



Kumla kommun

**Kommunstyrelsens uppsiktsplikt
Revisionsrapport**

Offentlig sektor
KPMG AB
2014-01-14
Antal sidor: 9

Innehåll

1.	Sammanfattning	1
2.	Inledning	1
2.1	Bakgrund och syfte	1
2.2	Genomförande	2
3.	Kommunstyrelsens uppsiktsplikt	2
4.	Styrande kommunala dokument	4
4.1	Kommunstyrelsens reglemente	4
4.2	Nämndernas reglementen	4
4.3	Reglemente för intern kontroll av ekonomi och verksamhet	4
4.4	Övriga policydokument	5
4.5	Bolagsordningar och ägardirektiv	5
4.6	Styrmodell för mål och uppföljning	6
5.	Iakttagelser och synpunkter	6
5.1	Reglementen	6
5.2	Bolagsordningar	7
5.3	Ägardirektiv och policydokument	7
5.4	Uppföljning av den interna kontrollen	7
5.5	Uppsikten över nämnder och bolag	8

1. Sammanfattning

KPMG har på uppdrag av kommunens revisorer granskat kommunstyrelsens uppsikt över nämnder och bolag. Syftet är att översiktligt ge svar på om kommunstyrelsens uppsikt över nämnder och kommunala bolag är tillfredsställande .

Granskningen visar att det finns påtagliga förbättringsområden när det gäller uppsikten över de kommunala bolagen, bland annat utifrån ny lagstiftning om utökad uppsiktsplikt inom området. Samtidigt noterar vi att samverkan med bolagen upplevs fungera bra. Vidare framgår att kommunstyrelsens uppföljning av den interna kontrollen enligt fastställt reglemente inte har varit tillfredsställande, vilket snarast måste åtgärdas.

Vi konstaterar att det finns ett utredningsuppdrag till kommundirektören att se över kommunstyrelsens uppsiktsplikt mot bolagen vilket konkret bör innebära att reglementen, bolagsordningar och ägardirektiv revideras utifrån den nya lagstiftningen. Vi rekommenderar därutöver kommunstyrelsen följande:

- Tillse att hela kommunstyrelsen är delaktig i uppsikten över nämnder och bolag, vilket bland annat bör ske genom att bolagens styrelse- och stämmoprotokoll anmäls i kommunstyrelsen.
- Utveckla den nya styrmodellen att inbegripa också de kommunala bolagen för en ”koncerngemensam” integrerad process för styrning och uppföljning.
- Upprätta förslag till en företagspolicy för de kommunala bolagen.
- Tillse snarast att kommunstyrelsens uppdrag att utvärdera och följa upp den interna kontrollen lever upp till fastställt reglemente.

2. Inledning

2.1 Bakgrund och syfte

KPMG har av Kumla kommuns revisorer fått i uppdrag att granska kommunstyrelsens uppsiktsplikt. Uppdraget ingår i revisionsplanen för år 2013.

Av kommunallagen framgår att kommunstyrelsen har en skyldighet att bedriva uppsikt över den kommunala verksamheten. Uppsiktsplikten åvilar alla ledamöter i kommunstyrelsen och kan ej överlåtas till enskilda ledamöter eller del av styrelsen t.ex. ett arbetsutskott.

Kommunrevisionen bedömer att det finns en *risk* för att kommunstyrelsens uppsikt över den verksamhet som bedrivs genom nämnder, bolag och kommunalförbund är otillräcklig.

Uppsikt över den kommunala verksamheten är *väsentlig* för att säkerställa en tillfredsställande ekonomisk förvaltning, att verksamheten bedrivs i enlighet med de mål och riktlinjer som fullmäktige bestämt, att lagar och förordningar följs och att medlen används ändamålsenligt.

Syftet med granskningen är att bedöma om kommunstyrelsens uppsikt över den kommunala verksamheten är tillfredsställande. Granskningen innefattar frågan om

- om strategi för kommunstyrelsens uppsikt finns
- om inriktningen på uppsikten motsvarar kommunstyrelsens strategi och/eller övriga interna regelverk
- om ändamålsenlig ägarstyrning finns

2.2 Genomförande

Granskningen har huvudsakligen genomförts under nov-dec 2013. Olika styrande dokument och policies, ägardirektiv samt bolagsordningar har inhämtats och analyserats. Intervjuer har genomförts med kommunstyrelsens ordförande, kommundirektör, ekonomichef, styrelseordförande och VD i Kumla Bostäder AB samt Kumla Fastigheter AB. Rapporten har saklighetsgranskats av kommundirektören.

