

2017-03-03

Dnr 2016–0844

DEN FRAMTIDA REVISIONEN

Förslag till åtgärder för förbättrad revisionskvalitet och stärkt
förtroende för revisorer och revisionen i Sverige

Revisorsnämnden

Supervisory Board of Public Accountants

<i>Postadress/Postal address</i>	<i>Besöksadress/Visiting address</i>	<i>Telefon/Telephone</i>	<i>Telefax/Fax</i>	<i>Org.nr</i>
Box 24014 104 50 Stockholm Sweden	Karlavägen 104 www.rn.se	08-738 46 00 +46-8-738 46 00	08-738 46 01 +46-8-738 46 01	202100-4805
		rn@revisorsnamnden.se		

Innehållsförteckning

Innehållsförteckning.....	1
Executive Summary.....	2
An open debate is needed on the future of auditing.....	3
The need to specify the role of auditing in good governance and define the role of auditors.....	3
Professionalise the auditors.....	4
A common standard for auditing.....	4
Equivalent professional requirements for auditors	4
Comprehensive official oversight of auditors	4
Sammanfattning.....	6
Inledning	8
Värdet av en väl fungerande revision för en god förvaltning	10
Revisionen i privat och offentlig sektor	12
Privaträttslig revision.....	12
Finansiell revision av staten	13
Finansiell revision i kommuner, landsting och regioner.....	15
Skillnader, likheter och problem mellan olika sektorer.....	17
Andra former av revision	19
Revisionens anpassning till framtidens behov	20
Slutsatser och förslag till åtgärder.....	22
Ett öppet samtal behövs om revisionens framtid.....	23
Definiera revisorsrollen och sätt revisionen i sitt sammanhang i styrsystemet	23
Inför en gemensam normering för revision	24
Inför likartade kompetenskrav för revisorer	24
Inför en heltäckande tillsyn av revisorer.....	24

Executive Summary

Auditing is the independent review of the work that provides citizens, companies, institutions and the financial markets with the quality-assured information needed for proper financial management and sound strategic decision making.

The role of auditing is therefore vital for the economy and central to society. Well-functioning auditing fights fraud and corruption, and is a key prerequisite for good governance. Ultimately professional auditing ensures public confidence in the institutions of society.

It is therefore in everyone's interest that audits are carried out with the same high standards of quality and ethics, whether they involve a private company, a municipality or a government agency.

This is currently not the case. There is also little awareness about the current role of auditing in good governance, let alone the challenges it faces in the immediate future.

In fact, auditing today is carried out in different ways; often depending on the sector or availability of resources. Expectations and understanding of the nature of auditing are therefore unclear and fragmented.

At the same time, overall confidence in auditors and the auditing industry has been negatively affected by a series of events when generally accepted auditing standards have not been followed. There have been numerous examples, in the private, municipal and state sectors, both in Sweden and abroad.

The proposals in this report aim to ensure that auditing is carried out professionally. Whether they are authorised or not, all auditors should be covered by a single regulatory framework. Reviews by unauthorised auditors should be kept clearly distinct and separate.

A single regulatory framework would establish equity on the demands different types of audits place on auditors. This would mean stakeholders - shareholders, local residents and national citizens - can be assured that within the overall national system of auditing, basic requirements for auditors are set, supervised and inspected by the same authority.

This will contribute to increased transparency and confidence in auditors, auditing and so in the good governance of activities of key importance to work and welfare in society.

To date in Sweden the significant changes and modernisation of today's auditing have resulted from mainly global regulatory changes following the financial crisis of 2008 and have been mainly limited to the private sector.

Important legislation entered into force in 2016 to improve the quality of auditing, to strengthen the independence of auditors, and to raise public confidence. These changes have also indirectly influenced auditing in the public sector to some extent, but a significant need for major development remains.

This memorandum makes the following proposals for action:

- To initiate an open debate about the current state and future of auditing.
- To specify the role of auditing in good governance and define the role of the auditor. A comprehensive review is needed of the purpose, focus, content, quality, performance and accountability of auditing.
- To professionalise auditors by ensuring a high and consistent quality in all audits of financial practitioners irrespective of sector; be it private, municipal or state. To achieve this, clear, consistent and common rules are needed for how audits are conducted, for stronger ethical requirements, equivalent requirements for skills, and for consistent public oversight.

An open debate is needed on the future of auditing

To properly develop auditing in Sweden for the 21st Century requires an open debate about the challenges facing the profession both today and in the immediate future.

Greater awareness and knowledge is needed about the needs, challenges and opportunities that lie ahead, and about the changes that will be involved. These all affect and involve professional auditors in both the private and public sectors, as well as managers, politicians and leaders in business, administration and our institutions.

The Government can make a real contribution to this process of change through consistent and clear legislation. Much will also depend on the profession's own desire to develop and change. Dialogue and debate should not be limited to a particular type of audit without taking into account the wider significance and purpose of auditing overall.

As set out below, it is also recommended that Revisorsnämnden (RN) should have a more complete responsibility in developing auditing in Sweden, and no longer be limited to just private sector auditing. RN is therefore taking initiatives to enable discussions to take place in the profession and industry, as well as a wider public debate.

The need to specify the role of auditing in good governance and define the role of auditors

Neither the role of auditing nor of auditors in good governance are currently sufficiently or consistently defined today. Auditing clearly must not be influenced by vested interests. All audits must be clearly based on a functioning command and control system, with clear professional requirements for the auditors involved.

Professional auditing is a vital tool in developing good governance. Audits, the auditor's role, and their combined objectives in good governance can be specified in the same way as other instruments responsible for the proper monitoring, evaluation and reporting of government commitments.

Therefore, the future of auditing in terms of its direction, content, performance, quality and benefits need to be discussed in these contexts. A government commission of inquiry should be appointed to analyze the challenges and opportunities currently facing auditors and the auditing industry by, amongst others, digitization, quality, and the anticipated demands of environmental reporting.

Professionalise the auditors

Effective audits and the proper supervision of auditors and their work require a clear legal framework. This concerns the requirements for auditors, how audits should be carried out, and how the results should be communicated.

A clear regulatory framework would help auditors meet the expectations of their work. In addition, it would also provide clear rules for supervision and oversight. A review should focus on the work of authorised auditors and mainly deal with the following areas:

A common standard for auditing

Private sector auditing in Sweden has long had established standards to check the quality of professional ethics, audit quality and to regulate authorised auditors. However whilst International Standards on Auditing (ISA) are now applied throughout Sweden in private sector audits carried out by authorised auditors, they are not clearly standardized in the municipal and state sectors.

Current legislation means the public sector can, to a large extent, decide their own requirements for auditors and auditing standards. This leaves significant inconsistencies and gaps in application. As a consequence, the central requirements for generally accepted auditing standards and good professional ethics today are neither uniformly defined nor determined in the public sector. Ambiguities therefore exist around the professional standards of public sector audits.

A prerequisite to meet the high demands of today's society on auditors and audits is that the government ensures the rational development of auditing standards. Extending the responsibilities that RN has for ensuring standards in the private sector to also cover the public sector should therefore be actively considered.

Equivalent professional requirements for auditors

Currently the professional requirements, skills and training, examination and authorization of auditors in government agencies and municipalities are not uniformly determined.

Equivalent skills, training, examination and authorization of auditors and for the auditing procedures they use should apply regardless of the sector in which they operate. Some sectoral adjustments would be needed, but major synergies, internal clarity and greater transparency in auditing can be achieved across the board.

Comprehensive official oversight of auditors

All auditing should be carried out in accordance with the law and to internationally accepted standards. To ensure quality, compliance and trust, all auditing should be subject to proper supervision and systematic inspection.

Coherent and effective supervision of auditors and their work contributes to better audit quality and greater transparency, and so to confidence and trust in the organizations concerned. The ability of audits to ensure this trust depends in turn on the confidence and trust in the auditors involved. This dual dependence makes special demands on all auditors.

Auditors work across all sectors: private, municipal and central government. Supervision by RN is, however, currently largely restricted to the private sector. In Sweden today there is

currently no structured, coherent system of supervision and quality assurance of auditors or the audits carried out in municipalities and government agencies.

State supervision and oversight should therefore be extended to include all authorised auditors working with audits in the public sector.

Sammanfattning

Revision är en oberoende granskning av verksamheter som ska ge medborgare, företag och finansiella marknader tillgång till kvalitetssäkrad information för strategiskt och ekonomiskt beslutsfattande. Revision har därmed en nyckelroll i ekonomin och en central ställning i samhället. Inte minst anses en väl fungerade revision vara en viktig förutsättning för en god förvaltning (good governance) och för att motverka korruption. Ytterst syftar revision till att skapa förtroende för de granskade företagen och de offentliga institutionerna.

