

Cirkulärnr: 1999:134
Diariernr: 1999/2591
Handläggare: Karin Tengdelius
Sektion/Enhet: Ekonomistyrning
Datum: 1999 11 08
Mottagare: Kommunens revisorer
Kommunfullmäktige
Kommunstyrelsen
Kommunala företag
Kommunalförbund
Rubrik: En stärkt kommunal revision – förändringar och konsekvenser
Bilagor: Kommunförbundets aktuella insatser inom revisionsområdet

Ekonomistyrning
Karin Tengdelius

1999 11 08

Kommunens revisorer
Kommunfullmäktige
Kommunstyrelsen
Kommunala företag
Kommunalförbund

En stärkt kommunal revision – förändringar och konsekvenser

Från årsskiftet 2000 förändras kommunallagens bestämmelser om revision (se SFS 1999:621). Syftet är att *stärka revisorernas ställning*. Det sker genom att ge revisorerna kraftfullare instrument i arbetet, t ex initiativrätt i fullmäktige, styrelser och nämnder. Samtidigt förtydligas att *revisorernas uppdrag är att årligen granska all verksamhet* som bedrivs inom nämnder och styrelser. Ytterligare en viktig förändring är *samordnad revision* mellan kommunen och dess företag. I detta syfte genomförs vid årsskiftet även kompletterande ändringar i aktiebolagslagen, stiftelselagen m fl företagsförfattningar.

Bakgrunden finns i kommunrevisionsutredningens betänkande "Den kommunala revisionen – ett demokratiskt kontrollinstrument" (SOU 1998:71) och i propositionen "En stärkt kommunal revision" (1998/99:66).

Utredningens uppdrag var att göra en översyn av den kommunala revisionen inom ramen för nuvarande system och föreslå förändringar som syftar till att öka effektiviteten och kompetensen i revisionsarbetet samt stärka de förtroendevalda revisorernas självständiga ställning. I propositionen markerar regeringen vikten av att revisorerna lever upp till kraven på en oberoende, självständig och effektiv revision som åtnjuter allmänhetens förtroende. Om regeringen finner att så inte sker kan ytterligare förändringar aktualiseras.

Cirkulärets innehåll och spridning

Cirkuläret informerar om de mest väsentliga förändringarna i lagstiftningen (kommunallagen och aktiebolagslagen m fl) och kommenterar konsekvenserna. När och hur samordnad revision ska genomföras behandlas i ett särskilt avsnitt.

Vi har valt att rikta cirkuläret till en bred målgrupp för att sprida kunskap om revisorernas uppdrag och förutsättningar i hela den kommunala organisationen. Det kan finnas anledning att sprida informationen ytterligare i den egna kommunen.

I bilaga till cirkuläret informerar vi om Svenska kommunförbundets aktuella aktiviteter inom revisionsområdet.

Förändringar i kommunallagen (KL)

Samordnad revision mellan kommunen och dess företag

Till lekmannarevisor i aktiebolag eller revisor i stiftelse skall fullmäktige utse någon eller några av de revisorer eller revisorsersättare som valts för att granska styrelser och nämnder (3 kap. 17 § KL). Detta gäller i *helägda aktiebolag* där kommunen direkt eller indirekt innehar samtliga aktier och i stiftelser bildade av en kommun ensam. Därmed gäller det också i *dotterföretag* där helägt kommunalt aktiebolag innehar samtliga aktier.

Kommunens revisorer granskar genom dessa förtroendevalda revisorer även verksamheten i de kommunala företagen (9 kap. 9 §).

Lagstiftaren har med denna personunion byggt en brygga mellan kommunen och dess företag. Syftet är att skapa en samordnad revision med möjlighet att anlägga ett helhetsperspektiv på kommunens verksamhet oavsett i vilken form denna bedrivs. De kommunala revisorerna skall – utan hinder av olika tystnadsplikter – kunna skaffa sig den information om de kommunala företagen som erfordras för den kommunala revisionen. Se vidare om upplysningsskyldigheten i avsnittet om i aktiebolagslagen.

