

UPPGIFTER FÖR CIRKULÄRDATABASEN

Cirkulärnr: 18:8
Diariernr: 18/01179
Nyckelord: Revisorer, val
Handläggare: Lotta Ricklander
Avdelning: Ekonomi och styrning
Sektion/Enhet: Demokrati och styrning
Datum: 2018-02-28
Mottagare: Fullmäktige
Fullmäktiges valberedning
Revisorerna

Rubrik: Fullmäktiges val av revisorer
Ersätter: 2014:35

CIRKULÄR 18:8

Ekonomi och styrning
Lotta Ricklander

Fullmäktiges val av revisorer

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

Från 2018 har ytterligare en regel tillkommit som innebär att en revisor inte är valbar till fullmäktige.

Detta cirkulär går igenom vad som gäller för fullmäktiges val av revisorer för granskning av styrelse, nämnder och beredningar, kommunala företag, kommunalförbund och finansiella samordningsförbund.

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 2015-2018 är i kommunerna sex och i landstingen nio.

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

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.

Fullmäktige väljer vanligen en **sammankallande/ordförande i revisionen**. 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 (2015-2018) i 87 % av kommunerna och 86 % 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 fullmäktiges **val av revisorer ske före valen** av ledamöter till styrelse, nämnder och beredningar. Detta framgår av 5 kap. 48 § Kommunallagen (KL) samt indirekt i 4 kap. 4 § 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/dem 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 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 s.k. undantag (se vidare s 4).

Valbarhetshinder 1

4 kap. 4 § 1 st. kommunallagen:

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

En person som är ledamot eller ersättare i fullmäktige kan alltså inte väljas till revisor, såvida personen inte först lämnar sitt fullmäktigeuppdrag.

4 kap 5 § kommunallagen:

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

- 1. ledamot eller ersättare i fullmäktige, i en nämnd eller en fullmäktigeberedning, eller*
- 2. ledamot eller ersättare i sådan juridisk person som avses i 10 kap. 2-6 §§”.*

Det innebär att en person som är revisor inte kan väljas in som ledamot eller ersättare i fullmäktige eller fullmäktigeberedning, inte heller till ledamot i en styrelse/nämnd eller i styrelsen i ett kommunalt företag.

Nytt i denna regel, i 2017 års kommunallag, är att en person som är revisor inte är valbar till ledamot eller ersättare i fullmäktige.

Regeln reser frågor om den praktiska hanteringen, i en situation där en person vill gå från att vara revisor till att bli fullmäktigeledamot.

En revisor kan finnas med på sitt partis valsedel inför en ny mandatperiod. Om revisorn har en önskan att bli fullmäktigeledamot måste revisorn avsäga sig uppdraget

som revisor och fullmäktige måste ha hanterat frågan senast på sista sammanträdet under mandatperioden. Revisorn blir annars diskvalificerad som fullmäktigeledamot om valresultatet medför att personen ska komma in i fullmäktige.

En revisorn som inte har en önskan att bli fullmäktigeledamot kan också finnas med på sitt partis valsedel. Då behöver inga åtgärder vidtas. Om valresultatet likafullt medför att personen kommer in i fullmäktige, diskvalificeras personen, platsen i fullmäktige går till nästa namn på listan och personen fortsätter att vara revisor.

Om en revisor avsäger sig sitt uppdrag före valet måste fullmäktige givetvis också förrätta ett fyllnadsval för resterande mandatperiod.

Valbarhetshinder 2

4 kap. 4 § 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, förälder, barn, syskon eller andra närstående till den redovisningsskyldige.”

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 med tydligt definierat ansvar för verksamhet och/eller ekonomi är redovisningsskyldig.
- Ledamot och ersättare i styrelse för kommunalt företag är också redovisningsskyldig till ägaren, kommunen eller landstinget/regionen.

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

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.

Ett annat exempel är om en revisor är god man eller förvaltare. En god man eller förvaltare lämnar en särskild redovisning till Överförmyndarnämnden/Överförmyndaren. Revisorn blir därmed jävig vid granskning av Överförmyndarnämnden/Överförmyndaren och bör därför väljas med undantag för den myndigheten.

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

Om fullmäktige väljer en eller flera revisorer med undantag bör fullmäktige utöka revisorsgruppen för att inte problem ska uppstå i förhållande till grundregeln om att minst fem revisorer ska väljas.

Det är också i praktiken omöjligt att välja en revisor med undantag för granskning av kommunstyrelsen eller landstings/regionstyrelsen. Ett val med ett sådant undantag förhindrar revisorn från att delta i merparten av revisionsarbetet. Styrelsens uppdrag att leda, samordna och ha uppsikt rör kommunen som helhet. Styrelsen ansvarar exempelvis för att upprätta delårsrapport och årsredovisning. Revisorernas granskning av måluppfyllelse, räkenskaper och intern kontroll i delar av kommunens verksamhet samspelar därmed med styrelsens uppdrag. En revisor som inte kan granska styrelsen kan därmed inte genomföra sitt uppdrag med helhetssyn. Ett sådant begränsat uppdrag skulle därför strida mot God revisionssed.

