

Oberoende i kommunal revision

*– en studie av den kommunala
revisionens oberoende*



Förord

Vad innebär det att vara oberoende och vem är egentligen oberoende? Denna rapport har syftet att utifrån ett teoretiskt och brett perspektiv utforska oberoendets innebörd i kommunal revision. Den är framtagen av docent Olle Lundin, Uppsala universitet på uppdrag av Sveriges Kommuner och Landsting. Rapporten pekar på oberoendets innebörande karaktär och identifierar begreppet i relation till annan revision. Författaren ansvarar själv för innehåll, analys och slutsatser i rapporten.

Författaren presenterar initialt begreppet oberoende utifrån ett internationellt perspektiv för att därefter undersöka de svenska förhållandena. Detta sker genom att den privaträttsliga revisionen, den statliga revisionen och den kommunala revisionen beskrivs parallellt. Rapporten utforskar också olika instrument som kan användas för att upprätthålla revisorernas oberoende. Dessa instrument är delvis sådana som revisorerna själva har ansvar för och delvis sådana som samhället och staten ansvarar för. Tillsammans skapar de en plattform för rapportens fortsatta resonemang.

Senare delen av rapporten ägnas åt att utifrån teoretiska resonemang utmana oberoendet och systemet med kommunal revision genom att fråga om det finns en oberoende revision. Rapporten pekar också ut vissa möjliga områden där brister finns i det nuvarande systemet och där förbättringar kan ske, liksom den översiktligt visar på konsekvenser av förändringar i systemet med hänsyn tagen till oberoendet och självstyrelsen.

Rapporten ställer olika idéer och tankar på huvudet och utmanar den rådande föreställningen om en oberoende revision. Den är en del av en större studie som Sveriges Kommuner och Landsting genomför för att utforska, utmana och utveckla den kommunala revisionen.

Oberoendet handlar inte bara om revisorerna, det handlar om hela systemet. Det är många som har åsikter om oberoende, men det är få som har utforskat vad det innebär. Låt dig därför inspireras och utmanas!

Innehållsförteckning

Förord 1

Innehållsförteckning 2

- 1 Inledning 4
- 2 Kravet på opartiskhet rörande den offentliga förvaltningen generellt 5
- 3 Internationella normer avseende revisionens oberoende 8
 - 3.1 Statlig revision 8
 - 3.2 Privaträttslig revision 9
 - 3.3 Kommunal revision 11
- 4 Svensk reglering 12
 - 4.1 Privaträttslig revision 12
 - 4.2 Statlig revision – Riksrevisionen 15
 - 4.3 Den kommunala revisionen 16
- 5 Vad är oberoende? 19
 - 5.1 Oberoende som egenskap 19
 - 5.2 Inre oberoende – independence in fact (mind) 22
 - 5.3 Yttre oberoende – independence in appearance 23
 - 5.4 Frågan om acceptabelt beroende 25
- 6 Instrument för upprätthållande av oberoende 27
 - 6.1 Valbarhets och jävsregler 27
 - 6.2 Ansvarsregler och sanktioner 28
- 7 Oberoendets betydelse - diskussion 29
- 8 Finns en oberoende revision? 36
 - 8.1 Företagsrevision som förebild – uppdragsgivaren som inkomstkälla! 36
 - 8.2 Riksrevisionen som förebild – politiska kopplingar och preferenser! 37

9 Oberoendegrad och kontext 39

9.1 Jämförelser med andra rättssystem haltar 39

9.2 Det svenska kommunala självstyret! 39

10 Oberoende och kommunal revision 41

10.1 Fortsatta studier 41

10.2 Oberoende de facto och de jure 42

10.3 Hur förstärka oberoendet i den kommunala revisionen?
– preliminära slutsatser 44

Källor och litteratur 46

1 Inledning

Jag har av Sveriges Kommuner och Landsting fått i uppdrag att utföra en förstudie om revision och oberoende där tyngdpunkten ligger på det senare. Frågan har varit aktuell och omdiskuterad från och till de senaste åren och ett flertal reformer har gjorts i kommunallagen avseende den kommunala revisionen. Den statliga revisionen har genomgått en omfattande förändring i grunden där tidigare Riksdagens revisorer och Riksrevisionsverket upphört att existera och en annan myndighet, Riksrevisionen, har tillskapats. En av orsakerna till denna omfattande förändring var att söka höja den statliga revisionens oberoende av fr.a. regeringen. Revision och oberoende synes vara en fråga som är ständigt aktuell.

Riksdagen tillkännagav den 3 maj 2006 för regeringen att en ny utredning bör tillsättas med ett brett uppdrag att se över vilka åtgärder som kan vidtas för att ytterligare stärka den kommunala revisionens oberoende. Som en följd av det har Statskontoret fått i uppdrag av regeringen att se över den kommunala revisionens oberoende och ge förslag till förändringar.

Denna studie innehåller ett flertal aspekter av revision och oberoende. Avsikten inledningsvis var att söka fånga begreppet oberoende. Detta har varit tämligen svårt, i litteraturen, förarbeten m.m. används begreppet relativt ofta, däremot anges väldigt kortfattat vad som faktisk avses med begreppet. Oberoende anses vanligen vara något eftersträvansvärt och positivt. Det kan därför tyckas något märkligt att ingen egentligen vet vad som närmare menas med oberoende.

2 Kravet på opartiskhet rörande den offentliga förvaltningen generellt

Att det allmännas verksamhet generellt skall präglas av opartiskhet, oberoende och oväld är en grundbult i den västerländska synen på rättsstaten. Opartiskheten bidrar starkt till att det allmänna agerar korrekt utifrån gällande normer och att förtroendet för det allmänna bibehålls och stärks.

Att den offentliga förvaltningen skall agera opartiskt är i det svenska samhällssystemet en självklarhet. I regeringsformen stadgas att domstolar, förvaltningsmyndigheter och andra som fullgör uppgifter inom den offentliga förvaltningen skall i sin verksamhet beakta allas likhet inför lagen samt iaktta saklighet och opartiskhet. För att upprätthålla den av konstitutionen fastslagna opartiska förvaltningen finns ett antal rättsregler av skiftande karaktär. I lagen om offentlig anställning finns förbud mot vissa bisysslor.¹ I brottsbalken återfinns kriminalisering av mutbrott och bestickning.² Ur lagen om offentlig upphandling kan utläsas att en upphandling måste genomföras på ett objektivt och opartiskt sätt.³ Kravet på opartiskhet ställs också högt inom domstolsväsendet.⁴

Mer konkret för den offentliga förvaltningens handläggning av ärenden samt beslutsfattande återfinns jävsregler både i förvaltningslagen, för den statliga förvaltningen, och i kommunallagen, för den kommunala förvaltningen. Regelverket innebär i korthet att den som innefattas i personkretsen och på något sätt är att betrakta som jävig, enligt de uppräknade grunderna, är förbjuden att delta i

1 Se 7 § lag (1994:260) om offentlig anställning. Där stadgas att en arbetstagare inte får ha anställning eller uppdrag som kan rubba förtroendet för hans eller annan arbetstagares opartiskhet i arbetet.

2 Se 20 kap. 2 §, mutbrott, och 17 kap. 7 §, bestickning, i Brottsbalken.

3 Se 4 § lag (1992:1528) om offentlig upphandling. Där stadgas att upphandlingen skall genomföras utan ovidkommande hänsyn.

4 Se exempelvis 4 kap. 13-15 §§ Rättegångsbalken och 41 § förvaltningsprocesslagen (1971:291).

handläggning och beslutsfattande i det specifika ärendet.⁵ Jävsreglerna mynnar således ut i ett handlägningsförbud som drabbar den som träffas av en jävsgrund. Ett förbud att handlägga ett visst ärende.⁶ Väsentligt att notera är att jävsreglerna tar sikte på en person i en viss kontext. Man kan inte vara generell jävig utan kan endast vara det avseende ett visst ärende.⁷

I både förvaltningslagen (FL) och kommunallagen (KL) finns bestämmelser om jäv. Båda regleringarna är likartade och innehåller bl.a. en uppräknning av de olika jävsgrunderna och verkan av jäv. I 11 § FL stadgas jävsgrunderna i fem punkter. De flesta grunder är relativt väl kända och behöver ingen närmare presentation. Liknande grunder återfinns i 6 kap. 25 § i KL. Vissa skillnader finns dock fr.a. beroende på den kommunala organisationens utseende. Exempelvis saknas tvåinstansjäv och det finns en särskild jävsgrund, tillsynsjäv. För fullmäktigeförsamlingen återfinns särskilda jävsgrunder i 5 kap. 20 §. Huvudregeln där är att en ledamot inte får delta i handläggningen av ett ärende som rör ledamoten själv eller någon närstående.

⁵ I äldre förvaltningsrätt och även i norsk och dansk förvaltningsrätt används begreppet inhabil för den som träffas av jäv. Den inhabile tjänstemannen saknar helt enkelt rättslig kompetens att handlägga eller fatta beslut i det aktuella ärendet.

Begreppet ger en tydligare bild av verkan av jäv men används sällan i modern svensk förvaltningsrättslig doktrin.

⁶ Det är också viktigt att komma ihåg att förbudet gäller oavsett om den förbjudna bindningen faktiskt påverkat beslutet. I JO 2001/02 s. 392 hade en rektor varit med vid handläggning av sin hustrus, som var anställd på skolan, nya lön. JO konstaterade att det visserligen inte fanns något som tydde på att hon behandlats extra förmånligt vid lönesättning. Likväl är lönebeslutet behäftat med ett allvarligt formellt fel som gör det angripbart.

⁷ Till skillnad från vissa typer av valbarhetsregler där någon inte är valbar till ett visst uppdrag för att denne kan sägas ha ett visst intresse i det som är uppdragets föremål. Tydligaste exemplet återfinns i 4 kap. 6 § 3 st. KL där det stadgas att den som är redovisningsskyldig till kommunen för viss verksamhet inte får utses till revisor för den verksamheten.

Av ovanstående översiktliga redogörelse för de rättsliga kraven på opartiskhet som åligger det allmänna kan slutsatsen dras att opartiskhet, och oberoende, är eftersökta tillstånd eller egenskaper i det allmännas agerande och varande. Dessa krav kan sägas bli än tydligare då det är fråga om organ eller institutioner vars verksamhet syftar till att kontrollera och revidera andra delar av det allmänna. Det är dock inte enbart offentlig verksamhet som skall behandlas i denna framställning. När revisionens oberoende diskuteras är det naturligt och nödvändigt att även den privaträttsliga revisionen behandlas. Om inte annat kan den privaträttsliga revisionen och dess regelverk tjäna som inspirationskälla då den offentligrättsliga revisionen diskuteras. Med offentligrättslig revision avses både den statliga revisionen och den kommunala revisionen.

3 Internationella normer avseende revisionens oberoende

3.1 Statlig revision

INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) är en samarbetsorganisation för högre revisionsorgan i länder som är medlemmar i Förenta Nationerna eller FN:s specialiserade organ. De högre revisionsorganen har en viktig uppgift när det gäller att granska offentliga finanser och offentlig verksamhet samt när det gäller att främja en sund ekonomisk förvaltning och ökad redovisningsskyldighet för regeringarna. INTOSAI är ett forum där revisorer från hela världen med offentlig förvaltning som sitt arbetsfält kan diskutera frågor av gemensamt intresse och hålla sig à jour med den senaste utvecklingen inom revision, yrkesmässiga normer och bästa tillvägagångssätt.

