t.ex. kommunal verksamhet.

Vilka grundläggande kompetenskrav bör de förtroendevalda revisorernas sakkunniga biträden uppfylla?

Den övergripande revisionsuppgiften i kommuner och landsting är att granska om verksamheten efterlever fullmäktiges beslut och om verksamheten, inom budgetramarna och med avsedd kvalitet, uppnår de politiska målen. Granskningsuppgiften genomförs med såväl redovisnings- som förvaltningsrevisionella metoder.

Den kommunala förvaltningsrevisionens särart är tydlig. Utgångspunkten för den revisionella bedömningen är de mål och de riktlinjer som fullmäktige beslutat. Måluppfyllelsen avseende effektivitet och kvalitet granskas med en rad olika tekniker t.ex. intervjuer, enkätundersökningar, statistisk analys, produktivitetsmätningar m.m. Granskningarna kan i vissa fall ställa krav på särskild kompetens. Således kan det finnas behov av revisorer som har yrkesbakgrund inom socialtjänsten, skolan, hälso- och sjukvård m.m. Dessa personer har ofta en omfattande yrkesmässig bredd vilken är en god grund för utvärderingar och analyser inom den kommunala verksamheten. Den grundläggande kompetensen som krävs för att utföra kommunal förvaltningsrevision är dock, enligt vår uppfattning, att revisorn har en allmän kompetens för utredningsarbete, metodkunskaper för kommunal förvaltningsrevision och grundkunskaper och erfarenheter för förståelse av den kommunala verksamheten.

Också redovisningsrevisionen i kommuner och landsting bör, enligt vår uppfattning, genomföras med ett förvaltningsrevisionellt perspektiv. Detta ger också redovisningsrevisionen en kommunal särprägel. Att bedöma om räkenskaperna är rättvisande, om god redovisningssed tillämpas och om kontrollen av förmögenhetsskyddet är tillräcklig kräver givetvis hög kompetens inom områdena för redovisning, finansiering, skatterätt etc. För denna del av uppdraget utgör den kompetens som godkända eller auktoriserade revisorer har delvis en relevant bakgrund. Detta är dock, enligt vår uppfattning, inte tillräckligt. När man i kommunala sammanhang exempelvis granskar verifikationer t.ex. en faktura, bör granskningen gälla inte bara om momsen är korrekt redovisad och om attest och kontering har skett på rätt sätt. I kommunala sammanhang skall också ifrågasättas om kostnaden redovisas på rätt nämnd, om den avser en verksamhet som fullmäktige har beslutat om etc. Också för den redovisningrevisionella granskningen krävs att revisorn, utöver traditionell redovisningsrevisionell kompetens, har grundkunskaper och erfarenheter för förståelse av den kommunala verksamheten.

Kompetenskraven bör enligt vår uppfattning omfatta revisionsuppgiften i sin helhet. Om kompetenskrav endast skulle ställas upp beträffande t.ex. redovisningsrevision skulle detta kunna leda till en icke önskvärd uppdelning av revisionen i en professionell redovisningsrevision och en politisk effektivitetsrevision. I en sådan situation är det vår uppfattning att förutsättningarna för helhetsbedömningar försvåras.

Ett annat skäl är att det såväl sakligt som teoretiskt är svårt att särskilja de båda uppgifterna. Redovisningsrevisionen i kommuner och landsting är ett fundament vid de förvaltningsrevisionella bedömningarna. Redovisningsrevisionen ger den grundinformation och underlag

som krävs för de förvaltningsrevisionella bedömningarna. Å andra sidan bör den redovisningsrevisionella uppgiften utföras också med beaktande av förvaltningsrevisionella aspekter.

Bör det införas ett lagreglerat krav på certifiering av de förtroendevaldas sakkunniga biträden?

Revision av kommuner och landsting kräver, enligt vår uppfattning, en speciell kompetens vars grundläggande beståndsdelar utgörs av kunskap om kommunal verksamhet, förvaltning, styrsystem, den lagstiftning som styr kommunal verksamhet och vad som är god revisionssed för kommunal revision. Vi anser att detta gäller såväl den redovisningsrevisionella som den förvaltningsrevisionella uppgiften. Dessutom krävs relevant metodkunskap avseende kommunal redovisningsrevision och kommunal förvaltningsrevision.

Ett lagreglerat krav på certifiering av de revisorer som skall granska kommuner och landsting skulle otvivelaktigt vara en väg att säkerställa att det sakkunniga biträdet har denna grundläggande och för kommunal verksamhet erforderliga kompetensen och erfarenheten.

Å andra sidan bygger den kommunala organisationen på principerna om kommunal demokrati och kommunal självstyrelse. Kommunallagen ger de enskilda kommunerna stor frihet att organisera sin förvaltning, vilken givetvis inkluderar revisionen, enligt vad som stämmer bäst med de lokala förutsättningarna. Kommuner och landsting är stora och komplexa enheter. Förhållandena varierar mellan kommunerna, landstingen och över tiden. Ett lagreglerat krav på certifiering skulle kortsiktigt kunna inskränka såväl kommunernas och landstingens valfrihet som flexibiliteten i systemet. Fråga är om ett lagreglerat krav på certifiering skulle innebära så positiva effekter för den kommunala revisionen att dessa inskränkningar ändå kan anses motiverade.

Ett motiv för certifiering skulle, enligt vår uppfattning, vara att man skulle kunna komma till rätta med eventuella kompetensproblem hos det sakkunniga biträdet. Av de uppgifter som utredningen inhämtat från 11 landsting och de åtta största kommunerna samt från det privata revisionsbolag som är mest vanligt förekommande i kommuner och landsting, framgår att det sakkunniga biträdet redan i dag i huvudsak har en teoretisk grundutbildning och praktisk erfarenhet av kommunal verksamhet som överensstämmer med den kompetensprofil som vi anser är erforderlig vid revision i kommuner och landsting. Vi bedömer därför att ett lagreglerat krav på certifiering i nuläget inte på något påtagligt sätt skulle medverka till en höjning av kompetensen hos det sakkunniga biträdet.

En för kommunal revision särskild certifiering skulle med stor sannolikhet, i och för sig, medverka till att höja statusen för det sakkunniga biträdet i kommuner och landsting och därigenom också för de förtroendevalda revisorerna. Enligt vad utredningen inhämtat förs emellertid diskussioner både inom Starev och bland de privata revisionsbolagen om att på frivillig väg inom branschen formalisera kompetenskraven och att inrätta certifieringsprogram.

Det är vår uppfattning att kvalitetssäkringsarbete och certifiering som utförs i branschens egen regi har goda förutsättningar att främja det sakkunniga biträdets kvalitetsutveckling och därigenom på sikt medverka till en höjning av det sakkunniga biträdets status. Mot bakgrund av att det sakkunniga biträdet i nuläget bedöms ha tillfredsställande kompetens och mot bakgrund av de initiativ som branschen på frivillig väg har tagit i certifieringsfrågan anser vi att det finns skäl att avvakta effekterna av dessa åtgärder. Vidare utgår vi från att kommunerna självständigt beaktar kraven på den för kommunalrevision erforderliga kompetensen. Vi är därför inte beredda att nu föreslå något certifieringskrav för det sakkunniga biträdet. Visar det sig att branschens åtgärder inte är tillräckliga för att också på sikt garantera att det sakkunniga biträdet har erforderlig kompetens eller att kommuner och landsting inte beaktar kraven på särskild kommunal kompetens hos det sakkunniga biträdet kan det finnas skäl att på nytt överväga frågan om ett lagreglerat krav på certifiering.

Däremot anser vi att det är viktigt att i lagen markera att det för revision av kommunal verksamhet krävs en speciell kompetens. För att tydliggöra detta anser vi att det i KL bör föras in en regel som innebär att det sakkunniga biträdet skall ha erforderlig kompetens och erfarenhet av revision av kommunal verksamhet.

För att främja en utveckling av den speciella kommunrevisionella kompetensen anser vi att det finns behov av att närmare konkretisera kompetenskraven. Detta bör kunna ske genom att Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet tillhandahåller upphandlingsstöd.

7 Åtgärder för att stärka revisorernas ställning

7.1 Precisering av revisionsuppgiften

Vårt förslag: Samtliga delar av det kommunala verksamhetsområdet skall årligen bli föremål för revisorernas granskning.

7.1.1 Bakgrund

Av 9 kap. 7 § KL framgår att revisorerna skall granska all kommunal verksamhet i en omfattning som följer av god revisionssed.

I den av Landstingsförbundet och Svenska Kommunförbundet framtagna skriften "God revisionssed i kommunal verksamhet" utvecklas vad som avses med begreppet god revisionssed i avseende på granskningens omfattning. I avsnitt 2.3, s. 6 sägs bl.a. följande.

> Revisorerna granskar hela den kommunala verksamheten. Revisorerna planerar sin verksamhet så att samtliga delar av det kommunala verksamhetsområdet berörs av årets granskning. För att all verksamhet skall anses ha granskats måste viss verksamhet ha följts upp och granskats översiktligt i någon form under granskningsåret. Planeringen av granskningen görs utifrån kriterierna väsentlighet och risk och med tanke på helheten. Revisorernas granskningar kan indelas i översiktliga granskningar och djupgranskningar. I de översiktliga granskningarna ingår bl.a. verksamhetsuppföljning via protokollen och budgetuppföljning på nämndnivå. I uppföljningar ingår bl.a. avstämning av årsredovisningen. Med djupgranskning avses att revisorerna djupgående granskar hela eller delar av verksamheten och analyserar och bedömer

verksamheten utifrån särskilt viktiga faktorer som produktivitet, effektivitet, kvalitet och måluppfyllelse.

Revisorernas ekonomiska resurser

En fråga som direkt hör samman med omfattningen av revisorernas granskning är revisorernas ekonomiska resurser.

I den enkätundersökning som genomfördes inför revisionskonferensen för landsting år 1997 i Uppsala och den 49:e kommunala revisionskonferensen år 1997 i Göteborg lät man bl.a. genomföra en undersökning av revisorernas resurser.

Enkätundersökningen omfattar revision av verksamhet i 20 kommuner och 20 landsting som berör ca 7 miljoner landstingsinvånare och 3 miljoner kommuninnevånare. Undersökningen visar att revisionen i genomsnitt kostar kommuninnevånarna drygt 20 kr och landstingsinvånaren drygt 10 kr per år. Kostnaden varierar från 7 kr till 18 kr i landstingen och från 12 kr till 32 kr i kommunerna. Den sammanlagda kostnaden för revision motsvarar cirka 0,7 promille av landstingens och kommunernas totala bruttokostnader.

I enkätundersökningen konstateras att det inte finns något ekonomiskt nyckeltal som för bedömning av revisionsresurser är det allmänt vedertagna. Revisionens resurser har därför belysts med en rad jämförelsetal

Basuppgift: Faktiskt revisionsanslag för landsting och kommun (1996)

Nyckeltal: Revisionsanslag per mkr bruttokostnad.
Revisionsanslag per anställd och invånare.
Revisionsanslag per mkr bruttoomslutning.

Kommunerna

Kommun	Revisions anslag tkr	Revanslag / bruttokost	Rev anslag per anställd	Rev anslag per invånare	Rev anslag / omslutning
	tkr	kr	kr	kr	kr
Stockholm	23 066	922	489	32	314
Lund	2 520	873	406		26 903
Borås	2 755	863	224	29	936
Kristianstad	1 848	830	413	25	869
Gotland*	2 167	820	357	37	804
Gävle	2 120	750	291	23	501
Södertälje	1 800	737	373	22	532
Helsingborg	2 601	727	448	23	635
Växjö	1 654	710	354	23	1 142
Uppsala	3 696	707	376	20	440
Västerås	2 550	693	309	21	461
Norrköping	2 680	662	383	22	656
Göteborg*	14 593	628	312	32	801
Malmö*	6 702	575	290	27	707
Luleå	1 268	565	225	18	364
Skellefteå	1 398	546	217	19	237
Karlstad	1 539	520	256	19	395
Eskilstuna	1 298	504	198	15	426
Örebro	1 928	470	203	16	496
Linköping	1 563	420	229	12	237

*Dessa landsting har såväl landstings- som kommunuppgifter.Genom att reducera nyckeltalet revisionsanslag per invånare med motsvarande medelvärde för landstingsgruppen, 11 kar, erhålls ett jämförbart tal.

Landstingen

Landsting	Revisions anslag tkr	Revanslag /bruttokost	Rev anslag per anställd	Rev anslag per invånare	Rev anslag / omslutning
	tkr	kr	kr	kr	kr
Norrbotten	4 729	1 210	–	18	1 331
Västerbotten	4 250	1 069	477	16	1 427
Jämtland	2 337	1 051	608	17	1 774
Stockholm	27 281	995	614	16	1 339
Dalarna	3 458	927	443	12	1 422
Örebro	3 560	888	467	13	1 002
Östergötland	4 430	863	415	11	1 094
Kalmar	2 585	853	501	11	1 027
Jönköping	3 070	820	408	10	862
Kristianstad	3 436	790	393	12	1 388
Älvsborg	4 050	761	544	9	1 004
Kronoberg	1 632	748	314	9	919
Västernorrland	2 672	742	359	10	1 023
Skaraborg	2 403	736	383	9	1 366
Västmanland	2 295	730	397	9	1 193
Halland	2 293	727	341	8	666
Värmland	2 755	712	336	10	1 255
Gävleborg	2 783	709	338	10	1 188
Bohus	2 852	648	–	9	1 153
Uppsala	2 000	476	261	7	538

7.1.2 Skälen för kommitténs förslag

Granskningens omfattning — precisering av revisionsuppgiften

Av lagregeln om revisorernas uppgifter framgår att revisorernas granskning av all kommunal verksamhet skall ske i en omfattning som uppfyller kraven på god revisionssed.

Av lagregeln framgår inte om god revisionssed i avseende på granskningens omfattning innebär att granskningen av nämnderna skall ske årligen eller om det t.ex. är tillräckligt att varje nämnd granskas någon gång under mandatperioden. Hänvisningen till god revisionssed innebär att revisorernas egen bedömning av förhållandena i enskilda fall får avgöra omfattningen av den granskning som skall ske. Det

betyder att i vissa kommuner och landsting innebär god revisionssed att varje nämnd granskas någon gång under mandatperioden medan man i andra kommuner och landsting i begreppet god revisionssed lägger att samtliga delar av det kommunala verksamhetsområdet berörs av den årliga granskningen. Detta tyder också de stora variationerna beträffande revisionsanslag på.

Vi anser att en grundförutsättning för en tillförlitlig kommunal revision, och ytterst, en effektiv kommunal verksamhet, är att samtliga delar av det kommunala verksamhetsområdet årligen blir föremål för revisorernas granskning. Vi anser inte att det är förenligt med god revisionssed om viss eller vissa delar av verksamheten granskas någon gång under mandatperioden. Detta innebär dock inte något ställningstagande till den exakta omfattningen av den årliga revisionsinsatsen eller till frågan om var tyngdpunkten i granskningarna skall läggas. Sådana prioriteringsfrågor får avgöras mot bakgrund av revisorernas risk- och väsentlighetsananlys.

Att granskningen skall vara årlig är logiskt mot bakgrund av att fullmäktiges ansvarsprövning sker årligen. Fullmäktiges ansvarsprövning avser all verksamhet. Ansvarsprövningen grundas på revisionsberättelsen. Berörs inte all kommunal verksamhet på något sätt av den årliga granskningen betyder det att fullmäktiges beslut i ansvarsfrihetsfrågan grundas på ett ofullständigt underlag.

Landstingsförbundets och Svenska Kommunförbundets skrift "God revisionssed vid kommunal verksamhet" uttrycks att det i begreppet god redovisningssed ligger att samtliga delar av det kommunala verksamhetsområdet skall beröras av den årliga granskningen. Med tanke på denna skrifts spridning finns det anledning att utgå från att man i många kommuner och landsting redan i dag genomför årlig granskning av all kommunal verksamhet.

Vi anser emellertid att det är viktigt att i lagen ange en miniminivå för granskningens omfattning. Vi anser därför att man i KL bör föra in ett krav att revisionen av all kommunal verksamhet skall vara årlig.

En årlig granskning skapar förutsättningar för en tillförlitlig kommunal revision och därmed en effektiv kommunal verksamhet. De kostnader som en årlig revision innebär kan, åtminstone på sikt, antas uppvägas av de effektivitetsvinster som går att göra i en organisation med god kontroll.

En annan fördel med den förslagna regleringen är att den stärker revisorernas självständiga ställning vid behandlingen av revisorernas budget. Ett lagreglerat krav på årlig revision innebär att revisorerna måste tillförsäkras sådana ekonomiska resurser att detta går att genomföra. För att tydliggöra att granskningen skall ske årligen föreslår

vi att bestämmelsen om revisorernas uppgifter preciseras i detta avseende.

Revisorernas ekonomiska resurser

För att kunna utföra en oberoende revision måste revisorerna få tillräckliga ekonomiska resurser till sitt förfogande. Frågan om det finns ekonomiska möjligheter att genomföra revisionen enligt de förutsättningar som bör gälla kan, i enlighet med nuvarande ordning i KL, avgöras genom en hänvisning till professionella värderingar och yrkesetik, dvs. god revisionssed, väsentlighet och risk m.m. En annan möjlighet är att t.ex. lagreglera om ett golv för resursinsatserna baserat på t.ex. antalet invånare i kommunen eller landstinget eller storleken på kommunens eller landstingets budgetomslutning. Behovet av anslag varierar emellertid mellan kommunerna. Det är inte bara beroende på vilken storlek kommunen har. Vi menar att en välfungerande kommun kan ha lägre kostnader för revisionen än en kommun av motsvarande storlek men med en revision som fungerar sämre. Anslagsbehovet för en och samma kommun är heller inte statiskt utan varierar över tiden. Mot bakgrund av dessa skäl anser vi att frågan om det finns tillräckliga ekonomiska resurser bör bedömas med hänvisning till god revisionssed.

En viktig fråga i detta sammanhang är att revisorernas budgetberedningen är objektiv. Detta tog bl.a. Kommunallagsgruppen fasta på och anförde följande (Ds 1988:52 s. 131).

> Det är viktigt att resurserna är sådana att revisionsarbetet kan bli effektivt. Vi vill därför framhålla vikten av att budgetberedningen av revisorernas anslag är objektiv. För att revisorernas oberoende ställning inte skall rubbas är det angeläget att inte någon ledamot av styrelsen eller annan nämnd deltar i denna beredning... en lämplig lösning kan vara att fullmäktiges presidium eller ett särskilt av fullmäktige tillsatt beredningsorgan, bestående av fullmäktigeledamöter eller revisorer eller bådadera svarar för budgetberedningen av revisionsanslaget i stället för styrelsen.

Det är även vår uppfattning att det är av stor vikt för revisorernas oberoende ställning att beredningen av deras budget är objektiv. Av den anledningen anser vi att revisorernas förslag till budget bör beredas på särskilt sätt. Vi förordar därför att budgetberedningen sker i fullmäktiges presidium eller i ett av fullmäktige tillsatt beredningsorgan.

7.2 Initiativrätten

Vårt förslag: Varje enskild revisor får, i fullmäktige, i nämnder och i fullmäktigeberedningar, rätt att löpande under året väcka ärenden som rör granskningen.

7.2.1 Bakgrund

Revisorerna skall enligt 9 kap. 7 § KL granska all verksamhet som bedrivs inom nämndernas verksamhet i den omfattning som följer av god revisionssed. I begreppet god revisionssed anses bl.a. ligga att revisorerna rapporterar och har fortlöpande kontakter med fullmäktige, styrelser och nämnder.

Formell initiativrätt i fullmäktige har revisorerna i dag enligt 5 kap. 23 § KL endast i ärenden som rör den egna förvaltningen som har samband med revisionsuppdraget. Resultatet av sina granskningar får revisorerna redovisa i den årliga revisionsberättelsen. Den nuvarande ordningen innebär således att revisorerna inte under löpande år har rätt att väcka ärenden i fullmäktige med anledning av vad som kommit fram vid förvaltnings- och redovisningsrevisionen. Fullmäktige kan enbart behandla en framställning som rör revisionsärende om det tas upp av styrelsen eller någon annan nämnd i ett ärende. En revisor som är ledamot i fullmäktige eller någon annan ledamot kan dock väcka en motion och i denna ta med framställningen. Beträffande denna ordning anförde Lokaldemokratikommittén i sitt betänkande Förtroendevaldas ansvar vid domstolstrots och lagtrots (SOU 1993:109 s. 82) bl.a. följande.

> Vi anser det inte rimligt att revisorerna skall behöva utnyttja en sådan omväg för att föra upp viktiga frågor till fullmäktige. Fullmäktige får meddela föreskrifter för revisionen. I övrigt bestämmer revisorerna själva inriktningen och uppläggningen av revisionsarbetet. Kommuner och landsting har en betydande frihet att inom ramen för kommunallagens allmänna reglering bestämma om revisionen. Från lokaldemokratisk synpunkt är det väsentligt att bestämmanderätten över den egna organisationen och arbetssättet skall vara så vid som möjligt. Vi anser därför inte att en tvingande regel om initiativrätt för revisorerna bör införas.

Inte heller i nämnder och fullmäktigeberedningar har revisorerna enligt gällande rätt någon formell initiativrätt. Nämnderna och de anställda är

dock skyldiga att lämna revisorerna de upplysningar som behövs för revisionsarbetet (9 kap. 10 § första stycket KL). Rätten att få upplysningar anses också omfatta dem som biträder de förtroendevalda revisorerna, eftersom de handlar på revisorernas vägnar. Det föreligger vidare en skyldighet för nämnderna och deras personal att ge revisorerna tillfälle att när som helst inventera tillgångar och ta del av räkenskaper och andra handlingar (9 kap. 10 § andra stycket KL). Detsamma gäller för fullmäktigeberedningar (9 kap. 11 § KL). Revisorerna anses också ha rätt att infordra yttranden och förklaringar under den löpande granskningen från nämnder och fullmäktigeberedningar. Vidare anses det också ligga inom fullmäktiges förordningsmakt att föreskriva skyldighet för nämnderna att behandla skrivelser från revisorerna.

När det gäller revisorernas initiativrätt i nämnder och fullmäktigeberedningar anförde Lokaldemokratikommittén bl.a följande (SOU 1993:109 s. 82 och 83).

> Vid den obligatoriska laglighetsgranskningen kan revisorerna finna anledning att väcka ärenden i en nämnd eller en beredning med anledning av det som har framkommit. Visserligen kan man utgå ifrån att dessa organ i eget intresse tar upp till behandling påpekanden, erinringar och andra framställningar från revisorerna. I spända lägen eller konfliktsituationer är det inte självklart att så sker inom rimlig tid. Enligt vår mening bör en nämnd eller en fullmäktigeberedning inte under några förhållanden kunna undandra sig att behandla framställningar från revisorerna. Vi föreslår därför att revisorerna ges en i kommunallagen grundad rätt att väcka ärenden som gäller granskningen i nämnder och fullmäktigeberedningar.

Av remissammanställningen beträffande Lokaldemokratiutredningens delbetänkande framgår inte att några invändningar restes mot förslaget. Förslaget ledde emellertid inte till lagstiftning med den motiveringen att den kommunala revisionen skulle ses över i ett sammanhang vid ett senare tillfälle (se prop. 1993/94:188 s. 34 och 35).

Det kan vidare anmärkas att Göteborgs kommunfullmäktige genom beslut den 6 november 1997, § 6, gav kommunens revisorer möjlighet att löpande initiera ärenden i kommunfullmäktige i frågor som rör den löpande granskningen av stadens nämnder och styrelser. Beslutet, som överklagades, upphävdes av länsrätten i Göteborg i beslut den 27 mars 1998. Som skäl angavs bl.a. följande.

> En sådan initiativrätt för kommunala revisorer som beslutet avser, går enligt länsrättens mening utöver den lagstadgade initiativrätten i kommunallagens 5 kapitel och kan inte heller

innefattas i revisionsreglementet i 9 kap. 18 § KL. Kommunen har uppgett att beslutet har tillkommit i avvaktan på en lagändring. Frågan om revisorernas initiativrätt är således för tidigt väckt och saknar stöd i nu gällande lagstiftning. Mot bakgrund härav finner länsrätten att det överklagade beslutet skall upphävas.

7.2.2 Skälen för kommitténs förslag

Initiativrätt i fullmäktige

Den nuvarande ordningen innebär att revisor under löpande år inte har rätt att föra upp ärenden till fullmäktige med anledning av vad som kommit fram vid förvaltnings- eller redovisningsrevisionen. För att löpande under året kunna väcka ärenden i fullmäktige måste revisorn antingen själv vara medlem i fullmäktige och väcka en motion eller så måste en annan ledamot väcka en motion.Vi anser inte att det är en tillfredsställande ordning att revisorn i sin egenskap av revisor inte själv får väcka ärenden i fullmäktige. Vi anser därför att varje revisor skall ges en rätt att i fullmäktige löpande under året väcka ärenden som rör granskningen i nämnder och fullmäktigeberedningar. Man kan överväga om initiativrätten skall göras beroende av föreskrifter från fullmäktige eller om den skall vara ovillkorlig och lagreglerad. Lokaldemokratiska skäl talar för en fakultativ initiativrätt. Vi anser emellertid att det är viktigt att markera revisorernas självständiga ställning gentemot uppdragsgivaren. Av detta skäl anser vi att initiativrätten inte skall vara beroende av föreskrifter från fullmäktige utan vara ovillkorlig och lagreglerad. Vi föreslår således att revisorerna ges en i KL grundad rätt att löpande under året väcka ärenden som gäller granskningen i nämnder och fullmäktigeberedningar.

Vilka ärenden skall initiativrätten omfatta?

Initiativrätten skall vara ett instrument som revisorerna kan använda för att snabbt kunna väcka ärenden i fullmäktige med anledning av frågor som uppkommit i granskningsarbetet. Initiativrätten kan t.ex. avse förhållanden som framkommit vid granskningen och som föranlett anmärkningar, påpekanden eller förslag i revisionsberättelsen. Beroende på omständigheterna i det enskilda fallet tänker vi oss att revisorerna kan väcka ärenden enbart för debatt men också att det kan röra sig om sådana ärenden där revisorerna anser att fullmäktige bör fatta ett beslut i ärenden och också lämnat förslag till beslut. Revisorns uppdrag är i

grunden ett politiskt uppdrag. Revisorerna bör emellertid skilja revisionsfrågor från de frågor som skall behandlas partipolitiskt. Vi vill i detta sammanhang understryka vikten av att revisorerna vid utnyttjandet av initiativrätten iakttar kravet på opartiskhet så att initiativrätten inte utnyttjas i partipolitiska syften. De ärenden som väcks på detta sätt kan inte leda till att frågan om ansvarsfrihet skall prövas löpande under året. Ansvarsprövningen skall som hittills vara kopplad till avgivandet av revisionsberättelsen och prövas en gång per år.

Fullmäktiges hantering

Enligt 5 kap. 26 § KL skall innan ett ärende avgörs av fullmäktige detta ha beretts antingen av en nämnd vars verksamhetsområde ärendet berör eller av en fullmäktigeberedning.

Enligt 5 kap. 28 § KL skall styrelsen alltid ges tillfälle att yttra sig i ett ärende som har beretts antingen av en annan nämnd eller även fullmäktigeberedning. Styrelsen skall lägga fram förslag till beslut i ett ärende, om inte någon annan nämnd eller en fullmäktigeberedning har gjort det.

Enligt 5 kap. 31 § KL får fullmäktige dock behandla revisionsberättelsen utan föregående beredning.

Av 5 kap. 32 § KL framgår att ett brådskande ärende får avgöras trots att ärendet inte har beretts, om samtliga närvarande ledamöter är ense om beslutet.

Genom den nu föreslagna initiativrätten vill vi skapa förutsättningar för revisorerna att snabbt och utan omvägar få väcka och behandla ärenden i fullmäktige.

Vi tänker oss att de frågor som initieras skall ha uppkommit i revisorernas granskningsarbete. Det är då också naturligt att tänka sig att kommunikation har ägt rum med den berörda nämnden. De frågor som under löpande år väcks kan komma att vara besläktade med de ärenden som tas upp i revisionsberättelsen som enligt den nuvarande ordningen inte omfattas av någon lagreglerad beredningsplikt. Fullmäktige skall, enligt 9 kap. 16 § KL, dock inhämta förklaringar över de anmärkningar som har framställts i revisionsberättelsen. Dessa omständigheter i förening med intresset av att frågorna skall få en snabb behandling gör att det kan övervägas om också de frågor som väcks genom den föreslagen initiativrätten, i likhet med revisionsberättelsen, skall få avgöras av fullmäktige utan ett lagreglerat krav på beredning. Ett sådant krav skulle i vissa spända lägen kunna innebära att en ovillig nämnd kan förhala ärendet vilket i sin tur skulle kunna

minska initiativrättens styrka. Å andra sidan är inte syftet med den föreslagna initiativrätten att ärendena skall utmynna i en ansvarsprövning. Tanken är i stället att revisorerna på motsvarande sätt som nämnder och ledamöter i nämnder skall ges en möjlighet att utan omvägar väcka ärenden med förslag till åtgärder. Av kommunaldemokratiska skäl och av effektivitetsskäl anser vi därför att det också vad beträffar de ärenden som väcks av revisorerna bör uppställas krav på att fullmäktige, på samma sätt som gäller andra i fullmäktige väckta ärenden, har ett tillförlitligt och allsidigt belyst underlag för sitt beslut. Vi anser därför att KL:s regler om beredningsplikt skall omfatta även dessa ärenden. Kravet på beredning omfattar givetvis inte de ärenden som revisorerna väcker enbart för debatt. Beredningskravet avser sådana ärenden där beslut skall fattas i sak. Vidare är att märka att fullmäktige enligt 5 kap. 32 § KL i brådskande fall har möjlighet att avgöra ett ärende utan föregående beredning.

Initiativrätt i nämnder och fullmäktigeberedningar

Ledamöter i nämnderna har enligt 4 kap. 17 § KL möjlighet att väcka ärenden i nämnderna. Revisorerna har inte enligt vad som nu gäller någon lagreglerad möjlighet att väcka ärenden i nämnderna. I sitt granskningsarbete kan revisorerna finna anledning att väcka ärenden i en nämnd eller en beredning med anledning av vad som kommit fram. Såsom Lokaldemokratikommittén anfört (se avsnitt 7.2.1) kan man i de flesta fall utgå ifrån att nämnderna i eget intresse tar upp frågan till behandling. I spända lägen eller i konfliktsituationer är det dock inte självklart att så sker inom rimlig tid. I likhet med Lokaldemokratikommittén anser vi att en nämnd eller en fullmäktigeberedning inte under några förhållanden skall kunna undandra sig att behandla framställningar från revisorerna. Varje revisor bör därför ges möjlighet att i nämnder och fullmäktigeberedningar väcka ärenden som uppkommit med anledning av granskningen.Vi föreslår sålunda att det införs en lagreglerad rättighet för revisorerna att i nämnder och fullmäktigeberedningar väcka ärenden som uppkommit med anledning av granskningen. På motsvarande sätt som angetts beträffande initiativrätten i fullmäktige får understrykas att revisorerna vid nyttjandet av initiativrätten iakttar kravet på opartiskhet så att initiativrätten inte utnyttjas i partipolitiska syften.

