

Cirkulärnr: 14:35
Diariernr: 14/4763
Nyckelord: Revisorer, val
Handläggare: Lotta Ricklander
Avdelning: Ekonomi och styrning
Sektion/Enhet: Demokrati och styrning
Datum: 2014-09-11
Mottagare: Fullmäktige
Fullmäktiges valberedning
Revisorerna
Rubrik: Fullmäktiges val av revisorer
Ersätter: 2010:26

CIRKULÄR 14:35

Ekonomi och styrning
Lotta Ricklander

Fullmäktiges val av revisorer

Val av revisorer har särskilda villkor eftersom revisoreernas oberoende är viktigt. Kommunallagen har succesivt skärpt kraven för valbarhet för revisorer de senaste mandatperioderna.

Cirkuläret tydliggör vad som gäller för fullmäktiges val av revisorer för granskning av styrelse, nämnder och beredningar, kommunala företag, kommunalförbund och finansiella samordningsförbund.

Från och med 2015 gäller förtydligade regler vid val av lekmanarevisorer i delägda kommunala företag. Cirkuläret redovisar detta förtydligande.

Vi ser gärna att cirkuläret även förmedlas till de lokala partierna som underlag i deras nomineringsarbete.

Sveriges Kommuner och Landsting
Avdelningen för ekonomi och styrning
Sektionen för demokrati och styrning

Lennart Hansson

Lotta Ricklander

1 Förutsättningar för val av revisorer

Fullmäktige ska utse **minst fem revisorer** för granskning av styrelse, nämnder och beredningar i kommuner, landsting och regioner. Ersättare ska inte utses. Det är fullmäktige som fastställer hur många revisorer som ska väljas, det sker oftast i ett revisionsreglemente. Det genomsnittliga antalet revisorer under mandatperioden 2011-2014 är i kommunerna sex och i landstingen åtta.

Fullmäktige väljer också **lekmannarevisorer/revisorer** för granskning av kommunala bolag och verksamhetsstiftelser. Dessa ska enligt kommunallagen hämtas ur kretsen av kommunens revisorer för att uppnå personsamband. Fullmäktige väljer även revisorer till **kommunalförbund** och **finansiella samordningsförbund**.

Fördelningen av revisionsuppdragen mellan partierna sker oftast i förhållande till valutslaget, men andra modeller förekommer t ex att fullmäktige väljer en revisor från varje parti som fått mandat i fullmäktige. Förarbetena till kommunallagen argumenterar för en bred representation i revisionen, där samtliga partier i fullmäktige ges möjlighet att vara representerade i revisionen och därmed få samma insyn.

Det är inte obligatoriskt att välja en **sammankallande/ordförande i revisionen**, men praxis. Om och hur en sådan ska väljas regleras i det lokala revisionsreglementet. I allmänhet är det fullmäktige som utser en sammankallande/ordförande, men fullmäktige kan också ge revisorerna rätten att själva inom sig utse sammankallande/ordförande. Sammankallande/ordförande i revisionen väljs oftast ur minoriteten, under innevarande mandatperiod (2011-2014) i 83 % av kommunerna och 76 % av landstingen.

För val av revisorer gäller särskilda valbarhetsregler. Redovisningsskyldighet till kommunen eller landstinget/regionen är det grundläggande valbarhetshindret. En revisor kan inte ha uppdrag i styrelse, nämnd eller beredning och inte heller vara ledamot eller ersättare i fullmäktige.

För att undvika konflikt med jävsregler och valbarhetsregler bör **val av revisorer ske före val** av ledamöter till styrelse, nämnder och beredningar. Detta framgår av 5 kap 20 a § kommunallagen (KL) samt indirekt i 4 kap 6 a § KL.

För mer utförlig information hänvisas till texten under respektive rubrik i detta cirkulär.

2 Valbarhet för förtroendevalda revisorer

I alla val av revisor är det grundläggande att revisorn ska stå fri från den/de som ska granskas och inte själv ha ett ansvar i verksamheten. Revisorns **oberoende** bör vara så tydligt och oinskränkt som möjligt för att uppnå förtroende och kontinuitet. Oberoendet säkras formellt genom valbarhetsreglerna i kommunallagen.