Jäv när fullmäktige väljer revisorer

Det är också viktigt att uppmärksamma att redovisningsskyldighet begränsar möjligheten att delta i fullmäktiges val av revisorer m fl. frågor.

5 kap. 48 § 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, förälder, barn, syskon eller någon annan närstående till den redovisningsskyldige.”

Den som själv är ledamot i en styrelse/nämnd eller beredning är jävig och 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.

Vid fyllnadsval av revisorer under löpande mandatperiod blir denna grundregel (p 1 i paragrafen ovan) svår att hantera i praktiken. Flertalet ledamöter i fullmäktige är då redovisningsskyldiga och kan inte delta i valet. Valet kan då antingen genomföras så

¹ Prop. 2005/06:55

att endast icke redovisningsskyldiga ledamöter röstar eller att revisorn väljs för en nämnd i taget varvid jävsförhållanden kan beaktas.²

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 (9 kap 6 § KL). Samma valbarhets- och jävsregler gäller som för revisorer i kommunen eller landstinget/regionen.

I ett kommunalförbund med förbundsfullmäktige är det förbundets eget fullmäktige som utser revisorerna.

I ett kommunalförbund med förbundsledning anger förbundsordningen på vilket sätt revisorerna ska utses. Det kan avse från vilken/vilka av medlemmarna revisorerna ska väljas eller t ex. om revisionsuppgiften ska cirkulera på något sätt.

Något krav på personsamband mellan kommunalförbundets revisorer och revisorerna i medlemskommunerna finns inte, men det kan vara en fördel att åstadkomma ett sådant. Kommun/landsting/regionstyrelsen 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/regionens revisorer.

Finansiella samordningsförbund

Grundregeln är att fullmäktige i varje samverkande kommun och landsting/region utser minst en revisor till finansiellt samordningsförbund (Lagen (2003:1210 om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser). Förbundsordningen anger för vilken mandatperiod dessa ska väljas. De samverkande kommunerna och landstingen/regionerna kan dock träffa en överenskommelse om att utse en eller flera gemensamma revisorer. I förbund med en eller flera gemensamma revisorer, ska förbundsordningen ange på vilket sätt de gemensamma revisorerna ska utses och vilken av förbundsmedlemmarna som ska utse dem.

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

² Kommunallagen 5 kap. 46 §

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 utser fullmäktige 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. Vid val av lekmannarevisor måste också aktieföretagslagens (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.³

I **delägda** företag (aktieföretag, ekonomiska föreningar, handelsbolag) är det inte obligatoriskt att kommunen eller landstinget/regionen utser lekmannarevisorer/revisorer⁴. Med stöd av 10 kap 4 § KL ska kommunen eller landstinget/regionen eftersträva att lekmannarevisor/revisor utses om det är rimligt med hänsyn till delägarförhållanden etc. Om så ska ske, ska fullmäktige enligt 10 kap 5 § utse lekmannarevisor/revisor ur gruppen av kommunens eller landstingets/regionens revisorer, så att personsamband uppnås.

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

Stiftelser

Det förekommer två typer av stiftelser i kommunen - **verksamhetsstiftelser** och **donationsfonder/förvaltade stiftelser**.

Enligt stiftelselagen ska minst en revisor 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, 2 kap. 3§ och 6 kap. 1§ bokföringslagen.

³ ABL 10 kap. 9-10 §§

⁴ Lekmannarevisorer utses i aktieföretag, i andra företagsformer utser fullmäktige revisor.

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.

I **verksamhetsstiftelser** där kommunen eller landstinget/regionen är ensam stiftare ska fullmäktige enligt kommunallagen därtill (utöver den som är auktoriserad) utse minst en revisor. Denna ska väljas ur gruppen av kommunens eller landstingets/regionens revisorer (dvs med personsamband). Även suppleanter kan utses (om inte stiftelseförordnandet föreskriver annat). För äldre verksamhetsstiftelser kan det finnas särskilda regler i stiftelseförordnandet.

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

4 Jäv i revisionsarbetet

Ofta sammanblandas begreppen valbarhetshinder och jäv. Jäv kan uppstå under det löpande revisionsarbetet, och är inte ett valbarhetshinder. Jäv innebär att vara inblandad i, berörd av eller ha intressen i ett särskilt ärende/en särskild fråga/granskning. Jäv regleras i 6 kap. 28-32 §§ KL och för revisorerna i 12 kap. 14-17 §§ KL. 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 annat 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 omfattande jävsförhållanden i revisorsuppdraget kan det vara skäl att överväga en annan nominering. Upprepade jävsituationer begränsar revisorns granskning och därmed hela revisorsgruppens. Det är viktigt att beakta att revisorerna ska vara 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.

Helena Linde och Lena Dahlman på avdelningen för juridik.

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