7.3 Revisorernas rätt till upplysningar

Vårt förslag: Revisorernas rätt till upplysningar utvidgas till att omfatta också enskilda förtroendevalda i styrelsen, övriga nämnder och fullmäktigeberedningar.

7.3.1 Bakgrund

För att revisionsuppdraget skall kunna fullgöras på avsett sätt måste revisorerna få tillgång till information om hur verksamheten faktiskt bedrivits. Nämnderna och deras anställda är därför enligt 9 kap. 10 § KL skyldiga att lämna revisorerna de upplysningar som behövs för revisionsarbetet. Revisorerna har dessutom rätt att enligt samma lagrum inventera nämndernas tillgångar liksom att ta del av deras räkenskaper och andra handlingar som berör verksamheten. Skyldigheten att till revisorerna lämna uppgifter om verksamheten gäller också för fullmäktigeberedningar (9 kap.11 § KL).

7.3.2 Skälen för kommitténs förslag

Av 9 kap. 10 § KL framgår att nämnderna och de anställda är skyldiga att lämna upplysningar till revisorerna. Det har visat sig att den nuvarande lagtextens utformning gett upphov till oklarheter om huruvida upplysningsskyldigheten enbart gäller kollektivt för nämnden eller om det också gäller en individuell upplysningsskyldighet för den enskilde ledamoten i nämnden. Denna oklarhet har ibland fått otillfredsställande följder. Det har sålunda hänt att enskilda nämndledamöter vägrat lämna upplysningar och i stället krävt att revisorerna skall fråga nämnden. Det är inte tillfredsställande att revisorerna inte direkt kan få upplysningar från den nämndledamot som närmast bör svara på en fråga. Revisorerna behöver kanske höra just t.ex. ordföranden eller någon annan enskild ledamot om en händelse. Det är då inte rimligt att denne kan hänvisa till nämnden. Det finns därför ett behov av att komplettera den nuvarande regeln om upplysningsskyldighet med en regel som uttrycker att upplysningsskyldigheten också gäller för de enskilda förtroendevalda. Eftersom revisionsansvaret enligt nuvarande ordning är såväl kollektivt som individuellt (se 9 kap. 15 §) är det, enligt kommitténs mening, logiskt att också upplysningsskyldigheten är individualiserad. Vi föreslår därför att den

nuvarande regeln om upplysningsskyldighet förtydligas i detta avseende.

7.4 Överlämnandet av årsredovisningen och beslut i frågan om ansvarsfrihet

Vårt förslag: Årsredovisningen skall överlämnas till fullmäktige och revisorerna snarast möjligt och senast den 15 april året efter det år som redovisningen avser.

Fullmäktige skall före utgången av juni månad året efter det år som revisionen avser besluta om ansvarsfrihet beviljas eller vägras.

7.4.1 Bakgrund

Enligt 8 kap. 19 § KL skall årsredovisningen lämnas över till fullmäktige och revisorerna snarast möjligt och senast den 1 juni året efter det år som redovisningen avser. Enligt 9 kap. 16 § KL skall fullmäktige vid ett sammanträde före utgången av året efter det år som revisionen avser besluta om ansvarsfrihet beviljas eller vägras. Fullmäktige får enligt 8 kap. 20 § KL bestämma att allmänheten får ställa frågor om årsredovisningen vid ett fullmäktigesammanträde. På grund av sambandet mellan årsredovisning, revision och dechargebehandling, dvs. frågan om ansvarsfrihet är det viktigt att årsredovisningen lämnas till revisorerna i så god tid att de hinner genomföra sitt granskningsarbete och lämna revisionsberättelsen innan fullmäktige senast skall behandla frågan om ansvarsfrihet, vilket bör ske innan fullmäktige fastställer budgeten för andra året efter redovisningsåret. Budgeten skall enligt 8 kap. 8 § KL fastställas av fullmäktige före november månads utgång. Detta är bakgrunden till bestämmelsen att årsredovisningen skall lämnas över till fullmäktige och revisorerna snarast möjligt och senast den 1 juni året efter det år som redovisningen avser.

7.4.2 Skälen för kommitténs förslag

Lämnas årsredovisningen sent leder detta till att fullmäktiges dechargebehandling ofta dröjer och att diskussionen om det ekonomis-

ka och verksamhetsmässiga resultatet sker flera månader efter det att verksamhetsåret avslutats.

För att stärka revisorernas ställning är det viktigt att verka för att diskussionen om revisorernas iakttagelser av kommunens eller landstingets ekonomi och verksamhet sker med en så god aktualitet som möjligt. Ett tidigareläggande av dechargebehandlingen möjliggör en aktuell och relevant diskussion. Det kan också stimulera allmänhetens intresse av att delta och ställa frågor på fullmäktiges sammanträden, vilket indirekt kan stärka revisorernas ställning. På grund av sambandet mellan årsredovisning, revision och dechargebehandling förutsätter emellertid ett tidigareläggande av fullmäktiges dechargebehandling att överlämnandet av årsredovisningen till revisorerna tidigareläggs.

En årsredovisning som lämnas tidigare kan ligga till grund för ställningstaganden om verksamhet och ekonomi innevarande och kommande budgetår. Revisorernas granskning av årsredovisningen och deras förslag till fullmäktige om ansvarsfrihet kan vidare utgöra att bra underlag för revisorernas planering av årets granskningsverksamhet.

Enligt aktiebolagslagen skall ordinarie bolagsstämma hållas inom sex månader efter utgången av varje räkenskapsår. I detta sammanhang skall såväl årsredovisningen som frågan om ansvarsfrihet för styrelseledamöterna som verkställande direktören behandlas. Det är vanligt förekommande att bolagsstämma hålls först under någon av vårmånaderna mars till maj. En orsak, som ofta anges, till att de kommunala årsredovisningarna överlämnas först närmare den 1 juni är att företagens årsredovisningar inte är klara tidigare. Vi vill dock framhålla att det är upp till varje enskild kommun och landsting att i egenskap av ägare genom t.ex. ägardirektiv styra tidpunkten för företagens upprättande av årsredovisningar.

En av de första kommunala årsredovisningarna avseende år 1997 beslutades av ett kommunfullmäktige den 16 mars 1998. Årsredovisningen avsåg en ordinär kommun med ca 10 000 invånare. I kommunen finns tre hel- eller delägda bolag. Det är vår uppfattning att detta visar att det är ett realistiskt krav att årsredovisningarna skall sammanställas tidigt på det nya året. Enligt 9 kap. 1 § lagen om kommunal redovisning skall kommuner och landsting upprätta delårsrapport vid minst ett tillfälle under året. Detta kommer sannolikt att underlätta arbetet med bokslutet och därmed göra det möjligt att påskynda hanteringen av årsredovisningen.

För att främja aktualiteten i diskussionen om årsredovisningen och den åtföljande dechargedebatten förelår vi därför att årsredovisningen skall lämnas till fullmäktige och revisorerna snarast möjligt och senast den 15 april året efter det år som redovisningen avser och att

fullmäktige före utgången av juni månad året efter det år som revisionen avser skall besluta om ansvarsfrihet skall beviljas eller ej.

8 Jäv

Vårt förslag: Kommunallagens regler för förtroendevalda och anställda i nämnder om sakägarjäv, intressejäv, ställföreträdarjäv, ombudsjäv och delikatessjäv skall omfatta även revisorerna.

Reglerna om verkan av jäv och om när man kan bortse från jäv görs tillämpliga också på revisorerna.

Vidare föreslår vi att det införs en bestämmelse om att de beslut som revisorerna fattar om jäv i enskilda ärenden skall tas upp i protokoll.

8.1 Inledning

Jävs- och valbarhetsbestämmelser finns till för att medborgarna skall ha förtroende för nämnden och förvaltningen. Dessa bestämmelser understryker även kravet på objektivitet och opartiskhet i nämndernas och förvaltningens handlande. Med jäv avses att en person har ett sådant förhållande till saken eller parterna att det kan äventyra hans opartiskhet vid behandlingen av ett visst ärende.

8.1.1 Jävsregeln vid revision

Jävs- och obehörighetsreglerna vid revision utgår från begreppet redovisningsskyldighet. Detta begrepp infördes i KL år 1901 och återfinns numera i 9 kap. 4 § KL. Begreppet avser både förtroendevalda och kommunalt anställda som i sin befattning är redovisningsskyldiga till kommunen eller beslutar med stöd av delegering. Regeln fastslår att den som är redovisningsskyldig till kommunen inte får vara revisor eller revisorsersättare och inte delta i val av revisor eller i handläggningen av ärenden om ansvarsfrihet för verksamheten. Regeln skall tillämpas också på make, sambo, föräldrar, barn eller syskon eller annan närstående till den redovisningsskyldige. Praxis har vidgat tolkningen av begreppet redovisningsskyldighet till att avse också ledamöter i kommunalt företags styrelse.

8.1.2 Jävsregeln för fullmäktigeledamot

Jäv föreligger enligt 5 kap. 20 § KL för fullmäktigeledamöter när ärendet personligen berör ledamoten själv, ledamotens make, sambo, föräldrar, barn eller syskon eller någon annan närstående. Paragrafen motsvarar 2 kap. 13 § i 1977 års KL. Jävsregeln i fullmäktige täcker inte alla de fall där en fullmäktigeledamot kan tänkas sätta eget eller annans intresse framför kommunens. I äldre motiv har man därför utgått från att den förtroendevalde själv frivilligt skall avstå (prop. 1953:210 s. 151). Dessa uttalanden anses alltjämt vara vägledande (Paulsson-Riberdahl-Westerling: Kommunallagen s. 199). I 5 kap. 20 § tredje stycket anges att föreskrifterna i 6 kap. 24 § andra—fjärde styckena om verkan av jäv skall tillämpas också på fullmäktige.

8.1.3 Jävsregeln för ledamöter i nämnder

Jävsregeln för kommunstyrelsen och övriga nämnder har förvaltningslagens jävsregel som förebild. Genom 1991 års KL infördes enhetliga jävsregler i KL som återfinns i 6 kap. 24—27 §§. Dessförinnan tillämpades i den specialreglerade verksamheten förvaltningslagens strängare jävsregler. Den mer inskränkta jävsregeln i 1977 års KL tillämpades i den fakultativa verksamheten. Jämfört med äldre kommunallag innebär den nu gällande jävsregeln en skärpning.

I 6 kap. 24 § KL anges att en förtroendevald eller en anställd som är jävig i ett ärende i en nämnd inte får delta eller närvara vid handläggningen av ärendet. Från jäv skall dock enligt 6 kap. 26 § KL bortses när frågan om opartiskhet uppenbart saknar betydelse.

En förtroendevald eller en anställd är enligt 6 kap. 25 § KL jävig
— om saken angår honom själv, han intar då ställning av part eller har ett sådant intresse i ärendet, som grundar besvärsrätt (sakägarjäv)
— om ärendets utgång kan väntas medföra synnerlig nytta eller skada för honom själv (intressejäv)
— om saken angår hans make, sambo, förälder, barn eller syskon eller någon annan närstående eller om ärendets utgång kan väntas medföra synnerlig nytta eller skada för sådan närstående (släktskapsjäv)
— om han eller någon närstående är ställföreträdare för den som saken angår eller för någon som kan vänta synnerlig nytta eller skada av ärendets utgång (ställföreträdarjäv)
— om han fört talan som ombud eller mot ersättning biträtt någon i saken (ombuds- resp. biträdesjäv)
— om det i övrigt finns någon särskild omständighet som är ägnad att rubba förtroendet till hans opartiskhet i ärendet (delikatessjäv).

I 6 kap. 27 § första stycket finns en betydelsefull lättnadsregel för förtroendevalda och anställda som är engagerade i kommunala företag. Där stadgas att ställföreträdarjäv och delikatessjäv inte skall anses föreligga enbart på grund av att den som handlägger ärendet är ställföreträdare för bolaget eller på annat sätt är knuten dit. Regeln gäller emellertid enbart ärenden som berör ett aktiebolag där kommunen äger minst hälften av aktierna eller en stiftelse där kommunen utser minst hälften av styrelseledamöterna. Undantaget gäller dessutom inte när en nämnd handlägger ärenden som innebär myndighetsutövning mot enskilda. Anledningen till särregleringen är att företagsdrift i egna privaträttsliga subjekt kan betraktas som ett alternativ till drift i nämndform. Nämndens uppgift i dessa fall är ofta att upprätthålla sambandet mellan bolaget och kommunen. Ärenden som berör kommunala företag där kommunen har ett starkt ägarinflytande kan inte sägas vara partsärenden i egentlig mening och några intressemotsättningar finns som regel inte mellan en nämnd och styrelsen i ett sådant företag. Att i dessa fall hävda jäv enbart på grund av dubbla engagemang har inte ansetts rimligt. Det måste alltså till någon ytterligare omständighet för att ställföreträdarjäv eller delikatessjäv skall anses föreligga (prop. 1990/91:117 s. 98 f.).

Undantaget enligt 6 kap. 27 § första stycket KL gäller inte när en nämnd handlägger ärenden som avser myndighetsutövning mot enskilda. Bakgrunden till ändringen var att 6 kap. 27 § KL i sin tidigare lydelse hade givit upphov till tillämpningsproblem på grund av att det inte gjordes någon åtskillnad mellan myndighetsutövning och andra ärendetyper. Regeringen uttalade i prop. 1993/94:188 att det fick betraktas som en principiellt oacceptabel ordning att en person kan vara förtroendevald i t.ex. en byggnadsnämnd och där bevilja bygglov åt ett bolag i vilket den förtroendevalde är VD eller annan firmatecknare. Vidare angavs att motsvarande gäller i lika hög grad de tjänstemän som både sitter med i företagets styrelse och som på delegation handlägger myndighetsutövningsärenden som rör företagen. Undantaget vad gäller ärenden som avser myndighetsutövning innebär att reglerna om ställföreträdar- och delikatessjäv gäller fullt ut i angivna fall. I de fall kommunen inte äger hälften av aktierna i ett aktiebolag eller inte utser hälften av styrelseledamöterna i en stiftelse finns inga särskilda undantagsregler för personer med dubbla engagemang. Jävsreglerna i 6 kap. 25 och 26 §§ gäller alltså fullt ut. Samma sak gäller när en kommun samverkar med någon annan i annan associationsform.

8.2 Skälen för kommitténs förslag

Allmänna utgångspunkter

Den nuvarande jävsregeln vid revision innebär att den som är redovisningsskyldig till kommunen eller landstinget inte får vara revisor eller revisorsersättare och inte delta i val av revisorer eller i handläggningen av ärenden om ansvarsfrihet för verksamheten.

Enligt vår uppfattning är den del av den nuvarande jävsbestämmelsen som stadgar att den som är redovisningsskyldig till kommunen eller landstinget inte får vara revisor snarare att beteckna som en valbarhetsbegränsande regel än som en jävsbestämmelse. Bestämmelsen innebär att en person som är redovisningsskyldig är obehörig att vara revisor. Övriga delar av paragrafen rör inte heller jäv för revisorer. Reglerna behandlar däremot vilka som är obehöriga att delta i val av revisorer och vid handläggningen av frågan om ansvarsfrihet. Dessa frågor rör handläggningen i fullmäktige.

Vid en jämförelse med andra jävsbestämmelser i KL kan man konstatera att dessa tar sikte på en persons opartiskhet i enskilda ärenden.

Någon sådan jävsregel finns inte för revisorerna. Det förhållandet t.ex. att ett enskilt ärende berör revisorn eller denne närstående förhindrar honom inte enligt KL att delta i revisionen av ärendet. I skriften "God revisionssed" s. 11 sägs emellertid att även om dejävsbestämmelser som gäller för nämnderna inte är formellt tillämpliga på revisorerna, bör de ändå tillämpas av etiska skäl.

Avsaknaden av lagbestämmelser har lett till att revisorskollegier i kommuner och landsting, i viss utsträckning och i enlighet med ovan nämnda rekommendation, analogt har tillämpat de jävsbestämmelser som gäller för nämnderna. Det har inneburit att revisorerna avstått från att delta i handläggningen av sådana ärenden till vilka de haft sådan anknytning att vederbörandes opartiskhet kunde ifrågasättas.

Vi anser att det är principiellt viktigt att man slår fast att revisorernas agerande skall präglas av objektivitet och att jävsreglerna för revisorer inte skall vara mildare än de som gäller för ledamöter och anställda i nämnder. Man bör därför på detta område, som har stor betydelse för allmänhetens tilltro till revisorernas oberoende och opartiskhet, inte helt förlita sig på att kommuner och landsting analogt tillämpar de jävsbestämmelser som gäller för nämnder.

För att bibehålla och stärka allmänhetens förtroende för revisorernas objektivitet i verksamheten anser vi att den nuvarande jävsregeln bör kompletteras med en jävsbestämmelse som tar sikte på uppkomna

frågor om jäv i enskilda ärenden. En sådan skulle fylla en brist som finns i dagens reglering.

Jävsregelns sakliga innehåll

Principiella motiv talar för att de jävsgrunder som gäller för nämnderna också skall gälla för revisorerna. Även om revisorernas granskningar inte utmynnar i löpande beslutsfattande såsom i nämnderna skall deras granskningar ytterst läggas till grund för fullmäktiges årliga beslut i ansvarsfrihetsfrågan. Vad gäller jävsgrunderna anser vi därför att revisorerna skall jämställas med ledamöter och andra som handlägger och beslutar i ärenden i nämnd. Utredningen anser därför att en hänvisning bör ske till de jävsgrunder som gäller för nämnderna.

Verkan av jäv

För att säkerställa att jävssituationer hanteras enhetligt i revisorskollegier är det av värde att ha enhetliga hanteringsregler. Närmast till hands ligger att tillämpa de regler som i detta sammanhang gäller för nämnderna.

Vid bedömningen om bestämmelserna om verkan av jäv för nämnderna också skall gälla för revisorerna är det en grundläggande olikhet mellan nämndernas och revisorernas verksamhet som bör beaktas.

Revisorerna är, i granskningsärendena, oberoende av varandra. En revisor kan inte överröstas av de andra revisorerna. I administrativa ärenden utövar emellertid revisorerna förvaltningen samfällt. Vi anser att också frågan om jäv i enskilda ärenden hör till sådana ärenden som bör hanteras samfällt av revisorerna. Följden skulle annars bli att den mot vilken jäv gjorts gällande själv skulle kunna avgöra jävsfrågan. Revisorernas beslut i jävsfrågor skall på motsvarande sätt som de beslut som revisorerna fattar om sin förvaltning tas upp i protokollform. Utredningen anser att en bestämmelse om detta skall tas in i KL. Med detta tillägg anser utredningen att det saknas skäl att ha andra regler för verkan av jäv för revisorerna än de som gäller för nämnderna. En hänvisning bör därför ske till dessa regler.

9 Revisionsansvar

Vår bedömning: Vi anser att den nuvarande ordningen där inga anställda har revisionsansvar skall behållas.

9.1 Inledning

En grundprincip i dagens kommunala revisionssystem liksom i övriga delar av den kommunala verksamheten är att det är de förtroendevalda som leder och ansvarar för den kommunala verksamheten. En följd av det nuvarande systemet är att det i dag inte är möjligt att rikta revisionsanmärkning mot t.ex. förvaltningschefer eller andra ledande tjänstemän trots de befogenheter och i vissa fall rätt att fatta beslut som nämnderna gett dem.

9.1.1 KL:s regler om revisionsansvar, nuvarande ordning och tidigare ställningstaganden

Revisorerna skall årligen i en revisionsberättelse redovisa resultatet av sin granskning avseende det föregående budgetårets förvaltning. Om revisorerna framställer en revisionsanmärkning, måste skälen till detta anges i revisionsberättelsen. Sådan anmärkning får, enligt 9 kap. 15 § KL, riktas mot nämnder och fullmäktigeberedningar samt mot enskilda förtroendevalda i sådana organ. Det individuella revisionsansvaret tillkom i och med 1991 års KL. Bakgrunden var att det förekommit att nämnder hade vägrats ansvarsfrihet, trots att en felaktighet hade begåtts av en förtroendevald och utan att nämnden hade haft kännedom om saken. Det bedömdes som rimligt att komplettera det sedvanliga kollektiva ansvaret med ett individuellt ansvar. Revisorerna kan uttala sig om huruvida de anser att fullmäktige vid vägrad ansvarsfrihet skall entlediga de förtroendevalda enligt 4 kap. 10 § KL men någon skyldighet att uttala sig därom finns inte. Fullmäktige skall inhämta förklaringar över framställda revisionsanmärkningar, varefter beslut om

ansvarsfrihet skall fattas inom angiven tidsfrist. Om ansvarsfrihet vägras, kan fullmäktige besluta att skadeståndstalan skall väckas. En nyhet i 1991 års KL var att kopplingen till en efterföljande ansvarstalan upphävdes.

De anställda hos nämnderna har inte revisionsansvar men är däremot underkastade ett arbetsrättsligt ansvar. Har en anställd fattat felaktiga beslut eller på annat sätt överskridit sina befogenheter, är det primärt en uppgift för nämnden, som bär ansvaret för verksamheten, att genom lämpliga åtgärder söka åstadkomma rättelse eller se till att det inträffade inte upprepas. Kommunallagskommittén övervägde i betänkandet Ny Kommunallag (SOU 1990:24 s.151 f.) att föreslå en utvidgning av revisionsansvaret till att omfatta också anställda. Kommittén liksom regeringen fann dock att de anställda, däribland förvaltningscheferna, inte borde omfattas av sådant ansvar. I regeringens proposition 1990/91:117 s.130 anfördes beträffande revisionsansvar för förvaltningschefer bl.a. följande.

> Förvaltningscheferna intar en särställning bland de anställda. Den pågående utvecklingen mot ökad målstyrning och de nya reglerna mot ökad målstyrning gör att förvaltningschefernas roll inom den kommunala organisationen i framtiden kommer att öka i betydelse. Även om vi inte är beredda att föreslå ett revisionsansvar för alla anställda, är detta omständigheter som talar för att man åtminstone bör överväga ett särskilt revisionsansvar för förvaltningscheferna.
>
> Ett system med revisionsansvar för förvaltningscheferna är emellertid inte heller fritt från invändningar. Det finns flera omständigheter som talar mot att man skall ålägga förvaltningscheferna ett sådant ansvar.
>
> En sådan omständighet är den koppling som finns mellan revisionsansvaret och det politiska ansvaret. Förvaltningscheferna är inte politiker. De är — och det gäller också i ett målstyrsystem — biträden åt nämnderna. Såsom underställda nämnderna ansvarar förvaltningscheferna mot dessa. Liksom övriga anställda är de också underkastade ett arbetsrättsligt ansvarssystem.
>
> Vidare skulle ett införande av revisionsansvar för förvaltningscheferna kunna medföra att de rättsligt sett uppfattas som likställda med de kommunala bolagens verkställande direktörer. De senare har ju enligt föreskrifterna i aktiebolagslagen ett revisionsansvar jämsides med ledamöterna i bolagsstyrelsen. Även om de verkställande direktörernas funktion är annorlunda genom att de svarar för bolagens fortlöpande förvaltning, skulle ett revisionsansvar för förvaltningscheferna kunna

medföra en om icke formell så i vart fall faktisk maktförskjutning från de förtroendevalda till förvaltningscheferna.

En sådan maktförskjutning är inte önskvärd. Den skulle heller inte passa in i ett målstyrt system, eftersom den grundläggande fördelningen av beslutanderätten i kommunerna och landstingen inte är ändrad i ett sådant system.

Vi anser därför att inte heller förvaltningscheferna bör ha revisionsansvar.

9.1.2 Aktuella regler på arbetsrättens, straffrättens och skadeståndsrättens område för kommunalt anställda [1]

Arbetsrättsligt ansvar för kommunalt anställda

Genom att träffa överenskommelse med arbetsgivaren om anställning i kommunen eller landstinget har arbetstagaren påtagit sig, förutom att utföra de arbetsuppgifter han anställts för, att rent allmänt uppföra sig på ett elementärt anständigt sätt och att vara hederlig och följa lagar och förordningar. De rent kommunspecifika regler som följer av t.ex. KL eller annan lagstiftning, nämndreglementen eller delegering enligt KL måste arbetsledare och arbetstagare som är kvalificerade handläggare eller som innehar högre tjänsteställning känna till och ta del av. Ordningsregler för arbetsplatsen som arbetsgivaren informerat de anställda om förutsätts samtliga arbetstagare följa. Oegentligheter härvidlag i form av fel och försummelser kan medföra disciplinära åtgärder enligt kollektivavtal eller uppsägning på grund av personliga skäl alternativt avsked för grovt åsidosättande av anställningsavtalet.

I anställningsavtalet inflyter dessutom de rättigheter och skyldigheter som följer av de kollektivavtal som tillämpas i kommuner och landsting. Av speciellt intresse i detta sammanhang är de Allmänna Bestämmelserna (AB 95) och det kommunala reseavtalet TRAKT 91.

Allmänna Bestämmelser (AB) reglerar allmänna anställningsvillkor som tillämpas för arbetstagare i kommuner och landsting. I 6 § AB — Allmänna åligganden — stadgas bl.a. följande.

> Arbetstagaren har att utföra de arbetsuppgifter som framgår av för arbetstagaren gällande anställningsavtal, och de åligganden i övrigt, som är förenade med anställningen.

[1] Avsnittet huvudsakligen hämtat från JK:s rapport om förstärkt skydd mot oegentligheter i offentlig förvaltning.

I det kommunala reseavtalet (TRAKT), som senast omförhandlades när traktamentsbeskattningen m.m. omreglerades i samband med skattereformen år 1991 för att harmonisera avtalet med skattelagstiftningen, finns mallar till lokala ordningsregler/riktlinjer som respektive kommun kan använda för att besluta om färdsätt, reseräkning m.m. och som stipulerar att reseräkning skall skrivas av kommunala arbetstagare när de varit på förrättning i tjänsten.

Disciplinära påföljder

Enligt 11 § AB förekommer två typer av disciplinära åtgärder på det kommunala området. Den arbetstagare som i anställningen gjort sig skyldig till fel och försummelse kan antingen tilldelas en skriftlig varning eller åläggas löneavdrag. Löneavdrag kan åläggas för minst en och högst trettio kalenderdagar och avdraget utgörs av en femtedel av arbetstagarens lön per kalenderdag. Andra former av bestraffningar är inte tillåtna.

Skiljande från tjänsten

För arbetstagare hos kommuner och landsting gäller lagen (1982:80) om anställningsskydd, LAS. I denna finns bestämmelser om avsked (18 § LAS) och uppsägning på grund av personliga skäl (7 § LAS). I stor utsträckning har arbetsdomstolens praxis på området varit styrande för tillämpningen i kommunerna.

Straffrättsligt ansvar

Verksamheten i det allmänna har i åtskilliga hänseenden en särskild karaktär. Myndigheternas verksamhet är av hänsyn främst till de enskilda medborgarna underkastade särskilda rättssäkerhetskrav och bedrivs i stor utsträckning med stöd av andra regler än de som gäller för privat verksamhet. Det har därför ansetts nödvändigt med särskilda straffbestämmelser för att värna om den offentliga verksamheten. I 20 kap. brottsbalken (BrB) finns straffbestämmelser som tar sikte på brott som begås av offentliga funktionärer i deras tjänsteutövning. De brott som kapitlet omfattar är tjänstefel, mutbrott och brott mot tystnadsplikt. I de fall offentliga funktionärer begår andra typer av brott tillämpas vanliga straffrättsliga regler.

Tjänstefel m.m.

Reglerna om tjänstefel finns i 20 kap. 1 § BrB. Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet vid myndighetsutövning genom handling eller underlåtenhet åsidosätter vad som gäller för uppgiften döms för tjänstefel till böter eller fängelse i högst två år.

Det som kriminaliseras är således oriktig myndighetsutövning. Det skall vara fråga om myndighetsutövning mot enskild. Myndighetsutövning tar sig uttryck i beslut eller faktiska åtgärder som grundas på samhällets maktbefogenheter. Till myndighetsutövning räknas också åtgärder som skapar rättigheter och skyldigheter, t.ex. vissa registreringsåtgärder. Det är inte bara den som meddelar eller deltar i ett beslut som innebär myndighetsutövning som kan bestraffas för tjänstefel. Även personer som biträder i exempelvis rollen som föredragande eller som ansvarar för att ett beslut expedieras kan utkrävas ansvar.

Handlandet skall bestå i en handling eller underlåtenhet som innebär att gärningsmannen åsidosätter vad som gäller för uppgiften.

Av det sagda följer bl.a. att ett felaktigt användande av statliga eller kommunal medel således normalt inte faller under bestämmelsen om tjänstefel.

Från det straffbara området undantas inte någon form av oaktsamhet. En helhetsbedömning skall dock göras om gärningen är ringa eller ej. Om gärningen är ringa skall inte dömas till ansvar. Bedömningen skall göras med utgångspunkt bl.a. i gärningsmannens befogenheter. Ju mer självständiga befogenheter denne har desto mindre är utrymmet för att bedöma gärningen som ringa. Vidare skall hänsyn tas till utbildning och yrkeserfarenhet samt till om myndighetsutövningen ägt rum under tidspress. Av stor vikt är också verksamhetens art.

För uppsåtliga brott finns särskild straffskala för grovt brott (fängelse lägst sex månader och högst sex år). Vid bedömandet om brottet är grovt skall särskilt beaktas om gärningsmannen allvarligt har missbrukat sin ställning eller om gärningen medfört allvarligt förfång eller en otillbörlig förmån som är betydande.

Från tjänstefelsansvar är undantagna ledamöter av beslutande statliga eller kommunala församlingar för åtgärder som de vidtar i denna egenskap. Regeln tar sikte främst på riksdagsmän, och ledamöter i fullmäktige. Undantaget gäller inte för ledamöter av kommunala nämnder och styrelser.

Bestämmelserna om tjänstefel är subsidiära till andra straffbestämmelser.