Det är inget som hindrar att kommunen som ägare via ägardirektiv kompletterar lagstiftningen och preciserar vad man från ägarens sida särskilt önskar att lekmannarevisorerna granskar.

I *delägda företag* följer av 3 kap. 18 § att – i den mån kommunen utser lekmannarevisor- dessa skall utses bland kommunens revisorer eller revisorsersättare. Det sker i den omfattning delägarna kommer överens om utifrån ägarandelar etc. Propositionen kommenterar att personsamband bör eftersträvas i delägda företag.

Även i *kommunalförbund* bör på motsvarande sätt de förtroendevalda revisorer som utses hämtas från medlemskommunernas revisorer/ revisorsersättare, vilket kommunrevisionsutredningen kommenterar i sitt betänkande.

Frågor om hur samordnad revision kan införas kommenteras i ett särskilt avsnitt nedan.

Revisorerna får initiativrätt

Revisorerna får rätt att väcka ärende som rör granskningen i nämnder, styrelser, fullmäktige och fullmäktigeberedningar (4 kap. 17, 17a §, 5 kap. 23 § 3p). Syftet är att revisorerna snabbt ska kunna ta upp viktiga och allvarliga synpunkter, iakttagelser och frågor under revisionsåret. Revisorerna kan även komma med förslag i ärendet. Initiativrätten kan därmed förebygga anmärkningar från revisorerna i revisionsberättelsen och ger möjlighet till effektiv kommunikation med dem som granskas.

Initiativrätten är inte avsedd för att driva partipolitiska frågor.

Revisorernas uppdrag utvidgas

Uppdraget förtydligas till att omfatta årlig granskning av all verksamhet i nämnderna. Uppdraget utvidgas också till att omfatta dels granskning av de kommunala företagen, dels en skyldighet att anmäla misstanke om brott av förmögenhetsrättslig karaktär. Uppdraget är formulerat på följande sätt (9 kap. 9 §):

Revisorerna granskar årligen i den omfattning som följer av god revisionsred all verksamhet som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområden. De granskar på samma sätt, genom de revisorer eller lekmannarevisorer som utsetts i företag enligt 3 kap 17 och 18 §§, även verksamheten i de företagen.

Revisorerna prövar om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rätt redovisade och om den interna kontrollen som görs inom nämnderna är tillräcklig.

Om revisorerna i sin granskning finner att det föreligger misstanke om brott av förmögenhetsrättslig karaktär skall de anmäla förhållandet till berörd nämnd. Om nämnden finner att det föreligger misstanke om brott och inte utan oskäligt dröjsmål vidtar åtgärder, är revisorerna skyldiga att rapportera nämndens agerande till fullmäktige.

Kravet på en årlig granskning tydliggör att revisorerna varje år ska göra en ansvarsbedömning av varje nämnd eller styrelse. Ansvarsbedömningen leder fram till ett uttalande i revisionsberättelsen, adresserad till fullmäktige. För att ha underlag till denna ansvarsprövning krävs att en granskning har skett av varje nämnd och styrelse. Omfattning och inriktning utvecklas inom ramen för begreppet God revisionsred.

Kravet på att anmäla misstanke om brott har tillkommit för att stärka medborgarnas förtroende för att tveksamma händelser och ageranden uppmärksammas och åtgärdas.

Tidigareläggning av beslut om årsredovisning och ansvarsfrihet

Årsredovisningen ska lämnas till fullmäktige och revisorerna senast 15 april (8 kap. 17 §). Godkännandet av årsredovisningen bör inte ske innan

fullmäktige beslutar om ansvarsfrihet (8 kap. 18 §). Detta beslut ska fattas före utgången av juni månad (5 kap. 25a §).

Enligt övergångsbestämmelserna får kommunerna under år 2000 lämna årsredovisningen till fullmäktige och revisorerna senast den 1 juni och fullmäktiges sammanträde för beslut i ansvarsfrihetsfrågan hållas senast före utgången av december år 2000 dvs efter nuvarande tidtabell.

