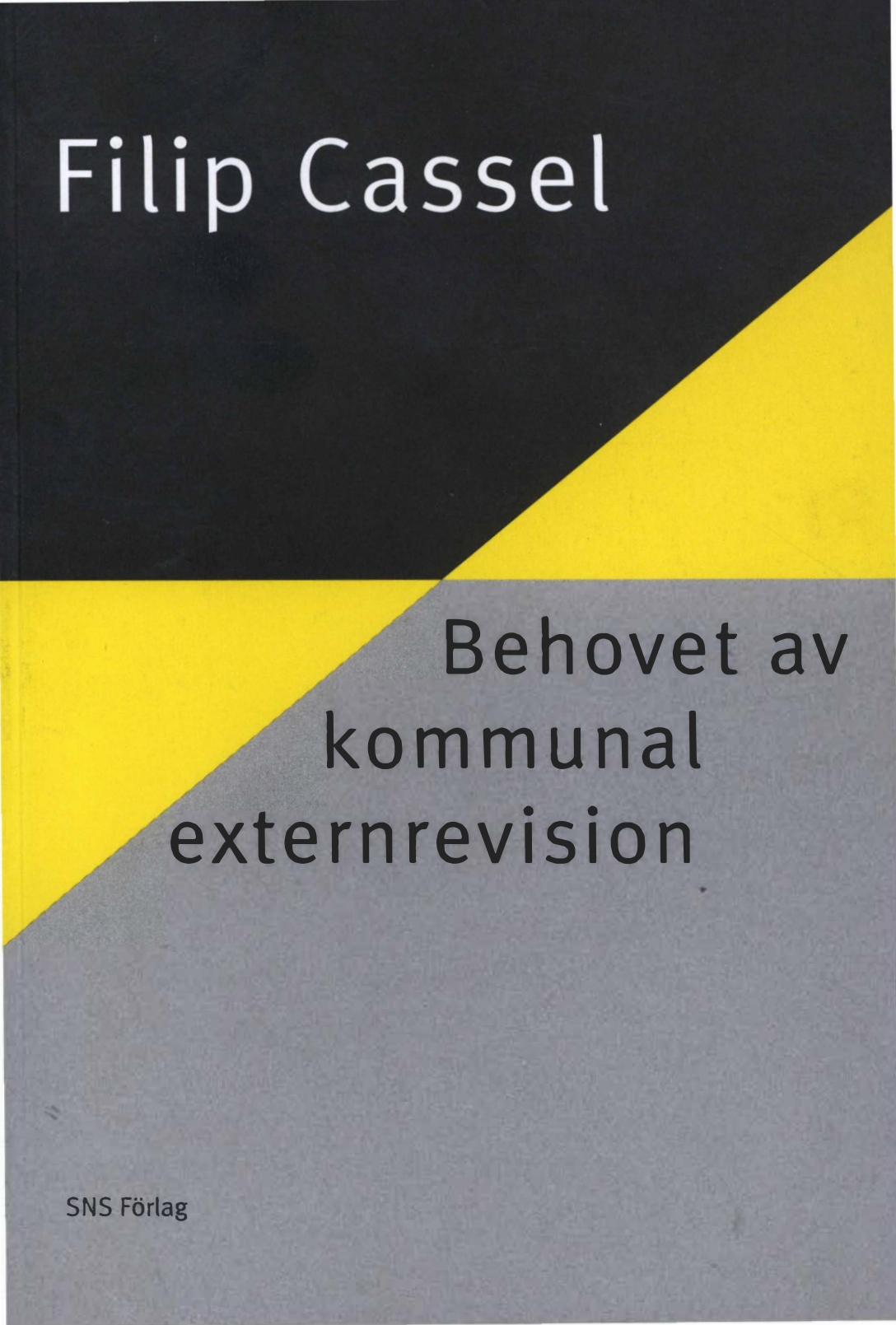




Filip Cassel

Behovet av kommunal externrevision

SNS Förlag

BEHOVET AV KOMMUNAL EXTERNREVISION

BEHOVET AV KOMMUNAL EXTERNREVISION

Filip Cassel

SNS Förlag

SNS Förlag
Box 5629
114 86 Stockholm
Telefon 08-507 025 00
Telefax 08-507 025 25
E-post bok.info.order@sns.se
Hemsida: www.sns.se

SNS – Studieförbundet Näringsliv och Samhälle

- grundades 1948 som en ideell sammanslutning
- är fristående i förhållande till politiska partier och intressegrupper
- sprider kunskap om ekonomiska och sociala förhållanden samt är ett obundet forum för öppet utbyte av idéer i sådana frågor
- verkar genom forskning och utredningar, bokutgivning, seminarier och konferenser.

Behovet av kommunal externrevision

Filip Cassel
Första upplagan
Första tryckningen

© 2000 Filip Cassel/SNS Förlag
Omslag Göran Eklund
Sättning FaktorsTjänst AB
Tryck Elanders Graphic Systems, 2000
ISBN 91-7150-801-5

INNEHÅLL

UTGIVARENS FÖRORD 7

FÖRORD 9

1. Problem och förslag 11

- 1.1. En otillräcklig kommunal revision 11
- 1.2. Rapportens förslag i korthet 12

2. Bakgrund 19

- 2.1. En tentativ problembild 19
- 2.2. Syfte, metod och avgränsningar 22
- 2.3. Rapportens disposition 23

3. Jämförelser med utländska förhållanden 24

4. Generellt om redovisning och revision 27

- 4.1. Redovisning till huvudman 27
- 4.2. Externrevision 31
- 4.3. Fem olika granskarroller 37

5. Kommunal redovisning och revision 41

- 5.1. Historik 41
- 5.2. Aktuellt regelverk 42
- 5.3. Aktuella förändringar av regelverket 51
- 5.4. Aktuell praxis 53

6. En kritisk jämförelse 59

- 6.1. Aktuella kontra ideala förhållanden 59
- 6.2. Brister avseende kommunal ansvarsfördelning och styrning 59
- 6.3. Brister avseende kommunal redovisning och revision 63
- 6.4. Konsekvenser av påvisade svagheter 76

7. Varför regelverket fått sin nuvarande utformning 80

- 7.1. En otidsenlig bild av kommunal styrning 80
- 7.2. Ett etiskt dilemma mellan folkstyre och expertstyre 85
- 7.3. Förändrade förutsättningar 88

8. Missförstånd 89

- 8.1. Brister i aktuell utredning och proposition 89
- 8.2. Otydlighet i konstitutionsutskottets betänkande 93
- 8.3. Förvirrad aktuell debatt 94

9. Diskussion och förslag 97

- 9.1. Diskussion 97
- 9.2. Förslag 116

10. Avslutning 125

BILAGA 1. NOTER 128

BILAGA 2. REFERENSER 131

BILAGA 3. UTDRAK UR LAGAR M.M. 134

UTGIVARENS FÖRORD

SNS Ekonomirådsrapport år 2000 bär titeln *Politisk makt med oklart ansvar*. Grundtemat i rapporten är att våra politiska institutioner, från kommunalnivå till EU, lider av en oklar maktfördelning och har outvecklade mekanismer för ansvarsutkrävande. Granskningen är i det sammanhanget central. Det är en väl fungerande och oberoende granskning som gör det möjligt för medborgarna i ett samhälle att självständigt forma sig en bild av det politiska beslutsfattandet som ett underlag för ansvarsutkrävandet. Hur vi organiserar granskningen av det offentliga beslutsfattandet är därför av vital betydelse för demokratins livskraft.

Som ett underlag för sin diskussion bad Ekonomirådet Filip Cassel, auktoriserad revisor verksam vid Riksrevisionsverket, att analysera den kommunala sektorns revision. Cassel har mångårig erfarenhet av revision av såväl börsföretag som affärsverk och andra myndigheter. Han har tidigare författat en självständig och mycket kritisk analys av revision i allmänhet: *Den reviderade revisorsrollen – en oren berättelse*.

När Filip Cassels rapport nu publiceras, sker det i övertygelsen att den kommunala sektorns revision behöver diskuteras grundligt. Debatten kring Ekonomirådets rapport under det första halvåret 2000 har visat att vi ännu har mycket lång väg att gå innan vi har en kommunal revision som uppfyller de krav på självständighet och professionalitet som medborgarna har rätt att ställa. Missförstånden och oklarheterna kring den kommunala revisionens uppgifter och förutsättningar är många. Dessvärre förefaller det som om många deltagare i debatten överhuvudtaget inte inser, och måhända inte vill inse, att den nuvarande organisationen innebär problem.

Filip Cassels text är inte lättläst. Den analyserar på djupet ett antal centrala frågor kring revisionen och frilägger de missförstånd som florerar på alla nivåer, inklusive i den offentliga utredning och proposition som förra året ledde till vissa förändringar i den kommunala revisionens organisation. Ett av de viktigare bidragen till diskussionen är be-

greppet *den generaliserade uppdragsgivaren*, som innebär att revisionens uppgifter definieras utifrån medborgarnas synvinkel snarare än utifrån några politiska uppdragsgivares. Det är måhända på denna punkt som skillnaderna mellan olika uppfattningar framstår som tydligast och där politiker som skolats i en svensk tradition har svårast att se var problemet ligger.

Det är vår förhoppning att publiceringen av rapporten skall bidra till att föra diskussionen om den kommunala revisionen framåt. Rapporten innehåller förutom sin grundliga analys en lång rad konkreta förslag som kan bidra till att ge diskussionen ett konkret innehåll.

Stockholm den 5 juni 2000

Per Molander

Forskningsledare vid SNS och ledamot av Ekonomirådet

Den studie vars resultat här presenteras utgör ett bidrag till den aktuella debatten om makt och ansvar i det politiska systemet och har genomförts på uppdrag av Studieförbundet Näringsliv och Samhälle (SNS). Föreliggande rapport är på sedvanligt sätt fristående från SNS i den meningen att jag självständigt svarar för undersökningen, resonemanget, slutsatserna och förslagen. Studien är i huvudsak genomförd under 1999 men vissa relevanta iakttagelser har uppdaterats till april 2000.

Jag vill framföra ett tack till forskningsledarna Per Molander, Olof Petersson och Birgitta Swedenborg, SNS, samt jur. dr Olle Lundin för värdefulla kommentarer under genomförandet av min undersökning.

Stockholm den 30 april 2000

Filip Cassel

1. Problem och förslag

1.1. En otillräcklig kommunal revision

Den svenska kommunala revisionen av idag är otillräcklig. En mängd problem med den kommunala revisionen är fortfarande olösta.

Ännu har inte tillräckligt mycket gjorts för att skapa förutsättningar för en kommunal redovisning och revision av så hög kvalitet att utövande av makt och utkrävande av ansvar i den kommunala sfären kan ske på rimliga villkor. Kommunal redovisning och revision i Sverige fungerar för närvarande inte som den bör.

Det finns intressanta orsaker till detta som behöver analyseras. Det är viktigt att problematisera frågor i en debatt som präglas av ytlighet. Den beror på såväl bristande kunskap som starka intressen av att bibehålla den rådande ordningen. En kritisk jämförelse mellan aktuella och ideala förhållanden visar att det föreligger brister, oklarheter och problem i ansvar, styrning, redovisning och revision i den kommunala sfären. Det aktuella regelverket är ett uttryck för en kvardröjande idé om styrning av kommunal verksamhet utan behov av externrevision. Den kommunala verksamheten har nu nått en sådan komplexitet och omfattning att en långtgående maktindelning i praktiken har införts. Regelverket har ännu inte modifierats för att återspegla detta.

Generellt avser begreppet "revisor" en person, fysisk eller juridisk, som yrkesmässigt ägnar sig åt oberoende granskning ur ett externt perspektiv. För kommunallagens begrepp "förtroendevald revisor" gäller emellertid inte detta. En person som innehar den rollen kan vara politiker på heltid eller ha ett yrke med annan inriktning. I normalfallet rör det sig alltså inte om yrkesrevisorer. De förtroendevalda revisorernas granskning görs inte heller från en oberoende position. De har sakkunskap som härrör ur det faktum att de deltar i det kommunala politiska livet. Därmed är det inte antytt att de skulle bryta mot gällande jävsbestämmelser, som för övrigt utvidgats och förtydligats, utan endast understruket att de förtroendevalda revisorernas granskning inte sker, och

heller inte avsetts ske, från en organisatoriskt och funktionellt fristående position. I dessa båda bemärkelser föreligger alltså en avgörande skillnad gentemot den generella revisorsrollen.

Debatten, liksom aktuell utredning och proposition, har givit uttryck för flera missförstånd som behöver klargöras. Ett exempel är missuppfattningen att det redan finns en kommunal externrevision, det vill säga en yrkesmässig oberoende kommunal revision. De nuvarande så kallade förtroendevalda revisorerna är som sagt inte själva professionella, men de biträds i stor utsträckning av yrkesmässigt verksamma revisorer. Det är emellertid de förtroendevalda och inte de professionella som avgör innehållet i revisionsberättelserna. De förtroendevalda revisorererna uppfyller inte kraven på oberoende.

Det finns flera intressanta oprövade möjligheter till påtagliga förbättringar av den svenska kommunala revisionen. Jämförelser med utländska förhållanden, speciellt avseende England, kan ge underlag för förslag som är värda att diskuteras vidare.

Det finns ett behov av yrkesmässig oberoende kommunal revision som komplement till den förtroendevalda revisionen. Det behovet är inte uppfyllt och de gjorda ändringarna av lagstiftningen är otillräckliga. Behovet är motiverat av att förtroendet för kommunala politiker och tjänstemän är rubbat.

1.2. Rapportens förslag i korthet

Förslagen som rapporten utmynnar i gäller dels förändringar av attityder till ansvar, styrning, redovisning och revision i den kommunala sfären, dels preciserade åtgärder för att förbättra situationen.

För att de föreslagna åtgärderna skall bli meningsfulla erfordras mer positiva attityder till krav på ansvarighet och tydlig ansvarsfördelning i kommunal styrning och till ett mer aktivt utnyttjande av redovisning och revision som beslutsunderlag.

Riksdagen bör ta sitt ansvar så att medborgarna får goda beslutsunderlag även i sina roller som kommunmedlemmar. Riksdagen bör därvid i sitt agerande inte vara mindre långtgående än när den tar sitt ansvar för att garantera medborgarna möjlighet att agera effektivt på fungerande marknader inom de områden som faller utanför den offentliga sektorn. Skärpta krav på kommunal redovisning och revision som garanterar medborgarna möjlighet att utöva makt och utkräva ansvar i den kommunala sfären på rimliga villkor bör införas.

Regeringen skrev i sin proposition "En stärkt kommunal revision" våren 1999 följande: "Skulle det visa sig att det inte är en tillräckligt stark ordning där den kommunala revisionen förstärks med sakkunniga biträden kommer regeringen åter att överväga behovet av en yrkesmässigt oberoende revision som komplement till den revision som sker av de förtroendevalda revisorerna." Regeringen bör, med utgångspunkt i den skrivningen, föreslå riksdagen att vidta erforderliga åtgärder i form av ändrad lagstiftning.

I ett något längre tidsperspektiv bör regeringen uppmärksamma såväl risker som möjligheter förknippade med en utveckling av revisorsprofessionen i riktning mot så kallad *assurance service* (bilaga 1, not 1) i stället för traditionell revision. Riskerna gäller främst oberoendet. Även möjligheter som rätt att begära avgiftsfinansierade extra revisionsinsatser bör dock uppmärksammas.

Kommunernas medlemmar och fullmäktigeledamöter bör, oavsett de kommunala åtagandenas framtida omfattning, utnyttja det informationsvärde som reviderad redovisning ger som beslutsunderlag.

Kommunförbundet och Landstingsförbundet bör verka för att det så kallade COSO-perspektivet (bilaga 1, not 2) för intern styrning och kontroll vinner gehör i kommunerna samt att, inom ramen för det föreslagna regelverket, relevanta jämförelser mellan kommuner faktiskt kommer till stånd. Förbunden bör genomföra utbildningsinsatser för att informera om innebörden av COSO-perspektivet och visa vilken nytta kommunerna kan ha av detta.

Förbunden bör vidare uppmärksamma nya kommunala revisionsbehov som uppkommer när kommunerna engagerar sig i nya former för samverkan. Dessa kan avse samverkan med stiftelser, föreningar, privata och statliga bolag samt statliga myndigheter. Det är särskilt viktigt att uppmärksamma otydlig samverkan i projektform och liknande.

De som kan komma att utses till förtroendevalda granskare bör aktivt engagera sig i utvecklandet av praxis för den föreslagna modellen med gemensam granskning. De bör beakta sina möjligheter att minska risken för att de yrkesmässiga oberoende revisorerna agerar alltför kortsiktigt affärsmässigt.

De yrkesmässiga revisorernas organisationer, Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) och Svenska Revisorssamfundet (SRS), bör verka för att de av dess ledamöter som engagerar sig i kommunal externrevision uppfyller berättigade förväntningar på yrkesmässig oberoende kommunal revision. De bör särskilt beakta risken för att ledamöterna

agerar alltför kortsiktigt affärsmässigt.

De yrkesmässiga revisorerna vid de kommunala revisionskontoren och de byråer som engagerar sig i kommunal revision skall följa god revisorssed. De skall därvid inte försöka skapa en specifik god *kommunal* revisorssed. De bör medverka vid utvecklandet av vad en tillämpning av god revisionssed har för konsekvenser för kommunal externrevision.

Ett ytterligare övervägande bör göras av behovet av någon form av certifiering av den erforderliga yrkesmässiga kompetensen för kommunal externrevision. Certifiering kan aktualiseras för medarbetare vid kommunala revisionskontor och privata revisionsbyråer.

Sammantaget bör följande åtgärder vidtas:

- Kommunallagens bestämmelser om kommunal styrning och speciellt om nämndernas odelade ansvar för intern styrning och kontroll förtydligas.
- Krav på så kallad resultatredovisning (bilaga 1, not 4) införs för kommunerna i form av redovisning av indikatorer på verksamhetsmässiga resultat inkluderande mått på produktivitet, prestationer och effekter.
- Kraven på redovisningens utformning likställs för att bli oberoende av kommunernas val av verksamhetsform. Byte av form, exempelvis bolagisering, får inte leda till minskad transparens.
- God redovisningssed görs helt tillämplig. Det innebär att alla förpliktelser skall redovisas öppet och på kostnadsbasis.
- Samma transparens krävs av kommunal redovisning som av börsföretags och statliga myndigheters redovisning. Det innebär exempelvis att förmåner till ledande befattningshavare skall redovisas öppet.
- Redovisningskraven skärps avseende framtida risker och möjligheter, såväl för kommunerna som för deras bolag.
- Rådet för kommunal redovisning förstärks. Dess relationer till de privata och statliga motsvarigheterna förtydligas, och det fastslås att kommunal redovisning skall följa god redovisningssed.
- Krav införs på att eventuella avsteg från god redovisningssed redovisas i årsredovisning, liksom avsteg från givna direktiv från huvudman i övrigt.
- Krav införs på att årsredovisningar undertecknas av samtliga styrelseledamöter, vilka därigenom även intygar att de följt tillämpliga direktiv eller tydligt i årsredovisningen angivit avvikelser därifrån.

- Nuvarande förtroendevalda revisorers roll modifieras och förtydligas till att motsvara så kallade parlamentariska övervakare (vilket förklaras i avsnitt 4.3). De benämns förslagsvis ”kommunala granskare”. Dessa, som är politiker, binds ej av professionell god sed.
- Kommunal granskning, utförd av förtroendevalda kommunala granskare, kompletteras med yrkesmässig oberoende revision, det vill säga kommunal externrevision.
- Kommunala externrevisorer förpliktigas att följa god revisorssed.
- Vad en tillämpning av god revisionssed har för konsekvenser för kommunal externrevision kodifieras.
- De kommunala revisionskontorens ställning ändras så att de lyder direkt under fullmäktige och inte under styrelsen.
- Ett fristående beställarorgan för kommunal externrevision etableras. Det benämns förslagsvis ”Kommunmedlemmarnas revisionsombudsman (KR)”. KR leds av en styrelse, vars ledamöter utses av riksdagen, som även fastställer ett permanent kortfattat reglemente för styrelsen, dock utan att löpande få ge direktiv till styrelsen. Ledamöterna utses enligt ett rullande schema för relativt långa perioder så att inte alla byts ut samtidigt.
- Av reglementet för KR:s styrelse skall följande framgå. KR:s huvuduppgift består i att utse yrkesmässiga oberoende revisorer, det vill säga externrevisorer för kommunerna. Det skall genomföra upphandling av revision i syfte att därefter utse externrevisorer. Upphandlingen skall ske i konkurrens och riktas såväl till kommunala revisionskontor, med modifierad stärkt ställning, som till privata revisionsbyråer. KR skall tillse att utsedda revisorer följer god revisorssed. Det skall även kodifiera vad en tillämpning av god revisionssed har för konsekvenser för kommunal externrevision. KR skall tillse att utsedda revisorer följer dess kodifierade revisionssed och därför genomföra ändamålsenlig kvalitetskontroll. En ytterligare uppgift är att utse en revisor i sådana bolag och stiftelser vari kommuner har ett direkt bestämmande inflytande. Finansieringen av KR skall ske genom uttag av avgifter från de granskade, det vill säga kommunerna. KR skall pröva kommunmedlemmars eventuella klagomål på att de av KR utsedda revisorerna inte uppfyller medlemmarnas berättigade förväntningar på kommunal externrevision. KR skall, i förekommande fall, vidta erforderliga åtgärder mot försumliga revisorer och vid behov utse nya revisorer att ersätta dessa.

- Uppdraget till externrevisorerna preciseras sålunda att det skall utföras för att uppfylla i första hand kommunmedlemmarnas berättigade behov av goda beslutsunderlag. För kommunmedlemmarnas räkning utser KR revisorer. På kommunmedlemmarnas uppdrag ger därefter kommunfullmäktige uppdrag till de av KR utsedda externrevisorerna att utföra revision, eventuellt utökad enligt fullmäktiges direktiv, i enlighet med god revisorssed och god revisionssed.
- De kommunala externrevisorerna blir föremål för Revisorsnämndens tillsyn. Nämnden kan sålunda pröva eventuella klagomål på att de av KR utsedda revisorerna inte följer god revisorssed eller god revisionssed. En förtydligande regel införs för att undvika dubbelarbete för nämnden och KR. För auktoriserade och godkända revisorer aktualiseras i förekommande fall gängse disciplinära påföljder. För revisionskontorens anställda är förlust av auktorisation ej relevant. En alternativ metod skapas för att nämnden vid behov skall kunna förhindra fortsatt olämplig tjänsteutövning även för den kategorin.
- Granskning av kommunerna genomförs enligt en modell för gemensam granskning med insatser av kommunala granskare och kommunala externrevisorer. Var och en av dessa båda grupper svarar för sin planering men är skyldig att därvid, liksom beträffande sina iakttagelser vid granskningen, utbyta all relevant information med varandra. Avrapporteringen till fullmäktige sker normalt samtidigt, i form av en rapport från de kommunala granskarna och en revisionsberättelse från de kommunala externrevisorerna.
- De kommunala granskarnas granskningsobjekt är kommunen inklusive dess engagemang i bolag etc.
- De kommunala externrevisorernas granskningsobjekt är styrelsen samt övriga nämnder och deras ledningar. Det innebär att individer inte är föremål för revision såvida de inte är ledamöter i vad som konstituerar ett granskningsobjekts ledning. Detta förutsätter att lagen förtydligas avseende ansvarsfördelning inom den kommunala ledningen.
- Om den kommunala externrevisionen i linje med en allmän utveckling successivt skulle få formen av endast löpande lämnad bekräftelse om god informationskvalitet eller varning, bör en regelbunden dechargeprocedur med revisionsberättelse som ett av beslutsunderlagen ändå vidmakthållas. Frågan om ansvarsutkrävande bör tas upp årligen av fullmäktige.

- Begreppet ”revisionsansvar” (som förklaras i avsnitt 6.3) utmönstras. Detta är en ändring till följd av det nyssnämnda förtydligandet av granskningsobjekt.
- I sådana bolag och stiftelser vari kommuner har ett direkt bestämmande inflytande utser fullmäktige en revisor. De aktuella revisorerna blir, liksom de av KR utsedda, medrevisorer. Om de kommunalt utsedda är kvalificerade revisorer i lagens mening blir de externrevisorer. I annat fall blir de lekmannarevisorer.
- Restriktioner införs för de kommunala externrevisoremas rättighet att ägna sig åt fristående rådgivning till de granskade, det vill säga rådgivning som ej är en naturlig följd av utförd granskning, i den mån detta skulle hota deras oberoende.

Sammantaget bör de föreslagna åtgärderna leda till att följande uppnås:

- Regler för kommunal styrning och redovisning i kommunallagen blir förtydligade genom införande av COSO-rapportens krav på ansvarighet.
- En förstärkning av det kommunala redovisningsrådet får en positiv inverkan på praxis.
- Redovisning avseende framtida risker och möjligheter, såväl för kommunerna som för deras bolag, förbättras.
- Redovisning av pensioner och leasing sker i enlighet med god redovisningssed.
- Den kommunala sfärens redovisning blir jämförbar, så att jämförelser kan göras mellan olika kommuner men även i relevanta fall mellan kommuner och bolag samt mellan kommunerna och staten. Detta förbättrar beslutsunderlagen inför överväganden, exempelvis om en viss utbildningsverksamhet bör ske i statlig, kommunal eller bolags regi, samt om den bör ske i kommunal regi vilken kommun som, baserat på analys av tidigare liknande verksamhet, bör väljas som huvudman.
- Kommunal revision uppfyller kommunmedlemmarnas berättigade behov av yrkesmässig oberoende revision.
- Modellen för kommunal gemensam granskning verkar kvalitetshöjande och minskar risken för att berörda revisorer från privata revisionsbyråer agerar alltför kortsiktigt affärsmässigt.
- Vid ett frivilligt utnyttjande av internrevisorer och controllers får dessa tydligt avgränsade roller.

- En ytterligare förbättrad samordning med kommunal bolagsrevision kommer till stånd.
- Kommunmedlemmarnas utövande av makt och utkrävande av ansvar baserat på goda beslutsunderlag, i form av reviderad redovisning, sker på rimliga villkor.

2. Bakgrund

2.1. En tentativ problembild

Den kommunala sektorn i Sverige omsluter i storleksordningen fem hundra miljarder kronor årligen inklusive bolag, eller upp emot en tredjedel av vår bruttonationalprodukt. Sektorns företrädare har inte lyckats visa att vi får bästa valuta för våra satsade pengar. Det finns ett utbrett missnöje med ansvarstagandet för förhållandet inom exempelvis skola, vård, omsorg, kollektivtrafik och annan infrastruktur. En Sifoundersökning 1999 indikerar att 90 procent av svenskarna har litet eller inget förtroende för sina politiker. Sämst är förtroendet för kommunalpolitiker. Förtroendet är sålunda rubbat.

Flera försök att komma till rätta med missförhållanden i den kommunala sfären har rönt viss uppmärksamhet. Kommunallagen och aktiebolagslagen har ändrats. Flera uppmärksammade domar i brottmål har avkunnats mot ett antal kommunala politiker och tjänstemän. Initiativ har tagits av ett flertal aktörer för att förbättra praxis inom kommunal styrning, redovisning och revision.

En utgångspunkt för den studie vars resultat presenteras i föreliggande rapport är trots allt att tillräckligt ännu inte har gjorts för att skapa förutsättningar för en kommunal redovisning och revision av så hög kvalitet att utövande av makt och utkrävande av ansvar i den kommunala sfären kan ske på rimliga villkor. En hypotes är sålunda att kommunal redovisning och revision i Sverige för närvarande inte fungerar som den bör, att det finns intressanta orsaker till detta, att det finns behov av yrkesmässig oberoende kommunal revision, det vill säga kommunal externrevision, som komplement till den nuvarande ordningen med så kallad förtroendevald revision samt att det finns oprövade möjligheter till påtagliga förbättringar.

Det offentliga samtalet om missförhållanden i den kommunala sfären på senare tid har tyvärr präglats av ytlighet i flera avseenden. Diskussionen har ofta inriktats på faktiskt inträffade händelser i form av oegentligheter eller misshushållning, snarare än på förutsättningar för

att kunna undanröja risker för missförhållanden. De inträffade händelserna har inte ansetts vara symptom på konstitutionella svagheter och ett olämpligt utformat regelverk. Detta kan bero på bristande kunskap, men det förefaller också finnas starka intressen av att bevara den rådande ordningen i dessa avseenden.

En allvarlig konsekvens av att det offentliga samtalet fokuseras på kritik av enskilda beslutsfattaress missgrepp är att osakliga aspekter av det så kallade politikerföraktet förstärks. Det vore förhastat att tro att de diskuterade problemen skulle lösas om de kommunala politiker och tjänstemän som har begått, eller förväntas begå, misstag helt enkelt skulle bytas ut mot mer dugliga. De problem som strukturen, i form av regler och praxis, ger upphov till är det som bör uppmärksammas. Att många välvilliga kommunala politiker och tjänstemän gör sitt bästa har nämligen visat sig vara otillräckligt för att vinna kommunmedlemmars förtroende. En viktig och svår fråga gäller hur kommunala politiker och tjänstemän skall kunna få bättre förutsättningar.

Förtroendet för politikernas och tjänstemännens sätt att styra och ta ansvar för kommunal verksamhet är som sagt rubbat. Ändå är det många som inte bryr sig om det. Intresset för att utöva kontroll av styrningen genom demokratiskt politiskt agerande har minskat. De politiska partierna har fått snabbt ökade svårigheter att engagera kommunernas invånare att utöva sina demokratiska skyldigheter och rättigheter. Invånares misstroende tar sig i stället ibland trevande uttryck i hävdande av affärsjuridiskt reglerade rättigheter i stället för genom hävdande av demokratiska rättigheter. Skyldigheter framställs ibland i termer av korrekt beteende som konsument snarare än i termer av vad som gäller för en medlem av en kommun. En kommun utgör emellertid en tvångssassociation, även om flyttning kan övervägas av en del av dess medlemmar i vissa situationer. Därför föreligger den komplikationen att exempelvis en bojkott av en leverantör sällan är ett relevant medel att använda mot en kommun. Ett sådant medel kan nyttjas av en marknadsaktörer och även som ett korrektiv inom konsumentkooperativ, men är ofta verkningslöst mot en kommun. Tvekan inför vilket regelverk som är mest adekvat att åberopa för en missnöjd medlem bör ses mot bakgrund av den otydlighet som råder beträffande utövandet av kommunal makt. Senare tids många utredningar och debattinlägg har knappast minskat denna otydlighet.

Som en kontrasterande jämförelse kan maktstrukturen i en aktiebolagsrättslig koncern betraktas, oavsett om den har privat, kommunal el-

ler statlig ägare. För en sådan är det ibland en betydande skillnad mellan vad som kallas legal struktur och operativ struktur. Vad den skillnaden innebär för utövande av makt och utkrävande av ansvar kan göras, och görs ofta, helt tydligt. För styrningen av en kommuns verksamhet, å andra sidan, saknas en motsvarande tydlighet. Då exempelvis en ekonomidirektör i ett moderbolag, som samtidigt innehar rollen som styrelsens ordförande i ett dotterbolag, påtalar ett missförhållande i dotterbolaget och rekommenderar att detta rättas till, är situationen helt klar. Då en förtroendevald revisor i en kommun, som samtidigt innehar rollen som ledamot av fullmäktige, påtalar ett missförhållande i en nämnd och rekommenderar att detta rättas till, är situationen mindre tydlig.

Ytterligare en kontrasterande jämförelse kan vara belysande. Betrakta en medborgare som anser sig ha disponibla medel dels för att privat spara för sin egen pension, dels för att dela med sig genom svensk biståndspolitik. Bolaget Skandia och myndigheten SIDA är två exempel på relevanta aktörer. Skandias ledning kan förvalta sparmedlen för att ge ett bra pensionstillskott och SIDA:s ledning kan förvalta skattemedlen för att ge ett ändamålsenligt bistånd. Antag att vederbörande blir missnöjd med dessa ledningars förvaltning. Som kund kan hon då överväga att byta bolag och som väljare kan hon överväga att byta parti. Resultatet kan bli att det blir två nya ledningsgrupper som har ansvaret. Ett konkurrerande bolag kan ha en annan inriktning för risktagande och räntabilitet. SIDA kan av en ny regering ha fått ny instruktion och därmed en annan biståndspolitisk inriktning. Som en av informationskällorna inför sina överväganden om byte kan den missnöjda medborgaren ta del av obligatoriskt avgiven jämförbar information som obligatoriskt granskats och kommenterats av neutrala professionella bedömare, det vill säga externrevisorer. Så är inte fallet när den missnöjdas motpart är en kommun. För kommunerna gäller inte samma tvång som för myndigheter under regeringen och aktiebolag, oavsett om de har statligt, kommunalt eller privat ägarskap, att underkasta sig en sådan granskning.

Trots ansträngningar att förbättra praxis och trots genomförda förändringar av regelverket synes ännu inte tillräckligt ha gjorts för att skapa förutsättningar för en kommunal redovisning och revision av så hög kvalitet att utövande av makt och utkrävande av ansvar i den kommunala sfären kan ske på rimliga villkor. Det synes dessutom för närvarande finnas starka intressen av att bevara den rådande ordningen

inom detta område. Detta är den tentativa problembild som denna studie har utgått ifrån.

2.2. Syfte, metod och avgränsningar

Syftet med studien är att ur vissa aspekter undersöka kommunal redovisning och revision och att därvid påvisa eventuella brister och ge förslag till förbättringar. Ett speciellt syfte är att ge en fördjupad analys av behovet av yrkesmässig oberoende kommunal revision, det vill säga kommunal externrevision, och vilka förutsättningar som skulle behöva föreligga för ett tillgodoseende därav. Härvid avses såväl teoretiska förutsättningar i form av regelverk som praktiska förutsättningar i form av resurser och sedvana. Vidare skall såväl aktuella som ideala förhållanden analyseras, och påvisade skillnader skall ge underlag för förslag till preciserade åtgärder. Behov av externrevision skall inte ses isolerat utan mot bakgrund av olika synsätt på ansvar, styrning och redovisningsskyldighet i den kommunala sfären.

Ett syfte är vidare att ge ett bidrag till debatten om makt och ansvar i det politiska systemet och förse den med en välgrundad argumentation avseende frågor kring behovet av kommunal externrevision.

Studien innefattar en detaljerad genomgång av dokumenterat regelverk, kompletterad med intervjuer samt i begränsad omfattning fältstudier av hur kommunal redovisning och revision för närvarande i praktiken bedrivs. Analysen avser dels begrepp inom regelverket, dels en begränsad genomgång av debattinlägg med mera. Det regelverk som analyseras innefattar lagar med förarbeten, förordningar, föreskrifter, reglementen samt dokumenterade uttryck i övrigt för etablerad och föreslagen praxis. En aspekt av den valda metoden är en problematiserande analys för att pröva om inte de aktuella frågorna är mer komplexa än vad som vanligtvis görs gällande. En kritisk analys ger sedan grund för förslag till åtgärder. Ett antal exempel ges även för att illustrera analysen.

Studien är i princip avgränsad till att avse svenska förhållanden i nutid. Som en belysning och underlag till förslag studeras även vissa utländska förhållanden, exempelvis Finland, Danmark, Norge och England. Dessutom ges en kortfattad historik som en bakgrund.

Med "kommun" avses, när inget annat sägs, civil primärkommun, även om texten ofta är tillämplig även på landsting. Studien berör såväl kommunerna som deras företag.

2.3. Rapportens disposition

Rapporten har disponerats på följande sätt. Efter de två inledande kapitlen presenteras några jämförelser med utländska förhållanden. I kapitel 4 görs därefter en beskrivning och analys av former för redovisning och revision ur ett generellt och principiellt perspektiv. Sedan följer en redogörelse för såväl regelverk som praxis vad avser kommunal redovisning och revision. I kapitel 6 görs en kritisk jämförelse mellan å ena sidan aktuell kommunal redovisning och revision och å andra sidan vad som generellt och principiellt gäller för redovisning och revision. Därvid påvisas ett flertal problem. Kapitel 6 bygger sålunda på kapitlen 4 och 5. I det därpå följande kapitel 7 ställs frågan varför det aktuella regelverket fått den utformning det har. Det är dock inte fråga om en historisk undersökning av vad beslutsfattare faktiskt anförde som skäl när det infördes. I stället utnyttjas en rekonstruerande metod för att ta fram och belysa ett antal premisser av den karaktären att om de hade anförts så skulle införandet av det aktuella regelverket ha framstått som rationellt. I kapitel 8 diskuteras ett antal missförstånd, otydligheter och felaktiga slutledningar i debatt och utredningar. Därefter ägnas kapitel 9 åt förslag till åtgärder och argumentation kring dessa. Kapitel 9 bygger sålunda på kapitlen 6, 7 och 8.

I tre bilagor ges noter och referenser i form av litteratur och andra utnyttjade källor samt utdrag ur lagar och andra dokumenterade uttryck för det relevanta regelverket.

3. Jämförelser med utländska förhållanden

I detta kapitel beskrivs kortfattat förhållanden i de nordiska grannländerna samt England som jämförelser. Dessa utnyttjas sedan dels för att belysa svenska förhållanden, dels för att ge underlag till åtgärdsförslag.

Finland

I Finland görs enligt kommunallagen en uppdelning mellan en politiskt vald revisionsnämnd och yrkesrevisorerna. De förtroendevalda i revisionsnämnden avses i första hand ägna sig åt förvaltningsrevision. Yrkesrevisorerna har en självständig ställning med ansvar för sin yrkesutövning. För de sistnämnda krävs särskild certifiering avseende kompetensen. Samverkan mellan de båda olika kategorierna av revisorer förutsätts i fråga om planering och avrapportering. I den finska debatten om statsrevision förekommer det intressanta begreppet "parlamentarisk övervakning", vilket utvecklas i avsnitt 4.3 nedan.