För att undvika att valen av revisorer kommer i konflikt med såväl reglerna för valbarhet som för deltagande i val av revisorer bör alltid dessa ske före valen av ledamöter och ersättare i styrelse, nämnder och beredningar.

Jäv är inte i sig ett valbarhetshinder, men en omständighet att uppmärksamma och ta hänsyn till vid nominering och val. Jävsreglerna har också som syfte att garantera oberoendet (se avsnitt 4).

Förekomsten av valbarhetshinder behöver beaktas när det antal revisorer som ska väljas läggs fast i fullmäktige. Antalet revisorer kan behöva vara fler än fem om revisorer väljs med undantag.

Redovisningsskyldighet är ett grundläggande valbarhetshinder

4 kap 6 a § 2 st. kommunallagen:

”Den som är redovisningsskyldig till kommunen eller landstinget/regionen är inte valbar som revisor för granskning av verksamhet som omfattas av redovisningsskyldigheten. Detsamma gäller make sambo, föräldrar, barn eller syskon eller annan närstående till den redovisningsskyldige.”

Den som är **redovisningsskyldig** i ett uppdrag kan alltså inte samtidigt granska denna verksamhet, det är alltid ett valbarhetshinder.

Redovisningsskyldig är den som i sitt uppdrag har ett ansvar för verksamhet och/eller ekonomi. Det innebär att både tjänstemän och förtroendevalda kan vara redovisningsskyldiga.

- Alla ledamöter och ersättare i en styrelse, nämnd eller fullmäktigeberedning är redovisningsskyldiga.
- En tjänsteman med delegerad beslutanderätt eller på annat sätt tydligt definierat ansvar för verksamhet och/eller ekonomi är redovisningsskyldig.
- Ledamot och ersättare i styrelse för kommunalt företag är också redovisningsskyldig till ägaren, kommunen.

Ytterligare valbarhetshinder

Utöver det grundläggande valbarhetshindret preciserar kommunallagen vilka uppdrag som inte kan förenas med revisionsuppdraget.

4 kap 6 a § 1 st. kommunallagen:

”Den som är vald till ledamot eller ersättare i fullmäktige är inte valbar som revisor inom den kommunen eller det landstinget.”

4 kap 6 a § 3 st. kommunallagen:

”Den som är vald till revisor inom den kommunen eller det landstinget är inte valbar som

- 1. ledamot eller ersättare i nämnd eller fullmäktigeberedning eller*
- 2. ledamot eller ersättare i sådant företag som avses i 3 kap. 17 och 18 §§”.*

Enligt förarbetena bedöms sambandet mellan uppdragen i fullmäktige och styrelse/nämnder/beredningar, som revisorerna granskar, som mycket starkt. Det är skälet till att revisorer inte kan sitta i fullmäktige, det kan skapa legitimitets- och lojalitetsproblem.

Val med undantag

I vissa situationer kan fullmäktige välja en revisor med undantag. Begreppet ”undantag” har utvecklats i praktiken och innebär att fullmäktige väljer en person till revisor men samtidigt tar hänsyn till att det finns en redovisningsskyldighet med i bilden som till någon del måste begränsa revisorsuppdraget. Ett val med ett sådant undantag kan vara aktuellt om den som föreslås väljas till revisor i sin egen anställning är redovisningsskyldig till kommunen eller har en närstående (make, sambo, föräldrar, barn, syskon eller annan närstående) som är redovisningsskyldig (som ledamot, ersättare eller tjänsteman). I sådana fall kan revisorn väljas med undantag för granskning av den verksamhet där redovisningsskyldigheten finns.

Försiktighet bör iakttas vid val av revisorer med undantag för granskning av viss verksamhet. Undantag begränsar revisorernas tjänstgöring och försvårar för dem att bedriva ett sammanhållet och kontinuerligt arbete med helhetssyn.¹

Det är också mycket olämpligt att välja revisor med undantag för granskning av kommunstyrelsen eller landstingsstyrelsen eller i ett kommunalt företag som rapporterar till denna styrelse. Ett val med ett sådant undantag förhindrar revisorn från att i praktiken delta i merparten av revisionsarbetet, vilket i sin tur strider mot God revisionsledning. Enligt God revisionsledning ska revisorerna granska med en helhetssyn i uppdraget (koncernperspektiv) och bedöma ansvaret utifrån kommunen eller landstinget/regionen som helhet. Hindret kan därför anses vara så omfattande att ett revisorsuppdrag med undantag för styrelsen blir omöjligt att inneha.