Inom ramen för det arbete som bedrivs av INTOSAI har en särskild deklaration antagits om vilka principer som bör gälla för de nationella statliga revisionsorganens ställning och uppgifter. I deklarationen, som vanligtvis benämns Lima-deklarationen, behandlas frågan om den statliga revisionens oberoende med avseende på myndighetens, ledningens och de anställdas oberoende (Part II, Section 5-7). Av deklarationen följer att revisionsmyndigheterna skall vara oberoende i förhållande till revisionsobjekten och vara skyddade mot yttre påverkan, för att de skall kunna utföra sina uppgifter med iakttagande av kraven på objektivitet och effektivitet.

Något krav på ett absolut oberoende ställs inte i deklarationen. Enligt deklarationen är det inte möjligt eftersom myndigheterna själva är en del av staten. Myndigheterna skall dock tillförsäkras de funktionella och organisatoriska oberoende som är nödvändigt för att de skall kunna fullfölja sina uppdrag. Föreskrifter om inrättandet av myndigheterna och föreskrifter som säkerställer det uppställda kravet på oberoende skall enligt deklarationen finnas i konstitutionen. Utfyllande regler får föreskrivas i vanlig lag. I deklarationen uttalas vidare att myndigheternas oberoende är avhängigt av hur oberoende de personer är som beslutar på myndigheternas vägnar. Det gäller oavsett om besluten fattas i ett kollegium eller av en chef. Dessa per-

soners oberoende ställning skall säkerställas i konstitutionen. Det gäller i synnerhet regler för att kunna skilja de som beslutar på myndigheternas vägnar från tjänsten. Sådana regler får enligt deklARATIONEN inte utformas så att de försvagar dessa personers oberoende ställning.

För övriga personer verksamma i myndigheterna, dvs. de personer som utför revision men som inte beslutar på myndighetens vägnar, gäller att de i sin yrkesutövning inte får låta sig påverkas av revisionsobjekten eller stå i beroendeförhållande till dessa. Dessa personers oberoende ställning behöver dock inte säkerställas i konstitutionen. Av deklARATIONEN följer också att revisionsmyndigheterna skall vara försedda med de finansiella resurser de behöver för att de skall kunna fullfölja sina uppgifter. Om det behövs skall myndigheterna kunna ansöka direkt till det statliga organ som beslutar om statsbudgeten. Myndigheterna skall ha rätt att använda de medel som i statsbudgeten särskilt anslagits för deras verksamhet på det sätt som de själva anser mest lämpligt.

3.2 Privaträttslig revision

De senaste decenniernas internationella utvecklingen av revisorsprofessionen kan sägas kännetecknas av en strävan mot harmonisering av reglerna mellan statlig och privat sektor. Detta gäller båda de världsomspännande organisationerna för revision inom statlig och privat sektor, INTOSAI, se ovan, och IFAC (International Federation of Accountants). Vidare gäller att godkända revisorer och auktoriserade revisorer som svarar för den lagstadgade revisionen i den privata sektorn sedan länge också är verksamma också i den statliga och kommunala revisionen. Dessa lyder då under flera regelverk samtidigt, d.v.s. både ett privaträttsligt, revisorslagen, och ett offentligrättsligt, kommunallagen eller riksrevisionslagen.⁸

IFAC:s code of ethics *Code of Ethics for Professional Accountants Section 290* innehåller ett antal stadganden om oberoende. De för denna framställning väsentligaste återges nedan i sin helhet.

⁸ Kommunallagen (1991:900) och lag (2002:1023) med instruktion för Riksrevisionen

290.8 *Independence requires:*

Independence of Mind

The state of mind that permits the expression of a conclusion without being affected by influences that compromise professional judgment, allowing an individual to act with integrity, and exercise objectivity and professional scepticism.

Independence in Appearance

The avoidance of facts and circumstances that are so significant that a reasonable and informed third party, having knowledge of all relevant information, including safeguards applied, would reasonably conclude a firm's, or a member of the assurance team's, integrity, objectivity or professional scepticism had been compromised.

290.9 *The use of the word "independence" on its own may create misunderstandings. Standing alone, the word may lead observers to suppose that a person exercising professional judgment ought to be free from all economic, financial and other relationships. This is impossible, as every member of society has relationships with others. Therefore, the significance of economic, financial and other relationships should also be evaluated in the light of what a reasonable and informed third party having knowledge of all relevant information would reasonably conclude to be unacceptable.*

290.10 *Many different circumstances, or combination of circumstances, may be relevant and accordingly it is impossible to define every situation that creates threats to independence and specify the appropriate mitigating action that should be taken.*

Code of ethics gör tydligt de två olika sidorna av oberoendet som beror av inre och yttre omständigheter. Intressant är också att det tydligt anges att en person, en revisor, som helt saknar bindningar, och därmed är totalt oberoende, existerar inte eftersom vi alla är individer som ingår i ett samhälle, ett socialt sammanhang, vilket per definition innebär att vi har kontakter och förhållanden med andra individer, företag, sammanslutningar m.m. Det väsentliga, enligt Code of ethics, är i vilken mån en välinformerad tredje part kan uppfatta dessa olika bindningar som oacceptabla. Vidare framgår att när sådana här hot mot oberoendet uppstår så är det väsentligt att motåtgärder sätts in.

Det synes som om summan av de olika bindningarna och motåtgärderna är det som slutligen skall värderas av tredje part. Och slutligen, utan att det framgår av Code of ethics, bestämma om revisionen och dess resultat skall uppfattas såsom trovärdig vilket är det grundläggande syftet med oberoendeaspekten.

3.3 Kommunal revision

Det är svårt att hitta internationella riktlinjer avseende den kommunala revisionen. Visserligen rör INTOSAI:s rekommendationer och riktlinjer revision av den offentliga förvaltningen. En mycket stor del av den offentliga förvaltningen ligger i Sverige på kommunal nivå. INTOSAI riktar sig dock till Supreme Audit Institution vilket i Sverige utgörs av Riksrevisionen.

Avsaknaden av internationella riktlinjer för den kommunala revisionen kan bl.a. förklaras med att många nationella system ser olika ut med en stor varierande grad av lokalt självstyre. Det som i Sverige utförs av en lokal organisation för revision utförs i andra system av en statlig revision.

Även om inspiration kan erhållas av internationella normer, riktlinjer och rekommendationer är det inte möjligt att hitta sådana som skall vara direkt tillämpliga på den svenska kommunala revisionen. Det kan naturligtvis förklaras med att det svenska systemet är tämligen unikt i internationellt hänseende.

4 Svensk reglering

4.1 Privaträttslig revision

Den grundläggande regleringen i svensk rätt av privaträttslig revision och oberoende är revisorslagen (SFS 2001:883). Där stadgas bl.a. att till revisornas skyldigheter hör (enligt 19 §) att iaktta god revisorssed liksom att övervaka att även andra som biträder i revisionen utan att vara godkända eller auktoriserade revisorer iakttar gällande normer. God revisorssed syftar främst på normer - såväl i författningsbestämmelser som i praxis utvecklade normer - för revisorernas yrkesmässiga uppträdande (etiska normer), medan god revisionssed avser motsvarande normer för hur revisionsuppdrag skall utföras (yrkesmetoderna). Det brukar anses att god revisorssed omfattar även god revisionssed.

En revisor är vidare enligt 20 § skyldig att i revisionsverksamheten utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. I det uppställda kravet på opartiskhet, självständighet och objektivitet ligger enligt förarbetena till lagen att revisorn vid utförandet av revisionsuppdraget skall ta hänsyn till samtliga omständigheter som är av betydelse för uppdraget men inte till några andra omständigheter. Detta krav som brukar benämnas krav på faktiskt oberoende motsvarar i huvudsak vad som i IFAC:s *Code of Ethics for Professional Accountants* betecknas som "independence in fact". Att närmare konkretisera de tre begreppen opartiskhet, självständighet och objektivitet har inte ansetts möjligt, men rent allmänt har uttalats i förarbetena till revisorslagen att revisorn måste försäkra sig om att han eller hon kan genomföra sitt uppdrag utan sidoblickar på förhållanden som är ovidkommande för uppdraget. I detta ligger också att revisorn måste stå så fri gentemot revisionsklienten och andra intressenter att hans eller hennes handlingsutrymme är helt obeskrivet. Detta krav brukar benämnas som "synbart" oberoende. Det uppställda kravet motsvarar "independence in appearance" enligt den nämnda Code of Ethics.

Enligt 21 § revisorslagen är en revisor skyldig att för varje revisionsuppdrag pröva om det finns omständigheter - faktiska eller synbara - som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Om det finns någon sådan omständighet, t.ex. aktieinnehav i det bolag som skall revideras, skall revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget, såvida det inte i det enskilda fallet har vidtagits åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Bestämmelsen i 21 § gäller inte bara förtroendskadliga omständigheter som rör revisorn själv utan också sådana omständigheter som kan hänföras till andra personer verksamma vid samma revisionsbyrå eller på andra företag som ingår i samma revisionsgrupp som revisorn.⁹

Det kan noteras att de förtroendskadande omständigheterna i 21 § inte är absoluta hinder för en revisor. Sådana omständigheter leder dock till att det uppstår en presumtion för att revisorn inte skall åta sig uppdraget. Denna presumtion kan dock brytas om s.k. motåtgärder vidtas. Motåtgärder kan leda till att hoten undanröjs och revisorn kan åta sig uppdraget trots att sådana förtroenderubbande omständigheter föreligger.¹⁰

4.2 Statlig revision – Riksrevisionen

Riksrevisionen är en myndighet som tillskapades 2003. Samtidigt lades Riksrevisionsverket och Riksdagens revisorer ned och ansvaret för den statliga revisionen fördes över till riksdagen. Bildandet av Riksrevisionen innebar en betydande förstärkning av riksdagens kontrollmakt och är en av de största konstitutionella reformer som genomförts sedan grundlagsreformen 1974.

Organisationen är tämligen speciell. Riksrevisionen är riksdagens granskningsorgan och riksdagen är dess uppdragsgivare. Återkopp-

⁹ Se prop. 2000/01:146 s. 101.

¹⁰ Se exempelvis Revisorsnämndens avgörande i disciplinärende Dnr 2004-1342 där nämnden väger den aktuella revisorns vidtagna motåtgärder mot oberoendehotets styrka och finner att åtgärderna inte var tillräckliga och meddelade revisorn en erinran för detta.

lingen mellan riksdagen och de tre riksrevisorerna är dock inte ”ren” i det avseendet att den är direkt. Mellan riksrevisorerna och riksdagen sitter Riksrevisionens styrelse. Styrelsens uppgift anges på Riksrevisionens hemsida vara:

”Styrelsen ska följa granskningsverksamheten och fritt pröva om och i så fall vilka politiska beslut som kan behöva fattas med anledning av riksrevisorernas slutsatser och rekommendationer i granskningsrapporterna. Styrelsen kan dock inte överpröva riksrevisorernas granskningar. Styrelsen kan lämna framställningar (förslag) och redogörelser till riksdagen med anledning av våra granskningsrapporter och revisionsberättelser – så kallad initiativrätt. Den beslutar även om budgetförslaget för Riksrevisionen och fastställer årsredovisningen.”