Danmark

I Danmark avskaffades den förtroendevalda kommunala revisionen år 1971. Skäl som åberopades var bland annat verksamhetens ökade komplexitet och därav följande krav på revisorernas kompetens. En statlig tillsynsmyndighet har vidare skapats med uppgift att godkänna kommunala revisorer och skyldighet att återkalla godkännandet om deras oberoende skulle rubbas.

Norge

De yrkesmässiga revisorer som i Norge biträder det så kallade kontrollutvalget i en kommun har en starkare ställning än de biträdande sakkunniga hittills har haft i Sverige. De yrkesmässiga revisorerna i Norge har möjlighet att självständigt formulera revisionsrapporter och självständigt avlämna dem till fullmäktige. Förändringen av den svenska lagstiftningen som nämns i avsnitt 5.3 innebär att den skillnaden torde

komma att minska. I Norge har vidare etablerats en gemensam kodifierad tillämpning av god revisionssed för kommunal revision.

England

I England finns inrättad en institution benämnd "Audit Commission". Audit Commission är en fristående institution som i svensk rätt närmast motsvaras av en avgiftsfinansierad stiftelse utan vinningssyfte. Dess styrelses ledamöter utses av regeringen. Varken parlamentet, regeringen eller (den engelska motsvarigheten till) kommunerna ger direktiv om hur verksamheten skall bedrivas. Styrelsen är inte korporativt sammansatt med företrädare som representerar olika organiserade intressen. För att uppnå en hög grad av trovärdighet ger dess sammansättning emellertid tillgång till sakkunskap från såväl revisorsprofessionen som den kommunala sfären, näringslivet, fackföreningarna, sjukvården och universiteten.

Kommissionens huvuduppgift är att utse externrevisorerna för kommunerna i England och Wales. Dessa utses efter ett upphandlingsförfarande som riktar sig såväl till privata revisionsbyråer som till en relativt självständig enhet under kommissionen, som har anställda yrkesrevisorerna. Uppdragens längd varierar. En period av fem år är normalt, men längre perioder förekommer. Upphandling genomförs i två steg, varvid de enskilda uppdragen ges i samband med avrop i förhållande till ramavtal med respektive byrå. Kommissionen fastställer arvoden och är de kommunala revisorernas uppdragsgivare. Dessa skall fullgöra sina revisionsuppdrag självständigt men därvid följa god revisionssed. Kommissionen har ansvar för att kodifiera tillämpningen av god revisionssed för den kommunala sfären.

Kommissionen har också uppgifter som bland annat syftar till att främja jämförbarhet mellan kommunerna. Exempelvis definierar den indikatorer på i vilken mån den kommunala verksamheten uppnår sina mål. Kommissionen samlar in mätvärden för dessa indikatorer samt sammanställer och publicerar dem årligen. Den genomför även själv landsomfattande jämförande studier av effektiviteten i den kommunala förvaltningen.

Ett viktigt inslag i det vardagliga arbetet på kommissionens huvudkontor är en systematisk och regelbunden kvalitetskontroll av de nämnda upphandlade revisionsinsatserna. Risken att, till följd av dåligt utfall i den kvalitetskontrollen, förlora kommunala revisionsuppdrag är påtaglig. Speciellt intressant är att resultatet av kvalitetskontrollen årligen

blir offentliggjort, i vissa avseenden även vad avser den tredjedel av uppdragen som är lämnade till privata revisionsbyråer. Därigenom utövar kommissionen ett betydelsefullt indirekt inflytande även på kvaliteten hos privat revision.

Den revision som utförs genom kommissionens försorg sker i enlighet med COSO-perspektivet i tre dimensioner. Granskningen avser sålunda om kommunerna på ett effektivt sätt nyttjar sina resurser för att uppnå sina mål, om de följer relevant externt regelverk och givna direktiv samt om de har en tillförlitlig redovisning som är ändamålsenlig såväl för internt bruk som för återrapportering i form av årsredovisning. Revisionen avser sålunda såväl ledningens förvaltning som informationskvalitet.

De av kommissionen utsedda revisorerna får endast ägna sig åt rådgivning till de granskade i den mån som är förenlig med kravet på oberoende. Kommissionen gör därvid en för revisorerna tämligen restriktiv tolkning.

Den engelska allmänhetens förtroende för kommissionen förefaller vara stort. En anledning till detta kan vara den nämnda kvalitetskontrollen. Innan kommissionen inrättades synes kvaliteten på den kommunala revisionen ha varit skiftande och i flera fall låg. En annan anledning kan vara de nämnda landsomfattande jämförelserna av effektiviteten i den kommunala förvaltningen som kommissionen publicerar.

De av kommissionen utsedda kommunala externrevisorerna deltar inte i någon formaliserad gemensam revision av exempelvis kommunala bolag eller stiftelser. Emellertid förlitar sig andra revisorer i flera fall på de av kommissionen utsedda tack vare dessas höga trovärdighet. Exempelvis utnyttjar den engelska statsrevisionen, The National Audit Office, resultatet av de kommunala externrevisorernas granskning i stället för att utföra egen granskning.

4. Generellt om redovisning och revision

Som en nödvändig bakgrund till analysen av faktiska kommunala förhållanden diskuteras i detta kapitel redovisning och revision ur ett generellt och principiellt perspektiv.

4.1. Redovisning till huvudman

Med redovisning avses i detta sammanhang externredovisning, det vill säga den redovisningsskyldiges återrapportering till sin huvudman. Bortsett från detta kan huvudmannen, på grund av exempelvis offentlighetsprincipen eller det faktum att han är ende ägaren, ha en rätt till insyn även i en internredovisning som den redovisningsskyldige utformat efter egna önskemål.

Redovisningsskyldighet

En generell utgångspunkt när en huvudman ger ett uppdrag till någon utförare är att redovisningsskyldighet, det vill säga reglerade krav på återrapportering i någon form föreligger. I juridiska termer kan uppfyllandet av redovisningsskyldigheten ses som ett sätt att ha klarat av sin bevisbörda inför en eventuellt ifrågasatt trolöshet mot huvudman. I ekonomiska termer kan den huvudman som inte kräver återrapportering av den han lämnat resurser och befogenheter till sägas vara lättsinnig och föga rationell.

Det engelska ordet *accountability* (bilaga 1, not 3), som på senare tid ofta förekommit i debatten, används ibland även i svensk text utan att översättas. Detta beror förmodligen på att det är svårt att finna ett eller flera svenska ord som åsyftar samma begrepp som det engelska. Som en förenkling används i denna rapport ordet "ansvarighet".

Två värderingar är helt centrala i detta sammanhang. För det första bör rätten att förvalta andras resurser generellt kombineras med starka krav på återrapportering till dem som delegerat makten. För det andra bör genomförandet och återrapporteringen efterföljas av erkänsla eller

klander från den som delegerat makten till den som åtagit sig uppdraget.

Alla dessa fyra företeelser som ansvarighet hänför sig till, nämligen delegering, åtagande, krav på återrapportering samt erkänsla eller klander, bör dessutom göras tydliga. Med andra ord bör de som får befogenheter att förvalta resurser avkrävas en återrapportering av hög kvalitet. Vidare bör ansvar utkrävas för hur de förvaltar resurserna.

En omdömesgill ledning för en organisation bör, i enlighet med det här förespråkade synsättet, tillsätta interna befattningshavare som skall upprätta redovisning för den verksamhet som andra har genomfört. På basis av ett eget ställningstagande till, och efter en eventuell modifiering av, en sådan upprättad redovisning kan ledningen sedan fullgöra sin redovisningsskyldighet till sin huvudman. I nästa steg låter huvudmannen externa revisorer antingen bekräfta eller på annat sätt kommentera den mottagna redovisningen i syfte att uppnå önskvärd trovärdighet.

För att ytterligare belysa de båda nämnda värderingarna är det betydelsefullt att betrakta frågan om det alltid bör finnas någon som hålls ansvarig för en förvaltningsåtgärd, och i så fall vem. Om de båda värderingarna accepteras gäller i ett idealt tillstånd att den, och endast den, som fått makt delegerad till sig att förvalta något och som åtagit sig att göra det, av den delegerande hålls ansvarig för förvaltningen i fråga.

Frågan om till vem makt delegerats och vem som sålunda förvaltar resurserna är komplex. Etiska krav på hederlighet vid återrapportering etc. kan endast uppfattas som riktade till individer, till exempel sådana som företräder ett förvaltande organ. Anspråk på gottgörelse till följd av fel eller brist som påtalats kan emellertid ibland endast meningsfullt riktas mot det förvaltande organet. Det gäller till exempel om mycket lång tid förflutit från ett aktuellt regelvidrigt beslut och de ansvariga individerna inte längre är kvar. Det finns anledning att återkomma till detta när frågan om vad eller vem som är föremål för revisorers granskning tas upp nedan i avsnitt 6.3.

I vilken mån redovisningsskyldighet i en viss situation faktiskt föreligger kan framgå av lagstiftning men även av annat skriftligt regelverk eller sedvänja.

De värderingar som här kommit till uttryck kan illustreras med en exemplifiering. Antag att en kommuns fullmäktige har beslutat att det skall vara ett kommunalt åtagande att skapa vissa förutsättningar för boende i en ny stadsdel. Därvid skall en nämnd anlägga en idrottsplats och ett helägt bolag bebygga en fastighet. De nämnda värderingarna in-

nebär då att fullmäktige skall ge tydliga och bindande direktiv till kommunstyrelsen att i sin tur ge tydliga och bindande direktiv till de båda aktörerna att genomföra erforderliga åtgärder. Direktiven skall åtföljas av ett överlämnande av giltiga befogenheter och anvisning på finansiella resurser genom anslag, lån eller avgifter. Vidare skall såväl styrelsen som nämnden och bolaget avkrävas svar om de accepterar och, i så fall, tydliga och bindande kvitteringar av mottagna uppdrag. Alla tre aktörerna skall även göras införstådda med kravet på återrapportering efter genomförandet. Sedan skall kommunstyrelsen efter genomgången återrapportering och egen utvärdering ge tydligt uttryck för erkänsla eller klander till nämnden och bolaget samt därefter rapportera till fullmäktige. Slutligen skall fullmäktige i sin tur ge uttryck för erkänsla eller klander. Kravet på tydlighet innebär bland annat att om de givna uppdragen i vissa avseenden måste modifieras skall detta anmälas av dem som mottagit uppdragen så fort de aktualiseras och inte i form av förklaringar till avvikelser vid återrapporteringen. När fel och brister, som så ofta i vardagen, uppdrags beträffande idrottsplatsen och husen i exemplet, bör fullmäktige förfoga över en enkel och rättvis metod för att fastställa vem som skall stå för kostnaderna. En sådan metod innebär att det antingen juridiskt är reglerat vilken eller vilka fysiska eller juridiska personer som är ersättningsskyldiga, eller att fullmäktiges ledamöter utan anledning till förvåning eller besvikelse får låta kommunalskatten disponeras för kostnadstäckningen. Samtidigt bör det hållas i minnet att rättsläget för närvarande är sådant att fullmäktiges möjligheter att utkräva ekonomiskt ansvar av politiskt valda organ som exempelvis en kommunal nämnd torde vara begränsade.

Krav på redovisningens utformning

Redovisningsskyldighet är normalt förknippad med krav på en viss specificerad utformning av redovisningen till huvudmannen. Det är värt att notera att de olika förekommande regelverken för redovisning på senare tid blivit alltmer homogeniserade. Det finns exempelvis endast ett kostnadsbegrepp oavsett den redovisningsskyldiges branschtillhörighet, organisationsform eller geografiska hemmahörighet. Globaliseringen har medfört ökade krav på jämförbarhet, vilket i sin tur medfört krav på att lokalt givna regler skall vara anpassade till allmänt accepterad redovisningsstandard. Mot den bakgrunden har harmoniseringen inom EU blivit alltmer ointressant och överflyglad av världsomspännande harmoniseringssträvanden.

Samtidigt kvarstår intressanta skillnader i redovisningsregler mellan verksamhet som främst syftar till att skapa ett finansiellt överskott och verksamhet som syftar till att skapa andra resultat. För redovisning i de senare fallen av exempelvis en verksamhets prestationer, effekter och produktivitet finns ännu inte ett helt homogeniserat regelverk. Även för redovisning av en verksamhets uppfyllande av miljömässiga mål återstår mycket för att uppnå harmonisering, såväl för vinstdrivande som för annan verksamhet.

En annan viktig skillnad avseende förutsättningar för berättigade krav på redovisningens utformning gäller relevanta underlag för framtida beslut. För en kommunal förvaltning kan det ligga nära till hands att huvudmännen står inför övervägandet om inriktningen bör bibehållas eller förändras, för en verksamhet som skall fortsätta. För ett börsföretag, å andra sidan, kan övervägandet gälla om ett aktieinnehav skall behållas eller säljas. I den privata sfären förutsätts beslutsunderlagen därvid i huvudsak återfinnas i årsredovisning, prospekt och annan redovisning. I den kommunala sfären kompliceras situationen av att beslutsunderlagen i stor utsträckning återfinns i det politiska spelets informationsutbyte i former som på goda grunder är relativt oreglerade. Gemensamt för de båda sfärerna borde dock vara kravet att redovisningen bör vara tillräckligt allsidig för att ge goda beslutsunderlag för huvudmännen inte bara i en dechargeprocedur, det vill säga vid ansvarsutkrävande, utan även för framtidsinriktade beslut.

Utöver skriftliga, fastställda, regler formuleras kraven på redovisningens utformning även med hänvisning till så kallad god redovisningssed. Innebörden av god redovisningssed är inte oomtvistlig men bör bestämmas mot bakgrund av faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av redovisningsskyldiga aktörer. Särskild betydelse skall tillmätas allmänna råd och rekommendationer av auktoritativa organ.

En fråga som också berör redovisningens utformning är hur omfattande den skall vara. En intressant skillnad föreligger därvid mellan frivilliga associationer som ekonomiska och ideella föreningar och obligatoriska som stat och kommuner. Betrakta som ett exempel en rörelse för vilken några rörelsegrenar är och några inte är konkurrensutsatta. Generellt syftar redovisningsskyldigheten bland annat till att huvudmännen skall tillförsäkras goda beslutsunderlag inför ställningstaganden till detta förhållande. I en obligatorisk association som en kommun torde detta stundom innebära krav på mer långtgående redovisning. En kom-

muns medlem kan nämligen inte enkelt ge uttryck för sitt gillande eller ogillande av den förvaltningsåtgärd som redovisats, det vill säga i exemplet hur stor andel som konkurrensutsatts, genom att kvarstanna eller lämna kommunen. Därför kan han förmodas behöva en mer detaljerad rörelsegrensredovisning för att få underlag för att eventuellt ge förslag till modifiering av förvaltningen. En medlem av en ekonomisk förening, å andra sidan, kan förväntas att betydligt enklare kunna byta medlemskap till en annan förening som bättre uppfyller hans egen målsättning om grad av konkurrensutsättning.

4.2. Externrevision

Den ovan diskuterade redovisningsskyldigheten är ett uttryck för att huvudmän faktiskt hyser viss misstro eller för att lagstiftaren inte accepterar alltför godtrogna huvudmän. I det perspektivet bör kraven på externrevision, det vill säga yrkesmässig oberoende revision, i olika sammanhang ses som uttryck för att huvudmän eller lagstiftare hyser en begränsad tilltro till gjord återrapportering till huvudman.

Externrevisorns uppdragsförhållande

Rollen som externrevisor har ofta missförståtts och behöver således förtydligas. En utgångspunkt är att någon har ett behov av att öka tilltron till erhållen återrapportering eller att få den avslöjad som felaktig genom ett auktoritativt uttalande. En huvudman kan sålunda ha anledning att ge ett uppdrag till någon att granska den redovisningsskyldige och dennes återrapportering och därefter avge ett uttalande. Kraven på en sådan uppdragstagare innefattar att ha uppdragsgivarens förtroende genom att vara oberoende och kompetent. Den revisor vars uttalande sålunda behövs skall alltså vara extern och ha revision som yrke, eller med andra ord varken vara en internrevisor eller en lekmannarevisor.

Tre roller utkristalliserar sig här. För externrevisorn intar huvudmannen och den redovisningsskyldige rollerna som uppdragsgivaren och den granskade. En externrevisor är alltså någon som åtar sig uppdrag att revidera den granskade. Därvid definieras att revidera som en professionell verksamhet som innefattar granskning, avgivande av omdömen samt rådgivning till följd av granskningen.

En nödvändig förutsättning för externrevision är sålunda ett tydligt uppdrag till revisorn, vilket i sin tur kräver en tydlig avgränsning mellan revisorns uppdragsgivare och den granskade. Fördelningen av makt

och ansvar mellan huvudman och uppdragstagare måste sålunda vara tydlig. För att externrevision skall föreligga krävs, med andra ord, att granskningsobjektet är identifierbart, vilket i praktiken är ett problem när det gäller kommuner. Detta utvecklas i avsnitt 6.3 nedan.

En externrevisors uppdrag kan generellt sett avse såväl informationskvalitet som förvaltning (bilaga 1, not 5). Eftersom den granskades ledning har ansvar för att verksamheten bedrivs effektivt, i enlighet med gällande regelverk och med en tillförlitlig återrapportering, utförs externrevisionen lämpligen i dessa tre dimensioner. Syftet är att avgöra om ledningen med hjälp av intern styrning och kontroll har skaffat sig förutsättningar för att fullgöra sina skyldigheter. En externrevisors uppdrag avser alltså såväl en ansvarig lednings sätt att utöva verksamhet, innefattande ledningens interna styrning och kontroll, som ledningens redovisning därav.

I exempelvis en ekonomisk förening gäller följande för rollfördelningen. Styrelsen har årsmötet eller föreningsstämman som sin huvudman, till vilken den är redovisningsskyldig. Styrelsen utgör samtidigt ledningen för den granskade som externrevisorn fått stämmans uppdrag att revidera. Redovisningsskyldigheten fullgör styrelsen genom att upprätta och avge en årsredovisning. Externrevisorn har i uppdrag att granska dels styrelsens sätt att genomföra verksamheten innefattande dess interna styrning och kontroll, dels styrelsens årsredovisning. Uppdraget tar en utgångspunkt i granskningen av årsredovisningen, eftersom den ses som ett intygande av styrelsen om hur den fullföljt sitt uppdrag från föreningsstämman.

God revisorssed

Etiska regler för externrevisorer varierar visserligen något mellan offentlig och privat sektor och mellan världens olika regioner men uppvisar trots allt en grad av samstämmighet som är värd att notera. De brukar benämnas "God revisorssed", eller på engelska "Code of Ethics for Auditors". Sådana uppsättningar av regler kan sägas kodifiera en sedvana som framstår som föredömlig.

Att följa god revisorssed innebär att ur ett etiskt perspektiv agera på sådant sätt att man visar sig vara värd det förtroende som rollen som oberoende revisor kräver.

En utgångspunkt vid en genomgång av de olika värderingar som konstituerar god revisorssed är kravet på integritet. Kravet på oberoende från den granskade gäller definitionsmässigt. Även en hög grad av

oberoende i förhållande till uppdragsgivaren är ett centralt krav i betydelsen att revisorn får acceptera direktiv från uppdragsgivaren endast i sådan utsträckning att de inte äventyrar hans professionalitet. Det bör noteras att kravet på oberoende inte endast avser faktiskt oberoende utan även att revisorn inte får, av omdömesgilla personer, kunna uppfattas som beroende. Oberoendet får inte kunna ifrågasättas ur någon rimlig aspekt såsom exempelvis ekonomisk, politisk, psykologisk, juridisk, organisatorisk eller funktionell.

Kravet på oberoende innebär även att en revisor inte får utöva tillsyn över den granskade. Revisorn skall granska bland annat huruvida den granskade följer tillämpliga regler avseende förvaltning och redovisning men inte tillse att så sker.

Krav på relevant kompetens och därmed krav på genomgången utbildning och löpande fortbildning ingår.

Tystnadsplikt ingår även normalt i god revisorssed, men eftersom den innebär förbud att yppa information som inte är allmänt tillgänglig blir den delvis irrelevant i miljöer där offentlighetsprincipen gäller. En viktig regel är emellertid att revisorn inte får utnyttja information han fått tillgång till genom revisionen till nytta för sig själv eller till nytta eller skada för annan.

Krav på saklighet, opartiskhet och objektivitet ingår även i god revisorssed.

Slutligen innefattar god revisorssed även kravet på professionalitet i betydelsen skyldigheten att följa god revisionssed, som utvecklas nedan.

Vad som, med andra ord, i dessa begränsade avseenden framstår som föredömligt för en revisor är sålunda någon som endast har professionella och inga andra, såsom exempelvis politiska eller kommersiella, bevekelsegrunder för sina yrkesmässiga uttalanden som revisor, vilka därigenom vinner i trovärdighet.

Som en jämförelse kan nämnas att IFAC och INTOSAI (bilaga 1, not 6), det vill säga de båda världsomspännande organisationerna för privata respektive statliga externrevisorer, numera har fastställt regler för god revisorssed. Dessa två uppsättningar av regler har en så hög grad av samstämmighet att existensen av en gemensam revisorsprofession nu med fog kan hävdas. Skillnaderna är i huvudsak hänförliga till avvikelser i nationell lagstiftning avseende exempelvis offentlighetsprincipen.

Sammantaget ger ovanstående en definition av god revisorssed. Ovan diskuterades en huvudmans behov av att få en ökad tilltro till er-

hållen återrapportering eller att, alternativt, få den avslöjad som felaktig. Om detta behov skall tillgodoses genom ett revisionsuppdrag är det sålunda nödvändigt att revisorn följer god revisorssed. Externrevisorer bör, oavsett vilka de är eller i vilket sammanhang de utför revision, följa god revisorssed i den mening som här utvecklats.

Två exempel kan visa hur kraven enligt god revisorssed skiljer sig från krav på annorlunda yrkesmässiga kompetenser.

Betrakta, som en första jämförelse, en fönsterputsare som fått kundens uppdrag att putsa ett fönster. Yttersidorna putsas först med gott resultat. Kunden avbryter därefter plötsligt uppdraget med hänvisning till den höga kostnaden. Enligt talesättet att kunden alltid har rätt, avstår då fönsterputsaren i exemplet från att putsa innersidorna. Till skillnad från en revisor i motsvarande situation bryter han inte därigenom mot sina krav på ett gott hantverk. Revisorn skulle på ett motsvarande sätt kunna ha hamnat i situationen att en årsredovisnings resultaträkning är färdiggranskad och kan bekräftas, medan balansräkningen inte är färdiggranskad men förefaller felaktig. Att då helt enkelt acceptera uppdragsgivarens begäran om att av kostnadsskäl eller andra skäl avbryta granskningen och endast rapportera om resultaträkningen skulle bryta mot god revisorssed. För att revisionen skall fylla det behov den är avsedd för krävs nämligen att alla kan utgå ifrån att revisorn fullföljer sitt uppdrag, antingen genom att allmänt slå larm angående balansräkningen i exemplet eller genom att fortsätta granskningen så att kritiken mot den kan preciseras.

Betrakta vidare, som ett andra jämförande exempel, en stridande hövdings uppdrag till sin spanande budbärare. En uppskattad budbärare vinnlägger sig om att förse hövdingen med viktiga och korrekta iakttagelser från sin spaning. Samtidigt tillser den skicklige spanaren att han vid formuleringen av sina budskap inte onödigtvis förolämpar eller skrämmer sin hövding. Till skillnad från vad som gäller för en revisor, behöver detta inte vara ett problem för budbäraren. Innebörden i frasen att kunden alltid har rätt hindrar inte budbärarens uppdrag från att vara väl utfört. I en tillspetsad situation kan emellertid budbäraren finna anledning att överväga att i väsentlig omfattning fördunkla sitt negativa besked inför risken att bli illa behandlad av mottagaren. Så länge han inte ljuger kan budbäraren komma att utvärderas som kompetent även om han modifierar sitt budskap. God revisorssed, å andra sidan, utgår från kravet att varken uppdragsgivaren eller den granskade får kunna förmå revisorn att låta sig påverkas i sin egen bedömning av vad

som vore ett väl utfört uppdrag eller ett tillräckligt tydligt negativt besked. Syftet med den externa revisionen är nämligen varken att den granskade eller uppdragsgivaren skall bli nöjd. Syftet är att uppdragsgivarens behov av tilltro till en återrapportering skall tillgodoses. Detta gäller oavsett om uppdragsgivaren själv inser sitt behov eller om lagstiftaren uppmärksammat detta.

God revisionssed

Att följa god revisionssed innebär att ur ett tekniskt perspektiv agera på sådant sätt att man har skaffat sig rimligt underlag för de uttalanden man gör i egenskap av revisor.

God revisionssed innefattar sammantaget en mängd tekniska anvisningar för hur revisionsprocessen skall genomföras. God revisionssed omfattar granskning, avrapportering samt sådan rådgivning som naturligt sammanhänger med iakttagelser vid granskningen. En utgångspunkt är huvudmannens krav på den redovisningsskyldiges, det vill säga dess lednings, interna styrning och kontroll. Perspektivet fokuserar ledningens ansvar för intern styrning och kontroll i tre dimensioner, vilka alla tre är relevanta vid revisionen. Ledningen skall sålunda tillse att organisationen på ett effektivt sätt nyttjar sina resurser för att uppnå sina mål, att organisationen följer gällande regelverk och av huvudmannen givna direktiv samt att organisationen har en tillförlitlig redovisning som är ändamålsenlig såväl för internt bruk som för återrapportering till huvudmannen i form av årsredovisning. Revisionen, som efter en analys av risk och väsentlighet kan ta sin utgångspunkt i en granskning av årsredovisningen, avser sålunda granskning av såväl förvaltning som informationskvalitet enligt god revisionssed.

Att regelverket är formulerat med användning av uttrycket "god revisionssed" är motiverat av att metoderna skall kunna anpassas till utvecklingen av bland annat den redovisning som skall granskas. Generellt sett ökar för närvarande fokuseringen på indikatorer som utvisar hur verksamheter utvecklas i förhållande till uppställda mål, på bekostnad av mer traditionell finansiell information. Detta medför att tillämpningen av god revisionssed kan förväntas bli successivt ändrad i riktning mot nya metoder för granskning av sådana indikatorer av olika slag.

De två nyss nämnda begreppen "väsentlighet" och "risk" är centrala för en analys av god revisionssed. Revisorn skall planera sin granskningens inriktning och omfattning med beaktande av risk för väsentliga

fel och brister i den granskades förvaltning och redovisning. Det revisionella begreppet "väsentlighet" skiljer sig från vardagsspråkets. En uppmärksam avvikelse som uppfattas som mycket viktig av en noggrann kamrer eller en upprörd politiker behöver nämligen inte uppfylla de tekniska kriterierna för att klassificeras som väsentlig. Begreppet "väsentlighet" kan för redovisning definieras så att en avvikelse är väsentlig om en omdömesgill beslutsfattare skulle anse sig ha goda skäl att ändra ett beslut om han blev informerad om den aktuella avvikelserna i beslutsunderlaget. Det bör noteras att det finns både kvantitativa och kvalitativa aspekter av väsentlighet. Fel i redovisningen kan avse såväl sifferuppgifter som verbala redogörelser. Beträffande rapporterade iakttagelser om ledningens förvaltning är kriterier för väsentlighet mer problematiska. Definitionen är dock i princip den samma. Den relevanta frågan är därvid om en omdömesgill beslutsfattare skulle anse sig ha goda skäl att ändra ett beslut om han blev informerad om revisorns bedömning att den granskades ledning hade överträtt en regel. Den omdömesgille beslutsfattaren kan sålunda vilja veta om skillnaden mellan årsredovisningen och en fullständigt korrekt sådan är väsentlig samt om skillnaden mellan ledningens förvaltning och en fullständig regelbundenhet är väsentlig. Om så är fallet enligt revisorns bedömning har han nämligen anledning att ompröva sitt tänkta beslut.

Beträffande avrapportering gäller enligt god revisionssed det följande. I revisionsberättelsen anger revisorn sin bedömning huruvida årsredovisningen, förenklat uttryckt, är rättvisande eller inte. Vidare kan revisorn ange sin bedömning av förvaltningen i förhållande till vad som är påbjudet respektive förbjudet. I förekommande fall kan revisorn undantagsvis informera om en inskränkning i sin utförda granskning eller i sin möjlighet att göra vissa, specificerade, bedömningar. Revisorn kan även i övrigt utnyttja revisionsberättelsen för att ge uppdragsgivaren eller allmänheten viktig information. Enligt god revisionssed aktualiseras emellertid inte frågan om eventuellt rapporterade avvikelser är klandervärda eller inte. Att skaffa sig en uppfattning om huruvida avrapporterade iakttagna avvikelser motiverar påföljder från uppdragsgivarens eller rättsvårdande myndigheters sida gentemot den granskades ledning ingår nämligen i princip inte i revisionsuppdraget. Här bortses från att ett aktiebolags revisor kan få anledning att bedöma övervägda skadeståndsanspråk mot styrelseledamöter eller vissa misstankar om brott.

Det är viktigt att generellt sett notera att lagar och förordningar innehållande krav på externrevision är formulerade med hänvisning till

god revisionssed. Kraven är genomgående uttryckta så att den obligatoriska revisionen skall utföras i den omfattning som god revisionssed bjuder. Innebörden av detta har av reglerarna förväntats successivt utvecklas i takt med de företeelser som blir föremål för granskning. Reglerarna har vidare tydligt avstått från att själva detaljreglera detta utan överlåtit till de professionella att ge begreppet "god revisionssed" dess innehåll.

4.3. Fem olika granskarroller

Risken för missförstånd på grund av förväxlingar av fem olika granskarroller motiverar en analys av begreppen "externrevisor", "internrevisor", "controller", "parlamentarisk övervakare" och "lekmannarevisor enligt aktiebolagslagen". Alla fem rollerna avser granskare, men de har flera olikheter. Krav på oberoende gäller exempelvis för externrevisorn och lekmannarevisorn avseende både den granskade och uppdragsgivaren, för internrevisorn avseende endast den granskade men för kontrollern och den parlamentariska övervakaren inte alls.

Externrevisor

Vad som kännetecknar rollen som *externrevisor* har utvecklats i avsnitt 4.2 ovan. En viktig slutsats är att en externrevisor genom sin granskning skall *se om*, men *inte tillse att*, exempelvis en viss redovisning är rättvisande. Ofta förekommande formuleringar i regelverk och på andra ställen att revisor skall granska att redovisningen är rättvisande etc. är således allvarligt missledande.

Inom svensk revision av myndigheter under regeringen förekommer två aspekter av externrevisorsrollen med delvis olika inriktning. Den ena av dessa avser årlig extern revision av årsredovisning, räkenskaper och ledningens förvaltning. Den andra avser extern effektivitetsrevision.

Internrevisor

En skillnad mellan rollerna som extern- respektive *internrevisor* är att internrevisorns uppdragsgivare är ledningen för den organisation som externrevisorn har i uppdrag att granska. En därtill relaterad skillnad gäller avrapporteringen. Internrevisorns rapportering går i princip inte utanför organisationen.

En ytterligare skillnad gäller oberoendet. För båda revisorsrollerna

gäller visserligen kravet på oberoende i förhållande till den granskade, men internrevisorns uppdragsgivare förfogar, till skillnad från externrevisorns, helt över revisorns professionella insatser. Exempelvis får en internrevisionell insats som inte gagnar uppdragsgivarens kortsiktiga intresse avbrytas av uppdragsgivaren. Det vore å andra sidan inte förenligt med god revisorssed för externrevisorer.

Med en snäv tolkning av internrevision föreligger den likheten mellan de båda revisorsrollerna att de skall se huruvida, men inte tillse att, exempelvis en viss redovisning är rättvisande.

Internrevisorernas internationella förening, The Institute of Internal Auditors, har antagit regler för god sed för internrevisorer.

Controller

Uppdragsförhållandet för en *controller* kan utformas på olika sätt, även om det, i likhet med vad som gäller för revisorerna, är viktigt att det är entydigt. Det finns två modeller för tillsättande av controller. Ledningen för den redovisningsskyldiga organisationen kan tillsätta en controller även om den redan tillsatt en internrevisor. Detta är relativt vanligt förekommande. En sådan controller kan, i likhet med en internrevisor, ha två rapportmottagare, nämligen dels ledningen för organisationen, dels ledningen för den avdelning som en viss granskningsinsats i praktiken har omfattat. Emellertid kan också den redovisningsskyldiga organisationens huvudman tillsätta en controller, även om den redan valt en externrevisor. Det är exempelvis inte ovanligt att ett moderbolag i en koncern tillsatt en controller för att bevaka ett eller flera dotterbolag. En sådan controller kan, i likhet med en externrevisor, ha ytterligare en rapportmottagare, nämligen den redovisningsskyldiga organisationens huvudman.

Till skillnad från revisorerna kan kontrollern få i uppgift att såväl granska som antingen medverka till, eller tillse att, en föreslagen förbättring genomförs. En controller behöver alltså varken vara oberoende av sin uppdragsgivare eller av den som granskas.

Parentetiskt bör tilläggas att termen "controller" i praktiken används på ett betydligt mer skiftande sätt än vad som här gjorts.

Parlamentarisk övervakare

Bland annat i det finska regelverket för revision av den statliga sektorn förekommer ett intressant begrepp, nämligen så kallad *parlamentarisk övervakning*. En utgångspunkt är att ett antal av ett parlaments leda-

möter åtar sig att visa ett aktivt intresse för övervakande uppgifter i vid bemärkelse. Skillnaden mellan de näraliggande företeelserna övervakning och revision belyses av den aktuella konstitutionella diskussionen i samband med den gjorda omprövningen av Finlands grundlag.

Bland föreslagna lagtexter diskuterades en paragraf som innehåller grundläggande bestämmelser om övervakning och revision av statshushållningen. Ingen ändring föreslogs därvid av bestämmelsen att riksdagen skall övervaka statshushållningen. Det uttalades emellertid tydligt i statsutskottets promemoria att: "För den parlamentariska övervakningen av statshushållningen skall riksdagen inom sig välja statsrevisorer." I kontrast till ställningen för dessa, som svarar för den parlamentariska övervakningen, sades vidare att det skall finnas ett revisionsverk som skall vara oavhängigt. För att ytterligare förtydliga skillnaden betonades i promemorian att den externa revisionens, det vill säga inte övervakarnas, oberoende skall garanteras.

Rollen som parlamentarisk övervakare skiljer sig från de fyra övriga granskarrollerna, som behandlas i detta avsnitt, genom att det inte föreligger något renodlat uppdragsförhållande. Den konstitueras snarare genom en intern arbetsfördelning mellan jämbördiga, det vill säga parlamentsledamöter. Teoretiskt sett framkommer sålunda en modell där granskningens resultat kan utformas som rapporter att cirkuleras mellan kollegor. Även i detta sammanhang är det intressant att betrakta relevansen av begreppen "förtroende", "oberoende" och "kompetens". Förtroendet, som härvid avspeglas i en ömsesidig öppenhet, är nödvändigt för att övervakningsuppgiften välmotiverat skall kunna överlåtas åt ett fåtal i stället för att samtliga ledamöter skulle delta. Oberoende är sålunda inte relevant. Kravet på kompetens avser snarare kunskap om det politiska agerandet än kunskap om metoder för granskning.

Observera att formuleringen "parlamentarisk" i samband med den här analyserade fjärde granskarrollen tills vidare kommer att användas i den fortsatta framställningen, även när den relevanta församlingen utgörs av kommunfullmäktige och inte av ett parlament. Förslagen i avsnitt 9.2 nedan ges dock med användning av formuleringen "kommunal granskning".

Lekmannarevisor enligt aktiebolagslagen

Den svenska aktiebolagslagen har modifierats till följd av EU-direktiv. Numera kan endast auktoriserade eller godkända revisorer vara externrevisorer i aktiebolag. Tidigare kunde även lekmän väljas till ex-

ternrevisorer. I stället har i lagen nu införts möjligheten för aktiebolag att stämman utöver den obligatoriska externrevisionen kan besluta om granskning ur ytterligare ett externt perspektiv. Den därigenom aktualiserade granskningen skall utföras av så kallade *lekmannarevisorer*.

En lekmannarevisors uppdrag består i att granska om bolagets verksamhet sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt samt om bolagets interna kontroll är tillräcklig. En lekmannarevisor får inte skriva under en externrevisors berättelse och skall avge en egen granskningsrapport till bolagsstämman.

Rollen som lekmannarevisor liknar rollen som parlamentarisk övervakare därigenom att den inte förutsätter yrkesmässighet. Den liknar rollen som externrevisor därigenom att den förutsätter oberoende.

5. Kommunal redovisning och revision

5.1. Historik

I den svenska lagstiftningen infördes regler om kommunal revision redan i 1862 års kommunförordning. De infördes sålunda samtidigt med att det gamla regelverket om sockenförvaltning ersattes av ett nytt regelverk för kommunalstyrelse. Många gånger var revisorssysslan förr ett hedersuppdrag. Att det tidiga regelverket inte bara var en tom formalitet kan dock illustreras av ett exempel från 1920-talet. I en landsortskommun utnyttjade då några politiker som hyste stark misstro mot sin kommunalordförande rätten att begära att de senaste tio årens räkenskaper skulle granskas av revisorer från Stockholm.