Det borde ligga i allas intresse att revisionen utförs med samma höga krav på kvalitet och yrkesetik oavsett om den avser ett privat företag, en myndighet eller kommun. Så är inte fallet idag och det saknas en diskussion om revisionens roll i samhällsstyrningen och om den framtida revisionens innehåll och inriktning.

På senare år har vi sett flera exempel på händelser, såväl inom statlig, som kommunal och privat revision, både i Sverige och i omvärlden, som påverkat synen på revisionen negativt. Revisorer behöver vara oberoende i förhållande till både uppdragsgivare och de granskade, men deras arbete behöver vara föremål för insyn och stå under tillsyn.

Sverige har en statligt ordnad tillsyn av ett antal yrkesgrupper i vårt samhälle, inte för att vi misstror dem, utan för att deras arbete är viktigt och värdefullt för näringsliv och samhälle. Det ger en kvalitetsstämpel och en garanti om att yrkesutövaren står under samhällets tillsyn. Detta gäller dock inte fullt ut revisorer och revision. Bara titlarna auktoriserad och godkänd revisor (kvalificerade) är skyddade. Icke kvalificerade revisorer verkar i den statliga revisionen, som lekmannarevisorer i ekonomiska föreningar, i kommunala bolag, i icke-kommersiell verksamhet som ideella föreningar, och de finns också som förtroendevalda revisorer i landets kommuner där de fyller en viktig uppgift som granskningsfunktion.

Revisionens förtroendeskapande funktion uppnås om det för revisionens intressenter står klart att den som med titeln revisor undertecknar en revisionsberättelse är en yrkesrevisor som möter högt ställda, och på förhand definierade, krav på yrkesetik, kompetens och metod samt står under tillsyn. Genom att beskriva skillnaden i granskningens innehåll och syfte, på samma sätt som görs i aktiebolagslagen mellan yrkesrevisorer och lekmannarevisorer, skulle en tydlighet uppnås kring ansvar och roller oavsett inom vilken sektor revisorerna verkar.

När det gäller stat och kommun finns inga tydliga krav på revisorernas kompetens och heller ingen ordnad tillsyn av hur de utför sitt arbete. De offentliga institutionerna finansieras med skattemedel och skattebetalarna har rätt att förvänta sig att de offentliga medlen hantteras effektivt och med god hushållning. I länder som Finland och Storbritannien finns statlig tillsyn av både den privata och den offentliga revisionen.

Det finns också tydliga tecken på att den traditionella revisorsrollen är på väg att förändras. Revisionsbranschen genomgår och står inför stora utmaningar, inte enbart med anledning av regeländringar inom EU till följd av finanskrisen 2008. Begränsningar i revisionsplikten, snabb teknisk utveckling, digitalisering och andra omvärldsfaktorer skapar nya förutsättningar. En anpassning krävs till omvärldens behov av nya och mer ändamålsenliga tjänster. Det finns ett ökat behov av att revisorer inte bara bestyrker finansiell rapportering utan även annan information, exempelvis hållbarhet och kvalitet. För detta område finns behov av regelförändringar i syfte att tydliggöra kraven på revisorerna och revisionen.

Samtidigt innebär globaliseringen ett allt större inslag av internationell harmonisering som leder till ett mindre behov av specifika krav på svenska regler för revision. Här har riksdag, regeringen och Revisorsnämnden (RN)¹ en viktig uppgift i att övervaka och verka för regel-förenkling inom området. "Särsvenska" krav på revisorer som inte längre fyller ett relevant behov riskerar annars att bli en begränsning för svenska revisorers möjligheter att anpassa sig till omvärldsförändringar.

Utifrån dessa iakttagelser har RN kunnat konstatera ett behov av att reformera normeringen och tillsynen över all lagstadgad revision. I denna PM föreslås ett antal åtgärder som bör vidtas för att stärka förtroendet för revisionen och därmed för de företag och institutioner som revideras.

De samtal RN haft med företrädare för revisionsbranschen och andra myndigheter visar att tiden är mogen för en diskussion om hur revisionen ska kunna vidareutvecklas. Statsmakterna kan bidra i en förändringsprocess genom mer enhetlig och tydlig lagstiftning men mycket kommer att bero på professionens egen vilja till förändring. I ett **första steg** bör revisionens framtid och de utmaningar den står inför diskuteras och analyseras. Här finns ett flertal intressenter som måste involveras, dels de som är beställare av revision, dels revisorer både inom privat och offentlig sektor. Det är därför naturligt att RN också tar initiativ till att detta "samtal" kommer till stånd.

I ett **andra steg** måste revisorsrollen och revisionens uppgift i samhällsstyrningen klargöras. Förväntningar på vad revisionen ska åstadkomma behöver tydliggöras och avgränsas mot andra kontrollfunktioner som uppföljning och utvärdering. En samlad översyn behövs av revisionens inriktning, innehåll, utförande, kvalitet och nytta. Detta sker bäst genom att en offentlig utredning tillsätts med uppdraget att ta ett samlat grepp över regleringen av revisionen. Utredningen bör få uppdraget att professionalisera revisionerna genom att föreslå åtgärder som säkrar en hög och enhetlig kvalitet i all revision som utförs av yrkesrevisorer oavsett om revisionen utförs inom den privata, statliga eller kommunala sfären. Med yrkesrevisorer avses i denna PM kvalificerade revisorer, revisorer som avklarat Riksrevisionens prov för statliga revisorer samt sakkunniga, certifierade revisorer i den kommunala revisionen. Uppdraget bör särskilt innefatta rätten att föreslå en gemensam "grundplatta" för finansiella yrkesrevisorer:

- likartade kompetenskrav på yrkesrevisorers teoretiska och praktiska utbildning, prov och auktorisation eller certifiering oavsett inom vilken sektor de verkar,
- en, så långt möjligt, gemensam normering av revisionen och yrkesetiska krav på revisorerna där god revisors- och revisionsset betyder samma sak i privat och offentlig revision,
- ett systematiskt och enhetligt system för extern tillsyn och kvalitetssäkring som omfattar samtliga yrkesrevisorer och deras revisioner. RN:s uppdrag borde omfatta samtliga yrkesrevisorer och deras revision.

¹ Revisorsnämnden byter namn till Revisorsinspektionen den 1 april 2017.

Inledning

Revision har en stark formell ställning i Sverige. Praktiskt taget all verksamhet av större ekonomisk betydelse ska enligt lag granskas genom en årligt återkommande revision. Detta gäller verksamheter inom både privat och offentlig sektor. I den offentliga sektorn har revisionen också lagstadgade uppgifter utöver ekonomisk redovisning och förvaltning genom att den ska avse all verksamhet och bland annat granska måluppfyllelse. Det finns också ett ökat behov av att revisorer inte bara bestyrker finansiell rapportering utan även annan information, exempelvis hållbarhetsredovisning.

Bakgrunden är att revision genom en oberoende granskning av verksamheter anses ge medborgare, myndigheter, företag och finansiella marknader tillgång till kvalitetssäkrad information och korrekta beslutsunderlag. Revision har därmed en nyckelroll i ekonomin och en central ställning i samhället. Inte minst anses en väl fungerade revision motverka korruption och är en viktig förutsättning för god ledning, styrning och kontroll av offentliga och privata verksamheter (good governance) genom att skapa förtroende för privata och offentliga verksamheter. Bilden av revision är dock inte entydigt positiv. Händelser både i Sverige och i omvärlden har de senaste åren visat på brister i hur revision har bedrivits. Brister som, om inte åtgärder vidtas, kan urholka revisionens samhällsnytta. Till detta kommer en teknisk utveckling som i grunden förändrat de traditionella formerna för hur granskning bör bedrivas på ett effektivt sätt.

Nedan ges några exempel på händelser som skadat förtroendet för revision som profession.

- Finans- och statskuldkriserna inom EU ledde fram till en diskussion om varför revisorerna inte hade uppmärksammat orsakerna till kriserna. Frågan uppmärksammades inte minst i EU-kommissionens grönbok om revisionspolitik² där ett antal förslag lämnades i syfte att förbättra revisionen inom EU. Flera av dessa förslag, som bl.a. avsåg kraven på revisorernas oberoende och rapportering, har numera också införts.
- Misstänkt korruption i Göteborg ledde fram till en förnyad diskussion om den kommunala revisionens oberoende och professionalism. Frågan har diskuterats ett flertal gånger genom åren. Flera utredningar har också genomförts med syfte att förstärka den kommunala revisionen. Tveksamheter och oklarheter rörande den kommunala revisionens tenderar dock att återkomma på den politiska dagordningen.
- Sommarens mediabevakning och professor Hans-Gunnar Axbergers utredning om förändringsarbetet vid Riksrevisionen av ifrågasatta händelser samt Konstitutionsutskottets (KU) efterföljande utfrågning visade på hur förtroendet för den statliga revisionen kan ifrågasättas. KU konstaterade att åtgärder måste vidtas för att återupprätta förtroendet för organisationen och en översyn av Riksrevisionen kommer att genomföras under 2017.