Riksrevisorerna rapporterar således inte direkt till sin uppdragsgivare utan informationen påverkas av en styrelse, som riksdagen utsett, bestående av riksdagsledamöter eller före detta riksdagsledamöter. Återkopplingen till uppdragsgivaren, riksdagen, blir därmed inte lika tydlig. Informationen som slutligen hamnar hos uppdragsgivaren består både av riksrevisorernas rapporter och uttalanden från styrelsen om den eventuella följderna av granskningens resultat. En mer renodlad modell hade varit den modell som JO-ämbetet innehar, d.v.s. att informationen från granskarna direkt hade tillställts granskningens uppdragsgivare.

Det är svårt att hitta några konkreta instrument för att åstadkomma och upprätthålla oberoendet för statsrevisionen. Det finns en anmälningsskyldighet för varje riksrevisor att anmäla vissa förhållanden till riksdagen. Det gäller enligt 14 § lag (2002:1023) med instruktion för Riksrevisionen

1. innehav av aktier i ett aktiebolag som avses i 2 § 4 lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m.,
2. avtal av ekonomisk karaktär med tidigare arbetsgivare, såsom avtal om löne- eller pensionsförmån som utges under tid som omfattas av uppdraget i Riksrevisionen,
3. avlönad anställning som inte är av endast tillfällig karaktär,
4. inkomstbringande självständig verksamhet som bedrivs vid sidan av uppdraget som riksrevisor,

5. uppdrag hos en kommun eller ett landsting, om uppdraget inte är av endast tillfällig karaktär, och
6. annan anställning, uppdrag eller annat ägande som kan antas påverka uppdragets utförande.

I likhet med vad som gäller den privata sektorn blir opartiskhet och objektivitet, vid sidan av yrkeskompetensen, den statliga revisionens huvudsakliga medel för att garantera revisionens kvalitet. Att förvaltningsmyndigheter i sin verksamhet skall iaktta saklighet och opartiskhet (faktiskt oberoende) följer redan av 1 kap. 9 § regeringsformen. Även jävsregler finns i 11 § förvaltningslagen (1986:223) där olika bindningar till saken, det ärende som behandlas, anges som otillåtna. Det är det sedvanliga batteriet av rättsregler som skall åstadkomma en opartisk och saklig offentlig förvaltning.

Det finns också en allmän regel i 8 kap. 12 § riksdagsordningen att en riksrevisor inte får inneha anställning eller uppdrag eller utöva verksamhet som kan påverka riksrevisorernas självständiga ställning. En väsentlig del av oberoendet är i vilken mån en riksrevisor kan skiljas från sitt uppdrag. Det stadgas i 12 kap. 7 § regeringsformen att riksdagen får skilja en riksrevisor från uppdraget om riksrevisorn inte längre uppfyller de krav som gäller för uppdraget eller om riksrevisorn har gjort sig skyldig till allvarlig försummelse. Exakt vad allvarlig försummelse innebär framgår inte tydligt. Det utvecklas inte heller närmare i förarbetena.

Av förarbetena framgår att förtroendeskadliga bisysslor för riksrevisorerna ägnas stort utrymme. Lagstiftaren menar att det är viktigt att bisysslesituationen för riksrevisorer redovisas öppet och kan granskas. En öppnare redovisning av bisysslorna kan i sig bidra till att öka förtroendet för ämbetet. Riksrevisorer bör därför, enligt förarbetena, vara skyldiga att på eget initiativ till riksdagen anmäla vissa förhållanden som kan antas påverka uppdragets utförande. En bestämmelse om anmälningsskyldighet för riksrevisorerna rörande anställningar, uppdrag eller ägande som kan påverka uppdragets utförande togs därför in i instruktionen för Riksrevisionen. Bestämmelsen är utformad efter förebild av bestämmelserna i 4 kap. 4 § lagen om Sveriges riksbank och 10 § lagen (1996:810) om registrering av riksdagsledamöters åtaganden och ekonomiska intressen. Av samma skäl som anförts mot att införa ett absolut förbud för riksrevisorer att inneha annan an-

ställning eller annat uppdrag ansåg lagstiftaren det inte nödvändigt att införa ett absolut förbud för riksrevisorer att inneha aktier i statliga företag.¹¹ Det är sålunda upp till riksdagen att göra en värdering från fall till fall.

4.3 Den kommunala revisionen

Den kommunala revisionen regleras primärt i 9:e kapitlet kommunallagen. Här finns ett antal regler rörande både valbarhet och jäv som syftar till att åstadkomma och upprätthålla oberoendet.

I 4 kap. 6 § KL stadgas att den som är redovisningsskyldig till kommunen eller landstinget inte är valbar som revisor för granskning av verksamhet som omfattas av redovisningsskyldigheten. Detsamma gäller make, sambo, föräldrar, barn eller syskon eller annan närstående till den redovisningsskyldige. 2006 kompletteras detta med att den som är revisor inte längre är valbar till uppdrag som

1. ordförande eller vice ordförande i fullmäktige,
2. ledamot eller ersättare i nämnd eller fullmäktigeberedning, eller
3. ledamot eller ersättare i sådant företag som avses i 3 kap. 17 och 18 §§, d.v.s. hel eller delägda kommunala företag.

Med dessa nya regler åstadkoms en renodling av de personer som väljs till revisorer och deras eventuella kopplingar till granskningsobjekten d.v.s. nämnder, beredningar m.m. De nya reglerna torde kunna avvärja många hot mot i vart fall den kommunala revisionens yttre oberoende och förstärka förtroendet för revisionen. Vad gäller att undanta fullmäktiges presidium från revisorskretsen uttalas i förarbetena att faller sig avgränsningen naturlig med hänsyn till behovet av att skilja rollen som granskare från uppgiften att administrera och leda fullmäktiges behandling av granskningens resultat.¹²

De regler avseende jäv som finns för nämndernas verksamhet är också tillämpliga på den kommunala revisionen. Det är samma fem

¹¹ Se Prop. 2001/02:190 s 112

¹² Se prop 05/06:55 s 31.

jävsgrunder som genom en hänvisning gjorts tillämpliga för revisionen.¹³

Av förarbetena framgår att det är principiellt viktigt att slå fast att revisorernas agerande skall präglas av objektivitet och att kravet på att uppmärksamma jävssituationer inte skall vara mildare för revisorer än för ledamöter i nämnder och anställda i nämnder. Ytterst handlar det om allmänhetens förtroende för revisionen. Vidare uttrycks att, det inte är en tillfredsställande ordning att förlita sig på att kommuner och landsting analogt tillämpar de jävsbestämmelser som gäller för nämnder. En sådan rekommendation gällde nämligen från dåvarande Svenska Kommunförbundet. Även om revisorernas granskningar normalt sett inte utmynnar i ett löpande beslutsfattande på sätt som sker i nämnderna skall deras granskningar ytterst läggas till grund för fullmäktiges årliga beslut i ansvarsfrihetsfrågan. Beslut kommer även att fattas 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, enligt förarbetenas mening, införas en uttrycklig jävsbestämmelse för de förtroendevalda revisorerna.¹⁴

Det kan självfallet tyckas märkligt, som uttrycks i förarbetena, att inte kommunrevisorerna omfattades av sedvanliga jävsbestämmelser och reformen är därför ett steg i rätt riktning. Däremot är det anmärkningsvärt att lagstiftaren utan någon närmare analys utsträcker nämndernas jävsregler till att även omfatta kommunrevisionen. Man kan med fog hävda att nämndernas verksamhet skiljer sig från den verksamhet som bedrivs av kommunrevisionen. Det är helt enkelt så att nuvarande jävsregler inte passar avseende kommunrevisorernas verksamhet. Sakägarjävet är ett utmärkt exempel. Om en beslutsfattare har väsentlig nytta eller skada av ett visst beslut är han inte behörlig att fatta det på grund av sakägarjäv. Det kan exempelvis vara fallet då en granne ansökt om bygglov eller då beslutsfattaren själv ansökt om socialt bistånd. I sådana fall är han exkluderad p.g.a. sakägarjäv.

13 Se 6 kap 25 § och 9 kap. 4 § KL.

14 Prop. 1998/99:66 s 40 f.

Om en förtroendevald revisor granskar verksamhet där en närstående är anställd, t.ex. förvaltningschef, eller där han själv är underleverantör till kommunen slår inte sakägarjävet till. Den enda jävsgrund som kan bli tillämplig är delikatessjävet. Det är dock en trubbig rättsregel med ett oklart innehåll och det är olyckligt att det i praktiken är den enda jävsregel som återstår avseende kommunrevisionen.

De flesta av kommunallagens jävsgrunder passar inte in på revisorerna. Förklaringen ligger i att jävsgrunderna är tänkta att tillämpas på ärendehandläggning i ett enskilt fall. Revisorernas verksamhet är mer bred till sin natur där en hel verksamhet eller en aspekt av en hel verksamhet granskas. Lägg därtill att vi ställer, eller borde ställa, höga krav på opartiskhet och oberoende avseende granskningsorgan.¹⁵ Mycket talar för att ett särskilt jävsregelverk borde tillskapas för just kommunrevisionen.

15 Jämför de mycket omfattande jävsgrunder som återfinns i revisionslagen.

5 Vad är oberoende?

5.1 Oberoende som egenskap

Vad avses egentligen när begreppet oberoende används? Oberoende kan beskrivas som ett slags vakuum, ett tillstånd där bindningar och kopplingar till omvärlden saknas. Inte sällan används begreppet utan att den närmare innebörden klargörs eller uttrycks. I doktrinen har bl.a. Adam Diamant närmare sig begreppet i sin avhandling om bolagsrevisors oberoende. Han utgår från att oberoende skall ses som *"det samlade knippet av krav som ställs på revisors agerande för att han skall kunna uppnå den efterfrågade opartiskheten, objektiviteten och självständigheten"*.¹⁶ Oberoendet skall då ses som ett led på vägen för att uppnå de tre önskvärda egenskaperna opartiskhet, objektivitet och självständighet. Det synes möjligen som endast en lek med ord där oberoendet ersätts med andra ord med oklar innebörd. Det väsentliga är dock att Diamant påpekar att oberoendet inte är absolut utan kan se olika ut i olika situationer.

Följande citat från Shirin Ahlbäcks avhandling om den statliga revisionens beskaffenhet och roll belyser forskningsläget avseende revisionens oberoende på ett bra sätt:

*"Någon fullödlig och i alla delar genomtänkt vägledning om oberoendets beskaffenhet står emellertid inte heller att finna i den svenska debatten. Visserligen upprepas revisionens krav på oberoende i flera sammanhang, men utan att någon större tankeverksamhet ägnas åt vari detta åtråvärda oberoende består samt hur det konkret ska säkras. Utan en sådan precisering av oberoendets innehåll riskerar anspråken på en revisionell självständighet att bli en tom fras – ett möjligen välvilligt men till intet förpliktigande mantra. Således hamnar vi dessvärre här i ett i långa stycken principiellt vakuum, det saknas helt enkelt en djuplodande diskussion i ämnet."*¹⁷

¹⁶ Diamant s 30 f.

