

PM angående Underlag till revisionsreglemente

BAKGRUND

Av 9 kap. 18 § kommunallagen framgår att fullmäktige får meddela närmare föreskrifter om revisionen. Fullmäktige kan göra detta i ett revisionsreglemente. Ett reglemente kompletterar därmed lagstiftningens bestämmelser.

Riksdagen har beslutat om vissa ändrade regler för den kommunala revisionen fr.o.m. den 1 januari 2000. Ändringarna föranleder justeringar i kommunernas och landstingens lokala reglementen. Kommunförbundet och Landstingsförbundet har mot den bakgrunden tagit fram detta underlag som reviderar och utvecklar tidigare lämnat förslag till revisionsreglemente (1996).

ALLMÄNNA SYNPUNKTER

Underlaget till revisionsreglemente är avsett att vara till vägledning vid utformning av ett lokalt reglemente. Varje kommun eller landsting utformar dock sitt reglemente utifrån sina lokala förhållanden, behov eller särskilda önskemål.

Underlaget utgår från situationen att revisorerna samfällt svarar för och utövar sin förvaltning. Andra modeller förekommer dock, t.ex. att en del av revisorerna i ett revisorskollegium svarar för den uppgiften.

Revisionsreglementet kan alltså reglera ytterligare förhållanden och kompletteras med egna särskilda bestämmelser. I reglementet kan det t.ex. finnas särskilda bestämmelser om den samordnade revisionen mellan kommunen/landstinget och dess företag. Sådana bestämmelser kan alternativt finnas i kommunens/landstingets företagspolicy, i bolagsordningar för aktiebolag och i ägardirektiv.

Reglementet kan också av pedagogiska skäl vara mera fylligt och t.ex. inledas med att tydligt ange ändamålet med revisionen.

KOMMENTAR TILL PARAGRAFERNA

Revisorernas organisation

1 §

Revisorerna väljs på fyra år. Det är inte nödvändigt att låsa fast antalet revisorer i reglementet. Om antalet är fastställt måste fullmäktige ändra reglementet om antalet revisorer ska förändras.

Under avsnittet om revisorernas organisation kan också regleras den modell kommunen/landstinget vill ha för den samordnade revisionen mellan kommunen/landstinget och dess företag. Det gäller om man vill gå utöver lagstiftningens krav (3 kap. 17 § kommunallagen) att utse minst en lekmannarevisor i helägt aktiebolag (motsvarande i stiftelse) och utse samtliga kommunens/landstingets revisorer till lekmannarevisorer i samtliga kommunala aktiebolag respektive revisorer (förtroendevalda) i övriga kommunala företag, dvs. ha total personunion.

2 §

Kommunallagen saknar regler om ordförande för revisionen. I likhet med vad som gäller för val av ordförande i nämnder föreslås att fullmäktige bestämmer tiden för ordförandeuppdraget.

Ordförandens funktion är närmast att kalla till sammanträden i revisionsarbetet och att leda dessa (se vidare under kommentaren till 7 §). Ett alternativ till att fullmäktige utser ordförande är att låta revisorerna själva välja sin ordförande.

Reglementet kan också reglera om ordföranden skall utses inom majoritetens eller minoritetens partier.

Revisorernas uppgifter

3 §

Revisorernas uppgifter är angivna i 9 kap. 9 § kommunallagen. Av 3 kap. 17 § sista stycket framgår att det skall bedrivas en samordnad revision mellan kommunen/landstinget och dess företag. Denna regel gäller från den 1 januari 2000. Den samordnade revisionen bygger på att det - förutom bestämmelserna i kommunallagen - finns bestämmelser om lekmannarevisorer/revisorer i annan lagstiftning, dvs. i aktiebolagslagen och i stiftelselagen.

Paragrafen hänvisar därför till bestämmelser i annan lagstiftning som påverkar den kommunala revisionen. I företagslagstiftningen regleras också den s.k. upplysningsskyldigheten, dvs. att revisorer och lekmannarevisorer i aktiebolag, stiftelser, ekonomiska föreningar och handelsbolag är skyldiga att på begäran lämna upplysningar till revisorerna i de kommuner/landsting som har majoritetsägande i företaget.

