

Cirkulärnr: 10:26
Diariernr: 10/2080
Handläggare: Caroline Nyman
Avdelning: Avdelningen för ekonomi och styrning
Sektion/Enhet: Sektionen för demokrati och styrning
Datum: 2010-05-28
Mottagare: Fullmäktige
Fullmäktiges valberedning
Revisorerna
Rubrik: Fullmäktiges val av revisorer
Ersätter: 2006:60

CIRKULÄR 10:26

Avdelningen för ekonomi och styrning
Sektionen för demokrati och styrning
Caroline Nyman

Fullmäktige
Fullmäktiges valberedning
Revisorerna

Fullmäktiges val av revisorer

För val av revisorer har valbarhetsreglerna ytterligare skärpts. Från 1 januari 2011 gäller att en fullmäktigeledamot inte kan väljas till uppdraget som revisor.

Cirkuläret uppmärksammar denna förändring och redovisar vad som gäller för fullmäktiges val av revisorer för granskning av nämnder, styrelser och beredningar, kommunala företag, kommunalförbund och finansiella samordningsförbund.

Cirkuläret innehåller avslutningsvis också en checklista som partier och valberedningar kan använda som stöd inför nominering och val av revisorer.

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, sektionschef

Caroline Nyman, handläggare

1 Förutsättningar för val av revisorer

Fullmäktige ska utse **minst fem revisorer** för granskning av nämnder, styrelser och beredningar i kommuner och landsting. 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 2007 – 2010 är i kommunerna 6 och i landstingen 8,5.

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 i 77 % av kommunerna och 80 % av landstingen.

För val av revisorer gäller särskilda valbarhetsregler. Redovisningsskyldighet till kommunen eller landstinget är det grundläggande valbarhetshindret. En revisor kan inte ha uppdrag i nämnd, styrelser eller beredning och från 2011 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 nämnder, styrelser och beredningar. Detta framgår av 5 kap 20a § Kommunallagen (KL) samt indirekt i 4 kap 6a § KL.

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

Valbarhet och jäv

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 KL.

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 nämnder, styrelser 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.

Förekomsten av valbarhetshinder och jäv 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 eller omfattas av jäv.

Redovisningsskyldighet är ett grundläggande valbarhetshinder och valhinder

4 kap 6a§, 2 st. kommunallagen:

”Den som är redovisningsskyldig till kommunen eller landstinget 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 nämnd, styrelse 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.

5 kap 20a § 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

2. handläggning 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 nämnd/styrelse eller beredning kan alltså inte heller 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.

Skärpta valbarhetshinder

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

4 kap 6 a §, 1 st. kommunallagen (Ny):

”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 §§”.*

Nytt från 1 januari 2011 är att den som är vald till ledamot eller ersättare i fullmäktige inte heller är valbar som revisor inom kommunen eller landstinget. Enligt prop. 2009/10:46 bedöms sambandet mellan uppdragen i fullmäktige och nämnder/styrelser/beredningar, som revisorerna granskar, som mycket starkt. En revisor som sitter i fullmäktige kan få legitimitets- och lojalitetsproblem.

För de revisorer som valts för granskning till och med räkenskapsåret 2010 gäller enligt övergångsbestämmelser de äldre bestämmelserna fram till dess att uppdraget avslutats. De nya bestämmelserna har därefter fullt genomslag.

Sedan förra mandatperioden gäller också att den som är vald till revisor inte kan väljas till ledamot eller ersättare i nämnd, styrelse, fullmäktigeberedning eller kommunalt företag. Skälet för detta är enligt prop. 2005/06:55 att stärka revisorernas opartiskhet och objektivitet.

Dessa absoluta hinder mot att samtidigt vara revisor och ledamot i nämnd, styrelser, fullmäktigeberedning eller kommunalt företag innebär att fullmäktige i dessa situationer inte kan välja revisorer med s.k. undantag.

Val med undantag

I vissa andra situationer kan fullmäktige utnyttja möjligheten att 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.

Vi vill i sammanhanget hänvisa till prop. 2005/06:55 som pekar på det väsentliga i att en revisor har så få undantag som möjligt i syfte att stärka revisionens oberoende och därmed trovärdighet. Vår uppfattning är att försiktighet överhuvudtaget bör iakttagas 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.

Det är 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 revisions sed¹. Enligt God revisions sed ska revisorerna granska med en helhetssyn i uppdraget (koncernperspektiv) och bedöma ansvaret utifrån kommunen eller landstinget 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 kan det finnas anledning att överväga om revisorsgruppen behöver utökas för att inte grundregeln med att minst 5 revisorer ska väljas ska sättas i fråga.

