

God revisionssed

I KOMMUNAL VERKSAMHET 2014



Sveriges
Kommuner
och Landsting



God revisionssed

I KOMMUNAL VERKSAMHET 2014



Upplysningar om innehållet:

Lotta Ricklander, lotta.ricklander@skl.se

Karin Tengdelius, karin.tengdelius@skl.se

© Sveriges Kommuner och Landsting, 2014

ISBN: 978-91-7585-180-8

Foto: Scandinav, Thomas Henriksson, Magnus Eriksson/Pix Gallery,

Lisa Krechting/Plainpictures, Johnér, Maskot, Plainpictures

Produktion: Kombinera

Tryck: LTAB, 2014

Förord

Revision i kommuner, landsting och regioner ska ske enligt god revisionssed. Utöver kommunallagens reglering av revisionsuppdraget är god revisionssed revisorernas viktigaste plattform i arbetet. Att revisionen utförs enligt god revisionssed har stor betydelse för dess trovärdighet och styrka.

Revisionsdelegationen inom Sveriges Kommuner och Landsting har sedan 2009 uppdraget att fastställa god revisionssed i kommunal verksamhet. Delegationen består av förtroendevalda revisorer från kommuner, landsting och regioner.

Skriften är en dokumentation av faktisk god revisionssed – de goda principer och föredömliga tillvägagångssätt som tillämpas i kommunal revision.

I denna upplaga har framförallt tyngdpunkt lagts på att uttolka revisionsuppdraget och förtydliga innehållet i den årliga granskningen. Ett större fokus läggs på lekmannarevisorernas uppdrag i aktiebolag och andra revisionsuppdrag i ett eget kapitel. Avsnitten om oberoende, kommunikation och samverkan har fördjupats. Skriften har omstrukturerats och samtliga texter bearbetats.

Skriften är framtagen i samverkan mellan Revisionsdelegationen och Lotta Ricklander och Karin Tengdelius på SKL:s förbundskansli. De revisionsdialoger som löpande har genomförts med revisorer och sakkunniga runt om i landet har haft stor betydelse för utvecklingen av innehållet. Väsentliga bidrag och synpunkter har också lämnats av SKYREV och Referensgruppen för kommunala revisionsfrågor.

Det är vår förhoppning att skriften God revisionssed i kommunal verksamhet även i fortsättningen blir ett skarpt redskap för den kommunala revisionen, att den inspirerar och utmanar till utveckling och ytterst bidrar till en kommunal revision med högt förtroende. Vi hoppas också att skriften kan bidra med kunskap och insikt om den kommunala revisionen till ledamöter i fullmäktige, styrelse och nämnder och andra intresserade.

Stockholm i december 2014

Revisionsdelegationen

Innehåll

7	Kapitel 1. Inledning
7	1.1 God revisionssed – utgångspunkter
8	1.2 God revisionssed i kommunal verksamhet
9	1.3 God revisionssed i kommunala företag
10	Kapitel 2. Den kommunala revisionen i sitt sammanhang
10	2.1 Kommunalt självstyre och lokal demokrati
11	2.2 Det kommunala ansvarssystemets grundfunktioner
12	2.3 En demokratiskt förankrad revision
13	2.4 Det är nämndernas ansvarstagande som prövas
14	2.5 Att utse revisorer
14	2.5.1 Revisorer i kommunen
15	2.5.2 Revisorer i kommunalförbund
15	2.5.3 Lekmannarevisorer i kommunala aktiebolag
15	2.5.4 Revisorer i stiftelser och övriga företagsformer
16	2.5.5 Revisorer i finansiella samordningsförbund
17	Kapitel 3. Revisionens oberoende
17	3.1 Oberoendet är centralt
18	3.2 Oberoende – formell reglering
18	3.2.1 Valbarhet till uppdraget som revisor
18	3.2.2 Jäv i granskningsarbetet
19	3.2.3 Varje revisor fullgör sitt uppdrag självständigt
19	3.2.4 Rätt till upplysningar
19	3.2.5 Initiativrätt
20	3.2.6 Anlita sakkunniga
20	3.2.7 Självständig förvaltning
21	3.2.8 Tillräckliga resurser och oberoende budgetberedning
21	3.3 Oberoende i praktiken – revisorns agerande
21	3.3.1 Revisorernas självständighet
21	3.3.2 Revisorernas objektivitet
22	3.3.3 Stödjande revision i dialog hotar inte oberoendet
23	Kapitel 4. Öppenhet och kommunikation
24	4.1 Intern kommunikation
25	4.2 Extern kommunikation
26	Kapitel 5. Helhetssyn och samverkan
27	5.1 Samverkan inom samordnad revision
28	5.2 Samverkan med yrkesrevisorer
28	5.3 Samverkan utan personsamband
29	5.4 Samverkan om gemensam nämnd
29	5.5 Samordnad tidplan för ansvarsprövningsprocessen