¹⁷ Ahlbäck s 63.

Ahlbäcks något uppgivna konstaterande om brist på djuplodande diskussion i doktrin och förarbeten avseende begreppet oberoende i ett revisionellt sammanhang är i princip lika sant idag tyvärr. Begreppet används överallt där revision diskuteras, att revision skall vara oberoende synes vara ett axiom. Den närmare innebörden därav är dock i de flesta avseenden oklar.

I skriften *God Revisionssed i kommunal verksamhet* 2006 lyfts kravet på att revisionen skall vara oberoende fram. Inte heller där görs dock tydligt vad oberoendet närmare innebär. Det poängteras dock att revisorernas rätt att göra självständiga val i förhållande till vad som skall granskas, hur granskningen skall genomföras och hur resultaten skall värderas och analyseras gör att oberoendet blir synligt.¹⁸ I sitt självständiga agerande gör revisorerna det klart att de är oberoende. Resonemanget tar tydligt sikte på att oberoendet skall manifesteras i revisorernas handlande och beslutsfattande.

Inte sällan hävdas att revision företer stora likheter med utvärdering.¹⁹ Den stora skillnaden sägs dock vara att revision kräver den grundläggande egenskapen oberoende. Och detta oberoende skall upprätthållas i förhållande till granskningsobjektet, vilket synes självklart, men också i förhållande till uppdragsgivaren, vilket kanske inte är lika givet.²⁰

Oberoende kan beskrivas som ett idealtillstånd där den som uppnått detta tillstånd kan agera fritt. Att närmare definiera oberoende är vanskligt och mycket svårt. Oberoende kan närmast beskrivas som ett vakuumliknande tillstånd. Ett tillstånd som helt enkelt är en frånvaro av beroende. Oberoende kan därför svårligen definieras positivt. Det är enklare att beskriva vad oberoende inte är, och sålunda beskriva vad beroende är.

Beroende uppstår i en situation där farliga bindningar förekommer. Bindningar som är farliga just för att de hotar oberoendet. Sådana far-

18 *God revisionssed* 2006 s 13 f.

19 Precis som ifråga om revision saknas en närmare definition av begreppet ”utvärdering”.

20 Se bl.a. Ahlbäck s 60 ff.

liga bindningar är exempelvis, organisatoriska (anställning, politiskt parti, geografiska, "kåranda"), ekonomiska, negativt och positivt ekonomiskt utfall, direkt och indirekt, emotionella, sociala. Således en oerhört, nästan oändligt, lång lista på olika bindningar, förhållanden mellan revisorn och annan, som kan påverka oberoendet negativt. Det liknar den katalog av situationer där någon är i rättslig mening att beteckna som jävig, exempelvis enligt kommunallagen eller förvaltningslagen. Emellertid är jävsreglerna avseende den svenska offentliga förvaltningen internationellt sett tämligen generösa, d.v.s. de är mer tillåtande än normalt. Det är dock ett svar på att Sverige för det första är ett litet och glest befolkat land. I en liten kommun skulle strängare jävsregler än dagens riskera att förlama förvaltningen då kommunens invånare har olika bindningar till varandra. Det är då svårt att finna en förtroendevald eller tjänsteman som är helt neutral i förhållande till de enskilda vars ärenden behandlas i förvaltningen. För det andra är Sverige ett land där föreningsaktiviteten är, eller åtminstone har varit, stor, d.v.s. enskildas engagemang i olika föreningar som driver vissa frågor. Att jäva ut någon p.g.a. medlemskap i en förening eller motsvarande skulle skapa en svår situation och de svenska reglerna är vid en internationell jämförelse tillåtande även i det avseendet.

Oberoende kan vi slå fast är ett idealtillstånd som är ouppnåeligt. Alla människor agerar inom ramen för vår sociala och samhälleliga kontext, med följd av att vi har kopplingar och förbindelser till andra människor, saker, företeelser, grupperingar m.m. Emellertid måste oberoendet betraktas ur det som för stunden är relevant. Ifråga om exempelvis kommunrevisionens oberoende så måste de bindningar, eller rättare sagt de bindningar som hotar oberoendet och som därför skall vara frånvarande, som är av relevans beaktas. Således är det inget hot mot kommunrevisionens oberoende att en förälder, som därmed har bindningar till sina barn, utses till revisor. Det är därför av största vikt att kravet på oberoende kompletteras med att detta krav också skall vara relevant. Endast de bindningar som riskerar att undergräva förtroendet för revisionen skall betraktas som icke-tillåtna. Exempelvis är det inte tillåtet att revidera den verksamhet som man själv har verksamhetsansvar för.²¹ Relevant oberoende är det som eftersöks.

21 Och det är ju heller inte kommunalrättsligt tillåtet.

För att ytterligare modifiera kravet på relevant oberoende bör vi också införa en lägsta nivå på oberoende. Som tidigare påpekats är oberoende ett idealt tillstånd som aldrig kommer att uppnås, inte ens om vi begränsar det till det relevanta oberoendet. En kommunrevisor kan ju alltid ha en politisk uppfattning, och därmed en benägenhet att kritisera företrädare för visst politiskt parti, utan att revisorn för den skull är partimedlem. Eller revisorn kan ha en mycket kritisk uppfattning till kommunala friskolor, utan att för den delen ha någon som helst koppling till dessa. Det relevanta oberoendet måste också modifieras med ett slags acceptabel lägstanivå. Vilken grad av relevant oberoende krävs för att samtliga revisionens intressenter skall uppleva systemet som oberoende? Eftersom vi tidigare konstaterade, vilket borde vara helt okontroversiellt, att ingen människa är oberoende så måste vi gradera oberoendet och bestämma vilken grad som måste uppnås.

Kravet på oberoende måste således modifieras i så måtto att det måste vara relevant och relativt, d.v.s. graden av beroende är acceptabelt för den utomstående betraktaren.

5.2 Inre oberoende – independence in fact (mind)

Det inre oberoendet, eller det faktiska oberoendet, är den enskilde revisorns förmåga att agera och fatta beslut utan otillbörlig påverkan och utan att ta otillbörliga hänsyn. Den perfekt inre oberoende revisorn påminner därvidlag om den weberianske perfekta tjänstemannen som likt en maskin skall tillämpa lagar och regler på ett objektivt och sakligt sätt.

Det finns anledning att återupprepa vad som uttrycks i IFAC:s stadgar avseende det inre oberoendet.

Independence of Mind

The state of mind that permits the expression of a conclusion without being affected by influences that compromise professional judgment, allowing an individual to act with integrity, and exercise objectivity and professional scepticism.

Det inre oberoendet uttrycks således i det att revisorn agerar med integritet, objektivitet och professionell skepticism. Revisorn skall vara fri i sin bedömning och utövande av revisorsrollen.

Det inre oberoendet kan sägas vara den subjektiva sidan av oberoendet. När det handlar om agerande och beslutsfattande är denna sida av oberoendet det som faktiskt får den enskilde tjänstemannen eller förtroendevalde att göra det materiellt rätta. Trots olika bindningar som utåt sett kan rubba förtroendet gör den enskilde personen den rätta åtgärden eller fattar det korrekta beslutet. Det inre oberoendet, d.v.s. den enskilde individens förmåga att bortse från ovidkommande hänsyn och bara se till det materiellt relevanta är den egenskap som slutligen gör att det allmänna eller en revisor agerar korrekt. En stor svårighet ligger i att försöka mäta det inre oberoendet. En revisors bedömning präglas i mer eller mindre grad av ett fritt skön och flera revisorer kan göra olikartade bedömningar. Det är därför svårt för en revisor att försvara sig mot en anklagelse om brist i det inre oberoendet. Skilda bedömningar hos olika revisorer behöver inte i sig vara ett bevis på bristande oberoende utan att revisorerna bedömer och värderar vissa sakomständigheter på olika sätt. Båda revisorerna kan dock upprätthålla sitt oberoende i sin bedömning.

5.3 Yttre oberoende – independence in appearance ²²

Det yttre oberoendet är hur systemet uppfattas för en utomstående betraktare. Med beaktande av hur revisionen är konstruerad kan vi då lita på att revisorerna agerar på ett oberoende sätt och exempelvis inte tar otillbörliga hänsyn? Om revisorn är faktiskt oberoende, och därmed gör korrekta bedömningar och fattar i materiell mening riktiga beslut, så hjälper inte det om adressaten för den avgivna informationen inte litar på den. Revisionens resultat blir inte trovärdigt trots att revisionen faktiskt är oberoende. Revisionen, trots att den är i objektiv mening korrekt, blir därmed värdelös eller i vart fall i negativ riktning påverkad.

²² Diamant s 31.

Även här finns anledning att återge vad som uttrycks i IFAC:s stadgar:

Independence in Appearance

The avoidance of facts and circumstances that are so significant that a reasonable and informed third party, having knowledge of all relevant information, including safeguards applied, would reasonably conclude a firm's, or a member of the assurance team's, integrity, objectivity or professional scepticism had been compromised.

Den tredje parten, den utomstående betraktaren, skall vara informerad och göra sin bedömning av trovärdigheten på ett rimligt sätt. Den oinformerade och obilliga tredje parten är därför inte av relevans för denna aspekt av oberoendet. Vid en diskussion om den kommunala revisionen är det därför rimligt att den utomstående betraktaren bör vara välinformerad. Här kan möjligen finnas ett problem i att, exempelvis, alla kommunmedlemmar inte är välinformerade avseende systemets konstruktion och närmare innebörd. Emellertid utgör kollektivet av kommunmedlemmar en av de väsentligaste intressentgrupperna för den kommunala revisionen.

Den vanligaste kritiken mot den kommunala revisionen är att de förtroendevalda revisorerna vanligen är partimedlemmar. Är det dock självklart att enbart detta faktum medför brister i det yttre oberoendet? Partimedlemskapet innebär otvivelaktigt att revisorerna har bindningar till de granskade. Den väsentliga frågan är emellertid om bindningarna, i form av hot mot oberoendet, är av den art att de är oacceptabla. Om vi exempelvis ersätter nuvarande system med en statlig revision vore det kanske lika oacceptabelt om den av staten utsedde revisorn var medlem i ett politiskt parti, vars medlemmar på lokal nivå var föremål för granskning. Lösningen på denna problematik är helt enkelt att införa ett förbud för den som granskar kommunens verksamhet att vara medlem i ett politiskt parti, oavsett om den är utsedd av fullmäktige som idag eller i framtiden utsedd av staten. Det är en drastisk men effektiv lösning. Den är dock fullständigt främmande för vårt rättssystem. Ingenstans återfinns en sådan regel. Det är tillåtet för alla, domare, beslutsfattare i offentlig förvaltning m.fl. att vara medlem i ett politiskt parti. I skenet av det vore det märkligt att inrätta ett sådant förbud. Antagligen skulle det inte komma åt något problem alls, om problemet är politiska sympatier. Notera att en liten del av den svenska befolkningen är medlem i ett politiskt parti. Ungefär 80% av befolkningen röstar dock i riksdagsval och uppvisar i det

handlandet vissa politiska sympatier. Risken är stor att den utsedde revisorn inte är medlem i ett politiskt parti men har sympatier för ett visst parti. För att sammanfatta diskussionen, om problemet med dagens system är det faktum att kommunrevisorerna har vissa politiska sympatier så finns ingen bra lösning på det. Det är nämligen främst en följd av att vi ingår i ett socialt sammanhang. De flesta har politiska sympatier. Detta uttrycks också i Lima-deklarationen där man uttryckligen påpekar att ett krav på absolut oberoende inte kan upprätthållas avseende den statliga revisionen eftersom revisionsorganet, och dess personal, alltid är en del av staten.