² Grönboken Revisionspolitik: Lärdomar från krisen, KOM (2010) 561 slutlig.

Listan på händelser som negativt påverkat synen på revision kan göras längre men som framgår finns sådana exempel både inom privat och offentlig revision. Revisorerna själva har givetvis ett stort ansvar för att inom sina respektive organisationer arbeta för ett effektivt arbetssätt och att säkerställa att intressenterna har förtroende för deras arbete. Det finns dock också ett antal viktiga instrument som riksdag och regering förfogar över i form av regelverket för revision och hur tillsynen ska utformas. Här finns också utvecklingsmöjligheter. Det kan konstateras att delar av den nuvarande problematiken rörande revision ligger i:

- att revisionens roll i samhällsstyrningen inte är preciserad och att revision som begrepp inte har en enhetlig definition i Sverige. Det finns problem kring gränsdragningar mellan olika aktiviteter som knyter an till revision och som medför oklarheter kring vad som egentligen är revision och därför vad som kan förväntas av den. Det handlar bl.a. om hur revision förhåller sig till lekmannarevisorer och sådana kvalitetshöjande aktiviteter som rådgivning, kvalitetssäkring och utvärdering.
- att de centrala kraven på god revisorssed och god revisionssed inte är enhetligt definierade och bestämda. I stor utsträckning har lagstiftaren överlåtit till revisorerna själva inom den offentliga revisionen att besluta om det närmare innehållet i god revisors- och revisionssed, vilket lämnar utrymme i tillämpningen. Inom stat och kommun saknas ett av statsmakterna bestämt innehåll i kraven på revisorers kompetens och utbildning, prov och auktorisation/certifiering. De organisationer som företräder yrkesrevisorerna har själva utarbetat yrkesetiska krav för sina medarbetare och medlemmar.
- att det inte finns ett enhetligt system för tillsyn och kvalitetssäkring av revisorer och revision inom den offentliga sektorn. RN:s tillsyn har i allt väsentligt avsett revisionen inom den privata sektorn. Det kan antas att detta beror på gjorda prioriteringar men att bristande och otydligt mandat också kan ha haft betydelse.

I denna PM argumenteras för en översyn av kraven på revisorer och revisionen. Syftet är att lämna ett förslag till hur revisionen i Sverige kan stärkas. I det följande beskrivs värdet av revision som en viktig del av en god förvaltning i offentlig och privat sektor. Därefter diskuteras den nuvarande utformningen och problemen med revision inom staten, kommunerna och den privata sektorn. I detta sammanhang skiljs mellan finansiell revision³ och andra former av revision, som effektivitetsrevision, förvaltningsrevision och verksamhetsrevision. Avslutningsvis dras ett antal slutsatser om vad som behöver göras för en stärkt revision i Sverige.

³ Används i denna PM som begrepp för en granskning som genomförs av finansiella rapporter i syfte att ge underlag för ett uttalande i en revisionsberättelse. Har idag olika beteckningar beroende på i vilken sektor revisionen utförs.

Värdet av en väl fungerande revision för en god förvaltning

Revision förknippas oftast med begrepp som kontroll och intyganden av att en årsredovisning ger en rättvisande bild. Få utanför professionen revisorer har en korrekt uppfattning om vad revisorer gör och om revisionens faktiska betydelse. Det är därför viktigt att sätta revisionen och revisionsfrågorna i ett större sammanhang. Ett sådant är revisionens betydelse för en god förvaltning inom både inom privat och offentlig sektor.

Svenska medborgare bör ha ett stort intresse av att revisionen garanterar transparens och hållbarhet i olika verksamheter. Detta gäller såväl privat som offentlig sektor. Inte minst ett omfattande enskilt aktieäggande och offentliga investeringar i pensionsfonder visar hur viktig en god förvaltning är för den enskilde medborgaren. Ett viktigt perspektiv är också revisionens förmåga att motverka korruption i privata och offentliga verksamheter. Internationella studier visar att korruption är den företeelse i samhället som oroar människor mest – mer än arbetslöshet, fattigdom och miljöförstöring⁴. Ägare och företagsledning har vidare intresse av att deras investeringar respektive insatser genomförs effektivt inom ramen för lagens ramar.

Det finns också ett självklart medborgarintresse att offentliga insatser når dit de ska, att skattemedel används så effektivt som möjligt, att offentligt finansierade insatser är samhällsnyttiga och att det finns en god ordning i redovisningen av offentliga medel. Till bilden av medborgarintresset hör också fungerande offentliga system för styrning, ledning, uppföljning och ansvarsutkrävande. Systemen ska ha till uppgift att skapa förtroende för beslutsfattare genom att de ska garantera transparens i beslutsprocesser och åiterrapportering.

God förvaltning kan beskrivas som ett system för beslutsfattande och implementering av beslut i en offentlig institution eller ett företag. Begreppet beskriver ofta hur främst offentliga institutioner effektivt kan bedriva verksamhet och använda resurser⁵. Det förutsätter ett samhälle uppbyggt kring ett tydligt regelsystem. En generellt sett viktig princip för en god förvaltning är att befogenhet och ansvar följs åt. För med mandatet att styra en verksamhet följer också krav på en ändamålsenlig och kontinuerlig uppföljning som möjliggör ansvarsutkrävande. Det är här revisionen har en viktig roll genom att en god förvaltning förutsätter ett väl fungerande system för uppföljning. Mot denna bakgrund tog den i Storbritannien tillsatta kommissionen för Good Governance i den offentliga sektorn fram en ”Good Governance Standard for Public Services”⁶. I denna slås fast att syftet med styrning är att säkerställa att en verksamhet når sina övergripande mål och avsedda resultat för medborgare och de som utnyttjar tjänsterna.

⁴ B Rothstein. Corruption and Social Trust: Why the fish rots from the head and down. Social research. Vol. 80: No 4: Winter 2013.

⁵ Enligt Förenta Nationerna har Good Governance åtta karaktäristika: konsensusorientering, delaktighet, följa rättsliga principer, effektivitet, accountability, transparens, reaktivitet och inkluderande.

⁶ The Independent Commission on Good Governance in Public Services – The Good Governance Standard for Public Services”, 2004.

Ett led i vad som anses utgöra en god förvaltning i den offentliga sektorn är att de institutioner som har ett samhällsuppdrag också är föremål för revision. OECD har i en rapport från 2015 identifierat det granskningsarbete som utförs av s.k. Supreme Audit Institutions som centralt⁷.

Offentlig revision har också vidare och preventiva syften i granskningen av effektiviteten i genomförandet av fattade beslut. Det handlar om att främja verksamheter genom att identifiera risker för misslyckanden i såväl enskilda fall som för systemens långsiktiga hållbarhet. Till den kontexten hör effektiva former för återrapportering från verksamheter till kommunala beslutsorgan, myndigheter, regering och riksdag.

Corporate Governance, dvs. det system av regler, praxis och processer utifrån hur ett företag leds och kontrolleras, syftar till att förbättra förtroendet för bolagen på kapitalmarknaden och hos allmänheten och därigenom skapa goda betingelser för bolagens försörjning av riskvilligt kapital. Även inom detta system anses revision ha en central funktion genom att den möjliggör för ägarna (medlemmarna) att fatta beslut baserat på adekvat information. Vidare anses revisionen bidra genom att skapa förtroende för det reviderade objektet och därmed sänka transaktionskostnaderna och på så sätt bidra till ett bättre näringsliv. Synen på Corporate Governance har i Sverige kommit till uttryck i bolagsstyrningskoden framtagen av Kollegiet för svensk bolagsstyrning⁸.

Sammanfattningsvis kan konstateras att Governance definierar tillvägagångssätt för att skapa förtroende för företag och offentliga institutioner. Det är inom ett system av dessa begrepp som revisionen bör ses. I det fortsatta arbetet med revisionsfrågor finns anledning att inspireras av den brittiska kommissionen men också av den svenska bolagsstyrningskoden. Att skapa rätt roller och ett effektivt system för ansvarsutkrävande är en första rangens fråga. Utan en god normering av den offentliga verksamheten kan inte revisionen bidra fullt ut.

Den översyn och utveckling av styrningen inom offentlig sektor som regeringen aviserade i den senaste budgetpropositionen, där grunden ska vara tillit, visar ett ökat fokus på förvaltningsfrågor. Statskontoret har fått uppdraget att kartlägga och analysera vilka förutsättningar som krävs för en styrning som kännetecknas av tillit och förtroende. I en rapport⁹ till regeringen konstaterar Statskontoret bl.a. att både handlingsutrymme och legitim kontroll av hur detta utnyttjas är komponenter i en tillitsbaserad styrning men att kontrollen också måste upplevas som meningsfull och legitim av den som kontrolleras. Så är enligt rapporten inte alltid fallet idag. En slutsats som också visar att revisionen måste utvecklas för att bättre passa in i en styrning som kännetecknas av tillit. Revision spelar en viktig roll om de överbryggande målen med en god förvaltning ska kunna uppnås och rimligen bör

⁷ OECD - OECD Public Governance Reviews, Supreme Audit Institutions and Good Governance Oversight, Insight and Foresight, https://www.oecd.org/gov/ethics/SAIs-and-Good%20Governance-%20Highlights-Preliminary_EN.pdf.