30	Kapitel 6. Revisorernas uppdrag
30	6.1 Omfattning och revisionsobjekt
31	6.2 Vad ska granskas och prövas?
31	6.2.1 Verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt
32	6.2.2 Räkenskaperna är rättvisande
33	6.2.3 Den interna kontrollen inom nämnderna är tillräcklig
34	6.3 Bedöma resultat i delårsrapport och årsbokslut (årsredovisning)
34	6.4 Granskning av myndighetsutövning
35	6.5 Skyldighet att anmäla misstanke om brott
36	6.6 Granskning när verksamhet bedrivs av privat utförare
37	6.6.1 Fristående förskolor och skolor
38	Kapitel 7. Revisionsprocessen
39	7.1 Kännetecken för revisionsprocessen
39	7.1.1 Kommunikation
39	7.1.2 Dokumentation
39	7.1.3 Kvalitetssäkring
40	7.2 Planera
40	7.2.1 Inhämta kunskap om verksamheten
41	7.2.2 Riskanalys – analysera och summera
42	7.2.3 Revisionsplan – prioritera och dokumentera
42	7.3 Granska
43	7.3.1 Årlig granskning
43	7.3.2 Planering och genomförande av granskning
46	7.3.3 Rapportering av granskning
47	7.3.4 Uppföljning av granskning
47	7.4 Pröva
47	7.4.1 Ansvarsprövning
49	7.4.2 Revisionsberättelse
50	7.4.3 Behandling i fullmäktige
52	Kapitel 8. Grunder för revisorernas kritik
52	8.1 Inledning
53	8.2 De åtta grunderna
56	Kapitel 9. Lekmannarevisorernas uppdrag i aktiebolag och andra revisionsuppdrag
56	9.1 Lekmannarevision
56	9.1.1 Lekmannarevisorns uppdrag
57	9.1.2 Lekmannarevisorns förhållande till yrkesrevisorn
58	9.1.3 Revisorernas ansvar i aktiebolagen
58	9.1.4 Revisionsprocessen
59	9.1.5 Granskningsrapport

60	9.1.6 Årsstämma
61	9.1.7 Lekmannarevisorn anlitar sakkunnigstöd
61	9.1.8 Budget och finansiering av lekmannarevisionen
62	9.2 Revisorernas uppdrag i stiftelser och övriga företagsformer
62	9.2.1 Revisionsuppdraget
63	9.2.2 Revisionsberättelse
63	9.2.3 Donationsstiftelser/förvaltade fonder
63	9.3 Revisorernas uppdrag i kommunalförbund
64	9.4 Revisorernas uppdrag i finansiella samordningsförbund
65	9.5 Andra uppdrag
66	Kapitel 10. Revisorernas förvaltning och arbetssätt
66	10.1 Revisorernas förvaltning
67	10.1.1 Revisionsreglemente
67	10.1.2 Revisorernas resurser
68	10.2 Revisorernas arbetssätt
68	10.2.1 Revisionsstrategi
68	10.2.2 Arbetsordning
69	10.3 Offentlighet och tillgänglighet
71	Referenser

Inledning

Kapitlet definierar och kommenterar begreppet god revisionssed i kommunal verksamhet.

1.1 God revisionssed – utgångspunkter

Revisorerna i kommuner, landsting och regioner ska granska och pröva enligt god revisionssed. God revisionssed är inte reglerad i lag eller föreskrift eller på annat sätt fastställd av en myndighet. Den formas och utvecklas successivt över tiden i det praktiska revisionsarbetet. Den tar vid där lagstiftningen slutar, fyller på och uttolkar uppdraget och hur detta ska utföras.

KL 9 kap 9 §

God revisionssed är de goda principer och föredömliga tillvägagångssätt som är allmänt vedertagna där revision utförs. Med allmänt vedertagen menas den praxis som råder i en kvalitativt representativ krets av revisorer.

I denna skrift uttolkas och dokumenteras god revisionssed i kommunal verksamhet som den kan avläsas hösten 2014. Den utgår från den lagstiftning som gäller från 1 januari 2015.