Revisorernas uppdrag är också kompletterat med skyldigheten att anmäla misstanke om brott av förmögenhetsrättslig karaktär. Vi har inte funnit anledning att ytterligare reglera denna skyldighet i reglementet.

4 §

Underlaget till reglemente hänvisar till skriften "God revisionsred i kommunal verksamhet 1999" Skriften dokumenterar den goda revisionsred i kommunal verksamhet och kompletterar på det sättet lagstiftningen och revisionsreglementet. Skriften utgör därmed en vägledning i revisionsarbetet.

1999 års version är en uppdatering och utveckling av den 1995 presenterade goda sedan som tillkommit i samarbete mellan Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet.

God revisionsred utvecklas fortlöpande. Om man inte vill låsa hänvisningen i reglementet till en daterad version kan en alternativ formulering vara:

Revisionsarbetet skall bedrivas med utgångspunkt från den senaste versionen av skriften "God revisionsred i kommunal verksamhet".

Budget

5 §

Enligt 9 kap. 9 § kommunallagen skall revisorerna årligen granska verksamheten i den omfattning som följer av god revisionsred. Lagen saknar detaljerade bestämmelser om hur stora resurser som skall avsättas till revisionsarbetet. Det måste dock förutsättas att revisorerna får ett sådant anslag att revisionsuppdraget kan fullgöras.

För att markera revisorernas oberoende ställning är det lämpligt att fullmäktige utser en särskild budgetberedning för revisionsanslaget. Denna kan bestå av några av fullmäktiges ledamöter och/eller revisorer. Se SOU 1974:99 s. 341, SOU 1998:71 s. 78, proposition 1998/99:66 s. 68. Se också "God revisionsred i kommunal verksamhet 1999" s. 12.

Förslaget till budget för revisorerna från en sådan beredning tas sedan in i det samlade budgetförslaget som kommunstyrelsen har ansvaret för att upprätta, se 8 kap. 6 och 8 §§ kommunallagen.

Sakkunniga

6 §

Enligt 9 kap. 8 § kommunallagen skall de förtroendevalda revisorerna i sin granskning biträdas av sakkunniga som de själva väljer och anlitar i den omfattning som behövs. Med sakkunniga avses enligt skriften om god revisionsred egen anställd personal inom revisionsområdet eller externa yrkesrevisorer/expertter som biträder revisorerna som konsulter.

När de sakkunniga ska vara anställda i kommunen/landstinget fattar lämpligen revisorerna beslut om anställning och om tillämpning av avtal och andra bestämmelser i personalfrågor inom ramen för sin förvaltning. Vissa övergripande frågor som rör förhållandet mellan kommunen/landstinget som arbetsgivare och dess arbetstagare brukar dock ligga på kommun-/landstingsstyrelsen eller särskild personalnämnd, t.ex. att sluta kollektivavtal eller besluta om stridsåtgärd. Se reglementen för styrelsen eller personalnämnd.

När sakkunniga ska anlitas externt upphandlar revisorerna tjänsten inom ramen för revisorernas förvaltning.

Revisorerna har enligt 9 kap. 12 § kommunallagen rätt att av nämnderna, de enskilda ledamöterna och ersättarna i dessa samt de anställda få de upplysningar som behövs för revisionsarbetet. En revisor får när som helst ta del av handlingar och räkenskaper och inventera de penningmedel och värdehandlingar som finns hos nämnden.

I det praktiska granskningsarbetet bör såväl anställd revisionspersonal som sakkunniga konsulter ha möjlighet att få upplysningar i samma omfattning som de förtroendevalda revisorerna. Denna rättighet regleras i 6 §.