I 20 kap. 2 § BrB regleras mutbrott. En arbetstagare som tar emot, låter åt sig utlova eller begära muta eller annan otillbörlig belöning döms för mutbrott till böter eller fängelse i högst två år. Detsamma gäller om arbetstagaren har begått gärningen innan han fick anställningen eller efter det att han har slutat den.

Straffbestämmelsen för mutbrott omfattar, förutom arbetstagare, även ledamöter av styrelser, verk, nämnder, kommittéer eller andra sådana myndigheter som hör till staten eller till kommunen, landsting, kommunalförbund, församling, kyrklig samfällighet eller allmän försäkringskassa. Vidare omfattas bl.a. den om utövar ett uppdrag som är reglerat i författning, den som utan att inneha anställning eller uppdrag utövar myndighet samt den som i vissa andra fall på grund av förtroendeställning fått till uppgift att sköta vissa rättsliga, ekonomiska eller tekniska uppgifter.

I 20 kap. 3 § BrB föreskrivs att om någon röjer en uppgift som han är pliktig att hemlighålla enligt lag eller annan författning eller enligt förordnande eller förbehåll som har meddelats med stöd av lag eller annan författning döms för brott mot tystnadsplikt till böter eller fängelse i högst ett år. Detsamma gäller den som olovligen utnyttjar sådan hemlighet. Den som av oaktsamhet begår en sådan gärning döms till böter. I ringa fall skall dock inte dömas till ansvar. Bestämmelsen om brott mot tystnadsplikt är subsidiär i förhållande till andra straffbestämmelser.

Förmögenhetsbrott

Bland de övriga brott som tas upp i BrB är det framför allt bestämmelsen om trolöshet mot huvudman som är av intresse. I 10 kap. 5 § BrB straffbeläggs fall när någon, som på grund av förtroendeställning har fått till uppgift att för annan sköta ekonomisk angelägenhet eller självständigt handha kvalificerad teknisk uppgift eller övervaka skötseln av en sådan uppgift, missbrukar sin förtroendeställning och därigenom skadar huvudmannen. Motsvarande gäller när någon som fått till uppgift att sköta en rättslig angelägenhet för annan missbrukar sin förtroendeställning till förfång för huvudmannen. Straffet är böter eller fängelse i högst två år. Om brottet är grovt är straffet fängelse i lägst sex månader och högst sex år.

Förtroendeställningen kan avse såväl allmän som enskild tjänst. Det räcker dock inte att en anställd har en förtroendeställning utan det krävs också att han på grund av denna förtroendeställning har fått i uppgift att sköta eller övervaka skötseln av en ekonomisk eller teknisk angelägen-

het. Först då har han en sådan position att han har en möjlighet att skada sin huvudman på ett sätt som andra inte har möjlighet till.

För att det skall vara fråga om ett missbruk måste gärningen ske olovligen. Samtycke av huvudmannen utesluter alltså brott. I motsats till de flesta förmögenhetsbrott förutsätter trolöshetsbrott inte vinning för gärningsmannen. För straffansvar krävs enbart att förtroendemannen skadar huvudmannen genom sitt missbruk av förtroendeställningen. Med skada avses ekonomisk skada. Även risk för en slutlig förlust utgör skada i straffbestämmelsens mening. För att den skada som tillfogats huvudmannen skall kunna läggas till grund för straffansvar krävs dock att gärningsmannen kände till de omständigheter som bedömningen grundas på.

Trolöshet mot huvudman är ett uppsåtligt brott. Gärningsmannens uppsåt skall omfatta att han har en sådan förtroendeställning som avses i straffbestämmelsen och att han åsamkar huvudmannen förlust eller risk för förlust. När det gäller missbruk krävs inte att gärningsmannen själv uppfattar sitt handlande som ett missbruk. Det är tillräckligt att hans uppsåt omfattar de faktiska och rättsliga förhållanden på grund av vilka hans handlande objektivt sett är ett missbruk.

Bestämmelsen trolöshet mot huvudman är subsidiär till ansvarsbestämmelsen om förskingring och olovligt förfogande.

Ansvar för trolöshet mot huvudman kan aktualiseras om någon förfogar över allmänna medel på ett felaktigt sätt utan att själv tillskansa sig vinning.

Skadeståndsansvar

Särskilda lagregler om skadeståndsansvar för stat och kommun finns i 3 kap. skadeståndslagen, SkL.

Vid myndighetsutövning gäller att staten, kommunen eller landstinget skall ersätta personskada, sakskada eller ren förmögenhetsskada som vållas genom fel eller försummelse i verksamheten (se 3 kap. 2 § SkL). Av särskild betydelse är att ersättning kan utgå vid förmögenhetsskada. I detta hänseende innebär reglerna om skadestånd vid myndighetsutövning en utvidgning i förhållande till allmänna skadeståndsregler.

Utanför området för myndighetsutövning gäller alltjämt allmänna skadeståndsrättsliga regler. Enligt 3 kap. 1 § svarar offentliga arbetsgivare på samma sätt som privata arbetsgivare för person- eller sakskada som deras arbetstagare vållar genom fel eller försummelse i anställningen. Vid ren förmögenhetsskada är ansvaret mera begränsat. För att arbetsgivaren skall svara för sådan skada fordras att

arbetstagaren har vållat skadan genom brott. Om skadevållaren handlat oaktsamt men inte brottsligt gäller inte något ansvar enligt SkL för förmögenhetsskada.

SkL:s regler om skadeståndsansvar för arbetstagare gäller både för offentligt anställda och privat anställda. För skada som en arbetstagare vållar genom fel eller försummelse i anställningen är han ansvarig endast i den mån synnerliga skäl föreligger med hänsyn till handlingens beskaffenhet, arbetstagarens ställning, den skadelidandes intresse och övriga omständigheter. Kravet på synnerliga skäl innebär att utrymmet för att ålägga en arbetstagare skadeståndsansvar för fel eller försummelse i offentlig anställning är mycket begränsat. Saken kan uttryckas så att en arbetstagare som huvudregel inte blir skadeståndsansvarig om han gör sig skyldig till fel eller försummelse i anställningen. I princip gäller skadeståndsansvaret såväl person- och sakskada som ren förmögenhetsskada och ideell skada.

Skadeståndsansvaret enligt bestämmelsen kan aktualiseras i huvudsakligen två situationer. En situation är att arbetsgivaren enligt regler om principalansvar har att betala ut skadestånd till tredje man, varefter han kräver igen det utbetalade beloppet av den arbetstagare som har vållat skadan. Om t.ex. en arbetstagare gör sig skyldig till fel eller försummelse vid myndighetsutövning och arbetsgivaren betalar ut skadestånd till en enskild för uppkommen skada, kan arbetstagaren under de förutsättningar som anges i paragrafen åläggas skadeståndsansvar i förhållande till staten, kommunen eller landstinget. Den andra situationen gäller det fallet när en arbetstagare direkt har vållat sin arbetsgivare skada genom åtgärder i anställningen. Ett exempel på en sådan situation kan vara att arbetstagaren förskingrat pengar eller annan egendom från arbetsgivaren som därigenom lidit skada.

Av förarbetena till SkL framgår att förtroendevalda ledamöter i kommunala nämnder och lekmannaledamöter i statliga myndighetsstyrelser analogvis jämställs med arbetstagare och därmed omfattas av bestämmelserna om skadeståndsansvar i 4 kap. 1 § SkL. Det är alltså möjligt för staten, kommun eller ett landsting att t.ex. kräva ersättning av sådan nämnd- respektive styrelseledamöter på grund av fel eller försummelse vid myndighetsutövning. Något skadeståndsansvar för oansvarig förvaltning i allmänhet inom offentlig verksamhet kan dock knappast utkrävas med stöd av skadeståndslagens bestämmelser.

9.2 Skälen för kommitténs bedömning

Kommunallagen reglerar i dag revisionsansvaret för de förtroendevalda på ett sätt som tydligt markerar att det är dessa som har det politiska ansvaret. De anställda är biträden till de förtroendevalda. De anställda har inget direkt ansvar gentemot fullmäktige men däremot ett arbetsrättsligt ansvar.

Det kommunala förnyelsearbetet har emellertid inneburit en förskjutning i relationen ansvar och makt. Det formella politiska ansvaret kvarstår hos de förtroendevalda medan makten över ekonomiska resurser m.m. har förskjutits mot resultatenheter och i första hand till chefstjänstemän (se SOU 1996:169 s. 58 och 59). Eftersom makt och ansvar bör korrespondera kan man överväga att låta bestämmelserna om revisionsansvar omfatta även ledande tjänstemän. En sådan utvidgning skulle emellertid leda till att den starka kopplingen mellan det politiska ansvaret och revisionsansvaret försvagades. Den klara rollfördelning som råder i dag mellan förtroendevalda och anställda skulle bli oklar. Vidare skulle det, som också kommunallagsutredningen påpekat, innebära en ytterligare maktförskjutning från de förtroendevalda till de anställda. Det är också vår uppfattning att en sådan utveckling inte är önskvärd. Vi anser därför inte att revisionsansvaret skall utvidgas till att omfatta chefstjänstemännen.

10 Laglighetsprövning

Vår bedömning: Laglighetsprövning skall inte vara en lagreglerad uppgift för revisorerna. Dessa frågor skall som hittills prövas av de rättsvårdande myndigheterna.

10.1 Inledning

Det ankommer på respektive beredningsorgan att primärt bedöma lagligheten av de beslut som man föreslår att fullmäktige skall fatta. Härutöver ankommer på fullmäktiges ordförande att vägra proposition, om ett förslag enligt ordförandens bedömning skulle leda till ett olagligt beslut (5 kap. 45 KL). Enligt förarbetena har förutsatts, att stadgandet endast skall nyttjas i "uppenbara fall". Det antogs nämligen att prövningen av beslutens laglighet främst borde ankomma på förvaltningsdomstolarna.

I KL anges inte uttryckligen att revisorerna skall granska lagligheten i samband med förvaltnings- och redovisningsrevision. Många hävdar dock att detta ändå ligger inom ramen för revisorernas befogenhet och frågan om vilka möjligheter revisorerna har att granska lagligheten har diskuterats i skilda sammanhang.

10.1.1 Tidigare ställningstaganden[1]

I förarbetena till 1977 års KL berördes inte frågan om granskning av laglighet skall ligga i revisorernas uppgifter. I Kaijser-Riberdahls kommentar till lagen poängterades, att begreppet "granska" var ett övergripande begrepp och att lagtexten i övrigt beskrev revisorernas uppgifter. Häri förmodades bl.a. ingå uppgiften att granska "lagligheten i förvaltningen" (se Kaijser-Riberdahl s. 563 f.). I skrifter som härefter utfärdats av kommunförbunden framhålls att i både förvaltnings- och

[1] Avsnittet är hämtat huvudsakligen från Kommuners lag- och domstolstrots s. 270 f., av Wiweka Warnling-Nerep.

redovisningsrevision ingår att bedöma om lagar och andra föreskrifter har följts.

Frågan aktualiserades ånyo vid tillkomsten av 1991 års KL. Statkommunberedningen (Ds C 1986:16) hade tidigare övervägt möjligheten att låta revisorerna övervaka de kommunala besluten från laglighetssynpunkt innan de verkställdes, men överlät åt Kommunallagsgruppen (Ds 1988:52) att behandla inriktningen av den kommunala revisionen (se DsC 1986:16 s. 67 f. och s. 78 f.). Gruppen drog visserligen slutsatsen, att en laglighetsgranskning ingick i revisorernas arbetsuppgifter, men menade att den inte kunde få någon framträdande roll. Kommunallagsgruppen pekade på problemet att revisorerna inte behövde ha någon juridisk kompetens. Gruppen föreslog därför att KL skulle förtydligas genom föreskrifter om att revisorerna skulle biträdas av sakkunniga i den omfattning som det behövdes. Lagligheten i de kommunala besluten borde emellertid enligt utredningen i första hand prövas genom besvär eller av JO (se Ds 1988:52 s. 135 f. och s. 192).

Frågan berördes över huvud taget inte i Kommunallagskommitténs betänkande eller i propositionen (se SOU 1990:24 s. 147 f. och prop. 1990/91:117 s. 125—131. Se även SOU 1993:109 s. 74). Kommunallagskommittén hävdade dock att någon särskild föreskrift om biträde av sakkunniga inte erfordrades (se SOU 1990:24 s. 148).

Frågan behandlades också av Lokaldemokratikommittén, som framhöll betydelsen av en utvidgning av de kommunala revisorernas obligatoriska uppgifter till att även omfatta granskningen av lagligheten i nämndernas verksamhet (se SOU 1993:90 s. 178). Lokaldemokratikommittén sammanfattade det rättsliga läget på så sätt, att det inte kan hävdas, att KL "ålägger revisorerna att granska lagligheten". "Klart är emellertid" tillade kommittén "att revisorerna är oförhindrade att göra en sådan granskning på eget initiativ". Härtill kommer, att fullmäktige kan bestämma att revisorerna skall utföra en särskild laglighetsgranskning. Lokaldemokratikommittén uppehöll sig vid den omständigheten, att i kommunförbundens normalförslag till revisionsreglemente hänvisas till att laglighetsgranskning ingår i revisorernas arbete, varför man — med tanke på dessa normalförslags genomslagskraft i kommunerna — bedömdes kunna "utgå ifrån att laglighetsgranskning redan i dag är ett åliggande" för revisorerna i flertalet kommuner. Lokaldemokratikommittén, sökte sådana åtgärder mot domstols- och lagtrots som i minsta möjliga mån kunde anses inkräkta på den kommunala självstyrelsen. Kommittén framförde som sitt huvudförslag, att revisorernas laglighetsgranskning skulle göras obligatorisk. Fördelen med förslaget sammanfattades enligt följande (se SOU 1993:109 s. 78).

> Att genom bestämmelser i kommunallagen göra denna granskning obligatorisk och ge den en mera framskjuten ställning än för närvarande, skulle inte innebära någon ingripande förändring i revisorernas uppgifter och arbetsförutsättningar. En sådan utvidgad granskning ligger väl i linje med revisorernas nuvarande obligatoriska uppgifter och bör lätt kunna integreras i förvaltningsrevisionen.

Laglighetsgranskningen skulle enligt förslaget göras generell och omfatta alla former av domstolstrots och lagtrots. Granskningen skulle alltså avse hur nämnderna fullgör sina obligatoriska uppgifter enligt olika specialförfattningar samt hur tvingande regler i KL och av fullmäktige fastställda reglementen och andra interna föreskrifter följs. Fullmäktige skulle inte omfattas av förslaget, vilket närmast ansågs självskrivet (se SOU 1993:109 s. 78 och 96). Med ovan föreslagen omfattning av en obligatorisk laglighetsgranskning skulle det inte vara möjligt, som kommittén påpekade, att bibehålla den nuvarande begränsningen enligt 9 kap. 8 § KL vad avser revisorernas granskning i ärenden som innefattar myndighetsutövning. Kommittén syntes dock vackla på denna punkt för den tillade, att avsikten inte var att revisorerna "rutinmässigt skall pröva handläggningen i enskilda ärenden som innefattar myndighetsutövning", utan prövning borde alltjämt ske från allmänna utgångspunkter och vara inriktad på "beredning-, besluts- och verkställighetsrutiner och andra handläggningsfrågor inom nämnderna" (se SOU 1993:109 s. 79).

Remissinstanserna var delade i uppfattningarna om Lokaldemokratikommitténs förslag. Flera instanser, som var av en positiv grunduppfattning, ställde sig avvisande till det obligatoriska momentet. De positiva remissinstanserna hänvisade också till sådana problem som att den befintliga granskningen ofta inte är särskilt verkningsfull och att fullmäktiges åtgärder inte skulle omfattas av någon granskning (se Ds 1994:103 s. 32). Många kommuner och Svenska Kommunförbundet ifrågasatte om det verkligen var nödvändigt att lagstifta om obligatorisk laglighetsgranskning.

I Kommunalt domstolstrots och lagtrots (Ds 1995:27) framhölls, att man åtminstone för närvarande inte var beredd att föranstalta om något obligatorium. Bl.a. pekades på risken att en sådan granskning skulle komma att i alltför hög grad ta resurser från andra angelägna revisionsuppgifter. Kommunallagsgruppen, som ansåg att frågan om lagligheten i första hand borde prövas av domstolarna, pekade på problemet med de förtroendevalda revisorernas eventuellt bristande kompetens; en faktor som även berördes i samband med granskningen av Lokaldemokratikommitténs förslag. Revisorernas "demokratiska

förankring" har emellertid, påtalade Lokaldemokratikommittén, ansetts som så väsentlig att några särskilda kompetenskrav inte har uppställts. Redan den nuvarande granskningen avser ofta "komplicerade ekonomiska och verksamhetsmässiga förhållanden", förklarade kommittén, och detta utan att lagstiftaren ansett det nödvändigt att införa krav på "ekonomisk eller annan sakkunskap". Därför skulle några krav på juridisk kompetens inte heller behöva uppställas. Som förstärkning till förslaget hänvisade Lokaldemokratikommittén till "allmänna juridiska kunskaper" hos de yrkesrevisorer som ändå brukar anlitas och förevaron av kommunjurister, utomstående med "specialistkompetens", utökade resurser samt fortbildning. Härefter har också Kommunala förnyelsekommittén föreslagit en utvidgning av revisorernas uppgifter till att omfatta också laglighetsgranskning.

10.2 Skälen för kommitténs bedömning

Både Lokaldemokratikommittén och Kommunala förnyelsekommittén har framhållit betydelsen av en utvidgning av de kommunala revisorernas obligatoriska uppgifter till att även omfatta granskningen av lagligheten i nämndernas verksamhet (se SOU 1993:90 s. 178 och SOU 1996:169 s. 131). Vi är inte beredda att tillstyrka detta. Frågan om lagligheten i den kommunala förvaltningen prövas regelmässigt i beredningsarbetet. Vidare innefattas i den kommunala revisionens uppgifter en möjlighet för revisorerna att granska lagligheten av förvaltningen. Vi är dock inte beredda att tillstyrka att laglighetsgranskningen görs generell och lagreglerad. Om laglighetsgranskningen görs till en lagreglerad obligatorisk uppgift för revisorerna finns det risk för att denna uppgift kan komma att dominera på bekostnad av andra revisionella uppgifter.

Revisionens primära uppgift är och bör vara de förvaltnings- och redovisningsrevisionella uppgifterna. Till detta kommer att de laglighetsfrågor som skall granskas många gånger juridiskt kan vara mycket komplicerade. En viktig utgångspunkt vid val av revisor är kunskap om kommunal verksamhet och personliga egenskaper. Däremot ställs inga krav på vare sig ekonomiska eller juridiska kunskaper. Också en åtgärd att tillkalla den juridiska hjälp som kan behövas vid laglighetsgranskningen förutsätter många gånger ett eget juridiskt kunnande. I annat fall är risken stor att man inte upptäcker problemen. Vår uppfattning är därför att laglighetsgranskningen inte skall vara en lagreglerad obligatorisk uppgift för revisorerna utan att dessa frågor som hittills skall prövas av de rättsvårdande myndigheterna.

11 Bör det införas en skyldighet för kommunala revisorer att anmäla uppdagade brott till polis och åklagare?

Vår bedömning: Revisorerna skall inte omfattas av anmälningsskyldighet vid misstanke om brott i den kommunala verksamheten.

11.1 Bakgrund

En fråga med nära anknytning till frågan om ett förtydligat eller vidgat mandat för revisorerna att bedriva laglighetsgranskning är om en förtroendevald revisor skall vara skyldig att göra anmälan till åklagare med anledning av vad som framkommer vid revision. Bl.a. JK anger i rapporten — Förstärkt skydd mot oegentligheter i offentlig förvaltning — att denna fråga bör utredas.

En förtroendevald revisor är i dag inte skyldig att göra anmälan till polis eller åklagare om han misstänker att det begåtts något brott i den kommunala verksamheten. Om granskningsunderlaget tyder på att brott har begåtts ligger det i begreppet god revisionssed att revisorerna föreslår nämnderna eller styrelsen vilka åtgärder som lämpligen kan vidtas. Det ankommer därefter på styrelsen eller nämnden att vidta åtgärder. I praxis förutsätts ett samråd mellan revisorerna och styrelsen eller nämnden.

Propositionen 1997/98:99 Aktiebolagets organisation

I propositionen 1997/98:99 angående aktiebolagets organisation föreslås att revisorer i aktiebolag i vissa fall skall ha skyldighet att göra anmälan till åklagare. Propositionen innehåller i denna del i korthet bl.a. följande.

Om en revisor i ett aktiebolag finner att en styrelseledamot eller den verkställande direktören kan misstänkas för vissa brott inom ramen för bolagets verksamhet, skall han — om de skadliga effekterna av gärningen inte avhjälps och anmälan till åklagare eller polis inte heller sker — lämna sitt uppdrag samt själv göra anmälan till åklagare. En revisor skall vidta särskilda åtgärder när han finner att det kan misstänkas att en styrelseledamot eller den verkställande direktören har gjort sig skyldig till vissa slag av brott, främst bedrägeri-, förskingrings- och bokföringsbrott samt vissa slag av skattebrott.

Förtroenderevisor[1] i aktiebolag föreslås dock inte omfattas av den anmälningsskyldighet vid misstanke om brott i bolaget som föreslås för revisorer. I denna fråga anför regeringen följande (prop. 1997/98:99 s. 169).

> När man tar ställning till om lekmannarevisorer bör ha en motsvarande anmälningsskyldighet, måste man beakta att anmälningsskyldigheten förutsätter en viss juridisk kompetens. En lekmannarevisor — som sannolikt kommer att utses på andra meriter än sådana som grundas på viss juridisk eller ekonomisk utbildning — torde inte alltid ha sådan kompetens. Övervägande skäl talar därför enligt regeringens mening för att det inte bör införas någon anmälningsskyldighet för lekmannarevisorer. Det bör framhållas att lekmannarevisorn vid misstanke om brott givetvis är oförhindrad att lämna upplysningar om detta till revisorn. På så sätt kan en lekmannarevisors misstanke om brott ändå komma till åklagarens kännedom.

11.2 Skälen för kommitténs bedömning

En förtroendevald revisor kan i dag reagera på varje indikation på oegentligheter oavsett område och omfattning. Det torde i begreppet god revisionssed för kommunala revisorer ligga att oegentligheter följs upp och att revisorerna informerar styrelsen eller nämnder och försäkrar sig om att den vidtar åtgärder. (se "God revisionssed i kommunal verksamhet" avsnitt 3.7). Förutom lämnandet av sådan information har revisorerna möjlighet att reagera på oegentligheter genom anmärkningar i revisionsberättelsen.

[1] I prop. 1997/98:99 används beteckningen lekmannarevisor. Kommittén har dock valt att använda beteckningen förtroenderevisor (jfr mot. 1997/98:L17).

En förtroendevald revisor är i tryckfrihetsförordningens mening en myndighet och skall därför arbeta efter offentlighetsprincipen. Revisorernas uppgiftslämnande är, i likhet med övriga kommunala myndigheter, begränsad endast genom sekretesslagens bestämmelser. För sådana revisorer finns således, såsom för revisorer i aktiebolag, inga särskilda regler om tystnadsplikt som i och för sig förhindrar att saken förs vidare till polis eller åklagare. Därtill kommer att varje förtroendevald revisor är oberoende. Enligt nuvarande regler är sålunda en förtroendevald revisor oförhindrad att anmäla en uppdagad brottslig gärning till polis eller åklagare. Denna möjlighet kan vara ett verksamt medel om styrelsen eller nämnder inte vidtar några åtgärder med anledning av uppdagade brott.

Den i ABL föreslagna anmälningsskyldigheten för revisorer bygger på att dessa besitter en viss juridisk och ekonomisk kompetens. Eftersom förtroendevisorerna i aktiebolag i de flesta fall utses på andra meriter än sådana som grundar sig på juridisk eller ekonomisk kompetens har det i propositionen 1997/98:99 om aktiebolagets organisation föreslagits att dessa skall undantas från anmälningsskyldigheten. Liksom för förtroenderevisorerna i aktiebolag uppställs beträffande förtroendevalda revisorer i kommunal verksamhet i förvaltningsform inga speciella formella kompetenskrav. Den förtroendevalda revisorn i kommunal verksamhet i förvaltningsform utses på andra meriter än sådana som grundar sig på speciell juridisk eller ekonomisk kompetens. Man kan således inte utgå från att en sådan revisor har sådana djupgående kunskaper i juridik och ekonomi som krävs för att bedöma en handlings straffbarhet. Någon skyldighet för förtroendevalda revisorer att anmäla misstänkt brottslighet till polis eller åklagare bör därför inte enligt vår uppfattning införas.

12 Samordnad revision mellan kommunen/landstinget och dess företag

Vårt förslag: Kommun eller landsting skall alltid vara skyldig att utse en förtroenderevisor[1] i helägda kommunala aktiebolag. Till förtroenderevisor eller revisor i de stiftelser som kommunen eller landstinget bildar ensam skall alltid utses någon av de revisorer eller revisorsersättare som valts för granskning av styrelsen och övriga nämnders verksamhet.

En revisor i ett sådant aktiebolag, handelsbolag, ekonomisk förening och stiftelse som avses i 1 kap. 9 § sekretesslagen skall vara skyldig att lämna upplysningar till de kommunala revisorerna

Kommunens revisorer skall genom de revisorer som utsetts enligt 3 kap. 17 eller 18 § KL granska de företag där sådan eller sådana revisorer utsetts.

Revisorerna skall se till att samordning sker av rapporteringen till fullmäktige. Till de kommunala revisorernas årliga revisionsberättelser skall därför fogas de granskningsrapporter som förtroenderevisorerna enligt den i prop. 1997/98:99 föreslagna 11 kap. 6 § ABL skall avge till bolagsstämman.

12.1 Bakgrund

Kommunal verksamhet har i allt större omfattning kommit att bedrivas i privaträttsliga former. Vid utgången av år 1996 fanns det 1 596 kommunala företag där kommun eller landsting var majoritetsägare. Av de 1 482 kommunägda företagen var 86 procent aktiebolag, 9 procent stiftelse och resterande 5 procent andra associationsformer. I de kommunägda företagen omsattes ca 117 miljarder kronor. De kommunägda företagen utgör ca en fjärdedel av den samlade

[1] I prop. 1997/98:99 används beteckningen lekmannarevisor. Kommittén har dock valt att använda beteckningen förtroenderevisor (jfr mot. 1997/98:L17).

verksamhet som kommunerna ansvarar för, oavsett associationsform. Från kommunaldemokratiska utgångspunkter är det kommunala företaget att betrakta som ett instrument för kommunal verksamhet. Att man använder sig av företagsformen innebär enbart att man använder en annan form för verksamhet som principiellt kan bedrivas i kommunal förvaltningsform.

12.1.1 Bestämmelser om de kommunala företagen

Bestämmelser om de kommunala företagen återfinns på flera ställen i KL. Mest betydelsefulla är bestämmelserna i 3 kap. 16—18 §§ KL där villkoren för att utnyttja privaträttslig form anges och vilka skyldigheter som under sådana förhållanden åvilar fullmäktige. Reglerna syftar till att förbättra insynen i företagen och att knyta dem fastare till kommunen.

12.1.2 Allmänna förutsättningar för att överlämna en kommunal angelägenhet till ett företag

I 3 kap. 16 § KL anges förutsättningarna för att överlämna kommunala angelägenheter till privaträttsliga organ. Bestämmelsen innebär att den verksamhet som lämnas över till sådana skall falla inom den kommunala kompetensen. På de specialreglerade områdena får en kommunal angelägenhet i princip inte överlåtas till ett särskilt rättssubjekt om det i en författning angetts att ett visst kommunalt organ skall handha detta. I ett avslutande stycke av paragrafen fångas också upp begränsningen från regeringsformen (11 kap. 6 §) att myndighetsutövning endast får förekomma i privaträttsliga organ om stöd för detta finns i lag.

12.1.3 Helägda kommunala förtag

I 3 kap. 17 § KL regleras under vilka villkor kommunen äger överlämna vården av en kommunal angelägenhet till ett helägt aktiebolag eller till en stiftelse bildad av kommunen ensam. Fullmäktige skall då

1. fastställa det kommunala ändamålet med verksamheten
2. utse samtliga styrelseledamöter och minst en revisor
3. se till att fullmäktige får yttra sig innan sådana beslut i verksamheten som är av principiell beskaffenhet eller annars av större vikt fattas.

12.1.4 Företag där kommunen bestämmer tillsammans med annan

I 3 kap. 18 § regleras vad som skall gälla i bolag, stiftelser och föreningar där kommunen eller landstinget bestämmer tillsammans med någon annan. Beträffande dessa företag gäller att fullmäktige åläggs att se till att den juridiska personen blir bunden av de villkor som avses i 17 § i en omfattning som är rimlig med hänsyn till andelsförhållandena, verksamhetens art och omständigheterna i övrigt.

Lagens ambitioner att knyta de kommunala företagen till den kommunala organisationen fullföljs också på så sätt att de företag som behandlas i 3 kap. 17 och 18 §§ KL ges rätt att väcka ärenden i fullmäktige. En förutsättning är dock att fullmäktige beslutar att det skall få äga rum för särskilda fall (5 kap. 23 § 5 KL).

12.1.5 Kommunstyrelsens uppsiktsplikt[2]

I 6 kap. 1 § KL stadgas att kommunstyrelsen förutom att ha uppsikt över övriga nämnders verksamhet också skall ha uppsikt över verksamheten i sådana företag som avses i 3 kap. 17 och 18 §§ KL. Vilken omfattning uppsikten skall ha är inte närmare preciserat i lagen. Rimligt är dock att utgå ifrån att det innebär en fortlöpande tillsyn över verksamheten mot bakgrund av uppställda mål och andra ägardirektiv. Företagets ekonomiska utveckling är också viktig att följa. I uppsikten bör även ligga en rätt att för företagen konkretisera ägardirektiv, lämna anvisningar och göra erinringar. Vidare bör det ankomma på styrelsen att till fullmäktige föra upp frågor gällande företagen som aktualiseras om inte styrelsen kan hantera dem med stöd av egen delegation.

12.1.6 Allmänt om offentlighet och sekretess i kommunala företag[3]

I 1 kap. 9 § första stycket sekretesslagen (1980:100) anges att tryckfrihetsförordningens regler om rätt att ta del av handlingar hos myndighet i tillämpliga delar också skall gälla i företag där en kommun eller ett landsting utövar ett rättsligt bestämmande inflytande. Vidare

[2] Avsnittet hämtat huvudsakligen från Juridik för kommunala företag med huvudvikten lagd på aktiebolag av Lars Meyer och Curt Riberdahl s. 80.