Med kommunal verksamhet avses verksamhet i styrelse, nämnder och fullmäktigeberedningar i kommuner, landsting och regioner samt i gemensamma nämnder, kommunalförbund, kommunala företag och i finansiella samordningsförbund.

I skriften uttrycks praxis genom ord som *”är, har, sker, gör”*. På vissa områden t.ex. där en lagändring nyligen skett men en sed ännu inte utvecklats, förmedlas vad som gäller enligt lagstiftningen tillsammans med vissa förslag på tillämpning, dvs. hur en god sed på området skulle kunna gestalta sig.

Med skriften finns också en ambition att driva på utvecklingen av god revisionssed. Denna ambition uttrycks med ord som *”kan, skulle kunna, om möjligt, alternativt och bör”*.

Begrepp som används i skriften listas och kommenteras i avsnittet Referenser.

Referenser
www.skl.se/revision
Ansvarsprövningsbanken

Till god revisionssed hör även stöd- och referensmaterial som presenteras på SKL:s webbplats, främst förlagor till revisorernas dokument samt praxissamlingen Ansvarsprövningsbanken.

1.2 God revisionssed i kommunal verksamhet

God revisionssed i kommunal verksamhet utgår från den kommunala sektorns förutsättningar. Revisionen sker under offentlig insyn. Förtroendevalda revisorer ansvarar för revisionen. Revisorernas demokratiska uppdrag, att utifrån lagstiftning, fullmäktiges mål, riktlinjer och beslut granska och bedöma ändamålsenligheten i verksamheten, är ett särskilt förhållande som starkt påverkar innehåll och utveckling av den goda revisionsseden.

Revisionen i sitt sammanhang, kap 2

God revisionssed i kommunal verksamhet avser granskning och prövning av de som ansvarar för beredning, verkställighet och förvaltning inom det kommunala ansvarssystemet. God revisionssed i kommunal verksamhet omfattar också revisionen i andra revisionsuppdrag till vilka fullmäktige utser revisorer.



Varje revisor i kommunerna och lekmannarevisor/revisor i de kommunala företagen samt den som anlitas som sakkunnig har att förhålla sig till god revisionssed i kommunal verksamhet och sträva efter att arbeta i dess anda. Om detta inte är möjligt t.ex. på grund av felaktiga förutsättningar eller otillräckliga resurser ska revisorerna markera detta snarast möjligt till fullmäktige.

Att vidmakthålla och utveckla den goda revisionsseden är både ett individuellt och gemensamt ansvar. En tydlig och aktiv tillämpning och utveckling av god revisionssed stärker förtroendet för den kommunala revisionen.

Att dokumentera den goda revisionsseden är nödvändigt för att ge stöd i revisionsarbetet, men också som instrument för information och utveckling. Sveriges Kommuner och Landsting (SKL) har tagit på sig uppdraget att i samverkan med revisorer, lekmannarevisorer och deras sakkunniga fortlöpande uttolka, dokumentera och fastställa god revisionssed i kommunal verksamhet samt verka för dess utveckling. Ansvaret för denna process har Revisionsdelegationen inom SKL. Uppdraget genomförs tillsammans med förbunds-kansliet inom SKL.

Revisorerna ska biträdas av sakkunniga i granskningsarbetet. Revisorerna ansvarar för att bedöma behovet av sakkunnigt stöd, såväl omfattning som inriktning. Revisorerna anlitar själva sakkunniga och styr deras uppdrag.

Förhållandet att revisorerna biträds av sakkunniga och samspelet dem emellan påverkar sedens innehåll och utveckling. De sakkunnigas förhållningssätt, metoder och verktyg ska ha stöd i god revisionssed i kommunal verksamhet. De sakkunniga påverkar innehåll och utveckling i god revisions-sed med sitt arbete.

KL 9 kap 8 §

Föreningen SKYREV (Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer) lägger fast grundläggande principer för de sakkunniga i form av vägledningar och rekommendationer. Dessa tar sin utgångspunkt i god revisionssed i kommunal verksamhet.

1.3 God revisionssed i kommunala företag

Lekmannarevisorernas uppdrag i kommunala aktiebolag har huvudsakligen samma syfte och inriktning som uppdraget för kommunens revisorer. De arbetar efter samma principer och med samma tillvägagångssätt. Lekmannarevisorerna ska biträdas av sakkunniga. God revisionssed i kommunal verksamhet gäller även i detta uppdrag. Skillnaden jämfört med uppdraget för kommunens revisorer är att lekmannarevisorerna inte granskar bolagets räkenskaper, det är yrkesrevisorns uppdrag. Lekmannarevisorerna uttalar sig inte heller formellt i ansvarsfrågan.