Jäv

Jävsförhållanden är inte ett valbarhetshinder för val till revisor, men kan vara omständigheter att uppmärksamma och eventuellt ta hänsyn till vid nominering och val. I dagligt tal sammanblandas dock ofta begreppen valbarhetshinder och jäv, varför vi här valt att förtydliga och kommentera revisorernas jävsförhållanden.

Jäv innebär att vara inblandad i, berörd av eller ha intressen i ett särskilt ärende/en särskild fråga. Jäv regleras i 6 kap 25-26 §§ KL och för revisorerna i 9 kap 4-6 §§ KL. Jävsreglerna är desamma för revisorer som för andra förtroendevalda och anställda i kommunen eller landstinget.

¹ God revisions sed i kommunal verksamhet 2006. Sveriges Kommuner och Landsting

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 ofta 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 olika verksamheter.

3 Val av revisorer till andra organisationsformer

Förutom att välja revisorer för granskning av nämnder, styrelser och beredningar i kommunen eller landstinget ska fullmäktige välja revisorer till organ där kommunen eller landstinget 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.

I ett kommunalförbund med förbundsfullmäktige utser detta fullmäktige revisorerna. I ett kommunalförbund med förbundsledning anger förbundsordningen på vilket sätt revisorerna ska utses och hur uppdraget ska fördelas mellan medlemmarna.

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. Sedan 2008 kan de samverkande kommunerna och landstingen träffa överenskommelse om att utse en eller flera gemensamma revisorer.

Förbundsordningen ska i dessa fall 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 och landsting.

Riksdagen har under våren tagit beslut om en proposition (2009/10:154) om att finansiella samordningsförbund ska kunna bildas över länsgränser dvs. med kommuner och landsting från olika län. Förändringen träder i kraft 1 juli 2010. Förändringen kan behöva beaktas i samband med nominering och val av revisorer.

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

För försäkringskassan och arbetsförmedlingen, som är de statliga parterna i förbundet utser Försäkringskassan en gemensam revisor som i allmänhet är en upphandlad yrkesrevisor.

Kommunala AB och andra företag

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

Lekmannarevisorerna ska väljas inom gruppen av kommunens eller landstingets revisorer för att skapa ett personsamband. I bolagen kan också suppleanter för lekmannarevisorerna utses och det är lämpligt att även suppleanterna hämtas ur kretsen av kommunens eller landstingets 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. Dessa regler finns i 10 kap 9-10 §§ ABL.

I **delägda** företag (aktieföretag, ekonomiska föreningar, handelsbolag) är det inte enligt lag obligatoriskt att kommunen eller landstinget utser lekmannarevisorer/revisorer. Men med stöd av 3 kap 18 § KL ska kommunen eller landstinget eftersträva att göra detta på samma sätt som i helägda företag, med hänsyn taget till delägarförhållanden etc. När så sker, framgår det i förarbetena till Kommunallagen, att det är önskvärt att välja lekmannarevisorer/revisorer också till delägda företag ur gruppen av kommunens eller landstingets revisorer, så att personsamband kan uppnås. Det underlättar en sammanhållen revision, till gagn för kommunen eller landstinget som helhet.

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.

Stiftelser

Det finns oftast två typer av stiftelser i kommunen - **verksamhetsstiftelser** och **donationsfonder**.

Enligt stiftelselagen gäller att minst en revisor ska utses för alla stiftelser. Om stiftelsen är skyldig att upprätta årsredovisning enligt bokföringslagen måste en revisor vara auktoriserad eller godkänd, 4 kap 4§ Stiftelselagen (1994:1220). Alla kommunala verksamhetsstiftelser är bokföringsskyldiga, BFL 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 (1994:1220).

I **verksamhetsstiftelser** där kommunen eller landstinget är ensam stiftare ska fullmäktige enligt Kommunallagen därtill utse minst en revisor ("lekmannarevisor"). Dessa revisorer ska väljas inom gruppen av kommunens eller landstingets revisorer genom personsamband. Även suppleanter kan utses (om inte stiftelseförordnandet föreskriver annat) och det är lämpligt att även dessa kommer ur kretsen av kommunens eller landstingets revisorer.

I **förvaltade fonder/donationsfonder** finns inte motsvarande krav på att fullmäktige ska utse revisorer ("lekmannarevisorer"). Det är upp till fullmäktige att besluta om man frivilligt vill utse sådana, om det inte möter hinder i stiftelseförordnandet. Men det är inte ovanligt att kommunens eller landstingets revisorer också tilldelas uppdraget att granska donationsfonderna.