Begreppet ”redovisningsskyldig” synes emellertid inte ha kommit att explicit användas i kommunallagstiftningen förrän 1901, det vill säga efter reglerna om revision. I den juridiska litteraturen återopas begreppet ofta vid analys av jäv. I föreliggande studie är dess relevans snarare förknippad med skyldigheten att lämna återrapportering till huvudman som introducerades i avsnitt 4.1 ovan.

Den kommunala verksamheten har sedan 1950-talet genomgått betydande förändringar avseende såväl innehåll som form och omfattning, medan formerna för redovisning och revision endast genomgått mindre förändringar. Under 1970- och 80-talen ökade exempelvis omfattningen med 70 procent. Detta innebar även en kraftig ökning av antalet anställda inom kommunerna. Under 1900-talets första hälft var det i stor utsträckning de förtroendevalda själva som arbetade med att bereda, genomföra och även kontrollera kommunal verksamhet. En del av successivt uppdagade problem hanterades under 1970- och 80-talen helt enkelt genom expansion snarare än med hjälp av fördjupade analyser. Grovt uttryckt har 1990-talet, å andra sidan, som medförde en minskning av kommunal verksamhet för första gången i modern tid, inte medgett sådana lösningar. Av stor betydelse var också de omfattande sammanslagningarna av små kommuner. Vid 1900-talets mitt fanns det nästan tio gånger så många kommuner som ett kvarts sekel senare.

Vidare bör noteras att en aktuell tendens är att kommunala åtaganden i ökad utsträckning genomförs även på annat sätt än i egen regi eller genom hel- eller delägda aktiebolag. Nuförtiden förekommer det ofta att kommuner samverkar med privata aktörer i projekt med oklar fördelning av ekonomiskt ansvar.

De nämnda förändringarna har stor relevans för överväganden om redovisning och revision. Kommunallagen i dess version från 1991 framstår emellertid vad gäller regelverket för redovisning och revision i stort sett som avpassat för forna tiders kommunal verksamhet. De därefter genomförda lagändringarna ändrar inte det huvudintrycket.

5.2. Aktuellt regelverk

Svensk kommunal redovisning och revision befinner sig i en situation delvis präglad av förändringar men även av en stor tröghet. Flera uttryck för traditionsbundna former i regelverket förefaller obsoleta i förhållande till verksamhetens utveckling under senare decennier.

Regler för kommunal redovisning

Den aktuella lagstiftningen för kommunal redovisning föregicks av diskussioner och flera remissyttranden var kritiska. Dåvarande Riksrevisionsverkets avdelning för ekonomistyrning (föregångare till det nuvarande Ekonomistyrningsverket) ansåg att lagförslaget inte i tillräcklig grad betonade vikten av förvaltningsberättelsen i årsredovisningen. Den borde ge möjligheter till jämförelser mellan olika kommuner. Kraven på information om löner och förmåner till ledande befattningshavare, som gäller för aktiebolag och statliga myndigheter, borde även gälla för kommuner.

Vidare kritiserades förslaget i flera avseenden för alltför otydliga eller svaga krav på redovisningens utformning. Exempelvis borde lagstiftaren inte nöja sig med formuleringen att årsredovisningens huvuddelar "får kompletteras med upplysningar i noter". I stället föreslogs att "dokumenten skall i erforderlig utsträckning kompletteras med tilläggsupplysningar i form av noter". Dessutom innehöll yttrandet kritik i specifika redovisningsfrågor avseende värdering. Beträffande pensioner avslutades det exempelvis med den tydliga formuleringen att "utredningens rekommendation avviker från god redovisningssed". Lagstiftaren tog inte någon större hänsyn till den framförda kritiken.

År 1997 infördes den nu gällande lagen om kommunal redovisning.

I den regleras redovisningsskyldigheten för kommuner. Skyldigheten avser bokföring, delårsrapport och årsredovisning. Kommunallagen innehåller regler om när årsredovisningen skall lämnas till fullmäktige och om formerna för dess behandling av fullmäktige.

Årsredovisningen skall utgöra en redogörelse för utfallet av verksamheten, verksamhetens finansiering och den ekonomiska ställningen vid årets slut. Den skall också innehålla en sammanställd redovisning som omfattar även sådan kommunal verksamhet som bedrivs genom annan juridisk person, exempelvis bolag. Det fastslås vidare att årsredovisningen skall upprättas av kommunstyrelsen.

Det är värt att uppmärksamma att lagen inte innehåller krav på så kallad resultatredovisning (bilaga 1, not 4), det vill säga redovisning av det verksamhetsmässiga resultatet uttryckt i termer av prestationer, produktivitet med mera. I stort sett torde det ändå vara lättare för kommuner än för statliga myndigheter, för vilka det är obligatoriskt, att upprätta resultatredovisning med tanke på verksamhetens art. Den påbjudna ambitionsnivån för en kommunal årsredovisning är sålunda jämförelsevis låg och leder till mycket begränsade möjligheter att göra jämförelser mellan olika kommuners verksamhetsmässiga resultat.

Det bör också noteras att även olika sätt att organisera verksamheten kan leda till svårigheter att göra jämförelser mellan olika kommuner. Vissa jämförelser av redovisningsuppgifter kan sålunda visa sig irrelevanta, även om dessa upprättats helt i enlighet med gällande regler.

En grundläggande princip i lagen är att den kommunala redovisningen skall vara kostnadsbaserad och inte kassamässig. Bland motiven för detta anfördes hänsyn till olika generationers intressen. Beträffande pensioner infördes dock, trots kritiken, speciellt den anmärkningsvärda regeln att en förpliktelse att betala ut pensionsförmåner som intjänats före år 1998 inte skall tas upp som skuld eller avsättning. Utbetalningar av pensionsförmåner som intjänats före år 1998 skall redovisas såsom kostnader i resultaträkningen. Såsom ansvarsförbindelse skall redovisas pensionsförpliktelser som inte har upptagits bland skulderna eller avsättningarna. Detta innebär ett uppenbart avsteg från god redovisningssed. I lagen stadgas emellertid generellt att redovisningen skall fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. Lagen är alltså inte konsistent.

Som framhölls i avsnitt 4.1 ovan har god sed beträffande redovisning nu i allt större utsträckning homogeniserats och blivit alltmer oberoende av vilken geografisk region, verksamhet eller organisatorisk form

som den skall tillämpas på. Likartade företeelser har kommit att beskrivas på alltmer likartade sätt. Emellertid har den kommunala sfären vissa särdrag, exemplifierade av regler för redovisning av förbrukning av givna anslag och regler för offentlig insyn i aktiebolag, vilket kan ge anledning till kompletteringar eller modifieringar vid tillämpning av den generellt givna goda seden på den kommunala sfären. Det finns sålunda anledning att utveckla vad som kännetecknar en tillämpning av god redovisningssed för kommuner.

Det 1997 etablerade "Rådet för kommunal redovisning", i form av en ideell förening bildad av staten, Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet, är ett i detta sammanhang betydelsefullt organ. Dess huvuduppgift är att främja och utveckla god redovisningssed i kommuner och landsting. Exempelvis har rådet avgivit en rekommendation, nr 1 1997, angående redovisning av pensionsförpliktelser 1998–1999. Rådet består av en expertgrupp och en styrelse. Det bör noteras att det är styrelsen, som består av företrädare för aktuella intressenter, som fattar beslut om rådets rekommendationer.

Tidigare fanns i stället den så kallade Referensgruppen i redovisningsfrågor, vars publicerade anvisningar sägs gälla fram till dess Rådet för kommunal redovisning har utkommit med uppdaterade rekommendationer.

Ett principiellt problem aktualiseras beträffande god redovisningssed för kommuner. Generellt syftar god sed på situationer som är delvis oreglerade, och för vilka sedvänjor utvecklas, av vilka en utväljs som just god sed enligt vissa kriterier. För kommuner finns risken att vad som sägs vara god redovisningssed är ett uttryck för otillbörligt hänsynstagande till politiska företeelser. Det ovan nämnda sättet att redovisa kommunala pensionsåtaganden illustrerar denna risk. Redovisningen inom det området utvecklades från att vara kassamässig till att ske på bokföringsmässiga grunder. Därefter ställdes emellertid kommunerna inför det så kallade balanskravet som riksdagen beslutat. Det innebär kortfattat att en kommun inte får bedriva sin verksamhet på sådant sätt att ett redovisningsmässigt samlat underskott uppstår. Vad som sedan hände med utvecklingen av den kommunala redovisningen kommenterades 1999 i Dagens Nyheter av professor Björn Brorström: "I samband med utvecklingen av balanskravet konstaterades ... En debatt uppstod om hur kostnaderna skulle mätas och till sist valdes en modell för beräkning av pensionskostnaderna som innebär att räntan på det upparbetade åtagandet ... inte skulle ingå i kostna-

den. Den samlade skulden 1997 omvandlades till ansvarsförbindelse och räntan på denna del påverkar numera ansvarsförbindelsen och passerar inte via resultaträkningen. ... Sättet att redovisa ändrades således för att underlätta för kommunsektorn att klara balanskravet.” Med en sådan tolkning av regelverket åsidosätts kravet att redovisningen skall möjliggöra jämförelser mellan kommuner. Två kommuners ekonomiska ställning enligt upprättad balansräkning kan framstå som helt likartad även om den ena i verkligheten har en väsentligt större skuldbörda än den andra. Frågan om brister i och behov av jämförbarhet för kommunal redovisning utvecklas vidare i avsnitten 6.3 och 9.1 nedan.

Till skillnad från kommunerna är de kommunala företagen skyldiga att följa bokföringslagen. Denna innehåller inte, till skillnad från aktiebolagslagen, några speciella krav modifierade för kommunala bolag. Exempelvis föreligger inga krav på öppen redovisning av prestationer. En kommuns årsredovisning skall visserligen även innehålla en sammanställd redovisning inkluderande verksamhet som bedrivs i bolag. Ändå är sålunda redovisningsreglerna inte neutrala vad avser val av verksamhetsform, det vill säga nämnd eller bolag.

Beträffande god redovisningssed för de kommunala företagen har dessa i princip att följa de rekommendationer som utges av Redovisningsrådet och Bokföringsnämnden i relevanta avseenden. Ett särdrag för regelverket för redovisning i den kommunala sfären är att det i mycket stor utsträckning är inriktat på reglering av information om historiskt utfall i syfte att göra jämförelser med den egna budgeten. För utvärderingsändamål innebär detta en allvarlig svaghet. Fokuseringen görs därmed nämligen på frågan om en ansvarig ledning har gjort vad den blivit tillsagd, i stället för på frågan om den varit skicklig, dels absolut sett, dels i jämförelse med andra kommuners ledningar.

Ett annat särdrag är att regler för kommunal redovisning är inriktade på historiska uppgifter. Dock finns en bestämmelse i lagen om att förvaltningsberättelse även skall innehålla upplysning om kommunens förväntade utveckling, vilken skall inkludera verksamhet bedriven i bolagsform. Bestämmelsen är emellertid vag. Regleringen i den kommunala sfären kontrasterar mot den i den privata med dess krav på redovisning av detaljerade prognoser och analyser av framtida risker i verksamheten.

Regler för kommunal revision

I kommunallagen regleras flera frågor som berör kommunal revision. Vid ett referat av denna del av regelverket är det av största vikt att redan inledningsvis söka undanröja ett missförstånd angående revisorsrollen. I kommunallagen används nämligen ordet "revisor" med en i flera avseenden annorlunda innebörd än vad som i andra sammanhang åsyftas därmed. Normalt avser begreppet "revisor" en person, fysisk eller juridisk, som yrkesmässigt ägnar sig åt oberoende granskning ur ett externt perspektiv, vilket utvecklades i kapitel 4. För kommunallagens begrepp "förtroendevald revisor" gäller emellertid inte detta. En person som innehar den rollen kan vara politiker på heltid eller ha ett yrke med annan inriktning. I ett fåtal fall förekommer att yrkesrevisorer på deltid innehar den politiska rollen att vara förtroendevald revisor. När den statliga myndigheten Revisorsnämnden klassificerar dessa få som yrkesmässigt verksamma revisorer, baseras detta emellertid inte på insatserna de gör såsom politiskt valda utan på deras privata tjänstgöring. De förtroendevalda revisorernas granskning görs inte heller från en oberoende position. De har sakkunskap som härrör ur det faktum att de deltar i det kommunala politiska livet. Därmed är det inte antytt att de skulle bryta mot gällande jävsbestämmelser, som för övrigt utvidgats och förtydligats, utan endast understruket att de förtroendevalda revisorernas granskning inte sker, och heller inte avsetts ske, från en organisatoriskt och funktionellt fristående position. I dessa båda bemärkelser föreligger alltså en avgörande skillnad gentemot den generella revisorsrollen.

Det särskilda begreppet "lekmannarevisor" för granskning av aktiebolag har relevans för kommunala bolag och diskuteras senare i detta avsnitt.

Begreppsmässigt är det sålunda viktigt att särskilja den kommunalrättsliga förtroendevalda revisorns roll från dels den aktiebolagsrättsliga revisorns, dels den aktiebolagsrättsliga lekmannarevisorns. Det kan parentetiskt noteras att ordvalet för de två kategorierna lekmannarevisorer och förtroendevalda revisorer varit föremål för livlig debatt och kan komma att omprövas.

Kommunallagens regler om revision hade inför de modifieringar som införts per den 1 januari 2000 i huvudsak följande innehåll. Av fjärde kapitlet framgår att begreppet "förtroendevalda" omfattar ledamöter av fullmäktige, styrelse, övriga nämnder, beredningar och revisorer. Nionde kapitlet inleds med bestämmelsen att fullmäktige väljer re-

visorer. Därefter följer tämligen traditionella jävsbestämmelser, vilka dock innehåller en formulering som är ovanlig. I § 5 talas nämligen om ”fullmäktiges överläggningar, när revisionsberättelsen ... behandlas.” Lagens revisionskapitel fortsätter med konstaterandet att revisorerna inte utgör ett kollegium med majoritetsröstning. Vid eventuell inbördes oenighet har de rätt att avge olika revisionsberättelser. Revisorernas uppgifter framgår bland annat av § 7 som är formulerad i termer av ”god revisionssed”. Tolkningar av detta behandlas vidare i diskussionen om revisionspraxis i avsnitt 5.4 nedan. Lagens formuleringar om vad som skall vara föremål för revisorers granskning är knapphändiga. I § 7 fastslås att revisorerna granskar ”... all verksamhet som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområden. 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.” En intressant inskränkning återfinns dock i § 8, som normalt hindrar revisorerna från att granska myndighetsutövning. Revisorernas rätt till upplysningar fastslås i § 10. Kravet att revisionsberättelse årligen skall avges utvecklas i §§ 14 och 15. I berättelsen skall anges om revisorerna tillstyrker ansvarsfrihet eller ej. Värt att notera är även bestämmelserna om mot vilka revisorerna får rikta anmärkningar i revisionsberättelsen. I § 18, slutligen, stadgas att fullmäktige får meddela närmare föreskrifter om revisionen.

De vaga formuleringarna av många av de här refererade reglerna väcker frågor om tolkningar, vilka diskuteras vidare i avsnitt 6.3 nedan. Där belyses även den förvirring som råder beträffande förtroendevalda kommunala revisorers roll, uppdrag och granskningsobjekt.

Den juridiska litteraturen avseende den genom kommunallagen reglerade revisionen är av begränsad omfattning. I maj 1999 försvarade emellertid Olle Lundin en doktorsavhandling med titeln ”Kommunal revision, en rättslig analys”. I dess summering och utvärdering av det kommunala revisionsinstitutet anför bland annat: ”Det saknas utvecklad god revisionssed, vilket gör att lagstiftarens krav på revisionens omfattning inte kan fastställas.” Detta förhållande diskuteras i avsnitt 5.4 nedan. I avhandlingen anför vidare: ”Det faktum att flertalet fullmäktigeledamöter även är nämndledamöter inger betänkligheter och frågan uppstår vilket intresse fullmäktige har av att en effektiv granskning av nämnderna verkligen kommer till stånd. Kommunrevisionens trovärdighet är därmed ifrågasatt. Kommunallagens regler om revisionsjäv räcker inte för att undanröja detta faktum. Det politiska elementet, som

genomsyrar hela den kommunala organisationen, innebär att kommunrevisionen huvudsakligen bör betraktas som ett instrument för politisk granskning.” Lundin drar bland annat följande två slutsatser. ”Denna undersökning av det kommunala revisionsinstitutet leder fram till slutsatsen att kontrollen av den kommunala verksamheten, och förbrukandet av kommunmedlemmarnas resurser, är otillräcklig. ... Det bör påpekas att de förändringar som föreslås av Kommunrevisionsutredningen, som tidigare diskuterats, inte löser de problem som berörts i avhandlingen.”

Regelverket för kommunal revision finns även kodifierat i andra texter än lagar. Exempelvis finns lokala reglementen fastställda av respektive kommuns fullmäktige i enlighet med den nämnda lagfästa rätten att meddela närmare föreskrifter.

Som en illustration kan väljas Malmö stadsrevision. Av dess hemsida framgår att kommunfullmäktige skall välja sju ordinarie revisorer med sju ersättare. Till sitt förfogande har dessa ett revisionskontor med ett antal anställda. Malmö stadsrevision är det samlade namnet för de valda revisorerna och revisionskontoret. Revisionskontoret skall arbeta enligt en plan som fastställs av de förtroendevalda revisorerna årligen. Malmö stadsrevision har givits i uppgift att granska om och medverka till att den kommunala verksamheten bedrivs ändamålsenligt och ekonomiskt, att räkenskaperna är rättvisande, att beslut och åtgärder överensstämmer med fullmäktigebeslut och att den interna kontrollen är tillräcklig. Det gällande reglementet för Malmö stadsrevision, som antogs av fullmäktige 1991, innehåller formuleringen: ”Revisorskollegiet åligger att fullgöra de uppdrag i övrigt som kommunfullmäktige lämnar revisorskollegiet.” Det är värt att notera att detta åliggande inte har villkorats av att aktuella uppdrag måste vara förenliga med god revisorssed. Det är en allvarlig brist att revisorernas oberoende därigenom satts i fara. Motargumentet att det inte finns någon väl etablerad god sed att hänvisa till i detta fall gör inte saken bättre.

För utvecklingen av regelverket för kommunal revision är organisationen Starevs roll av intresse. Den utgör ett samarbetsorgan för kommuner och landsting som har egna revisionskontor med anställda som biträder de förtroendevalda revisorerna. Starev ägnar sig bland annat åt kvalitetsarbete för att utveckla vad som benämns god kommunal revisionsed och har som ett led i detta avgivit en rekommendation med en modell för kommunala revisionsberättelser. En analys av denna ges i avsnitt 6.3 nedan.

Vidare är Svenska Kommunförbundets roll med avseende på regelverket av intresse. Av dess verksamhetsplan för 1999 framgår att sektionen för ekonomistyrning nu fått ett utökat ansvar för revisionsområdet. Regelverket för kommunal redovisning och revision synes ännu inte ingå bland förbundets prioriterade ämnesområden, men tecken tyder på att förbundet uppmärksammat vikten av att bidra till att utveckla revisionen även genom att kritiskt granska det nuvarande systemet.

Kommunförbundet har tillsammans med Landstingsförbundet publicerat rekommendationer i syfte att ge vägledning vid tolkning av "... god revisionssed inom den kommunala verksamheten". Det finns anledning att notera ordvalet "inom" i stället för "av". I avsnitt 6.3 nedan ges en analys av detta. Kommunförbundets roll innefattar att vara en stödjande resurs för dem som i praktiken utför redovisning och revision i den kommunala sfären. Enligt ett beslut under hösten 1996 bildade Kommunförbundet och Landstingsförbundet en gemensam referensgrupp för revisionsfrågor. En av punkterna på referensgruppens dagordning har varit en nu aktuell omarbetning av en skrift benämnd: *God revisionssed i kommunal verksamhet*, som publicerades 1995. I den nya förändrade upplagan från november 1999 betonas bland annat vikten av en ändrad inriktning så att revisorerna ägnar sig åt granskning snarare än kartläggning.

Revisionsbyrån Komrevs inverkan på regelverket bör ses mot bakgrund av att den, som sedan ett par år är dotterbolag till Öhrlings Pricewaterhouse Coopers, tidigare ägdes av Kommunförbundet. I likhet med Starev har Komrev ett relativt stort inflytande på utvecklingen. Exempelvis är byrån representerad i den nyss nämnda referensgruppen för revisionsfrågor.

Även Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) är representerad i den nämnda referensgruppen för revisionsfrågor. FAR synes emellertid ha valt en relativt låg profil för sin medverkan till utformandet av regelverket för kommunal revision. Föreningens officiella ståndpunkt framgår av dess remissyttrande till den statliga utredning som behandlas i avsnitt 5.3 nedan. Yttrandet framstår som i vissa delar neutralt och i vissa delar positivt till utredningens förslag, som innebär relativt begränsade förändringar. Detta kan ses som ett uttryck för utgångspunkten att nuvarande ordning är tillräckligt ändamålsenlig för att, efter vissa modifieringar, ge föreningens ledamöter goda möjligheter att bidra med professionella insatser. FAR har sålunda valt att avstå från en problematiserande analys, trots att tillsättandet av den nämnda så kallade

Kommunrevisionsutredningen innebar ett osökt tillfälle att bidra med en mer djuplodande analys från strikt professionell synpunkt. Föreningen synes i stället ha utnyttjat sitt deltagande i utredningen och i referensgruppen för ett relativt försiktigt pragmatiskt agerande.

För revision av kommunala företag finns särskilda regler. Regelverket som styr revision av kommunala aktiebolag är komplext och återfinns bland annat i kommunallagen, i aktiebolagslagens generella regler om revision samt i dess undantagsregler. Revision av stiftelser bildade av kommuner styrs av stiftelselagen.

Beträffande kommunala aktiebolag bör begreppet "lekmannarevisor" särskilt uppmärksammas. Det har införts i svensk lagstiftning mot bakgrund av det EU-direktiv som kräver att aktiebolag endast får revideras av kvalificerade, det vill säga auktoriserade eller godkända, revisorer. De förtroendevalda revisorerna i en kommun är normalt inte kvalificerade i EU:s mening, och kommunallagen stadgar i sin nya utformning att en av kommunens revisorer skall vara revisor i kommunalt aktiebolag. Institutet lekmannarevisor är sålunda infört bland annat för att i någon bemärkelse möjliggöra detta. Det bör dock noteras att det inte blir fråga om en aktiebolagsrättslig revision förknippad med rätt och skyldighet att avge revisionsberättelse. I stället anger lagtexten att lekmannarevisor skall avge en särskild rapport till bolagsstämman. Rapporten blir i dessa sammanhang offentlig. Regelverket ger uttryck för rättigheter och skyldigheter avseende informationsutbyte mellan revisorerna och lekmannarevisorerna i bolagen. Bland motiven har angivits att förbättra möjligheterna till en samlad revision av all för kommunen relevant verksamhet oavsett om den bedrivs i egen regi, genom nämnder eller av helägda bolag. Eftersom lekmannarevisorerna inte är yrkesrevisorer är det oklart vad som därmed kan uppnås.

Enligt aktiebolagslagen skall minst en revisor utses av stämman. För bolag i vilka en kommun äger endast en del av aktierna kan överenskommas att en revisor därutöver skall utses av fullmäktige.

Kommunala aktiebolag lyder under aktiebolagslagen, men beträffande offentlighet och sekretess finns en intressant undantagsregel. Den innebär att offentlighetsprincipen, som gäller för den kommunala förvaltningen, även gäller för de kommunala bolagen. Detta ger den aktiebolagsrättsliga revisionen av kommunala bolag en annan förutsättning än vad som gäller för aktiebolag i allmänhet.

En annan aspekt av stort intresse är de förtroendevalda revisorernas granskning av hur en kommun på stämma och i övrigt utövar sitt ägar-

skap i ett kommunalt hel- eller delägt aktiebolag. Den skall genomföras mot bakgrund av kommunstyrelsens skyldighet enligt kommunallagen att utöva uppsikt även över kommunal verksamhet som bedrivs i sådana bolag.

För revision avseende kommunala engagemang i andra former finns också särskilda regler. Kommunernas inflytande på revisionen av dylika organ varierar starkt.

En aktuell tendens är som sagt att kommunala åtaganden genomförs på annat sätt än i egen regi eller genom hel- eller delägda aktiebolag. Exempelvis deltar kommuner i konsortier inom infrastrukturiområdet. Även helt nya organisationsformer har prövats, som beställarförbund inom vårdområdet. För beställarförbunden finns särskild lagstiftning innefattande regler för revision.

5.3. Aktuella förändringar av regelverket

Aktuell utredning

Under 1998 lämnade Kommunrevisionsutredningen ett slutbetänkande benämnt: *Den kommunala revisionen – ett demokratiskt kontrollinstrument* (SOU 1998:71). Av utredningsdirektiven framgick att ”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”. Direktiven var emellertid snäva, och kommittén avstod från att analysera grundläggande frågor om den kommunala revisorsrollen. Utredningens förslag utgick ifrån uppfattningen att ”... de förtroendevalda skall granskas av sina egna”.

Remissyttranden

Kommunrevisionsutredningen fick ett blandat mottagande. Flera av remissinstanserna ställde sig positiva, däribland Komrev. Dess yttrande innebär i stort sett ett instämmande i flertalet av utredningens bedömningar och förslag. Av särskilt intresse är dock att Komrev ”... förordar att ett fristående organ, ett råd för revisionsfrågor, bildas med en styrelse bestående av förtroendevalda revisorer och sakkunniga (yrkesrevisorer) för att främja utveckling och dokumentation av god revisionssed.”

Några av remissinstanserna var kritiska, däribland Riksrevisionsverket och Revisorsnämnden. Av sammanfattningen i Riksrevisionsverkets

yttrande framgår att: "Riksrevisionsverket (RRV) anser att den kommunala verksamheten bör granskas även genom yrkesmässig oberoende revision. ... RRV vill starkt betona en grundläggande principiell fråga genom att göra en tydlig distinktion mellan å ena sidan granskning genomförd av förtroendevalda och å andra sidan yrkesmässig oberoende revision enligt god revisionssed. Båda verksamheterna har sitt berättigande men kan inte ersätta varandra. ... RRV vill peka på att den kommunala revisionen f.n. och även enligt utredningens förslag inte uppfyller kravet på oberoende, enligt den gängse definitionen av begreppet 'oberoende' för statsrevision och revision av aktiebolag m.m." Revisorsnämnden instämde till fullo i Riksrevisionsverkets yttrande.

Resultaterande lagstiftning

I mars 1999 framlade regeringen en proposition benämnd *En stärkt kommunal revision* (1998/99:66). Aktualiserad lagstiftning föreslogs träda i kraft den 1 januari 2000. Lagändringarna berör i första hand kommunallagen men även bland annat aktiebolagslagen, årsredovisningslagen, lagen om ekonomiska föreningar och stiftelselagen. Propositionens inriktning överensstämde i stor utsträckning med utredningens, bortsett från den tillkommande bestämmelsen att de sakkunniga biträdenas avrapportering skall bifogas de förtroendevalda revisorernas till fullmäktige.

Konstitutionsutskottet tillstyrkte i maj, med smärre språkliga justeringar, regeringens förslag och avstyrkte samtliga aktuella motioner. En analys av utskottets betänkande görs i avsnitt 8.2 nedan.

Riksdagen beslöt därefter att bifalla utskottets hemställan, varför aktuella lagändringar har trätt i kraft år 2000.

Lagändringarna har i huvudsak följande innebörd. Det blir obligatoriskt för de förtroendevalda revisorerna att anlita sakkunnigt biträde i den omfattning som behövs. De sakkunnigas rapportering skall bifogas de förtroendevaldas revisionsberättelse. Årsredovisningarna skall överlämnas tidigare än hittills till fullmäktige och revisorer. Möjligheter till informationsutbyte mellan revisorer och lekmannarevisorer i kommunala företag och förtroendevalda revisorer i kommuner ökas. Jävsbestämmelserna för de förtroendevalda revisorerna utökas till att även omfatta vad som gäller för nämnderna. Den så kallade initiativrätten utökas så att de förtroendevalda revisorerna ges rätt att löpande under året i fullmäktige väcka ärenden som rör granskningen. Dessutom har ett försök gjorts att förtydliga nämndernas ansvar för intern kontroll.

5.4. Aktuell praxis

En analys av hur kommunal redovisning och revision genomförs i praktiken belyser dels hur regelverket faktiskt tolkas, dels i vilken mån det följs. Relationen mellan aktuellt regelverk, behandlat i avsnitt 5.2 ovan, och aktuell praxis, behandlad i detta avsnitt, belyses av god redovisningssed, god revisorssed och god revisionsed. I den mån god sed är entydigt kodifierad ingår den i regelverket, eftersom lagens regler formulerats med hänvisning till god sed. Praxis och tillämpning av god sed är emellertid dynamiska och påverkar ömsesidigt varandra.

Kommunal redovisningspraxis

I den nya lagen från 1997 om kommunal redovisning fastslås att styrelsen skall upprätta årsredovisning. Hur detta har tolkats i praktiken är belysande. Om det synsätt på redovisningsskyldighet som utvecklades ovan i avsnitt 4.1 redan hade vunnit gehör i den kommunala sfären, hade tolkningen innefattat krav på styrelsens ledamöter att dels tillse att årsredovisningen, såsom en återrapportering till fullmäktige och invånarna, är tillförlitlig, dels visa att de tar ett personligt ansvar för årsredovisningen genom att skriva under den. Praxis ser emellertid inte ut så.

Årsredovisningen för Malmö stad 1998 kan ges som en illustration. Styrelsens ledamöter har valt att inte underteckna den publicerade årsredovisningen. De sju förtroendevalda revisorerna har, å andra sidan, till årsredovisningen låtit foga sin berättelse med sina underskrifter i faksimil. Revisionsberättelsen följs av en lista med kommunala adresser samt en förteckning över styrelsens ledamöter. I årsredovisningen ingår inledningsvis ett kort avsnitt med styrelsens ordförandes underskrift i faksimil samt en förvaltningsberättelse med underskrift i faksimil av stadsdirektören och ekonomidirektören. I sin inledning skriver ordföranden beträffande miljön i Malmö: "Vi har höga ambitioner ..." Det är symptomatiskt för ett otydligt perspektiv i kommunal redovisning att läsaren lämnas i ovisshet om pronomenet "vi" därvid åsyftar den undertecknade själv, hans politiska parti, styrelsen eller läsarna i form av fullmäktiges ledamöter eller stadens invånare. Med den utformning som årsredovisningen i praktiken fått kan den sålunda inte ses som ett tydligt uttryck för att ledningen åtagit sig ansvaret för uppfyllandet av skyldigheten att avge redovisning till huvudmännen. Härmed är inte sagt att den aktuella årsredovisningen inte innehåller information av hög kvalitet.

Det otydliga perspektiv som präglar kommunal redovisning i prakti-

ken blir än mer framträdande i det publicerade miljöbokslutet för Malmö stad 1998. Även i detta fall förekommer en inledning med styrelsens ordförandes underskrift i faksimil. Omedelbart därefter kommer emellertid en förteckning på fem personer som uppges ha arbetat fram bokslutet. Denna följs av formuleringen: "Uppgifterna till miljöbokslutet har tagits fram av ett stort antal personer inom kommun, företag och föreningar. Vi riktar ett varmt tack till alla de som har bidragit med material till bokslutet." Detta ger inte intryck av att någon önskat uppfylla en lagreglerad eller självpåtagen redovisningsskyldighet som förtjänstfullt nu utvidgats till att gälla även miljöområdet. I stället synes det ge uttryck för förhållningssättet att om alla goda krafter samverkar så blir det nog bra! För undvikande av missförstånd bör det understrykas dels att det är viktigt att det aktuella miljöbokslutet för Malmö stad publicerats, dels att det synes innehålla mycket värdefull information.

Som framgick av avsnitt 5.2 medger regelverket att kommunal redovisning i flera avseenden inte är jämförbar. Vidare bör nämnas att utfärdade rekommendationer avseende god sed för kommunal redovisning, som bland annat syftar till ökad jämförbarhet mellan kommuner, ännu ej helt har vunnit gehör.

Kommunal revisionspraxis

Beträffande de organisatoriska formerna för revisionens genomförande i praktiken föreligger det variationer mellan stora och små kommuner. Kommunala revisionskontor med egna anställda som biträder de förtroendevalda revisorerna förekommer i flera kommuner, företrädesvis de större. De anställda revisorerna i dessa kommuner har mycket olika utbildning och erfarenhetsmässig bakgrund. Organisationen Starevs medlemmar uppvisar sålunda en mycket heterogen bild vad avser de kommunalanställda revisorernas kompetens. Antalet anställda vid revisionskontoren varierar även mellan kommunerna. Generellt gäller dock att de samlade revisionella insatsernas omfattning inte synes ha någon direkt koppling till respektive kommuns verksamhets omfattning.

I de mindre kommunerna biträds de förtroendevalda revisorerna ofta av yrkesrevisorerna från privata revisionsbyråer. Även i kommuner med eget revisionskontor anlitas i flera fall även biträde utifrån. Komrev har en dominerande ställning på marknaden bland de byråer som säljer tjänster i form av sakkunnigt biträde till förtroendevalda revisorer samt konsultinsatser och utbildningsinsatser till kommuner. Medverkan i den kommunala revisionen förekommer även från flera andra byråer.

Inför två större konferenser 1997 gjordes en enkät som gav viss intressant information om de förtroendevalda revisorerna och deras verksamhet. Därvid framkom att de förtroendevalda revisorerna, som enligt statistiken i genomsnitt är 58 år, genomgående har en lång politisk erfarenhet. Nästan var tionde (drygt var fjärde för landstingen) revisor var även ledamot av fullmäktige. I 17 av 40 revisorskollegier hade revisorer även uppdrag i nämnd inom den egna kommunen. Kostnaderna för revision uppvisade stor variation mellan kommunerna. Den dyraste revisionen var tre gånger dyrare än den billigaste, om anslaget relateras till antalet invånare. Den var fem gånger dyrare om anslaget för revisionen relateras till kommunens omslutning. Antalet noterade revisionssammanträden varierade också starkt, från 8 till 43 per år. De förtroendevalda revisorerna uppgav sig ha överläggningar i genomsnitt två gånger om året med såväl fullmäktige som styrelse och övriga nämnder. Variationerna var dock stora. Beträffande tillgängliga ekonomiska resurser hävdade 35 procent av revisorerna att de ej var tillräckliga för att god revisionssed skulle kunna uppnås. Formerna för revisorernas avrapportering visade sig också vara mycket varierande.

En särskild aspekt av revisionell avrapportering i kommunerna gäller de sakkunniga biträdenas rapportering. Praxis har inneburit att de sakkunnigas rapporter i stort sett genomgående lämnas till dem som granskats, men inte till fullmäktige.

Enligt god revisionssed för externrevisorer är det revisorerna själva som tar initiativ till all granskning som inte initierats genom acceptabla tilläggsuppdrag från uppdragsgivaren eller den granskade. Situationen för kommunal revision härvidlag är i praktiken mer komplex. Sålunda förekommer det inte sällan att impulser till revisorernas granskningar kommer inte bara från deras egna analyser av risk och väsentlighet utan även från allmänheten, massmedia och enskilda politiker. Så länge sådana impulser endast ses som en informationskälla och revisorernas avvägningar styrs av de professionella kriterierna för risk och väsentlighet, kan detta förhållande vara väl förenligt med god revisionssed. Så är dock i praktiken inte alltid fallet.

Det är värt att notera att begreppet ”god revisionssed” infördes i kommunallagen år 1991 men att det ännu inte kunnat klargöras vad som därmed åsyftas i praxis för den kommunala sfären. Exempelvis diskuteras fortfarande om förekomsten av två kategorier av revisorer, nämligen de förtroendevalda och deras biträden, motiverar två olika seder eller om en sed bör eftersträvas. Att läget beträffande revisionssed i

detta avseende är oklart skall även ses mot bakgrund av de oklarheter avseende den kommunala revisorsrollen som diskuteras i avsnitt 6.3.

Ett jämförande studium av frekvenser av orena revisionsberättelser ger en ytterligare belysning av revisionspraxis. I den kommunala sfären har frekvensen uppmätts till mindre än 1 procent. I såväl den privata som den statliga sfären var motsvarande uppgift knappt 10 procent. Det är vidare värt att notera att kommunfullmäktige endast i 3 av 1 500 fall bedömde att revisorers kritiska uttalanden i revisionsberättelserna föranledde beslut om åtgärd. Helhetsintrycket av dessa uppgifter är att de kommunala förtroendevalda revisorernas uttalanden i revisionsberättelser i praktiken inte är av central betydelse.

Hur kommunal revision genomförs i praktiken kan belysas genom två exempel. Rapporteringen från Malmö stadsrevision avseende 1998 kan tjäna som en illustration. Årets revisionsberättelse innehåller en anmärkning. Den har följande utformning: "Vi riktar kritik mot SDF Södra Innerstaden för att man ej uppmärksammat givna ramar och ej haft tillräcklig kostnadskontroll." Dessutom har stadsrevisionen avgivit en promemoria med synpunkter och iakttagelser till kommunfullmäktige, vilken synes ha undertecknats av revisorskollegiets ordförande och stadsrevisorn, det vill säga chefen för kommunens revisionskontor. Den bild av de förtroendevalda revisorernas deltagande i revisionen som promemorian ger innebär att revisionskontorets anställda genomfört granskning som rapporterats till berörda nämndspresidier. Därefter har revisorskollegiet haft sammanträden med dessa presidier, varefter de valda revisorerna ställt sig bakom revisionskontorets avrapportering. Promemorian innehåller viss kritik. Exempelvis anförs att kommunens ekonomihandbok ännu inte är klar samt att kommunens redovisningssystem ännu inte dokumenterats, vilket krävs i lagen. Vidare framförs kritik mot den kommunala verksamhet som bedrivits i grundskolan och gymnasiet. Bristande tydlighet i kommunens interna ansvarsfördelning avseende det så kallade Citytunnelprojektets kostnader påtalas också. Promemorian innehåller även positiva synpunkter, som att bokslutsmaterialets kvalitet ur redovisningsteknisk synvinkel är god och att det avlämnats i rätt tid. Slutligen bör nämnas att revisionsberättelsen för Malmö år 2000 torde komma att utformas i enlighet med den nämnda nya rekommendationen från Starev, som även kommenteras i avsnitt 6.3 nedan.