5.4 Frågan om acceptabelt beroende

"Vi accepterar naturligtvis inte att revisionen och dess aktörer på något sätt har ett beroendeförhållande till vare sig, revisionsobjekt, huvudman eller övriga intressenter." Den sentensen är självfallet helt sann. Problemet är dock att detta krav på absolut oberoende inte går att upprätthålla då dessa helt oberoende personer inte existerar. Den intressanta frågan blir snarare vilken mån av beroende som vi kan acceptera utan att förtroendet för revisionen undergrävs. Det får bli ett slags gradering av en nästan oändlig mängd olika situationer som kan uppkomma.

1. Det är knappast acceptabelt att en revisor reviderar sådan verksamhet som han själv innehar verksamhetsansvaret för.
2. Det är vidare inte heller acceptabelt att en revisor reviderar verksamhet som någon närstående har verksamhetsansvaret för. Den problematiska frågan kan där bli hur stor kretsen av närstående skall anses vara.
3. Det torde vidare inte vara acceptabelt att en revisor granskar verksamhet om resultatet av granskningen kan påverka honom på ett negativt eller positivt sätt. Exempelvis bör inte en anställd utses till kommunrevisor och granska den verksamhet där han är anställd.

4. Beroendet kan också manifesteras i bindningar till huvudmannen, d.v.s. revisionens uppdragsgivare. Det är därför vanligt att det upplevs som negativt att exempelvis den som är kommunrevisor också innehar uppdrag i fullmäktige. Inom bolagsrevisionen är det förbjudet att revidera ett bolags verksamhet om man samtidigt innehar aktier i bolaget.²³ De kan förklaras med att huvudmannen kan ha intressen av att revisionen får ett visst utfall, positivt eller negativt, och detta intresse kan påverka revisorerna.

Denna lista kan göras i princip oändligt lång och slutligen bör jävsregleringen, och fr.a. den goda revisorsseden, tydliggöra vilka typer av beroendeförhållanden, farliga bindningar eller relationer, som är acceptabla och vilka som inte kan rimligen godkännas av rättssystemet.

Frågan om vad som är ett acceptabelt beroende, d.v.s. vilka olika typer av farliga relationer, som kan tänkas vara acceptabla måste besvaras.

²³ Se 9 kap. 17 § aktiebolagslagen (SFS 2005:551)

6 Instrument för upprätthållande av oberoende

6.1 Valbarhets och jävsregler

För att åstadkomma det åtråvärda oberoendet finns rättsliga instrument. Valbarhetsregler kan inrymma moment av oberoendefrämjande art. Exempelvis stadgas numera i kommunallagen att den som har uppdrag i nämnd inte är valbar som revisor. Tidigare var detta tillåtet. Det var dock inte tillåtet för den revisorn att delta i granskningen av den egna nämnden. Flera steg har under senare år tagits för att stärka revisorernas ställning. Genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 januari 2000 (SFS 1999:621) skärptes, bland annat, reglerna för jäv i den kommunala revisionen och krav på att de förtroendevalda revisorerna skall biträdas av sakkunniga infördes. Ett skäl till förändringarna var behovet av att motverka oegentligheter med kommunala medel som bl.a. aktualiserats på grund av s.k. kontokortsaffärer i vissa kommuner.

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

I propositionen som föregick lagändringen övervägdes om valbarheten till uppdrag som revisor borde begränsas ytterligare så att inte heller ledamöter och ersättare i fullmäktige skulle kunna inneha revisorsuppdrag. Genom en sådan begränsning skulle objektiviteten och opartiskheten i revisionen ytterligare betonas. Någon sådan reglering föreslogs dock inte eftersom en sådan begränsning skulle kunna medföra problem att rekrytera revisorer i mindre kommuner. I propositionen aviserades att frågan skulle utredas vidare och att det fanns skäl att återkomma med skärpningar vad gäller valbarheten för de förtroendevalda revisorerna.²⁴

24 Se prop. 2005/06:55

6.2 Ansvarsregler och sanktioner

Då krav sätts upp på oberoende eller opartiskhet paras inte sällan detta med någon form av sanktionsregler. Sådana regler finns för arbetstagare i statlig och kommunal tjänst bl.a. 20 kap. 1 § BrB, tjänstefel. I lagen om offentlig anställning återfinns arbetsrättsliga sanktionsregler för anställda hos staten, motsvarande regler återfinns för kommunalt anställda i kollektivavtal. För de förtroendevalda finns ett mer begränsat knippe ansvarsregler, eftersom de inte är anställda. Det är fr.a. brottsbalksbrotten, primärt tjänstefel, som kan aktualiseras. Till detta skall också läggas, oavsett om det är klumpigt, trubbigt och långsamt ibland, det politiska ansvaret.

För kretsen av revisorer ser ansvarsbilden något annorlunda ut. Ifråga om den privaträttsliga bolagsrevisionen finns ett system med auktorisation där den försumliga revisorn som exempelvis åtar sig ett uppdrag trots förekomst av en rad hot mot oberoendet slutligen kan förlora sin auktorisation och därmed rätten att bedriva sin yrkesverksamhet. Det är självfallet en kännbar sanktion för den enskilde revisorn. Vad gäller Riksrevisionen kan riksdagen besluta, efter rekommendation från KU, att en riksrevisor skall skiljas från sitt uppdrag.

Ifråga om den kommunala revisionen är det svårare att finna konkreta ansvarsregler. Revisorerna sitter hela mandatperioden ut, frågan om ansvarsfrihet rör överhuvudtaget inte revisorernas ansvar. Naturligtvis skulle man kunna tänka sig att ändra regelverket så att fullmäktige i framtiden skulle ha möjlighet att entlediga en revisor mitt under mandatperioden, i linje med riksdagens och riksrevisorernas förhållande till varandra. En sådan ändring skulle emellertid kunna vara kontraproduktiv och istället för att stärka revisorernas respekt för t.ex. jävsreglerna, och därmed stärka oberoendet, hota revisionens ställning mer generellt. Kommunrevisorerna kan då frestas att snegla på opinionen i fullmäktige innan olika beslut fattas för att därigenom inte riskera att förlora uppdraget. Det finns alltid en risk vad gäller regler att skilja en revisor från sitt uppdrag att oberoendet blir hotat på den grunden. Revisionen kan därigenom bli försiktigare och spektakulär kritik tonas ned för att inte stöta sig med någon.

7 Oberoendets betydelse - diskussion

Revision och oberoende kan sägas utgöra ett begreppspar. Som tidigare påpekats är oberoendet en förutsättning för en trovärdig revision. Vidare är en trovärdig revision en förutsättning för en trovärdig verksamhet, d.v.s. en verksamhet som åtnjuter förtroende från såväl inblandade parter som utomstående betraktare. För en näringsdrivande verksamhet som bygger på kundunderlag och investeringsvilja från externa källor utgör förtroendet en förutsättning för fortbeståndet. För offentlig verksamhet i ett demokratiskt system är det nödvändigt att förtroendet upprätthålls, i annat fall hotas själva systemet i grunden då medborgarna vänder ryggen till.

Inom bolagsrevisionen har frågan om revisors oberoende och integritet alltid varit aktuell.²⁵ Revisorns oberoende är en hörnsten i revisorsyrket och hela institutets berättigande vilar på detta krav på oberoende. Enligt doktrinen syftar oberoendet till att ge revisorn kraft att fatta beslut mot bakgrund av de fakta som föreligger utan påverkan av andra personer eller gruppers önskemål.²⁶ För att en oberoende granskning ska komma till stånd har lagstiftaren angett en rad omständigheter som utgör hinder för att vara revisor. I bolagsrättslig mening är det en fråga om revisionsjäv. Revisorsjävet är reglerat både i ABL och revisorslagen.²⁷ Exempel på omständigheter, enligt 9:e kap. 17 § ABL, som är diskvalificerande för en revisor är anställning hos bolaget eller ledamotskap i bolagsledningen. Vidare stadgas i 25 § revisorslagen att revisor inte får bedriva annan verksamhet än revisionsverksamhet om det riskerar att rubba förtroendet för honom.²⁸

25 Se exempelvis Moberg s 91-116 och Påhlgren s 194-199. Påhlgren redovisar synpunkter angående äldre förhållanden då revisorsjävet inte var så omfattande och bl.a. visst aktieinnehav i klientbolaget tolererades. Artikeln ger en uppfattning av den utveckling mot en strängare syn på revisorsjävet som inom bolagsrevisionen ägt rum. Se även Adam Diamants avhandling från 2004 där revisionens oberoende utgör avhandlingens ämne, Diamant, Revisors oberoende, Iustus förlag 2004.

26 Moberg s 91.

27 Lag (2001:883) om revisorer

28 "Revisionsverksamhet" är vidare än "revision". Det första innefattar det senare.

Författningsreglerna behöver utfyllnad och FAR:s rekommendationer och Revisorsnämndens (RN) uttalanden om god revisorssed fyller här sin funktion. RN ansvarar för att god revisorssed och god revisions-sed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt. God revisorssed syftar främst på normer för revisorernas yrkesmässiga uppträdande (etiska normer) medan god revisionssed avser normer för hur revisionsuppdrag skall utföras. Vad gäller metodfrågor utvecklas den goda revisionsseden huvudsakligen genom rekommendationer och liknande uttalanden från revisorernas intresseorganisation, FAR SRS. RN använder i stor utsträckning dessa rekommendationer som utgångspunkt för sina ställningstaganden. RN skall dock genom föreskrifter, uttalanden och beslut i enskilda ärenden ansvara för att normeringen utvecklas på ett lämpligt sätt. RN får härigenom ett tolkningsföreträde vad gäller den goda sedens innehåll. Ytterst bestäms innehållet i god revisorssed och god revisionssed av domstolarna.