⁸ Kollegiet för svensk bolagsstyrning – Svensk kod för bolagsstyrning, november 2015.

⁹ ”Utvecklad styrning – om sammanhållning och tillit i förvaltningen” Statskontoret 2016:26.

också revisionens uppgifter ses som en del i reformeringen och därmed också preciseras i förhållande till kontroll, uppföljning och utvärdering.

Revisionen i privat och offentlig sektor

Privaträttslig revision

Den privaträttsliga revisionen i Sverige har de senaste åren varit föremål för två viktiga förändringar dels i form av en begränsning av den revisionsplikten, dvs. skyldigheten att anlita revisor, dels regeländringar inom EU till följd av diskussionerna om revisorernas roll i samband med finanskriserna. Dessa diskussioner ledde fram till att EU-parlamentet och rådet 2014 beslutade om nya regler om revisorer och revision (revisionspaketet). Syftet var bl.a. att höja kvaliteten på revisionen inom EU och att stärka revisorernas opartiskhet och självständighet (oberoende) och därmed även allmänhetens förtroende för revisionen. Huvuddragen i regelförändringarna är bl.a. att revisionsberättelsen ska innehålla mer information, krav på revisorsrotation och skärpta krav på revisorns oberoende. Det senare innebär begränsade möjligheter att lämna råd till en klient. Regelförändringarna trädde i kraft i Sverige sommaren 2016. Regelförändringarna inom EU innebar också att RN fick ökade befogenheter och möjlighet att tillgripa nya former av disciplinära åtgärder.

Kraven på hur den privaträttsliga lagstadgade revisionen ska utföras och de yrkesetiska krav som ställs på revisorerna utgår i Sverige från god revisionsred och god revisorsred. I t.ex. 9 kap. 3 § aktiebolagslagen (2005:551) anges att ett aktiebolags revisor ska granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen ska utföras med professionell skepticism och vara så ingående och omfattande som god revisionsred kräver. Vidare anges i 19 § revisorslagen (2001:883) att kvalificerade revisorer ska iaktta god revisorsred. Om arbete som hänför sig till ett uppdrag i revisionsverksamheten utförs av ett biträde till revisorn, är revisorn skyldig att se till att även biträdet iakttar god revisorsred.

Sederna ger uttryck för de rättsliga standarder som lagstiftaren har ansett att den privaträttsliga revisionen och revisorerna ska möta för att revisionen ska fylla den eftersträfvade funktionen. De anger dock endast ramarna för privaträttslig revision och måste därför utfyllas av vägledande normer eller standarder. Ansvaret för att god revisors- och revisionsred utvecklas på ett ändamålsenligt sätt vilar enligt 3 § revisorslagen på RN, som också utfärdar formella föreskrifter och gör särskilda uttalanden som fyller ut lagregleringen på området.

Sedan 2011 gäller att all lagstadgad revision ska utföras enligt International Standards on Auditing (ISA). I övrigt kommer innehållet i de goda sederna, såsom den kommer till uttryck i RN:s praxis, att bestämmas av de svenska domstolarna. De offentligrättsliga organens krav kompletteras med de rekommendationer, standarder och uttalanden som branschorganisationen FAR utfärdar på nationell nivå. Dessa utgör, under förutsättning av att RN inte funnit annat,¹⁰ kompletterande normer som revisorer, revisionsföretag och

¹⁰ Se prop. 2000/01:146, s. 88.

branschorganisationer i Sverige gemensamt har åtagit sig att följa i sådan utsträckning att de numera anses utgöra en del av god revisors- och revisions sed¹¹.

Innehållet i de goda sederna ger sammantaget uttryck för tre centrala krav som kan ställas på revisorer för att de ska kunna genomföra en funktionell revision. Revisorn ska vara kompetent, oberoende och arbetet ska omfattas av en effektiv tystnadsplikt.

Enligt revisorslagen beslutar RN om auktorisation av revisorer. För att få bli revisor krävs sammanlagt åtta års teoretisk och praktisk erfarenhet. Dels krävs en högskoleutbildning med ett visst fastställt innehåll och inriktning, dels tre års arbetslivserfarenhet av revision under handledning av en auktoriserad revisor. Slutligen krävs godkänt resultat på ett prov som anordnas av RN. Härigenom, och genom de fortbildningskrav som ställs på kvalificerade revisorer, ska vissa grundkrav avseende kompetens säkras.

Regler om oberoende och tystnadsplikt finns i såväl den associationsrättsliga regleringen som i revisorslagen¹². Enligt 21 a § revisorslagen är en revisor skyldig att för varje revisionsuppdrag pröva om det finns omständigheter – faktiska eller synbara – som kan rubba förtroendet för dennes oberoende. Om det finns någon sådan omständighet, ska revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget, såvida det inte i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta dennes oberoende¹³.

Kvalificerade revisorer arbetar inom både den offentliga och den privata sektorn. De revisorerna står också under RN:s kvalitativa och yrkesetiska tillsyn redan idag. Inom kommuner och landsting är som exempel många av de sakkunniga biträden som anlitas auktoriserade och godkända revisorer. Inom staten har Riksrevisionen sedan länge haft auktoriserade revisorer bland sina anställda. Statliga och kommunala bolag ska också granskas av auktoriserade revisorer enligt de associationsrättsliga reglerna för verksamheten.

Finansiell revision av staten

Riksrevisionen har, enligt lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m., ansvaret att genomföra finansiell revision av staten. Den finansiella revisionen¹⁴ ska bedrivas i enlighet med god revisions sed. Förarbeten till lagstiftningen anger att den ska

¹¹ Det som här sägs gäller fram till dess Europeiska kommissionen med stöd av artikel 26 i revisorsdirektivet har förklarat ISA som den standard enligt vilken lagstadgad revision i direktivets mening ska utföras.

¹² Avseende tystnadsplikten, som inte behandlas vidare nedan, se 26 § revisorslagen och 9 kap. 41 § aktiebolagslagen.

¹³ Denna prövning enligt den s.k. "analysmodellen" tillämpas också av Riksrevisionen och även inom kommunal revision.

¹⁴ Betecknas "årlig revision" i lagstiftningen.

genomförs ”i stort” som vid privat revision, vilket sannolikt lämnar ett visst tolkningsutrymme. Riksrevisorerna har beslutat att INTOSAI:s¹⁵ standarder för finansiell revision ISSAI¹⁶ (ISA kompletterad med vägledning för revision av offentlig sektor) ska tillämpas inom den årliga revisionen.

ISSAI är i sin nuvarande utformning främst utformad för revision av finansiell rapportering. För eventuell obligatorisk information i en årsredovisning som följer av specifik svensk statlig redovisningsnormering och som således inte omfattas av ISSAI kan riksrevisorerna besluta om kompletterande interna instruktioner för god revisionssed. Riksrevisorerna har i enlighet med detta beslutat om en särskild instruktion för granskning av resultatredovisning¹⁷.

ISSAI:s ramverk för professionella standarder består av fyra nivåer. Nivå 1 och 2 utgörs av grundläggande förutsättningar för det nationella revisionsorganet (SAI) och de omfattar hela Riksrevisionens verksamhet, alltså både den årliga revisionen och effektivitetsrevisionen. Nivå 1 utgörs av Lima-deklarationen och anger grunden för en oberoende revision. Nivå 2 definierar de förutsättningar som ska vara uppfyllda för en SAI när det gäller oberoende, transparens och ansvarsutkrävande, etik och kvalitetssäkring. Nivå 3 och 4 utgör mer grundläggande principer och vägledande revisionsstandarder för finansiell revision, effektivitetsrevision samt compliance.

För närvarande pågår en internationell uppdatering av Code of Ethics där det ytterligare betonas att “The SAI staff shall be free of impairments to independence and objectivity that result from political bias, participation in management, self-review, financial or other personal interest, or relationships with, or undue influence from, others.”

Utöver granskning av statliga myndigheter kan Riksrevisionen också förordna revisor i statliga bolag och stiftelser där staten har ett "bestämmande inflytande". För denna revision gäller krav på revisorskompetens enligt aktiebolagslagen och stiftelselagen vilket betyder att den förordnade revisorn måste vara kvalificerad. För att kunna ta anställning i Riksrevisionen har RN gett dessa revisorer dispens från anställningsförbudet i revisorslagen. Detta innebär också de vid Riksrevisionen anställda kvalificerade revisorerna står under tillsyn från RN.