ABL 10 kap 1,3 §§

Uppdraget för de av fullmäktige utsedda revisorerna i andra kommunala företag (stiftelser, ekonomiska föreningar, handelsbolag och ideella föreningar) är formellt definierat till att granska bokföring, årsredovisning och ledningens förvaltning (i förekommande fall). Dessa revisorsuppdrag har därutöver – liksom lekmannarevisorernas uppdrag – den vidare avsikten att ge ägaren stärkt insyn och kontroll. Därför genomförs även dessa uppdrag enligt god revisionssed i kommunal verksamhet.

KL 3 kap 17-18 §§

Revision i kommunala företag, kap 9

I företagen utses även yrkesrevisorer för granskning av räkenskaper, årsredovisning och förvaltning (i förekommande fall). För deras granskning gäller Revisorslagen, ISA¹ samt god revisionssed i Sverige som utgörs av FAR:s² rekommendationer och uttalanden samt praxis från Revisorsnämnden och domstolar.

ABL 9 kap

Not 1. ISA=International Standard on Auditing, utgiven av International Auditing and Standards Board (IAASB) inom IFAC (International Federation of Accountants)

Not 2. FAR är den svenska Branschorganisationen för redovisningskonsulter och revisorer

Den kommunala revisionen i sitt sammanhang

Kapitlet ger en referensram till den kommunala revisionen. Avsikten är att ge en förståelse av de sammanhang och förutsättningar som gäller i kommunal verksamhet.

2.1 Kommunalt självstyre och lokal demokrati

Kommuner är politiskt styrda organisationer med ett demokratiskt beslutsfattande. De ansvarar för en omfattande verksamhet. Uppgiften är att bistå medborgarna med verksamhet, service och stöd, infrastruktur och säkerhet.

Verksamheten i kommunen är själva målet, med den kvalitet och kvantitet som beslutats. Skatter, avgifter och bidrag är medel som ger förutsättningar att genomföra verksamheten. Organisation och former för genomförande varierar. Verksamhetens syfte, karaktär och finansiering liksom dess organisation och genomförande, påverkar såväl styrformer som former för uppföljning och kontroll.

RF 1 kap 1 §, 14 kap

KL 1 kap 1 §

Den kommunala självstyrelsen är fastlagd i regeringsformen och kommunallagen. Självstyrelse handlar om frihet och ansvar. Självstyrelsens värden ligger i att medborgarna har nära till besluten, kan känna delaktighet och påverka och ta ansvar. Med självstyrelse får lokala förutsättningar råda. Närheten främjar överblick och helhetssyn och det egna ansvaret ger utrymme för utveckling och lärande.

Den offentliga makten ska utövas med respekt för alla människors lika värde och för den enskilda människans frihet och värdighet liksom att det allmänna ska främja en hållbar utveckling som leder till en god miljö för nuvarande och kommande generationer.

RF 1 kap 2 §

Det allmänna ska verka för att demokratins idéer blir vägledande inom samhällets alla områden och för att alla människor ska kunna uppnå delaktighet och jämlikhet i samhället.

De som fullgör uppgifter inom den offentliga förvaltningen ska beakta allas likhet inför lagen och iaktta saklighet och opartiskhet. Dessa grundvärden gäller för ledamöterna i fullmäktige, styrelse och nämnder och för revisorerna samt för andra med uppdrag i kommunens verksamhet.

RF 1 kap 9 §

Kommunerna verkar under offentlighetsprincipen. Medborgarnas möjligheter till insyn är grundläggande och en förutsättning för att de ska kunna utöva sin demokratiska kontroll och utkräva ansvar av de folkvalda i de allmänna valen.

Inom ramen för den kommunala självstyrelsen prövar därtill fullmäktige, i sin roll som medborgarföreträdare, årligen ansvarstagandet för de som har ansvar att genomföra verksamhet på fullmäktiges uppdrag. Ansvar kan utkrävas genom att fullmäktige återkallar uppdraget för styrelse och nämnder samt enskilda ledamöter i dessa.

Fullmäktiges instrument för granskning är de förtroendevalda revisorerna. De granskar verksamheten och prövar ansvarstagandet samt lämnar ett uttalande om detta till fullmäktige.

En väl fungerande revision och ett tydligt ansvarsutkrävande är viktiga delar i den kommunala självstyrelsen, i den lokala demokratin. De bidrar till att skapa legitimitet och förtroende för den kommunala sektorn.