3. Kommunstyrelsens uppsiktsplikt

I KL¹, 6 kapitlet anges följande:

"1 § Styrelsen skall leda och samordna förvaltningen av kommunens eller landstingets angelägenheter och ha uppsikt över övriga nämnders verksamhet.

Styrelsen skall också ha uppsikt över kommunal verksamhet som bedrivs i sådana företag som avses i 3 kap 17 och 18 §§ och sådana kommunalförbund som kommunen eller landstinget är medlem i."

Styrelsen har en särställning bland nämnderna genom att lagstiftaren förutsätter att den har en ledande och samordnande roll. Detta framgår även genom styrelsens speciella uppgifter i samband med beredningsprocessen, inte minst när det gäller budgeten.

De företag som avses i 3 kapitlet, 17-18 §§, är hel- och delägda aktieföretag, föreningar där kommunen bestämmer tillsammans med någon annan samt stiftelser som kommunen bildar, ensam eller tillsammans med annan, för en kommunal angelägenhet. Även indirekt ägda bolag, d.v.s. dotterbolag omfattas.

¹ Kommunallagen 1991:900

Den 1 jan 2013 skärptes kommunstyrelsens uppsiktsplikt över bolagen så tillvida att kommunallagen 6 kap. 1 § kompletterades med följande bestämmelser:

"1 a § Styrelsen ska i årliga beslut för varje sådant aktiebolag som avses i 3 kap. 17 och 18 §§ pröva om den verksamhet som bolaget har bedrivit under föregående kalenderår har varit förenlig med det fastställda kommunala ändamålet och utförts inom ramen för de kommunala befogenheterna. Om styrelsen finner att så inte är fallet, ska den lämna förslag till fullmäktige om nödvändiga åtgärder.

1 b § Styrelsen ska vidta nödvändiga åtgärder för att säkerställa att de krav som anges i 3 kap. 17 och 18 §§ är uppfyllda i fråga om sådana aktiebolag som avses i dessa bestämmelser."

Kommunallagen har inte tidigare gett några tydliga upplysningar om uppsiktens innehåll, utformning eller genomförande. Detta har regeringen ansett vara en brist när det gäller redovisning av resultatet av uppsiktsplikten när det gäller de kommunala företagens ändamål och kompetens. Den nya bestämmelsen har således därför innebörden att styrelsen i årliga beslut ska bedöma verksamheten i förhållande till det ändamål fullmäktige har fastställt, dels verksamheten i förhållande till de kommunala befogenheterna.

När det gäller kommunstyrelsen uppsikt i övrigt finns inte några tydliga anvisningar och regler för detta. Det är upp till kommunstyrelsen att själv fatta beslut om formerna för uppsikten. I en promemoria från 2003 från dåvarande Svenska kommunförbundet, beskrivs kommunstyrelsens uppsiktsplikt över kommunala företag och kommunstyrelsens uppsiktsplikt generellt. En sammanfattande tolkning över vad som kan förväntas av kommunstyrelsen, lämnas enligt följande:

"Kommunstyrelsen skall leda och samordna förvaltningen av kommunens angelägenheter. För detta behöver kommunstyrelsen ha uppsikt över de olika verksamheterna. Kommunstyrelsen skall övervaka den ekonomiska förvaltningen, att nämndernas verksamhet bedrivs i enlighet med de mål och riktlinjer som fullmäktige bestämt, att lagar och förordningar följs och att medlen används ändamålsenligt. Om kommunstyrelsen vid denna övervakning finner brister skall kommunstyrelsen lämna råd alternativt föra ärendet till kommunfullmäktige som får fatta beslut."

Kommunstyrelsens befogenheter utifrån uppsiktsplikten är i princip begränsade till att göra påpekanden, lämna råd och anvisningar samt, om det är nödvändigt, se till att fullmäktige i sin egenskap av högsta beslutande organ ingriper. Styrelsen har rätt att begära in de yttranden och upplysningar som behövs för att styrelsen ska kunna fullgöra sina uppgifter.