Syftet med både författningsreglerna och god revisorssed är att säkra en oberoende och effektiv revision. FAR:s och RN:s regler är i detta avseende mer långtgående än ABL eller revisorslagen vilket gör att dessa författningar kan lämnas i bakgrunden.²⁹

FAR:s etikregler understryker vikten av oberoende i förhållande till klienten. Där anges att revisorn ska utöva sitt yrke med självständighet och objektivitet. Oberoende vid uppdragets utövande är en förutsättning för detta. Vidare anges typsituationer då beroendeförhållande anses föreligga: direkt eller indirekt intresse i företaget, t.ex. eget aktieinnehav eller närståendes, innehav av lån till eller från företaget, eller mottagande av otillbörliga gåvor eller rabatter. Även situationer då omständigheterna är sådana att de kan ge anledning till befogat tvivel om revisors oberoende innebär att revisorn inte ska acceptera uppdraget.³⁰ Reglerna innehåller också uttalanden om verksamhet som är oförenlig med revisorsuppdraget. Där anges att revisor inte får driva eller delta i ledningen av affärsverksamhet vid sidan av den egna revisionsverksamheten. I undantagsfall kan dock annan verksamhet vara tillåten om inte allmänhetens tilltro till revisorns objektivitet rubbas.

²⁹ Se Moberg s 91f.

³⁰ Regel 2 i FAR:s regler för god revisorssed. Se också Moberg s 108-115 där regeln kommenteras och fall som bedömts av FAR:s styrelse redovisas.

Exempel på sådan verksamhet är utövande av läraryrket och förvaltande av egen eller närståendes förmögenhet.³¹ Förbudet mot oförenlig verksamhet får sägas vara långtgående, eftersom det saknas reell anknytning till revisorns faktiska uppdrag. Det är således ett allmänt förbud som alltid omfattar revisorns verksamhet och inte avser specifika uppdrag. Förbudet är framåtblickande och syftar till att förhindra att situationer kan uppkomma då revisorns oberoende sätts ifråga.³²

Den goda revisorsseden innehåller regler som avser att säkra revisionens oberoende. De ovan redovisade exemplen från FAR visar den vikt som läggs vid en från klienten fristående revisor. De långtgående reglerna avseende exempelvis för *revisor oförenlig verksamhet* fyller två syften, dels ger de möjligheter för en effektiv revision och dels upprätthåller de förtroendet för revisionen. Det sistnämnda syftet är särskilt väsentligt då bolagsrevisionens många intressenter tas i beaktande. Eftersom aktieägarna i princip endast ansvarar med insatt kapital finns ett berättigat krav från omvärlden på tillförlitlig officiell redovisning av aktiebolagets ställning och resultat.³³ Detta torde också vara anledningen till att det i särskilda författningar finns regler som avser att säkra bolagsrevisorns oberoende. Att endast lita till den goda revisorsseden är inte tillräckligt.

Revisionens oberoende har även diskuterats inom ramen för den europeiska gemenskapen. Det har främst handlat om revision i olika företagsformer, framför allt aktiebolaget som finns i en rad olika rättsliga varianter i medlemsstaterna. I det åttonde redovisnings- och revisions direktivet (84/253/EEG) fastställs minimikraven för revisorns kompetens. Krav ställs å ena sidan på en väldokumenterad yrkeskompetens och å andra sidan på integritet och oberoende. En närmare specificering av oberoendet ges dock inte i direktivet.

31 Regel 3 i FAR:s regler för god revisorssed. Se också Moberg s 116-121 där regeln kommenteras och fall som bedömts av FAR:s styrelse redovisas. Det väsentliga är att inte verksamheten innefattar ekonomisk förvaltning. Enligt ett av Moberg redovisat fall föreligger det exempelvis inget hinder att som revisor motta politiskt uppdrag. Det sägs dock inget om det även gäller uppdrag som stundtals medför ekonomisk förvaltning. Exempelvis ingår förvaltning av kommunens ekonomi i kommunstyrelsens ansvarsområde. FAR:s ståndpunkt är i den delen oklar.

32 Moberg s 116. I princip handlar det om att förhindra uppkomsten av vad Moberg menar är "farliga relationer". Se Moberg s 93.

33 Moberg s 22.

1996 utgav Kommissionen en grönbok avseende revisorns roll, ställning och ansvar.³⁴ Där framhålls att oberoendet är revisorns främsta medel för att visa att han har möjlighet att utföra sin uppgift på ett objektivt sätt. Vikten av att beakta revisorns inre och yttre oberoende diskuteras även. Det inre, det intellektuella, oberoendet är revisorns förmåga att ta hänsyn till alla aspekter av sin uppgift medan det yttre oberoendet är förmågan att undvika fakta och förhållanden som är så betydelsefulla att en insatt utomstående skulle ifrågasätta hans objektivitet.³⁵ Kommissionen diskuterar revisorns oberoende ur olika aspekter och uttrycker en rad farhågor baserade på olika undersökningar som genomförts. Det påpekas bl.a. att det under senare år blivit allt vanligare att företagen bestrider revisorernas slutsatser, anlitar flera revisorer och sedan väljer det för företaget gynnsammaste resultatet. I vissa undersökningar drogs slutsatsen "*att det vore alltför naivt att förutsätta att inga revisorer någonsin tar hänsyn till risken att förlora en kund*".³⁶ Vidare påpekas risken i att revisorerna tillhandahåller en mängd icke-revisionstjänster till kunderna, exempelvis konsultation avseende värdering av tillgångar m.m. I takt med att konkurrensen mellan revisionsfirmorna hårdnat har denna möjlighet till sidointäkter blivit allt viktigare. Problemet är att revisorn till alltför stor omfattning involveras i företagets verksamhet. Enligt Kommissionen bör revisorn se till att han och hans firma inte tar aktiv del i kundens förvaltning och beslutsfattande, och skyddsmekanismer bör tillskapas som ska förhindra detta. Ett regelverk för revisorns oberoende på EU-nivå föreslås därför. Att den väsentliga frågan om revisors oberoende behandlas olika i medlemsstaterna upplevs som olyckligt.³⁷

Ett problem inom bolagsrevisionen, enligt Kommissionen, är förhållandet till själva bolaget, alltså inte enbart till granskningsobjektet.³⁸ En kritisk revisor kan onekligen skada bolaget, i vart fall på kort sikt. Orena revisionsberättelser kan innebära dålig publicitet för bolaget

34 Kommissionens grönbok *Roll, ställning och ansvar för revisorer som utför lagstadgad revision inom Europeiska unionen*.

35 Grönboken punkt 4.8. Kommissionens synpunkter verkar där till huvuddelen vara hämtade från ett yttrande från expertorganet Fédération des Experts Comptables Européens (FEE).

36 Grönboken punkt 4.9.

37 Se Grönboken punkt 4.12-16.

38 I första hand är det bolagsledningen, styrelsen och VD.

vilket självfallet också drabbar aktieägarna. Att företag inhämtar synpunkter från olika revisorer och använder sig av den som är minst kritisk är måhända inte särskilt vanligt i det svenska systemet. Den för revisorn uppenbara risken att förlora en kund då granskningen utmynnar i kritik är ett faktum även i Sverige. Slutsatsen att det är naivt att bortse från detta gäller även här. Problemet härrör från det faktum att revisorn uppbär ersättning från det företag som granskas. Ur oberoendesynpunkt är det självfallet förkastligt. En hårddragning av reglerna om oberoende innebär att revisorn är jävig i samma stund som han accepterar uppdraget. Problematiken är således inbyggd i systemet. Ett totalt förstatligande av revisionsinstitutet skulle i vart fall teoretiskt lösa oberoendeproblemet, även om en rad andra problem skulle uppstå.³⁹ Förekomsten av branschorganisationer och tillsynsmyndigheter ger dock en viss garanti för systemets funktion, även om de farhågor Kommissionen uttrycker också är relevanta i det svenska systemet.

Det ovan sagda visar att revisionens oberoende är en grundpelare som institutet vilar på. Det är en självklarhet och gäller oavsett vilken organisationsform som beaktas.⁴⁰ Endast den oberoende revisorn kan objektivt och förutsättningslöst granska vissa sakförhållanden för att sedan på grundval av sin granskning avge en redogörelse för sina iakttagelser. Oberoendet är att betrakta som en *egenskap*. Den uttrycker förhållandet mellan revisorn och granskningsobjektet. Eller kanske är det snarare frågan om bristen på förhållande. Inga band ska finnas mellan objekt och granskningsorgan. Det inre och det yttre oberoendet är här centrala. Det förstnämnda är revisorns *förmåga* att faktiskt förhålla sig oberoende. Det sistnämnda är en utomståendes tro på denna förmåga, *förtroendet* för revisionen. Förmågan att vara oberoende i förhållande till granskningsobjektet, det är aktuellt även i förhållande till intressenter, är individuell hos varje enskild revisor. Den som är satt att granska en närståendes förehavanden kan naturligtvis ha förmåga att förhålla sig oberoende i den situationen och genomföra uppgiften på ett förtjänstfullt sätt. Denna förmåga består av en mängd faktorer som knappast låter sig diskuteras i ett rättsligt sammanhang. Ytterst är det en fråga om moral hos den enskilde och

39 Vi får då bortse från att även staten är företagare.

40 Se angående kommunen som organisationsform Riberdahl 1981 s 208. Där fastslås att oberoendet är en grundbult för den kommunala revisionen.

detta kan inte regleras med rättsregler. Förtroendet för revisionen kan dock påverkas via reglering. De objektiva omständigheterna, varpå förtroendet bygger, kan regleras i lag eller rättare de omständigheter som undergräver förtroendet kan av lagstiftaren sällas bort. Reglernas uppgift är då att ange de förutsättningar som inte får föreligga i en revisionssituation. Denna funktion har reglerna i ABL i fråga om revisionsjävet. Den jävige kan mycket väl ha förmågan att vara oberoende men de yttre omständigheterna rubbar förtroendet och diskvalificerar honom. De anglosaxiska termerna "independence in fact" och "independence in appearance" ger en tydlig bild av oberoendets två sidor.⁴¹

Även KL innehåller en rad regler avsedda att garantera oberoendet mellan revisionen och granskningsobjekt. Exempelvis regleras revisorsjävet och valbarhetsregler för revisor i 9:4 KL. I korthet innebär stadgandet att den som är redovisningsskyldig inte får granska sitt eget ansvarsområde. För att få en komplett bild av kommunrevisionens oberoende och eventuella problem därvid krävs att ett mer omfattande grepp tas, där även fullmäktiges roll som uppdragsgivare granskas. Den centrala frågan är om den kommunala revisionen uppfyller det grundläggande kravet på oberoende. I äldre doktrin har påpekats att förhållandet mellan revisorerna och kommunfullmäktige inte är lagreglerat ur oberoendesynpunkt. I princip saknades regler som avser att stärka oberoendet i förhållande till fullmäktige.⁴² Idag finns dock valbarhetsreglerna som innebär att revisorerna åtminstone inte kan hämtas ur presidiet.