2.2 Det kommunala ansvarssystemets grundfunktioner

Det finns tre grundfunktioner i det kommunala ansvarssystemet – beslutande, verkställande och beredande samt granskande.

KL kap 3

Beslutande är fullmäktige, valda av medborgarna i allmänna val. Fullmäktige fattar de principiella och övergripande besluten samt organiserar och bemannar organisationen³ med förtroendevalda ledamöter. Fullmäktiges beslut om mål, riktlinjer och ekonomi utgör grunden för dessa organ. Fullmäktige är uppdragsgivare och prövar årligen de förtroendevaldas ansvarstagande i de verkställande och beredande organen.

KL 3 kap 9–12 §§

Verkställande och beredande är styrelse, nämnder och beredningar⁴ samt ledamöter i dessa. De förvaltar och genomför verksamhet enligt fullmäktiges uppdrag, lagar och föreskrifter samt fattar beslut inom ramen för sina uppdrag. De ska se till att den interna kontrollen är tillräcklig och att verk-

KL 3 kap 7, 13–15 §§

KL 6 kap 1–8 §§

Not 3. Organisationen kan bestå av styrelse, nämnder och beredningar, samverkansorgan, kommunala aktieföretag, stiftelser och övriga företag. Inom styrelse och nämnder kan även utskott bildas.

Not 4. I det följande avser begreppet nämnd även beredningar.

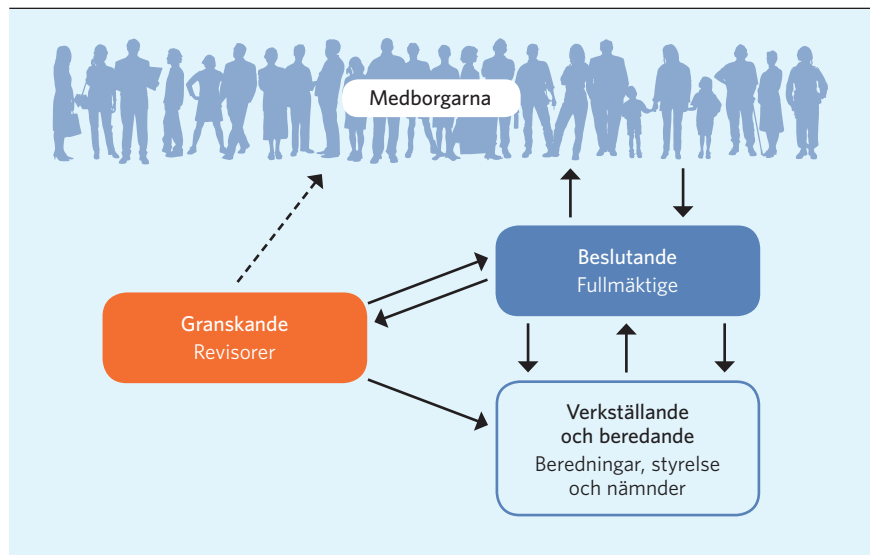
samheten bedrivs på ett i övrigt tillfredställande sätt. De bereder också frågor och ärenden till fullmäktige. Styrelsen har därtill uppdraget att leda och samordna förvaltningen samt ha uppsikt över den verksamhet som bedrivs av övriga nämnder och eventuella gemensamma nämnder. Styrelsen ska också ha uppsikt över kommunens företag och kommunalförbund där kommunen är medlem.

KL 3 kap 8 §

Granskande är revisorer. Fullmäktige utser förtroendevalda revisorer för att granska de verkställande och beredande organen. Revisorerna granskar verksamheten och prövar ansvarstagandet samt lämnar ett uttalande om detta till fullmäktige.

KL kap 9

FIGUR 1. Det kommunala ansvarssystemet



2.3 En demokratiskt förankrad revision

Den kommunala revisionen är ett lokalt demokratiskt kontrollinstrument med uppdrag att granska den verksamhet som bedrivs i kommunen samt pröva ansvarstagandet. Den kommunala revisionen är oberoende och granskar på fullmäktiges uppdrag och därigenom indirekt också för medborgarna. Med sin granskning och prövning bidrar revisorerna till en effektiv verksamhet samt till att värna demokrati, mänskliga rättigheter och rättssäkerhet⁵.

Revisorernas demokratiska förankring synliggörs genom den konstitutionella modellen, genom revisionsuppdragets innehåll och genom revisorernas arbetssätt i revisionsprocessen.