Det ligger däremot inte i styrelsens befogenheter att i en annan nämnds ställe besluta att viss åtgärd ska vidtas, att inställa verkställighet av något som en annan nämnd redan beslutat eller att gripa in i den myndighetsutövning som är en annan nämnds uppgift.

4. Styrande kommunala dokument

4.1 Kommunstyrelsens reglemente

I kommunstyrelsens reglemente finns i § 3 Styrfunktionen, angivet följande:

"I kommunstyrelsens styrfunktion ingår att

- leda arbetet med och samordna utformningen av övergripande mål, riktlinjer och ramar för styrningen av hela den kommunala verksamheten, göra framställningar i målfrågor som inte i lag är förbehållna annan nämnd*
- övervaka att de av fullmäktige fastställda målen och planerna för verksamheten och ekonomin efterlevs och att kommunens löpande förvaltning handhas rationellt och ekonomiskt samt att vidtaga erforderliga åtgärder*
- tillse att uppföljning sker till fullmäktige från samtliga nämnder om hur verksamheten utvecklas och hur den ekonomiska ställningen är under budgetåret*
- ha fortlöpande uppsikt över verksamheten i de företag, som kommunen helt eller delvis äger eller annars har intresse i, främst vad gäller ändamål, ekonomi och efterlevnad av uppställda direktiv men också i avseende på övriga förhållanden av betydelse för kommunen t ex ny- och ombyggnader.*
- tillvarata kommunens intressen vid bolags- och föreningsstämmor och andra likartade sammanträden i de företag som kommunen helt eller delvis äger eller annars har intresse i."*

Vidare gäller enligt 14 § i reglementet att det åligger kommunstyrelsens ordförande att närmast under kommunstyrelsen ha uppsikt över kommunens hela nämndförvaltning.

4.2 Nämndernas reglementen

Merparten av nämndernas reglementen är reviderade att gälla från 2011. I 4 § i dessa reglementen anges nämndens ansvar och rapporteringsskyldighet:

"Nämnden skall se till att verksamheten bedrivs i enlighet med de mål och riktlinjer som fullmäktige har bestämt, de föreskrifter som finns i lag eller förordning samt bestämmelser i detta reglemente. Nämnden skall regelmässigt till fullmäktige rapportera hur verksamheten utvecklas och hur den ekonomiska ställningen är under året."

4.3 Reglemente för intern kontroll av ekonomi och verksamhet

Av reglementet 2 §, framgår att kommunstyrelsen har det övergripande ansvaret för att tillse att det finns en god intern kontroll. Det anges i kommentar till paragrafen att kommunstyrelsen har ansvaret för att leda och samordna förvaltningen av kommunens angelägenheter samt att ha

uppsikt över övriga nämnders verksamhet. Denna uppsikt innebär rätt att göra påpekanden, lämna råd och anvisningar samt, om det är nödvändigt, lämna förslag till fullmäktige om förändringar.

Varje nämnd har en skyldighet att styra och löpande följa upp det interna kontrollsystemet inom nämndens verksamhetsområde. Nämnderna ska också följa upp den interna kontrollplan som årligen upprättas och rapportera resultatet från uppföljningen av den interna kontrollen inom nämnden till kommunstyrelsen.

Kommunstyrelsens skyldigheter anges i 11 §:

"Kommunstyrelsen skall med utgångspunkt från nämndernas uppföljningsrapporter utvärdera kommunens samlade system för intern kontroll och i de fall förbättringar behövs föranstalta om sådana.

Kommunstyrelsen skall även informera sig om hur den interna kontrollen fungerar i de kommunala företagen."

4.4 Övriga policydokument

Nämnderna har att följa de riktlinjer som kommunfullmäktige anvisat genom andra styrdokument än reglementen. Det sker ofta genom olika policydokument. Generella policybeslut fattade av kommunfullmäktige syftar till att lägga fast gemensamma värderingar och förhållningssätt inom kommunen. Det kan gälla t ex arbetsmiljö eller inköp. I kommunstyrelsens uppsikt ingår att också följa hur sådana policies efterlevs.