Revisorernas sammanträden

7 §

I kommunallagen finns inga bestämmelser om revisorernas sammanträden eller andra former av sammankomster. Det finns i detta sammanhang anledning att påpeka att enligt 9 kap. 7 § kommunallagen fullgör varje revisor sitt uppdrag självständigt. Varje revisor kan sålunda besluta om granskning enligt eget önskemål, oberoende av de övriga revisorernas åsikt om val av granskningsområde. Revisorerna är alltså inget kollektivt organ där majoritetsbeslut fattas i granskningsarbetet. Revisorerna bör dock enligt god revisionssed försöka ena sig om hur arbetet skall bedrivas för att inte splittra de ekonomiska och personella resurserna.

Då revisorerna fattar beslut om sin förvaltning och i ärenden om jäv uppträder de emellertid som ett kollektivt organ som kan jämföras med en kommunal nämnd.

Sammanfattningsvis kan alltså sägas att revisorerna arbetar på två sätt: dels var och en självständigt i granskningsarbetet, dels som ett kollektivt organ i ärenden om förvaltning och om jäv. I 7 - 9 §§ reglementet hålls dessa olika arbetsuppgifter isär.

Vill man göra denna uppdelning än tydligare kan möten som revisorerna har i granskningsarbetet t.ex. kallas för "överläggningar". Då får 7 § första satsen följande lydelse:

Ordföranden kallar revisorerna till överläggningar i granskningsarbetet och till sammanträden i ärenden om sin förvaltning och om jäv.

Det blir då också följdändringar i 8 och 10 §§.

Paragrafen tillåter att också sakkunniga, andra experter samt förtroendevalda kallas till sammanträde med revisorerna.

8 §

Kommunallagen reglerar inte formalia i det granskningsarbete som så småningom leder fram till revisionsberättelsen. Det är dock i högsta grad rimligt att det förs noteringar - minnesanteckningar - över vad som förekommer vid revisorernas sammanträden i granskningsarbetet.

Eftersom varje revisor är självständig i sitt uppdrag, kan revisorn själv bestämma om skrivelser i granskningsarbetet. Paragrafen avser dock att klargöra att en skrivelse i granskningsarbetet i samtliga revisorers namn (t.ex. för "Revisorerna i X kommun") förutsätter att alla revisorer är eniga. Om revisorerna inte vill utforma en särskild skrivelse, kan det framgå på annat sätt att de är eniga, t.ex. genom utdrag ur minnesanteckningar.

Om det i 7 § används termen "överläggningar" för granskningsarbetet bör 8 § första stycket utformas på följande sätt.

Minnesanteckningar skall föras över vad som förekommer vid överläggningarna i granskningsarbetet.

9 §

Av 9 kap. 15 § kommunallagen följer att bestämmelserna för nämnderna om justering av protokoll och tillkännagivande om justering skall tillämpas på motsvarande sätt när det gäller revisorernas beslut om sin förvaltning och om jäv. Revisorernas förvaltnings- och jävsbeslut är överklagbara under samma förutsättningar som nämndbeslut, 10 kap. 2 § 4 kommunallagen.

Revisorsersättarnas tjänstgöring

10 §

Revisorsersättarnas tjänstgöring är inte reglerad i kommunallagen.

I underlaget till reglemente föreslås att fullmäktige skall bestämma turordningen för revisorsersättarnas tjänstgöring om dessa inte valts proportionellt. Därvid kan man i princip följa samma regler som för ersättare i nämnd, t.ex. föreskriva att ersättare skall vara personliga eller gruppersättare (partiärsättare). Turordningen bör framgå klart av fullmäktiges beslut. Den kan regleras mer eller mindre i detalj men något uttryckligt förbud mot "partiväxling" får inte införas.

Reglementet skiljer som nämnts på förhållandena, dels i själva granskningsarbetet, dels i förvaltningsärenden inklusive ärenden om jäv. I granskningen är varje revisor självständig. Detta påverkar ersättarnas tjänstgöring.