När det gäller den finansiella revisionens granskningsmandat finns en begränsning genom att lagen om revision av statlig verksamhet m.m. anger att granskningen av årsredovisningen för staten, Regeringskansliet, Kungliga Slottsstaten samt Kungliga Djurgårdens Förvaltning "inte ska syfta till att bedöma om ledningen i sin förvaltning har följt för verksamheten tillämpliga föreskrifter och särskilda beslut". En sådan bedömning görs i svensk privaträttslig revision, i den kommunala revisionen i form av ett uttalande om ansvarsfrihet i

¹⁵ The International Organisation of Supreme Audit Institutions.

¹⁶ International Standards of Supreme Audit Institutions.

¹⁷ En obligatorisk del av en myndighets årsredovisning med redovisning av myndighetens resultat i förhållande till uppgifter enligt instruktion och regleringsbrev, se förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag.

revisionsberättelsen samt i den statliga revisionen i form av ett uttalande i revisionsberättelsen för myndigheter under regeringen. Bakgrunden till begränsningen är gränsdragningen mellan Riksrevisionen och KU inom ramen för riksdagens kontrollmakt. Riksrevisionens granskning ska inte avse statsrådets tjänsteutövning eftersom detta är en uppgift för KU. Förhållandet att det finns en begränsning i mandatet avseende vissa uppdrag när det gäller bedömning av ledningens förvaltning är inte ett avsteg från internationella standarder (ISSAI) eftersom begränsningen avser en specifik svensk normering.

När det gäller utförandet av den finansiella revisionen har Riksrevisionen tillämpat en intern delegationsordning där "*ansvariga revisorer*" utses för respektive uppdrag¹⁸. Dessa ska uppfylla vissa av riksrevisorerna beslutade kompetenskrav vilket innebär att de antingen ska vara auktoriserade eller har godkänts i Riksrevisionens prov för statliga revisorer. Delegationsordningen innebär att den ansvarige riksrevisorn normalt inte själv beslutar om rapporteringen inom finansiell revision såvida inte delegationen återkallas.

Riksrevisionen genomför ett utbildningsprogram för de finansiella revisorerna. I utbildningen ingår ett prov efter tre till fem års yrkeserfarenhet varvat med utbildning. Yrkesutbildningens längd är beroende av längden på den genomförda teoretiska universitetsutbildningen; det krävs en teoretisk och praktisk utbildning om totalt åtta år innan ett prov kan genomföras. Utbildningen och provet ska motsvara de som ges för revisorer inom den privata sektorn, men med fokus på det regelverk som gäller för statlig verksamhet. Provet anordnas och ges inom ramen för RN:s provverksamhet. RN utövar dock inte tillsyn över de revisorer som avklarat Riksrevisionens prov för statliga revisorer.

RN:s tillsyn avser inte enbart kvalificerade revisorers arbete utan i tillsynen ingår också det kvalitetssystem enligt ISQC1¹⁹ som riksrevisorerna har beslutat för hela den årliga revisionen. Detta innebär att RN som en myndighet under regeringen utövar tillsyn över en riksdagsmyndighet, vilket i sig kan ifrågasättas utifrån konstitutionell utgångspunkt. Det är dock en förutsättning för Riksrevisionen att ha anställda kvalificerade revisorer och frågan har så här långt inte diskuterats vidare. Det ska också påpekas att den årliga revisionen i allt väsentligt avser myndigheter under regeringen som därför också rapporterar till regeringen.

Finansiell revision i kommuner, landsting och regioner

Den kommunala revisionen är fullmäktiges organ för att granska den kommunala verksamheten. Fullmäktige väljer revisorer (förtroendevalda) under det år då val har hållits för en fyraårsperiod. Uppdraget regleras i kommunallagen (1991:900) där det bl.a. framgår att revisorernas uppdrag är att ”pröva om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande och om den interna kontrollen som görs inom nämnderna är tillräcklig”.

¹⁸ Ansvarig revisor undertecknar revisionsberättelsen.

¹⁹ International Standard on Quality Control.

Förtroendevalda revisorer kan inte vara ledamöter i fullmäktige och inte väljas till ledamöter och ersättare i en nämnd, i en fullmäktigeberedning eller i ett kommunalt företag²⁰. Revisorerna ska varje år lämna en revisionsberättelse till fullmäktige. Berättelsen ska innehålla ett uttalande om huruvida ansvarsfrihet för de förtroendevalda i styrelsen, nämnder och fullmäktigeberedningar tillstyrks eller inte. Det är sedan fullmäktige som prövar frågan om ansvarsfrihet. Varje revisor fullgör sitt uppdrag självständigt och kan därför anföra en egen mening i revisionsberättelsen eller avge en egen revisionsberättelse. Revisorernas granskningsuppgift omfattar all den verksamhet – undantaget i princip myndighetsutövning mot enskild – som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområden i den omfattning som följer av god revisionssed.

Revisorerna ska i sin granskning biträdas av sakkunniga som de själva väljer och anlitar i den omfattning som behövs för att fullgöra uppdraget enligt god revisionssed. För kommunal verksamhet som bedrivs i bolagsform gäller aktiebolagslagens regler för revision vilket ställer krav på val av en kvalificerad revisor. För majoritetsägda kommunala bolag ska därutöver utses lekmanrevisorer²¹. Dessa hämtas ur kretsen förtroendevalda revisorer. Lekmanrevisorernas uppdrag är att från demokratisk utgångspunkt granska om bolagens verksamhet uppfyller det kommunala ändamål som ägaren formulerat, om verksamheten bedrivs effektivt och om det finns en tillräcklig intern kontroll i bolagen.

Det har bedrivits ett omfattande utredningsarbete i syfte att stärka både oberoendet och professionalismen hos den kommunala revisionen. Vad gäller oberoendet har jävsregler införts för revisorerna. Genom flera successiva åtgärder har möjligheten att vara aktiv som ledamot i fullmäktige och nämnder vid sidan av uppdraget som revisor inskränkts.

Vad gäller professionalismen infördes i slutet av 1990-talet en rätt för de förtroendevalda att anlita sakkunniga för granskningen. Revisorerna hade redan innan reformen i praktiken anlitat sakkunniga, men lagändringen tydliggjorde behovet av de sakkunnigas arbete. I kommunallagen ställs också krav på att sakkunniga ska ha den kompetens som behövs för denna typ av granskning. Systemet med att anlita sakkunniga har därefter skärpts genom att dessa ska anlitats i den omfattning som behövs för att fullgöra granskningen enligt vad som följer av god revisionssed. Det är alltså inte valfritt för revisorerna att anlita sakkunniga. Genom kravet på att de sakkunnigas rapporter ska bifogas revisorernas revisionsberättelse till fullmäktige har deras roll i revisionsprocessen ytterligare understrukits.

God revisionssed i kommuner, landsting och regioner normeras av Sveriges kommuner och landsting (SKL) och avser såväl de förtroendevalda revisorernas som de sakkunnigas arbete. Arbetet utförs genom en ”*Revisionsdelegation*” som består av förtroendevalda revisorer. Delegationen fattar beslut om god revisionssed och är också samrådsorgan på revisionsområdet. Med grund i seden fördjupar och vägleder föreningen Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer (SKYREV) de sakkunnigas arbete genom olika riktlinjer och vägledningar. SKYREV är intresseorganisationen för yrkesrevisorerna inom kommuner och landsting. En intern kommitté för god kommunal revisors- och revisionssed har i uppdrag att följa, dokumentera, utveckla och för föreningens räkning uttolka och uttala sig i frågor om god

²⁰ 10 kap. 1 § aktiebolagslagen och 4 kap. 6 § kommunallagen.

²¹ 3 kap. 17 och 18 §§ kommunallagen.

kommunal revisors- och revisionssektion för yrkesrevisorer. SKYREV arbetar också med certifiering av yrkesrevisorer. För att bli certifierad krävs en akademisk utbildning (på minst kandidatnivå) vilken garanterar kunskaper som är relevanta för kommunal revisionsverksamhet. Utbildningen ska vara kombinerad med handledd, praktisk erfarenhet av revision. Den sammanlagda praktiken ska (i grundmodellen) omfatta minst sex år, varav minst tre år inom kommunal revision.

Kommunallagen anger att revisorerna ska granska ”i den omfattning som följer av god revisionssektion all verksamhet som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområde”²². SKL har i en särskild skrift ”God revisionssektion i kommunal verksamhet” utvecklat begreppets innebörd. Till skillnad från Riksrevisionen framgår inte hur begreppet god revisionssektion förhåller sig till standarder inom privat revision. När det gäller den finansiella revisionen²³ har SKYREV utarbetat en vägledning för hur delar av ISA kan tillämpas i revisionen. Vägledningen är för närvarande i utkastform i avvaktan på fastställande men används enligt uppgift av vissa kommuner som underlag i upphandling av yrkesrevisorer.