4 Om revisorsuppdraget

Vi vill avslutningsvis lämna några fakta och funderingar som kan vara vägledande inför nominering och val av revisorer.

Revisionen är en del av den lokala demokratin och stödjer fullmäktige i kontrollen av verksamheterna. För att revisionen ska ha förtroende och trovärdighet måste den utföras på ett objektivt, sakligt och självständigt sätt. Revisorerna nomineras av de politiska partierna, men är i uppdraget partipolitiskt oberoende. Detta ställer höga krav på den enskilda individens integritet.

Uppdraget som kommunal revisor är oftast omfattande. Det kan avse att granska alla nämnder, styrelser och beredningar liksom att vara lekmannarevisor i ett eller flera företag och/eller revisor i stiftelser.

Att vara revisor innebär att löpande ta del av stora informationsmängder, följa all verksamhet, aktivt medverka i eller följa olika granskningar, ha regelbunden kontakt med och kommunikation med nämnder, styrelser och fullmäktige. Revisorerna har också regelbundna sammankomster, överläggningar och sammanträden sinsemellan. Dessutom bedriver revisorerna omvärldsbevakning, bedömer risk- och väsentlighet och planerar uppdragets inriktning årsvis. Revisorerna svarar för sin egen förvaltning.

Revisorerna ansvarar även för att anlita sakkunnigt biträde i granskningen. Det är de förtroendevalda revisorerna som ansvarar för granskningarna och därmed styr de

sakkunniga, som arbetar på deras uppdrag. I de kommunala företagen och stiftelserna är också kommunikationen med yrkesrevisorn ett viktigt inslag.

I förarbetena till kommunallagen lämnas en rekommendation att vid nominering av revisorer sträva efter en bred representativitet i fråga om bl.a. åldersfördelning, könsfördelning och etnisk tillhörighet i revisionsgruppen.

Under innevarande mandatperiod är sammansättningen på revisorerna följande:

Kommuner		Landsting	
- andel män	76,0 %	- andel män	73,5 %
- andel kvinnor	24,0 %	- andel kvinnor	26,5 %
- medelålder	61 år	- medelålder	60 år

3. Checklistor

Här redovisas i form av översiktliga checklistor avstämningsfrågor som partier och valberedningar kan använda som stöd inför nominering och val av revisorer.

Checklista inför nominering och val av revisorer i kommuner och landsting

- Är den som nominerats till revisor ledamot eller ersättare av fullmäktige?
- om så är fallet är denne inte valbar som revisor, alternativt måste hon/han lämna sin fullmäktigeplats (innan val kan ske).
- Är den som nominerats till revisor även nominerad till uppdrag i nämnd, styrelse, bolagsstyrelse eller fullmäktigeberedning?
- om så är fallet måste ett av uppdragen väljas, inte båda.
- Har den som nominerats till revisor en närstående (t ex make/maka, sambo, syskon, barn etc.) i nämnd, styrelse, bolagsstyrelse eller fullmäktigeberedning?

eller

Har den som nominerats till revisor en anställning med redovisningsskyldighet till kommunen/landstinget?

eller

Har den som nominerats till revisor en närstående med en anställning med redovisningsskyldighet till kommunen/landstinget?

- sök om möjligt en annan kandidat till någon av posterna,
- om ingen annan kan nomineras, ska revisorn väljas med undantag,
- finns det anledning att utöka revisorsgruppen?

- Har den som nominerats till revisor en närstående i styrelsen eller en bolagsstyrelse?
- sök en annan kandidat till någon av posterna.
Det är inte lämpligt att en revisor väljs med undantag för styrelsen eller en

bolagsstyrelse, se texten ovan

- Har den som nominerats till revisor många uppdrag till kommunen, affärsrelationer, åtaganden eller andra intressen som kan göra henne/honom jävrig i granskningar av kommunen/landstingets verksamhet?
 - om bedömningen är att kandidaten ofta kommer vara jävrig, kan en annan kandidat väljas?
 - finns det anledning att utöka revisorsgruppen?

Checklista inför nominering och val av revisorer i andra organisationsformer

- Är den som nominerats till lekmannarevisor/revisor hämtad ur gruppen förtroendevalda revisorer i kommunen/landstinget?
- Är det möjligt att nominera en revisor ur gruppen förtroendevalda revisorer i kommunen eller landstinget till revisor i kommunalförbund eller finansiellt samordningsförbund? Detta säkerställer helhetssyn i granskningen och en bättre överblick för ägarna.

5 Frågor och hänvisningar

Frågor med anledning av detta cirkulär besvaras av:

Caroline Nyman, Karin Tengdelius och Elisabeth Englund på sektionen för demokrati och styrning.

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.