Om fullmäktige väljer en eller flera revisorer med undantag finns anledning att utöka revisorsgruppen för att inte grundregeln med att minst fem revisorer ska väljas ska sättas i fråga.

Jäv vid val av revisorer

Jävsförhållanden som kan uppstå i revisionsarbetet är inte ett valbarhetshinder för val till revisor. I dagligt tal sammanblandas dock ofta begreppen valbarhetshinder och jäv,

¹ Prop. 2005/06:55

varför vi här valt att förtydliga och kommentera fullmäktiges jävsförhållanden vid val av revisorer.

5 kap 20 a § kommunallagen:

”Den som är redovisningsskyldig till kommunen eller landstinget får inte delta i

1. val av revisor för granskning av verksamhet som omfattas av redovisningsskyldigheten, eller

2. handläggningen av ärenden om ansvarsfrihet för verksamheten.

Detsamma gäller också make, sambo, föräldrar, barn eller syskon eller annan närstående till den redovisningsskyldige.”

Den som själv är ledamot i en styrelse/nämnd eller beredning kan alltså inte delta i val av revisorer för den verksamhet där man själv är aktiv. Detta understryker det lämpliga i att valen av revisorer bör ske före alla andra val i fullmäktige.

3 Val av revisorer till andra organisationsformer

Förutom att välja revisorer för granskning av styrelse, nämnder och beredningar i kommunen eller landstinget/regionen ska fullmäktige välja revisorer till organ där kommunen eller landstinget/regionen har ett medlems- eller ägarengagemang eller på annat sätt är intressent. Det finns olika styrande lagar och regler för antalet revisorer och hur dessa utses beroende på organisationsform. Här presenteras de vanligaste.

Kommunalförbund

I förbundsordningen anges hur många revisorer som ska väljas och för vilken mandatperiod. Samma valbarhets- och jävsregler gäller som för revisorer i kommunen eller landstinget/regionen.

I ett kommunalförbund med förbundsfullmäktige utser detta fullmäktige revisorerna. I ett kommunalförbund med förbundsledning anger förbundsordningen på vilket sätt revisorerna ska utses.

Något krav på personsamband mellan kommunalförbundets revisorer och revisorerna i medlemskommunerna finns inte, men det kan vara en fördel att åstadkomma ett sådant. Kommun/landstingsstyrelsen hos samtliga ingående medlemmar har uppsiktsplikt över kommunalförbundet. Möjligheten för revisorerna att granska hur uppsikten sköts är större om det finns ett personsamband mellan förbundets och kommunens eller landstingets revisorer.

Finansiella samordningsförbund

Fullmäktige i varje samverkande kommun och landsting/region utser minst en revisor till finansiellt samordningsförbund. Förbundsordningen anger för vilken mandatperiod dessa ska väljas. De samverkande kommunerna och landstingen/regionerna kan träffa

en överenskommelse om att utse en eller flera gemensamma revisorer. Förbundsordningen ska ange på vilket sätt de gemensamma revisorerna ska utses och vilken av förbundsmedlemmarna som ska utse dessa.

Samma valbarhets- och jävsregler gäller som för revisorer i kommuner, landsting och regioner.

Något krav på personsamband mellan samordningsförbundets revisorer och revisorerna i de samverkande kommunerna/landstingen/regionerna finns inte, men det kan vara en fördel om ett sådant personsamband kan åstadkommas.

Försäkringskassan och arbetsförmedlingen är de statliga parterna i ett samordningsförbund. Försäkringskassan utser en gemensam revisor som är en upphandlad yrkesrevisor.

Kommunala AB och andra företag

I **helägda** (direkt och indirekt) kommunala aktieföretag ska fullmäktige utse minst en lekmannarevisor.