Genom att kommunerna anlitar kvalificerade revisorer som biträden i granskningen kan dessa bli föremål för RN:s tillsyn. Detta förekommer dock i mycket liten utsträckning. En svårighet är här förhållandet att de anlåtade yrkesrevisorererna inte fullgör en självständig revision med egen rapportering och att det inte heller är tydligt vilka standarder som reglerar deras arbete.

RN utöver inte tillsyn över de kommunala yrkesrevisorererna som inte är kvalificerade.

Skillnader, likheter och problem mellan olika sektorer

En avgörande likhet mellan den finansiella revisionen inom offentlig sektor (stat och kommun) och privaträttslig revision är tillämpningen av ISA och ISQC1. När det gäller den offentliga revisionen kan man konstatera att följsamheten mot ISA och ISQC1 i huvudsak kan tillskrivas Riksrevisionens och SKYREVs ambitioner att följa internationella standarder för revision. Det finns för både kommunsektorn och Riksrevisionen ett visst tolkningsutrymme när det gäller vilka standarder som ska tillämpas i granskningen. Ett tolkningsutrymme som givetvis också kan utnyttjas när budgeten för finansiell revision ska beslutas. I sammanhanget ska också påpekas att tillämpning av ISA kräver betydande resurser och relevant kompetens. Det är också svårt att avgöra i vilken utsträckning som ISA trots ambitionerna faktiskt också tillämpas. Inom Riksrevisionen har en s.k. Peer-Review under ledning av den statliga revisionsorganisationen i Storbritannien (NAO) genomförts av hur väl ISA tillämpades i den årliga revisionen. När det gäller den kommunala revisionen skiljer sig sannolikt tillämpningen mellan de olika kommunerna och landstingen beroende på skilda förutsättningar i resurser och kompetens. Här har heller ingen extern utvärdering genomförts av tillämpningen.

Huvuddelen av den finansiella revisionen är föremål för upphandling. Undantaget är här Riksrevisionen. Ett fåtal kommuner, landsting och regioner med egna revisionskontor genomför den finansiella revisionen med egna anställda. Upphandlingen av finansiell revision

²² 10 kap. 9 § kommunallagen.

²³ Benämns ”redovisningsrevision” av SKYREV.

underlättas givetvis av att gemensamma revisionsstandarder kan tillämpas i förfrågningsunderlag.

En avgörande skillnad mellan de olika sektorerna är hur ansvaret för revisionen är fördelat. Inom den privata revisionen utförs granskningen av särskilt utsedda revisorer där det också fastställts särskilda krav på kompetens och erfarenhet. Inom Riksrevisionen finns, även om det inte är reglerat i lag, en etablerad delegationsordning till revisorer med självständigt ansvar för rapporteringen. I kommuner och landsting har i stället de förtroendevalda revisorerna det samlade ansvaret för revisionen och yrkesrevisorernas roll är begränsat till att biträda de förtroendevalda. De sakkunnigas rapporter ska dock bifogas till de förtroendevalda revisorernas revisionsberättelse. Yrkesrevisorerna rapporterar dock därmed inte självständigt sitt resultat till fullmäktige och kan inte då heller ange att de tillämpar ISA.

En annan väsentlig skillnad är kravet att revisorerna i den privata sektorn och i kommuner och landsting i revisionsberättelsen ska lämna ett uttalande om att tillstyrka eller avstyrka ansvarsfrihet. Staten saknar som angetts ovan krav på ett sådant uttalande. I staten finns heller ingen formell process för beslut i ansvarsfrågan likt den som är reglerad i lag för aktiebolag och kommuner. Kravet på ett uttalande i ansvarsfrågan har stor principiell betydelse för hur revisionen bedrivs inom kommuner och landsting. FAR har i flera remissyttranden²⁴ rest frågan om det är förenligt med god revisorssed att yrkesrevisorer inte enligt gällande rätt kan rapportera direkt till fullmäktige. Flera utredningar²⁵ har dock pekat på svårigheten att låta yrkesrevisorer uttala sig om ansvaret för folkvalda politiker vilket också är en viktig förklaring till att det är de förtroendevalda revisorerna som enligt lag lämnar revisionsberättelsen till fullmäktige. Det är dock också viktigt att uppmärksamma att kravet på revisorer att lämna ett uttalande om att tillstyrka respektive avstyrka ansvarsfrihet inte har stöd i internationella standarder för revision. Kravet finns bara i Sverige och Finland. Det har också på dessa grunder varit ifrågasatt. I utredningen "Näringslivet och förtroendet"²⁶ angavs bl.a.

"Enligt vår uppfattning är det nödvändigt att det specifikt svenska lagkravet på förvaltningsrevision blir föremål för en översyn. Det grundläggande skälet är att revisionsreglerna bör vara harmoniserade på internationell nivå." Man angav också att "Vi bedömer att det inte är förvaltningsrevisionen som sådan som skall ifrågasättas. Sådan revision förekommer också i andra länder. Vår bedömning är att det är just sättet att avrapportera – av- eller tillstyrkande av ansvarsfrihet i revisionsberättelsen – som är det specifikt svenska."

Konsekvensen av att den privata förvaltningsrevisionen inte har stöd i internationella standarder har också inneburit att FAR utarbetat särskilda standarder utöver ISA för genomförande av förvaltningsrevision.

Det är inte bara i den offentliga revisionen som skillnader finns i utbildning, kompetens och regelverk mellan olika kategorier granskningar och granskare som alla benämns revision respektive revisorer. När det gäller den privaträttsliga revisionen gäller förvisso ofta att

²⁴ En ändamålsenlig kommunal redovisning (SOU 2016:24 Fi2016/01153/K).

²⁵ Bl.a. En kommunallag för framtiden (SOU 2015:24) (Fi2015/1581).

²⁶ Näringslivet och förtroendet SOU 2004:47.

verksamheter som omfattas av revisionsplikt måste ha en kvalificerad revisor. Men det finns också undantag. Ett sådant är kraven på revision i ekonomiska föreningar. Idag är alla ekonomiska föreningar revisionspliktiga och revisionen ska, enligt lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar (föreningslagen) utföras av en ”revisor” och enligt ”god revisions-sed”.

De mindre föreningarna²⁷ kan dock revideras av lekmannarevisorer som inte är kvalifice-rade revisorer. Det kan därför antas att lekmannarevisorer vanligtvis inte har den kompe-tens som krävs för att möta kravet på den goda revisions-sed som normalt används inom privat revision, dvs. enligt ISA. Lagstiftningen betecknar såväl lekmannarevisorerna som de kvalificerade revisorerna som ”revisor” och dessa ska, som föreningslagen är formulerad, genomföra sin revision utifrån en i lagstiftningen inte definierad god revisions-sed.

Frågan är varför man inte i alla sektorer där såväl yrkesrevisorer och lekmannarevisorer är verksamma, på samma sätt som gäller för aktiebolag, gör klar skillnad mellan den av yrkes-revisorerna utförda revisionen och den av lekmannarevisorerna utförda granskningen. Me-dan den förra syftar till en revision av bokföring, redovisning och förvaltning, syftar den se-nare till en granskning av om bolagets verksamhet sköts på ett ändamålsenligt och från eko-nomisk synpunkt tillfredsställande sätt och om bolagets interna kontroll är tillräcklig. På detta sätt skulle tydlighet uppnås i ansvar mellan olika former i revisions- och granskning-srollerna.

Andra former av revision

Med begreppet revision avses normalt en granskning som avslutas med ett uttalande i en revisionsberättelse. En sådan granskning kan vara reglerad i lag eller frivillig. Ett problem som ofta lyfts fram med begreppet är att det inte har haft en enhetlig och konsekvent till-lämpning i svensk rätt. Begreppet revision används i ett antal olika sammanhang och syften. Olika benämningar används också som framgår ovan för i grunden samma form av revis-ion.

När det gäller diskussionen i denna PM finns det, utöver den finansiella granskningen, andra former av revision som är av särskilt intresse eftersom de är lagstadgade och därmed obligatoriska uppgifter för revisorer inom såväl den offentliga revisionen som den privata. Det gäller Riksrevisionens effektivitetsrevision, den privaträttsliga förvaltningsrevisionen och den kommunala verksamhetsrevisionen.