I granskningsarbetet skall ersättare tjänstgöra när ordinarie revisor är så långvarigt frånvarande att denne inte fullt ut kan ta ställning till ansvarsprövningen och därmed inte heller kan underteckna revisionsberättelsen för det år då förfallet förekommit. Det kan inträffa t.ex. vid längre sjukdom eller utlandsvistelse. Ersättaren undertecknar då också revisionsberättelsen. I den redovisas under vilken tid denne tjänstgjort.

Vid frånvaro på enstaka sammanträde i granskningsarbetet är det däremot inte nödvändigt att ersättare tjänstgör, eftersom majoritetsbeslut inte fattas. Varje revisor agerar självständigt.

Vid sidan av den långvariga förfallssituationen föreslås att ersättare skall kallas in i enskild granskning i vilken revisor är jävig, om antalet revisorer

därmed kommer att understiga kommunallagens regel om minst tre revisorer. Revisionsberättelsen måste då redovisa förhållandet.

Det är också viktigt att komma ihåg att var och en av revisorerna ansvarar för hela den granskning de är valda till (samlad eller särskild). Det betyder att någon formell arbets- eller ansvarsfördelning inte kan ske mellan revisorerna och revisorsersättarna. En informell arbetsuppdelning mellan revisorerna förekommer dock ofta.

I ärenden om sin förvaltning och i ärenden om jäv är det lämpligt att jämställa revisorsersättarna med ersättare i nämnder. De senare kallas in så snart en ordinarie ledamot i nämnden har förhinder. Samma förfarande föreslås för revisorsersättarna.

I underlaget till reglemente föreslås att revisorsersättare som inte tjänstgör alltid skall ha närvarorätt vid revisorernas sammanträden. Om det anses lämpligt kan det också tas in en regel som ger ersättarna yttranderätt. Om begreppet "överläggning" (motsv.) istället används för revisorernas sammanträden i granskningsarbetet måste femte stycket justeras.

Det är dock lika vanligt att ersättarna inte har generell rätt att närvara. En alternativ lydelse av femte stycket kan då vara:

Icke tjänstgörande revisorsersättare får närvara vid revisorernas sammanträde i granskningsarbetet endast om samtliga närvarande revisorer medger det.

Revisionsberättelsen

12 §

Tidpunkten för när revisionsberättelsen skall lämnas till fullmäktige anges inte i kommunallagen. Ytterst bestäms denna tidpunkt av när ärendet om ansvarsfrihet skall behandlas. Av 5 kap. 25 a § framgår att fullmäktige skall besluta i denna fråga vid ett sammanträde före utgången av juni månad året efter verksamhetsåret.

Det är inte nödvändigt att i reglementet ange en viss bestämd tidpunkt för när revisionsberättelsen skall lämnas. Alternativt kan anges att "revisionsberättelsen lämnas till fullmäktige vid den tidpunkt som fullmäktige bestämmer" eller "revisionsberättelsen lämnas inom ... veckor efter årsredovisningens färdigställande".

Till revisionsberättelsen skall de sakkunnigas rapporter och granskningsrapporter från lekmannarevisorer i kommunens aktiebolag bifogas (9 kap. 16 § kommunallagen). Enligt "God revisionsred i kommunal verksamhet 1999" kan också revisionsberättelser från kommunens/landstingets företag samt från kommunalförbund bifogas för att ge en så fullständig bild av hela den kommunala verksamheten som möjligt i kommunens/landstingets egen revisionsberättelse. Detta kan om kommunen/landstinget så önskar regleras i reglementet.

Vill kommunen/landstinget lägga fast former för när och hur de sakkunnigas rapporter skall lämnas till fullmäktige under löpande år, dvs. utöver lagstiftarens krav, kan detta regleras i reglementet.

Övrigt

Det kan finnas anledning att reglera hur revisorernas egna räkenskaper och förvaltning ska revideras. Oavsett omfattning på verksamheten kan detta ha betydelse för att upprätthålla ett förtroende för revisorerna. Vem som lämpligen skall genomföra denna granskning får avgöras lokalt. Det skulle kunna vara fullmäktiges presidium eller den beredning som fullmäktige utsett för revisorernas budget. Även externt anlita granskare kan förekomma.