Av en informationstidning från Stockholms läns landsting från 1999 framgick följande om revisionen, vilket ger ytterligare en illustration. Den verksamhet som är föremålet för granskningen omsätter cirka 31

miljarder årligen, omfattar 20 nämnder och styrelser, 26 bolag och 10 stiftelser, har 58 000 anställda och hanterar mer än 4 miljoner verifikationer årligen. Revisionen leds av 14 förtroendevalda, som biträds av 30 anställda vid landstingets revisionskontor, i vissa granskningar tillsammans med utomstående konsulter och auktoriserade revisorer. Revisorernas syn på vilka arbetsuppgifter och vilket ansvar de har belyses av två refererade intervjuer. Revisionskontorets chef anförde : "Vi skall se till att det finns god administrativ ordning och reda inom landstingets alla verksamheter, att det finns en god och tillförlitlig redovisning av ekonomi och verksamhet, att landstingsfullmäktiges beslut verkställs och att verksamheten bedrivs ändamålsenligt och effektivt." De förtroendevalda revisorernas vice ordförande anförde : "Sjukvårdens redovisningssystem och system för personalstatistik är dåliga. Landstingsrevisorerna gör här kontinuerligt en aktiv insats i utvecklingsarbetet." Om de båda hade uttalat sig i egenskap av ledamöter av fullmäktige eller av styrelsen eller i direkt verksamhetsledande befattningar, så hade deras uttalanden kunnat tolkas som oproblematiskt förtjänstfulla. Det intressanta är emellertid att de uttalar sig som revisorer. Därigenom belyser detta exempel den oklara kommunala ansvarsfördelningen och de oklara kommunala revisorsrollerna. Det är nämligen de som har ansvar för en verksamhet som kontinuerligt bör göra aktiva insatser i utvecklingsarbete avseende system som revisorer efter granskning bedömt vara dåliga. Formuleringarna i exemplet ger intrycket att revisorerna har påtagit sig de arbetsuppgifterna och det ansvaret tillsammans med andra.

Revisionspraxis avseende bolag, stiftelser etc. i den kommunala sfären förtjänar att särskilt uppmärksammas. Detsamma gäller försöken att på olika sätt samordna revisionen av en kommun och de företag som den på ett eller annat sätt är huvudman för. Härvid bör noteras att den verksamhet som bedrivs genom kommunala företag är synnerligen omfattande. Vad avser omsättning handlar det om i storleksordningen en fjärdedel av den kommunala sfären. Revisionen av bland annat cirka 1 200 aktiebolag berörs.

De flesta av de aktuella företagen revideras, till följd av lagstiftning, av kvalificerade revisorer, som står under Revisorsnämndens tillsyn. Den tidigare nämnda revisionsbyrå Komrev, som specialiserat sig på revision och rådgivning i kommuner, har, med ett undantag, inga auktoriserade revisorer. Komrevs moderbolag Öhrlings Pricewaterhouse Coopers är emellertid engagerat i revision av kommunala företag. På

den marknaden är likaledes byråerna Deloitte & Touche, Ernst & Young och KPMG aktiva. Ett antal av de övriga privata revisionsbyråerna ägnar sig också åt revision av kommunala företag.

Formerna för utseende av revisorer i de kommunala företagen varierar. För sådana bolag och ekonomiska föreningar där en kommun har ett i detta avseende bestämmande inflytande, genom majoritetsägande eller dylikt, utser kommunfullmäktige genom bolagsstämmbeslut revisor. För stiftelser utser respektive stiftelses styrelse i normalfallet revisor.

Samordning av revisionen av en kommun och de företag som den på ett eller annat sätt är huvudman för är problematisk i flera aspekter. Aktiebolagslagens regler om tystnadsplikt hindrar i många fall kommunens revisorer från att få information från bolagsrevisorer. I praktiken har olika försök gjorts från ägarens sida, representerad av fullmäktige, att befria revisorerna från den aktiebolagsrättsliga tystnadsplikten. Huruvida dessa metoder i samtliga fall skulle visa sig acceptabla vid en eventuell rättslig prövning är oklart.

Som nämnts i avsnitt 5.2 är den aktuella tystnadsplikten modifierad därigenom att offentlighetsprincipen gäller för kommunala aktiebolag. De därvid kvarstående sekretessreglerna avser att skydda affärshemligheter från otillbörlig insyn. En negativ bieffekt av dessa kan emellertid vara att en skrupelfri kommunstyrelse kan låta genomföra sådana transaktioner som inte skulle vinna fullmäktiges eller kommunmedlemmarnas gillande i bolag under visst insynsskydd i stället för i en kommunal nämnd med offentlighet. Mot den bakgrunden är det föga förvånande att önskan att uppnå samordning mellan revisionen av en kommun och av dess bolag är varierande hos ledamöter i kommunstyrelser. I praktiken är viljan att genom revision få insyn i mer avlägsna bolag, till exempel dotterbolag, relativt större, eftersom rapportering av negativa iakttagelser inte lika omedelbart kan leda till slutsatsen att rapportmottagaren haft dåligt omdöme när styrelseledamöter för bolaget i fråga utsågs.

En generell iakttagelse från revision i praktiken är vidare att risken för sådana förvaltningsmässiga fel och brister som kan föranleda kritisk avrapportering från revisorer är särskilt hög beträffande transaktioner i gränssnitten mellan närstående aktörer med olika associationsform, som en kommun, en av kommunen bildad stiftelse och ett hel- eller delägt bolag. Ett särskilt problem gäller delägda bolag för vilka risk finns att kommunen försummar att i konsortialavtal tillförsäkra sig insynsrätt genom revision.

6. En kritisk jämförelse

I detta kapitel görs en kritisk jämförelse mellan å ena sidan vad som gäller för aktuella kommunala förhållanden och å andra sidan vad som generellt och principiellt gäller för redovisning och revision. Det innebär med andra ord att innehållen i kapitlen 4 och 5 ställs mot varandra.

6.1. Aktuella kontra ideala förhållanden

Den ideala form av revision som diskuterades i kapitel 4 avser inte en faktiskt förekommande revision utan snarare vad som generellt och principiellt gäller för begreppet "revision". I detta kapitel påvisas skillnader mellan det aktuella regelverket och ett idealt regelverk som skulle behöva gälla för att åstadkomma en kommunal redovisning och revision av så hög kvalitet att utövande av makt och utkrävande av ansvar skulle kunna ske på rimliga villkor. Dessutom påvisas skillnader mellan aktuellt regelverk och praxis för såväl kommunal redovisning som revision.

Det kan nämnas att även privat revision har stora brister i förhållande till ideala förhållanden. Detta avspeglar sig i att rapportens förslag i kapitel 9 inte utgår ifrån att det skulle vara ändamålsenligt att låta den privata revisionen som den för närvarande faktiskt bedrivs av revisionsbyråerna ersätta den kommunala.

6.2. Brister avseende kommunal ansvarsfördelning och styrning

De skillnader som framkommer när det gäller redovisning och revision skall inte ses isolerat utan analyseras mot bakgrund av olika synsätt på ansvar och styrning i den kommunala sfären. Därför ägnas detta kapitel inledande avsnitt åt en problematiserande analys i dessa avseenden.

En styrning som ännu ej tillräckligt präglas av ansvarighet

I avsnitt 4.1 ovan introducerades begreppet *accountability* (bilaga 1, not 3), förenklat översatt till ansvarighet. Genomgången i kapitel 5 visade att tydlig ansvarighet är relativt sällsynt i kommunerna. Bristen på tydlig ansvarsfördelning och styrning i kommunerna är av central betydelse för att förstå förutsättningar för aktuell kommunal redovisning och revision och föreslå förbättringar.

Förekomst av ansvarighet är relaterad till förhållningssätt till tilltro. Den svenska demokratin i allmänhet och den kommunala i synnerhet har under lång tid präglats av en hög grad av tilltro. Väljarnas förtroende för kommunala politiker och tjänstemän förefaller länge ha varit ganska stort. Detta intryck gäller i hög grad perioden före de stora kommunsammanslagningarna i en miljö präglad av mindre distans mellan beslutsfattare och verkställare och ett stort inslag av ideellt arbete. Väljarnas nu ökande misstro bör ses i ljuset av deras nya sätt att interagera med sin kommun. En förskjutning har skett från betonande av medborgarrätt till betonande av konsumenträtt och med en eventuell misstro nu riktad mot så kallade yrkespolitiker snarare än mot så kallade fritidspolitiker. Detta gör frågor om ansvarighet än mer akuta och därmed värderingar som handlar om ansvar alltmer centrala. Kravet på ansvarighet ökar alltmer i kommunala sammanhang. Samtidigt är det notabelt hur lite detta diskuteras i det offentliga samtalet. Exempelvis utgavs på 1990-talet ett svenskt statsvetenskapligt lexikon utan en enda ordbildning som börjar på "ansvar". Trots lagens krav på årliga fullmäktigebeslut om ansvarsfrihet skall beviljas eller ej präglas relationerna mellan de människor som är direkt engagerade i kommunal verksamhet till synes av en hög grad av ömsesidig, intern, tilltro reflekterad i ett bristande intresse för ansvarighet. Man bör därför påminna sig att syftet med krav på externrevision inte är att öka en intern tilltro utan att öka en extern tilltro. Även övriga krav på ökad ansvarighet syftar till att lösa problem med kommunmedlemmars otillräckliga tilltro till kommunala politiker och tjänstemän.

En effektiv demokratisk maktutövning kräver delegering i betydande utsträckning. En delegering av befogenheter medför emellertid ingen minskning av den delegerandes ansvar. En egenskap hos begreppet "ansvar" som stundom förbises är nämligen att ansvar, till skillnad från befogenheter, definitionsmässigt inte kan delegeras av den som åtagit sig att ansvara för något. Detta förhållande är särskilt viktigt att uppmärksamma i en miljö där kommunala väljare eller ledamöter av kommun-

fullmäktige ibland har såväl en makt som ett ansvar som är annorlunda än vad de spontant själva föreställer sig. Att stifta ett helägt kommunalt aktiebolag för att fullgöra ett kommunalt åtagande innebär exempelvis inte att stiftarna, som kan vara fullmäktiges ledamöter, avhänder sig sitt ansvar för åtagandet. Att aktiebolaget har en associationsform utan betalningsansvar för stiftarna eller ägarna är en helt annan sak. Bolaget kan försättas i konkurs, men därigenom upphör inte det ursprungliga kommunala åtagandet. Om det åtagandet inte skulle uppfyllas, går det inte att med befriande verkan skylla på bolaget.

För att undvika de risker det nämnda förbiseendet medför skulle det erfordras att kravet på tydlighet sattes högt för alla de fyra företeelser som begreppet "ansvarighet" hänför sig till, nämligen delegering, åtagande, krav på återrapportering samt erkänsla eller klander. I synnerhet gäller detta återrapporteringen. Kravet på ökad transparens i kommunal redovisning är kontroversiellt och har debatterats livligt. En anledning till detta är att sådan transparens kan äventyra en kollektiv konsensus och individuell bekvämlighet för de beslutsfattande politikerna och tjänstemännen.

Bristande jämförbarhet i kommunal redovisning diskuteras i avsnitt 6.3 nedan.

Kommunallagens bestämmelser i 8 kapitlet 20 § om hur årsredovisningen skall behandlas av fullmäktige är oklara. Där sägs att årsredovisningen inte bör godkännas förrän fullmäktige beslutat om ansvarsfrihet skall beviljas eller vägras. Ett rimligare stadgande skulle ha utgått ifrån att en godkänd årsredovisning bekräftad av revisorer eller kompletterad med revisorernas kritik vore ett viktigt beslutsunderlag inför fullmäktiges beslut i frågan om ansvarsfrihet. Den nämnda lagparagrafen är mycket märkligt formulerad. Antag som ett illustrativt exempel att det i en årsredovisning tydligt konstaterats att styrelsen inte helt följt fullmäktiges beslut. Antag vidare att revisorernas berättelse har bekräftat den uppgiften i årsredovisningen. Om fullmäktige därefter fastställt årsredovisningen skulle ett utmärkt beslutsunderlag föreligga inför ett därpå följande beslut i ansvarsfrågan. Lagen försvårar sålunda snarare än främjar ansvarighet i kommunerna.

Avslutningsvis bör det hållas i minnet att rättsläget för närvarande är sådant att fullmäktiges möjligheter att utkräva ekonomiskt ansvar av ett politiskt valt organ så som en kommunal nämnd torde vara begränsade.

En styrning som ännu ej tillräckligt präglas av COSO-perspektivet

Ett viktigt begrepp för en förståelse av kommunal redovisning och revision är "intern styrning och kontroll". Detta begrepp har ofta missförståtts på olika sätt. För att råda bot på detta utgavs 1992 den så kallade COSO-rapporten (bilaga 1, not 2).

COSO är en förkortning för *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*. Kommissionen inrättades som en reaktion på den starkt ökade uppmärksamheten på de ekonomiska, moraliska och sociala konsekvenserna av oegentligheter och korruption. COSO består av *The American Institute of Certified Public Accountants*, *The American Accounting Association*, *The Institute of Internal Auditors*, *The Institute of Management Accountants*, och *The Financial Executives Institute*. Syftet med COSO-rapporten var att presentera en referensram för intern styrning och kontroll som skulle kunna uppnå en vid acceptans och vara tillämpbar på olika organ såsom bolag, föreningar, stiftelser, statliga myndigheter och kommunala nämnder. COSO-rapportens perspektiv har fått en mycket stor uppslutning.

COSO-perspektivet ger en möjlighet för en huvudman att enkelt och tydligt precisera sina krav på den redovisningsskyldiges ledning vad avser dess interna styrning och kontroll. Detta perspektiv innefattar att en organisations ledning tilldelas ett tydligt uttalat ansvar för intern styrning och kontroll i tre dimensioner. Den skall sålunda tillse att organisationen på ett effektivt sätt nyttjar sina resurser för att uppnå sina mål, att organisationen därvid följer gällande regelverk och av huvudmannen givna direktiv samt att organisationen har en tillförlitlig redovisning som är ändamålsenlig såväl för internt bruk som för återrapportering till huvudmannen.

COSO-perspektivet har emellertid ännu inte blivit accepterat som helt tillämpligt för svenska kommuner. En illustration av detta gäller internkontrollen. En kommunstyrelse har makt att besluta om och låta genomföra verksamhet. Den har därvid ett odelat ansvar för förvaltningen, som emellertid märkligt nog inte setts som innefattande ett odelat ansvar för internkontroll och återrapportering till fullmäktige, som delegerat makten till styrelsen. En annan grupp, nämligen de förtroendevalda revisorerna, har ansetts ha delat ansvar för internkontroll samt dessutom ansvar för kompletterande återrapportering till fullmäktige.

Ytterligare en illustration utgör exemplet i avsnitt 5.4 ovan där kommunstyrelsen i Malmö valde att inte underteckna årsredovisningen,

trots att styrelsen enligt lagen skall upprätta årsredovisning. Avsikten är inte att antyda ett lagbrott utan att belysa att lagens formuleringar medger tolkningar som inte är i linje med COSO-perspektivet.

6.3. Brister avseende kommunal redovisning och revision

Genomgången i de första avsnitten av detta kapitel av brister avseende ansvarighet, intern styrning och kontroll i den kommunala sfären behövdes för att göra analysen av brister avseende kommunal redovisning och revision i resten av kapitlet begriplig.

Bristande jämförbarhet i kommunal redovisning

Trots införandet av lagen om kommunal redovisning 1997 råder ännu inte full jämförbarhet mellan olika kommuners redovisning. Regelverket innebär avsteg från god redovisningssed. Utfärdade rekommendationer följs, som sagt, ännu inte heller helt.

Som illustrationer kan anföras diskussioner om kommuners bristfälliga redovisning av åtaganden avseende pensionslöften respektive leasingavtal. Kommuner behöver inte redovisa sina avgivna pensionslöften som skuld. Det är också värt att uppmärksamma att de som ingår leasingavtal för kommuners räkning ofta är mycket ovilliga att öppet redovisa sådana åtaganden som skuld för kommunerna. Krav på skuldförande har i båda fallen bemötts osakligt. Felaktigt har bland annat anförts att ett tillmötesgående av kraven skulle leda till att kommuners ekonomiska ställning skulle framstå som plötsligt starkt försämrad, vilket skulle motivera omedelbara nedskärningar av angelägen verksamhet. Debattörer har givit uttryck för den förhastade uppfattningen att den ekonomiska ställningen skulle kunna påverkas av redovisningen i stället för tvärtom. Detta innebär ett pedagogiskt problem. Det hade varit lättare att bemöta den förhastade uppfattningen om den hade uttryckts öppet och tydligt i stället för implicit. Det är värt att notera att det i båda fallen rör sig om betydande belopp, att det finns starka intressen av att redovisningen inte är transparent, att åtagandet gäller en relativt avlägsen framtid när berörda förtroendevalda torde ha lämnat sina uppdrag, samt att risken för dåligt underlag för kommunala beslut är stor.

Kritik för bristande transparens i återrapporteringen är välmotiverad avseende båda dessa exempel, men ett etiskt dilemma aktualiseras.

Ett etiskt dilemma kännetecknas av att en person samtidigt hävdar två uppfattningar som strider mot varandra. Uppfattningarna utgörs av, eller innehåller, värderingar i etiska frågor och personen har goda skäl som kan anföras för båda två.

Om de nyss nämnda skulderna öppet redovisas finns en risk att demokratiska beslut leder till ej önskade åtgärder, exempelvis nedläggningar av sjukhus, beroende på att beslutsunderlag missförstås på sätt som här beskrivits. Som en reaktion på ett sådant scenario kunde det föreslås att expertis bör ta över uttolkningen av det förbättrade, mer transparenta men samtidigt mer svårförstådda beslutsunderlaget eller, ännu mer långtgående, att expertis bör ta över det aktuella beslutsfattandet för att undanröja risken för de ej önskade besluten. Vi är ställda inför dilemmat att välja mellan tre motbjudande möjligheter – att avstå från transparent redovisning, att fatta inhumana beslut på grund av förhastade slutsatser eller att kränka demokratin genom att övergå till expertstyre. Det etiska dilemmat mellan respekten för folkstyre och för expertstyre diskuteras vidare i avsnitt 7.2 nedan. Det är viktigt att ställningstagande i det dilemmat görs för att undvika dåliga beslutsunderlag.

Den kommunala redovisningen såsom underlag för beslut om framtida inriktning uppvisar också andra brister. Under ideala förhållanden skulle man med hjälp av årsredovisning kunna simulera alternativa framtida scenarier. Så är normalt inte fallet för kommuner för närvarande. Som en illustration kan väljas beslutsunderlagen för de omdebatterade ställningstagandena till de kommunala bostadsbolagens framtid. Ett gott beslutsunderlag innefattar en samlad bild av dels en kommuns förpliktelser i form av borgensåtaganden etc. för bolagen, dels dolda övervärden i fastighetsbestånden. När sådan information samlas in och presenteras är det i den kommunala sfären ofta i form av någon utredning till följd av ett politiskt initiativ i stället för i form av redovisning till följd av reglerade generella krav. Detta förhållande ger kommunens medlemmar mindre möjligheter att löpande hålla sig väl-informerade i jämförelse med exempelvis ett investmentbolags aktieägare.

Otydligt uppdragsförhållande för kommunala revisorer

En svårighet av central betydelse gäller möjligheten att identifiera ett tydligt uppdragsförhållande för en kommunal revisor. Den generella definitionen av begreppet ”revisor”, åsyftar någon som yrkesmässigt åtar

sig uppdrag att revidera ett granskningsobjekt. Möjligheten att identifiera såväl ett tydligt givet uppdrag som ett tydligt avgränsat granskningsobjekt är således av avgörande betydelse för att kunna hävda att revision över huvud taget utförs.

Den nyssnämnda svårigheten är sålunda en bland flera indikationer på att det är mycket tveksamt om det förekommer kommunal revision i ordets principiella bemärkelse, trots att det förvisso genomförs omfattande och värdefulla granskningar, kontroller, uppföljningar och utvärderingar i kommunerna.

Vid en analys av uppdragsförhållandet är det värt att notera skillnaden mellan lagens formulering om att revisorerna skall pröva om *verksamheten* sköts på ett ändamålsenligt sätt och en tänkbar alternativ formulering om att pröva om den *ansvariga ledningen* sköter verksamheten på ett ändamålsenligt sätt. Vidare sägs i lagen att revisorn skall granska om *räkenskaperna* är rättvisande, inte om *ledningen* har avgivit, och tagit ansvar för, en rättvisande årsredovisning. Vad en förtroendevald kommunal revisor fått som uppdrag att granska synes sålunda vara verksamheter och räkenskaper snarare än en ledning som av uppdragsgivaren givits ansvar för verksamheterna och uppmanats att genom att avge en årsredovisning även ta ansvar för att dess avslutning av räkenskaperna ger en rättvisande bild av verksamheten. Formuleringarna av granskningsuppdraget görs sålunda inte i termer av ledningens förvaltning eller ansvar. Formuleringarna av lagens krav på revisorns rapportering görs, trots detta, i termer av ansvarsfrihet. Formuleringarna kan alltså inte ges en entydig tolkning. Den bakomliggande orsaken till detta torde vara att uppdraget är otydligt. För att komma till rätta med detta problem räcker det inte med förbättrade formuleringar. Uppdragsförhållandet måste göras tydligt.

Lagen innehåller krav på de kommunala revisorernas avrapportering. Från principiell synpunkt är det emellertid en betydelsefull skillnad mellan revisorers uttalande om en årsredovisning och om ansvarsfrihet. Beträffande en *årsredovisning* uttalar en revisor sig som ett vittne avseende den granskades intygande om att dennes återrapportering till huvudmannen är rättvisande. Om revisorn uttalar att den inte är rättvisande ställs en fråga på sin spets. Skall uppdragsgivaren, som i normalfallet, lita på sin revisor och således inte fastställa årsredovisningen, eller skall han sätta större tilltro till den granskade? I det senare fallet torde förtroendet för revisorn ha upphört. Beträffande *ansvarsfrihet* görs revisorns uttalande inte av ett vittne utan av en rådgivare.

Uppdragsgivaren kan mycket väl göra en annan bedömning än revisorn därvidlag och ändå bibehålla förtroendet för denne. Exempelvis kan fullmäktige, trots en revisors bedömning att chansen att få skadestånd är liten och att aktuell regelöverträdelse är oväsentlig, vilja formellt ge uttryck för politiskt missnöje med en nämnds ledamöter genom att inte bevilja ansvarsfrihet.

Det kommunala regelverkets formuleringar är i dessa avseenden dunkla. Om det kommunala revisionsuppdraget vore formulerat i termer av granskning av huruvida ledningens förvaltning genomförts i enlighet med gällande regler och direktiv, skulle revisorns uttalande även därvidlag, exempelvis om en förvaltningsåtgärds regelvidrighet, lämpligen ses som ett vittnesmål som uppdragsgivaren måste lita på, såvida han inte har förlorat förtroendet för revisorn. Detta bör hållas i minnet för undvikande av missförstånd. I samband med granskning av ledningens förvaltning skulle en skyldighet att uttala sig om ansvarsfrihet bör beviljas eller ej, emellertid ändå kunna kvarstå och därvid avse en rådgivning till fullmäktige och inte ett vittnesmål.

Det märkliga begreppet "revisionsansvar" förekommer i den juridiska litteraturen om kommuner. Med revisionsansvar avses inte det ansvar som revisorn har för sin revision. Detta ansvar brukar i stället benämnas revisorsansvar. Det syftar bland annat på skyldigheten att följa god revisorssed och god revisionsad. En trolig tolkning kan i stället vara att den som revisorn får rikta anmärkning mot är den som har revisionsansvar. Eventuellt har lagstiftaren försökt avgränsa ett annat begrepp, nämligen "de som skall kunna bli föremål för ett politiskt, direkt ansvarsutkrävande från huvudmannen". Med en sådan tolkning skulle revisorerna kunna ses som en kommitté inom huvudmannen med särskild uppgift att förbereda eller genomföra huvudmannens ansvarsutkrävande gentemot den granskade. Den tolkningen har dock föga anknytning till den klassiska revisorsrollen utan för tanken snarare till domare än till vittnen. Den ger i stället en missledande antydning om att redan en revisionsanmärkning i sig vore en påföljd, i stället för en avrapportering på vars grund andra än revisorer kan besluta om eventuell påföljd. Att den nämnda troliga tolkningen ger upphov till en sådan missledande antydning ger också fog för uppfattningen att revisionella problem bör ses som symptom på styrningsproblem inbyggda i den nu aktuella utformningen av det kommunala regelverket.

För att revisorernas uppdragsförhållande skulle vara tydligt krävs även att en uppdragsgivare tydligt kan urskiljas. Så är dock inte fallet i

kommunerna. En snäv bokstavstolkning av lagen leder visserligen till uppfattningen att kommunfullmäktige är den enda uppdragsgivaren. Flera alternativa grupper är emellertid tänkbara som de kommunala revisorernas uppdragsgivare till exempel:

- Kommunfullmäktige.
- De som är medlemmar av kommunen och sålunda har vissa skyldigheter att betala skatt samt vissa rättigheter att få tillgång till tjänster och erhålla bidrag.
- Besökare i kommunen som gratis utnyttjar infrastruktur, till exempel biltrafikanter.
- De som köper tjänster av kommunen, till exempel inom äldrevoården.
- De som köper tjänster av kommunala bolag, till exempel hyresgäster.
- Blivande medlemmar av kommunen i form av nästa generation.
- De som överväger att flytta in och på det sättet bli medlemmar av kommunen.

Nya former för samverkan som exempelvis de nämnda beställarförbunden avseende vård gör situationen än mer komplex än vad denna lista antyder.

Frågan hur revisorernas skyldighet att påtala fel och brister skall utformas bör också besvaras med hänsyn tagen till i vilkas intresse de därvid bör slå larm. Vem eller vilka som i framtiden bör ses som kommunala revisorers uppdragsgivare diskuteras vidare i avsnitten 9.1 och 9.2 nedan.

Detta visar att det inte är möjligt att med nu gällande regelverk och praxis identifiera ett tydligt uppdragsförhållande för kommunala revisorer.

Problem att identifiera kommunala granskningsobjekt

Även när det gäller att identifiera det eller de objekt som en kommunal revisor av sin uppdragsgivare har fått i uppdrag att granska föreligger svårigheter. I kommunallagen sägs att de förtroendevalda revisorerna skall granska en *verksamhet*. Det sägs inte att de skall granska en *lednings* sätt att med odelat ansvar genomföra en verksamhet. En möjlig tolkning av hur lagstiftaren har försökt avgränsa revisorernas granskningsobjekt skulle vara som följer. Revisorerna skall granska dels all kommunal verksamhet oavsett hur och av vem den styrs, dels ett antal personer, nämligen dem med revisionsansvar, som utgör ett urval av

dem som styr delar av eller hela verksamheten. Även om denna tolkning av vad som avsetts skulle vara träffande, ger den föga vägledning. Det beror på att den uttrycks med användning av det ovan diskuterade begreppet "revisionsansvar" som är oklart och på att det är svårt att förstå vad en verksamhet är om man skall bortse från hur och av vem den styrs.

Svårigheten att identifiera revisorns granskningsobjekt sammanhänger även med en annan oklarhet. Frågan är nämligen om rollen som förtroendevald revisor i en kommun konstitueras av ett eller flera revisionsuppdrag (bortsett från eventuella uppdrag som lekmannarevisor i aktiebolag). Den kommunala revisionen får enligt lagen vara organiserad på endera av två sätt. Vid en så kallad samlad revision granskar alla revisorer hela verksamheten. Vid en så kallad delad revision väljs revisorer för granskning av delar av verksamheten, exempelvis vissa nämnder. Det är oklart om revisorer vid samlad revision skall anses ha fått ett eller flera uppdrag. I den tidigare citerade propositionen anför regeringen: "att revisionen fungerar bäst om möjligheten till delad revision används mer i undantagsfall". Risk finns att ingen av revisorerne uppfattar att övergripande frågor tillhör det egna granskningsområdet. Granskning av åtgärder och transaktioner som berör gränssnitten mellan nämnder kan bli försummad. Eftersom tolkningen av vad kommunstyrelsens ledning av och ansvar för de olika övriga nämnderna innebär inte är helt klar är den nämnda risken allvarlig. Även detta visar att revisionella problem bör ses mot bakgrund av bakomliggande problem avseende den kommunala styrningens nuvarande utformning.

Sammantaget visar detta att det inte är möjligt att med nu gällande regelverk och praxis identifiera tydligt avgränsade kommunala granskningsobjekt.

Andra oklarheter avseende förtroendevald revisors roll

Rollen för en förtroendevald kommunal revisor präglas även av andra oklarheter än otydlighet beträffande uppdrag och granskningsobjekt.

Ett exempel är de förtroendevalda revisorernas begränsade granskningsrätt. Enligt kommunallagen är denna inskränkt så att de inte har rätt att granska myndighetsutövning. En välvillig tolkning av detta motiv är att lagstiftaren vill undvika risken för missförståndet att revisorernas granskning skulle kunna innebära en överprövning av granskade beslut. Särskilt i de fall när revisorer är ledamöter av fullmäktige skulle det nämligen kunna uppfattas som besvärande. Det tänkta pro-

blemet är emellertid irrelevant om det gällde externrevisorer. I så fall skulle nämligen ett kritiskt resultat av en granskning av en myndighetsutövning inskränka sig till en avrapportering i någon form av slutsatsen att det granskade beslutet strider mot någon regel, varefter en eventuell överprövning är en uppgift för behörig huvudman eller domstol. Sedan den nämnda välvilliga tolkningen sålunda visats vara orimlig, kvarstår oklarheterna beträffande den kommunala revisorsrollen. Även Lundin gör i sin nämnda avhandling om kommunal revision bedömningen att: "granskningsförbudet och dess undantag är så vagt utformade att det är mycket svårt att säga vad de innebär för revisionen."

En annan inskränkning av de förtroendevalda revisorernas makt är bestämmelsen om vilka som de har rätt att rikta kritik mot i revisionsberättelsen, vilket utvecklas nedan. Detta sammanhänger med det missledande begreppet "revisionsansvar".

Ytterligare en företeelse som skapar oklarhet om de förtroendevalda revisorernas roll är att deras uppgift anges vara att rapportera om verksamhet i stället för att rapportera om rapportering eller utebliven rapportering av verksamhet från de verksamhetsansvarigas sida. Detta stämmer väl överens med att kommunstyrelsen inte har tilldelats ett tydligt och odelat ansvar för att rapportera. I kommunallagen stadgas att styrelsen skall upprätta årsredovisning. Som framgår nedan lämnar emellertid revisionsberättelsen "varje år en redogörelse för tillståndet i kommunen/landstinget till fullmäktige". Det är alltså inte fråga om en tydligt odelad redovisningsskyldighet för styrelsen. Förhållandet är ett uttryck för bristande ansvarighet. Oklarheten kan till och med variera på det sättet att om revisorerna råkar vara ledamöter av fullmäktige, får styrelsen hjälp av sin huvudman att uppfylla sin redovisningsskyldighet till denne. Annars får den det inte.

Bestämmelsen om sakkunnigt biträde som infördes vid lagändringen per den 1 januari 2000 skapar ännu en oklarhet. Kravet att de förtroendevalda revisorerna skall anlita biträde "i den omfattning som behövs" är svagt. Det är oklart vems bedömning av ett sådant behov som blir giltig. Om de förtroendevalda revisorerna skulle få avgöra detta har lagstiftningen i praktiken inte skärpts.

Att begreppet "initiativrätt" ansetts relevant för de kommunala revisorerna, och behandlats i den aktuella propositionen, är ytterligare ett uttryck för en oklar revisorsroll, vilket utvecklas i avsnitt 8.2 nedan.

Som ytterligare en illustration kan nämnas Malmö stadsrevision. Av tillgänglig information på dess hemsida framgår att: "Revisionen skall

granska och medverka till att den kommunala verksamheten bedrivs ändamålsenligt, att räkenskaperna är rättvisande, att ...” Detta antyder att revisorerna har ansvar för såväl granskningen som den kommunala verksamheten och räkenskaperna, eller åtminstone är medansvariga, vilket innebär en oklarhet i revisorsrollen. Det är dessutom värt att notera den i reglementet införda skyldigheten att fullgöra tilläggsuppdrag även om de strider mot god sed. Därigenom har i praktiken skapats en risk för att fullmäktige tillser att granskning av besvärande företeelser undviks genom att ge extra uppdrag men otillräckliga resurser till revisorerna.

Oklarheter kring revisionsberättelsen

De valda formuleringarna i kommunallagens kapitel om revision ger upphov till oklarheter kring revisionsberättelsen. De ger även uttryck för en bristande överensstämmelse mellan kommunal förtroendevald revision och yrkesmässig oberoende revision, det vill säga externrevision. I det nämnda kapitlets § 5 talas exempelvis om vissa befattningshavares rätt att närvara vid "... fullmäktiges överläggningar när revisionsberättelsen över ... behandlas". Detta antyder att fullmäktige, efter att ha hört de granskade, skulle ha anledning att "behandla" revisionsberättelsen genom att kanske understryka eller nyansera delar av dess innehåll. Ett sådant synsätt är helt främmande för externrevision, som definitivt och oåterkalleligt avslutas just genom avgivande av en, av revisorerna själva färdigbehandlad, revisionsberättelse till uppdragsgivaren. Att denne, det vill säga i detta fall kommunfullmäktige, därefter har all anledning att behandla frågan om vad fullmäktige respektive den granskade styrelsen eventuellt bör göra respektive av fullmäktige åläggas att göra är en helt annan sak.

Ett annat märkligt inslag i lagen är, som nämnts ovan, begränsningarna av mot vilka revisorerna får rikta kritik i revisionsberättelsen. Av kapitel 9, § 15, framgår att: "Anmärkningar får riktas mot, 1.) Nämneder och fullmäktigeberedningar, samt 2.) De enskilda förtroendevalda i sådana organ." Det bör noteras att även kommunstyrelsen är en nämnd. Frågan om den nämnda omfattningen skulle vidgas har livligt debatterats utan att föranleda lagändring. Det finns anledning att fråga sig varför innehållet i den aktuella lagparagrafen över huvud taget har reglerats. Vad som därvid bör uppmärksammas är att de två bakomliggande idéerna i den nämnda debatten, nämligen dels att revisorer kritiserar enskilda människor utanför den granskade organisationens led-

ning, dels att revisorers avrapporteringsrätt får begränsas, är helt främmande för revision. Revisorer får nämligen, principiellt sett, i uppdrag att granska en organisation och dess ledning men inte organisationens medarbetare. I ett psykologiskt perspektiv kan en revisors detaljerade kritiska rekommendationer i en avrapportering visserligen uppfattas som åsyftande de medarbetare som varit försumliga, men juridiskt sett riktar sig revisorns avrapportering endast till allmänheten, uppdragsgivaren och den granskade organisationen. Den andra idén – om begränsning av rapporteringsrätten – strider uppenbart mot kravet på revisorns oberoende.

Utnyttjandet av revisorernas avrapportering i ett tänkt exempel om skadestånd kan tjäna som illustration. En medlem av en kommun anser att en av nämnderna genom sina åtgärder eller försummelser förorsakat ekonomisk skada och begär därför skadestånd av kommunen. Revisorerna har i sin berättelse avrapporterat sin bedömning att nämnden haft alltför svag intern kontroll över sin verksamhet. I ett sådant läge bör fullmäktige principiellt sett ta ställning till om skadestånd skall utbetalas. Detta fordrar i sin tur ett ställningstagande till om nämnden gjort fel. Fullmäktige bör utnyttja revisionsberättelsen som ett underlag inför detta. Om nämnden, och därmed kommunen, får en kostnad till följd av beslutad utbetalning till den klagande, uppkommer därefter frågan om någon tjänsteman orsakat felet. Slutligen aktualiseras frågan om nämnden har regressrätt gentemot den felande. Först därefter skall ställning tas till om tjänstemannen blir ersättningsskyldig. Den frågan är antingen en intern angelägenhet för tjänstemannen och hans huvudman eller en angelägenhet för rättsvårdande myndigheter. Det är inte en fråga för revisorer. Att det i praktiken inte torde gå till så som beskrivits i detta exempel är en illustration av den nämnda oklarheten kring revisionsberättelsen.

Som sin rekommendation nr 1-99 har Starev publicerat sin skrift *Revisionsberättelsen i kommuner och landsting*. Avsikten är att den skall tjäna som vägledning för den förtroendevalda revisorn vid utformning av revisionsberättelsen. I den nämnda skriften anför följande: "Revisionsberättelsen är en viktig beståndsdel i revisorernas roll som kommunaldemokratiskt instrument. Tillsammans med årsredovisningen lämnar berättelsen varje år en redogörelse för tillståndet i kommunen/landstinget till fullmäktige och medborgarna." Denna av Starev valda formulering skapar oklarhet kring syftet med revisionsberättelsen. Den ger också ett uttryck för den oklarheten att styrelse och

nämnder inte tilldelats ett tydligt odelat ansvar för att som återrapportering till sin huvudman avge en tillräckligt informativ årsredovisning.