Riksrevisionens effektivitetsrevision regleras i 4 § lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m. Där anges att effektivitetsrevisionen främst ska ”*ta sikte på förhållanden med anknytning till statens budget, genomförandet och resultatet av statlig verksamhet och åtaganden i övrigt men får också avse de statliga insatserna i allmänhet. Granskningen ska främja en sådan utveckling att staten med hänsyn till allmänna sabbälsintressen får ett effektivt utbyte av sina insatser. Effektivitetsrevis-ionen ska huvudsakligen inriktas på granskning av bushällning, resursutnyttjande, måluppfyllelse och sam-*

²⁷ En förening är mindre om den inte överstiger, för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren, mer än ett av de följande angivna gränsvärdena: 50 anställda, balansomsättning 40 mnkr och netto-omsättning 80 mnkr.

hållsnytt”. Effektivitetsrevisionen avslutas till skillnad från den årliga revisionen inte i en revisionsberättelse utan i en av riksrevisor beslutad rapport som numera lämnas direkt till riksdagen. När det gäller effektivitetsrevisionen har inte riksrevisorn möjligheten att delegera rapporteringen till annan.

Kommunallagen och aktiebolagslagen ställer som anges ovan krav på revisorerna att årligen lämna ett uttalande i ansvarsfrågan. I 9 kap. 17 § kommunallagen anges att *”Berättelsen skall innehålla också ett särskilt uttalande huruvida ansvarsfrihet tillstyrks eller ej”*. Motsvarande reglering för aktiebolag är något utförligare. I 9 kap. 33 § aktiebolagslagen anges att *”Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida styrelseledamöterna och den verkställande direktören bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget”*. Där anges också att *”Om revisorn vid sin granskning har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören har företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningskyldighet, skall det anmärkas i berättelsen. Detsamma gäller om revisorn vid granskningen har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören på något annat sätt har handlat i strid med denna lag, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen”*.

Den statliga effektivitetsrevisionen och den granskning som ligger till grund för ett uttalande i ansvarsfrågan har det gemensamt att de i jämförelse med den finansiella revisionen bedrivna enligt ISA är förhållandevis svagt normerade. I synnerhet när det gäller effektivitetsrevisionen har lagstiftaren också medvetet avstått från en detaljstyrning av verksamheten och överlåtit åt riksrevisorerna att själva utforma den närmare inriktningen av verksamheten. Gemensamt är också att de ofta rör ett större allmänt intresse jämfört med den finansiella revisionen. En effektivitetsrapport som lämnas till riksdagen efterföljs oftast av en medial diskussion. På samma sätt uppmärksammas oftare kritik mot förvaltningen i kommuner och landsting. Den finansiella revisionen uppmärksammas mera sällan.

Effektivitets- respektive förvaltningsrevisionen är också av intresse eftersom de ofta uppges ha ett tydligt samband med den finansiella revisionen. Både i den statliga och kommunala revisionen poängteras vikten av en sammanhållen revisionsverksamhet och inte minst de möjligheter som finns i ett utbyte och samarbete mellan de två professionerna inom Riksrevisionen och mellan förtroendevalda och yrkesrevisorerna inom kommunen. Ett exempel på en organisatorisk åtgärd där en uppdelning gjorts när det gäller den kommunala revisionen är i Finland där de förtroendevalda revisorerna utgör en "Revisorsnämnd" med ansvar att bereda och fatta beslut på grundval av sakkunniga revisorers rapportering.

När det gäller vikten av att återskapa ett förtroende för revision är det viktigt att ett sådant arbete inte begränsas till den finansiella revisionen, exempelvis skadas förtroendet för den kommunala revisionen när fullmäktige beslutar om ansvarsfrihet i strid mot de förtroendevalda revisorernas förslag. Med detta sagt torde det behövas andra typer av åtgärder. Här torde frågor om hur revisionen organiseras vara viktigare än mera detaljerad styrning av granskningens inriktning. Inom staten har riksdagen aviserat en ny översyn av Riksrevisionen med anledning av vad som inträffat. Det är inte osannolikt att en sådan utredning kommer att beröra hur granskningen i framtiden ska organiseras.

Revisionens anpassning till framtidens behov

Genomförda omvärldsanalyser både nationellt och internationellt visar en samstämmighet om att faktorer som globalisering, demografi, klimat, urbanisering, hållbar ekonomisk och social tillväxt och teknisk utveckling utgör avgörande drivkrafter för samhällsförändringar.

Det finns tydliga tecken på att den traditionella revisorsrollen är på väg att förändras. Utvecklingen går mot att revisorer i allt större utsträckning kommer att:

- Öka inslagen av rådgivning och automatisering på bekostnad av traditionell revision.
- Behöva bli bättre på att kommunicera innehåll i och resultat av sitt arbete.
- Behöva verka för en ökad professionalisering av revisorsyrket med en tydlig roll i samhällsstyrningen oberoende av i vilken sektor revisionen bedrivs.

Revisionsbranschen genomgår och står inför stora förändringar och utmaningar, inte enbart med anledning av införandet av EU-revisionspaketet. Begränsningar i revisionsplikten, snabb teknisk utveckling och andra omvärldsfaktorer skapar nya förutsättningar för branschen. Som tillsynsmyndighet och expertmyndighet för revisors- och revisionsfrågor är det av största vikt att RN följer denna utveckling noga. Ett särskilt fokus är att följa upp effekterna av genomförandet av EU:s revisionspaket i syfte att bidra till en effektiv tillämpning i revisionsbranschen.

Samtidigt innebär globaliseringen ett allt större inslag av internationell harmonisering som leder till ett mindre behov av specifika krav på svenska regler för revision. Här har RN en viktig uppgift i att övervaka och verka för regelförenkling inom området. Särsvenska krav på revisorer som inte längre fyller ett relevant behov riskerar annars att bli en begränsning för svenska revisorers möjligheter att anpassa sig till omvärldsförändringar.

Resultatet av en revision utförd enligt ISA utgörs oftast enbart av en revisionsberättelse i så kallad standardutformning (ren)²⁸. Det är svårt för den granskade att bedöma huruvida kostnaden för revisionen är rimlig. Revisionsberättelsen har också varit påfallande kortfattad i redovisningen av nedlagt arbete utan man har oftast stannat vid att ange att ”granskningen utförts enligt god revisionssed”. Ett uttalande som intressenterna har haft svårt att ha en uppfattning om. Den utökade revisionsberättelse som blev följden av ”EU:s revisionspaket” kommer i sig att innebära att berättelsen kommer att innehålla mer information. Förändringen är dock så ny att det är för tidigt att dra några slutsatser om hur revisionens intressenter kommer att uppfatta den tillkommande informationen. Det kommer också att till stor del att bli upp till professionen att fylla den nya standarden för revisionsberättelse med ett relevant innehåll. Det är inte osannolikt att revisorer även fortsättningsvis kommer att vara försiktiga att kommunicera information i synnerhet om den kan tänkas skada den organisation som de granskar. En utökad rapportering från revisorernas sida avseende exempelvis de risker som den granskade har att hantera kommer också i ökad utsträckning att aktualisera revisornas eget skadeståndsansvar.

Även den offentliga revisionen möter samma krav på förändrad inriktning av sin verksamhet. Här finns dock ett visst skydd i form av statligt monopol och en lagfäst revisionsplikt när det gäller hela den offentliga sektorn. Detta hindrar dock inte att det finns samma förväntningar på en mer transparent redovisning av innehåll och resultat i den finansiella revisionen från såväl statliga myndigheter som kommuner och landsting. Det ska också påpekas

²⁸ Revisionsberättelsen i kommunal revision har inte en styrd standardutformning.

som angetts ovan att Riksrevisionens nuvarande monopol när det gäller finansiell revision har ifrågasatts. När det gäller den effektivitetsrevision som Riksrevisionen genomför har inriktningen av denna varit starkt ifrågasatt vid ett flertal tillfällen. Här finns också en tydlig konkurrenssituation med andra myndigheter och organisationer som också genomför studier av effektiviteten i statliga åtaganden.

En stark drivkraft som påverkar revisionsbranschen är också den tekniska utvecklingen, digitaliseringen och utvecklingen av s.k. artificiell intelligens. Behovet av revision finns kvar men förutsättningarna att genomföra granskningen förändras genom att uppgifter mekaniseras och att olika kontroller byggs in löpande i processer snarare än att vara föremål för efterhandskontroller. Den traditionella revisionen i form av verifikationsgranskning tillhör i många organisationer en svunnen tid och har ersatts av ökat intresse för granskning av organisationers interna kontroll och faktiska risker i verksamheten. Vidare ger utvecklingen inom informationsteknologin också revisorerna nya verktyg som effektiviserar deras arbete. Stora datamängder kan numera granskas och analyseras genom särskilda IT-verktyg. Frågan är dock i vilken utsträckning revisorerna tillräckligt väl har utnyttjat den tekniska utvecklingen.

Sammantaget står revisionsbranschen inför stora framtida utmaningar. En anpassning krävs till omvärldens behov av nya och mer ändamålsenliga tjänster. Det finns ett ökat behov av att revisorer inte bara bestyrker finansiell rapportering utan även annan information, exempelvis hållbarhet och kvalitet. För detta område finnas behov av regelförändringar i syfte att tydliggöra kraven på revisorerna och revisionen. Utvecklingen är som tydligast inom den traditionella finansiella revisionen men tecken på behov av förändring finns inom hela revisionsområdet.