Lekmannarevisorerna ska väljas ur gruppen av kommunens eller landstingets/regionens revisorer för att skapa ett personsamband. I bolagen kan även suppleanter för lekmannarevisorerna utses och det är lämpligt att även suppleanterna hämtas ur kretsen av kommunens eller landstingets/regionens revisorer. Vid val av lekmannarevisor måste också aktieföretagets (ABL) behörighets- och jävsregler beaktas t ex att personen inte får ha näringsförbud eller vara i konkurs, inte heller vara anställd i bolaget eller i beroendeställning till bolaget, till någon ledamot i styrelsen eller till VD.²

I **delägda** företag (aktieföretag, ekonomiska föreningar, handelsbolag) är det inte obligatoriskt att kommunen eller landstinget/regionen utser lekmannarevisor/revisor. Med stöd av 3 kap 18 § kommunallagen ska kommunen eller landstinget/regionen eftersträva att lekmannarevisor/revisor utses om det är rimligt med hänsyn till delägarförhållanden etc. Om så ska ske, tydliggör 3 kap 18 a § att lekmannarevisor/revisor ska utses ur gruppen av kommunens eller landstingets/regionens revisorer, så att personsamband uppnås.

I kommunens eller landstingets företag utser årsstämman (motsvarande) dessutom auktoriserad eller godkänd revisor som granskar företagets räkenskaper och styrelsens/VD:s förvaltning. Kommunens eller landstingets revisorer kan genom reglering i revisionsreglemente och ägardirektiv ha tilldelats uppdraget att förbereda utseendet av auktoriserad revisor genom upphandling.

² 10 kap. 9-10 §§ ABL

Verksamhetstiftelser

I **verksamhetsstiftelser** där kommunen eller landstinget/regionen är ensam stiftare ska fullmäktige enligt kommunallagen utse minst en revisor. Denna ska väljas ur gruppen av kommunens eller landstingets/regionens revisorer genom personsamband.

Kommunala verksamhetsstiftelser måste också utse en auktoriserad eller godkänd revisor eftersom de är bokföringsskyldiga och skyldiga att upprätta årsredovisning. Detta framgår av stiftelselagen (4 kap 4 §) och bokföringslagen (2 kap 3 § och 6 kap 1 §). Hur revisor eller revisorer ska utses i stiftelsen utläser man i första hand i **stiftelseförordnandet**. Det är vanligen stiftelsens styrelse eller fullmäktige som har uppdraget. Utöver bestämmelserna i stiftelseförordnandet gäller stiftelselagen.

4 Jäv i revisionsarbetet

Jäv innebär att vara inblandad i, berörd av eller ha intressen i ett särskilt ärende/en särskild fråga. Jäv regleras i 6 kap 24-26 §§ kommunallagen och för revisorerna i 9 kap 4-6 §§ kommunallagen. Jävsreglerna är desamma för revisorer som för andra förtroendevalda och anställda i kommunen eller landstinget/regionen.

Jäv uppkommer när revisorn själv eller någon närstående har ett engagemang, intresse, en relation eller är berörd på något sätt. När en jävssituation finns ska den berörda revisorn själv avstå från den aktuella granskningen/ärendet. Om det råder osäkerhet om jäv existerar bör försiktighetsprincipen tillämpas. Revisorerna kan också vid behov samfällt besluta om jäv mot någon av revisorerna.

Jävsförhållanden är svåra att förutsäga och ta hänsyn till vid nominering och val av revisorer. Finns vetskap om att en person som nomineras har omfattande intressen, engagemang eller relationer som bedöms kunna ge ett jävsförhållande i revisorsuppdraget kan det vara skäl att överväga en annan nominering. Det är viktigt att revisorerna är minst fem i sitt granskningsuppdrag av kommunens/landstingets/regionens olika verksamheter.

5 Frågor och hänvisningar

Frågor med anledning av detta cirkulär besvaras av:

Lotta Ricklander och Karin Tengdelius på sektionen för demokrati och styrning.

Lena Dalman, Helena Linde och Staffan Wikell på avdelningen för juridik.

Samtliga nås på telefon 08-452 70 00 och e-post med fornamn.efternamn@skl.se.