[3] Avsnittet hämtat huvudsakligen från Kommunallagen, sekretesslagen och de kommunala företagen av Lena Dahlman s. 34.

skall för dessa företag vid tillämpningen av sekretesslagen jämställas med myndighet. Att offentlighetsprincipen följer av lag får till följd att bolagsordningar m.m. i företagen inte längre behöver innehålla några bestämmelser i detta ämne. Vidare innefattar företagens beslut i frågor om utlämnande myndighetsutövning, att besluten blir överklagbara, att krav ställs på diarieföring m.m.

För företag där kommunen inte utövar ett rättsligt bestämmande inflytande regleras offentlighetsprincipen enbart i KL. I 3 kap. 18 § KL stadgas att fullmäktige, när en kommunal angelägenhet överlämnas till ett sådant företag, skall verka för att allmänheten skall ha rätt att ta del av handlingar hos företaget enligt de grunder som gäller för allmänna handlingars offentlighet. Kommunallagen ställer alltså krav på att kommunen som ägare skall verka för att det i bolagsordningar eller andra för företagen bindande direktiv tas in bestämmelser om att allmänheten skall ha rätt att ta del av handlingar hos företaget. Offentlighetsprincipen gäller i dessa fall alltså inte på grund av lag, utan på grund av associationsrättsliga direktiv. Detta får till följd att tryckfrihetsförordningens regler i 2 kap. och sekretesslagen inte är direkt tillämpliga på dessa företag.

12.2 Revisionen

12.2.1 Revisionen av de kommunala företagen

I 3 kap. 17 § första stycket 2 KL föreskrivs att fullmäktige skall utse minst en revisor i ett helägt aktiebolag. Av förarbetena till KL framgår att avsikten med denna bestämmelse är att den revision som föreskrivs i ABL skall kompletteras med en förtroendemannarevision. Syftet med förtroendemannarevisionen är att de kommunala företagen skall granskas ur ett kommunalrättsligt perspektiv, dvs. utvärdera företagets verksamhet mot bakgrund av det kommunala ändamålet (prop. 1990/91:117 s. 127). Denna revisor omfattas i sin granskning av ABL:s regler och har ingen uppgift att samordna revisionen mellan kommunen och bolaget. Meningen är att det skall finnas både auktoriserade eller godkända revisorer och förtroenderevisorer. Att märka är dock att samma allmänna kompetenskrav gäller för den av fullmäktige utsedde förtroendemannarevisorn som för den auktoriserade eller godkände revisorn. ABL föreskriver att en revisor skall ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden, som med hänsyn till arten och omfånget av bolagets verksamhet fordras för uppdragets fullgörande. ABL:s kompetensregler måste därför beaktas när fullmäktige utser revisor. I detta sammanhang kan också nämnas att

en revisor som brister i fullgörandet av sitt uppdrag under vissa förutsättningar kan bli skadeståndsskyldig (15 kap. 1 och 2 §§ ABL).

12.2.2 Revisionen enligt ABL

Inom bolagsrevisionen har revisorerna att bevaka aktieägarens intressen. De har emellertid också skyldighet att i vissa avseenden tillvarata samhällets intressen och i övrigt intresset för dem som kan betecknas som bolagets borgenärer.

Lagreglerna om bolagsrevisionen finns bl.a. i 10 kap. ABL.

Revisorerna väljs av bolagsstämman. Skall man välja flera kan man bestämma att de skall utses i annan ordning, dock inte alla. Detta innebär att fullmäktige genom bestämmelse i bolagsordningen kan utse alla bolagsrevisorer utom en.

Enligt regeringens förslag i prop. 1997/98:99 om aktiebolagets organisation skall revisorernas mandatperiod vara fyra år.

I 10 kap. 2 § ABL anges de allmänna kvalifikationskraven på revisor och av 10 kap. 3 § framgår att ett aktiebolag skall ha minst en auktoriserad eller godkänd revisor.

I 10 kap. 4 § ABL anges de fall då bolagsrevisor är obehörig att inneha uppdraget. Detta gäller bl.a. ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i bolaget, vissa anställda hos bolaget och vid vissa släktskapsförhållanden. Liksom andra valbarhetsregler är syftet att revisorn inte får vara inblandad i den verksamhet som han skall granska eller vara beroende av någon av de personer som han skall granska.

I 10 kap. 5 § ABL regleras när revisorns uppdrag upphör i det enskilda fallet. Här kan anmärkas, att uppdrag som revisor kan upphöra i förtid, om revisorn eller den som utsett honom begär det. Till skillnad mot en kommunal revisor kan man alltså avsätta en bolagsrevisor under löpande mandatperiod.

Revisorernas uppgift är att granska bolagets räkenskaper, bokslut och årsredovisning samt att granska styrelsens och verkställande direktörens förvaltning i den omfattning god revisionssed bjuder. Om bolaget är moderbolag, åligger det revisorerna att också granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden. Att utforma vad som utgör god revisionssed har förutsatts ankomma på revisorsorganisationerna. Föreningen Auktoriserade Revisorer utfärdar också rekommendationer i ämnet. För att revisorerna skall kunna fullgöra sin granskningsuppgift har styrelsen och verkställande direktören ålagts skyldighet att bereda revisor tillfälle att granska

förvaltningen i den omfattning revisorn finner erforderlig samt att lämna de upplysningar han behöver.

Styrelsen har kontrollansvar över bolagets verksamhet. Revisorernas uppgift är att granska att styrelsens kontroll är tillfredsställande. Revisorerna måste själva få bestämma omfattningen av sitt arbete. I annat fall kan man inte hävda principen om att revisorerna skall vara oberoende. Revisor är emellertid skyldig att följa de särskilda föreskrifter som meddelas av bolagsstämman, om de inte strider mot lag, bolagsordning eller god revisionssed.

I lagen regleras också vad revisionsberättelsen skall innehålla. Om revisorerna funnit att åtgärd eller försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet ligger styrelseledamot eller verkställande direktör till last eller att de handlat i strid mot ABL, tillämplig årsredovisningslag eller bolagsordningen, så skall det anmärkas i berättelsen.

Revisionsberättelsen skall också innehålla uttalanden om ansvarsfrihet för styrelseledamöter och verkställande direktören. Bolagsstämman skall enligt ABL ta ställning till om den verkställande direktören skall beviljas ansvarsfrihet eller inte.

Revisorerna har närvarorätt och i vissa fall skyldighet att närvara vid bolagsstämma.

Revisorerna har tystnadsplikt gentemot utomstående och enskilda aktieägare och enskild styrelseledamot. Tystnadsplikten för en revisor innebär att revisorn är förhindrad att lämna upplysningar om bolaget till utomstående i fall detta skulle kunna vara bolaget till skada. Om bolagsstämman begär en upplysning är revisorn skyldig att lämna upplysningen, om det inte skulle skada bolaget på ett väsentligt sätt.

12.2.3 Förvaltningsrevision enligt KL och enligt ABL

Uttrycket förvaltningsrevision är gemensamt för kommunal revision och aktiebolagsrevision. Syftet är emellertid olika.

De kommunala revisorernas uppgifter beskrivs övergripande i 9 kap. 7 § KL. Av paragrafen framgår att revisorerna skall granska om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande och om den interna kontrollen är tillräcklig. Förvaltningsrevisionen syftar till att undersöka om verksamheten bedrivs i enlighet med uppställda mål och om styrning, uppföljning och utvärdering är tillräcklig. Revisorerna skall granska måluppfyllelse och effektivitet. Redovisningsrevisionen syftar till att granska om redovisningen har utförts enligt god revisionssed. I detta ingår att undersöka om de löpande och årliga

räkenskaperna är rättvisande och om nämndernas kontroll är tillräcklig. Revisorerna granskar tillförlitlighet och säkerhet i redovisningen och om god redovisningssed tillämpas. Dessutom granskar revisorerna om den interna kontroll som görs inom nämnderna är tillräcklig.

För att åstadkomma effektiv kommunal verksamhet är det naturligt att det uppställs kriterier på vad som kan anses vara effektiv förvaltning respektive god redovisning. En effektiv förvaltning bör t.ex. ha klara avstämningsbara mål, fastställd kvalitet på prestationerna, god intern kontroll, aktiv styrning, god rapportering, aktuell uppföljning, fortlöpande utvärdering, rätt kompetens, nytänkande och förändringsbenägenhet. Verksamheten bör hålla sig inom sina ekonomiska ramar, kostnadsminimera prestationer och uppnå fastställda mål. Redovisningen skall vara korrekt och följa god redovisningssed. Det är ledningen i landstinget eller kommunen som ansvarar för att fortlöpande få fram information som belyser ekonomin, produktiviteten och effektiviteten. Effektivitetsbedömningen av den kommunala verksamheten ingår huvudsakligen i förvaltningsrevisionen.

All kommunal verksamhet skall för att vara ideal söka optimera sin effektivitet ur det kommunala medborgarperspektivet, dvs. Ändamålsenlighet. Revisionens uppgift är att utvärdera om så är fallet.

Effektivietetsutvärdering av ovan beskrivet slag ingår inte i den revision som revisorerna enligt 10 kap. ABL skall utföra, om inte sådana krav ställs antingen i bolagsordningen eller av bolagsstämman.

Förvaltningsrevisionen enligt ABL syftar främst till att klarlägga om åtgärd eller försummelse som kan föranleda skadeståndsskyldighet ligger styrelseledamot eller VD till last.

12.2.4 Några skillnader mellan kommunal- och bolagsrevision

Vid en jämförelse av det aktiebolagsrättsliga systemet med det kommunalrättsliga systemet kan konstateras att olika regler gäller i fråga om kvalifikationskrav, jäv, val och uppgifter samt i fråga om tystnadsplikt för revisorer i aktiebolag och kommunens revisorer. Också det juridiska ansvaret för dessa skiljer sig åt. Förvaltningsrevisionen i aktiebolaget skiljer sig också från den kommunala förvaltningsrevisionen genom att syftet med bolagsrevisionen oftast är direkt ekonomiskt.

12.2.5 EG-rättens krav på revision och revisorernas kompetens

Medlemsskapet i den europeiska unionen har inneburit att svensk lagstiftning skall anpassas till EG-rätten på bl.a. bolagsrättens område. Av de fjärde och åttonde bolagsrättsliga direktiven följer att årsbokslut i aktiebolag och vissa handelsbolag får granskas endast av personer som enligt nationell lagstiftning är behöriga att revidera räkenskaper, dvs. enligt svensk terminologi auktoriserade och godkända revisorer. Regeringen har därför i proposition 1997/98:99 föreslagit att endast auktoriserade och godkända revisorer skall kunna vara revisorer i aktiebolag och vissa handelsbolag. För att det även i fortsättningen skall vara möjligt med en lekmannagranskning föreslår regeringen i samma proposition att en allmän granskning utförd av förtroende-revisorer skall införas i de bolag där bolagsstämman så beslutar. Fullmäktige skall även i fortsättningen utse minst en förtroenderevisor i aktiebolag.

12.2.6 Regeringens förslag i prop. 1997/98:99 beträffande förtroenderevisorer[4]

I alla aktiebolag skall det vara möjligt att utse personer med uppgift att göra en allmän granskning av bolaget utöver den lagstadgade revisionen. Sådana personer benämns förtroenderevisorer.

I helägda kommunala aktiebolag skall fullmäktige nominera minst en förtroenderevisor. Förtroenderevisor utses av bolagsstämman eller enligt bestämmelser i bolagsordningen. Mandattiden regleras inte särskilt utan det ankommer på bolagsstämman att bestämma den. En förtroenderevisor skall kunna entledigas i förtid. En förtroenderevisor omfattas av samma jävsbestämmelser som en revisor.

Förtroenderevisorn skall granska att aktiebolagets ändamål följs, att verksamheten sköts på ett från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt och att den kontroll som görs inom företaget är tillräcklig. Granskningen skall ske enligt god sed vid detta slag av granskning. Förtroenderevisorn skall vidare göra den granskning som bolags-stämman föreskriver, om föreskrifterna inte strider mot lag, bolagsordning eller god sed. Detta innebär att kommunen, i egenskap

[4] I prop. 1997/98:99 används beteckningen lekmannarevisor. Kommittén har dock valt att använda beteckningen förtroenderevisor (jfr mot. 1997/98:L17).

av ägare, har rätt att genom beslut på bolagsstämma lägga fast ägardirektiv för bolagsverksamheten.

Bolagsledningen skall lämna förtroenderevisorn det material och de upplysningar om bolaget som fordras för granskningen. Vidare är revisorn skyldig att lämna förtroenderevisorn de upplysningar som behövs. En förtroenderevisor skall ha samma tystnadsplikt och samma upplysningsskyldighet som en revisor har. Förtroenderevisorn skall dock inte omfattas av den anmälningsskyldighet vid misstanke om brott i bolaget som föreslås för revisor.

Förtroenderevisorn skall redovisa resultatet av granskningen i en granskningsrapport. Rapporten skall lämnas till bolagets styrelse senast tre veckor före den ordinarie bolagsstämman och hållas tillgänglig för aktieägarna. Förtroenderevisorn får inte underteckna en revisionsberättelse.

En förtroenderevisor får anlita biträde i samma utsträckning som en revisor och omfattas av i huvudsak samma skadeståndsregler som en revisor.

Dessa regler föreslås träda i kraft den 1 januari 1999.

12.2.7 KL:s koncerntänkande[5]

ABL:s koncernrevision bygger på ett utvidgat revisionsansvar för moderbolagets revisorer. De skall inte bara granska moderbolagets räkenskaper och förvaltning utan också den koncernredovisning som skall upprättas av moderbolaget om koncernföretagens inbördes förhållanden.

De kommunala revisorernas uppdrag enligt 9 kap. 7 § KL är att granska all verksamhet som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområden. I de kommunala revisorernas uppdrag ingår således inte — i direkt bemärkelse — att granska de kommunala företagens verksamhet. Kommunens revisorer har att granska årsredovisningen men kan inte på det sätt som gäller inom en aktiebolagsrättslig koncern verifiera uppgifterna. Det är endast kommunstyrelsens sätt att upprätta redovisning som omfattas av granskningen. Av förarbetena till KL (prop. 1990/91:117 s. 127) framgår dock att kommunens revisorer är oförhindrade att på grundval av koncernredovisningen göra allmänna uttalanden om de kommunala företagen.

I förarbetena till KL (prop. 1990/91:117 s. 123) sägs emellertid att kommunen och dess företag måste ses som en ekonomisk beslutsenhet

[5] Avsnittet hämtat huvudsakligen från PM 1996-02-18 Att utveckla kommunal koncernrevision — rättsliga förutsättningar och arbetsformer av Lars Meyer.

där fullmäktige har det yttersta ekonomiska och politiska ansvaret. Genom detta uttalande läggs i lagen en grund för ett kommunalt koncerntänkande. Vidare innehåller lagen (1997:614) om kommunal redovisning i 8 kap. bestämmelser om att de kommunala företagen skall redovisas i en s.k. sammanställd redovisning. Motivet för detta är att företagen i detta sammanhang kommer in i redovisningen av den samlade kommunala verksamheten (prop. 1996/97:52 s. 47). I den sammanställda redovisningen ges en möjlighet att skapa en samlad bild av kommunens eller landstingets totala ekonomiska engagemang.

Det kommunala kocerntänkandet kommer till uttryck också i 3 kap. 16—18 §§ KL där kommunens och landstingets överordnade roll i förhållande till de kommunala företagen markeras. Den förvaltningsmässiga kontrollfunktionen över företagen har också tydliggjorts genom den uppsiktsplikt som ålagts kommunstyrelsen och landstingsstyrelsen i 6 kap. 1 § KL. De förtroendevalda revisorerna, som bl.a. skall granska kommunstyrelsen, har anledning att granska hur kommunstyrelsen sköter uppsiktsplikten.

12.2.8 Modell för hur man inom ramen för den nuvarande lagstiftningen kan utveckla den kommunala koncernrevisionen

a) Personsamband mellan kommun- och bolagsrevision

Mot bakgrund av behovet av information har hos en del kommuner och landsting en modell med personsamband mellan kommun och bolagsrevisorer växt fram. Modellen innebär att den eller de bolagsrevisorer som skall väljas av fullmäktige tas ur kretsen av kommunens revisorer.

b) Avlyftande av aktiebolagsrättslig tystnadsplikt från bolagens revisorer

För att möjliggöra för bolagets revisorer att lämna uppgifter angående företagets angelägenheter till kommunens revisorer förekommer det att en del kommuner och landsting i de helägda bolagen genom bolagsstämmobeslut avlyfter bolagsrevisorernas aktiebolagsrättsliga tystnadsplikt i förhållande till kommunens revisorer så långt ägaren förfogar över den. Förutsättningar för ett informationsflöde från företaget till kommunen är därmed etablerade.

c) Uppdrag för kommunens revisorer att verka för samordning av kommunens och bolagens revision

För att skapa förutsättningar för informationsflöde mellan kommunens revisorer och bolagets är det vanligt att de kommunala revisorerna ges i uppdrag att verka för samordning mellan kommunens revisorer och bolagets. På vissa håll kompletteras samordningsuppdraget med att kommunens revisorer föreslår vilken auktoriserad eller godkänd revisor som skall väljas i det helägda företaget. Motivet till detta är att kommunrevisorerna till skillnad från styrelsen och VD, som är de som skall granskas, anses vara neutrala vid ett sådant val.

d) Ägardirektiv till bolagsrevisorerna att genomföra förvaltnings-revision/verksamhetsrevision

Enligt 3 kap. 17 § KL skall i varje helägt kommunalt företag finnas minst en av fullmäktige utsedd revisor. Dessa är bolagsrevisorer i ABL:s mening vilket bl.a. innebär att de skall uppfylla ABL:s allmänna kvalifikationskrav. Syftet med de förtroendevalda revisorerna i bolagen är att företagen skall granskas ur ett kommunalrättsligt perspektiv, dvs. om verksamheten skötts ändamålsenligt. Sådana värderingsgrunder ingår inte i ABL:s revisionskrav. På grund härav förekommer att ägaren ger de förtroendevalda revisorerna ett särskilt uppdrag att granska verksamhetens ändamålsenlighet.

e) Ägardirektiv till bolagets styrelse och verkställande direktör att i förvaltningsberättelsen också redovisa utfallet av verksamheten

För att bolagsrevisorerna skall få en ram för bedömningen om verksamheten skötts på ett ändamålsenligt sätt förekommer att kommunen genom ägardirektiv ser till att styrelsen och VD åläggs att ta in dessa uppgifter i förvaltningsberättelsen.

f) Ägardirektiv till bolagsrevisorerna att i revisionsberättelsen också redogöra för genomförd förvaltnings/verksamhetsrevision och revisorernas bedömning av utfallet av verksamheten

Det förekommer vidare att revisorerna ges i särskilt uppdrag att i revisionsberättelsen göra en särskild utvärdering av måluppfyllelsen i det kommunala företaget. ABL synes inte innehålla något krav på revisionsberättelsen i detta hänseende.

12.3 Skälen för kommitténs förslag

Allmänna utgångspunkter

De kommunala revisorernas uppdrag enligt 9 kap. 7 § KL är att granska all kommunal verksamhet som bedrivs i förvaltningsform. I deras uppdrag ingår, enligt den nuvarande ordningen i KL, inte i direkt bemärkelse att granska de kommunala företagen.

Kommunen har emellertid ett ansvar för all kommunal verksamhet såväl för den som bedrivs i företagsform som förvaltningsform. Det ligger därför i kommunens intresse att kunna kontrollera och utvärdera all kommunal verksamhet oavsett driftsform.

I linje med detta resonemang ligger en samordnad kommunal revision som omfattar all kommunal verksamhet, dvs. dels den verksamhet som bedrivs i förvaltningsform, dels den verksamhet som bedrivs i företagsform. Härigenom skapas förutsättningar för genomlysning av all kommunal verksamhet.

Redan i den nuvarande KL och i lagens förarbeten uttrycks ett kommunalt koncerntänkande. Med detta menar vi en kommunal revision som utgår från kommunala förutsättningar och som omfattar såväl kommunen som dess företag. Flera kommuner och landsting låter redan i dag utföra sin kommun- och företagsrevision på ett sätt som överensstämmer med det kommunala koncerntänkandet och som är förenligt med såväl kommunal- som aktiebolagsrätt. En sådan modell har presenterats i avsnitt 12.2.8.

Det har ansetts som en brist i det nuvarande systemet att det saknas lagregler om samordning mellan den kommunala revisionen och revisionen av kommunala företag. Justitiekanslern menar i sin rapport rörande förstärkt skydd mot oegentligheter i offentlig förvaltning att samordningen av den kommunala revisionen och revisionen av kommunala företag är en angelägen fråga som bör ses över i lämpligt sammanhang.

Det är också vår uppfattning att det kommunala koncerntänkandet ytterligare bör utvecklas och befästas genom lagregler som innebär en samordning av den kommunala revisionen.

Kollision mellan offentlig rätt och civil rätt

Samordningen av revisionen försvåras av att det sker kollisioner mellan offentlig rätt, främst KL, och civil rätt, främst ABL. Kollisioner uppstår eftersom de olika regelsystemen kommit till för att skydda skilda intressen. Exempel på sådana kollisioner är de skilda kompetenskraven

för kommunala revisorer och för revisorer i aktiebolag. Enligt EU-direktiv och såsom det numera föreslås i proposition 1997/98:99 får inga andra än auktoriserade eller godkända revisorer revidera aktiebolag. Detsamma gäller vissa handelsbolag. I kommunal verksamhet anses en demokratiskt förankrad revision ha ett sådant särskilt värde att några särskilda kompetenskrav inte gäller för de förtroendevalda revisorerna. Kollision mellan offentlig rätt och civil rätt sker emellertid också i ett annat viktigt avseende. Det gäller de skilda reglerna om offentlighet som gäller för kommunala revisorer och de associationsrättsliga reglerna om tystnadsplikt som gäller för revisorer i olika associationsrättsliga företagsformer. Dessa skilda regler försvårar informationsutbytet mellan de olika formerna av kommunal verksamhet.

De rättsliga begränsningar som kollisionen mellan offentlig rätt och civil rätt innebär, gör att samordningen inte enkelt kan lösas genom att man t.ex. i KL:s paragraf om de förtroendevalda revisorernas uppgifter kan föra in en bestämmelse om att dessa skall revidera de kommunala företagen. Det skulle strida mot bl.a. ABL:s regler. Också de skilda reglerna om offentlighet i kommunal verksamhet och den associationsrättsliga tystnadsplikten innebär problem som inte kan lösas utan att hänsyn tas till de olika regelsystemens bakomliggande intressen.

I praktiken har emellertid många kommuner och landsting, trots de rättsliga begränsningarna, organiserat sin revision på ett sådant sätt att den kan sägas vara en kommunal koncernrevision samtidigt som revisionen är förenlig med såväl KL som t.ex. ABL.

Enligt vår uppfattning ligger det närmast till hands att lösa samordningen mellan kommunal revision och företagsrevision genom att lagreglera i linje med hur man i praktiken har åstadkommit en samordnad kommunal revision. Av den anledningen lämnar vi nedan förslag på lagregler som möjliggör en samordning av den kommunala revisionen och revision av de kommunala företagen.

Personsamband

Enligt den nuvarande lydelsen av 3 kap. 17 § KL skall fullmäktige i de helägda kommunala aktiebolagen och i de fall kommunen eller landstinget ensam bildar en stiftelse utse minst en revisor. Syftet med denna bestämmelse är att den yrkesrevision som föreskrivs i bl.a. ABL skall kompletteras med en förtroendemannarevision. För att det även i fortsättningen skall vara möjligt att låta personer utan formell kompetens granska verksamheten i aktiebolag och vissa handelsbolag

har regeringen i prop. 1997/98:99 föreslagit en möjlighet för dessa bolags ägare att låta förtroenderevisorer[6] utföra en allmän granskning av bolagen. I propositionen föreslås bl.a. att 3 kap. 17 § KL skall kompletteras med en bestämmelse om att i fråga om helägda aktiebolag skall fullmäktige även utse minst en förtroenderevisor. Om förslaget genomförs innebär det i praktiken att fullmäktige i fortsättningen skall utse två revisorer varav den ene är en förtroenderevisor.

Syftet med bestämmelsen i 3 kap. 17 § första stycket 2 KL är som ovan sagts att kommunen skall utse en revisor som skall komplettera den yrkesrevision som föreskrivs i ABL med en förtroendemannarevision. Vår uppfattning är att det är tillräckligt att KL lagreglerar kommunens skyldighet att utse en sådan förtroenderevisor. Något krav på att kommunen skulle utse t.ex. auktoriserade eller godkända revisorer behöver inte ställas upp i KL. Denna skyldighet regleras i ABL. Vi föreslår därför att kommunens skyldighet att utse revisor i aktiebolag enligt 3 kap. 17 § KL endast skall gälla förtroenderevisor. De i prop. 1997/98:99 om förtroenderevisor föreslagna bestämmelserna om förtroenderevisorer omfattar inte stiftelser. Kommunens nuvarande skyldighet enligt KL att utse revisor i dessa skall därför kvarstå.

I den nuvarande KL finns inget krav på personsamband mellan de kommunala revisorerna eller revisorerna i de kommunala företagen. Det har lett till att olika personer har reviderat kommunal verksamhet i förvaltningsform och kommunal verksamhet i företagsform. Företagsrevisorerna har vidare i många fall varit bundna av associationsrättsliga regler om tystnadsplikt. Denna ordning har naturligtvis inneburit att det varit problematiskt för de kommunala revisorerna att få en samlad överblick av all kommunal verksamhet.

I de kommuner och landsting där man strävat efter att åstadkomma en samordnad kommunal revision har, i enlighet med vad som framgår av den tidigare presenterade modellen, personsambandet mellan kommun och företagsrevisorer varit en viktig del. I dessa fall har de personer som valts till revisorer i de kommunala bolagen utsetts bland de revisorer som granskar nämnderna.

För att främja ett samordnat revisionsarbete och en god överblick av verksamheten i kommuner och landsting anser vi att en lagregel bör införas om personsamband mellan dem som väljs till revisorer för kommunal verksamhet i förvaltningsform och dem som väljs till revisorer i de ensambildade stiftelserna eller till förtroenderevisorer i de kommunala bolagen. Det innebär att den eller de som väljs respektive

[6] I prop. 1997/98:99 används beteckningen lekmannarevisor. Kommittén har dock valt att använda beteckningen förtroenderevisor (jfr mot. 1997/98:L17).

nomineras till förtroenderevisor i dessa företag skall utses bland de revisorer eller revisorsersättare som valts för att granska styrelsen och övriga nämnders verksamhet enligt 9 kap. 1 § KL. Den föreslagna regleringen om personsamband avser helägda kommunala aktiebolag och stiftelser som kommun eller landsting bildar ensam. Vi förordar emellertid att kommuner och landsting, där så är möjligt, strävar efter personsamband också i t.ex. delägda kommunala företag och i de fall kommun eller landsting lämnat över vården av en kommunal angelägenhet till ett kommunalförbund.

Information mellan revisorerna i de kommunala företagen och de kommunala revisorerna

När associationsrättsliga företagsformer används i offentlig verksamhet, kommer givetvis de civilrättsliga regler som har kommit till för att skydda ägar- och andra privata intressen att gälla även när det offentliga har ägarinflytande.

För revisorer finns uttryckliga bestämmelser om tystnadsplikt i ABL. Den föreslagna lydelsen, som återfinns i 10 kap. 37 §, avviker inte i sak från den nuvarande ordningen (prop. 1997/98:99). Vidare finns bestämmelser om revisors tystnadsplikt i 4 kap. 15 § stiftelselagen (1994:1220), i 8 kap. 16 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar och i 4 kap. 13 § lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag.

Vid fullgörandet av sina uppdrag har revisorerna rätt att få tillgång till företagets alla räkenskaper och handlingar, styrelseprotokoll m.m. samt att erhålla alla de upplysningar angående förvaltningen som de begär. Den insyn i företagets förhållanden som revisorn har rätt att få och skyldighet att skaffa sig avser även sådana förhållanden som företaget kan ha skäl att hemlighålla. Det kan vara affärshemligheter av teknisk, ekonomisk eller annan art. Det har därför ansetts naturligt med en sträng tystnadsplikt för revisorer (prop. 1993/94:48 s. 39).

Revisor får inte för enskild föreningsmedlem, aktieägare eller utomstående yppa vad som under granskningen kommer till hans kännedom, om det kan vålla skada för företaget. Undantag därifrån gäller om yppandet är nödvändigt för att fullgöra revisorsuppdraget.

Om en revisor eftersätter sina skyldigheter och därmed uppsåtligen förorsakar företaget skada blir han ersättningsskyldig. Men hans ansvar gäller inte endast i förhållande till associationen. Revisorn anses också skyldig att bevaka utomståendes, fordringsägares, anställdas med fleras intressen genom att se till att sådana regler i associationsrätten som avser att skydda dem iakttas. Försummelse i detta avseende kan

medföra att revisorn blir skyldig att ersätta utomstående skada som därigenom uppkommer. För att klargöra att revisorernas tystnadsplikt skulle bestå vid sidan av sekretesslagens bestämmelser infördes en bestämmelse om detta i 1 kap. 12 § sekretesslagen (prop. 1993/94:48 s. 39).

De associationsrättsliga reglerna om revisorernas tystnadsplikt innebär att t.ex bolagsrevisorerna är förhindrade att till de kommunala revisorerna lämna uppgifter som kan skada bolaget.

För att möjliggöra för revisorerna i ett helägt kommunalt bolag att lämna uppgifter till de kommunala revisorerna har i vissa kommuner och landsting, på det sätt som beskrivits i modellen i avsnitt 12.2.8, bolagsrevisorernas aktiebolagsrättsliga tystnadsplikt avlyfts i förhållande till de kommunala revisorerna.

I doktrinen råder vissa meningsmotsättningar om det rättsligt tillåtna i detta förfaringssätt (jfr Svante Johansson, Bolagsstämman s. 422).

Av betydelse i detta sammanhang är också 11 kap. 17—19 §§ ABL enligt den i propositionen 1997/98:99 föreslagna lydelsen. Av dessa lagrum framgår att förtroenderevisorer har samma tystnadsplikt och upplysningsskyldighet som en revisor har. I skälen till detta förslag, s. 181, anförs följande.