Not 5. Prop. 2005/06:55 Stärkt revision och ansvarsprövning i kommuner och landsting

Den konstitutionella modellen

Den svenska modellen där förtroendevalda granskas av förtroendevalda är unik. Genom att utse förtroendevalda revisorer som arbetar oberoende, men på uppdrag av fullmäktige, markeras en demokratisk vilja att tillförsäkra fullmäktige – och därigenom indirekt medborgarna – insyn i och kontroll över hur fattade beslut genomförs i verksamheten. I kommunala företag bidrar lekmannarevisorer (motsvarande) till den demokratiska insynen och kontrollen.

Revisorernas kompetens består i att de har kunskap om den kommunala miljön och verksamheten samt en politisk förankring som grund för att granska och pröva.

Revisionsuppdragets innehåll

Revisionsuppdragets breda innehåll tydliggör den demokratiska inriktningen. Revisorerna granskar om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och ekonomiskt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande och om den interna kontrollen som görs inom nämnden är tillräcklig. Revisorerna prövar de förtroendevaldas ansvarstagande och lämnar ett uttalande om detta till fullmäktige.

Revisionsprocessens genomförande

Revisorerna har fullmäktiges mål, riktlinjer och uppdrag till styrelse och nämnder som utgångspunkt i revisionsprocessen. Genom att revisorerna granskar verksamheten och prövar hur styrelse och nämnder fullgör sitt uppdrag bidrar de till att fullmäktiges beslut följs.

Revisorerna eftersträvar öppenhet i revisionsprocessen och anger tydligt sina bedömningsgrunder i ansvarsprövningen.

Revisorerna arbetar stödjande i dialog med fullmäktige, styrelse och nämnder.

2.4 Det är nämndernas ansvarstagande som prövas

Med uppdraget som ledamöterna i styrelse och nämnder får av fullmäktige följer ett ansvar⁶. Ledamöterna ansvarar inför fullmäktige för hur de själva, deras anställda och andra uppdragstagare genomför sitt uppdrag.

Av kommunallagen framgår att styrelsens och nämndernas uppdrag är att genomföra och förverkliga fullmäktiges mål och beslut till givna förutsättningar, enligt gällande lagar och föreskrifter och med en tillräcklig intern kontroll. Uppdraget är också att återrapportera till fullmäktige på det sätt som fullmäktige bestämmer.

Även revisionskapitlet i kommunallagen ger vägledning om styrelsens och nämndernas ansvar. Styrelse och nämnder ska genomföra en ändamålsenlig verksamhet utifrån fullmäktiges mål, beslut och riktlinjer samt de före-



KL 3 kap 13-15 §§

KL 6 kap 1-4, 7-8 §§

KL 9 kap 9 §

Not 6. I förarbeten till kommunallagen benämns detta ansvar som revisionsansvar.

KL 9 kap 17 §

skrifter som gäller för verksamheten på ett ekonomiskt tillfredsställande sätt och med en tillräcklig intern kontroll samt upprätta rättvisande räkenskaper.

Genom att revisorerna redovisar på vilka grunder de gör sin ansvarsprövning bidrar de till att fullmäktiges bedömning i ansvarsfrågan blir tydlig och synlig för styrelse och nämnder och för medborgarna. När även fullmäktige anger sina bedömningsgrunder konkretiseras innebörden i ansvaret ytterligare.

Ansvaret är kollektivt i styrelse och nämnder men också individuellt för enskilda ledamöter. Det kollektiva ansvaret är utgångspunkten. Det individuella ansvaret prövas undantagsvis t.ex. när en enskild ledamot agerat på ett uppenbart felaktigt sätt eller vid uppenbar passivitet.

Vid beslut om att vägra ansvarsfrihet kan fullmäktige återkalla uppdraget för styrelse, nämnd eller enskilda ledamöter. Kommunen kan också väcka talan om skadestånd.

Anställda i kommunen har inte ansvar inför fullmäktige. De anställda är underställda styrelsen eller nämnden, som har det yttersta ansvaret för förvaltningen.

Straffansvar finns för såväl förtroendevalda som anställda i enlighet med regler i brottsbalken.

2.5 Att utse revisorer

2.5.1 Revisorer i kommunen

Fullmäktige utser minst fem revisorer för granskning av styrelse och nämnder.

Valbarhetsregler, 3.2.1

Revisorerna är förtroendevalda och omfattas av samma regelverk som övriga förtroendevalda t.ex. vad gäller ersättningsregler och jäv.

Revisorerna verkar för att kommunen utser ett tillräckligt antal revisorer i förhållande till verksamhetens omfattning samt för att kunna bemanna uppdragen som lekmannarevisorer/revisorer i företagen. Vid beslut om antal revisorer är det viktigt att ta hänsyn till eventuella inskränkningar i revisorernas tjänstgöring på grund av ”val med undantag” eller jäv⁷.