Att det även i övrigt finns oklarheter angående kommunala revisionsberättelser belyses av i debatten förekommande diskussioner om gradering av kritik som framförs i berättelser. Framförda uppfattningar om att eventuella negativa omdömen bör indelas i kritik, erinran, anmärkning etcetera antyder att de förtroendevalda revisorerna har att avrapportera resultatet av tillsyn snarare än revision. Som framgick av avsnitt 4.2 ovan överensstämmer detta inte med god revisorssed.

Andra oklarheter kring god revisionssed

I förordet till sin skrift från 1995 om god revisionssed anför Landstingsförbundet och Kommunförbundet att de "... har ansett det önskvärt att i en skrift redovisa förbundens syn på god revisionssed inom den kommunala verksamheten". Det är värt att notera formuleringen i termer av "inom". En rimlig tolkning är att vad som avses är god revisionssed vid granskning *av* den kommunala verksamheten. Emellertid ger den valda formuleringen en antydning om att den vaga referensram som tas för given utgår från att de förtroendevalda revisorerna genomför sin verksamhet, det vill säga bland annat granskningen, inom ramen för den kommunala verksamheten. Därmed skulle oberoende inte behöva föreligga, trots att den nämnda skriften i övrigt betonar vikten av revisorernas oberoende. Formuleringen i termer av "inom" leder sålunda till att oklarheten kvarstår.

Flera tecken tyder på att den här diskuterade kodifieringen av god revisionssed gäller för de förtroendevalda och inte för deras sakkunniga biträden. Den motsatta uppfattningen finns emellertid också. Det är med andra ord en öppen fråga vad flera av diskussionsinläggen om tillämpning av god revisionssed för kommunal revision åsyftar.

Vid en analys av kommunal revisionspraxis framkommer vidare, att även impulser från utomstående är av betydelse vid planeringen av revisionen. Sådana impulser från privatpersoner eller massmedia torde ibland kunna leda till andra avvägningar än vad som motiveras enligt god revisionssed med utgångspunkt i revisorns bedömning av risken för väsentliga fel och brister.

Analys av Revisorsnämndens bedömningar

För att ytterligare belysa brister i genomförd kommunal revision finns det anledning att analysera Revisorsnämndens bedömningar. Även

nämndens föregångare, Kommerskollegiums revisorsenhet, är relevant. De utgör båda informationskällor avseende statens tillsyn av revisorer med uppdrag med kommunal anknytning under 1980- och 90-talen. Sex olika ärenden, varav de flesta berör kommunala bolag eller stiftelser, har här valts ut för ett närmare studium.

Ett av ärendena handlar om en kritisk anmälan mot en revisor som varken var auktoriserad eller godkänd. Revisorn hade enligt anmälaren granskat en viss kommuns färdtjänst och utfört sitt uppdrag på ett klandervärt sätt, vilket borde föranleda en tillsynsinsats och disciplinär påföljd. I svaret gjordes emellertid anmälaren uppmärksam på det faktum att den aktuella tillsynen enligt regelverket är begränsad till auktoriserade och godkända revisorer, det vill säga sådana som ägnar sig åt yrkesmässig oberoende externrevision.

Det förtjänar att understrykas att förtroendevalda kommunala revisorsers granskningsinsatser och avrapportering faller utanför ramen för Revisorsnämndens tillsynsområde. Detta är allvarligt, eftersom eventuella bristfälliga insatser i kommunal revision därigenom står utanför professionell tillsyn. Nämndens eventuella tillsyns- och disciplinärenden avseende kvalificerade revisorer som biträder förtroendevalda revisorer kan vidare bli verkningslösa i den bemärkelsen att de kvalificerade ej kan lastas för de förtroendevaldas beslut om avrapportering. Andra medel att rikta mot försumliga förtroendevalda revisorer är inte tillräckliga. Generellt sett, det vill säga inte bara i den kommunala sfären, finns det många exempel på disciplinärenden där utslaget innebär kritik mot revisorn, trots att varken ett politiskt ifrågasättande eller en skadeståndsrättslig process skulle varit framgångsrikt mot revisorn. Förekomsten av sådana fall innebär emellertid att en kvalificerad revisor i princip alltid har anledning att kalkylera med risken att bli fälld av nämnden även om han skulle undgå övrig kritik. En sådan risk verkar avskräckande och utgör en viktig aspekt av kvalitetssäkringen. Det bör emellertid tilläggas att ett utvidgande av Revisorsnämndens tillsynsområde till att inkludera förtroendevalda revisorer inte skulle lösa problemet. De förtroendevalda revisorerna utgör nämligen inte, och bör inte heller utgöra, en profession och kan därför inte utvärderas i förhållande till fastställda professionella normer. Problemet är med andra ord inte att det finns en kommunal form av granskning som inte är föremål för tillsyn. Problemet är i stället att det saknas en sådan kommunal revision som är föremål för tillsyn.

Ett annat utvalt ärende, som inte alls är unikt i sitt slag, handlar om

huruvida en kvalificerad revisor har rätt att vara ledamot av styrelsen för ett kommunalt aktiebolag. Dylika frågor till Revisorsnämnden förefaller vara baserade på missförståndet att ledamotskap i just kommunala bolags styrelser endast utgör politiska, ideella, uppdrag och därigenom ej skulle beröra förbudet mot affärsverksamhet eller ledning därav. Blotta förekomsten av denna typ av ärenden visar att det aktuella regelverket för kommunal styrning, redovisning och revision är alltför otydligt. Det är notabelt att även personer som kan förutsättas ha god kännedom om hur regelverket faktiskt är formulerat ändå ansett sig behöva fråga nämnden och inte själva kunnat förutse de negativa svaren.

Ytterligare ett annat ärende handlar om en begränsad kritik mot en auktoriserad revisor i en av en kommun bildad stiftelse. Revisorsnämnden meddelade revisorn erinran. Även om påföljden i det aktuella fallet inte var så allvarlig som varning eller förlust av auktorisationen innebär det ändå en påminnelse om att nämndens kritik är relevant för revisionen av den kommunala sfärens bolag och stiftelser.

Avslutningsvis skall ett mer allmänt uppmärksammat ärende beröras avseende revisionen av en av en kommun bildad bostadsstiftelse. Av Revisorsnämndens sammanfattning av ärendets bakgrund framgår att den verksamhet som den kritiserade revisionsinsatsen gällde hade komplexa relationer till flera delar av den offentliga sektorn. Nämnden anförde: "Stiftelsen, som inte hade någon egen personal anställd, uppdrog åt ett fristående förvaltningsbolag att utforma och genomföra ombyggnadsprogrammet. Förvaltningsbolagets verkställande direktör utsågs till verkställande funktionär i stiftelsen med uppgift att svara för den löpande verksamheten i enlighet med styrelsens riktlinjer och anvisningar. ... Förutom att utöva projektledning och kontroll skulle förvaltningsbolaget ansvara för uppföljning och analys av projektet. ... En grundförutsättning för ombyggnadsprojektet var att finansieringen i allt väsentligt skulle ske med statligt subventionerade lån beslutade av Länsbostadsnämnden i Stockholm." Det ursprungligen beräknade investeringsbeloppet kom till slut att överskridas med cirka två miljarder, och kommunfullmäktige föranstaltade om en utredning i ansvarsfrågan. Sammantaget var relationerna mellan bostadsstiftelsen, förvaltningsbolaget, staten och kommunen, inkluderande borgensåtaganden, sådana att missgreppen i stiftelsen och bolaget fick betydande negativa ekonomiska konsekvenser för kommunen. Revisionsberättelsen, vars bristfälliga innehåll Revisorsnämnden (RN) kritiserat, avsåg den aktu-

ella bostadsstiftelsen. Av nämndens omfattande bedömning i ärendet är följande av särskilt intresse i detta sammanhang: "(revisorn) synes i sina rapporter till styrelsen i allt väsentligt och på ett adekvat sätt påtalat de brister han funnit vid granskningen. ... RN anser att (revisorn) i vart fall senast i sin revisionsberättelse för år 1991 borde ha anmärkt på dessa förhållanden inte minst mot bakgrund av vad han anfört i sina rapporter till styrelsen. ... Det anförda visar enligt RNs mening att det vid tidpunkten för avgivandet av revisionsberättelsen för räkenskapsåret 1991 fortfarande kvarstod betydande osäkerhet beträffande finansieringen och värdet av stiftelsens tillgångar. ... Mot denna bakgrund utgör (revisorns) underlåtenhet att påtala förhållandena senast i sin revisionsberättelse för år 1991 ett klart avsteg från god revisionssed. Kommunstyrelsens eventuella insynsmöjlighet i stiftelsens verksamhet föranleder ingen annan bedömning." Revisorsnämnden meddelade den auktoriserade revisorn varning. Det bör understrykas att nämndens avgörande överklagades till Länsrätten, som visserligen friade revisorn i två avseenden men ändå stannade för påföljden varning. Länsrättens avgörande har överklagats till Kammarrätten, vars dom ännu ej avkunnats. Det bör vidare noteras att rättegången i det civilrättsliga målet mellan det aktuella kommunala företaget och revisorn inställts till följd av förlikning mellan parterna. Förhållandet att förlikning uppstod avseende stämning och motstämning i miljardstorlek ger fog för bedömningen att de berörda kommunala aktörerna inte torde ha fått kompensation för de negativa ekonomiska konsekvenserna i den utsträckning som de begärt rättsligt stöd för.

Den här genomförda analysen av några utvalda ärenden från Revisorsnämnden ger anledning att understryka vissa förhållanden. Det finns dokumenterade exempel på bristfällig revision inom en del av den kommunala sfären. Tillsynen berör endast cirka en fjärdedel, om man använder omslutningen som mått, av sfären, det vill säga de bolag och stiftelser som granskas av kvalificerade revisorer. Inget talar för att kvaliteten på revisionen i de övriga tre fjärdedelarna av sfären, det vill säga kommunerna, skulle vara högre. Det är otillfredsställande att revisionen i den delen inte är föremål för professionell tillsyn. De revisionella insatserna som berör gränssnitten mellan kommunerna och aktuella bolag och stiftelser är svåra, mot bakgrund av otydliga relationer mellan berörda aktörer. Vidare belyser de här refererade fallen även förväntningsgapet. Oavsett hur Revisorsnämnden haft anledning att agera i de olika fallen torde kommunernas medlemmar ha förväntat sig att fö-

rekomsten av revision i större utsträckning skulle ha medverkat till att de negativa ekonomiska konsekvenserna blivit mindre än vad som faktiskt blev fallet.

Brister avseende revision av kommunala företag

Även beträffande kommunala företag är regelverket för revision bristfälligt. Kommunens medlemmar är inte tillförsäkrade en revision av samma kvalitet oberoende av i vilken form en viss verksamhet bedrivs för att uppfylla ett kommunalt åtagande. Exempelvis kan en skola drivas av en nämnd, av ett helägt bolag eller av en stiftelse med kommunala bidrag. Kraven på redovisning skiljer sig åt. Det revisorerna i bästa fall kan bekräfta är alltså inte jämförbart. Dessutom är resultatet av revisionen i några fall helt offentlig och i andra inte. Slutligen krävs i några fall att revisionen är utförd av professionella och i andra inte. Ur en kommunmedlems perspektiv är dessa skillnader helt omotiverade.

En brist avseende revision av delägda kommunala företag är att kommunens rättigheter därvidlag inte alltid är väl reglerade genom konsortialavtal eller dylikt.

Även för många stiftelser i den kommunala sfären föreligger en brist avseende revisionen. För de aktuella stiftelserna gäller nämligen ofta antingen att de får kommunala bidrag eller borgensförbindelser. Eftersom en utgångspunkt i stiftelselagen är att en stiftelses verksamhet finansieras av avkastningen av ett kapital som den själv äger, är lagens motiv för att låta en stiftelses styrelse själv utse revisorer inte hållbart tillämpat på stiftelser bildade av kommuner. Detta är i praktiken en allvarlig brist avseende uppfattat oberoende för revision av en icke obetydlig del av kommunal verksamhet.

6.4. Konsekvenser av påvisade svagheter

De i denna rapport påvisade svagheter avseende styrning och redovisning har flera negativa konsekvenser.

Det är anmärkningsvärt att kommunal redovisning avviker från god redovisningssed även när gällande regelverk helt följs. Reglerna är uttryck för en alltför låg ambitionsnivå för redovisning, och ändå följs de inte.

Ett syfte, generellt sett, med kravet på att god redovisningssed skall följas är att minska risken för partisk redovisning. Risken för att redovisningsskyldighet fullgörs på ett sätt som gynnar tillfälliga företrädare

för den granskade eller dess huvudman föreligger såväl inom de statliga och kommunala sfärerna med deras skiftande partipolitiska maktgrupperingar, som inom den privata sfären med dess omstruktureringar där dotterbolag kan få nya ägare eller ny koncernledning. För den privata sfären var de allvarliga ekonomiska konsekvenserna av ansvarslöst agerande under 1980-talet delvis orsakade av att kravet på att god redovisningssed skall följas inte uppfylldes. För den kommunala sfären är motsvarande risker inte undanröjda, eftersom den redovisningssed som kommunerna för närvarande följer inte utgör ett tillräckligt starkt skydd mot otillbörligt hänsynstagande till politiska lojaliteter.

Årsredovisningarna ger inte en rättvisande bild av den ekonomiska ställningen. Exempelvis redovisas inte alla skulder, varför en alltför positiv bild av kommunerna ges.

Det redovisade verksamhetsmässiga resultatet, det ekonomiska resultatet och den ekonomiska ställningen går inte att jämföra mellan de olika kommunerna.

En konsekvens av att den kommunala styrningen ännu inte i tillräckligt hög grad präglas av tydlig ansvarighet och COSO-perspektivet handlar om inkonsistenta målformuleringar. En för kommunal miljö typisk företeelse är att styrning sker i form av oförenliga målsättningar. Stundom ges kommunala direktiv om ökade åtaganden och minskade resurser i situationer där det är helt tydligt för berörda att tänkbara produktivitetshöjningar är uppenbart otillräckliga för att direktiven skall kunna följas. Trots detta innehåller årsredovisningarna sällan en redogörelse för dessa dilemman.

En konsekvens av den bristfälliga kommunala redovisningen är dåliga underlag för beslut. Detta gäller dels beslut av stor betydelse för medborgarna individuellt, exempelvis avseende val av bostadsort, dels beslut om kollektiva prioriteringar av stor räckvidd.

Även de påvisade bristerna avseende revision har flera negativa konsekvenser. Den nyssnämnda bristen i årsredovisningar på redogörelser för målkonflikter i styrningen påtalas sällan i revisionsberättelser. De förtroendevalda revisorernas granskningsinsatser och sätt att avrapportera varierar mellan kommunerna. De förtroendevalda revisorernas revision uppfyller inte kriterierna för yrkesmässig oberoende revision, det vill säga externrevision. Å andra sidan uppfyller den inte heller kriterierna för internrevision eller för controller. Den påminner snarast om parlamentarisk övervakning. Den utgör en otydlig blandning av de fem granskarrollerna.

Detta har som konsekvens att avvikelser från god redovisningssed eller från gällande redovisningsregler och rekommendationer kan förbli opåtalade. Även olämpliga eller regelvidriga förvaltningsåtgärder kan förbli opåtalade. Att de påvisade bristerna faktiskt har fått betydande negativa ekonomiska konsekvenser, visar exemplet Haningerapporten från Kommunförbundet 1993. Även den så kallade optionsskandalen i Stockholm 1987 kan ses som en illustration. När fel och brister påtalats av revisorerna, avstår fullmäktige i många fall från åtgärder på grund av den bristfälliga kommunala ansvarsstrukturen.

De negativa konsekvenserna innefattar en onödigt hög risknivå för exempelvis slarvig redovisning, ovarsam medelsförvaltning, oegentligheter, korruption och bristande effektivitet.

Det bör betonas att det finns risk för förhastade slutsatser vid en orsaksanalys av de ovan nämnda negativa konsekvenserna. Det vore exempelvis en förhastad slutsats att tro att om de som ägnar sig åt redovisning och revision i kommunerna blev skickligare så skulle många av de ovan påvisade bristerna kunna undanröjas, varigenom de negativa konsekvenserna skulle utebli.

Som framgick av avsnitt 4.1 ovan om redovisningsskyldighet bör en omdömesgill ledning för en organisation tillsätta interna befattningshavare som skall upprätta redovisning för den verksamhet som andra har genomfört. På basis av ett eget ställningstagande till, och efter en eventuell modifiering av, en sådan upprättad redovisning kan ledningen sedan fullgöra sin redovisningsskyldighet till sin huvudman. I nästa steg låter huvudmannen externa revisorer antingen bekräfta eller på annat sätt kommentera den mottagna redovisningen i syfte att uppnå önskvärd trovärdighet.

Mot den bakgrunden kan det visserligen finnas anledning att rikta kritik mot upprättad redovisning och utförd revision, men det får inte blandas samman med kritik mot olämpliga beslut i verksamheten. Poängen är i stället att efter en berättigad kritik mot dem som är ansvariga för verksamheten kan det finnas anledning att uppmärksamma att en av orsakerna till de olämpliga besluten är de dåliga beslutsunderlagen. En av orsakerna till de dåliga beslutsunderlagen är redovisning och revision av låg kvalitet. En av orsakerna till detta, i sin tur, är att de som upprättat redovisning och de som utfört revision följt ett olämpligt regelverk. Dessutom förekommer det att de agerat klandervärt även i förhållande till gällande regelverk.

Som framgick av avsnitt 6.2 ovan har COSO-perspektivet för intern

styrning och kontroll inte vunnit gehör i kommunerna. När brister har påvisats och negativa konsekvenser av dessa har identifierats kan analysen vara enkel om ett COSO-perspektiv föreligger. Det är lätt att föreställa sig hur kritik då meningsfullt kan utformas och mot vilka den ändamålsenligt kan riktas. Exempelvis kan kritik på första nivån riktas dels mot dem som genomfört verksamheten olämpligt, dels mot dem som beskrivit verksamheten genom upprättad redovisning. Detta kan göras av en styrelse mot de anställda. På nästa nivå kan kritik riktas mot ledningen, i form av en styrelse, som har det samlade ansvaret för de båda nyssnämnda grupperna. Detta kan göras av en fullmäktigeförsamling mot dess utsedda styrelse. På den högsta nivån kan kritik riktas mot fullmäktige som dels utsett styrelse, dels utsett oberoende revisorer som granskat styrelsen. Detta kan göras av väljarna, om de anser fullmäktige klandervärd.

Så enkelt är det sålunda inte i kommunerna. Nyttan av redovisning och revision, även om kvaliteten på dessa starkt förbättrades, är begränsad så länge den kommunala styrningen ännu inte i tillräckligt hög grad präglas av tydlig ansvarighet och ett accepterat COSO-perspektiv. Den omtalade bristen på förtroende för kommunala politiker och tjänstemän är delvis en konsekvens av de här påvisade bristerna. Den är det såtillvida att även när direkta negativa ekonomiska konsekvenser inte aktualiseras, kvarstår förhållandet att den kritiserade strukturen, i form av regelverk och praxis, inte undanröjer risken för sådana konsekvenser.

7. Varför regelverket fått sin nuvarande utformning

I detta kapitel analyseras frågan varför det nuvarande regelverket för kommunal redovisning och revision fått den utformning det har. Det är emellertid inte fråga om en historisk undersökning av vad beslutsfattare faktiskt anförde som skäl när det infördes. I stället utnyttjas en rekonstruerande metod för att ta fram och belysa ett antal premisser av den karaktären att om de hade anförts skulle införandet av det aktuella regelverket ha framstått som rationellt. Syftet är att förstå, snarare än att beskriva, en viss utveckling. Vidare visas hur motiven för det nuvarande regelverket i dagsläget har blivit otidsenliga.

Diskussionen om kommunal självstyrelse behandlas inte här utan tas upp i avsnitt 9.1. Beträffande självstyrelseprincipen vill jag dock redan nu antyda dels att jag finner dess kommunala tillämpning i flera avseenden rimlig, dels att den är irrelevant som stöd för nuvarande ordning för kommunal redovisning och revision.

7.1. En otidsenlig bild av kommunal styrning

En kvardröjande bild av en styrning utan behov av revision

Det är inte självklart att kommuner tidigare har varit i behov av revision i meningen yrkesmässig oberoende externrevision. Låt oss som en jämförelse inledningsvis betrakta några andra företeelser än nutida kommuner. För flera sådana framstår revision som helt obehövlig.

Flera organisationsformer är sådana att aktörerna kan klara sig utmärkt väl utan revision. Exempelvis kan en kommitté, en arbetsgrupp eller ett byalag från den avlägsna tiden före skiftet konstituera sig på sådant sätt att maktdelning i princip inte förekommer utan gruppens beslut fattas gemensamt i sämja och verkställs gemensamt av alla medlemmar. För sådana grupperingar föreligger inget behov av revision.

Om man tänker sig att kommunal verksamhet liknar det nyssnämnda byalagets, blir en del egendomliga aspekter av regelverk och praxis för kommunal redovisning och revision mer begripliga. Någon kanske

föreställer sig att en nutida kommuns verksamhet liknar ett dåtida byalags verksamhet så mycket att det inte heller nu finns ett behov av revision.

Låt oss förenklat anta att korrekt inbetalade skatter exakt åtgår för att på ett korrekt sätt finansiera den kommunala verksamheten. Vilka är då förutsättningarna för en förvaltningsrevision, om kommunen liknar byalaget ovan? En hög grad av delaktighet råkar, vidare, i den här tänkta kommunala situationen liksom i byalaget, vara ett ideal och medlemmarna deltar som producenter eller konsumenter i den kommunala verksamheten. Redan genom normal uppmärksamhet i vardagslivet kommer de själva att göra sig bilder av verksamheten i kommunen och kunna bekräfta varandras bilder. De kommer med andra ord att kunna såväl redogöra för som granska verksamheten utan behov av vare sig kamrer eller revisor. Påståendet att kommunens samtliga invånare dagligen reviderar dess samfärdsel eller andra nyttigheter blir i ljuset av detta begripligt.

Låt oss nu komplicera bilden av byalaget ovan i en aspekt. Samverkan kan påverkas av en ökad grad av inbördes misstro, i kontrast till den relativt höga grad av tilltro som länge präglat bilden av svenska kommuner. Det skulle leda till att invånarna fick anledning att i ökad utsträckning hålla ett öga på varandra, det vill säga ägna viss tid åt inbördes granskning. Men inte ens om denna tendens gick ganska långt skulle motiv ha uppstått för att ge någon uppdrag som externrevisor. Om vi däremot hade introducerat misstron i en senare utvecklingsfas av det tänkta exemplet, det vill säga efter en gjord fördelning av makt och ansvar, hade misstron kunnat ses som motiv för ökad tydlighet i den gjorda fördelningen. Detta hade då motiverat externrevision för att bland annat få fram information om i vilken mån den överenskomna fördelningen av makt och ansvar faktiskt följdes.

Innan vi lämnar detta fortfarande förenklade tänkta exempel är det värt att påminna om att lagstiftningen nämner kommunal revision redan 1862 men kommunal redovisningsskyldighet inte förrän 1901. Att något som benämndes revision introducerades i kommunerna långt innan några mer omfattande krav på att avge redovisning lagfästes tyder på att krav på räkenskaper, som förvisso fanns under andra hälften av 1800-talet, motiverades snarare av krav på ordning och reda än av redovisningsskyldighet mot huvudman. I ett sådant perspektiv saknades då ännu ett av motiven för externrevision. Kravet på kommunal förtroendevald revision som infördes redan tidigare bör så-

ledes ses som motiverat av behov av revision i en annan bemärkelse än den sedvanliga.

Låt oss ytterligare komplicera bilden genom att ta hänsyn till att det ibland uppstår över- eller underskott i finanserna. Det kan ge anledning att engagera en internrevisor med uppgift att granska kommunkassan. Eftersom någon maktindelning ännu inte införts i exemplet, och sålunda exempelvis kassan inte överlämnats till någon som åtagit sig ett redogöransvar för den, finns det däremot inte anledning att ge någon uppdrag som externrevisor. Som en realistisk jämförelse kan nämnas att det finns företag av icke obetydlig storlek som ännu inte har infört individualiserat kassaansvar, utan alla de som under viss tid har turats om att sköta en identifierad kassa har solidariskt ansvar för denna.

Det finns nu anledning att återknyta till diskussioner om värderingar i termer av tilltro och misstroende som fördes i avsnitt 6.2 ovan. I diskussionen om styrning av privata kommersiella aktiebolag är det en kontroversiell och viktig fråga om representanter för stämman bör väljas in i styrelsen för att ge goda förutsättningar för ansvarighet. I diskussionen om kommuner har motsvarande fråga inte ansetts relevant. Ledamöter i styrelse och övriga nämnder rekryteras normalt bland fullmäktige eller andra politiker. En utgångspunkt blir därför att fullmäktige, eller åtminstone dess majoritet, har stort förtroende för den styrelse som revisorerna skall granska. Om revisorernas avrapportering skulle innefatta allvarlig kritik av styrelsen kan detta även ses som ett uttryck för att fullmäktige misstog sig när den utsåg styrelseledamöterna. Revisorernas återrapportering till sin uppdragsgivare, som rent principiellt alltid är en värdefull tillgång för uppdragsgivaren, kan i den meningen komma att misskreditera uppdragsgivaren, vilket är en intressant komplikation. Så länge majoriteten i fullmäktige inte växlar, kan fullmäktige ses som mer intresserad av kritisk rapportering om verksamheter snarare än om en styrelse som representerar en stabil majoritet i fullmäktige. I ett mycket kortsiktigt perspektiv kan fullmäktigemajoriteten sägas sakna behov av externrevision i sedvanlig bemärkelse.

Situationen blir mer komplicerad om majoriteten växlar. Kommunallagen innehåller en formulering om god ekonomisk hushållning. En kommuns tolkning av den praktiska innebörden av att följa denna regel kan variera starkt om majoriteten i fullmäktige växlar. De kommunala revisorerna har ibland förväntats kritisera en tidigare styrelses beslut mot bakgrund av en senare styrelses beslut. Hur skulle man kunna ge en rimlig tolkning av en önskan att de förtroendevalda kommunala revi-

sorerna skulle framföra sådan kritik? Låt oss som en kontrast betrakta yrkesmässiga oberoende externrevisorer. Deras avrapportering skall generellt sett vara sådan att den normalt inte kan bestridas. Rapporteringen kan gälla om fullmäktiges direktiv följts, vilket är ett objektivt förhållande, men inte om direktiven var lämpliga. Bedömningen av den sistnämnda frågan kan som sagt variera mellan på varandra följande styrelser. Att revisorer på ett nyttigt och användbart sätt kan rapportera om sådana förvaltningsåtgärder som från tid till annan vidtas trots att det i efterhand är odiskutabelt att de inte innebar god hushållning, är en helt annan sak. Slutsatsen är att önskan att revisorerna skulle kritisera en tidigare styrelse bör ses som ytterligare ett tecken på att den kommunala styrprocessen uppfattas vara i behov av revision i en annan bemärkelse än den sedvanliga.

Förekomsten av aktiebolag i den kommunala sfären innebär ytterligare en komplikation av exemplet. Kommunstyrelsens i kommunallagen märkligt formulerade så kallade uppsiktsskyldighet över helägda bolag bör ses mot bakgrund av att ansvarsfördelning inom en kommun är otydlig och inte helt uttalad. För att minska otydligheten är det viktigt att fråga om kommunens medlemmar, fullmäktige eller styrelse är ägare till de kommunala bolagen. Om man emellertid uppfattar bolagens väl och ve som en gemensam angelägenhet för kommunens medlemmar, blir frågan om vem som är ägare i formell mening oviktig, eftersom man helst vill slippa att vid den löpande verksamheten åberopa aktiebolagslagens regelverk. Det kan exempelvis finnas aktiebolag som är bildade endast för att avgränsa vissa risker för en kommun, varvid lagen framstår som intressant bara inför en eventuell konkurs. Debatten om insyn i kommunala bolag, med formuleringar om att rätt till insyn bör vara oberoende av vald organisationsform, tyder på att en sådan analys vore fruktbar för förståelsen. En slutsats är att kommuner många gånger har valt aktiebolagsformen för verksamhet, trots att man inte önskat den tydlighet som skall gälla enligt aktiebolagslagens anda och mening.

Även en speciell aktiebolagsrättslig komplikation är här belysande. Låt oss som ett exempel betrakta ett helägt kommunalt aktiebolag, vars styrelse är rekryterad ur fullmäktige och har en sammansättning som är politiskt representativ för fullmäktige. Bolagets styrelse kan då förväntas fatta beslut som normalt vinner fullmäktiges majoritets gillande. En följd av aktiebolagslagens stadganden, som ofta förbises i analyser, är att de röstberättigade vid en bolagsstämma, vilka till exempel kan ut-

göras av ett antal fullmäktigeledamöter, får ge uttryck för endast en uppfattning om bolaget har endast en ägare även om stämmodeltagarna av politiska skäl har olika uppfattningar i den fråga stämman skall ta ställning till. Antag nu att styrelsen fått ett ägardirektiv av stämman som präglats av en sådan, formellt sett dold, oenighet. Det är då rimligt att minoriteten är missnöjd och önskar att årsredovisningen speglar även den bakomliggande diskussionen och inte endast ett utfall ställt mot ett av majoriteten genomdrivet ägardirektiv. Det är vidare troligt att minoriteten förväntar sig att åtminstone revisorernas avrapportering skall belysa den aktuella komplikationen. En yrkesmässig oberoende externrevisor skall emellertid granska en lednings förvaltning i förhållande till av dess huvudman lämnade och formellt bindande direktiv och inte i förhållande till sådana tentativt formulerade direktiv under stämmodiskussionerna som enligt aktiebolagslagen är en nullitet. Minoritetens förväntan är således ytterligare en indikation på en förväntan om revision i en annan bemärkelse än den sedvanliga.

Ju otydligare regelverket är för uppdelning av makt över kommunens styrning och ansvar härför, desto svårare är det att se motiven för yrkesmässig oberoende externrevision. Kommunstyrelsens otydliga tillsynsskyldighet över övriga nämnder är ytterligare en illustration. Styrelsen är, som sagt, en av de kommunala nämnderna. Nämnders ledamöter utses av fullmäktige. Ändå har styrelsen ett ansvar, med otydlig innebörd, för övriga nämnders verksamhet. Med nuvarande regelverk är det inte lätt att se vad fullmäktige lämpligen skulle kunna ge revisorerna i uppdrag att granska vad avser styrelsens förvaltning inom det stora område som övriga nämnder har ett delat ansvar för.

Slutsats

Det ovanstående har visat att det aktuella regelverket är ett uttryck för en kvardröjande idé om styrning av kommunal verksamhet utan behov av externrevision. Den kommunala verksamheten har nu nått en sådan komplexitet och omfattning att en långtgående maktindelning i praktiken har införts, men regelverket har ännu inte modifierats för att reflektera detta.

7.2. Ett etiskt dilemma mellan folkstyre och expertstyre

Att ha en stor respekt för folkstyre och samtidigt en stor respekt för expertstyre kan leda till att man ställs inför ett etiskt dilemma. I statsvetenskaplig litteratur förekommer en omfattande diskussion om elitors inflytande i demokratier med analyser av för- och nackdelar förknippade därmed. I detta avsnitt förs emellertid diskussionen snarare med syftet att ge en ytterligare belysning av frågan varför det nuvarande kommunala regelverket ser ut som det gör. Ett rekonstruerande perspektiv är fruktbart även i detta sammanhang.

Motstridigheten mellan folkstyre och expertstyre

Debatten om folkstyre och expertstyre har förts sedan antiken. Två motstridiga synsätt kan urskiljas, och detta aktualiserar ett etiskt dilemma. Ett synsätt med förespråkande av representativ eller deltagande demokrati kan ta sin utgångspunkt i den svenska grundlagens formulering att all makt utgår från folket. Eventuella invändningar som att vi alla ofta agerar oförnuftigt bemöts med bland annat följande två argument. Risker att en majoritet skulle hysa en felaktig uppfattning av hur saker och ting förhåller sig är liten. Risker att beslutsfattare i en demokrati på grund av missförstånd skulle sträva mot olämpliga mål sägs vidare vara mindre än för varje alternativ maktfördelning. Ett sådant synsätt kan utgå från värderingen att människor i allmänhet bör anses så förnuftiga att omdömen framkomna i en demokratisk process inte behöver modifieras av omdömen från experter oavsett om dessa omdömen avser fakta eller värderingar.

Platons synsätt på kunskap är ett exempel på en motsatt uppfattning. Han hävdade att de förnuftiga, det vill säga experter, bör styra samhället och att de oförnuftiga bör acceptera de förnuftigas beslut. Det oförnuftiga flertalet inser nämligen inte att vi inte helt kan lita på våra sinnesintryck. Därför är risken stor att vi begår misstag och råkar illa ut. Den risken är enligt Platon alltför stor för att vara samhälleligt acceptabel. De förnuftiga, å andra sidan, har genom utbildning uppnått en sådan kunskapsnivå att de kan undvika många av misstagen. Att inte utnyttja sådan expertis vore enligt Platon etiskt oacceptabelt.

Det etiska dilemmaet består i att de här refererade två synsätten på mänskligt förnuft båda har inslag av värderingar som vi i det offentliga samtalet tenderar att föra fram samtidigt utan hänsyn till att de är oförenliga. Vi förlitar oss på våra sinnesintryck och vill förbehålla oss rätten

att göra så. Skenet bedrar emellertid ibland och vi förleds då att begå misstag. Under förutsättning att expertkunskap fanns tillgänglig begär vi då i efterhand att vi i förväg skulle ha blivit korrigerade. Denna rimliga begäran är emellertid inte förenlig med den rätt som vi ville förbehålla oss.

Ifrågasatt utväg ur dilemmat

En traditionellt förespråkad utväg ur det nämnda etiska dilemmat är att skilja mellan mål och medel och överlåta beslut om de senare till experter, medan de förra blir föremål för demokratiska beslut. Ett problem med den föreslagna utvägen är att det kan vara svårt att skilja mellan mål och medel. Tanken att det alltid skulle vara möjligt att upprätthålla en tillräckligt tydlig gräns mellan tjänstemännens beredande av beslutsunderlag eller genomförande av beslutade åtgärder å ena sidan och de kommunala politikernas beslutande å den andra sidan, har ifrågasatts.

Kontroversiell strävan efter goda beslutsunderlag

Förhållningssätt till rationalitet och huruvida det är ändamålsenligt att eftersträva goda beslutsunderlag är även av central betydelse för synen på utnyttjande av expertis i en demokrati. En kontroversiell uppfattning går ut på att det är naivt att säga sig sträva efter goda beslutsunderlag. Ett argument för den åsikten är att vad som utgör goda beslutsunderlag inte går att objektivt avgöras. I det offentliga samtalet har under senare decennier olika former av relativism fått en framträdande plats. Vid första påseende kan en relativistisk inställning synas vara ett uttryck för ett värdesättande av folkstyre på bekostnad av respekten för expertis. Förhållandet är emellertid mer problematiskt. Den aktuella relativismen försvagar argumenten för att i demokratisk anda föra samtal, söka övertyga varandra, bli överens om kvarstående oenigheter samt med hjälp av omröstning bli överens om hur oenigheterna skall hanteras och därefter gemensamt ta ansvar för fattade beslut. I stället finns det en risk att relativismen tas till utgångspunkt för att låta kampen mellan företrädare för olika uppfattningar avgöras på andra grunder än respekten för folkstyre eller respekten för kunskap. Detta är ett problem även för den kommunala demokratin.

Det finns anledning att återkomma till problematiken om vad som kännetecknar goda beslutsunderlag när argumentation om behovet av externrevision analyseras närmare i avsnitt 9.1 nedan. Redan i detta

sammanhang bör emellertid följande noteras. Vid mitten av 1900-talet framstod beslutsmiljöerna i offentlig och privat sfär som tämligen olika. Beslutsmodeller i termer av rationalitet och okomplicerade optimeringsförsök nyttjades ofta i företagsekonomiska diskussioner och hävdades vara applicerbara på exempelvis aktiebolag. Som kontrast hävdades att beslutsfattande inom stat och kommun är mer komplicerat och rör frågor för vilka beslutsunderlag i form av, av revisor bekräftade, kvantifierade finansiella redovisningsdata är mindre relevant. Senare tids utveckling har emellertid radikalt minskat den skillnaden. Politiska beslutande församlingar är alltmer obenägna att fatta bindande konkreta beslut i policyfrågor. Bolagsstyrelser, å andra sidan, ägnar sig alltmer åt att fatta konkreta beslut baserade på affärsidéer i vars formulering ingår uttryck som "företagets aktiva bidrag till ökad livskvalitet". I privata såväl som statliga storföretags styrelser diskuteras allt oftare frågor som tidigare var förbehållna politiska församlingar. Beslutssituationernas struktur har sålunda förändrats och därmed också frågan om vad som utgör goda beslutsunderlag. Frågor kring relativism och objektivitet blir alltmer centrala i båda beslutsmiljöerna som därigenom blivit mer likartade. En slutsats av detta är att förutsättningarna vid strävan efter goda beslutsunderlag inte längre uppvisar väsentliga skillnader i dessa avseenden mellan offentlig och privat sfär. Alltså försvaras motiv för att det för kommunalt beslutsfattande skulle göras undantag från generella idéer om krav på redovisning och granskning för att uppnå goda beslutsunderlag.

Ifrågasatta kommunala åtaganden

Avvägningen mellan folkstyre och expertstyre kan även praktiskt belysas av ifrågasättandet av kommunala åtaganden, nya styrformer inom den kommunala sektorn och privatiseringsprocesser av olika slag. Generellt sett kan detta ses som ett ökat värdesättande av expertis på bekostnad av demokratiska värden.