> Enligt regeringens mening bör regleringen i detta avseende vara densamma för lekmannarevisorer som för vanliga revisorer. Om en lekmannarevisor skulle ha en större rätt att lämna upplysningar om bolaget än revisorn, torde detta omöjliggöra ett samarbete med revisorn.Tystnadsplikten för en revisor innebär i dag ... att revisorn är förhindrad att lämna upplysningar om bolaget till utomstående i fall detta skulle kunna vara bolaget till skada. Revisorn är visserligen skyldig att lämna bolagsstämman de upplysningar som denna begär men endast under förutsättning att det inte är till väsentligt förfång till bolaget. Bolagsstämman torde i dag inte med absolut verkan kunna lösa revisorn eller lekmannarevisorn från tystnadsplikten. Ett sådant beslut har dock betydelse för den skadeprövning som revisorn har att göra innan en upplysning lämnas. Det kan anföras skäl för att denna reglering bör göras mindre restriktiv. Regeringen anser sig emellertid inte ha underlag för att i detta lagstiftningsärende föreslå några ändringar av det slaget.Till frågan om revisors och lekmannarevisors tystnadsplikt gentemot den kommun eller det landsting som äger bolaget kan det finnas anledning att återkomma sedan utredningen (In 1997:07) om den kommunala revisionen har avgett sina förslag.

Den nuvarande ordningen innebär således att ett informationsflöde mellan bolagsrevisorerna och de kommunala revisorerna åstadkoms genom en i vissa avseenden rättsligt diskutabel konstruktion. Vi anser inte att detta är tillfredsställande.

En lösning, inom ramen för den nuvarande ordningen, är att kommunens revisorer utses till förtroenderevisorer i alla de kommunala företagen. Härigenom ges kommunrevisorerna i egenskap av förtroenderevisorer full insyn i de kommunala företagen. En fördel med en sådan lösning är att den torde vara administrativt enkel att genomföra. Vidare markeras att all kommunal verksamhet oavsett verksamhetsform revideras på samma sätt. En nackdel med lösningen är emellertid att det kan bli opraktiskt om t.ex. antalet revisorer blir för stort.

Enligt vår mening bör de rättsliga möjligheterna till insyn och information för de kommunala revisorerna inte vara beroende av i vilken form som kommuner och landsting väljer att bedriva sin verksamhet. De kommunala revisorerna skall ha samma rätt till insyn i de kommunala företagen som om verksamheten hade bedrivits i förvaltningsform. Detta skall framgå av lagregler och inte vara beroende av fullmäktiges beslut. Av den anledningen anser vi att de associationsrättsliga begränsningar som gäller i dag bör undanröjas och att det därför bör införas lagregler som innebär att revisorerna i de kommunala företagen skall lämna information till de kommunala revisorerna. Vi anser att det vare sig ur kommunalföretags eller borgenärssynpunkt har kommit fram några skäl som motiverar sådana skyddsregler i förhållande till de kommunala revisorerna.

Den associationsrättsliga tystnadsplikten torde framför allt avse företagets affärs- eller driftförhållanden. Att märka är härvid att det för sådana uppgift beträffande vilken sekretess råder i företagen enligt sekretesslagens bestämmelser råder också sekretess hos kommunens revisorer (se 13 kap. 1 § andra stycket sekretesslagen). Dessa regler ger enligt vår uppfattning ett tillfredsställande skydd för de uppgifter om de kommunala företagens affärsförhållanden som kan behöva hemlighållas.

Fråga återstår att avgöra hur gränsdragningen skall göras för att bestämma vilka kommunala företag som skall omfattas av reglerna om lättnader i tystnadsplikten.

Ju större det kommunala ägandet är i de kommunala företagen med desto större styrka gör sig, enligt vår mening, de offentligrättsliga aspekterna gällande. Att lättnader i tystnadsplikten skall gälla i företag i vilka kommuner och landsting och kommunförbund bestämmer ensamma och i företag där kommuner och landsting och kommunförbund samarbetar enbart med varandra anser vi vara uppenbart. Vi

anser emellertid att man bör gå längre. Eftersom avgränsningen av offentlighetsprincipen görs beträffande sådana företag där kommunen utövar ett bestämmande inflytande är det enligt vår uppfattning logiskt att samma avgränsning görs i de fall där det gäller information mellan de kommunala företagsrevisorerna och de kommunala revisorerna. Det innebär att rätten för revisorn att lämna information till kommunala revisorer skall gälla i de associationer som omfattas av 1 kap. 9 § sekretesslagen.

Den samordnade revisionen omfattar de kommunala företagen

I de kommunala revisorernas uppdrag ingår, enligt den nuvarande ordningen i KL, inte i direkt bemärkelse, att granska de kommunala företagen. Detta beror bl.a. på att KL:s regler om att revisionen skall utföras av förtroendevalda kolliderar med ABL:s krav på att revisionen skall utföras av godkända eller auktoriserade revisorer.

Kommunstyrelsen har enligt 6 kap. 1 § KL ålagts att utöva uppsikt över samtliga kommunala företagsengagemang. De kommunala revisorerna skall bl.a. granska hur kommunstyrelsen fullgör sin uppsiktsskyldighet. Genom bestämmelsen om kommunstyrelsens uppsiktsplikt och genom kraven på kommunal koncernredovisning har de kommunala revisorerna kommit att i indirekt bemärkelse ta befattning med de kommunala företagen.

Vi anser emellertid att det är otillfredsställande att det i KL inte finns någon lagregel som direkt uttrycker att den kommunala revisionen också omfattar de kommunala företagen. De nu föreslagna reglerna om personsamband och upplysningsskyldighet avser att stärka förutsättningarna för en samordning av den kommunala revisionen och revisionen av de kommunala företagen. För att också motivera dessa regler föreslår vi att det i KL förs in en bestämmelse som direkt uttrycker att den kommunala revisionen skall omfatta de kommunala företagen.

Denna bestämmelse måste utformas med hänsyn till bl.a. ABL:s regler om att endast godkända eller auktoriserade revisorer får revidera sådana företag.

Vi föreslår därför att det införs en bestämmelse som innebär att revisorerna genom de revisorer som utsetts enligt 3 kap. 17 eller 18 §§ KL granskar de företag där sådan eller sådana revisorer utsetts. Förtroenderevisorernas granskningsuppgift framgår av den nyssnämda propositionen i 11 kap. 3 § ABL.

I en samordnad kommunal revision är det naturligt att de kommunala revisorerna verkar för organisation och genomförande av

den samordnade revisionen mellan kommunens revision och revisionen i de kommunala företagen. Med detta avses att revisorerna skall se till att samordning sker i alla delar av revisionsprocessen dvs. planering, genomförande och rapportering, där inga hinder möter i annan lagstiftning.

Revisorerna skall enligt 9 kap. 14 § KL årligen avge en revisionsberättelse till fullmäktige. För att markera att samordningen skall avse hela revisionsprocessen anser vi att det i KL bör föras in en bestämmelse om att förtroenderevisorernas granskningsrapport skall fogas till revisorernas revisionsberättelse. För det fall revisorerna önskar fästa fullmäktiges uppmärksamhet på särskilda förhållanden rörande de kommunala bolagen skall de yttra sig över innehållet i förtroenderevisorernas granskningsrapporter.

Förvaltningsrevision enligt KL

All kommunal verksamhet skall för att vara ideal söka optimera sin effektivitet sett ur det kommunala ändamålsperspektivet. Revisionens uppgift är att granska, utvärdera och följa upp om detta sker. Att effektivitetsutvärdering av det slag som sker i kommunal förvaltning också utförs i de kommunala företagen är därför av största vikt.

Av 11 kap. 4 § ABL enligt den i prop. 1997/98:99 föreslagna lydelsen framgår att sådan granskning numera är lagreglerad för förtroenderevisorer i aktiebolag. Vi anser därför att det inte finns behov av någon ytterligare reglering i detta avseende.

13 Intern kontroll

Vårt förslag: Bestämmelserna om styrelsens och nämndernas ansvar tydliggörs så att det framgår att det är dessa som ansvarar för att den kontroll som utförs inom nämnderna är tillräcklig.

13.1 Bakgrund

Enligt 9 kap. 7 § KL granskar revisorerna i den omfattning som följer av god revisionssed all verksamhet som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområden och prövar om bl.a. den kontroll som görs inom nämnderna är tillräcklig.

Frågan om intern kontroll, inom bl.a. de kommunala nämnderna och styrelserna, har under senare år kommit att uppmärksammas allt mer. Bl.a. har justitiekanslern (JK) i sin rapport Förstärkt skydd mot oegentligheter i offentlig förvaltning i detta avseende redovisat vissa synpunkter. JK konstaterar att den offentliga sektorn under senare år genomgått betydande förändringar. JK framhåller att formerna för den politiska styrningen, som tidigare präglades av detaljerad anslagsgivning, numera sker genom angivande av mål och ekonomiska ramar. JK understryker betydelsen av tydliga och ändamålsenliga kontrollsystem och framhåller i sammanhanget särskilt den egna interna kontrollen inom nämnder och styrelser. JK konstaterar, att ansvaret ligger på styrelsen och nämnderna och att KL:s regler på området behöver förtydligas och preciseras. Sammantaget menar JK, att förändringarna av styrsystem i den offentliga sektorn innebär, att nya krav ställs både i fråga om myndighetens egen kontroll av verksamheten och på de granskande och utvärderande organ som har till uppgift att kontrollera att verksamheten bedrivs på ett effektivt och ändamålsenligt sätt.

Den interna kontrollens innehåll

Med intern kontroll avses systematiskt ordnade kontroller i organisation, redovisningssystem och rutiner. Syftet med kontrollen är att säkra en effektiv förvaltning och att undgå allvarliga fel. De kommunala nämnderna skall inom sina respektive områden se till att verksamheten bedrivs i enlighet med de gällande mål och riktlinjer som fullmäktige bestämt samt de föreskrifter som gäller för verksamheten. Nämnderna skall också se till att verksamheten bedrivs på ett i övrigt tillfredsställande sätt. En god intern kontroll skall således bidra till att ändamålsenligheten stärks och att verksamheten med medborgarnas bästa för ögonen bedrivs effektivt och säkert. Den interna kontrollen kan delas in i redovisningskontroller och administrativa kontroller.

Redovisningskontrollerna syftar till säkerhet i system och rutiner, dvs. att trygga tillgångar och förhindra förluster på grund av avsiktliga eller oavsiktliga fel. De syftar också till att rättvisande räkenskaper skall åstadkommas, dvs. säkerställa en riktig och fullständig redovisning.

När det gäller säkerhet i system och rutiner åstadkoms kontrollerna genom en kombination av arbetsfördelning och kontrollmoment inlagda i redovisningen. Arbetsfördelningen syftar t.ex. till att ingen person skall handlägga en ekonomisk transaktion från början till slut. Exempel på kontrollmoment i redovisningen är löpande avstämningar, kontrollräkningar, inventeringar och behörighetskontroller i ADB-system. Redovisningskontrollen innefattar även säkerhetsåtgärder bestående av utgifts- och inkomstkontroll. I utgiftskontrollen ligger bl.a. attest- och anslagskontroll. Inkomstkontroll består bl.a. av ändamålsenliga fakturerings- och kravrutiner. I kontrollen av om räkenskaperna är rättvisande sker en avstämning mot begreppet god redovisningssed. KL anger att årsredovisningen skall upprättas med beaktande av god redovisningssed. Detta begrepp konkretiseras genom bestämmelser i lagen (1997:614) om kommunal redovisning, men framför allt genom Rådet för kommunal redovisning. Rådet för kommunal redovisning bildades formellt i juni 1997 i form av en ideell förening mellan staten, Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet. Rådets uppgift är att med utgångspunkt i lagen om kommunal redovisning göra uttolkningar av god redovisningssed och utarbeta rekommendationer i redovisningsfrågor som är av principiell betydelse eller av större vikt för kommuner och landsting.

De administrativa kontrollerna syftar till att främja effektivitet och tillse att resurserna disponeras för uppställda mål och i enlighet med fattade beslut. Vidare syftar de till att säkerställa att lagar, bestämmelser och överenskommelser efterlevs. De administrativa

kontrollerna kan delas in i organisatoriska kontroller och förvaltningskontroller. Organisatoriska kontroller skapas genom att organisationen utformas på ett ändamålsenligt sätt. De grundas på hur befogenheter och ansvar fördelas. Detta förutsätter bl.a. dokumenterade ansvars- och befogenhetsfördelning samt dokumenterade rutinbeskrivningar. Förvaltningskontroller skapas genom att styr- och rapporteringssystemen utformas på ett ändamålsenligt sätt. Med ändamålsenlighet åsyftas att det finns ett klart samband mellan resursåtgång, prestationer, resultat och effekter. För detta krävs bl.a. ändamålsenliga budget-, kalkyl- och uppföljningssystem, uttalade och mätbara mål, relevanta verksamhetsmått etc. samt ändamålsenliga rapportsystem.

Inom alla kommunala verksamheter föreligger viss risk för att händelser kan inträffa som påverkar verksamheten och därmed orsakar ekonomisk eller annan skada. Interna kontrollsystem måste därför utformas utifrån en helhetssyn på den kommunala verksamheten och med beaktande av risk- och väsentlighetsaspekter. Revisorerna bör vara särskilt uppmärksamma på den interna kontrollen i verksamhet där det finns risk för oegentligheter. Något internt kontrollsystem som är lämpligt för alla rutiner och organisationslösningar finns inte. Varje kontrollsystem måste anpassas efter verksamhetens art, omfattning, utrustning, personalresurser m.m. Vidare måste en avvägning alltid göras mellan kostnaden för kontrollen och betydelsen av felen som kontrollen avser att eliminera eller minska. Granskningar av den interna kontrollen skall göras utifrån kriterierna väsentlighet och risk. Förutsättningarna för internkontrollen förändras fortlöpande varför kontinuerlig utvärdering och förändring av rutiner måste ske.

Ansvaret för den interna kontrollen

Begreppet intern kontroll är inte klart definierat i KL. Några bestämmelser behandlar dock indirekt intern kontroll och visar rollfördelningen mellan fullmäktige, styrelsen och nämnderna.

Fullmäktige skall enligt 3 kap. 9 § KL besluta om mål och riktlinjer för verksamheten. Fullmäktige skall även besluta om nämndernas organisation och verksamhetsformer.

Styrelsen har enligt 6 kap. 1 § KL ansvar för att leda och samordna förvaltningen av kommunens eller landstingets angelägenheter samt ha uppsikt över övriga nämnders verksamhet.

Nämndernas ansvar rörande den interna kontrollen framgår av 6 kap. 7 § KL. Där anges att dessa inom sina respektive områden skall tillse att verksamheten bedrivs i enlighet med gällande mål och riktlinjer som fullmäktige bestämt samt de föreskrifter som gäller för

verksamheten. Nämnderna skall också se till att verksamheten bedrivs på ett i övrigt tillfredsställande sätt. Respektive nämnd har därmed det yttersta ansvaret för den interna kontrollen. Detta innebär att nämnden har ansvar för att utforma konkreta anvisningar för den interna kontrollen. I detta ansvar ingår bl.a. att

— med utgångspunkt från fullmäktiges övergripande beslut utforma tillämpningsregler och riktlinjer för verksamheten
— utforma dokumenterade organisations- och rutinbeskrivningar
— fördela attestuppdrag
— ha en uppdaterad delegationsordning
— utforma ett effektivt uppföljnings- och rapportsystem.

Det omedelbara ansvaret för att den kontroll som görs inom nämnderna är tillräcklig och ändamålsenlig har styrelsen och övriga nämnder. Styrelsen har det övergripande ansvaret för att utforma en övergripande organisation för den interna kontrollen. Nämnden ansvarar för den interna kontrollen inom det egna verksamhetsområdet, både till utformning och utförande. Nämnden har ansvar för att en organisation upprättas för den interna kontrollen och för att regler och anvisningar antages för den egna interna kontrollen och för att anvisningarna är kända för användarna och att de efterlevs.

13.2 Skälen för kommitténs förslag

Det är nämnderna som själva har ansvar för att utforma den interna kontrollen. Revisorerna ansvarar inte för detta. Däremot skall revisorerna bedöma om den kontroll som görs inom nämnderna är tillräcklig och om nämnderna lever upp till sitt ansvar. Revisorernas granskning av internkontrollen kan såvitt avser redovisningskontrollerna ske genom att revisorerna granskar t.ex. efterlevnaden av god redovisningssed, ekonomisystemets in- och utrapporteringssystem, fakturahantering och attestrutiner, intäktsredovisning, avstämningsrutiner, hanteringen av kontantkassor, inventarieredovisning, lönerapportering och personalredovisning, förrådsrutiner, kravrutiner ADB-säkerhet/sårbarhet. När det gäller de administrativa kontrollerna kan revisorerna kontrollera reglementen, delegationsordningar, organisations- och funktionseskrivningar med dokumenterad ansvars och befogenhetsfördelning, rutin- och systemuppföljning, posthantering och diarieföring, arkivering, efterlevnaden av lagar och regler samt kompetensen i systemet.

Det har framhållits som en brist i den nuvarande lagstiftningen att styrelsens och nämndernas ansvar för den interna kontrollen inte klart kan utläsas av lagtexten. Kommittén anser också att detta är

otillfredsställande. För att i lagtexten tydliggöra styrelsens och nämndernas ansvar för den interna kontrollen föreslår vi ett tillägg i 6 kap. 7 § första stycket. Någon precisering i lagtexten anser vi inte vara nödvändig att göra beträffande styrelsen. Styrelsen har, förutom ett ansvar för den egna förvaltningen, ett övergripande ansvar för all kommunal verksamhet. Att detta gäller också beträffande internkontrollen är självklart. Det skulle dessutom föra för långt att i den paragraf som reglerar kommunstyrelsens övergripande uppgifter göra uppräkningar av enskilda ansvarsområden.

14 Ekonomiska konsekvenser och ikraftträdande

Ekonomiska konsekvenser

För utredningen gäller regeringens direktiv (dir.1994:23) om att pröva offentliga åtaganden. Enligt dessa direktiv skall varje kommitté redovisa hur förslagen skall finansieras.

De föreslagna bestämmelserna avser att stärka, effektivisera och höja kompetensen i den kommunala revisionen. Ett av syftena med förslagen är att en effektiv revision kan bidra till effektiviseringar och kostnadsbesparingar.

De föreslagna bestämmelserna om sakkunnigt biträde, precisering av revisionsuppgiften samt samordningen av revisionen mellan kommunen och dess företag anknyter i mycket stor utsträckning till dagens praxis i kommuner och landsting.

Kommittén föreslår i kapitel 6 att ett lagstadgat krav på sakkunnigt biträde införs. Vi bedömer att kostnadskonsekvenserna för kommuner och landsting blir marginella eftersom samtliga kommuner och landsting redan i dag anlitar sådant biträde.

I kapitel 7 föreslår vi att kommuner och landsting skall genomföra årlig revision av all kommunal verksamhet. Det är oklart i vilken utsträckning detta faktiskt sker. Emellertid uttalas i Landstingsförbundets och Svenska Kommunförbundets skrift "God revisionssed vid kommunal verksamhet" att det i begreppet god revisionssed ligger att samtliga delar av det kommunala verksamhetsområdet skall beröras av den årliga granskningen. Då preciseringen i KL av begreppet god revisionssed är att lagfästa praxis torde detta inte innebära några ökade utgifter för kommuner och landsting. Varje kommun och landsting bör även fortsättningsvis avgöra den exakta omfattningen av den årliga revisionsinsatsen och frågan om var tyngdpunkten i granskningsinsatserna skall ligga.

Övriga förslag bedöms inte heller medföra några kostnadskonsekvenser.

Inte heller för statens del uppkommer några kostnader alls med anledning av förslagen.

Ikraftträdande

De förslag som lämnas i detta betänkande bör kunna träda ikraft den 1 januari 2000.

15 Författningskommentar

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

3 kap
17 §

Om en kommun eller ett landsting med *stöd av 3 kap. 16 §* lämnar över vården av en kommunal angelägenhet till ett aktiebolag där kommunen eller landstinget *direkt eller indirekt* innehar samtliga aktier, skall fullmäktige

1. fastställa det kommunala ändamålet med verksamheten,
2. utse samtliga styrelseledamöter,
3. *utse minst en förtroenderevisor,*
4. se till att fullmäktige får yttra sig innan sådana beslut i verksamheten som är av principiell beskaffenhet eller annars av större vikt fattas.

Första stycket 1, 2 och 4 gäller, när kommunen eller landstinget ensam bildar en stiftelse för en kommunal angelägenhet. *Fullmäktige skall även utse minst en revisor.*

Till förtroenderevisor eller revisor skall utses någon av de revisorer med ersättare som valts för granskning av styrelsen och övriga nämnders verksamhet enligt 9 kap. 1 §.

Förslaget behandlas i avsnitt 12.3.

Ordalydelsen i *första stycket* har ändrats i syfte att tydliggöra att de i 3 kap. 17 § uppräknade förutsättningarna alltid skall vara uppfyllda när en kommun eller ett landsting låter vården av en kommunal angelägenhet handhas av ett av kommunen eller landstinget helägt aktiebolag eller stiftelse som kommunen eller landstinget bildar ensam.

Tillägget av orden direkt eller indirekt har gjorts för att det av lagtexten skall framgå att skyldigheten gäller även om en kommunal angelägenhet överlämnas till ett dotterbolag till ett kommunalt bolag.

I propositionen 1997/98:99 angående aktiebolagets organisation har regeringen föreslagit att 3 kap. 17 § skall kompletteras med en bestämmelse om att fullmäktige i helägda aktiebolag även skall utse minst en förtroenderevisor[1]. Det innebär att fullmäktige skall utse två revisorer varav den ene är förtroenderevisor. Syftet med bestämmelsen i 3 kap. 17 § första stycket andra punkten är att kommunen skall utse en revisor som skall komplettera den yrkesrevision som föreskrivs i ABL med en förtroendevald revisor. Det är tillräckligt att KL reglerar kommunens eller landstingets skyldighet att utse förtroenderevisor. Något krav på att kommunen eller landstinget skall utse en auktoriserad eller en godkänd revisor behöver inte ställas upp i KL. Dessa skyldigheter regleras i ABL. Bestämmelsen om att fullmäktige skall utse en revisor och en förtroenderevisor i de av kommunen eller landstingen helägda aktiebolagen ändras därför så att skyldigheten endast avser en förtroenderevisor.

Det nya *andra stycket* motsvarar i sak den hittills gällande lydelsen av 3 kap. 17 § första stycket andra punkten och andra stycket. När kommun eller landsting bildar stiftelse, skall liksom hittills en kommun eller ett landsting utse en revisor.

I ett nytt *tredje stycke* görs ett tillägg att till förtroenderevisor eller revisor i en stiftelse som kommunen bildar ensam skall utses någon av de revisorer med ersättare som valts för granskning av styrelsen och övriga nämnders verksamhet.

4 kap
6 §

Den som är anställd hos en kommun eller ett landsting för att ha den ledande ställningen bland personalen är inte valbar.

Den som är chef för en förvaltning som hör till en nämnds verksamhetsområde får inte väljas till ledamot eller ersättare i nämnden.

Den som är redovisningsskyldig till kommunen eller landstinget får inte vara revisor eller revisorsersättare för granskning av verksamhet som omfattas av redovisningsskyldigheten. Detsamma gäller make, sambo, föräldrar, barn eller syskon eller annan närstående till den redovisningsskyldige.

Förslaget behandlas i avsnitt 5.3 och i 8.2.

Det nya *tredje stycket* i paragrafen motsvarar 9 kap. 4 § första stycket första punkten samt tredje stycket i dess hittills gällande

[1] I prop. 1997/98:99 används beteckningen lekmannarevisor. Kommittén har dock valt att använda beteckningen förtroenderevisor (jfr mot. 1997/98:L17).

lydelse. Tillägget innebär inga sakliga förändringar. Förändringen har gjorts för att i lagen förtydliga att det är fråga om ett valbarhetshinder.

17 §

Ledamöterna i nämnder får väcka ärenden i nämnderna.

En revisor får väcka ärenden i en nämnd eller en fullmäktigeberedning, om ärendet rör granskningen av verksamheten i nämnden eller fullmäktigeberedningen.

Förslaget behandlas i avsnitt 7.2.2.

Bestämmelsen i det nya *andra stycket* anger att en revisor får väcka ärenden i en nämnd eller en fullmäktigeberedning om ärendet gäller granskningen av verksamheten inom nämndens eller fullmäktigeberedningens verksamhetsområde. Om en revisor väcker ett ärende är nämnden eller fullmäktigeberedningen skyldig att behandla ärendet. Bestämmelsen gör det möjligt att tvinga fram en handläggning i en nämnd eller fullmäktigeberedning av ärenden som är betydelsefulla för revisionen.

5 kap.

19 §

Om en ledamot enligt 20 §, *20 a §* eller 9 kap. 4 § är jävig i ett ärende, får fullmäktige handlägga ärendet, även om antalet deltagande på grund av jävet inte uppgår till det antal som föreskrivs i 18 §.

Ändringen av hänvisningen i pargrafen är en följdändring med anledning av att delar av den förutvarande 9 kap. 4 § placerats i 5 kap. 20 a §. Paragrafen innebär nu också en hänvisning till bestämmelser om jäv i enskilda ärenden i 9 kap. 4 §.

20 a §

Den som är redovisningsskyldig till kommunen eller landstinget får inte delta i

1. val av revisor eller revisorsersättare som skall granska sådan verksamhet, eller

2. handläggningen av ärenden om ansvarsfrihet för verksamheten.

Första stycket skall tillämpas också på make, sambo, föräldrar, barn eller syskon eller annan närstående till den redovisningsskyldige.

Förslaget behandlas i avsnitt 8.2.

Den nya bestämmelsen motsvarar 9 kap. 4 § första stycket andra och tredje punkterna och tredje stycket i dess hittills gällande lydelse.

Bestämmelsen har flyttats för att förtydliga att reglerna rör obehörighet vid hanteringen i fullmäktige.

20 b §

Trots 20 a § får enskilda förtroendevalda mot vilka anmärkning kan riktas enligt 9 kap. 14 § andra stycket delta i fullmäktiges överläggningar, när revisionsberättelsen över den verksamhet som de har ansvaret för behandlas.

Ordföranden och vice ordförandena i en nämnd får också delta i fullmäktiges överläggning när verksamhet inom den egna nämnden behandlas.

Vad som nu har sagts gäller även om de förtroendevalda inte är ledamöter i fullmäktige.

Förslaget behandlas i avsnitt 8.2.

Den nya bestämmelsen motsvarar 9 kap. 5 § i dess hittills gällande lydelse. Bestämmelsen har flyttats för att markera att regeln hör samman med bestämmelsen i den nu föreslagna 20 a § och hanteringen i fullmäktige. Ändringarna av hänvisningarna i paragrafen är följdändringar med anledning av förändringar av paragrafernas placering i 9 kap.

23 §

Ärenden i fullmäktige får väckas av

1. en nämnd,
2. en ledamot genom motion,
3. revisorerna, om ärendet gäller förvaltning som har samband med revisionsuppdraget,
4. *en revisor om ärendet gäller granskningen,*
5. en fullmäktigeberedning, om fullmäktige har föreskrivit det, eller
6. styrelsen i ett sådant företag som avses i 3 kap. 17 och 18 §§, om fullmäktige har beslutat det för särskilda fall.

Ärende om att hålla folkomröstning i en viss fråga får i fullmäktige också väckas av minst fem procent av de röstberättigade kommun- eller landstingsmedlemmarna enligt lagen (1994:692) om kommunala folkomröstningar. Initiativet skall vara skriftligt, ange den aktuella frågan samt innehålla initiativtagarnas egenhändiga namnteckningar, namnförtydliganden och uppgift om deras adresser.

Förslaget behandlas i avsnitt 7.2.2.

Paragrafen reglerar hur ärenden får väckas i fullmäktige. Enligt den nya *fjärde punkten* i första stycket får en revisor väcka ärenden, om ärendet har samband med revisionsuppdraget. Av tillägget framgår att

revisorerna får väcka ett ärende som rör granskningen. Med granskningen avses revisorernas granskning inom nämndernas verksamhetsområden, fullmäktigeberedningarnas verksamhet och lekmannarevisorernas granskning av de kommunala företagen. Den föreslagna initiativrätten kan omfatta ärenden som väcks för debatt men också ärenden där revisorerna anser att fullmäktige bör fatta beslut och där revisorerna också lämnat förslag till beslut. KL:s regler om beredningsplikt i 5 kap. omfattar också sådana ärenden som initieras av revisorerna och som innebär att beslut i sak skall fattas.

31 §

Fullmäktige får behandla revisionsberättelsen utan föregående beredning. *Fullmäktige skall dock inhämta förklaringar över de anmärkningar som har framställts i revisionsberättelsen.*

Om en förtroendevald har vägrats ansvarsfrihet, får fullmäktige också utan ytterligare beredning besluta att den förtroendevaldes uppdrag skall återkallas enligt 4 kap. 10 §.

Tillägget i *första stycket* motsvarar 9 kap. 16 § första stycket i dess hittills gällande lydelse. Bestämmelsen har flyttats för att förtydliga att regeln hör samman med fullmäktiges hantering av revisionsberättelsen.

45 a §

Fullmäktige skall vid ett sammanträde före utgången av juni månad året efter det år som revisionen avser besluta om ansvarsfrihet skall beviljas eller vägras.

Fråga om ansvarsfrihet för en gemensam nämnd skall prövas av fullmäktige i var och en av de samverkande kommunerna eller landstingen.

Förslaget behandlas i avsnitt 7.4.

Paragrafen reglerar vid vilken tidpunkt fullmäktige senast skall pröva frågan om ansvarsfrihet. Enligt den nya bestämmelsen skall fullmäktige vid ett sammanträde före utgången av juni månad året efter det år som revisionen avser besluta om ansvarsfrihet skall beviljas eller vägras. Ändringen har skett för att möjliggöra en aktuell och relevant dechargebehandling. Bestämmelsen motsvarar i övrigt 9 kap. 16 § andra och tredje styckena i dess hittills gällande lydelse. Bestämmelsen har flyttats för att tydliggöra att regeln rör prövningen i fullmäktige.

45 b §

Om ansvarsfrihet vägras, får fullmäktige besluta att skadeståndstalan skall väckas.

Talan som inte grundas på brott skall väckas inom ett år från det att beslutet om vägrad ansvarsfrihet fattades. Annars är rätten till sådan talan förlorad.

Paragrafen reglerar fullmäktiges rätt att fatta beslut om att väcka skadeståndstalan om ansvarsfrihet vägrats och om tidsfristen för att väcka sådan talan. Bestämmelsen motsvarar 9 kap. 17 § i dess hittills gällande lydelse. Paragrafen har flyttats för att tydliggöra att bestämmelsen hör samman med fullmäktiges hantering av frågan om ansvarsfrihet.

6 kap.
7 §

Nämnderna skall var och en inom sitt område se till att verksamheten bedrivs i enlighet med de mål och riktlinjer som fullmäktige har bestämt samt de föreskrifter som gäller för verksamheten *och att kontrollen inom nämnden är tillräcklig.*

De skall också se till att verksamheten bedrivs på ett i övrigt tillfredsställande sätt.