För bolagen finns detta inte särskilt reglerat i styrdokumenterna för annat än vad som anges i ägardirektiven om finanspolicy: "Bolagets styrelse ska anta en finanspolicy som i tillämpliga delar baseras på den finanspolicy som gäller för Kumla kommun." Enligt vad vi erfar finns därutöver ingenting specifikt angivet om policydokumentens tillämpning i de kommunala bolagen. I ägardirektiven nämns dock att kommunens direktivrätt innebär att det ankommer på bolagets styrelse och VD att följa utfärdade direktiv om de inte står i strid mot tvingande bestämmelser i aktiebolagslagen eller annan lag eller författning.

4.5 Bolagsordningar och ägardirektiv

I aktiebolagslagen 3 kap. regleras formerna för bolagsordning samt vad den skall innehålla. Bl.a. anges att föremålet för bolagets verksamhet skall anges.

I KL, 3 kap. 17 § stadgas att om en kommun eller landsting lämnar över vården av en kommunal angelägenhet till ett aktiebolag, som kommunen direkt eller indirekt innehar samtliga aktier i skall fullmäktige fastställa det kommunala ändamålet med verksamheten. Vidare anges bl. a. i paragrafen att fullmäktige ska se till att det fastställda kommunala ändamålet och de kommunala befogenheter som utgör ram för verksamheten anges i bolagsordningen. Det anges också att fullmäktige ska se till att det anges i bolagsordningen att fullmäktige får ta ställning innan sådana beslut i verksamheten som är av principiell beskaffenhet eller annars av större vikt fattas.

Ägardirektiv är ett redskap för kommunen att styra sina bolag. Det skiljer sig från bolagsordningen genom att det är ett frivilligt formellt styrinstrument. Ägardirektiv bör tydliggöra vad ägaren vill att bolagen ska åstadkomma och vilken nytta de förväntas tillföra kommunen och dess medborgare. Kommunstyrelsen har uppsikten över bolagen vilket ovan redogjorts för. Detta kräver från och med i år även att kommunstyrelsen i årliga beslut ska bedöma om verksamheten varit förenlig med det kommunala ändamål fullmäktige fastställt och utförts inom ramen för de kommunala befogenheter som gäller för verksamheten.

4.6 Styrmodell för mål och uppföljning

I kommunens budget för 2014 redovisas den nya modell för styrning som gäller utformning av mål och uppföljning för kommunstyrelse och facknämnder. Modellen bygger på en målkedja med tre nivåer – vision, politiska målsättningar inom strategiska områden samt målvärdesatta uppföljningsmått. Målen för kommunfullmäktige ska vara uppföljningsbara och nämndernas uppföljningsmått mätbara.

Styrmodellen är ett redskap för kommunstyrelsens uppsikt över nämnderna. I budgeten anges följande: ”Respektive politisk målsättning har mätbara uppföljningsmått kopplade till sig för att tydliggöra inriktning samt möjliggöra uppföljning. Uppföljningarna som genomförs vid delårsbokslut och årsredovisning är då en god indikator på hur Kumla kommun arbetat för att uppnå visionen, vad vi gjort bra och var det finns utrymme för förändring och förbättring.”

Utöver den uppföljning som sker via delårsbokslut och årsredovisning lämnas till kommunstyrelsen månadsrapporter för sju perioder under året (feb, mar, apr, maj, aug, sept, okt). Detta är ekonomirapporter som löpande ger kommunstyrelsen möjlighet att bevaka nämndernas följsamhet till budgeten. I rapporten ges kommentarer till driftbudgeten som kan ge anledning till vidare agerande från kommunstyrelsen utifrån uppsiktsplikten.

5. Iakttagelser och synpunkter

5.1 Reglementen

Kommunstyrelsen och nämndernas reglementen jämte reglementet för intern kontroll innehåller de anvisningar som är nödvändiga för att styrelsen ska kunna fullgöra sin uppsikt över nämnderna. Kommunstyrelsens reglemente bör kompletteras med hänsyn till kommunallagens krav på att kommunstyrelsen ska göra en årlig bedömning av de kommunala bolagens verksamhet. Kommunallagen föreskriver inte att bedömningen ska föras vidare till fullmäktige om det inte är så att bolagen brustit i ändamålet för sin verksamhet och inte hur och när återrapportering av bedömningen ska ske. Regler för detta bör skrivas in i reglementet. Om så inte sker bör kommunstyrelsen ändå upprätta en rutin och anvisningar för hur återrapporteringen ska gå till.