Revisorerna utses för en mandatperiod men avslutar uppdraget först när granskningen av det fjärde året i mandatperioden är slutförd och rapporterad. Under de första månaderna av en mandatperiod tjänstgör därför två grupper revisorer parallellt – en grupp som avslutar och en grupp som påbörjar sitt uppdrag. Detta förhållande uppmärksammar revisorerna i sin anslagsframställning inför ett sådant år.

Gemensam nämnd

KL 9 kap 2 §

För en gemensam nämnd utses inga särskilda revisorer, den granskas av varje samverkande kommuns revisorer.

Not 7. Se Cirkulär 14:35 Fullmäktiges val av revisorer.

2.5.2 Revisorer i kommunalförbund

I kommunalförbund med *fullmäktige* utser detta fullmäktige revisorerna. I ett kommunalförbund med *direktion* utses revisorerna på det sätt (från vem/vilka medlemmar) som förbundsordningen anger.

KL 9 kap 19 §

Hur många revisorer som ska utses regleras i förbundsordningen.

KL 3 kap 28 §

För samordning och helhetssyn bör revisorerna utses bland dem som är utsedda som revisorer i medlemskommunerna, med s.k. personsamband.

2.5.3 Lekmannarevisorer i kommunala aktiebolag

I *helägda* kommunala aktiebolag (direkt eller indirekt) utser fullmäktige minst en lekmannarevisor. Hur många lekmannarevisorer som ska utses regleras i bolagsordningen.

Lekmannarevision, kap 9

KL 3 kap 17 §

I *delägda* aktiebolag ska fullmäktige (i respektive kommun) se till att utse lekmannarevisorer om det är rimligt med hänsyn till andelsförhållanden, verksamhetens art och övriga omständigheter. Hur många lekmannarevisorer som ska utses regleras i bolagsordningen. Bolagsordningen anger också på vilket sätt (från vem/vilka) lekmannarevisorer ska utses.

KL 3 kap 18 §

De lekmannarevisorer som fullmäktige utser i aktiebolag (helägda och delägda) ska väljas ur gruppen av kommunens revisorer, d v s med personsamband.

KL 3 kap 18 a §

I aktiebolagen kan också suppleanter utses.

Vid val av lekmannarevisorer gäller behörighets- och jävsregler enligt aktiebolagslagen.

Utöver den av fullmäktige utsedda lekmannarevisorn utser aktiebolaget yrkesrevisor.

2.5.4 Revisorer i stiftelser och övriga företagsformer

I en *av kommunen ensam bildad stiftelse* för en kommunal angelägenhet utser fullmäktige minst en revisor, som ska väljas ur gruppen av kommunens revisorer, med s.k. personsamband.

KL 3 kap 18 b §

I *stiftelser som bildats av flera kommuner* ska fullmäktige (i respektive kommun) se till att utse revisorer om det är rimligt med hänsyn till andelsförhållanden, verksamhetens art och övriga omständigheter. Om och hur (antal och från vem/vilka) revisorer ska utses regleras i stiftelseförförordnandet.

KL 3 kap 18-18 b §§

I *övriga företag* dvs. handelsbolag, ekonomisk förening eller ideell förening utser fullmäktige revisorer med stöd av samma paragrafer som för lekmannarevisorer och revisorer i stiftelser. Om och hur (antal och från vem/vilka) revisorer ska utses regleras i företagets stadgar/motsvarande.

Personsamband med kommunens revisorer bör eftersträvas även vid dessa val.

Utöver de av fullmäktige utsedda revisorerna utser stiftelsen/företagen yrkesrevisor.

Revision i kommunala företag, kap 9



2.5.5 Revisorer i finansiella samordningsförbund

Lag om finansiell samordning av
rehabiliteringsinsatser 25 §

Fullmäktige i varje samverkande kommun och landsting utser minst en revisor för granskning av finansiellt samordningsförbund. Samverkande kommuner och landsting kan alternativt träffa överenskommelse om att utse en eller flera gemensamma revisorer. Förbundsordningen anger i sådana fall på vilket sätt (från vem/vilka) gemensamma revisorer ska utses. Även vid dessa val bör personsamband med kommunens revisorer eftersträvas.

För val och jäv gäller samma regelverk som i en kommun.

Statliga parter i ett finansiellt samordningsförbund är Arbetsförmedlingen och Försäkringskassan. För dessa utser Försäkringskassan en gemensam revisor.