Den nya tidtabellen kommer att ställa krav på att kommunens företag färdigställer och behandlar sina årsredovisningar i tid, så att dessa kan tas in i den sammanställda redovisningen för kommunen. Det kan därför finnas anledning för kommunen att se över ägardirektiv eller avtal med företagen i de delar dessa reglerar tidpunkten för ingivande av årsredovisning till kommunen.

Nämndens ansvar för den interna kontrollen förtydligas

Nämnder och styrelser ska se till att den interna kontrollen är tillräcklig i den egna verksamheten (6 kap. 7 §).

Ansvar för den interna kontrollen åvilar alltid verksamhetsansvarig nämnd eller styrelse. Lagstiftaren har nu förtydligat detta ansvar. Det innebär att varje nämnd svarar för att utforma och organisera den interna kontrollen, kommunicera dess förutsättningar i den egna verksamheten och finna effektiva system för uppföljning. Propositionen kommenterar därtill att det är kommunstyrelsen som har ett övergripande ansvar för att utforma en övergripande organisation för den interna kontrollen.

Revisorernas ansvar är som tidigare att granska om nämndernas interna kontroll är tillräcklig.

Nya jävsbestämmelser för revisorerna

Samma jävsbestämmelser ska gälla för revisorer som för ledamöter i nämnder och styrelser (9 kap. 4 § samt 6 kap. 25 §).

En revisor som är jävig i en fråga får inte delta i en granskning av denna fråga eller närvara när granskningen behandlas vare sig i revisorernas underliggande granskningsarbete, i revisorernas sammankomst där granskningen diskuteras eller när revisorerna beslutar om sina ställningstaganden med anledning av granskningen. Det kan i vissa fall innebära att revisorsersättare behöver kallas in till tjänstgöring för att revisorerna ska bli fulltaliga eller beslutsföra. Det gäller särskilt om kommunen har få ordinarie revisorer.

Om det uppkommer fråga eller oenighet om jäv ska revisorerna besluta tillsammans i frågan, dvs som om de vore en nämnd. Beslut om jäv ska tas upp i protokoll och beslutet kan överklagas (9 kap. 5, 15 §§).

De tidigare bestämmelserna om revisionsjäv för den som är redovisningsskyldig till kommunen har nu införts som ett valbarhetsvillkor i 4 kap. 6 §.

Revisorerna ska anlita sakkunnigt biträde

Revisorerna ska biträdas av sakkunniga i sin granskning (9 kap. 8 §). Dessa ska ha den insikt och erfarenhet av kommunal verksamhet som behövs för att fullgöra uppdraget. Revisorerna avgör själva i vilken omfattning sakkunniga ska anlitas och beslutar själva vem eller vilka de vill anlita. I sammanhanget bör påpekas att sakkunniga biträden måste upphandlas enligt lagen om offentlig upphandling om de inte anlitas från kommunens egen organisation.

Så gott som samtliga kommuner anlitar redan sakkunniga i sin granskning. Förhållandet blir nu lagfäst för att förtydliga kravet på en professionell granskning som stöd till de förtroendevalda. De sakkunniga genomför granskningen under ledning och ansvar av de förtroendevalda.

De slutsatser som de sakkunniga kommer fram till skall förmedlas till fullmäktige. Det ska ske genom att tillställa fullmäktige de sakkunnigas slutliga rapporter i de olika granskningarna.

Bilagor till revisionsberättelsen

De sakkunnigas slutliga rapporter ska fogas till revisionsberättelsen i kommunen (9 kap. 16 §).

Granskningsrapporterna från lekmannarevisorerna i kommunens aktiebolag ska också fogas till revisionsberättelsen i kommunen (9 kap. 16 §).

Kravet på att bifoga de sakkunnigas rapporter till revisionsberättelsen hindrar inte att dessa successivt kan förmedlas till fullmäktige i den takt de färdigställs.