I en artikel om demokrati i tidningen *Affärsvärlden* i mars 1999 togs ett antal frågor upp som inte fått tillräcklig uppmärksamhet. En av dem formulerades: "Finns det en motsättning mellan ekonomisk utveckling och en omfattande demokrati?" En annan formulering i artikeln var: "Vill fler människor verkligen ägna tid åt demokratiskt arbete eller föredrar vi egentligen rollen som servicekonsumenter och skattebetalare utan ansvar?" Sådana frågor bör lämpligen analyseras med hjälp av diskussionen om det etiska dilemma som utvecklats i detta avsnitt. Fried-

rich Hayek formulerade sig visserligen så, i sin Nobelföreläsning, att det är tur att politiker i så liten omfattning lyssnat på nationalekonomers rådgivning med tanke på deras vetenskaps status och brist på relevans och träffsäkerhet. Ändå är det en utbredd uppfattning att ett ökat utnyttjande av expertis av mer företagsekonomisk och teknisk inriktning skulle förbättra kommunernas ekonomiska utveckling. Samtidigt framförs farhågor för att en sådan inriktning skulle undergräva demokratin. Två viktiga och var för sig relativt oomstridda aktuella värderingar, nämligen vikten av en god kommunal ekonomi och vikten av att kommunens medlemmar får politiskt gehör för sina åsikter, ställs sålunda mot varandra i form av ett etiskt dilemma.

Slutsats

Sammantaget visar diskussionerna i avsnitt 7.2 att det finns skäl att uppmärksamma ett antal faktorer som förklarar det starka intresset av att bevara den förhärskande otydligheten i avvägningarna mellan folkstyrelse och expertstyrelse i kommunerna. Här har påvisats olika aspekter av ett etiskt dilemma som alla berör begreppsparet folkstyrelse och expertstyrelse i kommunala sammanhang. Villigheten att ta ställning i detta dilemma synes vara starkt begränsad under nuvarande omständigheter. Om motiven för regelverket utgörs av parvis motstridiga idéer i de nämnda aspekterna av det etiska dilemman, blir det begripligt att regelverket är vagt och otydligt just i den utsträckning man ej tagit ställning i dessa dilemman.

7.3. Förändrade förutsättningar

I avsnitt 7.1 och 7.2 tillämpades en metod för att analysera sådana successivt giltiga premisser som om de hade återopats hade fått införandet av regelverket att framstå som rationellt.

En slutsats var att ett antal motiv som tidigare har kunnat återopas för den gällande kommunala ordningen nu blivit ohållbara. Ett antal avgörande förutsättningar har förändrats. En annan slutsats var att regelverkets otydlighet hänger samman med ovilligheten att ta ställning i det etiska dilemman mellan folkstyrelse och expertstyrelse.

Det föreligger alltså två behov. Den aktuella orealistiska bilden av den kommunala verksamheten måste korrigeras. Vidare måste man ta ställning i de etiska dilemman som rör utnyttjande av expertis i den demokratiska processen.

8. Missförstånd

Såväl regelverk som praxis förefaller i viktiga avseenden bygga på missförstånd. Detta gäller både den kommunala styrningen och revisorsrollen. Ett antal missförstånd i det offentliga samtalet skall därför nu uppmärksammas och analyseras. Utöver debattinlägg diskuteras även aktuell utrednings, propositions och utskottsbetänkandes otillräcklighet.

8.1. Brister i aktuell utredning och proposition

I utredningsbetänkandet *Den kommunala revisionen – ett demokratiskt kontrollinstrument* (SOU 1998:71) återfinns ett missförstånd avseende god revisionssed. Däri hävdas att god revisionssed har olika innebörd i olika kommuner. Så kan emellertid inte vara fallet. Däremot skulle det kunna vara fullt möjligt att granskningsinsatser, med hänvisning till starkt varierande risk för väsentliga fel, uppvisar stora variationer, helt i enlighet med god revisionssed. Vidare är det fullt möjligt att granskningsinsatser uppvisar stora variationer, trots likartad risk för väsentliga fel, beroende på felaktiga tolkningar av god revisionssed.

Vidare hävdas i kommunrevisionsutredningen "... att en välfungerande kommun kan ha lägre kostnader för revisionen än en kommun av motsvarande storlek men med en revision som fungerar sämre". Det är rimligt att förmoda att risken för väsentliga fel är större i en sämre fungerande kommun, för vilken det således enligt god revisionssed skulle åtgå större granskningsinsatser. Det är också rimligt att förmoda att det, allt annat lika, åtgår större granskningsinsatser för mindre kompetenta revisorer. Att se en kommun med en revision som fungerar sämre som en kontrast till en välfungerande kommun tyder emellertid på den allvarliga missuppfattningen att yrkesmässiga oberoende revisorers åtgärder utgör inslag i förvaltningen. En alternativ tolkning är att utredningen inte ser kommuner vara i behov av revision och att beteckningen förtroendevald revisor i kommun sålunda är missvisande. Det skulle snarare motsvara en parlamentarisk övervakning.

Utredningen innehåller vidare det märkliga förslaget att den så kallade initiativrätten skulle utvidgas så att de förtroendevalda revisorerna skulle få rätt att på eget initiativ väcka ärenden som rör granskningen i fullmäktige och nämnder. Eftersom förslaget handlar om en förändring framträder bilden av revisorer som hittills varit begränsade i sin rätt att ställa frågor och ge rekommendationer. Det bakomliggande synsätt som möjliggör ett sådant förslag står i skarp kontrast till en korrekt bild av revisorsrollen. Yrkesmässiga oberoende revisorer, det vill säga externrevisorer, har nämligen en självklar rätt att ställa frågor och avrapportera som inte får begränsas av en uppdragsgivares godtycke utan endast genom generella regler om sekretess med mera. Att en revisors frågor skall besvaras följer av definitionen av revisorsrollen och av att ett uppdrag givits. Revisorns rekommendationer behöver däremot inte följas. Åsikten att en revisors rekommendation om regelföljsamhet bör åtyldas bygger på det vanliga missförståndet att den granskade har lyd-nadsplikt mot revisorn i stället för mot den som givit regeln.

Begreppet "revisionsansvar", diskuteras även av utredningen på ett missledande sätt. Granskningsobjektet för yrkesmässig oberoende revision är en organisation i dess helhet, och avrapporteringen av revisionen sker till dess huvudman, till dess ledning och i tillämpliga delar till allmänheten. Enskilda individer är således inte föremål för externrevision. Ansvar för att åtgärder vidtas med anledning av avgiven revisionsberättelse eller revisionsrapport åvilar i en kommun i princip dess fullmäktige, styrelse eller övriga nämnder. Påföljder vid uppdragade fel och brister kan, mot bakgrund av revisionsberättelse eller rapport, riktas, dock inte av revisorer, mot ansvariga politiker främst i en politisk dechargeprocedur och mot tjänstemän enligt gällande lagar och avtal.

Även begreppet "laglighetsprövning" diskuteras av utredningen på ett missledande sätt. Att det skulle kunna föreligga någon konkurrens mellan domstolar och externrevisorer bygger på en felaktig uppfattning av revisorsrollen. Huruvida en viss beslutad förvaltningsåtgärd är laglig kan granskas av många aktörer. En beredande instans kan granska laglighet och därefter ge beslutsfattaren en rekommendation. En rättsvårdande instans kan granska lagligheten och därefter ge sin bedömning i form av dom med beslut om eventuell påföljd för beslutsfattaren. En externrevisor kan granska laglighet och därefter lämna över resultatet av sin granskning till sin uppdragsgivare, som i normalfallet är huvudmannen för den granskade hos vilken den berörda beslutsfattaren är verksam. En externrevisors granskning konkurrerar sålunda inte med

och får inte ses som en ersättning för rättsvårdande myndigheters granskning. Den får heller inte ersätta den granskades egen granskning inom ramen för beslutets beredning. Den granskades ansvar för att beslutade åtgärder är lagliga kan nämligen inte sägas minska med åberopande av förekomsten av högkvalitativ revision.

Utredningens resonemang om den så kallade kommunala självstyrelsen ger också anledning att uppmärksamma ytterligare missförstånd angående revisorsrollen. Frågan utvecklas i avsnitt 9.1 nedan.

I utredningens inledande avsnitt om gällande rätt används formuleringen "kommunens revisor och bolagets revisor", vilket kan leda till missförstånd. Om revision enligt aktiebolagslagen, vad avser helägda kommunala bolag, anförs vidare i utredningen: "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." Det bör noteras att det i kommunallagen anges att fullmäktige, om vården av en kommunal angelägenhet överlämnats till ett helägt aktiebolag, skall utse samtliga styrelseledamöter och minst en revisor. Dessa formuleringar ger intryck av att fullmäktige inte skulle kunna utgöra bolagsstämman i ett helägt bolag. De ger vidare intrycket att en revisor som på fullmäktiges uppdrag granskar bland annat kommunstyrelsen skulle vara kommunens revisor i någon mer genuin mening än en revisor som på fullmäktiges uppdrag granskar bland annat ett helägt bolags styrelse. Dessa missförstånd är allvarliga, eftersom de ger ytterligare näring åt missuppfattningen att fullmäktige genom att stifta ett bolag för att fullgöra ett kommunalt åtagande skulle kunna avhända sig eller minska sitt ansvar för ett sådant åtagande.

Även propositionen *En stärkt kommunal revision* (1998/99:66) är ett uttryck för missförstånd i flera viktiga avseenden. I propositionens inledande avsnitt om allmänna utgångspunkter anförs: "De förtroendevalda revisorerna har inte något omedelbart ansvar för den interna kontrollen utan skall granska att sådan finns och att den är ändamålsenlig och tillräcklig." Den här citerade propositionstexten, som även återfinns i utredningen, rymmer ett felaktigt referat därigenom att kommunallagen varken i sin tidigare eller föreslagna lydelse stadgar att revisorerna "... skall granska att ...", utan att revisorerna skall "... pröva om ...". Även om det misstaget skulle ha rättats till kvarstår emellertid det allvarliga missförståndet att revisorerna visserligen inte har något, som det uttrycks, "omedelbart ansvar" för den interna kontrollen men ändå

medverkar till att nämndernas ansvar för den interna kontrollen inte är odelat. Genom att detta missförstånd kommit till uttryck i propositionen kan den föreslagna lydelsen i lagens 6 kapitel, 7§, "Nämnderna skall ... också se till att den interna kontrollen är tillräcklig ...", inte skapa en tydlig ansvarsfördelning mellan revisorerna och den granskade. Med tanke på förarbetenas betydelse vid tolkning enligt svensk rättstradition behövs det ett korrigerande förtydligande.

Ett annat område som präglats av missförstånd och behandlats i såväl utredning som motion och proposition gäller jäv för förtroendevalda revisorer. Som exemplifiering skall här analyseras två avsnitt i propositionen, vilka båda ger ytterligare fog för tolkningen att vad som avses snarare är parlamentariska övervakare än revisorer. I propositionens avsnitt om jäv anför följande: "Beslut kommer även att fattas (av fullmäktige) löpande i de ärenden som revisorerna initierar med stöd av den av regeringen föreslagna initiativrätten. För att bibehålla och stärka allmänhetens förtroende för revisorernas objektivitet i verksamheten bör det därför införas en uttrycklig jävsbestämmelse för de förtroendevalda revisorerna." Vidare anför i avsnittet om initiativrätt följande: "Initiativrätten skall vara ett instrument för revisorerna att snabbt kunna väcka ärenden i fullmäktige ... även sådana ärenden som skall avgöras av fullmäktige och där revisorerna dessutom lämnat förslag till beslut." Det bör särskilt observeras att det i det förstnämnda citatet talas om revisorernas objektivitet i verksamheten. Det talas inte om revisorernas objektivitet vid deras *granskning av verksamheten* utan om revisorernas objektivitet *i verksamheten*. Vad som åsyftas är den kommunala verksamheten, vilken förvisso är relevant att delta i för en parlamentarisk övervakare. En revisors verksamhet, som förvisso bör präglas av objektivitet, utgörs å andra sidan av granskning, avrapportering och rådgivning.

I propositionen anför dessutom: "Med de föreslagna bestämmelserna kan således jävssituationer också komma att förekomma i revisionsberättelsen. Det kan leda till att fullmäktiges beslut om revisionsberättelsen upphävs om det överklagas." Det bör observeras att en förtroendevald revisor sålunda kan tänkas ha agerat helt korrekt och ändamålsenligt under hela processen fram till avgivande av revisionsberättelse, men att han just då avstår från att delta på grund av jäv. För en yrkesmässig oberoende externrevisor är situationen helt annorlunda. En externrevisor som är jävig vad avser avgivande av revisionsberättelse skall avstå från uppdraget. För fullgörandet av ett revisionsuppdrag

är avgivandet av revisionsberättelse det centrala. Det omfattande granskningsarbetet utgör endast en förberedelse för berättelsens avgivande och rådgivningen är en biprodukt.

8.2. Otydlighet i konstitutionsutskottets betänkande

Principiellt sett är det en viktig uppgift för konstitutionsutskottet att analysera propositioner och motioner från konstitutionell synpunkt. Det hade varit särskilt angeläget att utskottet självständigt närmare hade analyserat den aktuella propositionen om en modifierad kommunal revision i det perspektivet. Det är synnerligen anmärkningsvärt att så inte har skett när det gäller propositionens avsnitt som berör frågan om behovet av en yrkesmässig oberoende kommunal revision.

Konstitutionsutskottets betänkande, *En stärkt kommunal revision* (KU 30), undanröjer inte den otydlighet som skapades redan genom propositionens redigering. Remissinstansers kritik av att den förtroendevalda revisionen inte uppfyller krav på oberoende diskuteras under en huvudrubrik formulerad i termer av särskilda kompetenskrav, vilket snarare för tanken till diskussion om certifieringskrav. Vidare diskuteras den nämnda kritiken under en delrubrik formulerad i termer av yrkesmässig revision snarare än oberoende revision. Detta sker trots att huvudrubriken på nästföljande avsnitt av propositionen är just revisorernas oberoende. En risk med att rubrikerna givits så missledande formuleringar är att oberoendet diskuteras på ett felaktigt sätt.

Beträffande en eventuell ”yrkesmässigt oberoende revision som komplement” sägs i propositionen att ”regeringen kan se att det ur revisionssynpunkt finns fördelar med en sådan ordning”. Konstitutionsutskottet redovisar inte ens ett försök att göra detta påstående begripligt. Vid referat och analys av det stycke i vilket nyss nämnda citat ingår väljer utskottet i stället att, med hänvisning till regeringsformen, notera regeringens tolkning att det är de förtroendevalda som ansvarar för den kommunala verksamheten och att utomstående inte kan ansvara för den. Vad det sistnämnda, det vill säga ”att utomstående inte kan ansvara för den”, har för argumentativ anknytning till frågan om oberoende revisorer lämnas höljt i dunkel.

Otydligheten i konstitutionsutskottets betänkande kan även belysas med följande analys. Påståendet att utomstående inte kan ansvara för den kommunala verksamheten är i sig begripligt och föga kontroversiellt. En konsekvens är att yrkesmässiga oberoende revisorer, det vill

säga externrevisorer, inte kan ansvara för den kommunala verksamheten. I den av utskottet analyserade propositionen sägs att införande av oberoende kommunal revision skulle innebära "en mycket stor förändring av det ansvarssystem som gäller i dag." En tolkning av texten är att den åsyftade förändringen skulle utgöras av en överföring av ansvar till utomstående och speciellt till de utomstående externrevisorerna. En förutsättning för att den tolkningen skall vara rimlig är att det ansvar för verksamheten som nuvarande revisorer har skulle överföras till nya, externa, revisorer. Detta skulle förutsätta att de förtroendevalda revisorerna faktiskt i dagsläget har ett helt eller delat ansvar för verksamheten, vilket ånyo stöder hypotesen att de inte är revisorer i begreppets principiella mening utan snarare liknar de nämnda parlamentariska övervakarna. Konstitutionsutskottet har avstått från att ta ställning i dessa avgörande tolkningsfrågor.

8.3. Förvirrad aktuell debatt

Även den aktuella allmänna debatten om kommunal redovisning och revision innehåller många missförstånd. I debatten som följde efter påståenden att dåvarande finansborgarrådet i Stockholm skulle ha missbrukat sin ställning, i samband med representation, framfördes ett förslag som tyder på missförstånd. I förslaget betonades vikten av att de kommunala revisorerna snabbt gjorde en genomgång av verifikationerna och presenterade en redovisning av representationskostnaderna. En tanke synes ha varit att revisorerna, genom att lägga fram en redovisning som inte kunde betvivlas, skulle bidra till att återställa förtroendet för kommunen. På det sättet skulle det emellertid kunna uppfattas som att revisorerna tog över en del av den redovisningsskyldighet som åvilar kommunstyrelsen. Den missriktade välvilligheten från revisorernas sida skulle därför mycket väl kunna medverka till ett minskat förtroende. Ett kvarstående intryck av de olika inläggen i den debatten är att det råder förvirring om skyldigheten att redovisa och rättigheten och skyldigheten att granska i den kommunala sfären.

Senare tids debatt om det kommunala så kallade revisionsansvaret ger underlag för ytterligare diskussion av hur granskningsobjektet avgränsas. Ett argument som framförts går ut på att en utvidgning av kretsen av revisionsansvariga skulle minska politikernas ansvar. Exempelvis har Agne Gustafsson 1997 i ett inlägg i *Svenska Dagbladet* hävdad: "JK:s propå om att de kommunala revisorerna även skulle få fram-

föra anmärkningar mot ledande tjänstemän och inte som nu bara mot de förtroendevalda vore inte heller bra. Det skulle medföra en uttunning av de politiska representanternas ansvar och försvåra väljarnas ansvarsutkrävande.” Citatet belyser två viktiga missförstånd. Det första, som berördes i avsnitt 6.2 ovan, innebär att en delegering av befogenheter skulle medföra en minskning av eget ansvar. Så är emellertid inte fallet. Någon som fått, och accepterat, ett visst ansvar kan nämligen inte genom egna åtgärder själv minska detta. Däremot kan denne, genom att öka sin regressrätt gentemot annan, minska effekterna därav. Det andra missförståndet innebär att en anmärkning från en revisor uppfattas som en styrimpuls riktad mot någon befattningshavare inom den granskade organisationen, en styrimpuls som sålunda skulle kunna konkurrera med styrimpulser från den granskade organisationens ledning. Så är emellertid inte heller fallet. Om en revisor skulle försöka styra den granskade skulle han nämligen därigenom förlora sin möjlighet att upprätthålla revisorsrollen på grund av dess krav på oberoende.

Den felaktiga slutledning som är implicit i det nämnda debattinlägget skulle bli begriplig om man, till att börja med, tolkade regelverket för styrning av kommunal verksamhet så att en korrigerande styrimpuls riktad mot en ansvarig tjänsteman bör komma från endast ett håll, vilket parentetiskt sagt är en rimlig inställning. Regelverket skulle då, vidare, behöva ges den tolkningen att de som kan ge sådana styrimpulser är såväl revisorerna som ledamöter av fullmäktige. Sålunda blir den delen av debatten begriplig endast om revisorerna förutsätts kunna delta i styrningen. Således handlar det här inte om revisorer utan om sådana representanter för en huvudman som visar ett särskilt intresse för granskning, vilket ånyo för tanken till parlamentariska övervakare.

Revisorernas avrapportering efter granskningen av Stockholm läns landstings bokslut 1998 blev föremål för en livlig debatt. I sin avrapportering skrev revisorerna att ”sjukhusstyrelsens uppföljnings- och styrprocess framstår som otydlig och under hösten alltför passiv särskilt i sitt förhållande gentemot Karolinska sjukhuset”. Stycket är enligt uppgift det enda som skiljer sig från skrivningarna i rapporten om hälso- och sjukvårdsnämnden, och som gör att sjukhusstyrelsen får ett sämre betyg. I debatten frågade ordföranden varför sjukhusstyrelsen fick ett sämre omdöme än både landstingsstyrelsen och hälso- och sjukvårdsnämnden. En av de förtroendevalda revisorerna svarade att revisorerna ställde större krav och förhoppningar på en professionell styrelse och därav följde det sämre betyget. Detta referat påvisar ett

missförstånd avseende revisorsrollen eller, alternativt, att de som benämns revisorer här agerar som övriga politiker för vilka den nämnda skillnaden i förhoppningar och krav framstår som relevant. Det synsätet står i tydlig kontrast till vad som skall anses relevant inför avgivande av ett objektivt revisionellt uttalande om kvaliteten hos en granskad uppföljnings- och styrprocess. Debatten fortsatte med att den tidigare politiska majoriteten presenterade ett uttalande angående revisionen avseende 1998. I uttalandet skrivs: "Revisorerna har inte haft några löpande kontakter inför 1998 års revision med den avgående landstingsledningen förrän sex dagar före slutsammanträdet. Vi finner detta anmärkningsvärt och ifrågasätter därför starkt det arbetssätt som råder mellan revisionen och landstingsledningen." Även detta citat kan ses som en missuppfattning av revisorsrollen. Den rollen innefattar nämligen en rätt att ensidigt bestämma formerna för informationsutbyte med den granskade. Alternativt kan citatet ses som en indikation på att de som benämns revisorer här förväntas interagera på ett sätt som är sedvanligt mellan politiker.

Även den aktuella debatten om friskolor präglas av missförstånd av kommunal styrning. Av en artikel i *Svenska Dagbladet* 1999 framgick att "en grupp på stadsledningskontoret (Stockholms) har tillsatts och ska inom kort presentera ett förslag till villkor för kommunala skolor som vill byta huvudman och bli friskolor". En av kommunens jurister anförde: "Sannolikt föreligger inga hinder, men vi måste göra en bedömning i varje enskilt fall." En av kommunpolitikerna kommenterade: "Vi kommer att hjälpa de kommunala skolor som vill knoppa av under förutsättning att de har stöd av en huvuddel av lärare och föräldrar". I det diskuterade konkreta exemplet hade enligt uppgift rektorn bildat ett aktiebolag och därefter ansökt om att få driva den aktuella skolan som friskola. Det bisarra intryck denna tidningsartikel ger är att det handlar om två självständiga likaberättigade aktörer, det vill säga en skola och en kommun, som överväger om de skall minska eller öka sitt frivilliga samarbete. Med andra ord påminner det om missförståndet att ett dotterbolag kan välja att lämna en koncern. För att ge rimliga förutsättningar för debatten borde deltagande politiker och experter diskutera i vilken utsträckning det bör vara ett kommunalt åtagande att barn får likartad skolutbildning. Därefter kan följdfrågor om eventuellt förändrad styrning och revision väckas.

9. Diskussion och förslag

9.1. Diskussion

I kapitel 3 gavs några internationella jämförelser. Därefter skisserades i kapitel 4 vad som principiellt bör gälla för redovisning och revision. I kapitel 5 analyserades kommunal redovisning och revision och dess problem. I kapitel 6 jämfördes en tänkt ideal revision med aktuell kommunal revision och påvisades brister. I kapitel 7 gjordes ett försök att göra det begripligt varför den aktuella situationen har blivit som den är. I kapitel 8 klarades några centrala missförstånd ut. Med denna bakgrund är det nu ändamålsenligt att pröva för- och nackdelar hos olika tänkbara lösningar på de problem som identifierats i denna studie.

Tankegången i resten av detta avsnitt utvecklas på följande sätt. Inledningsvis behandlas frågan om behovet av yrkesmässig oberoende revision, det vill säga externrevision, först generellt och därefter speciellt vad avser den kommunala sfären. Blicken vänds sedan mot de kommunala revisionskontorens respektive de privata revisionsbyråernas tänkbara insatser, och därmed förknippade risker diskuteras. Därefter analyseras risken med att revision generellt utvecklas till att bli en bland flera sorters sålda tjänster inom ramen för *assurance service*. I den centrala delen av avsnittet diskuteras idén om ett fristående beställande organ för att uppfylla behovet av yrkesmässig oberoende revision och samtidigt hantera riskerna som analyseras i detta avsnitt samt de risker som belysts i kapitel 6.

Behovet av yrkesmässig oberoende revision

Frågan om kommuner behöver en yrkesmässig oberoende revision, det vill säga externrevision, skall nu närmare analyseras. Det bör observeras att frågan om värdet av att politiker med särskilt intresse för granskning, utan krav på eget revisionellt yrkeskunnande eller oberoende, ägnar sig åt parlamentarisk övervakning här tillfälligt läggs åt sidan. Den frågan återkommer nedan i detta avsnitt.

Begreppet ”yrkesmässig” åsyftar i detta sammanhang att de ifråga-

kommande revisorerna utövar revision såsom yrke antingen vid ett kommunalt revisionskontor eller vid en privat revisionsbyrå. Begreppen "extern" och "oberoende" åsyftar i detta sammanhang att behovet av revision uppfylls av revisorer som inte är ledamöter av fullmäktige, det vill säga av den aktuella uppdragsgivaren, och som inte heller i egenskap av anställda, i egenskap av förtroendevalda eller på annat sätt är direkt eller indirekt involverade i de styrelser eller övriga nämnder som det ingår i uppdraget att granska.

Om behovet av externrevision, generellt sett, kan följande anföras. De som förvaltar andras resurser, oavsett om det gäller stat, kommun, aktiebolag eller ekonomisk förening, har anledning att värna om sin trovärdighet. Sannolikheten för att de som förväntas bidra med erforderliga resurser, oavsett om det sker frivilligt eller med tvång, faktiskt gör det är större om dessa har förtroende för dem som skall svara för förvaltningen. Ett framgångsrikt sätt att bygga upp ett sådant förtroende innefattar att genomföra förvaltningen väl, att uppnå goda resultat, att offentligt redogöra för verksamheten, resursförbrukningen och resultatet samt att visa att denna redogörelse blivit bekräftad av oberoende professionella granskare. Ett oöverträffat sätt att göra det sistnämnda, som i vårt land utvecklats under det senaste seklet, är att anlita yrkesmässiga oberoende revisorer, det vill säga externrevisorer. Det är också viktigt att kunna visa att eventuell berättigad kritik från sådana granskare inte riskerar att döljas. För att uppnå detta är det av betydelse att anlitandet av externrevisorer görs obligatoriskt.

Generellt sett och i ett långsiktigt perspektiv finns det starka skäl för en aktör att försätta sig i en situation för vilken externrevision är obligatorisk. Enskilda företrädare för en aktör kan emellertid betrakta frågan ur ett annat perspektiv och, speciellt, mer kortsiktigt. Exempelvis kan en ledamot av en styrelse för ett aktiebolag för tiden fram till nästa nyemission eller en ledamot av en kommunstyrelse för tiden fram till nästa val betrakta situationen från en annan synpunkt. I ett sådant kortsiktigt perspektiv är det inte självklart att se ett behov av förtroendeskapande åtgärder för att få tillgång till resurser och rätten att förvalta dem. Behovet av obligatorisk externrevision kan därvid för dessa ledamöter framstå mindre klart.

Från den granskades, till exempel en föreningsstyrelses, synpunkt kan behovet av externrevision framstå som mer eller mindre klart. Betrakta som en illustration en styrelse som genomför en djärv serie transaktioner med föreningens bästa som mål. Ibland kan det därvid kort-

siktigt framstå som mycket klokt att inte oroa medlemmarna med delresultat utan vänta med en fullständig avrapportering till en tidpunkt när transaktionerna är avslutade. Styrelsen kan därvid önska att tillfälligt utnyttja sitt tolkningsutrymme avseende redovisningsreglerna utan att besväras av externa revisorer. Den granskade styrelsen kan i den exemplifierade situationen ha ett starkt behov av externrevisorers bekräftelse när det goda slutresultatet redovisats men helst vilja slippa revision avseende missvisande eller utebliven rapportering av delresultat.

Även från en uppdragsgivares, till exempel en bolagsstämmas, synpunkt kan behovet av externrevision framstå som mer eller mindre klart. Betrakta som en illustration en aktiebolagskoncern. En generell iakttagelse, oavsett om det gäller statlig, kommunal eller privat miljö, är att revisionell kritik mot en styrelse på längre avstånd, exempelvis i ett dotterdotterbolag, från den stämma till vilken kritiken framförs uppfattas mer sakligt och som mer intressant. När kritiken i stället gäller den av stämman själv utsedda styrelsen ter sig saken annorlunda. Kritiken kan då uppfattas som indirekt även riktad mot stämman, det vill säga revisornas uppdragsgivare, för dess omdömeslösa val av styrelseledamöter. Den förstnämnda kritiken, å andra sidan, kan uppfattas som mer värdefull och leda till skärpta koncerninstruktioner. En uppdragsgivares bedömning av behovet av externrevision kan så att säga variera med avståndet.

Sett från en extern bidragsgivares synpunkt kan det i princip finnas anledning att överväga om han skall kräva avtalsreglerad rätt till egen revision hos mottagaren. En modell som förekommer går ut på att rapportering som är bekräftad av revisor krävs innan ytterligare bidrag lämnas. Om externrevision hos bidragsmottagaren är obligatorisk och av hög kvalitet minskar emellertid det behovet.

Om behovet av kommunal externrevision, speciellt, kan följande anföras.

Om det alltså finns starka objektiva skäl för obligatorisk externrevision av den som förvaltar andras resurser, bör frågan ställas om de som förvaltar kommunala resurser utgör undantag. Det är viktigt att förstå varför det inte räcker med internrevisorer, controllers eller parlamentarisk övervakning. Som framgick av avsnitt 4.3 ovan intar inga av dessa en extern granskaroll. Därför kan de varken ge kommunstyrelsen eller fullmäktige fördelen av att gentemot kommunens medlemmar kunna uppvisa en avrapportering som uppfattas som garanterat objektiv och opartisk. Vidare är den parlamentariska övervakningen inte yrkesmäs-

sig. Av båda dessa anledningar riskerar styrelsen och fullmäktige att utförd granskning inte bidrar till att återupprätta medlemmarnas förtroende.

Aktuella beslutade modifieringar av regelverket är otillräckliga för att återupprätta förtroendet. Det finns anledning att analysera utredningsförslaget och propositionen som ett misslyckat försök att kombinera idéer om parlamentarisk övervakning med idéer om yrkesmässig oberoende revision, det vill säga externrevision. I propositionen föreslogs att de yrkesmässiga revisorer som avses obligatoriskt biträda de förtroendevalda skall lämna sin avrapportering bifogad till de förtroendevaldas till fullmäktige. Därmed skulle kravet på yrkesmässighet vara tillgodosett. Vad som återstår att uppfylla är dock kravet att yrkesrevisorernas avrapportering lämnas självständigt under revisorsansvar. Dessutom är det fortfarande oklart vems bedömning som blir giltig vid tolkning av stadgandet att yrkesmässigt biträde är obligatoriskt i den omfattning som behövs. Därför är det osäkert om kravet på yrkesmässighet kommer att vara uppfyllt.

De i avsnitt 5.3 nämnda föreslagna jävsbestämmelserna, som diskuterades i avsnitt 8.2, kan visserligen sägas stärka förtroendet för den parlamentariska övervakningen, och därigenom för fullmäktige som den är en del av, men detta är irrelevant för frågan om ett behov av externrevision av kommunala styrelser och övriga nämnder. Därvid handlar det nämligen om förtroendet för de granskade, det vill säga styrelse och nämnder, och inte i första hand för fullmäktige.

Emellertid ger även behovet av att stärka kommunmedlemmarnas förtroende för fullmäktige argument för obligatorisk externrevision. En maktförskjutning skulle visserligen teoretiskt kunna hävdas äga rum från fullmäktige till externrevisorerna, men anledningen att lita på externrevisorer är inte att man delar deras politiska övertygelse utan att de är objektiva i sin yrkesutövning och inte tar ställning politiskt. I stället utgör de ett komplement till en demokratisk kontroll.

Som framgick av avsnitt 8.2 formulerades regeringens uppfattning visserligen som att de förtroendevalda revisorernas ställning bör stärkas samt att de, med en välvillig tolkning, bör uppfylla "medborgarnas rättmätiga krav på oberoende" men att revisorer, även om de vore utomstående, måste ta en del av ansvaret för verksamheten. Att kräva ett mer långtgående oberoende, som att revisorer varken tar ansvar för eller deltar i verksamheten, skulle sålunda vara orättmätigt. Regeringens bedömning låg till grund för lagstiftningen genom riksdagens beslut. Att

medborgarnas rättmätiga krav på revisorernas oberoende därigenom faktiskt inte kommer att uppfyllas bör ses mot bakgrund av att propositionens dunkla och ohållbara argumentation inte förtydligades av konstitutionsutskottet.

För gränssnitten mellan kommunal förvaltning och kommunala bolag finns ett särskilt behov av externrevision, vilket analogivis framgår av revisionella erfarenheter vid granskningar i gränssnitten mellan statliga myndigheter och bolag. Det bör även betonas att det för nya kommunala samverkansformer finns ett särskilt behov av externrevision, eftersom återrapporteringen i de sammanhangen är särskilt viktig för att se om intentionerna med samverkan uppnåtts.

Slutsatsen av resonemanget i detta avsnitt är att det finns ett stort behov av kommunal externrevision.

Som en intressant jämförelse kan avslutningsvis nämnas att den franska statliga revisionsrättens president, Pierre Joxe, i sitt inledningsanförande vid ett styrelsesammanträde för EUROSAI, det vill säga organisationen för de europeiska statliga revisorerna, i februari 1999 i Prag sade: "Det finns tre modeller för statsrevision: den anglosaxiska med en Auditor General som leder verksamheten, den latinska med en domstolsliknande ställning med ett revisorskollegium samt den sovjetiska där politikerna reviderar sig själva. Den sovjetiska är numera avskaffad."

Risk för låg kvalitet hos revisionskontorens insatser

En kategori av revisorer som skulle kunna komma i fråga för att uppfylla det nämnda behovet av kommunal externrevision är de anställda vid de kommunala revisionskontoren. Därvid skall noteras att deras nuvarande normala organisatoriska inplacering inte garanterar ett tillräckligt oberoende. De som är anställda av en kommunstyrelse kan inte utföra oberoende granskning av samma styrelse. Även om det nämnda förhållandet skulle komma att ändras, måste deras yrkesmässiga kompetens analyseras vidare innan slutsatser dras om de kan ifrågakomma i detta avseende.

Det torde vara uppenbart att kompetensen varierar mycket hos de revisorer som är anställda vid olika kommunala revisionskontor. Utbildningsinsatser och certifiering kan därför behövas för att garantera kvaliteten i de utförda revisionsinsatserna.

Risk för låg kvalitet hos revisionsbyråernas insatser

En annan kategori av revisorer som också skulle kunna komma i fråga för att uppfylla det nämnda behovet av kommunal externrevision är de anställda vid de privata revisionsbyråerna. De är externa i förhållande till kommunerna och i den bemärkelsen oberoende. Sannolikheten för att revisorer från byråerna skulle komma att agera med tillräckligt oberoende i förhållande till de granskade måste emellertid analyseras vidare innan slutsatser dras om de kan bli aktuella i detta avseende.

I min bok *Den reviderade revisorsrollen – en oren berättelse* har jag redogjort för iakttagelser som grund för utomordentligt skarp kritik mot bland andra denna kategori av revisorer. Därvid kan nämnas slutsatsen att förtroendet för revisorerna är rubbat och att detta sammanhänger med att deras oberoende är alltför svagt. Vidare är revisorernas kompetens ibland otillräcklig. Problemet med att deras rådgivning ibland ger upphov till försvagat oberoende är ett exempel på bristande pedagogisk kompetens och tydlighet från revisorernas sida. Även upphandlingsförfarandet har visat sig innebära risker för alltför låg kvalitet i samband med låga anbud.

Assurance service

Ett kontroversiellt begrepp som är av central betydelse för revisorsrollen och som införts i diskussionen de allra senaste åren är *assurance service* (bilaga 1, not 1). Begreppet har av AICPA, det vill säga the American Institute of Certified Public Accountants, definierats så att därmed avses oberoende tjänster som förbättrar kvaliteten hos information eller dess kontext för beslutsfattare. Det är inte osannolikt att professionen utvecklas i den riktningen att vad den erbjuder är *assurance service*, och att externrevision ses som en speciell sådan tjänst. Viktigt att notera är kontrasten mellan det synsättet, det vill säga externrevision som en såld tjänst, och det traditionella synsättet, det vill säga externrevision utförd som ett uppdrag av en oberoende yrkesman som åtnjuter särskilt förtroende.

Om den nämnda tendensen fortsätter kommer revisionen sålunda att få fyra egenskaper som tydligt skiljer den från ideal revision. För det första skulle revisorn bli en leverantör av en tjänst till kunder, som enligt talesättet "alltid har rätt". Det skulle innebära att en uppdragsgivare, exempelvis kommunfullmäktige, skulle kunna avböja en obekväm rapport. För det andra skulle revisorn påta sig ett delat ansvar för kvaliteten hos information som han deltar i producerandet av tillsammans

med den han granskar, till exempel kommunstyrelsen. För det tredje skulle inte revisorns uppdragsgivare, till exempel kommunfullmäktige, få behålla en privilegierad ställning, utan reduceras till en bland många beslutsfattare som köper tjänster av revisorn. För det fjärde skulle inte ett revisionsuppdrag urskiljas som en reglerad, obligatorisk, företeelse avsedd att öka det allmänna förtroendet för den granskade eller uppdragsgivaren utan specifikt öka förtroendet för den för tillfället granskade uppgiften.

Vid utformningen av förslag att hantera bristerna enligt kapitel 6, genom att komplettera förtroendevald revision med yrkesmässig revision antingen från revisionskontor eller byråer, måste risken för den nämnda utvecklingen av professionen beaktas. Nedan diskuteras därför en modell med så kallad gemensam granskning.