Detsamma gäller när vården av en kommunal angelägenhet med stöd av 3 kap. 16 § har lämnats över till någon annan.

Förslaget behandlas i avsnitt 13.

Tillägget i *första stycket* i paragrafen tydliggör att det är nämnderna som ansvarar för att den kontroll som utförs inom nämnderna är tillräcklig.

8 kap.
17 §

Årsredovisningen skall lämnas över till fullmäktige och revisorerna snarast möjligt och senast den *15 april* året efter det år som redovisningen avser.

Förslaget behandlas i avsnitt 7.4.2.

Ändringen av tiden när årsredovisningen skall lämnas över till fullmäktige och revisorerna har skett för att möjliggöra en tidigareläggning av fullmäktiges dechargebehandling.

18 §

Årsredovisningen skall godkännas av fullmäktige. Det bör inte ske innan fullmäktige enligt *5* kap. *45 a §* beslutat om ansvarsfrihet skall beviljas eller vägras.

Ändringen av hänvisningen i paragrafen är en följdändring med anledning av ändringen av paragrafens placering i 5 kap. 45 a §.

9 kap.

4 §

I fråga om jäv för en revisor i enskilda ärenden skall bestämmelserna i 6 kap. 24—26 §§ om jäv och om verkan av jäv tillämpas.

Förslaget behandlas i avsnitt 8.2.

De jävsregler som gäller för nämnderna enligt 6 kap. 25 § dvs. släktskaps-, sakägar- eller intressejäv, ställföreträdarjäv, ombudsjäv och delikatessjäv skall nu också tillämpas på revisorerna. Detsamma gäller reglerna i 6 kap. 24 och 26 §§ som rör verkan av jäv och när man kan bortse från jäv.

6 §

Revisorerna granskar *årligen* i den omfattning som följer av god revisionssed all verksamhet som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområden *och genom de revisorer som utsetts enligt 3 kap. 17 och 18 §§ de företag där sådan eller sådana revisorer utsetts.*

De prövar om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande och om den kontroll som görs inom nämnderna är tillräcklig.

Förslaget behandlas i avsnitt 7.1 och 12.3.

Tillägg har gjorts i *första stycket* i paragrafen. Det första tillägget innebär att revisorerna årligen skall granska all kommunal verksamhet. Det innebär dock inget ställningstagande till den exakta omfattningen av den årliga revisionsinsatsen eller till frågan om var tyngdpunkten i granskningsinsatserna skall ligga. Sådana prioriteringsfrågor får avgöras mot bakgrund av revisorernas risk- och väsentlighetsanalys. Det andra tillägget innebär att revisionen i kommuner och landsting också skall omfatta de kommunala företagen. Paragrafen motsvarar i övrigt 9 kap. 7 § i dess hittillsvarande lydelse.

8 §

Vad som sägs om nämnder i *6 §* gäller också fullmäktigeberedningar.

Paragrafen motsvarar i sak 9 kap. 9 § i dess hittills gällande lydelse. Ändringen av hänvisningarna i paragrafen är en följdändring med anledning av förändringar av paragrafernas placering i 9 kap.

9 §

Nämnderna och *de enskilda förtroendevalda i dessa samt* de anställda är skyldiga att lämna revisorerna de upplysningar som behövs för revisionsarbetet.

De skall också ge revisorerna tillfälle att när som helst inventera de tillgångar som nämnderna har hand om och ta del av de räkenskaper och andra handlingar som berör nämndernas verksamhet.

Förslaget behandlas i avsnitt 7.3.2.

Tillägget i *första stycket* i paragrafen markerar att revisorerna har rätt till upplysningar också i förhållande till enskilda förtroendevalda i nämnder och fullmäktigeberedningar. Paragrafen motsvarar i övrigt 9 kap. 10 § i dess hittills gällande lydelse.

10 §

Vad som sägs om nämnder i *9 §* gäller också fullmäktigeberedningar.

Paragrafen motsvarar i sak 9 kap. 11 § i dess hittills gällande lydelse. Ändringen av hänvisningen i paragrafen är en följdändring med anledning av förändringar av paragrafernas placering i 9 kap.

11 §

Revisorerna svarar själva för den förvaltning som har samband med revisionsuppdraget, om inte fullmäktige bestämmer något annat. *Revisorerna skall biträdas av sakkunniga i sin granskning i den omfattning som behövs.*

De sakkunniga skall ha den insikt och erfarenhet av kommunal verksamhet som fordras för att fullgöra uppdraget.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.2.4.

Första stycket av den nya paragrafen motsvarar 9 kap. 12 § i dess hittills gällande lydelse. Enligt det nya *andra stycket* skall revisorerna biträdas av sakkunniga i den omfattning som behövs. Syftet med bestämmelsen är att markera att revisorerna skall ha tillräckliga resurser till sitt förfogande i form av sakkunniga.

I det nya *tredje stycket* markeras också att det krävs en särskild kompetens av det sakkunniga biträdet. Revision av kommuner och

landsting kräver en speciell kompetens vars grundläggande beståndsdelar utgörs av kunskap om kommunal verksamhet, förvaltning, styrsystem, den lagstiftning som styr kommunal verksamhet och vad som är god revisionssed för kommunal revision.

12 §

De beslut som revisorerna fattar om sin förvaltning *och om jäv* skall tas upp i protokoll.

Föreskrifterna i 6 kap. 30 § om justering av protokoll och tillkännagivande om justeringen skall tillämpas också på revisorernas protokoll.

Förslaget behandlas i avsnitt 8.2.

Revisorerna är i granskningsärenden oberoende av varandra. En revisor kan inte överröstas av de andra revisorerna. I administrativa ärenden utövar emellertid revisorerna förvaltningen samfällt. Frågor om jäv i enskilda ärenden skall också hanteras samfällt av revisorerna. Detta framgår av tillägget till *första stycket.* Följden skulle annars bli att den mot vilken jäv gjorts gällande själv skulle kunna avgöra jävsfrågan. Paragrafen motsvarar i övrigt 9 kap. 13 § i dess hittills gällande lydelse.

13 §

Revisorerna skall varje år till fullmäktige avge en berättelse med redogörelse för resultatet av den revision som avser verksamheten under det föregående budgetåret.

Granskningsrapport enligt 11 kap. 6 § aktiebolagslagen (1975:1385) [2] *som har lämnats för ett sådant aktiebolag som avses i 3 kap. 17 och 18 §§ skall fogas till revisionsberättelsen.*

Förslaget behandlas i avsnitt 12.3.

Det nya *andra stycket* innebär att de kommunala revisorerna skall se till att samordning sker av rapporteringen till fullmäktige. Till de kommunala revisorernas årliga revisionsberättelse skall därför fogas de granskningsrapporter som förtroenderevisorerna enligt den i prop. 1997/98:99 föreslagna 11 kap. 6 § ABL skall avge till bolagsstämman. Paragrafen motsvarar i övrigt 9 kap. 14 § i dess hittills gällande lydelse.

17 §

I kommunalförbund med förbundsdirektion skall revisorerna avge en revisionsberättelse till var och en av förbundsmedlemmarnas fullmäktige. Vad som sägs om fullmäktige i *5 kap. 20 b, 31, 45 a och*

[2] Lydelse enligt prop. 1997/98:99.

45 b §§ skall beträffande sådana förbund gälla förbundsmedemmarnas fullmäktige.

Paragrafen motsvarar i sak 9 kap. 20 § i dess hittills gällande lydelse.

Ändringarna av hänvisningarna i paragrafen är följdändringar med anledning av förändringar av paragrafernas placering i 9 kap.

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

10 kap.

42 §

Revisorn är skyldig att lämna medrevisor, *förtroenderevisor*, särskild granskare som avses i 11 kap. 21 §, ny revisor och, om bolaget har försatts i konkurs, konkursförvaltaren de upplysningar som behövs om bolagets angelägenheter.

Revisorn är dessutom skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till undersökningsledaren under förundersökning i brottmål.

I ett aktiebolag som omfattas av 1 kap. 9 § sekretesslagen (1980:100) är revisorn även skyldig att till kommunens eller landstingets revisorer lämna de upplysningar om bolagets angelägenheter som revisorerna begär.

Förslaget behandlas i avsnitt 12.3.

Ordet lekmannarevisor har ändrats till förtroenderevisor. I prop. 1997/98:99 används beteckningen lekmannarevisor. Kommittén har dock valt att använda beteckningen förtroenderevisor (jfr mot. 1997/98:L17).

Det nya *tredje stycket* innebär att revisor i ett aktiebolag som omfattas av 1 kap. 9 § sekretesslagen (1980:100) är skyldig att till kommunens eller landstingens revisorer lämna de upplysningar om bolagets angelägenheter som revisorerna begär.

15.3 Övriga förslag till författningsförändringar

I 11 kap. 19 § aktiebolagslagen (1975:1385), 4 kap. 13 § lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag, 8 kap. 16 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, 4 kap. 15 § stiftelselagen (1994:1220) har motsvarande tillägg som i 10 kap. 42 § aktiebolagslagen gjorts.

Reservationer och särskilt yttrande

Reservation av Hans-Ingvar Jönsson och Sven Samuelsson

Utredningen har kommit fram till att det bör lagstadgas att de förtroendevalda revisorerna skall biträdas av sakkunniga i sin granskning i den omfattning som behövs. Vi instämmer i detta förslag.

En lagreglerad form för säkerställande av kompetens och erfarenhet för sådan sakkunnig bör införas. Formen kan benämnas certifiering.

Utredningen konstaterar att ett lagreglerat krav på certifiering av de revisorer som skall granska kommuner och landsting skulle otvivelaktigt vara en väg för att säkerställa det sakkunniga biträdet har den grundläggande och för kommunal verksamhet erforderliga kompetensen och erfarenheten.

Ett ytterligare motiv för certifiering är att en grund skapas för fastställande av behörighet för tjänsteinnehav eller vid upphandlingar. Att väl kunna ange vad man söker och därmed ha möjlighet att tacka nej till icke behöriga underlättar handhavandet av dessa frågor.

Revisionsföretagens eget arbete med säkerställande av kompetens och erfarenhet ser vi inte stå i motsatsförhållande till vårt förslag.

Vi menar att kommunernas och landstingens särart bör vara vägledande vid bedömningen av behovet av en särskild certifiering. De sakkunnigas kompetens och erfarenhet bör säkerställas i särskild ordning. En sådan certifiering bör innefatta nödvändiga examina, praktik och erfarenhet. Således inte olikt former för säkerställande av kompetens och erfarenheter för revisorer inom företagsvärlden.

Vi anser att särskilda övergångsregler kan förhindra eventuella kortsiktiga problem med begränsad konkurrens. Varje presumtivt revisionsbiträde hos landstingens och kommunernas revisorer skall under en övergångstid kunna åta sig uppdrag åt förtroendevalda revisorer även om uppställda certifieringskrav ännu ej uppfyllts.

Ett särskilt certifieringsorgan bör handha nödvändig kontroll av handlingar, register m.m. avseende certifieringssökanden och certifie-

rande. Kostnaden beräknas mer än väl uppvägas av de värden som certifieringen bidrar med.

Reservation av Monica Selin

Revision en fråga om etik i första hand och teknik i andra hand

En effektiv internkontroll och revision är utomordentligt viktigt för den kommunala verksamheten. Det gäller såväl redovisningsrevision som förvaltningsrevision. De senaste årens erfarenheter understryker vikten av att man aldrig tummar på de säkerhetssystem som skall ge allmänheten garantier för att den offentliga verksamheten bedrivs enligt demokratiska beslut och utifrån grundläggande etik och moral. Tilltron till revision och den kommunala demokratin skapas inte enbart genom tekniska lösningar utan i första hand via en grundläggande etik och ett ansvarigt ledarskap. Därför kan man enligt min mening inte hoppa över dessa synpunkter om man vill nå framgång i arbetet. Förståelsen ökar nu för de etiska värden som kristdemokraterna envist poängterat som grund för ett gott samhälle. Inget samhälle kan överleva utan en gemensam etik där de grundläggande värdena får genomslag överallt.

Självständiga och fria revisorer

Enligt nuvarande bestämmelser i KL finns inga formella hinder mot att rekrytera revisorer bland fullmäktigeledamöterna. Kommittén anser att det finns såväl fördelar som nackdelar med att rekrytera revisorer bland fullmäktigeledamöterna, vilket jag vill instämma i. Kommittén kommer däremot fram till slutsatsen att fördelarna väger över och föreslår därmed ingen ändring av KL. Jag anser att nackdelarna väger över och kommer därmed till den motsatta slutsatsen.

Förnyelsekommittén anförde bl.a. följande (SOU 1996:169 s. 131).

> Att revisionen bedrivs av förtroendevalda revisorer under offentlig insyn ger den en värdefull särprägel. Samtidigt som själva revisionsuppdraget är oberoende och skall utföras självständigt, utkräver fullmäktige revisorernas ansvar. Både för den sittande politiska majoriteten och för oppositionen ställer uppdraget som revisor därför särskilt höga krav på personlig integritet. Snöda partiintressen måste få vika för en autonom granskning i allmänhetens tjänst, om inte trovärdigheten skall gå förlorad. Revisorernas opartiska ställning och

politiska mod är av stor betydelse för medborgarnas tilltro till rättssäkerheten och demokrati.

Allmänt sett måste också de förtroendevalda revisorernas status höjas. Att undvika att revisionen partipolitiseras framstår i det sammanhanget som angeläget. Ett steg i den riktningen, som flera tagit, är att inte rekrytera personer bland fullmäktigeledamöterna men gärna personer med goda erfarenheter av kommunal verksamhet.

Uppdraget som förtroendevald revisor är en av grundpelarna i medborgarförtroendet för offentlig verksamhet. Därför måste vi garantera att samtliga förtroendevalda revisorer kan uppträda som självständiga och fria revisorer och granska den verksamhet som bedrivs i kommunala/landstingskommunala nämnder och styrelser.

När missbruk eller andra missförhållanden avslöjats är det nästan alltid massmedia eller andra som uppdagat detta. Detta är ett underbetyg för den interna kontrollen.

Vi måste börja det nya årtusendet med att i konkret handling manifestera vår tilltro till den kommunala demokratin. Säkrast gör vi det genom att undanröja alla tvivel på partsförhållanden och beroendeställning.

De förtroendevalda revisorerna ska därför inte hämtas bland ledamöter i kommunfullmäktige/landstingsfullmäktige. Revisorerna ska vara personer som i alla lägen kan uppträda självständigt och fria från vad kommunalråd, landstingsråd och andra ledande företrädare önskar. Jag har förhoppningen att partierna fortfarande är så vitala att man kan nominera kompetenta personer med bred sakkunskap om kommunal och landstingskommunal verksamhet utan att rekrytera dessa ur fullmäktigegruppen.

Särskilt yttrande av Lennart Hedquist, Monica Selin och Inger Thapper

Utredningen behandlar i kap. 12 samordnad revision mellan kommunen och dess företag. I anslutning till detta vill vi framhålla följande.

Kommunala företag framför allt aktiebolag, har blivit ett utbrett sätt att bedriva även sådan kommunal verksamhet som principiellt förutsätts bedrivas i förvaltningsform enligt den traditionella svenska kommunallagstiftningen. I vår utredning anges att de kommunala företagen svarar för en omsättning på nära 117 miljarder kronor eller ca en fjärdedel av den samlade verksamheten kommunerna ansvarar för.

Aktiebolagsformen för kommunal verksamhet har föranlett olika typer av lagstiftning i form av anpassningar av bl.a. kommunallagen i syfte att i görligaste mån säkerställa offentlighet kring dessa bolag, ange fullmäktiges roll, reglera hur val till styrelse skall gå till etc. Kommunala aktiebolag har dock de facto varit svåra att inordna i den kommunala beslutsorganisationen och redovisningen. Senast när den nya kommunala redovisningslagen antogs framkom att det s.k. balanskravet för kommunerna inte för närvarande kunde inkludera de kommunala företagen. En särskild utredare skall dock lägga fram förslag om och i så fall hur detta skall kunna ske.

För närvarande pågår i ett stort antal kommuner olika typer av kommunala koncernbildningar där ägandet av de kommunala företagen sammanförs till ett moderbolag. I anslutning till dessa konstruktioner bedrivs i många kommuner en avancerad skatteplanering. Det är intressant att notera att denna skatteplanering och bollande med "koncernbildning" sker just på grund av att man låtit bilda bolag för kommunal verksamhet i stället för att använda den traditionella förvaltningsformen som ju är skattebefriad.

När vår utredning går igenom nuläge och önskvärda förändringar för att den kommunala revisionen entydigt skall kunna avse all kommunal verksamhet — inkl. de kommunala företagen — uppstår ånyo behov av speciallagstiftning som rör de kommunala företagen. Denna blir nödvändig om en total och samordnad revision skall kunna äga rum och redovisas för fullmäktige. Utredningens förslag leder sålunda under detta avsnitt till ytterligare ändringar av bl.a. kommunallagen och aktiebolagslagen.

Vi menar att de iakttagelser vi här velat fästa uppmärksamheten på borde föranleda regering och riksdag att mer genomgripande ta sig an frågan om de kommunala företagen och deras framtida ställning. För vår del vill vi här peka på de svårigheter som i dag föreligger när man vill ha en god kommunalekonomisk redovisning som inkluderar

bolagen. Dessa svårigheter växer i sin tur när man på riksnivå vill göra jämförelser kommunerna emellan. Den kommunala revisionen kommer att fortsätta att få leva med dessa svårigheter även om utredningens förslag till lagändringar genomförs.

I första hand bör lagstiftningen, inkl. skatteregler, utformas så att förvaltningsformen ånyo blir det helt dominerande sättet att bedriva kommunal verksamhet.

Om så inte sker bör i andra hand aktiebolagslagen, som i grunden är utformad för privaträttslig verksamhet, inte gälla för kommunala företag. I stället bör — om behov av kommunala företag verkligen anses föreligga — en särskild bolagsform för kommunala företag inrättas och lag för dessa stiftas på sätt som skett i bl.a. Tyskland. En sådan lag kan helt anpassas till under vilka förhållanden kommunal verksamhet skall bedrivas. Med en sådan lag behövs inte en mängd specialtillägg av den typ som nu ideligen måste tillföras dagens kommunallag och aktiebolagslag — tillägg och specialbestämmelser — som likväl ofta inte visar sig vara täckande för det man vill uppnå.

Det har inte legat inom vår utrednings direktiv att lämna förslag till en sådan generellt förbättrad lagstiftning i anslutning till de omfattande kommunala företagsbildningarna. Vi vill emellertid på detta sätt aktualisera behovet av en sådan total översyn i den riktning vi här skissartat redogjort för.

1 Bilaga 1

Kommittédirektiv

Översyn av den kommunala revisionen

Dir. 1997:56

Beslut vid regeringssammanträde den 3 april 1997

Sammanfattning av uppdraget

En parlamentarisk kommitté skall göra en översyn av den kommunala revisionen.

Kommittén skall föreslå de lagändringar och andra åtgärder som kan anses motiverade för att öka effektiviteten och kompetensen i revisionsarbetet samt för att stärka de förtroendevalda revisorernas självständiga ställning.

Kommittén skall särskilt utreda:

- hur de förtroendevalda revisorerna bör rekryteras och hur deras självständiga ställning i övrigt kan stärkas,
- på vilket sätt revisionen som sådan skulle kunna stärkas och kompletteras med krav på yrkesrevision,
- vilka uppgifter revisionen skall ha och om laglighetsgranskning skall vara ett obligatoriskt inslag i revisionsuppdraget,
- hur revisorernas initiativrätt i kommunfullmäktige skall vara utformad,
- vem som skall ha revisionsansvar,
- förutsättningarna och formerna för en reell samordning av den kommunala revisionen och revisionen av kommunala företag, samt
- vilka insatser den kommunala revisionen bör göra för att kontrollera om styrelsens och nämndernas interna kontroll fungerar tillfredsställande.

2

Bakgrund

Revisionen - en del av det demokratiska systemet

Beslutanderätten i kommuner och landsting utövas av fullmäktige medan ansvaret för förvaltning och verkställighet i första hand vilar på styrelsen och övriga nämnder. Det ligger i fullmäktiges och i kommunmedlemmarnas intresse att den kommunala verksamheten bedrivs på ett lagligt och ändamålsenligt sätt. De revisorer som fullmäktige enligt 9 kap. kommunallagen (1991:900) skall välja för att granska nämndernas verksamhet är ett av fullmäktiges viktigaste instrument för att kontrollera detta. Revisorernas uppgift är alltså att på fullmäktiges uppdrag granska den kommunala verksamheten. Revisionen är därmed också en väsentlig del i det demokratiska systemet.

Det behövs en översyn av den kommunala revisionen

Det nuvarande systemet med förtroendemannarevision har under senare tid kommit att ifrågasättas i en rad hänseenden. Det har i olika sammanhang hävdats att det finns ett behov av en mer samlad översyn av den kommunala revisionen.

Senast har detta behov understrukits av Justitiekanslern (JK) i rapporten Förstärkt skydd mot oegentligheter i offentlig förvaltning, som överlämnades till regeringen i början av mars. I rapporten redovisar JK resultatet av regeringens uppdrag att undersöka behovet av att stärka kontrollfunktionerna inom den offentliga förvaltningen. JK anför som grund för sitt ställningstagande angående den kommunala revisionen bl.a. att det är viktigt att medborgarna i en kommun eller ett landsting kan känna ett förtroende för att den kommunala revisionen är effektiv och kompetent.

Under år 1996 har det i riksdagen också väckts flera motioner med krav på översyn och lagstiftning på området (se t.ex. mot. 1996/97:K215, K526 och K527).

Kommunala förnyelsekommittén har i sitt slutbetänkande

Förnyelse av kommuner och landsting (SOU 1996:169) som avlämnades i december 1996 efterlyst en särskild översyn av revisorernas ställning och uppgifter. Kommittén framhåller särskilt att revisionens självständiga ställning som granskare i allmänhetens tjänst bör utvecklas (s. 130).

Lokaldemokratikommittén pekade i sitt slutbetänkande Lokal demokrati i utveckling (SOU 1993:90) på behovet av reformering av den kommunala revisionen. Reformeringen borde enligt kommittén bl.a. inriktas på att trygga hög kompetens (s. 182).

I prop. 1993/94:188 Lokal demokrati aviserade den dåvarande regeringen sin avsikt att ta ett initiativ till en översyn av den kommunala revisionen. Någon sådan översyn kom aldrig till stånd.

Uppdraget

Hur kan revisorernas ställning stärkas?

- Kommittén skall utreda hur de förtroendevalda revisorernas självständighet kan stärkas. Det finns också skäl att se över hur revisorerna rekryteras och vilka regler som styr rekryteringen och hur de tillämpas.

I 9 kap. 6 § kommunallagen (KL) anges att varje revisor fullgör sitt uppdrag självständigt och i 18 § att fullmäktige får meddela närmare föreskrifter om revisionen. Under senare tid har det dock ifrågasatts hur självständiga de förtroendevalda revisorerna egentligen är. I det sammanhanget har bl.a. frågan om hur kommunerna rekryterar sina revisorer diskuterats.

De kommunala revisorerna är inga yrkesrevisorer. De är förtroendevalda. Det är inte ovanligt att fullmäktigeledamöter utses till revisorer. Det är inte heller ovanligt att fullmäktige väljer personer med lång och bred politisk erfarenhet i kommunen. Vissa hävdar att detta skapar förutsättningar för politisk förankring och legitimitet. Andra hävdar att systemet riskerar att leda till att revisorerna inte är tillräckligt

4

självständiga i förhållande dels till det fullmäktige som valt dem, dels till de personer som de skall granska. De menar att det finns en risk för att revisionen blir partipolitik.

Lokaldemokratikommittén diskuterade frågan om hur revisorerna rekryteras. Kommittén menade att fullmäktigeledamöter på grund av sin kunskap om det politiska systemet är särskilt lämpade för revisionsuppdrag trots det faktum att de i någon mening kommer att granska "sina egna" (SOU 1993:90 s. 179). Kommunala förnyelsekommittén var av en annan uppfattning och menade att revisorerna inte bör rekryteras bland fullmäktigeledamöterna. Enligt kommittén borde dock personer med bred erfarenhet av kommunal verksamhet utses som revisorer (SOU 1996:169 s. 131).

Även den jävsregel som finns i 9 kap. 4 § KL styr rekryteringen av revisorer genom att den föreskriver att den som är redovisningsskyldig till kommunen eller landstinget inte kan vara revisor.

Hur kvalitetssäkras den kommunala revisionen?

- Kommittén skall överväga om det finns skäl att införa krav på att förtroendemannarevisionen skall kompletteras med en yrkesrevision och hur ett sådant system i så fall skall se ut. Det särskilda certifieringssystem för revision av offentlig verksamhet som har införts i Finland och det system med auktorisation för viss granskning som tillämpas i Danmark bör studeras i sammanhanget. Även det system med särskilt kontrollutvalg vid sidan av revisionen som tillämpas i Norge bör studeras.

Lokaldemokratikommittén förespråkade att reformeringen av revisionsfunktionen borde inriktas på att trygga en hög kompetens (SOU 1993:90 s. 182).

Nuvarande system ställer inga formella kompetenskrav vare sig på de förtroendevalda revisorerna eller på revisionen som sådan. Några regler om kompetenskrav i form av godkännande eller auktorisation motsvarande dem som finns i

aktiebolagslagen (1975:1385) finns inte i kommunallagen.

Den kompetens som styr valet av revisorer är av mer informell natur och handlar mer om deras kunskap om den kommunala verksamheten samt hur väl de lyckas hävda sin självständighet. För de förtroendevalda revisorerna gäller samma kvalifikationskrav som för övriga förtroendevalda, dvs. att de skall vara röstberättigade vid val av fullmäktige i kommunen och landstinget (4 kap. 5 § KL). I 9 kap. 2 § KL regleras dessutom antalet revisorer. Det skall finnas minst tre revisorer och lika många ersättare.

I 9 kap. 7 § KL föreskrivs att revisorerna skall granska verksamheten i den omfattning som framgår av god revisionssed. I lagen anges inte närmare vad som avses med god revisionssed utan detta följer av praxis. Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet har också tillsammans redovisat sin syn på god revisionssed och även utarbetat normalförslag till revisionsreglemente (jfr Svenska Kommunförbundets cirkulär 1995:183).

Kommunallagen innehåller inga föreskrifter om att de förtroendevalda revisorerna är skyldiga att anlita yrkesrevisorer som biträden i revisionsarbetet. I praktiken anlitar dock kommunerna och landstingen yrkesrevisorer som sakkunniga, såväl egen anställd revisionspersonal som utomstående konsulter. Åtta kommuner och elva landsting har för närvarande egna revisionskontor, dvs. egen anställd revisionspersonal. Eftersom kommunallagen inte innehåller några regler om yrkesrevision finns följaktligen inte heller några formella krav på vilken kunskap de sakkunniga skall ha för att vara lämpade att revidera kommunal versamhet. Därmed är det inte heller klart vilket yrkesansvar de faktiskt har i de fall de anlitas.

6

Skall revisorerna ägna sig åt laglighetsgranskning?

- Kommittén skall utreda om, i vilken omfattning och på vilket sätt de förtroendevaldas revisionsuppdrag uttryckligen skall innefatta en granskning av lagligheten i verksamheten. I det sammanhanget bör förhållandet till laglighetsprövningen i 10 kap. KL uppmärksammas.

I 9 kap. 7 § KL sägs att revisorerna i enlighet med god revisionssed skall pröva om nämnderna sköter verksamheten på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt och om räkenskaperna är rättvisande och om den kontroll som görs inom nämnderna är tillräcklig. Revisionen skall således innehålla både förvaltningsrevision (ändamålsenlighet) och redovisningsrevision (rättvisande räkenskaper).

I kommunallagen anges inte att revisorerna skall granska lagligheten i verksamheten. Många hävdar dock att detta ändå ligger inom ramen för revisorernas befogenhet. Både Lokaldemokratikommittén och Kommunala förnyelsekommittén har framhållit betydelsen av en utvidgning av de kommunala revisorernas obligatoriska uppgifter till att även omfatta granskning av lagligheten i nämndernas verksamhet (SOU 1993:90 s. 178 och SOU 1996:169 s. 131).

En fråga med nära anknytning till frågan om ett förtydligat eller vidgat mandat för revisorerna att bedriva laglighetsgranskning är om en kommunal revisor skall vara skyldig att göra anmälan till åklagare med anledning av vad som framkommer vid revisionen. JK anser i sin rapport att denna fråga bör utredas. Det har föreslagits att en sådan skyldighet skall åläggas de revisorer som granskar bolag i enlighet med aktiebolagslagen, se bl.a. Aktiebolagskommitténs delbetänkande Aktiebolagets organisation (SOU 1995:44).

Skall revisorerna kunna göra löpande uttalanden under året?

- Kommittén skall utreda hur revisorernas initiativrätt skall vara utformad för att fullmäktige på ett mer ändamålsenligt sätt

än i dag skall kunna hållas informerad om revisorernas löpande granskningsverksamhet och granskningsresultat.

Revisorerna har i dag enligt 5 kap. 23 § KL initiativrätt i fullmäktige bara i ärenden som rör förvaltning som har samband med revisionsuppdraget. I 9 kap. 15 § KL sägs att revisorerna varje år till fullmäktige skall avge en revisionsberättelse med redogörelse för resultatet av den revision som avser verksamheten under det föregående budgetåret. En följd av dessa bestämmelser är att revisorerna inte löpande under året kan rapportera till fullmäktige de iakttagelser som de gör i sitt granskningsarbete. Fullmäktige får således varken en möjlighet att snabbt ingripa mot eventuella felaktigheter eller den kontinuerliga återkoppling rörande effekterna av sina beslut som t.ex. förvaltningsrevisionen skulle kunna ge.

Kommunala förnyelsekommittén menade att en rättighet eller en skyldighet för revisorerna att mer regelbundet rapportera iakttagelser i revisionsfrågor kan vara en metod att utveckla revisionens oberoende ställning som granskare i allmänhetens tjänst (SOU 1996:169 s. 131).

Vem skall ha revisionsansvar?

- Kommittén skall utreda frågan om och hur kretsen revisionsansvariga bör utvidgas. I det sammanhanget måste eventuella arbetsrättsliga, skadeståndsrättsliga och straffrättsliga aspekter beaktas.