5.2 Bolagsordningar

För Kumla Bostäder AB och Kumla Fastigheter AB finns av fullmäktige och bolagsstämma fastställda bolagsordningar. Dessa innefattar såväl ändamålet med verksamheten som kommunens tillsyn² vilket är i enlighet med kommunallagen. I bolagsordningen för Kumla Bostäder finns i paragrafen om ändamålet också inskrivet att bolaget ska verka med iakttagande av kommunallagens lokaliseringsprincip. Detta är ett exempel på en princip vad kommunallagen föreskriver ifråga om kompetenslig verksamhet. Det är även ett område där bolagsordningarna kan behöva kompletteras för att uppfylla kommunallagens krav. Vi rekommenderar att detta ses över.

5.3 Ägardirektiv och policydokument

Det finns upprättade ägardirektiv för bolagen. Dessa anger under rubriken Kommunens insyn och ledningsfunktion, att bolagens verksamhet står under uppsikt av kommunstyrelsen. Vidare att innebörden av detta anges närmare i kommunstyrelsens reglemente och att kommunstyrelsen ska ges den information och handlingar som den begär. Karaktär och omfattning av fortlöpande information ska ske i samråd med bolagets styrelse. Det finns också en punkt i ägardirektiven som preciserar bolagens informationsskyldighet. Denna föreskriver att bolaget ska hålla kommunen väl informerad om sin verksamhet och det åligger bolaget att till kommunen snarast översända:

- a) protokoll från bolagsstämma
- b) protokoll från styrelsesammanträde
- c) bolagets årsredovisning
- d) revisionsberättelse
- e) delårsrapport

Det finns således i ägardirektiven bestämmelser som bör underlätta kommunstyrelsens uppsikt över bolagen. Den nya uppgift som kommunstyrelsen fått enligt kommunallagen att bedöma verksamheten i bolagen bör emellertid föranleda en komplettering av ägardirektiven. En sådan kan vara att bolagens styrelser i årsredovisningen ska uttala sig om verksamheten bedrivits i enlighet med vad som föreskrivs i bolagsordningen.

Vi anser att det finns goda skäl för att därutöver upprätta en företagspolicy för att ge struktur till den helhet som ”kommunkoncernen” utgör. Spelregler för samordning, gemensamt förhållningsätt till mål och uppföljning i den nya styrmodellen kan förtydligas i ett sammanhang som kompletterar ägardirektiven. Detta kan också underlätta kommunstyrelsens uppsikt över hela ”kommunkoncernen”.

5.4 Uppföljning av den interna kontrollen

Av ovan redovisat reglemente för intern kontroll av ekonomi och verksamhet framgår att kommunstyrelsen har det övergripande ansvaret för att utvärdera kommunens samlade system för

² Kommunfullmäktige ska beredas möjlighet att ta ställning innan beslut fattas som är av principiell betydelse eller av större vikt och delårsrapport och styrelsens förslag till årsredovisning ska överlämnas till fullmäktige.

intern kontroll. Det ska ske med utgångspunkt från nämndernas uppföljningsrapporter som skall lämnas till kommunstyrelsen. Kommunstyrelsen fastställer senast vid utfärdande av bokslutsansvisningarna när rapport ska avges.

Av de uppgifter vi inhämtat framgår att kommunstyrelsen inte har genomfört någon uppföljning av sin egen internkontrollplan eller nämndernas uppföljning av sina internkontrollplaner för 2012. De flesta nämnderna har inte heller expedierat sina uppföljningar enligt kommunstyrelsens diarium. Enligt våra intervjuuppgifter kommer förbättring att ske så tillvida att en tjänsteman på ekonomikontoret särskilt ska få uppdraget gällande hantering av den interna kontrollen.

Vi konstaterar att kommunstyrelsen inte hanterat uppföljningen av den interna kontrollen för 2012 på ett tillfredsställande sätt, vilket måste åtgärdas snarast. I rutinen är det också angeläget att inbegripa hur kommunstyrelsen enligt reglementets bestämmelse ska informera sig om hur den interna kontrollen fungerar i de kommunala bolagen.