Farhågan att revisorernas uppdragsgivare skulle mista sin privilegierade ställning understryker vikten av att belysa den svåra frågan om vem som bör ses som den kommunala revisionens uppdragsgivare. Som nämnts kan flera olika grupper urskiljas som skulle kunna ses som revisorernas uppdragsgivare. En risk med att se kommunens medlemmar var för sig som revisorernas uppdragsgivare är att endast de resursstarka av de välinformerade medlemmarna kommer till tals och får nytta av revisionen. En fortsatt utveckling i riktning mot *assurance service* skulle innebära betydande risker för att externrevisorerna från byråerna inte längre agerar för allmänintresset utan snävt med utgångspunkt från en enskild beställares tillfälliga önskemål om bekräftelse av ett urval av redovisningsdata.

En i detta sammanhang central värderingsfråga är även hur man ställer sig till kommunens resurssvaga medlemmar och deras behov av externrevision. En resursstark invånare som utvärderar sin kommuns verksamhet kan, metaforiskt uttryckt, ha goda möjligheter att rösta med fötterna. Det kan därvid framstå som mer rationellt att flytta till en välskött kommun med låg skatt än att verka för ansvarsutkrävande av de personer som leder verksamheten i hemmakommunen. Med en sådan utgångspunkt kan revisionella uttalanden om årsredovisningar användas som underlag inför flyttningsbeslut, medan revisorns uttalande om regelöverträdelse blir oanvändbart för den som bestämt sig för att flytta. Värt att uppmärksamma i detta sammanhang är att den resursstarka kan ha stora möjligheter att efterfråga omfattande revision av vad som ses som ett prospekt inför nästa års eventuella beredvillighet att betala skatt till kommunen, medan den resurssvaga som avser att

stanna kvar inte kan efterfråga utökad revision av eventuella regelöverträdelser. Frågan om vilka kunskapsbehov den kommunala revisionen bör tillfredsställa i ljuset av denna diskussion är av intresse.

I avsnitt 6.3 ovan påtalades även brister i redovisning såsom beslutsunderlag till exempel vid omprövning av kommuners innehav av bostadsbolag. Även om redovisningskraven skärps angående förpliktelser och övervärden, torde fullmäktige ha intresse av att redovisningen är sann men inte allsidig utan snarare att den kan utgöra ett argumentativt stöd för majoritetens beslutsförslag. Frågan om vem revisorer skall ge bekräftelser till bör analyseras i detta perspektiv. Detta ställer mycket höga krav på revisorernas oberoende och integritet och understryker behovet av externrevision i begreppets traditionella bemärkelse snarare än i termer av *assurance service*.

En aspekt av *assurance service* är särskilt intressant för den kommunala sfären med dess tradition av oklara revisorsroller. I förhållande till den beslutsfattare som beställer och avses använda dessa tjänster kan nämligen tjänsterna utföras såväl internt som externt. Sålunda utgör såväl internrevision som externrevision exempel på *assurance service*. Speciellt för den kommunala sfären är det emellertid av yttersta vikt att tydligt skilja mellan internrevision och externrevision med tanke på behovet av tydlig ansvarsfördelning vid hanteringen av kommunmedlemmarnas resurser.

En oroväckande aspekt av *assurance service* berör oberoendet. För närvarande är flera internationella försök att få gehör för en ny definition av begreppet "oberoende" aktuella. Exempelvis anför AICPA att det uppstått behov av en ny definition av oberoende som är anpassad till utvidgningen av revisorers arbetsområde till hela fältet för *assurance service*. Detta innebär en stor risk för urholkning av kravet på revisorers oberoende.

I direktiven till den svenska Revisionsbolagsutredningen (SOU 1999:43) ingick uppgiften "att analysera de problem och frågeställningar som finns när det gäller att säkerställa revisorernas oberoende" samt att överväga "vilka kompletterande regler och andra åtgärder som kan behövas för att begränsa riskerna för att förtroendet för revisorernas opartiskhet eller självständighet sätts i fara vid ...". Det bör noteras att utredningen i sin definition av revisionsverksamhet använder termen "ekonomisk information" i stället för "information" vid avgränsningen av revisorns granskningsobjekt. Därmed riskerar krav på oberoende att tillämpas på ett begrepp som är väsentligt snävare än *assurance service*.

Utredningen gör den mycket rimliga bedömningen att branschen nu utvecklas i riktning mot att i större utsträckning ägna sig åt rådgivning och annan verksamhet utanför det nämnda definierade området. Det är emellertid viktigt att också fokusera risker förknippade med granskning av annan information än ekonomisk i en snäv bemärkelse. Om kravet på oberoende endast drivs för granskning av ekonomisk information i snäv bemärkelse och inte syftar på hela området för *assurance service*, finns det en risk att ett nytt och annorlunda oberoendebegrepp får genomslag för hela granskningsområdet. Sannolikt kan externrevisorer i allmänhet komma att ägna sig åt *assurance service* tolkad som att förbättra kvaliteten hos information genom att i samband med granskning medverka till modifiering av informationen och därefter bekräfta dess slutliga version. Om utvecklingen i den riktningen går långt, det vill säga mot en urholkning av kravet på oberoende, blir skillnaden mot den nuvarande förtroendevalda kommunala revisionen liten i detta avseende.

I den internationella debatten diskuteras risker och möjligheter förknippade med *assurance service* livligt. Exempelvis har Anne Loft och Kim Klarskov Jeppesen framfört bedömningen att det finns en risk att oberoende externrevision kommer att upphöra. De har särskilt fokuserat frågor om skillnaden mellan hur oberoendet definieras för revision och för *assurance*. De har också pekat på sannolikheten för att de som har ansvar för att marknader fungerar inser att regelverket snart behöver ses över i ljuset av denna utveckling. Å andra sidan har exempelvis Fleming Ruud snarare betonat vikten av att uppmärksamma att de som utnyttjar resultatet av revision kan förväntas efterfråga nya tjänster i linje med *assurance service*. Han pekar på möjligheterna men även på att fördelningen av ansvar mellan revisorerna, uppdragsgivarna och de granskade kan komma att ändras. Även Michael Power har uppmärksammat och problematiserat den snabba utvidgningen av det område som anses granskningsbart för revisorer. Han förknippar detta med ett minskande förtroende och därmed ökande efterfrågan på *assurance service*.

Slutsatsen av resonemanget i detta avsnitt är att det finns anledning att uppmärksamma risker förknippade med *assurance service* i stället för traditionell revision från externrevisorers sida, men även möjligheter. Riskerna avser framför allt oberoendet, medan möjligheterna avser flexibilitet och att revisionens resultat kan ge större nytta. Liksom övriga sfärer kan den kommunala komma att starkt påverkas av denna aspekt av utvecklingen.

Ett fristående beställande organ

En tänkbar lösning på de problem som identifierats i föreliggande studie skulle kunna innefatta etablerandet av ett fristående organ som beställare av erforderlig kommunal externrevision. Det aktuella beställarorganet skall vara fristående från såväl de granskade som uppdragsgivarna, det vill säga i praktiken från såväl en kommuns nämnder som från dess fullmäktige. Beställarorganets styrelse utses av riksdagen. Ett permanent kortfattat reglemente för styrelsen fastställs av riksdagen, som dock ej löpande får ge direktiv till styrelsen. För att organet skall få en demokratisk legitimitet men inte få anledning att låta sina bedömningar påverkas av kortsiktiga politiska företeelser stadgas att styrelsens ledamöter utses för relativt långa perioder enligt ett rullande schema så att endast ett fåtal byts ut samtidigt. Finansieringen av beställarorganet skall ske genom uttag av avgifter från de granskade, det vill säga kommunerna.

Beställarorganets huvuduppgift består i att utse yrkesmässiga oberoende revisorer, det vill säga externrevisorer för kommunerna. Det skall genomföra upphandling av revision i syfte att därefter utse externrevisorer. Upphandlingen skall ske i konkurrens och riktas till såväl privata revisionsbyråer som kommunala revisionskontor. Revisionskontorens ställning ändras så att de lyder direkt under fullmäktige och inte under styrelsen. Beställarorganet skall tillse att utsedda revisorer följer god revisorssed. Det skall även kodifiera vad en tillämpning av god revisions-sed har för konsekvenser för kommunal externrevision. Organet skall tillse att utsedda revisorer följer dess kodifierade revisionssed. Med avseende på god revisionssed för kommunal externrevision och god revisorssed skall det därför genomföra kvalitetskontroll.

En ytterligare uppgift för beställarorganet är att utse en revisor i sådana bolag och stiftelser vari kommuner har ett direkt bestämmande inflytande. De aktuella bolagsrevisorerna blir, i de fall fullmäktige utsett revisor, medrevisorer. Det gäller emellertid inte i de fall fullmäktige i stället utsett lekmannarevisor.

En uppgift som däremot inte tillkommer beställarorganet utan respektive fullmäktige är att ge de utsedda kommunala revisorerna uppdrag att utföra revision, eventuellt utökad enligt fullmäktiges direktiv, inom ramen för god revisorssed och god revisionssed. Fullmäktige skall även vara den primära mottagaren av revisorernas avrapportering.

En uppgift som inte heller tillkommer beställarorganet är att medverka vid fullmäktiges utseende av parlamentariska övervakare, vars

roll i stor utsträckning liknar de nuvarande förtroendevalda revisorernas. Organet skall inte heller kodifiera god sed för dessa. Diskussionen återkommer nedan till dessa båda begränsningar.

Lagen om offentlig upphandling skall inte vara direkt tillämplig men åberopas i den mån riksdagen måste ta hänsyn till EU för att proceduren skall vara acceptabel.

Såväl beställarorganets ställning som dess uppgifter för tanken till ombudsmannainstitutet. Detta gäller särskilt, i ett juridiskt perspektiv, uppgiften att som fristående organ genomföra beställningar för annans räkning. I ett allmänt perspektiv gäller det att, liksom en ombudsman, beakta någon annans behov, det vill säga i detta fall behovet av kommunal externrevision, som annars skulle riskera att inte bli tillräckligt väl beaktat. Kommunmedlemmars eventuella klagomål på att de av beställarorganet utsedda revisorerna inte uppfyller medlemmarnas berättigade förväntningar på kommunal externrevision skall prövas av organet. Det skall därefter besluta om erforderliga åtgärder och, i förekommande fall vid behov, utse nya revisorer för att ersätta de försumliga.

Det tänkta organet kan slutligen sägas komma att beställa revision till en speciell modell för kommunal gemensam granskning, det vill säga till en granskning som är gemensam genom att insatser från externrevisorer och parlamentariska övervakare kombineras.

Det beskrivna fristående beställarorganet har både för- och nackdelar. En fördel på övergripande nivå med beställarorganet handlar om förtroendet. Eftersom förtroendet för politikernas och tjänstemännens sätt att styra och ta ansvar för kommunal verksamhet är rubbat, är det viktigt att finna sådana förslag som kan medverka till att återställa förtroendet. Det är därvid föga ändamålsenligt att peka på situationer där styrningen är så föredömlig att den borde inge förtroende. Intressantare är i stället de ovan refererade engelska erfarenheterna att införandet av ett fristående beställarorgan för revision medförde att en uttalad stark misstro vändes till vad som förefaller vara ett stort förtroende.

En speciell fördel med att organet beställer från såväl privata revisionsbyråer som kommunala revisionskontor är att det befrämjar konkurrens och kvalitet. En nackdel är att revisionskontoren, även efter en ändrad mer fristående ställning, ändå kan komma att uppfattas som mindre oberoende än byråerna.

En nackdel med att revision sker inom en modell för gemensam granskning är att det kan leda till missuppfattningen att de deltagande

skulle vara medrevisorer och tillhöra samma kategori, som är fallet vid gemensam revision i aktiebolagsmiljö, men inte i den här föreslagna modellen. För att undvika den risken bör modellen därför utformas så att den visserligen innefattar ett obligatoriskt informationsutbyte mellan de deltagande men att de rapporterar var för sig, fastän samtidigt. Sålunda avges dels en revisionsberättelse från de externa revisorerna, dels en rapport från de parlamentariska övervakarna. En avgörande fördel med en modell för gemensam granskning är att den minskar sådana risker för låg kvalitet hos revisionskontorens och revisionsbyråernas insatser som berördes ovan i detta avsnitt. Detta sker genom att yrkesrevisorerna såväl vid planeringen som inför avrapporteringen måste visa sina underlag för de parlamentariska övervakarna och vara beredda att besvara deras frågor. Det bör betonas att det inte handlar om samråd eller om att enighet måste uppnås. Att behöva motivera sina granskningsplaner och sin avrapportering inför andra engagerade granskare har emellertid generellt en kvalitetshöjande effekt.

En fördel med det övervägda beställarorganets ställning och uppgifter är att man kan bibehålla ett demokratiskt kontrollinstrument, men förtydliga det till att konstitueras av parlamentariska övervakare, samtidigt som externrevisorer utses på ett tillräckligt oberoende sätt. En nackdel med riksdagens medverkan till att kommunal externrevision kommer till stånd är risken att gränsen mellan statliga och kommunala åtaganden kan bli otydlig. Denna risk motverkas dock tillräckligt genom att riksdagen endast utser organets styrelseledamöter och fastställer dess reglemente. På grund av de betydande statliga bidragen till kommunerna borde riksdagen tillse att antingen staten själv granskade huruvida dessa medel användes och redovisades korrekt eller staten med fog kunde förlita sig på att kommunerna var föremål för externrevision av tillräcklig kvalitet. En nackdel med att staten själv skulle granska kommuner är, i likhet med ovanstående, en risk att det uppfattas som överprövning av kommunala beslut och därmed en otydlig gräns mellan statliga och kommunala åtaganden. En fördel med det fristående beställarorganet är att staten skulle kunna förlita sig på resultatet av en kommunal externrevision.

Att ett beställarorgan, i stället för alternativt kommunens medlemmar vid kommunalvalen, utser externrevisorer har såväl praktiska som principiella fördelar. Organet kan med omedelbar verkan föranstalta om nya revisorer om den professionella kvaliteten blir för låg utan att invänta en valdag. Organet torde också bättre kunna motstå frestelsen

att utse en revisor med en kortsiktigt populistisk framtoning eller med ett, professionellt sett, oacceptabelt lågprisalternativ.

Kommunmedlemmars benägenhet att efterfråga externrevision genom att låta kommunalskatten användas för det ändamålet torde vara begränsad. Detta är en aspekt av ett mer generellt fenomen. Jag har i min bok *Den reviderade revisorsrollen – en ören berättelse* utvecklat en analys av en bristande ekonomisk rationalitet därvidlag. I normala situationer ger aktörer ofta uttryck för bedömningen att behov av omfattande revisionella insatser av hög kvalitet inte föreligger. I situationer då missförhållanden uppdragats ger samma aktörer, å andra sidan, ofta uttryck för bedömningen att revisorerna borde ha gjort mer. En likartad företeelse är att aktörer ofta betonar behovet av revision av andras verksamhet men tonar ner behovet avseende den egna. Tillämpat på kommunal miljö illustreras detta av en önskan att andra kommuner är väl reviderade. Det behövs om man vill jämföra och bedöma om exempelvis deras skolor är effektivare och billigare, vilket kan vara värdefullt inför ett politiskt debattinlägg i hemmakommunen eller inför en övervägd flyttning till annan kommun. Det illustreras även av klagomål på alltför begränsade revisionella insatser sedan massmedia avslöjat någon så kallad affär i hemmakommunen. En fördel med det övervägda fristående beställarorganet är att det kan inta rollen av vad jag i min nämnda bok kallat "den generaliserade uppdragsgivaren" (bilaga 1, not 7), vilket garanterar en rimlig efterfrågan på kommunal externrevision av hög kvalitet.

Att låta den generaliserade uppdragsgivaren i form av ett fristående beställarorgan få en central uppgift i den kommunala sfären kunde sägas innebära en anomali i förhållande till börsföretagen, vilkas stämmor utser revisorer enligt aktiebolagslagen. Det är emellertid inte svårt att finna flera argument för en nyordning även i den sfären, såtillvida att någon åtog sig rollen att ansvara för att finna former för att tillse att tillräckligt högkvalitativ externrevision i tillräcklig utsträckning efterfrågades. Det faller utanför ramen för denna framställning att hävda någon uppfattning om det borde vara exempelvis FAR, staten, Aktiespararnas riksförbund eller börsen som borde inta den rollen.

En fördel med att beställarorganet även ansvarar för utveckling av god revisionssed är att för närvarande de sakkunniga biträdena som kommer från byråer synes tveka att ta den uppgiften, medan de förtroendevalda inte har tillräcklig professionell kompetens för detta.

Som stöd för idén att lagen om offentlig upphandling inte skulle vara

tillämplig kan en jämförelse göras med finansinspektionen, som inte anser den tillämplig med motiveringen att det handlar om förtroendeuppdrag. För undvikande av missförstånd bör sägas att därmed avses i det fallet uppdrag till yrkesmässiga revisorer.

En fördel med att låta beställarorganet utse en revisor i aktuella kommunala bolag är att även dennes uppfattade oberoende därigenom ökas. Även i övrigt finns fördelar med det övervägda beställarorganet. Det är ekonomiskt oberoende genom avgiftsfinansieringen baserad på självkostnad. Vidare garanterar det att revision utförs även för de som inte har råd att individuellt efterfråga *assurance service* som diskuterades ovan.

Sammantaget visar resonemanget ovan och de positiva engelska erfarenheterna berörda i kapitel 3 att det finns starka skäl för etablerandet av ett fristående beställarorgan för kommunal externrevision med egenskaper som anknyter till ombudsmannainstitutet.

Behovet av jämförbar redovisning

Förhållandet att en kommun är en obligatorisk association ger anledning att ställa mer långtgående krav på redovisningen, speciellt beträffande dess jämförbarhet. Det bör uppmärksammas att obligatoriet gäller även kommunala bolag i den meningen att en medlem av en kommun inte kan överväga att sälja aktier i bolaget som reaktion på missnöje med dess förvaltning. Så länge fullmäktiges majoritet vill att kommunen behåller bolaget är den missnöjde hänvisad till att plädера för förslag till förbättringar av bolagets förvaltning. För att kunna göra det behöver medlemmen redovisning som är jämförbar i flera avseenden.

Betrakta som en illustration en kommun som direkt eller indirekt driver skolor. Antag att en kommunmedlem noterat att kommunens utbildningsnämnd driver en gymnasieskola samt att kommunen äger ett aktiebolag som driver en annan gymnasieskola i form av en friskola. Antag vidare att grannkommunen har ett likadant arrangemang. För att den tänkta kommunmedlemmen skall få goda beslutsunderlag i en sådan situation erfordras att redovisningen avseende alla fyra skolorna kan jämföras. För att jämföra de båda av nämnder drivna skolorna räcker inte traditionella resultaträkningar, eftersom de inte drivs i traditionell konkurrens då monetär avkastning är en indikator på effektivitet. I stället erfordras redovisning av indikatorer på verksamhetsmässiga resultat i form av en resultatredovisning som inkluderar mått på

produktivitet, prestationer och effekter. Sådan resultatredovisning ingår i vad som krävs av statliga myndigheter, och kommunal verksamhet lämpar sig minst lika väl för sådan redovisning. För att jämföra hemmakommunens båda skolor erfordras en harmonisering av redovisningsreglerna för nämnd och bolag. Även i det fallet kan den statliga sektorn uppmärksammas. I flera fall har nämligen regler införts med krav på resultatredovisning som komplement till resultaträkningen för statliga bolag.

Behovet av jämförbar redovisning föreligger också för den aktuella debatten om de statliga besluten om utjämningsbidrag till kommuner i vissa situationer. För att få goda beslutsunderlag är det viktigt att kunna analysera vad en viss kommuns ekonomiska problem beror på. Därvid behövs information om vad ett visst kommunalt åtagande kostar, samt, för att i detta sammanhang göra den informationen meningsfull, information om vad motsvarande insatser kostar när de genomförs av andra kommuner. Utan möjlighet till sådana jämförelser går det inte att fastslå om problemen beror på dålig förvaltning av den aktuella kommunen eller på sämre förutsättningar. Att premiera en kommun för dålig förvaltning är inte ändamålsenligt. Att låta en kommun få stå för de ekonomiska konsekvenserna av en olämplig åtgärd den inte själv beslutat om är inte heller ändamålsenligt. För undvikande av detta krävs sålunda att olika kommuners redovisning är jämförbar.

Kommunal självstyrelse

Ett diskussionsämne som präglats av många missförstånd gäller begreppet "kommunal självstyrelse". Principen om kommunal självstyrelse framgår kortfattat av det följande, i form av ett referat av tolkningen i *Den kommunala självstyrelsen och lagen* av Ingvar Paulsson och Curt Riberdahl. I regeringsformen fastslås att den svenska folkstyrelsen bygger på fri åsiktsbildning och på allmän och lika rösträtt. Den förverkligas genom ett representativt och parlamentariskt statsskick och genom kommunal självstyrelse. Vad detta innebär mer konkret anges emellertid inte. Vidare fastslås att i riket finns primärkommuner och landstingskommuner samt att beslutanderätten i kommunerna utövas av valda församlingar. Detta innebär att det krävs grundlagsändring för att avskaffa kommunerna men att uppgiftsfördelningen mellan stat, kommun och landsting kan förändras genom vanlig lag. Regeringsformen innehåller även ett skydd för den kommunala beskattningsrätten. Den kommunala självstyrelsen torde förutsätta att kommunerna har någon

form av beskattningsmakt. Omfattningen av skyddet för den makten är dock oklar. Enligt regeringsformen bestäms vidare grunderna för ändringar i kommunindelningen samt grunderna för kommunernas organisation och verksamhetsformer och för den kommunala beskattningen i vanlig lag. I lag skall också anges kommunernas åligganden och befogenheter. Statsmakterna har sedan kommunsammanslagningarna, och senast i samband med 1991 års kommunallag, betonat vikten av att kommunerna bör ges en stor organisatorisk frihet. Trots detta verkar det från rent juridiska utgångspunkter finnas möjligheter för regeringen att med stöd av sin så kallade restkompetens detaljreglera den kommunala organisationen. Skyddet för att detta inte sker är, enligt Riberdahl och Paulsson, därför närmast politiskt och inte juridiskt.

I *Svenska Dagbladet* gjorde G. Rune Berggren 1999 ett klagörande inlägg i debatten om den kommunala självstyrelsen i förhållande till reglering av revision. Han anförde bland annat följande. Historiskt fick kommunerna sitt berättigande från staten, som delegerat rätt till självstyrelse till kommunerna. Det är staten som i lag anger hur långt den kommunala kompetensen sträcker sig. Staten har vidare ansvar för att den kommunala självstyrelsens princip inte kränker andra fundamentala principer. Både de allmänna kommunalvalen och besvärsrätten förutsätter att kommunmedlemmarna är välinformerade om förhållandena i kommunen och om de kommunala beslut som fattas. I fråga om information till kommunmedlemmarna om hur de kommunala skattemedlen har använts och hur de kommunala förtroendemännen allmänt har skött sina uppgifter gäller statliga regler för kommunal (redovisning och) revision. Det är som sagt statens ansvar att all offentlig verksamhet bedrivs så att bland annat rätten till objektiv information inte träds för när. Den kommunala självstyrelsens princip måste avvägas mot detta övergripande demokratiska krav. Det är en fundamental missuppfattning att tro att kommunal självstyrelse innebär att den kommunala offentliga verksamheten skulle vara undandragen sådana krav.

Även Bertil Wennergren har bidragit med intressanta reflektioner som har beröring med kommunal självstyrelse i sin tidskriftsartikel "Den svenska modellen och grundlagen". Han framförde där uppfattningen att den svenska statsförvaltningen inte är en del av den representativa demokratin utan är i denna demokratiska tjänst. Om man ser förvaltningsmyndigheter som en del av folkstyrelsen, hävdade han att det finns "en uppenbar risk för att det uppfattas som att också politiken skall och får spela en roll i det ordinära förvaltningsarbetet. Erfarenhe-

terna från kommunala förvaltningsmyndigheter, som växlat in på ett sådant spår och i den kommunala demokratins namn inte väjer för lag-trots, ger en allvarlig tankeställare.” Vidare påminde han om regeringsformens stadgande att den offentliga makten utövas under lagarna och att detta innebär att alla offentliga organ är bundna av grundlagarna och andra gällande lagar i sin verksamhet. Han gjorde därvid inget undantag för de kommunala offentliga organen. En konsekvens av denna uppfattning är att även om en kommuns medlemmar i oklanderlig demokratisk ordning visats vara helt avvisande till en viss lag så är deras kommunala organ ändå bundna av lagen.

Det har enligt min uppfattning på ett missvisande sätt i den allmänna debatten i övrigt hävdats att krav på externrevision på ett otillbörligt sätt skulle inkräkta på den värdefulla kommunala självstyrelsen. Emellertid kan yrkesmässiga oberoende externrevisorer i sin roll som revisorer varken förbjuda, förhindra eller tillåta en övervägd förvaltningsåtgärd, och när de rapporterat om iakttagna överträdelse av regler kan de ej utdöma någon påföljd. Externrevisorers granskning och avrapportering är sålunda irrelevant för den kommunala självstyrelsen i detta avseende, liksom generellt för revisorers uppdragsgivares självständighet.

Förekomsten av yrkesmässig oberoende externrevision minskar dock revisornas uppdragsgivares handlingsfrihet när det gäller möjligheten att fördunkla sin maktutövning. Om exempelvis en kommunstyrelse och dess huvudman, kommunfullmäktige, på den senares önskan skulle bli överens om att styrelsens offentliga återrapportering till fullmäktige bör ges ett annat innehåll än enligt regelverket, så skulle fullmäktige riskera att bli avslöjad av externrevisorer. I den bemärkelsen inskränker obligatorisk externrevision även uppdragsgivarens handlingsfrihet. Det förefaller närmast ärekränkande att göra den tolkningen att en kommuns fullmäktige skulle eftersträva en handlingsfrihet av här antydd inriktning.

Det finns ytterligare en aspekt i vilken kommunal självstyrelse kan sägas bli begränsad genom krav på externrevision. Antag att ett kommunalt organ föreslår en åtgärd motiverad av att den skall leda till en allmänt önskvärd effekt. Organet får gehör för sitt förslag och ett demokratiskt beslut om åtgärd fattas. Organet i fråga vet emellertid att effekten inte uppstår förrän åtgärden upprepats ett flertal gånger men att de otåliga invånarna ställde inför sådan information skulle avslå förslaget. Att obligatoriskt behöva underkasta sig krav på redovisning och re-

vision enligt normer som andra beslutat skulle därvid innebära en inskränkning av det kommunala organets makt, därigenom att möjligheten till framtida maktutövning skulle begränsas av att den aktuella maktutövningen inte fick fördunklas ens för goda syften. Ett fördunklande av maktutövning är emellertid inte förenligt med demokratiska ideal. Även den här berörda inskränkningen av den kommunala självstyrelsen bör således accepteras.

I den mån begreppet "självstyrelse" skulle ges en relativt sett mer omfattande innebörd vid tillämpning på kommuner skulle en betydelsefull skillnad framstå i förhållande såväl till riksdagens och regeringens självstyrelse vad avser statliga medel, som till en stämmas och en styrelses självstyrelse vad avser privata medel. För både den statliga och privata sfären har nämligen riksdagen beslutat att friheten att själv fatta beslut om anförtrordade medel är kringgärdad av krav på redovisning och externrevision. Enligt sådana krav på redovisning accepteras inte beslut om redovisningens utformning av de redovisningsskyldiga själva om de skulle strida mot god redovisningssed, vilken uttolkas av expertis och inte i demokratisk ordning. Det är värt att notera att riksdagen sålunda tydligt och välmotiverat avhänt sig en aspekt av makten över bilden av verkligheten. Det vore helt orimligt att ge kommuner en större makt än riksdagen i detta avseende.

På ett helt annorlunda sätt skulle kravet på kommunal självstyrelse och dess relevans för redovisning och revision kunna uttryckas på följande sätt. När ett kommunalt organs spontana redogörelse för resultatet av ett beslut skall omformuleras till att uppfylla kraven enligt god redovisningssed i så stor utsträckning att den kan bekräftas genom en ren revisionsberättelse, innebär detta ofta att kommunens kostnader framstår som större, skuldsättningen som högre och risktagandet som mer ödesdigert än vid den spontana redogörelsen. Det hävdas ibland att det vore olyckligt att på så sätt hämma en demokratiskt ådagalagd dådkraft, framtidstro och entusiasm genom att lyssna på experters krav på en rättvisande bild, som dessutom ibland är obegriplig för de som i demokratisk ordning skall ta ställning till ett beslutsförslag. Emellertid finns det skäl att påminna sig att verkligheten i det långa loppet inte låter sig döljas av en missvisande bild, men att det kan vara för sent för kommande generationer att utkräva ansvar av nuvarande kommunala beslutsfattare. Det finns sålunda goda skäl att inte låta ett accepterande av självstyrelse medföra en rätt att avstå från en rättvisande bild av en verksamhet och dess ekonomiska konsekvenser.

Det bör avslutningsvis noteras att diskussionen i föreliggande rapport inte bör tolkas som inlägg i frågan om var gränser skall dras mellan statliga och kommunala åtaganden.

Slutsatsen av argumentationen i detta avsnitt är att berättigade krav på kommunal självstyrelse kan tillgodoses även med starka krav på kommunal redovisning och externrevision.

Övriga argument

I detta avsnitt har vissa övriga argument av relevans för rapportens förslag samlats.

Beträffande kommunal styrning finns det anledning att återknyta till analysen i avsnitt 7.2 ovan av olika aspekter av dilemmat vid avvägning mellan folkstyre och expertstyre. Det är av stor vikt att förtydliga, och få till stånd ställningstaganden i, de olika aspekterna av det etiska dilemmat.

Beträffande kommunal redovisning är det även viktigt att uppmärksamma minoriteters rätt att få uppfyllt sina krav på en omfattning av redovisning, som är tillräcklig för goda beslutsunderlag. Detta kan exempelvis gälla grad av konkurrensutsättning.

Beträffande kommunal revision finns det anledning att göra en jämförelse med förhållanden i Nya Zeeland. Där har införts krav på ett reviderat aktuellt bokslut inför nyval i syfte att ge väljarna tillförlitliga goda beslutsunderlag.

Ett näraliggande ämne gäller revisionen av kommunala bolag. Krav på utformning av deras redovisning diskuterades ovan i detta avsnitt. Även beträffande revisionen är det intressant att jämföra villkoren. Såväl det tidigare som det per den 1 januari 2000 införda regelverket innehåller märkliga inkonsekvenser. I denna rapport pläderas det för att revisionen av de kommunala nämnderna bör uppnå minst samma kvalitet som revision enligt aktiebolagslagen. Det innebär exempelvis krav på ökad grad av yrkesmässighet och oberoende för revisionen. En kommuns medlemmar har emellertid även anledning att kräva att revisionen av de kommunala bolagen, med en omvänd jämförelse, uppnår samma kvalitet som revisionen av kommunala nämnder i andra avseenden. Det skulle innebära krav på ökad grad av offentlighet för revisionen. Med andra ord går det inte att finna giltiga argument för att kvaliteten på revisionen skulle få fortsätta att vara beroende av verksamhetsformen. Det aktualiserade problemet skulle kunna lösas med införandet av en särskild form av juridisk person för kommunal bolagi-

serad verksamhet, vilket emellertid faller utanför ramen för denna rapport att utveckla.

Utöver modeller med obligatorisk revision kan även en reglerad rättighet att få kommunal revision utförd diskuteras. En fördel med insynsrätt genom rätt till revision vid anfordran är flexibiliteten och att information inte bekräftas i onödan om den ej skall användas som beslutsunderlag. Den skulle därigenom kunna ses som en långtgående tillämpning av väsentlighetskriteriet. Vid externrevision är det emellertid revisorerna som bedömer väsentligheten, varför en nackdel vore otydligheten i vad som härvidlag skiljer sig från externrevision. En annan nackdel är även uppkommande problem med vem som skall betala vid sådan efterfrågad revision och hur behoven skall beaktas för dem som inte har råd att visa sådan efterfrågan.

Även förslag om krav på certifiering av kommunala revisorer är förknippade med för- och nackdelar. Det kan gälla krav på att revisorerna skall vara auktoriserade eller ha annan särskild form av certifiering av den erforderliga yrkesmässiga kompetensen för kommunal externrevision. Det bör noteras att frågan gäller dels certifiering av revisionskontorens medarbetares kompetens avseende revisionsmetoder med mera, dels certifiering av byråernas medarbetares kompetens avseende kommunal verksamhet med mera. En fördel med certifiering är att den kan vara förtroendeskapande, medan en nackdel är att den är resurskrävande. IFAC betonar vid sin analys av behov av certifiering att detta är särskilt viktigt i situationer där något organ har monopol på revision. För den kommunala sfären föreligger redan nu en viss form av konkurrens om revision, åtminstone beträffande de yrkesmässiga biträdena till de förtroendevalda revisorerna. Inslaget av konkurrens skulle dessutom förstärkas om förslagen i avsnittet nedan vinner gehör. Trots detta kvarstår ett skäl för någon form av certifiering av revisorer för den kommunala sfären. Det skulle nämligen kunna ytterligare bidra till ett ökat förtroende för kommunal revision och därmed för kommuners ledningar.

9.2. Förslag

I detta avsnitt framläggs ett antal förslag till förbättringar inom området kommunal redovisning och revision. Som framgått av tidigare avsnitt i denna rapport vore det emellertid inte meningsfullt att föreslå isolerade förändringar av redovisningen eller revisionen. De detaljerade förslagen måste i stället grundas på ändrade synsätt på styrningen av

kommunal verksamhet och på ansvarsförhållanden mellan aktörerna i den kommunala sfären. Här pläderas sålunda dels för ändrade synsätt, dels för ett antal åtgärder.

Ändrade synsätt

För att de föreslagna åtgärderna skall bli meningsfulla krävs ändrade synsätt i flera avseenden. I ett mycket kortsiktigt perspektiv kan otidighet vara ändamålsenlig i politik och affärsverksamhet. För att komma till rätta med kommunal ineffektivitet är det emellertid av avgörande betydelse att såväl kommunmedlemmar som förtroendevalda politiker och tjänstemän anlägger mer långsiktiga perspektiv. Det finns sålunda all anledning att göra kommunal ansvarsfördelning tydlig. Det i avsnitt 6.2 diskuterade COSO-perspektivet bör accepteras för kommunal intern styrning och kontroll.

För det första bör rätten att förvalta andras resurser kombineras med starka krav på återrapportering till dem som delegerat makten. För det andra är det viktigt att när någon fått rätten att förvalta andras resurser och åtagit sig att faktiskt göra detta, bör genomförandet och återrapporteringen efterföljas av erkänsla eller klander från den som delegerat makten. Alla dessa fyra företeelser som berör ansvarighet, nämligen delegering, åtagande, krav på återrapportering samt erkänsla eller klander, bör dessutom göras tydliga. Det är av stor vikt att de nämnda värderingarna vinner gehör i hela den kommunala sfären.

För att få en realistisk utgångspunkt inför föreslagna förbättringsåtgärder krävs också en ökad insikt om att såväl formerna för som innehållet i den kommunala verksamheten radikalt har förändrats sedan grunderna för nuvarande regelverk och praxis utformades. Delaktighet, närhet, gemensamt ansvar, ömsesidigt fullständigt förtroende, allas deltagande i verksamheten med mera kan vara viktiga värden att slå vakt om. De bör emellertid appliceras på verksamheter och institutioner för vilka de är ändamålsenliga, som exempelvis ideella föreningar och handelsbolag med få bolagsmän.

Som en illustration till behovet av ändrade synsätt kan attityder till hantering av kommunala arvoden betraktas. En utgångspunkt är att notera att de kommunala uppdragen tidigare inte var arvoderade över huvud taget. Ersättning för resekostnader vid förrättningar och för andra direkta utlägg introducerades successivt i blygsam omfattning. Av *Nordisk Familjebok* framgick 1937 att: "I Sverige har av gammalt gällt som oskriven rättsgrundsats, att kommunala förtroendeuppdrag skola,

utom i några fall, då ersättning medgivits, vara oavlönade.” Ett halvt sekel senare hade perspektivet förändrats och det förekom flera exempel på att personer dels erhöll arvode för ett kommunalt uppdrag, dels erhöll arvode från ett bolag på sätt som starkt ifrågasattes. En rimlig tolkning av dessa exempel är att de som beslutade om arvodenas storlek inte ville delta i en offentlig diskussion om arvodenas storlek. Därför beslöt de först om arvode för aktuellt kommunalt uppdrag på en nivå som kunde försvaras inför väljarna. För väljarna berättade de emellertid inte om sin egen bedömning att inga kompetenta kandidater skulle acceptera uppdraget med så lågt arvode. Därefter beslöt de om erforderligt kompletterande arvode från något kommunalt bolag utan krav på motsvarande prestation. När dessa företeelser uppdagades riktades kritiken ofta mot att de inblandade personerna beslutat om, respektive mottagit arvoden. Kritik borde i stället ha riktats mot den försummelse det innebar att inledningsvis avstå från en offentlig debatt om dels vilken kompetensnivå kandidater till uppdraget borde ha, dels vilka arvodesnivåer sådana kunde förväntas begära, samt om begärda nivåer skulle accepteras, och slutligen, vad som borde göras om kompetenta kandidater ej vore tillgängliga vid vald arvodesnivå. Denna illustration understryker behovet av ändrade attityder i riktning mot tydliga ställningstaganden i de kommunala debatterna om denna och liknande frågor.