En grundprincip i dagens revisionssystem är att det är de förtroendevalda som leder och ansvarar för den kommunala verksamheten. Som en konsekvens av detta är det i dag inte möjligt att rikta revisionsanmärkning mot andra än förtroendevalda. Detta framgår av 9 kap. 15 § KL där det sägs att en revisionsanmärkning bara får riktas mot nämnder, fullmäktigeberedningar samt de enskilda förtroendevalda i dessa organ. Om fullmäktige inte beviljar en förtroendevald

8

ansvarsfrihet, kan fullmäktige med stöd av 4 kap. 10 § KL återkalla förtroendeuppdraget.

En följd av det nuvarande systemet är att det i dag inte är möjligt att rikta anmärkningar mot t.ex. förvaltningschefer eller andra ledande tjänstemän trots de befogenheter och i vissa fall rätt att fatta beslut som nämnderna har gett dessa.

Hur kan den kommunala revisionen och revisionen av kommunala företag samordnas?

- Kommittén skall utreda hur en kommunalrättslig samordning av den kommunala revisionen och revisionen av kommunala företag skulle kunna utformas.

Den granskning som de förtroendevalda revisorerna skall genomföra avser den kommunala verksamhet som bedrivs i förvaltningsform. De har ingen rätt att revidera den verksamhet som bedrivs i företagen. En inte obetydlig del av den kommunala verksamheten bedrivs dock i företagsform. För närvarande finns det ca 1 600 hel- eller delägda kommunala företag.

Det finns i dag inga krav i kommunallagen på en samordnad revision av kommunen och de företag i vilka kommunen har ett bestämmande eller betydande inflytande. Kommunen skall enligt 3 kap. 17 § KL utse minst en revisor i helägda aktiebolag. Denna revisor omfattas i sin granskningsverksamhet av aktiebolagens regler och har inte någon uppgift att samordna revisionen mellan kommunen och bolaget.

Fullmäktige kan i bolagsordningen eller genom ägardirektiv för bolaget föreskriva att en samordning skall ske mellan kommunens revisor och bolagets revisor. Vid en sådan samordning är det endast bolagets revisor som har ett reellt revisorsansvar vad det gäller bolagets verksamhet. Den förtroendevalda revisorn kan dock granska frågor som t.ex. gäller ändamålsenligheten från kommunal synpunkt avseende den verksamhet som bedrivs i bolaget. Den förtroendevalda revisorn kan på grundval av den sammanställda redovisningen

också göra vissa allmänna uttalanden om de kommunala företagen.

Det har ansetts som en brist i det nuvarande systemet att det saknas regler om samordning mellan den kommunala revisionen och revisionen av kommunala företag. JK menar i sin rapport att samordningen av den kommunala revisionen och revisionen av kommunala företag är en angelägen fråga som också bör ses över i lämpligt sammanhang.

Vilka insatser behöver revisorerna göra för att kontrollera att internkontrollen fungerar?

- En översyn av den kommunala revisionen skall innefatta överväganden om vilka insatser som den kommunala revisionen bör göra för att kontrollera om styrelsens och nämndernas interna kontroll fungerar tillfredsställande.

I 9 kap. 7 § KL föreskrivs att revisorerna skall granska styrelsens och nämndernas rutiner och system för intern kontroll. De skall däremot inte ansvara för den.

Enligt Kommunala förnyelsekommittén är kommunernas system för intern kontroll grundläggande och revisionen är ett kompletterande led i detta interna säkerhetssystem. Det framgår dock inte av kommunallagen vem som ansvarar för den interna kontrollen. I praktiken torde det dock vara styrelsens och övriga nämnders ansvar.

Styrelsen har enligt det s.k. normalreglementet, som antagits av flertalet kommuner, ett övergripande ansvar att verka för en god intern kontroll. JK menar i sin rapport att det finns förutsättningar för att kommunerna själva skall kunna vidta de åtgärder som behövs för att den interna kontrollen skall bli mer verkningsfull. Översynen av den kommunala revisionen behöver därför, i denna del, endast innefatta överväganden om vilka insatser som den kommunala revisionen bör göra för att kontrollera om styrelsens och nämndernas interna kontroll fungerar tillfredsställande.

10

Andra frågor som skall beaktas i utredningsarbetet

- Kommittén är oförhindrad att ta upp andra frågor som rör revisionen i vilka kommunallagen kan ha vållat tolknings- eller tillämpningsproblem och föreslå de lagtekniska eller andra justeringar som kan anses befogade. Kommittén skall också beakta de EU-aspekter som kan finnas av betydelse i detta sammanhang. Kommittén skall i sitt arbete även beakta de frågor som tas upp i departementspromemorian Förtroendevalda revisorer i aktiebolag (Ds 1996:65).

För utredningsuppdraget gäller regeringens direktiv till samtliga kommittéer och utredare att pröva offentliga åtaganden (dir. 1994:23), att redovisa regionalpolitiska konsekvenser (dir. 1992:50), att redovisa jämställdhetspolitiska konsekvenser (dir. 1994:124) samt att redovisa konsekvenserna för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet (dir. 1996:49).

Uppdraget omfattar inte förhållandena i de kyrkliga kommunerna.

Redovisning av uppdraget

Uppdraget skall redovisas till regeringen senast den 31 mars 1998.

(Inrikesdepartementet)

Kommunal revision i kommuner och landsting

- Revisionskonferensen för landsting 1997 i Uppsala
- 49:e kommunala revisionskonferensen 1997 i Göteborg

Kommunal revision i kommuner och landsting

Förord

Under de senaste åren har den kommunala revisionen diskuterats med förnyat intresse. Kritik och beröm blandas. Men den uppmärksamme åhöraren kan konstatera att uppfattningarna om revisionens villkor och arbetsformer är lika många som debattörerna.

Inför höstens revisionskonferenser har vi därför initierat en kartläggning av hur revisorerna i landstingen och de större kommunerna arbetar genom en enkät till varje revisorsgrupp. Resultatet presenteras i följande rapport.

Vi har uppdragit åt revisionsdirektör Eva Henriksson, Göteborgs stadsrevision och revisionsdirektör Madeleine Sjöstrand, Komrev AB, att genomföra enkätundersökningen och sammanfatta resultatet. De väsentligaste delarna av materialet presenteras i text och bild. Syftet är att ge underlag för fruktbara debatter bland de förtroendevalda revisorerna. För slutsatser och kommentarer i denna rapport svarar författarna själva. Det fullständiga enkätresultatet återfinns i bilaga.

Jan Olof Colliander Arne Hasselgren Arne Pettersson

KOMMUNAL REVISION I KOMMUNER OCH LANDSTING

INNEHÅLLSFÖRTECKNING SID

1	INLEDNING	1
1.1	Enkätundersökningen	2
2	REVISORERNA OCH POLITIKEN	3
2.1	Revisorerna	3
2.2	Politisk erfarenhet	3
2.3	Parallella uppdrag	4
2.4	Majoritetsförhållanden	6
3	REVISORERNAS RESURSER	7
3.1	Inledning	7
3.2	Jämförelsetal	8
3.3	Revisorernas ersättningar och arbetsinsatser	10
3.4	Yrkesmässigt biträde	12
3.5	Budgetberedning	13
4	REVISORERNAS ARBETE	13
4.1	Inledning	13
4.2	God kommunal revisionssed	13
4.3	Planering	14
4.4	Revisionsverktyg	14
4.5	Genomförande	15
4.6	Rapportering	16
4.7	Ansvarsprövning	16
5	KONCERNREVISION	18

TABELLBILAGA

1 INLEDNING

Revision av verksamhet och ekonomi i kommuner och landsting har en lång och traditionsrik historia. Under 90-talet har den kommunala revisionen stärkt sin ställning samtidigt som förväntningarna ökat. Intresset och engagemanget från såväl statsmakterna som massmedia och politiska partier växer också. Några exempel;

- Begreppet "God revisionssed" införs i 1991 års kommunallag. "Revisorerna granskar i den omfattning som framgår av god revisionssed all verksamhet som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområden."[1]

- Landstingsförbundet och Svenska kommunförbundet publicerar skriften "God revisionssed i kommunal verksamhet" 1995. Vi citerar förordet; "Det är förbundens förhoppning att skriften skall kunna tjäna som vägledning för de förtroendevalda revisorerna i kommunerna."

- I samband med Kommek 1996[2] ger statsminister Göran Persson justitiekanslern (JK) i uppdrag att i en förstudie granska bl a den kommunala revisionen. Bakgrunden är de skandaler inom den offentliga sektorn som fått stor uppmärksamhet i massmedia.

- I februari 1997 konstaterar JK att det inte finns belägg för att det mera allmänt skulle förekomma oegentligheter inom den offentliga förvaltningen. Det är därför inte motiverat att genomföra mera genomgripande systemförändringar utan lösningar får sökas inom ramen för gällande regelverk. JK föreslår vidare att "en översyn av den kommunala revisionen bör göras med inriktning på att stärka revisionens självständiga ställning, höja dess effektivitet och öka kännedomen om revisionens granskning bland medborgarna i kommunen eller landstinget. Vidare bör frågan om samordning mellan kommunal revision och revision i kommunala eller landstingskommunala bolag tas upp i det sammanhanget."[3]

- I april 1997 beslutar regeringen att tillsätta en parlamentarisk kommitté för att göra en översyn av den kommunala revisionen. I direktiven sägs att "kommittén skall föreslå de lagändringar och andra åtgärder som kan anses påkallade för att öka effektiviteten och kompetensen i det revisionella arbetet samt för att stärka de förtroendevalda revisorernas självständiga ställning."[4]

---

[1] KL 9 kap 7 §

[2] En kommunalekonomisk mässa arrangeras vartannat år i Malmö.

[3] Förstärkt skydd mot oegentligheter i offentlig förvaltning. Justitiekanslern, februari 1997.

[4] Översyn av den kommunala revisionen. Dir 1997:56.

- Kommunalrevisionsutredningen (enl ovan) ska även behandla de förslag till ny lagstiftning avseende förtroendevalda revisorer i aktiebolag som justitiedepartementet utarbetat med anledning av rådande EU-bestämmelser.[5]

Mot denna bakgrund är det angeläget att den kommunala revisionens villkor och arbetsformer också diskuteras bland de förtroendevalda revisorerna själva. För att bidra till kunskapen om hur revisionen arbetar i praktiken och under vilka förutsättningar, beslöt de projektgrupper som planerar årets revisionskonferenser för de större kommunerna respektive för landstingen att genomföra en enkätundersökning.

1.1 Enkätundersökningen

Enkäten har skickats till samtliga 23 landsting och till Gotlands kommun i egenskap av sjukvårdshuvudman. (Göteborgs stad och Malmö stad som också har ansvar för sjukvård tillfrågades i egenskap av stora kommuner). Vidare har enkäten skickats till de 24 kommuner med minst 70 000 invånare som inbjuds till de större kommunernas revisionskonferens. Gotlands kommun (ca 58 000 invånare) har redovisats bland de stora kommunerna då den primärkommunala verksamheten står för ca 70 procent av kommunens nettokostnader.

Totalt 40 svar har inkommit, varav 20 från landsting och 20 från kommuner (inkl Gotland, Malmö och Göteborg) vilket ger en svarsfrekvens på 83 procent. Enkäten har besvarats kollektivt av revisorerna. Detta innebär att de 40 enkätsvaren representerar 620 förtroendevalda revisorer, varav 316 ordinarie och 304 ersättare.

De 20 landsting som besvarat enkäten har drygt 7 miljoner invånare. De har en bruttokostnad i sin egen verksamhet på ca 100 mdr. I dessa landsting finns drygt 185 000 anställda, omräknade i årsarbetare. I de 20 kommuner som besvarat enkäten bor drygt 3 miljoner invånare. De har en bruttokostnad på ca 112 mdr exkl de kommunala bolagen. I dessa kommuner finns drygt 235 000 årsarbetare.

De förtroendevalda revisorer som har besvarat enkäten ansvarar, som framgår ovan, för revision av en komplex och omfattande verksamhet med avsevärda finansiella flöden.

Då landsting och kommuner tillämpar olika redovisningsprinciper i sina resultaträkningar har vi baserat jämförelserna vad gäller bruttokostnader på justerade uppgifter från kommun- respektive landstingsförbundet.

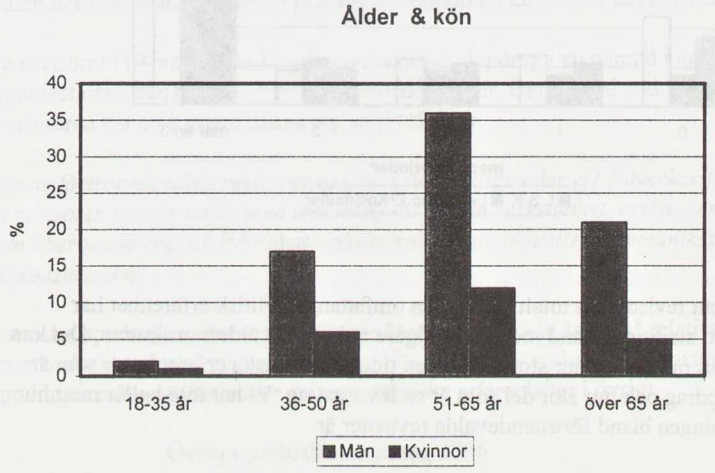
---

[5] Justitiedepartementet. DS 1996:65, Förtroenderevisorer i aktiebolag.

2 REVISORERNA OCH POLITIKEN

2.1 Revisorerna

Den kommunala verksamheten är till stora delar en kvinnlig arbetsmarknad. I både kommuner och landsting är cirka 80 procent av personalen kvinnor.[6] Andelen kvinnliga ledamöter i kommunfullmäktige respektive landstingsfullmäktige har ökat och uppgick efter valet 1994 till 41 procent respektive 48 procent.[7] Bland revisorerna i vårt material dominerar däremot männen stort. Den förtroendevalde revisorn är typiskt sett en man, 58 år gammal.



Det är inga större skillnader mellan landsting och kommuner. Andelen kvinnor i revisorskollegierna ligger runt 24 procent. Den yngre generationen (18-35 år) är också underrepresenterad med endast 3 procent av ledamöterna i revisionen.

2.2 Politisk erfarenhet

God revisionssed understryker att revisorerna skall "ha insikt i och vara förtrogna med kommunal verksamhet."[8] Vi begränsade frågan om erfarenhet till revisorernas tidigare politiska uppdrag. Genomgående har de flesta en lång politisk erfarenhet.

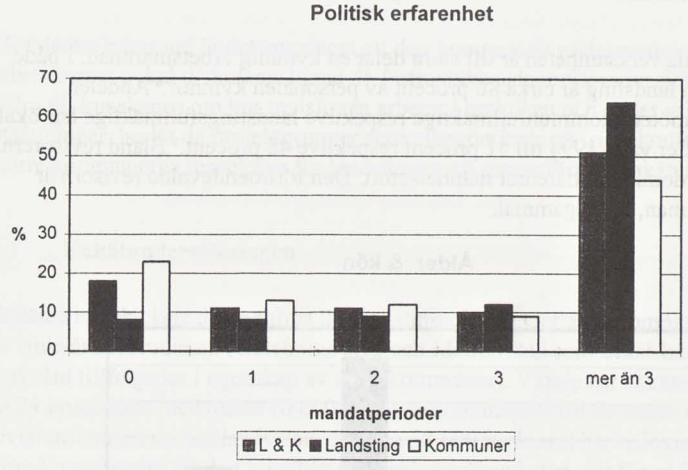
---

[6] Kommunal personal 1996. Svenska kommunförbundet.

[7] Förnyelse av kommuner och landsting. SOU 1996:169.

[8] God revisionssed i kommunal verksamhet, avsnitt 2.2 Fullmäktiges granskningsorgan.

Landstingsrevisorerna har dessutom längre erfarenheter än kommunrevisorerna.



Det faktum att revisorerna totalt sett har en omfattande politisk erfarenhet har säkerligen ett starkt samband med den tidigare redovisade åldersstrukturen. Det kan inte utläsas ur materialet hur stor del av den tidigare politiska erfarenheten som är revisionsuppdrag och hur stor del som är andra uppdrag. Vi har inte heller mätt hur hög omsättningen bland förtroendevalda revisorer är.

Beror den låga andelen kvinnor och andelen yngre personer på att lång politisk erfarenhet prioriteras högt vid nomineringar? Eller är revisorsuppdraget en naturlig avslutning på den politiska banan men sällan en utmanande inledning?

2.3 Parallella uppdrag

Frågan om att ha andra politiska uppdrag parallellt med revisorsuppgiften är omdiskuterad. Två statliga utredningar, Lokaldemokratikommittén[9] respektive Förnyelsekommitten[10] har redovisat motsatta ståndpunkter i frågan om revisorerna och fullmäktige. Lokaldemokratikommittén ansåg 1993 att revisorerna med fördel hämtas bland fullmäktiges ledamöter. Förnyelsekommittén tycker tvärtom tre år senare: "Allmänt sett måste också de förtroendevalda revisorernas status höjas. Att undvika att revisionen partipolitiseras framstår i det sammanhanget som angeläget. Ett steg i den riktningen, som flera tagit, är att inte rekrytera revisorerna bland

[9] Lokal demokrati i utveckling. SOU 1993:90.
[10] Förnyelse av kommuner och landsting. SOU 1996:169.

fullmäktigeledamöterna men gärna personer med goda erfarenheter av kommunal verksamhet."

Att ha uppdrag i en nämnd inom den egna kommunen eller landstinget innebär att revisorn är jävig och revisorsuppdraget förfaller.[11] Detta kan rent tekniskt lösas genom att revisorn väljs med undantag för den nämnd han sitter i. Det blir därefter en fråga för revisorskollegiet att hitta arbetsformer som på ett rimligt sätt tar hänsyn till jävssituationen.

Bland landstingen är 27 procent av revisorerna fullmäktigeledamöter och 10 procent har uppdrag i en nämnd eller styrelse. Bland kommunerna är 7 procent av revisorerna ledamöter i fullmäktige och 13 procent har uppdrag i en nämnd eller styrelse.

De revisorer (10 respektive 13 procent) som har uppdrag i en nämnd i den egna organisationen återfinns i 17 av 40 revisorskollegier. Det är med andra ord vanligt att revisorerna har att hantera denna typ av jävsfrågor.

Bör de förtroendevalda revisorerna sitta i fullmäktige eller ej? Påverkar förekomsten av revisorer som är valda med undantag för någon verksamhet, revisionens anseende som oberoende organ? Påverkas revisionens arbete och/eller kommunikation i organisationen?

Politiska uppdrag i andra organisationer än den granskade är också relativt vanligt, framförallt bland landstingsrevisorerna. Här uppstår inte någon jävssituation, uppdragen faller istället under epitetet politiska erfarenheter i övrigt.

Övriga politiska uppdrag 1996

Kommunrevisorer	**Fullmäktige**	**Nämnd/styrelse**
Inom landsting	1%	5%
Inom svenska kyrkan	7%	7%
Landstingsrevisorer		
Inom kommun	21%	33%
Inom svenska kyrkan	9%	8%

Landstingsrevisorernas frekventa uppdrag inom kommunerna väcker nyfikenhet över vilket slags uppdrag som är vanligast? Tunga uppdrag såsom kommunstyrelsen, ordförandeposter etc? Eller motsatsen? Vad betyder det för landstingsrevisionen att man, som kollektiv betraktat, besitter en gedigen kunskap om de primärkommunala frågorna? Inte minst med tanke på att gränssnittet mellan olika huvudmän, t ex

[11] KL 8 kap 4 §.

sjukvård/äldreomsorg fokuseras allt oftare. Har kraven på politisk erfarenhet hos förtroendevalda revisorer ökat?

2.4 Majoritetsförhållanden

Att vara förtroendevald revisor är ett politiskt uppdrag. Samtidigt står revisionen, av tradition och med hänsyn till uppdragets karaktär, vid sidan om den politiska debatten om verksamheten. God revisionssed säger att: "Revisorerna kan delta i sina partigrupper men måste behålla sin oberoende ställning i förhållande till rent partipolitiska intressen."[12] Revisorerna väljs av fullmäktige och reglerna om proportionalitet gäller på samma sätt som vid val till nämnder och styrelser. Det finns landsting och kommuner som markerar oberoendet genom att ge oppositionen majoritet och/eller ordförandeposten i revisionen. I stort återspeglar dock revisorerna fullmäktiges mandatfördelning.

I detta material återfinns 12 landsting och 10 kommuner (tillsammans 55 procent) där majoriteten i fullmäktige inte har ordförandeposten i revisorsgruppen. Vi vill dock understryka att varje revisor är självständig i sitt uppdrag. Revisionens ställningstagande sker inte genom majoritetsbeslut med undantag av de egna förvaltningsfrågorna (budget, personalfrågor, upphandling m m). Det är vår erfarenhet att revisorsgrupperna strävar efter största möjliga enighet i de revisionella bedömningar som avges till fullmäktige och till granskade styrelser och nämnder. Men under de interna överläggningarna, kan revisorskollegiets sammansättning ändå ha betydelse för ställningstaganden i det revisionella arbetet.

Kommunerna

Ordförande tillhör majoriteten i fullmäktige	Ordförande tillhör minoriteten i fullmäktige
Borås	Gotland
Eskilstuna	Gävle
Göteborgs	Helsingborg
Kristianstad	Karlstad
Luleå	Linköpings
Lund	Norrköpings
Malmö	Skellefteå
Stockholm	Uppsala
Södertälje	Växjö
Västerås	Örebro

[12] God revisionssed i kommunal verksamhet, avsnitt 2.4 Revisorns oberoende.

Landstingen

Ordförande tillhör majoriteten i fullmäktige	Ordförande tillhör minoriteten i fullmäktige
Bohus	Gävleborg
Dalarna	Halland
Jämtland	Kalmar
Jönköping	Kristianstad
Norrbotten	Kronoberg
Stockholm	Skaraborg
Västmanland	Uppsala
Örebro	Värmland
	Västerbotten
	Västernorrland
	Älvsborg
	Östergötland

I 75 procent av kommunerna och landstingen består revisorskollegiet av ett udda antal revisorer och i 25 procent av ett jämnt antal vilket understryker att revisionens arbetsformer inte motsvarar det traditionella nämndarbetet. Här finns en viss skillnad mellan kommuner och landsting.

Antal revisorer	**Landsting**	**Kommuner**
Udda antal	65%	85%
Jämnt antal	35%	15%

Vilken betydelse har den politiska sammansättningen i relation till mandatfördelningen i fullmäktige?

3 REVISORERNAS RESURSER

3.1 Inledning

Enkätundersökningen omfattar revision av verksamhet som berör ca 7 miljoner landstingsinvånare och 3 miljoner kommuninvånare. Revisionen kostar i genomsnitt kommuninvånaren drygt 20 kronor (kr) och landstingsinvånaren drygt 10 kr per år. Kostnaden varierar från 7 kr till 18 kr (landsting) och från 12 till 32 kr (kommuner). Den sammanlagda kostnaden för revision motsvarar cirka 0,7 promille av landstingens och kommunernas totala bruttokostnader.

Det finns inget ekonomiskt nyckeltal som, för bedömning av revisionsresurser, är det allmänt vedertagna. Vi har därför belyst revisionens resurser med en rad jämförelsetal, vart och ett med sina inneboende svagheter. Sammantagna kan dessa möjligen ge en rättvisande bild eller redovisa en tendens. Det är dock de stora

variationerna inom de enskilda nyckeltalen och mellan grupperna som är av särskilt intresse för frågorna och dialogen.

Vid utformningen av enkäten var syftet att få bl a följande frågeställningar belysta. Är revisorskollegiernas ekonomiska resurser relativt sett olika? Vad har de förtroendevalda för uppfattningar om de egna resurserna? Vid nedskärningar i den offentliga verksamheten ökar kraven på effektivitet. Förstärks då revisionens resurser i syfte att få en utökad förvaltningsrevision?

3.2 Jämförelsetal

Basuppgift: Faktiskt revisionsanslag för landsting och kommun (1996).
Nyckeltal: Revisionsanslag per mkr bruttokostnad.
Revisionsanslag per anställd och invånare.
Revisionsanslag per mkr bruttoomslutning.

Kommunerna

Kommun	Revisions anslag tkr	Revanslag / bruttokost	Rev anslag per anställd	Rev anslag per invånare	Rev anslag / omslutning
	tkr	kr	kr	kr	kr
Stockholm	23 066	922	489	32	314
Lund	2 520	873	406	26	903
Borås	2 755	863	224	29	936
Kristianstad	1 848	830	413	25	869
Gotland*	2 167	820	357	37	804
Gävle	2 120	750	291	23	501
Södertälje	1 800	737	373	22	532
Helsingborg	2 601	727	448	23	635
Växjö	1 654	710	354	23	1 142
Uppsala	3 696	707	376	20	440
Västerås	2 550	693	309	21	461
Norrköping	2 680	662	383	22	656
Göteborg*	14 593	628	312	32	801
Malmö*	6 702	575	290	27	707
Luleå	1 268	565	225	18	364
Skellefteå	1 398	546	217	19	237
Karlstad	1 539	520	256	19	395
Eskilstuna	1 298	504	198	15	426
Örebro	1 928	470	203	16	496
Linköping	1 563	420	229	12	237

* Dessa kommuner har såväl landstings- som kommunuppgifter. Genom att reducera nyckeltalet revisionsanslag per invånare med motsvarande medelvärde för landstingsgruppen, 11 kr, erhålls ett jämförbart nyckeltal.

Landstingen

Landsting	Revisions anslag	Rev anslag / bruttokost	Rev anslag per anställd	Rev anslag per invånare	Rev anslag / omslutning
	tkr	kr	kr	kr	kr
Norrbotten	4 729	1 210	---	18	1 331
Västerbotten	4 250	1 069	477	16	1 427
Jämtland	2 337	1 051	608	17	1 774
Stockholm	27 281	995	614	16	1 339
Dalarna	3 458	927	443	12	1 422
Örebro	3 560	888	467	13	1 002
Östergötland	4 430	863	415	11	1 094
Kalmar	2 585	853	501	11	1 027
Jönköping	3 070	820	408	10	862
Kristianstad	3 436	790	393	12	1 388
Älvsborg	4 050	761	455	9	1 004
Kronoberg	1 632	748	314	9	919
Västernorrland	2 672	742	359	10	1 023
Skaraborg	2 403	736	383	9	1 366
Västmanland	2 295	730	397	9	1 193
Halland	2 293	727	341	8	666
Värmland	2 755	712	336	10	1 255
Gävleborg	2 783	709	338	10	1 118
Bohus	2 852	648	---	9	1 153
Uppsala	2 000	476	261	7	538

Måttet revisionsanslag per invånare tar inte hänsyn till hur stor del av verksamheten som bedrivs i bolagsform. Kommuner och landsting med stora bolagskoncerner får här något missvisande nyckeltal.

Kontorskostnadernas andel (hyra, telefon- och datorkostnader) av revisionsanslaget är den post, med undantag för arvoden, som varierar mest. I genomsnitt motsvarar dessa knappt 10 procent av de totala kostnaderna. För Stockholms stad och Stockholms läns landsting utgör kontorskostnaden dock ungefär en fjärdedel av revisionens totala kostnader. De höga lokalkostnaderna slår igenom i nyckeltalet för revisionens resurser per anställd och per invånare.

En jämförelse mellan rangordning inom varje nyckeltal visar att tabellens tre första nyckeltal generellt inte visar några dramatiska förändringar i rangordningen. För nyckeltalet revisionsanslag per mkr bruttoomslutning sker dock stora kast i rangordningen.

På vår fråga om revisionen har tillräckliga ekonomiska resurser för den ambitionsnivå som "God revisionssed i kommunal verksamhet" uttrycker svarar 40 procent av landstingsrevisorerna och 35 procent av kommunrevisorerna nej.

Vi noterar att framförallt revisorskollegier med de högsta nyckeltalen och de med de lägsta nyckeltalen avseende ekonomiska förhållanden anser sig behöva mer resurser. Av dessa anser revisorerna i landstingen att resurserna behöver ökas med 32 procent i genomsnitt medan kommunrevisorerna anser sig behöva en ökning med 13 procent.

I vad mån återspeglar de skilda resursnivåerna olika bedömningar av revisionens värde och i vad mån är resursnivåerna en återspegling av kvalitet i redovisning, effektivitet och intern kontroll i landstingen och kommunerna?

Hur kan man mäta kvalitet i revisionens eget arbete?

Medger de ekonomiska ramarna en granskning av intern kontroll, redovisning och verksamhet i varje enskild nämnd årligen?

3.3 Revisorernas ersättningar och arbetsinsatser

Arvoden och andra ersättningar utgör i genomsnitt 12-13 procent av revisionens kostnader. Variationen inom grupperna är dock stor.

Basuppgift: Arvode och ersättningar för landstings- och kommunrevisorer.
Ordinarie revisionssammanträden per år.
Genomsnittlig arbetstid per månad för presidium respektive övriga revisorer.

Nyckeltal: Revisionsarvode i förhållande till totala revisionskostnaden.
Antal deltagande revisorer i genomsnitt per ordinarie sammanträde.

Se tabeller sid 11.

Kommun	Arvode & ersättning tkr	Arvode i % av totala revkostn	Revisorer per möte i snitt	Antal möten per år	Arbetstid presidium h per mån	Arbetstid övriga h per mån
Stockholm	238	1	16	43	40	25
Malmö*	105	2	12	7	3	5
Göteborg*	830	6	17	12	50	8
Gävle	128	6	6	20	30	25
Borås	203	6	13	28	8	6
Västerås	180	7	8	8	15	3
Eskilstuna	103	8	7	8	15	5
Norrköping	256	10	13	10	10	2
Gotland*	238	11	15	8	24	12
Luleå	142	11	5	10	10	5
Lund	317	13	12	8		
Uppsala	484	13	10	12	10	4
Örebro	250	13	10	12	20	5
Skellefteå	239	15	7	15	95	80
Södertälje	252	18	16	8	15	8
Kristianstad	354	19	7	10	20	12
Karlstad	316	21	8	12	25	10
Linköping	362	23	8	16	35	10
Helsingborg	653	25	18	9	20	10
Växjö	438	27	13	11	52	20

Landsting	Arvode & ersättning tkr	Arvode i % av totala revkostn	Revisorer per möte i snitt	Antal möten per år	Arbetstid presidium h per mån	Arbetstid övriga h per mån
Kalmar	28	1	5	7	9	6
Stockholm	1067	4	20	30	24	16
Örebro	182	6	6	10	12	8
Norrbotten	304	6	6	12	50	25
Östergötland	316	7	6	12	11	9
Jämtland	204	8	6	8	29	8
Västerbotten	447	11	7	9	10	5
Dalarna	407	12	4	9	30	25
Västernorrland	319	12	7	8	25	15
Kristianstad	434	13	7	10	40	12
Skaraborg	288	13	5	10	25	3
Västmanland	303	13	9	7	35	40
Jönköping	460	15	6	13	79	25
Bohus	415	15	8	8	25	15
Älvsborg	445	15	7	12		
Halland	365	16	4		20	17
Värmland	457	16	7	11	17	7
Uppsala	380	18	4	10	70	50
Gävleborg	516	18	7	11	25	14
Kronoberg	415	25	8	10	50	10

I kommunallagen[13] regleras att det skall finnas minst tre valda revisorer och lika många ersättare. I undersökningen varierar revisorskollegiernas storlek från 15 till 4 ordinarie revisorer med ett medeltal på 8 ordinarie platser. Något direkt samband mellan kommunernas/landstingens storlek och antal valda revisorer kan inte påvisas.