5.5 Uppsikten över nämnder och bolag

Kommunstyrelsen leder och samordnar planeringen och uppföljningen av kommunens ekonomi och verksamheter. Det grundläggande syftet med uppsikten är att säkra tillgången till aktuell information så att kommunstyrelsens uppdrag att leda och samordna den kommunala verksamheten kan möjliggöras. Uppföljning bör ske löpande under verksamhetsåret med syfte att ge kommunstyrelsen information om nämndernas ekonomi och verksamhet fortlöper enligt fastställda planer. Uppsikten bör vidare genomföras på ett medvetet, förebyggande och kontinuerligt sätt.

Kommunstyrelsens uppsikt är ett ansvar för hela kommunstyrelsen. Varje ledamot behöver beredas möjlighet att kunna ta sitt ansvar för uppsikten. Ett lämpligt sätt är att säkerställa informations- och dokumentöverföring till hela kommunstyrelsen. En genomgång av kommunstyrelsens protokoll från 2013 visar att följande ärenden som kan relateras till uppsikten redovisas:

Nämnderna

- Nämndernas månadsvisa ekonomirapporter
- Överföring av driftsresultat, ombudgeteringar m m
- Utredningsuppdrag m a a bokslutsgenomgång
- Barnbokslut
- Kommunens årsredovisning
- Resultat av medarbetarundersökning
- Information om nu ledningsorganisation för BUN

Bolagen m fl

- Årsredovisning och revisionsberättelser från bolagen, Nerikes Brandkår och stiftelser

- Information av VD i Kumla Bostäder resp Kumla Fastigheter gällande ränteswapar
- Kumla Bostäder informerar om stationshotellet

Vi konstaterar samtidigt att det finns en hel del information som stannar i KSAU vilket inte är tillfyllest med hänsyn till hela kommunstyrelsens ansvar för uppsikten av nämnder och bolag. Kommunstyrelsen har i sina protokoll inte någon särskild paragraf för information och meddelanden, vilket däremot KSAU har i alla sina protokoll vi tagit del av. Visserligen anmäls KSAUs protokoll i kommunstyrelsen men det bedömer vi är otillräckligt.

I bolagens styrelser finns kommunstyrelsen väl representerade. För dessa kommunstyrelseledamöter är informationen naturligtvis mer omfattande som underlag för uppsikten och för ägarstyrningen. Samtidigt blir detta en obalans gentemot övriga kommunstyrelseledamöter. Frågan om personunion mellan bolagsstyrelsernas ledamöter och kommunstyrelsens ledamöter har lyfts upp, men i våra intervjuer har det inte framgått att det ses som ett problem. En fördel anses vara att det leder till ett mer samlat grepp över den kommunala verksamheten totalt. Samtidigt finns det en risk att man blandar ihop rollerna. Vi anser att man måste vara särskilt uppmärksam på detta i sina uppdrag när man i ett organ bedriver uppsikt över ett annat organ som man i båda delarna själv är en del av.

I KSAU redovisas i en särskild paragraf meddelanden. Där återfinns styrelse- och årsstämmo-protokoll från bolagen och protokoll från kommunalförbund och gemensam nämnd. Vidare exempelvis beslut från Skolinspektionen angående tillsyn av Komvux liksom resultat av inspektion av Arbetsmiljöverket avseende sjukskrivningstal. Detta är exempel på sådant som vi anser bör redovisas i kommunstyrelsen i sin helhet för att styrelsen ska kunna ta sitt fulla ansvar för uppsikten över nämnder och bolag.

Enligt våra intervjuer finns ett bra samarbete mellan kommunledning och bolagsledning. I kommundirektörens ledningsgrupp ingår de helägda bolagens VD:ar. Det sker också några gånger per år träffar mellan kommunstyrelsens presidium, chefstjänstemän och respektive bolags styrelseordförande, vice ordförande och VD. Vidare kommer det enligt våra uppgifter att planeras in särskilda månadsvisa möten mellan kommundirektör, economichef och VD:ar för ett tätare samband.

Mot bakgrund av den förstärkta uppsiktsplikten som gäller från den 1 januari 2013 behöver kommunstyrelsen analysera arbetssätt och vilket underlag man behöver för den prövning av bolagen som ska göras. Vi konstaterar i sammanhanget att kommundirektören fått uppdraget av KSAU den 29 okt 2013 att se över kommunstyrelsens uppsiktsplikt gentemot de kommunala bolagen, vilket alltså är ett nödvändigt pågående arbete.

KPMG AB

Olof Eriksson
Certifierad kommunal revisor