Vidare är det av stor vikt att förtydliga, och få till stånd ställningstaganden i de olika aspekterna av det nämnda etiska dilemmat mellan folkstyre och expertstyre. Det bör betonas att det inte är relevant för den här förda diskussionen om redovisning och revision vilka ställningstaganden som därvid faktiskt görs. Det är däremot av avgörande betydelse att det görs ställningstaganden och att dessa görs tydliga.

Även beträffande de kommunala åtagandenas omfattning kan olikheter i uppfattningar förväntas bestå och ge upphov till kontroversiella diskussioner. Oavsett de, från tid till annan, skiftande ställningstagandena därvidlag, har kommunmedlemmar anledning att ställa krav på effektivitet etc. Därför är det viktigt att få gehör för ändrade attityder såtillvida att frukterna av förbättrad kommunal redovisning och revision tillvaratas. Det är med andra ord viktigt att kommunens medlemmar ställer krav på goda beslutsunderlag och sedan utnyttjar dessa, oavsett omfattningen av de åtaganden som medlemmarna finner det relevant att fatta kommunala beslut om.

Förslag till åtgärder

- Rapportens förslag till åtgärder riktar sig till flera aktörer, nämligen riksdagen, regeringen, kommunernas medlemmar och fullmäktigeledamöter, Kommunförbundet, Landstingsförbundet, de förtroendevalda revisorerna i kommunerna, FAR och SRS, samt de kommunala revisionskontorens och de privata revisionsbyråernas medarbetare.
- Riksdagen bör ta sitt ansvar för att medborgarna får goda beslutsunderlag även i sina roller som kommunmedlemmar. Riksdagen bör därvid i sitt agerande inte vara mindre långtgående än när den tar sitt ansvar för att garantera medborgarna möjlighet att agera effektivt på fungerande marknader inom de områden som faller utanför den offentliga sektorn. Riksdagen bör sålunda införa sådana skärpta krav på kommunal redovisning och revision som garanterar medborgarna möjlighet att utöva makt och utkräva ansvar i den kommunala sfären på rimliga villkor.
- Regeringen skrev i sin proposition våren 1999 följande: "Skulle det visa sig att det inte är en tillräckligt stark ordning där den kommunala revisionen förstärks med sakkunniga biträden kommer regeringen åter att överväga behovet av en yrkesmässigt oberoende revision som komplement till den revision som sker av de förtroendevalda revisorerna." Regeringen bör, med utgångspunkt i den skrivningen, föreslå riksdagen att vidta erforderliga åtgärder i form av ändrad lagstiftning.
- I ett något längre tidsperspektiv bör regeringen uppmärksamma såväl risker som möjligheter förknippade med en utveckling av revisionsprofessionen i riktning mot *assurance service* i stället för traditionell revision. Riskerna gäller främst oberoendet. Även möjligheter som rätt att begära avgiftsfinansierade extra revisionsinsatser bör dock uppmärksammas.
- Kommunernas medlemmar och fullmäktigeledamöter bör, oavsett de kommunala åtagandenas framtida omfattning, utnyttja det informationsvärde som reviderad redovisning ger som beslutsunderlag.
- Kommunförbundet och Landstingsförbundet bör verka för att COSO-perspektivet vinner gehör i kommunerna samt att, inom ramen för det föreslagna regelverket, relevanta jämförelser mellan kommuner faktiskt kommer till stånd. Förbunden bör genomföra utbildningsinsatser för att informera om innebörden av COSO-perspektivet och visa vilken nytta kommunerna kan ha av detta. För-

bunden bör vidare uppmärksamma nya kommunala revisionsbehov som uppkommer när kommunerna engagerar sig i nya former för samverkan. Dessa kan avse samverkan med stiftelser, föreningar, privata och statliga bolag samt statliga myndigheter. Det är särskilt viktigt att uppmärksamma otydlig samverkan i projektform och liknande.

- De som kan komma att utses till förtroendevalda granskare bör aktivt engagera sig i utvecklandet av praxis för den föreslagna modellen med gemensam granskning. De bör beakta sina möjligheter att minska risken för att de yrkesmässiga oberoende revisorerna agerar alltför kortsiktigt affärsmässigt.
- FAR och SRS bör verka för att de av dess ledamöter som engagerar sig i kommunal externrevision uppfyller berättigade förväntningar på yrkesmässig oberoende kommunal revision. De bör särskilt beakta risken för att ledamöterna agerar alltför kortsiktigt affärsmässigt.
- De yrkesmässiga revisorerna vid de kommunala revisionskontoren och de byråer som engagerar sig i kommunal revision skall följa god revisorssed. De skall därvid inte försöka skapa en specifik god *kommunal* revisorssed. De bör medverka vid utvecklandet av vad en tillämpning av god revisionssed har för konsekvenser för kommunal externrevision.
- Ett ytterligare övervägande bör göras av behovet av någon form av certifiering av den erforderliga yrkesmässiga kompetensen för kommunal externrevision. Certifiering kan aktualiseras för medarbetare vid kommunala revisionskontor och privata revisionsbyråer, men de förtroendevalda kommunala granskarna skall inte beröras.

Sammantaget bör följande åtgärder vidtas:

- Kommunallagens bestämmelser om kommunal styrning och speciellt om nämndernas odelade ansvar för intern styrning och kontroll förtydligas.
- Krav på resultatredovisning (bilaga 1, not 4) införs för kommunerna i form av redovisning av indikatorer på verksamhetsmässiga resultat inkluderande mått på produktivitet, prestationer och effekter.
- Kraven på redovisningens utformning likställs för att bli oberoende av kommunernas val av verksamhetsform. Byte av form, exempelvis bolagisering, får inte leda till minskad transparens.
- God redovisningssed görs helt tillämplig. Det innebär att alla förpliktelser skall redovisas öppet och på kostnadsbasis.

- Samma transparens krävs av kommunal redovisning som av börsföretags och statliga myndigheters redovisning. Det innebär exempelvis att förmåner till ledande befattningshavare skall redovisas öppet.
- Redovisningskraven skärps avseende framtida risker och möjligheter, såväl för kommunerna som för deras bolag.
- Rådet för kommunal redovisning förstärks. Dess relationer till de privata och statliga motsvarigheterna förtydligas, och det fastslås att kommunal redovisning skall följa god redovisningssed.
- Krav införs på att eventuella avsteg från god redovisningssed redovisas i årsredovisning, liksom avsteg från givna direktiv från huvudman i övrigt.
- Krav införs på att årsredovisningar undertecknas av samtliga styrelseledamöter, vilka därigenom även intygar att de följt tillämpliga direktiv eller tydligt i årsredovisningen angivit avvikelser därför.
- Nuvarande förtroendevalda revisorers roll modifieras och förtydligas till att motsvara parlamentariska övervakare. De benämns förslagsvis "kommunala granskare". Dessa, som är politiker, binds ej av professionell god sed.
- Kommunal granskning, utförd av förtroendevalda kommunala granskare, kompletteras med yrkesmässig oberoende revision, det vill säga kommunal externrevision.
- Kommunala externrevisorer förpliktigas att följa god revisorssed.
- Vad en tillämpning av god revisionssed har för konsekvenser för kommunal externrevision, kodifieras.
- De kommunala revisionskontorens ställning ändras så att de lyder direkt under fullmäktige och inte under styrelsen.
- Ett fristående beställarorgan för kommunal externrevision etableras. Det benämns förslagsvis "Kommunmedlemmarnas revisionsombudsman (KR)". KR leds av en styrelse, vars ledamöter utses av riksdagen, som även fastställer ett permanent kortfattat reglemente för styrelsen, dock utan att löpande få ge direktiv till styrelsen. Ledamöterna utses enligt ett rullande schema, så att inte alla byts ut samtidigt, och för relativt långa perioder.
- Av reglementet för KR:s styrelse skall följande framgå. KR:s huvuduppgift består i att utse yrkesmässiga oberoende revisorer, det vill säga externrevisorer för kommunerna. Det skall genomföra upphandling av revision i syfte att därefter utse externrevisorer. Upphandlingen skall ske i konkurrens och riktas såväl till kommunala revisionskontor, med modifierad stärkt ställning, som till privata

revisionsbyråer. KR skall tillse att utsedda revisorer följer god revisorssed. Det skall även kodifiera vad en tillämpning av god revisionssed har för konsekvenser för kommunal externrevision. KR skall tillse att utsedda revisorer följer dess kodifierade revisionssed och därför genomföra ändamålsenlig kvalitetskontroll. En ytterligare uppgift är att utse en revisor i sådana bolag och stiftelser vari kommuner har ett direkt bestämmande inflytande. Finansieringen av KR skall ske genom uttag av avgifter från de granskade, det vill säga kommunerna. KR skall pröva kommunmedlemmars eventuella klagomål på att de av KR utsedda revisorerna inte uppfyller medlemmarnas berättigade förväntningar på kommunal externrevision. KR skall, i förekommande fall, vidta erforderliga åtgärder mot försumliga revisorer och vid behov utse nya revisorer som ersätter dessa.

- Uppdraget till externrevisorerna preciseras sålunda att den skall utföras för att uppfylla i första hand kommunmedlemmarnas berättigade behov av goda beslutsunderlag. För kommunmedlemmarnas räkning utser KR revisorer. På kommunmedlemmarnas uppdrag ger därefter kommunfullmäktige uppdrag till de av KR utsedda externrevisorerna att utföra revision, eventuellt utökad enligt fullmäktiges direktiv, inom ramen för god revisorssed och god revisionssed.
- De kommunala externrevisorerna blir föremål för Revisorsnämndens tillsyn. Nämnden kan sålunda pröva eventuella klagomål på att de av KR utsedda revisorerna inte följer god revisorssed eller god revisionssed. En förtydligande regel införs av innebörd att undvika dubbelarbete för nämnden och KR därvidlag. För auktoriserade och godkända revisorer aktualiseras i förekommande fall gängse disciplinära påföljder. För revisionskontorens anställda är förlust av auktorisation ej relevant. En alternativ metod skapas för att nämnden vid behov skall kunna förhindra fortsatt olämplig tjänsteutövning även för den kategorin.
- Granskning av kommunerna genomförs enligt en modell för gemensam granskning med insatser av kommunala granskare och kommunala externrevisorer. Var och en av dessa båda grupper svarar för sin planering men är skyldig att därvid, liksom beträffande sina iakttagelser vid granskningen, utbyta all relevant information mellan varandra. Avrapporteringen till fullmäktige sker normalt samtidigt, i form av en rapport från de kommunala granskarna och en revisionsberättelse från de kommunala externrevisorerna.
- Granskningsobjekten för de kommunala granskarna förtydligas. De-

ras granskningsobjekt är kommunen inklusive dess engagemang i bolag etc.

- Granskningsobjektet för de kommunala externrevisorerna förtydligas. Deras granskningsobjekt är styrelsen samt övriga nämnder och deras ledningar. Det innebär att individer inte är föremål för revision såvida de inte är ledamöter i vad som konstituerar ett granskningsobjekts ledning. Detta förutsätter att lagen förtydligas avseende ansvarsfördelning inom den kommunala ledningen.
- Om den kommunala externrevisionen i linje med en allmän utveckling successivt skulle få formen av endast löpande lämnad bekräftelse om god informationskvalitet eller varning, så bör en regelbunden dechargeprocedur med revisionsberättelse som ett av beslutsunderlagen ändå vidmakthållas. Frågan om ansvarsutkrävande bör tas upp regelbundet årligen av fullmäktige.
- Begreppet "revisionsansvar" utmönstras. Detta är en följdändring av det nyssnämnda förtydligandet av granskningsobjekt.
- I sådana bolag och stiftelser vari kommuner har ett direkt bestämmande inflytande utser fullmäktige en revisor. De aktuella revisorerna blir, liksom de av KR utsedda, medrevisorer. Om de kommunalt utsedda är kvalificerade revisorer i lagens mening blir de externrevisorer. Annars blir de lekmannarevisorer.
- Restriktioner införs för de kommunala externrevisorernas rättighet att ägna sig åt fristående rådgivning till de granskade, det vill säga rådgivning som ej är en naturlig följd av utförd granskning, i den mån detta skulle hota deras oberoende.

Syftet med föreslagna åtgärder

De här föreslagna åtgärderna bör preciseras och genomföras på sådant sätt att följande mål uppnås. Därigenom skall de brister som identifierats i denna rapport kunna undanröjas.

Regler för kommunal styrning och redovisning i kommunallagen skall bli förtydligade genom införande av COSO-rapportens krav på ansvarighet. Såväl ansvar för intern styrning och kontroll som redovisningsskyldighet skall tydligt och odelat komma att åvila ledningen för respektive kommunal verksamhet.

En förstärkning av det kommunala redovisningsrådet skall få en positiv inverkan på redovisningspraxis.

Redovisning avseende framtida risker och möjligheter, såväl för kommunerna som för deras bolag, skall förbättras.

Redovisning av pensioner och leasing skall ske i enlighet med god redovisningssed.

Den kommunala sfärens redovisning skall bli jämförbar mellan olika kommuner men även i relevanta fall mellan kommuner och bolag samt mellan kommunerna och staten. Detta förbättrar beslutsunderlagen inför överväganden, exempelvis om en viss utbildningsverksamhet bör ske i statlig, kommunal eller bolags regi, samt om den bör ske i kommunal regi vilken kommun som, baserat på analys av tidigare liknande verksamhet, bör väljas som utförare.

Kommunal revision skall uppfylla kommunmedlemmarnas berättigade behov av yrkesmässig oberoende revision.

Modellen för kommunal gemensam granskning skall verka kvalitetshöjande och minska risken för att berörda revisorer från privata revisionsbyråer agerar alltför kortsiktigt affärsmässigt.

Vid ett frivilligt utnyttjande av internrevisorer och controllers skall dessa få tydligt avgränsade roller.

En ytterligare förbättrad samordning med kommunal bolagsrevision skall komma till stånd.

Kommunmedlemmarnas utövande av makt och utkrävande av ansvar baserat på goda beslutsunderlag, i form av reviderad redovisning, skall kunna ske på rimliga villkor.

10. Avslutning

Trots ansträngningar att förbättra praxis och trots genomförda förändringar av regelverket har ännu inte tillräckligt gjorts för att skapa förutsättningar för en kommunal redovisning och revision av så hög kvalitet att utövande av makt och utkrävande av ansvar i den kommunala sfären kan ske på rimliga villkor. Det synes dessutom för närvarande finnas starka intressen av att bevara den rådande ordningen inom detta område.

Rapportens förslag till förbättrande åtgärder syftar till att skapa förutsättningar för en kommunal redovisning och revision av så hög kvalitet att utövande av makt och utkrävande av ansvar i den kommunala sfären kan ske på rimliga villkor. Om de föreslagna åtgärderna genomförs skapas emellertid endast möjligheter. För att kommunala åtaganden skall uppfyllas på ett förtroendeingivande sätt krävs dessutom ändrade attityder, bland annat till värdet av att faktiskt utnyttja reviderad redovisning som goda beslutsunderlag.

Det finns även anledning att göra en känslighetsanalys av förslagen i ett framtidsperspektiv. Det är av intresse att se i vilken mån några olika tänkbara framtidsscenarier påverkar relevansen av förslagen.

Premisser avseende regionala indelningar och deras betydelse kan komma att ändras. Det är exempelvis fullt tänkbart att landstingen görs obehövliga genom att deras uppgifter överförs till andra organ i syfte att öka effektiviteten. Det är också tänkbart att kommuner delas upp i mindre kommuner för att minska avstånden mellan väljare och politiker. De i denna rapport föreslagna åtgärderna torde inte påverkas av dessa förändringar. En mer dramatisk men ändå tänkbar utveckling är en ökad tendens till så kallad globalisering, som skulle öka kommunernas betydelse på nationalstatens bekostnad. I sådant fall kunde riksdagens åliggande avseende kommunmedlemmarnas revisionsombudsman övertas av ett annat organ.

Andra premisser, exempelvis avseende omfattningen av kommunala åtaganden, kan också komma att ändras. Det är fullt tänkbart att om-

fattningen av vad som anses vara kommunala åtaganden radikalt minskar. Det kan ske antingen genom privatiseringar eller genom att vissa åtgärder inte längre anses behöva utföras. De i denna rapport föreslagna åtgärderna torde inte påverkas av detta. Vidare är det tänkbart att kommuners medlemmar blir än mer passiva i politiskt avseende. För den händelse kommuners uppgifter begränsas till vad som behövs men ej skulle efterfrågas om det avgiftsbeläggs, medan det som såväl behövs som efterfrågas utförs på marknaden, torde motiven för de föreslagna åtgärderna förstärkas. Obligatorisk externrevision av en redovisning som är jämförbar och inkluderar indikatorer i form av produktivitet etc. kan då enkelt motiveras. De resursstarka medlemmarna önskar larm om eventuell ineffektivitet i kommunens förvaltning och de resurssvaga behöver beställarorganet som en ombudsman som tillser att revision inte begränsas till sådan *assurance service* för den del av redovisningen som är av direkt nytta för någon som har resurser att efterfråga den.

Det finns avslutningsvis anledning att reflektera något över tillämpligheten av begreppet "syssloman" i dessa sammanhang. Definitionen av detta framgår av följande bestämmelse som infördes redan i 1734 års lag och fortfarande är giltig: "Varder man av annan ombuden, att å dess vägnar något syssla och uträtta, och säger där ja till; tage fullmakt, och ligge där sedan hans vårdnad å; göre ock redo och besked för det han om händer får." Begreppet "syssloman" härstammar från den romerska rättens begrepp "mandat", vilket är av intresse med tanke på moderna formuleringar som att en viss kommuns fullmäktiges storlek uppgår till ett visst antal mandat.

Den citerade bestämmelsen om sysslomannaskap har under lång tid visat sig ändamålsenlig för att lösa problem på ett sätt som mycket nära ansluter sig till det i denna rapport diskuterade synsättet med betoning av ansvarighet i enlighet med COSO-perspektivet. Det finns därför goda skäl att tillämpa det synsätt som bestämmelsen ger uttryck för i större utsträckning inom den kommunala sfären. Det hävdas visserligen ofta att flera av de problem som regelverket för sysslomän är avsett för har lösts på annat sätt med hjälp av det kommunala regelverket. Därvid brukar de demokratiska reglerna för utkrävande av ansvar betonas. Exempelvis bör formuleringar om de förtroendevalda kommunala revisorerna såsom ett demokratiskt kontrollinstrument ses i ljuset av detta. Det faktum att förtroendet för politikernas och tjänstemännens sätt att styra och ta ansvar för kommunal verksamhet är rubbat visar emeller-

tid att problemen inte har lösts. Det finns därför ytterligare skäl att pröva en ökad tillämpning av det synsätt som regelverket för syssломän ger uttryck för inom den kommunala sfären.

Ett mer långtgående förslag skall här till sist nämnas, även om en argumentation för det skulle kräva en djupare analys. Det bör övervägas att för kommuner skapa den likheten med ekonomiska föreningar och aktiebolag att det endast får finnas en nivå för vilken den enda påföljden vid ansvarsutkrävande, som inte gäller brottmål, är att tvingas avgå. Liksom föreningsstämman och bolagsstämman borde kommunfullmäktige vara det enda organet med den restriktionen. Det skulle innebära att ledamöter av kommunala styrelser och övriga nämnder inte bara hade politiskt och moraliskt utan även ett tydligt uttalat ekonomiskt ansvar som syssломän. I ett sådant läge skulle det bli enklare att utnyttja resultaten av kommunal redovisning och externrevision som beslutsunderlag för ett effektivt ansvarsutkrävande.

BILAGA 1. NOTER

Not 1:

Begreppet *assurance service* har av AICPA, det vill säga the American Institute of Certified Public Accountants, definierats så att därmed avses oberoende tjänster som förbättrar kvaliteten hos information eller dess kontext för beslutsfattare. Det sägs innefatta revision som en bland flera sålda tjänster. En sådan tolkning är emellertid problematisk eftersom den medför stor risk för att det traditionellt formulerade kravet på revisorers oberoende urholkas genom revisorns aktiva medverkan till att förbättra kvaliteten även hos den information han själv granskar.

Not 2:

Begreppet "intern styrning och kontroll" har ofta missförståtts. För att råda bot på detta utgavs 1992 COSO-rapporten.

COSO är en förkortning för *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*. Kommissionen inrättades som en reaktion på den starkt ökade uppmärksamheten på, och oron för, de ekonomiska, moraliska och sociala konsekvenserna av oegentligheter och korruption. COSO består av *The American Institute of Certified Public Accountants*, *The American Accounting Association*, *The Institute of Internal Auditors*, *The Institute of Management Accountants*, och *The Financial Executives Institute*.

Syftet med COSO-rapporten var att presentera en referensram för intern styrning och kontroll som skulle kunna uppnå en vid acceptans och vara tillämpbar på olika organ oavsett associationsform etcetera såsom bolag, föreningar, stiftelser, statliga myndigheter och kommunala nämnder. COSO-rapportens perspektiv har fått en mycket stor upplustning.

COSO-perspektivet ger en möjlighet för en huvudman att enkelt och tydligt precisera sina krav på den redovisningsskyldiges ledning vad avser dess interna styrning och kontroll. Detta perspektiv innefattar att en

organisations ledning tilldelas ett tydligt uttalat ansvar för intern styrning och kontroll i tre dimensioner. Den skall sålunda tillse att organisationen på ett effektivt sätt nyttjar sina resurser för att uppnå sina mål, att organisationen därvid följer gällande regelverk och av huvudmannen givna direktiv samt att organisationen har en tillförlitlig redovisning som är ändamålsenlig såväl för internt bruk som för återrapportering till huvudmannen.

Not 3:

Ordet *accountability* förekommer i såväl värderande som beskrivande meningar som handlar om ansvar, makt, skyldighet och rättighet med anknytning till redovisning. Det engelska ordet används ibland även i svensk text, utan att översättas. Detta beror förmodligen på att det är svårt att finna ett eller flera svenska ord som åsyftar samma begrepp som det engelska. Enligt en tolkning betonas rättigheten för huvudmannen att utkräva ansvar från den redovisningsskyldige eller, med andra ord, att den senare måste stå till svars för vad han gjort respektive underlåtit att göra. Enligt en annan tolkning betonas skyldigheten för den som åtagit sig ett ansvar att redovisa såväl verksamhetsmässigt som finansiellt hur han fullgjort sitt åtagande samt att huvudmannen är skyldig att kräva sådan redovisning. Helt klart är emellertid att det handlar om ansvar i olika avseenden med anknytning till redovisningsskyldighet. Som en förenkling används i denna rapport ordet "ansvarighet".

Not 4:

För många organisationer utgör nettoresultatet enligt en traditionell resultaträkning inte ett meningsfullt mått på verksamhetens resultat. Som ett komplement till resultaträkningen kan en resultatredovisning vara relevant. En sådan kan utgöras av redovisning av ett flertal indikatorer på verksamhetsmässiga resultat som exempelvis mått på produktivitet, prestationer och effekter samt förändringar av dessa. Krav på resultatredovisning är infört för statliga myndigheter och ett antal stiftelser och statliga bolag som inte agerar på en konkurrensutsatt marknad.

Not 5:

Revisorer kan ägna sig åt granskning av förvaltning. Vid revision i den offentliga sektorn utgör resultat av förvaltningsrevision ett vanligt inslag i revisorers avrapportering såväl i revisionsberättelser som i övrigt. I den privata sektorn är noteringar i revisionsberättelser till följd av förvaltningsgranskning sällsynta. Där förekommer sådana noteringar ofta i annan avrapportering och i samband med rådgivningsuppdrag.

Begreppet "förvaltningsrevision" har ofta missförståtts. Vid Riksrevisionsverket finns medarbetare som särskilt ägnar sig åt vad som tidigare kallades förvaltningsrevision. De sägs numera ägna sig åt effektivitetsrevision. Enligt aktiebolagslagen ingår en aspekt av förvaltningsrevision bland revisorernas obligatoriska uppgifter. Därvid avses emellertid endast den mycket speciella form av granskning som erfordras för att kunna ta ställning till vissa frågor om skadeståndsskyldighet och överträdelse av bolagsordning eller aktiebolagslagen.

Not 6:

IFAC är förkortning för International Federation of Accountants. Den representerar privat revision.

INTOSAI är förkortning för International Organisation of Supreme Audit Institutions. Den representerar statsrevision.

Vid kontakter mellan dessa båda organisationer det senaste året har likheter understrukits särskilt vad avser kraven på revisorers oberoende. Mot bakgrund av detta har centrala företrädare för såväl IFAC som INTOSAI betonat vikten av att dess medlemmar målmedvetet och energiskt verkar för COSO-perspektivet med dess betonande av ansvarighet för att därigenom medverka till minskade möjligheter till oegentligheter och korruption.

Not 7:

"Den generaliserade uppdragsgivaren" är ett begrepp som infördes i boken *Den reviderade revisorsrollen* av Filip Cassel. Det utvecklas särskilt i dess kapitel 7, sidan 105ff.

BILAGA 2. REFERENSER

Litteratur

- Affärsvärlden* nr 11, 1999. Folkvädret under press. Stockholm 1999.
- Anjou, Leif m.fl. *Revision för 2000-talet*. Komrev. Stockholm 1998.
- Audit Commission. *Code of audit practice*. London 1995.
- Audit Commission. *Introducing the audit commission*. London 1998.
- Balans*. Den kommunala revisionen. Nr 6–7. Stockholm 1989.
- Balans*. Tema. Kommunal revision. Nr 6–7. Stockholm 1997.
- Bohlin, Henrik. Filosofi, förnuft och samhälle. *Filosofisk tidskrift* nr 3 1992. Stockholm 1992.
- Bråthen, Björn. Kommunal revisjon. *Internrevisoren* nr 3–4 1997. Oslo 1997.
- Cassel, Filip. *Den reviderade revisorsrollen*. Stockholm 1996.
- COSO. *Internal control – integrated framework*. 1992.
- Ekonomirådets rapport*. Politisk makt med oklart ansvar. Stockholm 2000.
- FAR. *Normer i den offentliga sektorn 1999/2000*. Stockholm 1999.
- Haningerapporten*. Svenska Kommunförbundet. Stockholm 1993.
- Justitiekanslern. *Förstärkt skydd mot oegentligheter i offentlig förvaltning*. Stockholm 1997.
- Klarskov Jeppesen, Kim. *Reinventing auditing, redefining consulting and independence*. Köpenhamn 1998.
- Kommerskollegium. *Tillsynsärenden avseende revisorer*.
- Konstitutionsutskottets betänkande. KU 30. *En stärkt kommunal revision*. Stockholm 1999.
- Lagrådsremiss 1998-12-17. *Ökat informationsutbyte inom en samordnad kommunal revision*. Stockholm 1998.
- Lindquist, Ulf & Sten Losman. *1991 års kommunallag*. Stockholm 1992.
- Loft, Anne. "Assurance services" – the future of the profession. *INSPI* nr 9 1998. Köpenhamn 1998.
- Lundin, Olle. *Kommunal revision, en rättslig analys*. Uppsala 1999.

- Paulsson, Ingvar & Curt Riberdahl. *Den kommunala självstyrelsen och lagen*. Älvsjö 1991.
- Petersson, Olof m.fl. *Demokrati på svenskt vis*. Stockholm 1999.
- Power, Michael. *The Audit Society*. Oxford 1997.
- Proposition 1998/99:66. *En stärkt kommunal revision*. Stockholm 1999.
- Regeringens skrivelse 1998/99:97. *Utvecklingen inom den kommunala sektorn*. Stockholm 1999.
- Revisorsnämnden. *Anonymiserade beslut i tillsynsärenden*.
- Rodhe, Knut. *Aktiebolagsrätt, enligt 1975 års aktiebolagslag*. 17:e uppl. Stockholm 1995.
- Ruud, Fleming. *Auditing as verification of financial information*. Oslo 1989.
- Ruud, Fleming. *Ekstern revisors rapportering ved konkurs og ulovlige handlinger*. Bergen 1994.
- Solbjörg, Tor. Kommunal revisjon – hva er det? *Revisjon og regnskap* nr 4 1998. Oslo 1998.
- SOU 1993:16. *Nya villkor för ekonomi och politik*. Stockholm 1993.
- SOU 1998:71. *Den kommunala revisionen – ett demokratiskt kontroll-instrument*. Stockholm 1998.
- SOU 1999:43. *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*. Stockholm 1999.
- STAREV. *Revisionsberättelsen i kommuner och landsting*. Stockholm 1999.
- Statsutskottets promemoria RP 1/1998 rd. Helsingfors 1998.
- Svenska kommunförbundet, Landstingsförbundet. *God revisionssed i kommunal verksamhet*. Stockholm 1995, samt ny förändrad upplaga november 1999.
- Wennergren, Bertil. Den svenska modellen och grundlagen. *Förvaltningsrättslig tidskrift* nr 3-4 1998. Stockholm 1998.
- Wernling-Nerep, Viveka. *Kommuners lag- och domstolstrots*. Stockholm 1995.

Andra källor

- Samtal med Leif Anjou, Komrev AB.
- Samtal med Lennart Björk, Stockholms läns landsting, Landstingsrevisorererna.
- Samtal med Inger Blomberg, Revisorsnämnden.
- Samtal med John Golding, Audit Commission, London.

Samtal med Clas-Göran Gustavsson, Ekonomistyrningsverket.
Samtal med Lars Gunnar Larsson, Föreningen Auktoriserade Revisorer.
Samtal med Björn Liljeros, Kammarrätten i Stockholm.
Samtal med Bengt-Allan Mettinger, Finansinspektionen.
Samtal med Karin Tengdelius, Kommunförbundet.
Samtal med Stig Tunestål, Malmö Stadsrevision.

BILAGA 3. UTDRAG UR LAGAR M.M.

Utdrag ur Kommunallagen (version januari 2000)

...

Årsredovisningen skall godkännas av fullmäktige. Det bör inte ske innan fullmäktige enligt 5 kap. 25a § beslutat om ansvarsfrihet skall beviljas eller vägras.

...

Revisorerna skall i sin granskning biträddas av sakkunniga som de själva väljer och anlitar i den omfattning som behövs. De sakkunniga skall ha den insikt och erfarenhet av kommunal verksamhet som fordras för att kunna fullgöra uppdraget.

Revisorerna granskar årligen i den omfattning som följer av god revisionssed all verksamhet som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområden och genom de revisorer eller lekmannarevisorer 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 interna kontrollen som görs inom nämnderna är tillräcklig.

...

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

...

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

Granskningsrapport enligt 11 kap. 6 § aktiebolagslagen som har lämnats för ett aktiebolag som avses i 3 kap. 17 och 18 §§ skall också fogas till revisionsberättelsen.

Om anmärkning framställs, skall anledningen till denna anges i revisionsberättelsen.

Anmärkningar får riktas mot

1. nämnder och fullmäktigeberedningar, samt
2. de enskilda förtroendevalda i sådana organ.

Berättelsen skall innehålla också ett särskilt uttalande huruvida ansvarsfrihet tillstyrks eller ej.

Fullmäktige får lämna närmare föreskrifter om revisionen.

Utdrag ur Aktiebolagslagen (version januari 2000)

Revisorn skall granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen skall vara så ingående och omfattande som god revisionsred kräver.

Revisorn skall följa anvisningar som meddelas av bolagsstämman, om de inte strider mot lag, bolagsordningen eller god revisionsred.

Revisorn skall efter varje räkenskapsår lämna en revisionsberättelse till bolagsstämman. Bestämmelser om berättelsens innehåll och den tidpunkt då den skall lämnas till bolagets styrelse finns i 27–33 §§.

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

Revisorn i ett aktiebolag som omfattas av 1 kap. 9 § sekretesslagen är även skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till de förtroendevalda revisorerna i kommunen eller landstinget.

Om inte annat föreskrivs i bolagsordningen, får det i ett aktiebolag utses en eller flera personer (lekmannarevisorer) att utföra sådan granskning som anges i 4 §.

Lekmannarevisorn skall granska om bolagets verksamhet sköts på

ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt och om bolagets interna kontroll är tillräcklig. Granskningen skall vara så ingående och omfattande som god sed vid detta slag av granskning kräver. Lekmannarevisorn skall följa de anvisningar som meddelas av bolagsstämman, såvida de inte strider mot lag, bolagsordningen eller god sed.

Lekmannarevisorn skall efter varje räkenskapsår lämna en granskningsrapport till bolagsstämman. Bestämmelser om rapportens innehåll och den tidpunkt då den skall lämnas till bolagets styrelse finns i 14 §.

...

Lekmannarevisor i ett aktiebolag som omfattas av 1 kap. 9 § sekretesslagen är även skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till de förtroendevalda revisorerna i kommunen eller landstinget.

...

Utdrag ur God revisionssed i kommunal verksamhet (version november 1999)

...

Den utgör i första hand en dokumentation av faktisk sed i den bemärkelsen att den speglar de principer och tillvägagångssätt som tillämpas av flertalet kommuner och landsting.

Den förmedlar i andra hand förslag och visioner på områden där god sed är på väg att utvecklas genom att beskriva tillvägagångssätt som tillämpas av ett fåtal kommuner och landsting. Vi vill med denna skrift driva på utvecklingen av god revisionssed. I texten återspeglas detta genom ordval som kan, möjligen, skulle kunna, om möjligt, alternativt och bör.

Den redovisar i tredje hand vad som gäller enligt lagstiftningen inom områden där en sed ännu inte finns etablerad. Det gäller främst där lagstiftningen är helt ny. Texten innehåller här förslag till uttolkning och tillämpning, dvs. hur en god sed på området skulle kunna se ut.

...

God revisionssed är de principer och tillvägagångssätt som är allmänt vedertagna när revision utförs.

...

God revisionssed i kommunal verksamhet tar hänsyn till den kommunala sektorns särskilda förhållanden och förutsättningar. En viktig

utgångspunkt är att kommunal revision utförs av förtroendevalda revisorer och under offentlig insyn.

De krav som ställs på den kommunala revisionen är i många stycken olika dem som ställs på revisorerna i företag. Det gäller främst förmågan att bedöma ändamålsenligheten i den granskade verksamheten utifrån fullmäktiges mål och beslut.

...

Begreppen god revisionssed och god revisorssed är starkt sammanflätade i kommunal verksamhet. En klar uppdelning går inte alltid att göra. Den sed som dokumenteras i denna skrift belyser därför god revisionssed med en utvidgad innebörd, som omfattar även delar av god revisorssed.

...

De sakkunnigas sammantagna kompetens omfattar revisionsuppgiften i sin helhet, vilket innebär att de ska ha god kunskap om kommunal verksamhet, förvaltning och organisation och dess förutsättningar t.ex. om gällande lagstiftning. De utför sitt arbete i enlighet med god revisionssed i kommunal verksamhet.

...

Grundläggande i revisionsarbetet är att förebygga brister och fel samt att stödja kommunen och landstinget i dess uppgift att bedriva en ändamålsenlig verksamhet med tillfredsställande ekonomi, god intern kontroll och rättvisande räkenskaper.

...

Revisorerna granskar vidare, i den omfattning som krävs, att fullmäktiges och nämndens egna beslut genomförs, att mål och syften uppnås, att system och rutiner tillämpas och används på avsett sätt, dvs. revisorerna förvisar sig om eller verifierar att så är fallet.

...

Utdrag ur Revisionsberättelsen i kommuner och landsting (1999)

...

Revisionsberättelsen är en viktig beståndsdel i revisorernas roll som kommunaldemokratiskt instrument. Tillsammans med årsredovisningen lämnar berättelsen varje år en redogörelse för tillståndet i kommunen/landstinget till fullmäktige och medborgarna.

...

Avsnittet om godkännande av årsredovisningen placeras under kommun-/landstingsstyrelsen med hänsyn till styrelsens ansvar för att upp-

rätta årsredovisningen. Avsnittet placeras efter det om ansvarsprövning med hänsyn till kommunallagens föreskrift, om att fullmäktiges beslut om ansvarsfrihet skall beviljas eller inte, bör fattas innan årsredovisningen godkänns (KL 8 kap. 20§).

Revisorerna sammanfattar här upplysningar om avvikelser från det av kommun-/landstingsstyrelsen redovisade resultatet av budgetårets verksamhet som revisorernas granskning av årsredovisningen resulterat i och som revisorerna bedömer väsentliga att komplettera styrelsens årsredovisning med.

Revisorerna bör avslutningsvis här redovisa sin bedömning av om årsredovisningen upprättats med iakttagande av god redovisningssed, om redovisningen på ett rättvisande sätt visar kommunens/landstingets resultat och ekonomiska ställning samt uttala om de till- eller avstyrker att årsredovisningen kan godkännas av fullmäktige.

Vederbörande revisor/revisorer undertecknar revisionsberättelsen. Observera att tjänsteman inte skall kontrasignera eller skriva under berättelsen.

...

Kommunal redovisning och revision i Sverige fungerar för närvarande inte som den bör.

Trots ansträngningar att förbättra praxis och trots genomförda förändringar av regelverket har inte tillräckligt gjorts för att skapa förutsättningar för en kommunal redovisning och revision av så hög kvalitet att utövande av makt och utkrävande av ansvar i den kommunala sfären kan ske på rimliga villkor.

Det finns behov av yrkesmässig oberoende kommunal externrevision som komplement till den förtroendevärdade revisionen och det finns oprövade möjligheter till förbättringar.

Boken utgör ett bidrag till den aktuella debatten om makt och ansvar i det politiska systemet och pekar på ett antal förslag till åtgärder.

Fil. dr *Filip Cassel* är civilekonom och auktoriserad revisor med lång erfarenhet av revision av såväl börsföretag som statliga bolag, affärsverk och andra myndigheter.

SNS
FÖRLAG

ISBN 91-7150-801-5



9 789171 508010