[13] KL 9 kap 2 §.

Vi noterar dock att de allra största kommunerna och landstingen har fler revisorer än genomsnittet, samtidigt som ersättarna också arbetar aktivt. Väger man ihop antalet ordinarie revisorer och ersättare som arbetar aktivt får vi stora revisorsgrupper i bl a Stockholms läns landsting, Göteborgs stad, Stockholms stad, Helsingborg och Södertälje.

Det är endast i ett fåtal landsting som ersättarna medverkar i revisionen. Bara i Stockholms läns landsting deltar ersättarna med en närvarofrekvens som närmar sig de ordinarie revisorernas.

De förtroendevalda revisorerna lägger ner mycket tid på sin uppgift. Detta framgår av den tid revisorerna lägger ner på revisionen utöver ordinarie möten, men också på den enastående höga närvarofrekvensen vid sammanträdena.

Ordföranden och vice ordföranden lägger i genomsnitt vardera ner ca 30 timmar i månaden på uppgifter utöver revisionssammanträdena medan övriga revisorer lägger ner ungefär hälften så mycket tid. Variationerna är stora. Presidierna i Skellefteå kommun samt Jönköping och Uppsala landsting arbetar ungefär halvtid med revision.

Vilka för- och nackdelar har en stor revisorsgrupp i jämförelse med en liten?

3.4 Yrkesmässigt biträde

Samtliga revisorskollegier anlitar yrkesmässigt biträde. Det kan noteras att i kommuner och landsting med relativt sett låga nyckeltal för ekonomiska resurser och med en hög andel arvoden blir utrymmet för yrkesmässigt biträde förhållandevis litet.

Hälften av kommunerna och landstingen anlitar revisionsbiträde i form av eget revisionskontor och den andra hälften anlitar externa konsulter. Det är framförallt landets största kommuner och landsting som valt modellen med eget kontor. Ungefär två tredjedelar av revisorskollegierna med eget kontor anlitar i olika omfattning externa konsulter.

Finns det då några skillnader mellan revision med eget kontor och revision med extern konsult? Det enda vi funnit avser de förtroendevaldas arbetsinsatser. Presidier med biträde i form av externa konsulter lägger ner ca 31 timmar i genomsnitt per månad på revisionsarbete utöver ordinarie möten medan kollegan med eget kontor lägger ner ca 25 timmar.

3.5 Budgetberedning

Formerna för revisionens budgetberedning kommenteras i skriften God kommunal revisionssed. Här antecknas att fullmäktige har det yttersta ansvaret för att revisorerna får de resurser som behövs för att de skall kunna genomföra revisionsarbetet enligt god revisionssed. För att undvika att de granskade nämnderna påverkar revisionsanslaget kan fullmäktige utse en särskild budgetberedning. Enligt skriften torde detta förfarande vara gällande praxis vilket också bekräftas av enkätsvaren. I drygt hälften av kommunerna och landstingen bereds revisionens budget genom LF/KF:s presidium eller genom särskild budgetberedning. I en tredjedel är det dock LS/KS eller dess arbetsutskott som bereder revisionens budget.

4 REVISORERNAS ARBETE

4.1 Inledning

Förvaltningsrevisionen, granskningen av ändamålsenlighet och effektivitet i verksamheten, utgör i teorin ett för offenlig verksamhet unikt revisionsverktyg. Hur ser det ut i praktiken? Genomförs förvaltningsrevision endast i mån av utrymme sedan den mer formbundna redovisningsrevisionen tagit sin del av resurserna?

Hur mycket påverkar de förtroendevalda revisionens inriktning och omfattning? I vilken omfattning och i vilka former deltar de i det löpande revisionsarbetet? Hur kommunicerar revisorerna resultatet av sitt arbete? Hur ofta riktar revisorerna kritik? Vem lyssnar på revisorerna?

4.2 God kommunal revisionssed

God revisionssed infördes som ett begrepp i 1991 års kommunallag. Enligt kommunallagen[14] granskar revisorerna i den omfattning som följer av god revisionssed all verksamhet som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområden.

Alla revisorsgrupper utom en uppger sig arbeta i stor eller mycket stor utsträckning i enlighet med god revisionssed i kommunal verksamhet. Det framgår också att utbildning i god revisionssed har varit ett prioriterat utbildningsområde, där nästan 90 procent av de förtroendevalda revisorerna har deltagit i utbildning i den goda revisionsseden under åren 1995 och 1996. Den ligger också som klart prioriterat utbildningsområde för år 1997.

[14] KL 9 kap 7 §.

En tredjedel av landstingsrevisorerna och en femtedel av kommunrevisorerna anser att skandalerna påverkat prioriteringen av revisionsinsatserna i stor utsträckning.

Uttrycker den fortsatt stora efterfrågan på utbildning inom området god revisionssed ett behov om mer kunskap om den dokumenterade seden eller ett behov av att själva seden utvecklas?

4.3 Planering

Planering är nödvändig för en effektiv revision. I planeringen fastställer revisorerna de granskningsområden som är väsentliga och aktuellla. Planeringen innehåller också granskningens inriktning och omfattning med angivande av resursfördelning.

Av enkätsvaren framgår att alla revisorskollegier upprättar en årlig revisionsplan. Hälften av kollegierna upprättar också en flerårsplan.

En tredjedel av revisorskollegierna fördelar revisionsresurserna, angivna i tid eller pengar, på såväl granskningsområden som på projekt. De flesta uppger att resurserna fördelas på endera granskningsområde eller projekt. Sex landsting och kommuner uppger att resurserna inte fördelas i revisionsplanen.

Inför utarbetandet av revisionsplanen arbetar alla förtroendevalda revisorer i stor eller mycket stor utsträckning aktivt med risk och väsentlighetsanalys. Däremot har endast två tredjedelar formulerat mål för revisionen.

Hur vet man att den för ansvarsprövningen erforderliga granskningen kan genomföras med begränsade resurser om revisionen inte fördelar dessa på de olika granskningarna/projekten/objekten?

Vissa revisorsgrupper har angett att man ej har tillräckliga resurser. Föreligger det risk i dessa fall att inte all verksamhet, samtliga styrelser och nämnder, granskas i den årliga revisionen.

4.4 Revisionsverktyg

Redovisningsrevision (RR) och förvaltningsrevision (FR) är närmast att betrakta som revisorernas verktyg för att utföra sin uppgift. Det finns dock ingen glasklar gräns mellan FR och RR. Båda används t ex för att granska den interna kontrollen. Variationer i redovisade nyckeltal kan därför vara såväl reella som definitionsmässiga.

Den genomsnittliga procentuella fördelningen mellan redovisningsrevision (RR) och förvaltningsrevision (FR) uppgick 1996 till 43 procent RR och 56 procent FR.

Genomsnittsvärdena skiljer inte mellan landstings- och kommunvärlden. En marginell förskjutning mot FR under 1997 är också gemensam för bägge grupperna. Variationerna är dock stora. I landstingsgruppen varierar det mellan 35 till 75 procent och i kommungruppen mellan 30 till 70 procent. Skellefteå, Växjö, Linköping och Helsingborgs kommuner har en stark inriktning på förvaltningsrevision (cirka 70 procent).

Inom landstingsgruppen har landstinget i Västmanland den mest markerade inriktningen mot förvaltningsrevision (75 procent). Därefter följer Västernorrlands, Norrbottens, Bohus och Skaraborgs läns landsting med cirka 65 procent förvaltningsrevision.

Det av oss förväntade sambandet mellan satsning på förvaltningsrevision och goda ekonomiska resurser kan inte utläsas. Vi noterar istället att där förvaltningsrevisionen dominerar är presidierna i genomsnitt verksamma dryga 35 timmar per månad. I landsting och kommuner med en hög andel redovisningsrevision är presidierna verksamma dryga 15 timmar per månad.

Påverkas inriktningen av de förtroendevaldas aktivitet? Eller kräver en FR-aktiv revision mer av sina förtroendevalda? Vad är orsak och verkan?

4.5 Genomförande

Nära sju av tio kommunala revisorskollegier har delat upp ansvaret för den löpande granskningen av nämnder/styrelser eller motsvarande. På landstingssidan är det bara drygt en fjärdedel av revisorskollegierna som fördelat ansvaret löpande. Denna uppdelning skall ses mot det förhållande att den kommunala verksamheten genomsnittlig är fördelad på fler och mindre enheter.

I 20 procent av landstingen uppges att de förtroendevalda revisorerna deltar i det praktiska granskningsarbetet i stor utsträckning. På kommunsidan uppvisas generellt en lägre nivå på deltagande i det löpande arbetet.

I medeltal har revisorerna överläggningar två gånger per år med såväl fullmäktige, som styrelse och nämnder. Variationerna är dock stora. Revisorerna i Linköpings kommun har regelbundna möten med fullmäktige 8 gånger per år och landstingsrevisionen i Östergötland möter sin fullmäktige 5 gånger medan vissa revisorer inte möter fullmäktige alls.

När det gäller möten med landstings- och kommunstyrelser är variationen mindre. Revisorerna i Växjö och Linköpings kommuner samt landstingsrevisorerna i Uppsala leder "mötesligan" med fyra årliga möten.

Då man i dag i alla sammanhang betonar betydelsen av samverkan och nätverksbyggande har vi också ställt frågor om i vilken utsträckning de förtroendevalda samarbetar med förtroendevalda i andra kommuner och landsting. Landstingsrevisorerna har ett mycket högt samarbete med revisorer i andra kommuner och landsting. Hela 65 procent uppger att samarbete sker i stor eller mycket stor omfattning medan samarbete endast sker i stor utsträckning i 20 procent av kommunrevisionerna. I ljuset av enkätsvaren frågar vi oss om det är landstingens generella vana vid samverkan som också återspeglas i revisionen.

Vilken typ av revision deltar den förtroendevalde revisorn i?

Kan ett ökat samarbete främja utvecklingen av revisionens effektivitet och av den goda revisionsseden?

4.6 Rapportering

Kommunallagens regler om revisionsberättelse anger endast minimiinnehållet i berättelsen.

I skriften God revisionssed i kommunal verksamhet lämnas få riktlinjer beträffande revisorernas rapportering.

I syfte att undersöka praxis genomfördes en fördjupad studie avseende revisionens rapportering tidigare i år inom STAREV.[15] Denna påvisade stora olikheter bl a avseende revisionsberättelsens utformning och innehåll. Även vår undersökning påvisar en avsaknad av praxis vad avser revisionens rapportering.

Revisionsberättelsen upprättas i hälften av kommunerna i enlighet med kommunallagens minimikrav, dvs en berättelse som i omfattning närmast är att likna vid den traditionella aktiebolagsberättelsen. Den utförligare varianten, vars innehåll kan variera är normalt en rapport som omfattar mer än tre sidor löpande text. Den senare dominerar inom landstingsgruppen.

Det stora flertalet revisioner lämnar redogörelse för revisionens inriktning, omfattning och iakttagelser, samtidigt som hälften också bifogar redogörelse för revisionens ekonomiska utfall.

4.7 Ansvarsprövning

I kommunallagen[16] regleras att varje revisor fullgör sitt uppdrag självständigt. Bestämmelsen avser främst att revisorerna inbördes är oberoende av varandra. Varje

[15] Kommuner/landsting som har egna revisionskontor samarbetar genom organisationen STAREV.
[16] KL 9 kap 6 §

revisor har bl a rätt att anföra en egen mening i revisionsberättelsen. Av enkätsvaren framgår att det förekommer fler än en revisionsberättelse, alternativt en revisionsberättelse med avvikande mening antecknad, i en femtedel av revisorskollegierna under de senaste två mandatperioderna.

Många revisorskollegier tillämpar en skala för revisorernas kritik med påpekande, erinran och anmärkning. Drygt hälften av revisorskollegierna lämnade rena revisionsberättelser för år 1996. Påpekande framfördes av sju kollegier, medan fem erinrade de granskade nämnderna/styrelserna. Slutligen riktade revisorerna i Västerbotten, Växjö, Helsingborg och Luleå anmärkning. Den dominerande grunden för all riktad kritik har varit bristande styrning, uppföljning och kontroll. Anmärkning tillämpas inte av alla kollegier som synonymt med att utkräva revisionsansvar. Vissa kollegier riktar därför anmärkning utan att föreslå vägrad ansvarsfrihet.

Det kan dock noteras att revisorerna i Västerbottens läns landsting och i Växjö och Gotlands kommuner, någon gång/flera gånger under de senaste fem åren avstyrkt ansvarsfrihet. Endast landstingsfullmäktige i Västerbotten följde revisorernas rekommendation och vägrade slutligt ansvarsfrihet.

Så gott som alla kollegier lämnar en sammanfattande revisionsberättelse för alla nämnder och styrelser. Endast revisorerna i Stockholms stad och Stockholms läns landsting upprättar separata berättelser med uttalande om redovisning och med ansvarsprövning på nämndnivå. En dryg tredjedel av revisorskollegierna lämnar dock en årsredogörelse till varje nämnd i samband med att revisionsberättelsen överlämnas till fullmäktige.

Hur vanligt är det med och finns det någon vanligt förekommande grund till oenighet i bedömningar inom revisorskollegiet?

Genom att tydliggöra revisionens ansvarsprövning av den enskilda nämnden i separata berättelser/rapporter kommer också nämndens ansvar för den interna kontrollen att komma i blickpunkten. Varför revisorerna inte mer anammat denna möjlighet vore enligt vår mening väl värt en debatt.

Oavsett revisorernas ståndpunkt avgör fullmäktige om ansvarsfrihet bör beviljas eller vägras men vad innebär det för revisorernas arbete om fullmäktige inte följer deras rekommendationer?

Har den senaste tidens krav på revisorernas ställningstaganden och markeringar väckt ett behov att etablera en enhetlig praxis avseende ansvarsprövning?

5 KONCERNREVISION

Stora delar av den kommunala verksamheten drivs i bolagsform, framförallt i kommunerna. Vi har frågat om antal juridiska personer (bolag) som ingår i kommunen/landstingets koncernredovisning för 1996.

	Landsting	Kommuner	Totalt
Antal bolag	132 st	370 st	502 st
Balansomslutning			
Kommun/landsting	73 mdr	170 mdr	243 mdr
Koncern totalt	80 mdr	295 mdr	375 mdr
Bolagens andel	9 %	42 %	35 %
Bruttokostnader			
Kommun/landsting	100 mdr	117 mdr	217 mdr
Koncern totalt	107 mdr	150 mdr	257 mdr
Bolagens andel	7 %	22 %	16 %

Av ovanstående tabeller framgår tydligt att företagen, framförallt bland kommunerna, svarar för en avsevärd andel av den kommunala förmögenheten och av bruttokostnaden. Hur revideras då denna omfattande verksamhet? De flesta företag är aktiebolag och revideras i enlighet med aktiebolagslagen. Men sker det någon kommunal förvaltningsrevision? Det vill säga revision av det kommunala ändamålet och verksamhetens effektivitet.

Ett första steg att samordna revisionen mellan moderorganisationen (kommunen/landstinget) och bolagen är att de förtroendevalda revisorerna i bolagen hämtas ur kommunen/landstingets revisorskollegium. Syftet är att möjliggöra en helhetssyn på koncernens verksamhet. Denna teknik tillämpas enligt enkätsvaren fullt ut hos 33 procent av de som svarat. Hos ytterligare 57 procent är revisionen delvis samordnad i denna bemärkelse. Här har kommunerna kommit längre än landstingen vilket är naturligt då de har betydligt fler företag.

I de flesta bolag utses två förtroendevalda revisorer. De samarbetar med de auktoriserade revisorer som reviderar enligt aktiebolagslagen (ABL). De auktoriserade revisorerna utses av bolagsstämman. Vi frågade vem som i praktiken upphandlar (föreslår bolagsstämman) auktoriserade revisorer till bolagen. Vanligast är att bolagen själva utser sin revisor. Så sker hos 40 procent av landstingen och hos 25 procent av kommunerna.

Aktiebolagslagens regler om revision är i relation till kommunallagen mer begränsat och i huvudsak inriktat på redovisningsrevision. Den förvaltningsrevisionen som omfattas av ABL avser "hur företagets ledning efterlever lagar och regelverk" enkelt uttryckt. I kommunallagen är, som bekant, granskning av verksamheten huvuduppgiften.

Av förarbetena till kommunallagen framgår att de kommunala revisorerna ska bedöma frågan hur företaget skött en anförtrodd lokal samhällsuppgift och om det kommunala ändamålet har uppnåtts.[17] Därför ställde vi frågan om det genomfördes någon kommunal förvaltningsrevision (utöver ABL-revisionen) i bolagen under 1996. Svaret är i de flesta fall nej. Endast 15 procent av kommunerna och 35 procent av landstingen anger att förvaltningsrevision har genomförts i något eller några bolag. Detta ska jämföras med den prioritering av revisionsinsatsen som sker i kommunerna och landstingen. För 1996-1997 ligger andelen förvaltningsrevision på ca 60 procent och andelen redovisningsrevision på ca 40 procent.

Finns det motiv för att den förvaltningsrevisionella granskningen varierar beroende på organisationsform? Är det rimligt att de kommunala bolagens ledningar föreslår/upphandlar revisorer för företagen?

[17] Prop 1990/91:11, sid 127.

Statens offentliga utredningar 1998

Kronologisk förteckning

1. Omstruktureringar och beskattning. Fi.
2. Tänder hela livet
   – nytt ersättningssystem för vuxentandvård. S.
3. Välfärdens genusansikte. A.
4. Män passar alltid? Nivå- och organisationsspecifika processer med exempel från handeln. A.
5. Vårt liv som kön. Kärlek, ekonomiska resurser och maktdiskurser. A.
6. Ty makten är din ... Myten om det rationella arbetslivet och det jämställda Sverige. A.
7. Översyn av rörelse- och tillsynsregler för kollektiva försäkringar. Fi
8. Alkoholreklam. Marknadsföring av alkoholdrycker och Systembolagets produkturval. S.
9. Integritet – Effektivitet – Skattebrott. Fi.
10. Campus för konst. U.
11. Fristående utbildningar med statlig tillsyn inom olika områden. U.
12. Självdeklaration och kontrolluppgifter – förenklade förfaranden. Fi.
13. Säkrare kemikaliehantering. Fö
14. E-pengar – näringsrättsliga frågor. Fi.
15. Gröna nyckeltal – Indikatorer för ett ekologiskt hållbart samhälle. M.
16. När åsikter blir handling. En kunskapsöversikt om bemötande av personer med funktionshinder. S.
17. Samordning av digital marksänd TV. Ku.
18. En gräns – en myndighet? Fi.
19. IT och regional utveckling.
    120 exempel från Sveriges län. K.
20. IT-kommisionens hearing om infrastrukturen för digitala medier. Andrakammarsalen, Riksdagen 1997-10-24. K.
21. Problem med inbäddade system inför 2000-skiftet. Hearing anordnad av IT kommissionen i samverkan med Industriförbundet och Statskontoret 1997-11-14. K.
22. Försäkringsgaranti.
    Ett garantisystem för försäkringsersättningar. Fi.
23. Staten och exportfinansieringen. N.
24. Fiskeriadministrationen i ett EU-perspektiv. Översyn av fiskeriadministrationen m.m. Jo.
25. Tre städer. En storstadspolitik för hela landet. + 4 st bilagor. S.
26. Från hembränt till Mariakliniken.
    – fakta om ungdomar och svartsprit. S.
27. Nya ledningsregler för bankaktiebolag och försäkringsbolag. Fi.
28. Läkemedel i vård och handel. Om en säker, flexibel och samordnad läkemedelsförsörjning. S.
29. 1976 års lag om immunitet och privilegier i vissa fall – en översyn. UD.
30. Utlandsstyrkan. Fö.
31. Det gäller livet. Stöd och vård till barn och ungdomar med psykiska problem. + Bilaga. S.
32. Rättssäkerhet, vårdbehov och samhällsskydd vid psykiatrisk tvångsvård. S.
33. Historia, ekonomi och forskning.
    Fem rapporter om idrott. In.
34. Företagare med restarbetsförmåga. S.
35. Förordningar till miljöbalken. + Bilagor. M.
36. Identifiering och identitet i digitala miljöer
    – Referat från en hearing den 12 november 1997. IT-kommissionens rapport 4/98. K.
37. Den framtida arbetsskadeförsäkringen. S.
38. Vad får vi för pengarna? – Resultatstyrning av statsbidrag till vissa organisationer inom det sociala området. S.
39. Det finsk–svenska gränsälvssamarbetet. M.
40. BROTTSOFFER.
    Vad har gjorts? Vad bör göras? Ju.
41. Läkemedelsinformation för alla. S.
42. Försvarsmaktsgemensam utbildning för framtida krav. Fö.
43. Hur skall Sverige må bättre?
    – första steget mot nationella folkhälsomål. S.
44. En samlad vapenlagstiftning. Ju.
45. Sotning i framtiden. Fö.
46. Om buggning och andra hemliga tvångsmedel. Ju.
47. Bulvaner och annat. Ju.
48. Kontrollerad och ifrågasatt?
    – intervjuer med personer med funktionshinder. S.
49. Konsekvenser av att taxfreeförsäljningen avvecklas inom EU. K.
50. De 39 stegen. Läkemedelsutredningar under 1900-talet och annat underlagsmaterial till Läkemedel i vård och handel, SOU 1998:28. S.
51. Vuxenutbildning och livslångt lärande.
    Situationen inför och under första året med kunskapslyftet. U.
52. Utstationering av arbetstagare. A.
53. Ta vara på möjligheterna i Östersjöregionen. N.
54. Hur offensiv IT-användning kan skapa tillväxt för mindre företag. Ett rådslag anordnat av IT-kommissionen på uppdrag av Kommunikationsdepartementet, Närings- och handelsdepartementet och Industriförbundet.
    Rotundan, Rosenbad 1997-11-18. K.
55. Demokratins räckvidd. Dokumentation från ett seminarium. Demokratiutredningens skriftserie. SB.

KUNGL. BIBLIOTEKET STOCKHOLM

Statens offentliga utredningar 1998

Kronologisk förteckning

56. Avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa och tillfälligt arbete. Fi
57. DUKOM Distansutbildningskommittén. Utvärdering av distansutbildningsprojekt med IT-stöd. U.
58. IT och nationalstaten. Fyra framtidsscenarier. IT-kommissionens rapport 6/98. K.
59. Räddningstjänsten i Sverige – Rädda och Skydda. Fö.
60. Kring Hallandsåsen. M.
61. Livsmedelstillsyn i Sverige. Jo.
62. Kampanj med kunskaper och känslor. Om kärnavfallsomröstningen i Malå kommun 1997. M.
63. En god affär i Motala. Demokratiutredningens skriftserie. SB.
64. Bättre och mer tillgänglig information. Småföretagsdelegationens rapport 2. N.
65. Nya tider, nya förutsättningar... IT-kommissionens rapport 8/98. K.
66. FUNKIS – funktionshindrade elever i skolan. U.
67. Socialavgiftslagen. S.
68. Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 1998. M.
69. Lämplighetsprövning av personal inom förskoleverksamhet, skola och skolbarnomsorg. U.
70. Skolan, IT och det livslånga lärandet. Hearing anordnad av Utbildningsdepartementet och IT-kommissionen, Rosenbad 1997-12-04, IT-kommmissionens rapport 7/98. K.
71. Den kommunala revisionen - ett demokratiskt kontrollinstrument. In.

Statens offentliga utredningar 1998

Systematisk förteckning

Statsrådsberedningen

Demokratins räckvidd. Dokumentation från ett seminarium. Demokratiutredningens skriftserie. [55]
En god affär i Motala.
Demokratiutredningens skriftserie. [63]

Justitiedepartementet

BROTTSOFFER.
Vad har gjorts? Vad bör göras? [40]
En samlad vapenlagstiftning. [44]
Om buggning och andra hemliga tvångsmedel. [46]
Bulvaner och annat. [47]

Utrikesdepartementet

1976 års lag om immunitet och privilegier i vissa fall – en översyn. [29]

Försvarsdepartementet

Säkrare kemikaliehantering. [13]
Utlandsstyrkan. [30]
Försvarsmaktsgemensam utbildning för framtida krav. [42]
Sotning i framtiden. [45]
Räddningstjänsten i Sverige
– Rädda och Skydda. [59]

Socialdepartementet

Tänder hela livet
– nytt ersättningssystem för vuxentandvård. [2]
Alkoholreklam. Marknadsföring av alkoholdrycker och Systembolagets produkturval. [8]
När åsikter blir handling. En kunskapsöversikt om bemötande av personer med funktionshinder. [16]
Tre städer. En storstadspolitik för hela landet.
+ 4 st bilagor. [25]
Från hembränt till Mariakliniken.
– fakta om ungdomar och svartsprit. [26]
Läkemedel i vård och handel. Om en säker, flexibel och samordnad läkemedelsförsörjning. [28]
Det gäller livet. Stöd och vård till barn och ungdomar med psykiska problem. + Bilaga. [31]
Rättssäkerhet, vårdbehov och samhällsskydd vid psykiatrisk tvångsvård. [32]
Företagare med restarbetsförmåga. [34]
Den framtida arbetsskadeförsäkringen. [37]
Vad får vi för pengarna? – Resultatstyrning av statsbidrag till vissa organisationer inom det sociala området. [38]
Läkemedelsinformation för alla. [41]
Hur skall Sverige må bättre?
– första steget mot nationella folkhälsomål. [43]
Kontrollerad och ifrågasatt?
– intervjuer med personer med funktionshinder. [48]
De 39 stegen. Läkemedelsutredningar under 1900-talet och annat underlagsmaterial till Läkemedel i vård och handel, SOU 1998:28. [50]
Socialavgiftslagen. [67]

Kommunikationsdepartementet

IT och regional utveckling.
120 exempel från Sveriges län. [19]
IT-kommisionens hearing om infrastrukturen för digitala medier. Andrakammarsalen, Riksdagen 1997-10-24. [20]
Problem med inbäddade system inför 2000-skiftet.
Hearing anordnad av IT kommissionen i samverkan med Industriförbundet och Statskontoret 1997-11-14. [21]
Identifiering och identitet i digitala miljöer.
– Referat från en hearing den 12 november 1997.
IT-kommissionens rapport 4/98. [36]
Konsekvenser av att taxfreeförsäljningen avvecklas inom EU. [49]
Hur offensiv IT-användning kan skapa tillväxt för mindre företag. Ett rådslag anordnat av IT-kommissionen på uppdrag av Kommunikations-departementet, Närings- och handelsdepartementet och Industriförbundet. Rotundan, Rosenbad 1997-11-18. [54]
IT och nationalstaten. Fyra framtidsscenarier.
IT-kommissionens rapport 6/98. [58]
Nya tider, nya förutsättningar...
IT-kommissionens rapport 8/98. [65]
Skolan, IT och det livslånga lärandet.
Hearing anordnad av Utbildningsdepartementet och IT-kommissionen, Rosenbad 1997-12-04,
IT-kommmissionens rapport 7/98. K. [70]

Finansdepartementet

Omstruktureringar och beskattning. [1]
Översyn av rörelse- och tillsynsregler för kollektiva försäkringar. [7]
Integritet – Effektivitet – Skattebrott. [9]
Självdeklaration och kontrolluppgifter
– förenklade förfaranden. [12]
E-pengar – näringsrättsliga frågor. [14]
En gräns – en myndighet? [18]
Försäkringsgaranti.
Ett garantisystem för försäkringsersättningar. [22]

Statens offentliga utredningar 1998

Systematisk förteckning

Nya ledningsregler för bankaktiebolag och försäkringsbolag. [27]
Avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa och tillfälligt arbete. [56]

Utbildningsdepartementet

Campus för konst [10]
Fristående utbildningar med statlig tillsyn inom olika områden. [11]
Vuxenutbildning och livslångt lärande. Situationen inför och under första året med kunskapslyftet. [51]
DUKOM Distansutbildningskommittén. Utvärdering av distansutbildningsprojekt med IT-stöd. [57]
FUNKIS – funktionshindrade elever i skolan. [66]
Lämplighetsprövning av personal inom förskoleverksamhet, skola och skolbarnomsorg. [69]

Jordbruksdepartementet

Fiskeriadministrationen i ett EU-perspektiv. Översyn av fiskeriadministrationen m.m. [24]
Livsmedelstillsyn i Sverige. [61]

Arbetsmarknadsdepartementet

Välfärdens genusansikte. [3]
Män passar alltid? Nivå- och organisationsspecifika processer med exempel från handeln. [4]
Vårt liv som kön. Kärlek, ekonomiska resurser och maktdiskurser. [5]
Ty makten är din ... Myten om det rationella arbetslivet och det jämställda Sverige. [6]
Utstationering av arbetstagare. [52]

Kulturdepartementet

Samordning av digital marksänd TV. [17]

Närings- och handelsdepartementet

Staten och exportfinansieringen. [23]
Ta vara på möjligheterna i Östersjöregionen. [53]
Bättre och mer tillgänglig information. Småföretagsdelegationens rapport 2. [64]

Inrikesdepartementet

Historia, ekonomi och forskning. Fem rapporter om idrott. [33]
Den kommunala revisionen - ett demokratiskt kontrollinstrument. [71]

Miljödepartementet

Gröna nyckeltal – Indikatorer för ett ekologiskt hållbart samhälle. [15]
Förordningar till miljöbalken. + Bilagor. [35]
Det finsk–svenska gränsälvssamarbetet. [39]
Kring Hallandsåsen. [60]
Kampanj med kunskaper och känslor. Om kärnavfallsomröstningen i Malå kommun 1997. [62]
Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 1998. [68]

FRITZES
OFFENTLIGA PUBLIKATIONER

POSTADRESS: 106 47 STOCKHOLM
FAX 08-690 91 91. TELEFON:08-690 91 90
E-POST: fritzes.order@liber.se
FRITZES INTERNETBOKHANDEL: www.fritzes.se

ISBN 91-38-20936-5
ISSN 0375-250X