Systemet med förtroendevalda revisorer anses vanligen vara väl förenligt med den kommunala självstyrelsen. Revisorernas särskilda insikt i de förhållanden som gäller för nämndernas verksamhet ses i allmänhet som något positivt.⁴³ Revisorerna sägs utgöra ett demokratiskt inslag i den kommunala självstyrelsen i det att de förtroendevalda granskas av sina egna. I doktrinen har det nuvarande systemet diskuterats och Riberdahl menar att det från självstyrelsesynpunkt är angeläget att systemet bevaras. Det är dock en förutsättning, anför Riberdahl vidare, att principen om revisionens oberoende kan upprätt-

41 Se Flint s 62.

42 Riberdahl 1981 s 210.

43 Denna uppfattning redovisas exempelvis i lokaldemokratiutredningens betänkande SOU 1993:109 s 71.

hållas.⁴⁴ Ett problem som är unikt för kommunrevisionen anses ofta vara banden till de politiska partierna. Kommunallagen kräver inte att de förtroendevalda är medlemmar av ett politiskt parti. Reglerna om exempelvis proportionella val till nämnder och partistöd bygger dock på tanken att de utses på partipolitisk grund.⁴⁵ De politiska partierna finns således i bakgrunden i det kommunala sammanhanget. En förtroendevald revisor innehar ett politiskt uppdrag och är därtill vanligen vald av sina egna partikamrater.⁴⁶ Det ställer höga krav på den enskilde revisorns personliga egenskaper och svårigheterna att förhålla sig oberoende är tydliga. Den objektiva omständigheten att det är fråga om granskning av egna partikamrater kan emellertid inte övervinnas genom personlig resning. Det kan således finnas en konflikt mellan respekten för det kommunala självstyret och behovet av en oberoende revision.

Emellertid är det, som ovan påpekats, väsentligt att kravet på oberoende inte drivs för långt. Tanken med lokalt självstyre är att kommunmedlemmarna själva skall sköta sina egna angelägenheter. Det vore ett väsentligt avsteg från den tankegången, och ett avsevärt ingrepp i det kommunala självstyret, om exempelvis staten tog över den kommunala revisionen.

44 Riberdahl 1981 s 208.

45 Björkman/Riberdahl s 122.

46 Distinktionen mellan partiuppdraget och det kommunala förtroendeuppdraget tydliggörs i Björkman/Riberdahl s 122-126.

8 Finns en oberoende revision?

Att hitta den perfekt oberoende revision synes vara en omöjlig uppgift. Oberoende verkar vara ett idealtillstånd att sträva efter men som i princip aldrig kan uppnås. Att resa ett krav på oberoende kan dock fylla sin funktion. Det kan medvetandegöra olika risker och poängtera både för revisorerna, uppdragsgivare och avnämare av revisionens resultat att för att revisionen skall vara trovärdig krävs i vart fall en viss grad av oberoende. Exakt var gränsen går är dock omöjligt att säga och blir en bedömning från fall till fall. Ytterst är det en fråga om, och detta har ju tydliggjorts i ett flertal sammanhang bl.a. IFAC:s Code of ethics, hur tredje man uppfattar situationen. IFAC medger att en helt oberoende revision inte existerar utan att målsättningen är acceptans och inte perfektion. Svaret på rubrikens fråga är således nekande. En oberoende revision existerar inte. Vad som däremot kan konstateras är att revision inom olika områden dras med olika brister i oberoendehänseende. Nedan diskuteras de problem som kan identifieras med företagsrevision och Riksrevisionen.

8.1 Företagsrevision som förebild – uppdragsgivaren som inkomstkälla!

Inom bolagsrevisionen finns en rad problem som rör oberoendefrågan. Det finns dock en medvetenhet om dessa problem. En grov översikt ger vid handen att följande problem finns:⁴⁷

- Den ekonomiska närheten mellan revisionsobjekt, bolaget, och revisorn. Arvodet, ersättningen för den genomförda revisionen. Revisorns existens är beroende av att ytterligare uppdrag erhålls.
- Bristande transparens. Det heterogena intressekollektivet saknar i de flesta avseenden insyn i många förhållanden i bolaget och därmed kan svårigheter uppstå i bedömningen om revisorns oberoende.

⁴⁷ Se vidare Diamant s 202-205.

Det ekonomiska beroendeförhållandet som finns mellan den privata revisorn och bolaget synes vara bolagsrevisionens akilleshäls. En stor medvetenhet finns i bolags- och revisorskretsar om detta. Den ovan återgivna diskussionen kring EU:s tankar kring revisionen och dess framtid är bara ett exempel. Klara regelverk, en väl utvecklad revisorssektor och skarpa tillsynsorgan krävs för att hantera det hotet.

Vad som återfinns inom bolagsrevisionen som kanske saknas inom andra former av revision är sanktioner som kan riktas mot den enskilde revisorn. Den stora fördelen med sådana sanktioner är att normativa krav på ett visst oberoende lättare kan få genomslag. I den delen får bolagsrevisionen anses vara välutvecklad.

8.2 Riksrevisionen som förebild – politiska kopplingar och preferenser!

Riksrevisionen kan sägas vara den typ av revision som kanske lättast kan hävda sitt oberoende. Det finns inga ekonomiska kopplingar mellan granskningsobjekten och riksrevisorerna, som i fallet med bolagsrevisionen. Det finns möjligen heller inga lokala partipolitiska kopplingar mellan granskningsobjekt och riksrevisorer, som i fallet med kommunrevisionen. Ytterligare en fördel kan vara att avståndet mellan revisionen och granskningsobjekten är oftast stort, det gäller både geografiskt, organisatoriskt m.m. Sannolikheten för att en riksrevisor sätts att granska en verksamhet som denne har några kopplingar till som hotar oberoendet är tämligen liten. En sådan risk föreligger i högre grad i exempelvis en liten kommun avseende kommunrevisionen.

Emellertid, som tidigare påpekats, en helt oberoende revision existerar inte. Eftersom riksrevisorerna lever och verkar i det samhälle där de utför sin revisionella uppgift är det ofrånkomligt att deras oberoende kan sättas ifråga. Det visar tydligt den diskussion som uppstod i samband med att en mycket kritisk rapport från en riksrevisor publicerades i medierna. Rapporten var kritisk mot Arbetsmarknadsstyrelsen och den allmänna kritiken riktades till slut mot den sittande socialdemokratiska regeringen. Rapporten publicerades i samband med valets slutspurt och flera röster höjdes där man ifrågasatte tidpunkten för rapportens publicerande då rapporten kunde ha effekt

på valets utgång. Även Riksrevisionens oberoende kan således sättas ifråga i vissa situationer.

Som tidigare påpekats har Riksrevisionen en speciell organisatorisk form där revisorerna kompletterats med en styrelse som har initiativrätt hos riksdagen avseende revisionens resultat. Det saknar revisorerna själva. Lägg därtill att styrelsen är sammansatt på partipolitiska grunder så uppstår liknande frågeställningar avseende Riksrevisionens oberoende som avseende kommunrevisionens. De politiska partierna finns även som ett konstant hot för Riksrevisionens oberoende, i princip i samma mån som för kommunrevisionen.⁴⁸

⁴⁸ Det kanske t.o.m. är lite värre med Riksrevisionen. Varje kommunrevisor är ju sin egen och individuell moralisk resning kan då få genomslag. Riksrevisionens styrelse beslutar kollektivt om vad man ska föreslå riksdagen och individen får där inte samma genomslag.

9 Oberoendegrad och kontext

9.1 Jämförelser med andra rättssystem haltar

Det svenska samhällssystemet är i vissa avseenden särpräglat vid en internationell jämförelse. Det lokala självstyret är i Sverige mycket starkt även i ett inomnordiskt perspektiv. I exempelvis Danmark kan det danska ministeriet lyfta från den kommunala nivån och ex officio överpröva dessa. Det är en oerhörd skillnad mot det svenska systemet och de statliga myndigheternas förhållande till kommunerna, det finns inte ett enda exempel i den svenska rättsordningen där en liknande situation som den danska återfinns. Överprövning av kommunala beslut sker på initiativ av den enskilde kommunmedlemmen, genom laglighetsprövning enligt 10:e kap. kommunallagen. Det är också den enskilde som har bevisbördan. Processen påminner till stor del om den dispositiva tvistemålsprocessen där parterna gör upp utan domstolens inblandning, i detta fall ligger dock bevisbördan alltid på den enskilde klagande.

Således är det inget bra argument för en förändring av systemet att ett system för kommunal revision liknande det svenska är svårt att finna i en internationell jämförelse. Grundfrågan går djupare än så. Det är så att det är svårt att hitta ett liknande system som det svenska med ett kommunalt självstyre som är så oerhört starkt, endast Finland kan uppvisa ett liknande vilket förklaras med våra gemensamma historiska rötter.

9.2 Det svenska kommunala självstyret!

Det kommunala självstyret är en grundbult i den svenska konstitutionen och i det svenska samhällssystemet. Autonoma lokala enheter sköter medborgarnas angelägenheter på en mängd olika områden. Som huvudregel kan sägas att statens möjligheter att i rättslig mening styra kommunerna är på de allra flesta områden mycket begränsade.⁴⁹

⁴⁹ Ett undantag är socialtjänstområdet och LSS-området där staten infört långtgående rättsliga sanktioner riktade mot kommuner som inte fullgör sina ålagda skyldigheter inom områdena. På de allra flesta sakområden saknas dock sådana sanktioner.

Självklart kan staten ålägga den kommunala nivån ytterligare uppgifter. Att detaljstyra och framtvunga positiva åtgärder är dock svårare i dagens rättsliga kontext att göra. Möjlighet till lokal anpassning och frånvaro av rättsligt tvång i förhållande mellan stat och kommun är en stark huvudregel.

Om man överväger att överföra den kommunala revisionsuppgiften till statlig regi då bör ju först frågan om det statliga intresset av detta besvaras. Grundfrågan är: Hur identifiera det statliga intresset av att ta över den kommunala revisionen? Huvudsyftet med den kommunala revisionen är att främja ekonomisk effektivitet och förebygga ekonomiska skador. Syftet är inte inriktat på något speciellt verksamhetsområde utan granskningen är primärt generell. Detta är väl något som typiskt sett bör kunna hanteras inom ramen för kommunmedlemmarnas politiska ansvarsutkrävande. Om kommunmedlemmarna är av åsikten att den egna kommunen ur ekonomiskt hänseende är dåligt skött kan det självklart visas genom ett missnöje riktat mot den politiska majoriteten vid kommande kommunala val. Det är svårt att se att den kommunala ekonomiska effektiviteten primärt är av statligt intresse. Mer relevant vore väl att inrikta det statliga intresset på kommunala områden där det bedrivs faktiskt verksamhet, exempelvis äldreomsorg eller utbildning, istället för områden där det bedrivs ett slags metaverksamhet som revision får anses utgöra.

10 Oberoende och kommunal revision

10.1 Fortsatta studier

Vissa aspekter av oberoendet är i princip omöjliga att undersöka. Det inre oberoendet är en sådan svårfångad sak.