Upplýsningsskyldighet till revisorerna

Skyldigheten att lämna upplýsningar till revisorerna utvidgas till att utöver nämnderna och de anställda omfatta enskilda ledamöter och ersättare (9 kap. 12 §).

Förändringar i aktiebolagslagen (ABL), stiftelselagen m fl

Upplýsningsskyldighet från företagen till kommunens revisorer

Ett hinder mot att införa samordnad revision mellan kommunen och dess företag har hittills varit den stränga tystnadsplikt som gällt för revisorer och lekmannarevisorer (se exempelvis 10 kap. 37 § och 11 kap. 17 § ABL samt 4 kap. 15 § stiftelselagen). Enligt dessa bestämmelser får revisor/lekmannarevisor inte lämna upplýsningar om företagets angelägenheter som han får kännedom om när han fullgör sitt uppdrag om det kan vara till skada för företaget.

För att underlätta informationsutbytet mellan kommunens revisorer och företagets revisorer och lekmannarevisorer införs nu lättnader i dessa tystnadsplikter. Revisor och lekmannarevisor blir skyldiga (och får följaktligen rätt) att på begäran från de förtroendevalda revisorerna i

kommunen lämna upplysningar om bolagets angelägenheter (10. kap. 42 § och 11 kap. 19 § ABL samt 4 kap. 15 § stiftelselagen). Motsvarande bestämmelser införs för ekonomiska föreningar och handelsbolag. I propositionen understryks (sid. 82) att det skall vara uppgifter som behövs för revisionen i den kommun som begär informationen. Det är följaktligen inte fråga om något fritt, allmänt informationsutbyte, utan koppling till revisionsuppdraget. Upplysningarna kan avse även sekretesskyddade uppgifter i företaget. Med stöd av 13 kap. 1 § sekretesslagen gäller då sekretessen också hos kommunens revisorer.

En mycket viktig inskränkning i denna informationsskyldighet är att den endast gäller i kommunala företag som omfattas av offentlighetsprincipen, dvs sådana företag där kommun och landsting utövar ett *rättsligt bestämmande inflytande*. Det innebär i praktiken att i företag där privata intressen har ett dominerande inflytande, gäller alltså den stränga tystnadsplikten. Den exakta definitionen av "rättsligt bestämmande inflytande" framgår av 1 kap. 9 § sekretesslagen.

När och hur ska samordnad revision genomföras?

Lekmannarevisorer infördes genom ändringar i aktiebolagslagen och kommunallagen den 1 januari 1999. I cirkulär 1998:160 informerade vi om dessa lagändringar.

Flertalet kommuner har valt att samordna lekmannarevisorernas mandattid med de auktoriserade revisorernas och reglerat detta i bolagsordningen. Det innebär att lekmannarevisorerna har fått en mandattid på fyra år, med start från ordinarie bolagsstämma våren 1999. Lagförslaget om att införa samordnad revision med personunion var då långt framskridet. Många kommuner valde därför att föregripa den kommande lagstiftningen och utsåg de förtroendevalda revisorerna i sina företag bland kommunens revisorer och revisorsersättare, en ordning som för övrigt många kommuner tillämpat redan tidigare.

Andra kommuner har inte gjort så, utan valt förtroendevalda revisorer i företagen utanför kretsen av kommunala revisorer och revisorsersättare. Dessa revisorer uppfyller från år 2000 inte kvalifikationskravet (i aktiebolag och stiftelse) att dessutom vara valda revisorer eller revisorsersättare i kommunen. Bestämmelserna om samordnad revision med krav på personunion (9 kap. 9 § och 3 kap. 17 § KL) som nu träder i kraft, har inte försetts med någon särskild övergångsbestämmelse. Det innebär att samordnad revisionen skall genomföras vid årsskiftet eller så snart det är praktiskt möjligt. *Frågeställningen blir då hur och när samordnad revision kan genomföras när det lagstadgade personsambandet inte redan tillskapats i valen 1998?* Vi redovisar och kommenterar några alternativ.