Slutsatser och förslag till åtgärder

De samtal RN haft med företrädare för revisionsbranschen och andra myndigheter visar att tiden är mogen för en diskussion om hur revisionen ska kunna vidareutvecklas. I ett **första steg** bör revisionens framtid och de utmaningar den står inför diskuteras och analyseras. Här finns ett flertal intressenter som måste involveras, dels de som är beställare av revision, dels revisorer både inom privat och offentlig sektor.

I ett **andra steg** måste revisorsrollen och revisionens uppgift i samhällsstyrningen klargöras. Förväntningar på vad revisionen ska åstadkomma behöver tydliggöras och avgränsas mot andra kontrollinstrument som uppföljning och utvärdering. En samlad översyn behövs av revisionens inriktning, innehåll, utförande, kvalitet och nytta. Detta sker bäst genom att en offentlig utredning tillsätts med uppdraget att ta ett övergripande och samlat grepp över regleringen av revisionen. Denna utredning bör få uppdraget att professionalisera revisionerna genom att föreslå åtgärder som säkrar en hög och enhetlig kvalitet i all revision som utförs av yrkesrevisorer oavsett om revisionen utförs inom den privata, statliga eller kommunala sfären. Detta mandat bör särskilt innefatta rätten att föreslå:

- likartade kompetenskrav på yrkesrevisorers teoretiska och praktiska utbildning, prov och auktorisation eller certifiering oavsett inom vilken sektor de verkar,

- en, så långt möjligt, gemensam normering av revisionen och yrkesetiska krav på revisorerna där god revisors- och revisionsred betyder samma sak i privat och offentlig revision,
- ett systematiskt och enhetligt system för extern tillsyn och kvalitetssäkring som omfattar samtliga yrkesrevisorer och deras revisioner. RN:s uppdrag borde omfatta samtliga yrkesrevisorer och deras revision.

Ett öppet samtal behövs om revisionens framtid

För att vidareutveckla revisionen i Sverige krävs ett öppet samtal om revisionen och dess framtid. Detta för att skapa debatt och kunskap om framtida krav och behov av förändring. Det är av vikt att professionella revisorer inom både såväl privat som offentlig sektor, politiker och representanter för förvaltning och företag involveras.

Statsmakterna kan bidra i en förändringsprocess genom en mer enhetlig och tydligare lagstiftning men mycket kommer att bero på professionens egen vilja till förändring. Innehållet i diskussionen ska inte begränsas till en viss typ av revision utan avse revisionsområdet i sin helhet. Som framgår nedan föreslås också att RN bör få ett mer heltäckande ansvar för utvecklingen av den samlade revisionen i Sverige och inte vara begränsad till den privata revisionen. Det är därför naturligt att RN också tar initiativ till att detta ”samtal” kommer till stånd.

Definiera revisorsrollen och sätt revisionen i sitt sammanhang i styrsystemet

Revisionen måste för att åtnjuta det nödvändiga förtroendet stå opåverkad av olika särintressen och all revision måste baseras på ett fungerande styr- och kontrollsystem med tydliga professionella krav på revisorerna. På så sätt kan revisionens roll och mål i styrsystemet preciseras relativt andra instrument som svarar för kontroll, utvärdering och återrapportering. Revision ska vara ett viktigt verktyg för utveckling av en god förvaltning. Ytterst handlar det om att skapa förtroende för företag och samhällsrelaterade institutioner och deras långsiktiga hållbarhet. Revisorer, såväl sådana som står under offentlig tillsyn och sådana som inte gör det, har idag olika fokus i granskningen, skiftande krav på kompetens, arbetar med skilda definitioner av revisionsbegrepp och har olika typer av rapporteringskrav.

Mot den bakgrunden finns det behov av att göra en bred översyn av statens ansvar för revisionens organisation, former, innehåll och tillsyn. Syftet med översynen är att utreda och precisera förutsättningar för en sammanhållen och ändamålsenlig revision och tillsynen av denna. Arbetet bör ta sin utgångspunkt i ett antal frågeställningar kring inriktning, förtroende, mål och vision för revisionen.

En effektiv revision och tillsyn över revisorer och revision förutsätter ett klart och tydligt regelverk som för sin funktion behöver bestå av i vart fall två delar. För det första måste kraven på revisorerna vara tydligt fastställda. Det som avses är dels reglerna för hur revisionen ska genomföras (av vad och med vilken metod) och hur resultatet av denna ska kommuniceras. Först då finns det förutsättningar för revisorerna att möta de förväntningar som finns på deras arbete. För det andra krävs också att de regler som styr tillsynen är klara och tydliga.

Inför en gemensam normering för revision

När det gäller den privata revisionen finns sedan länge en normering som styr såväl yrkesetik och revisionskvalitet som tillsynsverksamheten. Utgångspunkten är standarderna god revisorssed (avser yrkesetik) respektive god revisionssed (avser revisionskvalitet). Standarderna, som återfinns i lag, är s.k. rambestämmelser som i sin tur måste få ett innehåll. Detta innehåll fås i delar ur internationella regler, däribland ISA. Men även RN, de svenska domstolarna och branschorganisationen FAR spelar en roll för regelutvecklingen och normeringen. Som framgår av kartläggningen ovan tillämpas ISA numera inom hela revisionsområdet i Sverige dock utan att vara tydligt normerat inom kommun och stat.

Hans-Gunnar Axbergers utredning av Riksrevisionen visar tydligt på oklarheter då professionsspecifika yrkesetiska krav för revisorer integreras i svensk förvaltningstradition och reglering. Detta gäller främst oberoende, delegation och ansvarsfördelning mellan ansvariga revisorer och myndighetsledning. Lärdomar bör delvis kunna hämtas från hur privata revisionsföretag utformat ansvarsfördelningen mellan ledning och påskrivande revisorer.

Normeringen är således i delar offentligrättslig och i delar självreglerad inom branschen. En förutsättning för att denna ordning ska möta de högt ställda krav som samhället ställer på revisorer och revision anses dock vara att det offentliga har ett ansvar för normeringens ändamålsenliga utveckling. Så är fallet såväl i Sverige genom att RN har ett ansvar för att normerna på revisorsområdet utvecklas på ett ändamålsenligt sätt, som internationellt.²⁹ Det borde övervägas om inte detta ansvar tydligare borde vidgas även till den offentliga revisionen.

Ambitionen att en gemensam reglering på revisorsområdet ska få genomslag i all revision som följer av lag eller annan författning väcker också frågan om sådan revision endast ska få utföras av yrkesrevisorer eller om det ska finnas utrymme för att lagstadgad revision ska anses vara utförd enligt god revisionssed om den utförs av t.ex. förtroenderevisorer.

Inför likartade kompetenskrav för revisorer

Det borde övervägas om inte likartade krav, en gemensam plattform, borde ställas på yrkesrevisorerens teoretiska och praktiska utbildning, prov och auktorisation/certifiering oavsett om de är verksamma inom privat eller offentlig sektor. Vissa sektorsanpassningar skulle naturligtvis behöva göras men stora samordningsvinster och en tydlighet kring vad revision är kan uppnås.

Inför en heltäckande tillsyn av revisorer

Revisionen ska verka utifrån lagstiftning, internationellt vedertagna normer och standarder. För att säkra dess kvalitet och förtroende behöver även revisionen själv vara föremål för

²⁹ Jfr artikel 26 Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG. Se också den uppgift som Public Interest Oversight Board (PIOB) har att kvalitetssäkra de normarbete på revisorsområdet som utförs av privaträttsliga internationella privaträttsliga organisationer med koppling till professionen, <http://www.ipiob.org/index.php/what-is-the-piob>.

tillsyn och systematisk uppföljning. De ökade kraven på revision måste också inbegripa krav på ökad kvalitetssäkring och tillsyn över revisorerna själva. Offentlig tillsyn över revisorer och deras verksamhet bidrar till transparens, förbättrad revisionskvalitet och förtroende.

RN:s tillsyn är f.n. i mycket hög grad riktad mot den privata sektorn. Tillsyn av offentlig revision saknas i viktiga delar. Detta skapar en fragmentisering där tillsynen över revisorer och revisionen är oklar. Det borde ligga i riksdagens, regeringens och medborgarnas intresse att offentlig tillsyn även omfattade yrkesrevisorerna och deras revision av all verksamhet som bedrivs av staten och kommunerna. De granskade institutionerna är finansierade med skattemedel och skattebetalarna har rätt att förvänta sig att de offentliga medlen hanteras effektivt och med god hushållning. I bland annat Finland och Storbritannien utförs en samordnad statlig tillsyn av revisionen av både den privata och offentliga sektorn. Eventuella oklarheter om RN:s mandat att bedriva tillsyn bör klaras ut både vad avser Riksrevisionen och den kommunala revisionen.