Något som skulle på ett enkelt sätt kunna undersökas är dock förekomsten av delade revisionsberättelser d.v.s. när revisorskollegiet är oeniga om revisionsberättelsens innehåll och utformning, t.ex. om ansvarsfrihet skall till- eller avstyrkas i ett visst fall. Väsentligt i en sådan undersökning är att se om oenigheten följer partigränserna eller inte.⁵⁰ På så vis kan någon uppfattning erhållas om partipolitiska hänsyn påverkar den kommunala revisionen. I någon mån kan en sådan undersökning ge åtminstone rudimentära kunskaper om den kommunala revisionens inre oberoende. Resultatet kan självfallet ifrågasättas av flera olika skäl. Undersökningen kanske inte alls visar brister i det inre oberoendet, om man nu skulle tycka sig finna sådant p.g.a. frekvent oenighet bland revisorskollegierna, utan visar endast att revisorerna bedömer granskningens resultat på olika sätt. Det i sig kan självfallet tyckas märkligt men är knappast ett säkert bevis för att den kommunala revisionen lider brister avseende det inre oberoendet p.g.a. partipolitiska hänsyn och påtryckningar. Om däremot undersökningen ger vid handen att oenighet sällan eller aldrig råder inom revisorskollegiet, som då består av förtroendevalda från flera olika partier är det naturligtvis svårt att hävda att partipolitiska hänsyn på något sätt påverkar den kommunala revisionen. Det inre oberoendet, d.v.s. hur revisorerna tänker och uppfattar sig själva, är därmed säkrat.

Ett annat sätt att studera det inre oberoendet är genom enkäter. Hur uppfattar revisorerna sig själva och systemet. Finns exempelvis tillräckliga resurser? Utsätts man för otillbörliga påtryckningar? Hur uppfattar man sin egen status? Det finns redan en enkät av det slaget men den har sex eller sju år på nacken. Dessutom kan det finnas ett

⁵⁰ Här finns statistik från Sveriges Kommuner och Landsting som visar att enigheten bland revisorskollektiven är mycket stor. Se vidare www.skl.se/revision.

värde i att jämföra då och nu. Kan några förändringar noteras och i så fall i vilken riktning? En sådan undersökning kan naturligtvis ifrågasättas på många sätt. Men om den görs anonymt borde resultatet förstärkas rejält. Det borde väl kunna ligga i revisorernas intresse att, anonymt, påtala brister i systemet.

10.2 Oberoende de facto och de jure

Det är som tidigare påpekats av avgörande vikt att alla involverade aktörer, primärt kommunmedlemmar, fullmäktigeförsamling samt de granskade förtroendevalda, har förtroende för revisionen och dess resultat. Oberoendet, och värnandet om detta, är här en grundbult i systemet. Sedan kan det tyckas att det är oväsentligt hur detta oberoende uppnås. Det går självfallet att uppnå en oberoende revision utan hjälp av rättsregler. Systemet kan förlita sig på att de som utses till kommunala revisorer besitter den moraliska resning, integritet och mod att utföra granskningen oavsett resultatet av denna. Vi har då en situation då den kommunala revisionen är de facto oberoende utan bistånd av några rättsregler. En sådan situation är dock inte helt tillfredsställande. Det finns då ett ständigt hot mot revisionens oberoende som förr eller senare hotar förtroendet för revisionen. I en situation då någon av revisorerna brister i de tidigare nämnda kraven på resning, integritet m.m. har oberoendet gått förlorat. Risker är stor att samma sak inträffar då någon utomstående reser tvivel på revisionens oberoende. För att bota de två sistnämnda situationerna är det nödvändigt att ett knippe rättsregler kompletterar den situationen då vi utser individer som är personligen lämpade att bli kommunala revisorer. Rättsregler, exempelvis jävs- och valbarhetsregler, som förstärker oberoendet. Sådana rättsregler kan också skydda revisorerna mot otillbörliga påtryckningar i någon riktning samt undanröja alla tvivel på revisionens oberoende som utomstående kan resa.

Både oberoende de facto och de jure krävs för att säkerställa att förtroendet för den kommunala revisionen upprättas och bibehålls. Det finns också en viktig växelverkan mellan de jure och de facto som innebär att summan av dessa två är större än delarna var för sig tagna tillsammans. En revisor som är förhindrad att granska viss verksam-

het p.g.a. jävsregler har lättare att upprätthålla sitt oberoende de facto, han undgår av tvingande rättsregler den frestelsen, det hotet mot oberoendet.⁵¹

Det svenska systemet för revision i den kommunala verksamheten är unikt internationellt sett. Att dra slutsatsen att denna särart är positiv eller negativ är naturligtvis omöjligt. Det är väl så att särarten i sig knappast är grund för att kunna dra en slutsats om systemets tjänster eller problem.

Som tidigare påpekats är det svenska systemet för lokalt självstyre och lokaldemokrati väldigt speciellt i en internationell jämförelse. Det är varken bra eller dåligt utan enbart ett faktum. De svenska kommunerna är i rättslig och faktisk mening mycket självständiga i förhållande till staten. Att från ett statligt perspektiv kunna tvinga en kommun att vidta vissa åtgärder eller utföra viss verksamhet är i dagens rättsliga kontext mycket svårt och medel att tvinga fram detta är mycket sällsynta.⁵² Detta bör hållas i minnet då den svenska kommunala revisionen diskuteras. Att exempelvis föra över revisionen till staten är ett avsevärt ingrepp i det kommunala självstyret och bör motiveras av kraftiga ändamålsskäl. Sådana skäl är inte enkla att finna.

51 Visst liknar diskussionen den rörande det inre och yttre oberoendet. Det är dock inte riktigt samma sak. Oberoende de jure är att man är oberoende enligt de rättsregler som finns för att åstadkomma det, d.v.s. oberoendet i förhållandet till rättsreglerna. Yttre oberoende är hur en utomstående betraktare uppfattar situationen, d.v.s. oberoendet i förhållande till en utomstående betraktares perception. Den utomstående betraktaren kanske helt enkelt inte tycker att rättsreglerna är tillräckliga för att skapa en oberoende situation. Då är det yttre oberoendet inte uppnått men oberoende de jure är det.

52 Inom området socialtjänst finns sanktionsavgifter för, grovt beskrivet, den kommun som inte efterlever lagstiftningens krav i förhållande till enskilda. Det är dock extremt ovanligt i det svenska rättssystemet. Huvudregeln i svensk offentlig rätt är snarare att sanktioner inom det allmänna, exempelvis att staten kan sanktionera en kommun, inte existerar. Systemet bygger snarare på att alla aktörer inom det allmänna gör det som åligger dem. Det är dock inte alltid fallet, exempelvis p.g.a. resursbrist, och rop på sanktioner hörs allt oftare i debatten.

10.3 Hur förstärka oberoendet i den kommunala revisionen? – preliminära slutsatser

Det regelverk som finns för att stärka den kommunala revisionens oberoende har de senaste åren varit under ständig förändring. Lagstiftarens avsikt har varit tydlig och förändringarna har gått mot en ökad förstärkning av oberoendet. För inte länge sedan infördes jävsregler för de kommunala revisorerna.⁵³ Möjligen kan man förundras över att lagstiftaren gjorde samma jävsregler tillämpliga på revisorerna som på nämnderna. Det kan med fog hävdas att det finns ett annat behov av jävsregler avseende revisionen än de kommunala nämndernas verksamhet som regleras i 6:e kap. KL. Dessa jävsregler handlar till stor utsträckning om att förhindra att beslutsfattare och handläggare inte är involverade i ärenden som rör dem själva eller närstående. Vad händer då exempelvis en kommunal revisor, som också är lokal näringsidkare, skall granska en kommunal verksamhet där det privata bolag han är delägare och VD för är underleverantör, eller entreprenör till kommunen. Enligt de jävsregler som är tillämpliga, 6 kap. 25 § kommunallagen, föreligger inte jäv för revisorn. Det är snarare så att kommunalrättsligt är det positivt att lokala näringsidkare engagerar sig lokalpolitiskt. Jävsreglerna behöver ses över.⁵⁴

Denna förstudie ger vid handen att den kommunala revisionen kan studeras ur flera aspekter. Oberoendefrågan är naturligtvis central. Den är däremot inte enkel att hantera och området som sådant reser en rad frågor om den svenska samhällskonstruktionen och förtroendet för offentlig förvaltning generellt.

53 SFS 1999:621

54 Att jävsreglerna ofta tillämpas strängare än de rättsligt sett skall är en helt annan sak. Det är naturligtvis i praktiken bra. En förlängning av det innebär dock att vi inte alla behöver rättsregler för att revisorerna uppträder på ett korrekt och oberoende sätt i alla fall. Det är först när konflikten är ett faktum som behovet av rättsregler infinner sig.

Ytterligare studier och undersökningar kan påvisa om den kommunala revisionen har ett behov av att faktiskt förstärkas. Det är knappast en självklar sanning. Att kommunrevisorerna inte är absolut oberoende är däremot sant. Emellertid uppvisar alla typer av revision brister i oberoendesynpunkt. Det som är väsentligt är att kommunrevisionens oberoende ska vara relevant och acceptabelt. I ljuset av det bör framtida diskussioner avse just dessa två aspekter av den kommunala revisionens oberoende.

Källor och litteratur

Ahlbäck S., Att kontrollera staten, Uppsala 1999

Björkman U/Riberdahl C., Det kommunala förtroendeuppdraget, 1997, Norstedts Juridik

Diamant A., Revisors oberoende, Uppsala 2004

Flint D., Philosophy and Principles of auditing, MacMillan Education Ltd, London 1995

Moberg K., Bolagsrevisorn – Oberoende, Ansvar och Sekretess, andra upplagan 2003, Norstedts Juridik

Påhlgren, S., Revisors oberoende, anförande på Nordiska revisorskongressen 1959, tryckt i Revisorn - en antologi, artiklar publicerade 1923-1993, utgiven av Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Stockholm 1993.

Riberdahl, Curt, Några rättsliga aspekter på kommunal revision, Förvaltningsrättslig tidskrift 1981, s 207-226

Proposition 1998/99:66 En stärkt kommunal revision

Proposition 2001/02:190 Riksrevisionen

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

Kommissionens grönbok av den 24.07.1996, KOM (96) 338, Roll, ställning och ansvar för revisorer som utför lagstadgad revision inom Europeiska unionen
Ibh etummy nim iriusci euguercip ex eros eros autatuero odo odolare te dolor sed tin vel ut ute del iriurem vulla facip ero od tin vero od tatueros nibh ex exer sed tat ver aliquatie dio ex ero

Oberoende i kommunal revision – en studie av den kommunala revisionens oberoende

Denna rapport är en teoretisk och bred beskrivning av revisionens oberoende och innebörd i kommunal revision. Den är framtagen av docent Olle Lundin, Uppsala universitet, på uppdrag av Sveriges Kommuner och Landsting. Rapporten ställer olika idéer och tankar på huvudet och utmanar den rådande föreställningen om en oberoende revision. Oberoendet handlar inte bara om revisorerna, det handlar om hela systemet. Rapporten är en del av en större studie som Sveriges Kommuner och Landsting genomför för att utforska, utmana och utveckla den kommunala revisionen. På vår hemsida www.skl.se/revision hittar du mer information från projektet.

Trycksak från Sveriges Kommuner och Landsting
Laddas ner på www.skl.se/revision

För mer information kontakta
Caroline Nyman, 08-452 7648, caroline.nyman@skl.se
Karin Tengdelius, 08-452 7646, karin.tengdelius@skl.se



Sveriges
Kommuner
och Landsting

118 82 Stockholm, Besök Hornsgatan 20
Tfn 08-452 70 00, Fax 08-452 70 50
info@skl.se, www.skl.se

Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet i samverkan