1. Ett sätt att åstadkomma detta är att också välja den för samordnad revision icke kvalificerade lekmannarevisorn/revisorn till revisor eller revisorsersättare i kommunen och därmed utöka denna krets. Detta alternativ har fördelen att den valda förtroendevalda revisorn kan kvarstå

vid sitt uppdrag. Nackdelen är att revisionsreglemente eller annat grundbeslut i kommunen som fastlägger revisorernas antal kan behöva ändras. Arvodeskostnaderna kan öka något.

2. Ett annat sätt är att entlediga lekmannarevisorn/revisorn i företaget och genom fyllnadsval istället utse någon av kommunens revisorer eller revisorsersättare. Fördelen med denna lösning är att antalet kommunala revisorer bibehålls på oförändrad nivå. Nackdelen är att man tvingas entlediga en politiker.

Ett sådant entledigande skulle förslagsvis ske till nästkommande bolagsstämma så att den nu valde lekmannarevisorn eller förtroendevalda revisorn kan fullfölja innevarande verksamhetsårs revision.

Revisorsuppdrag i kommunala företag ses enligt den associationsrättsliga lagstiftningen som ett förtroendeuppdrag, varför ett entledigande formellt kan ske utan särskild motivering. Till grund för ett beslut om entledigande skulle dock finnas tydliga motiv i den förändrade lagstiftningen. Eftersom en revisor kan entledigas finns det som vi ser det ingen anledning att gå omvägen och be den förtroendevalde revisorn i företaget att själv avsäga sig sitt uppdrag.

3. Ett alternativ kan vara att komplettera den redan valda förtroendevalda revisorn i företaget med att dessutom välja minst en av kommunens revisorer eller revisorsersättare. Vid nästkommande val kan sedan den helt samordnade modellen fullföljas. Med detta alternativ uppnås personsambandet och kopplingen till kommunens revisorer. Fördelen blir att den redan valda förtroendevalda revisorn kan kvarstå i sitt uppdrag, men möjligen kan komma att hänga något i luften. Nackdelen blir att antalet revisorer ökar, liksom kostnaderna. Vi kan dock inte finna något formellt hinder mot lösningen.

4. Ytterst kan vi inte heller se något direkt lagligt hinder mot att låta de valda förtroendevalda revisorerna sitta sin mandattid ut. Vår uppfattning är dock att det bättre stämmer med lagens anda att åstadkomma en samordnad revision med personunion år 2000 enligt något av de andra alternativen.

Den nya regeln att bifoga lekmannarevisorernas granskningsrapport till revisionsberättelsen i kommunen börjar också gälla vid årsskiftet. Granskningsrapporterna som avser 1999 års verksamhet ska alltså fogas till revisionsberättelsen våren 2000 oavsett om personunion då fullt ut råder mellan kommunens revisorer och lekmannarevisorerna eller inte.

Även den nya regeln om skyldighet att på begäran lämna de upplysningar till kommunens revisorer som dessa begär och behöver i sin revision ska tillämpas från år 2000. Inte heller den är kopplad till att kravet på samordnad revision med personunion ska vara uppfyllt.

Mot denna bakgrund finns det anledning för fullmäktige att se över sina val av lekmannarevisorer i aktiebolag och förtroendevalda revisorer i stiftelser

och vidta åtgärder för att genomföra samordnad revision så snart som möjligt.

Frågor och synpunkter med anledning av detta cirkulär

Cirkuläret är sammanställt av Karin Tengdelius, sektionen för ekonomistyrning i samarbete med civilrätts- och kommunalrättssektionerna.

Välkommen med frågor och synpunkter till

Karin Tengdelius, tel 08/772 47 80, karin.tengdelius@svekom.se

Håkan Torngren, tel 08/772 44 27, hakan.torngren@svekom.se

Lena Dalman, tel 08/772 46 94, lena.dalman@svekom.se

Ingegärd Hilborn, tel 08/772 44 84, ingegard.hilborn@svekom.se

SVENSKA KOMMUNFÖRBUNDET

Lennart Hansson

Karin Tengdelius