Revisionens oberoende

Kapitlet belyser revisionens oberoende, hur det stöds av formell reglering och gestaltas i praktisk handling.

3.1 Oberoendet är centralt

Revision förutsätter oberoende. Oberoendet är centralt för revisionens trovärdighet och legitimitet.

Oberoende innebär att stå fri gentemot den som granskas och den som är uppdragsgivare samt att självständigt och objektivt (sakligt och opartiskt) granska och pröva. Ett absolut oberoende finns inte, eftersom alla är individer i ett samhälle, i ett socialt sammanhang med kontakter och relationer. För revisionens trovärdighet och legitimitet måste dock oberoendet uppfattas vara tillräckligt.

Revisorernas förmåga att hantera bindningar som kan påverka oberoendet, liksom förmågan att agera och fatta beslut utan att låta sig påverkas och ta olämpliga hänsyn, har stor betydelse. Det är väsentligt att omgivningen har tilltro till denna förmåga.

Utöver revisorernas förmåga att *i praktiken* agera på ett oberoende sätt, säkerställs och skyddas oberoendet av *formella* regler. Det grundläggande kravet på att iaktta saklighet och opartiskhet samt beakta allas likhet inför lagen är fastlagt i regeringsformen.

RF 1 kap 9 §

FIGUR 2. Revisorernas oberoende – formellt och i praktiken



3.2 Oberoende – formell reglering

3.2.1 Valbarhet till uppdraget som revisor

KL 4 kap 6 a § Revisorernas oberoende markeras och beaktas genom valbarhetsreglerna i kommunallagen.

Vid val av revisor är det grundläggande att revisorn står fri från den/de som ska granskas och från uppdragsgivaren. Revisorns oberoende bör vara så oinskränkt som möjligt för att uppnå legitimitet och förtroende för revisionen.

KL 4 kap 8 § Det grundläggande valbarhetshindret är redovisningsskyldighet till kommunen. Redovisningsskyldig är förtroendevald i styrelse eller nämnd eller anställd i kommunen med ett uttalat ansvar för verksamhet och/eller ekonomi. Om redovisningsskyldighet uppstår under löpande uppdragstid förfaller revisorsuppdraget genast.

Revisorn kan inte vara ledamot eller ersättare i fullmäktige.

Revisorn kan inte vara ledamot eller ersättare i styrelse, nämnd, beredning eller kommunalt företag.

3.2.2 Jäv i granskningsarbetet

KL 9 kap 4–6 §§ Jävsreglerna skyddar oberoendet i det löpande granskningsarbetet.

KL 6 kap 25 § Jäv kan uppstå tillfälligt i det löpande arbetet. En revisor får inte vara delaktig i en granskning eller i ett ärende där revisorn själv eller närstående har ett engagemang eller ett intresse.

I en jävsituation avstår berörd revisor själv från att delta i en granskning eller beslut. Detta noteras i revisorernas anteckningar/protokoll. Alternativt fattar revisorerna beslut om jäv för en enskild revisor. Ett sådant beslut ska protokollföras.

Revisorernas förvaltning, 10.1 För att hjälpa varandra i bedömningen av eventuellt jäv kan revisorerna också gemensamt ta upp fråga om jäv inför varje granskning.

Jävsförhållanden noteras i revisionsberättelsen eller revisorernas redogörelse.

Om valbarhet och jäv för revisorer, se cirkulär 2014: 35.

Cirkulär 2014:35 Fullmäktiges val av revisorer

3.2.3 Varje revisor fullgör sitt uppdrag självständigt

Varje revisor fullgör sitt uppdrag självständigt, revisorerna är inte en nämnd. I det löpande revisionsarbetet samarbetar revisorerna. Revisorerna strävar efter ett gemensamt och samordnat arbetssätt och att ta gemensam ställning i revisionsarbetet. Revisorerna kan komma överens om arbetssätt och samverkan i en arbetsordning.

KL 9 kap 7 §

Revisorernas arbetsordning, 10.2.2

Den enskilde revisorn har i ett läge av oenighet rätt att ta egen ställning och uttrycka sin uppfattning t.ex. i revisionsberättelsen. En avvikande uppfattning kan inte undanröjas eller röstas bort.

3.2.4 Rätt till upplysningar

Tillgång till fakta och information är grundläggande för oberoendet.

KL 9 kap 12-13 §§

Revisorerna har rätt att få de upplysningar de behöver av styrelse och nämnder, enskilda ledmöter, ersättare samt anställda för revisionsarbetet. Det gäller även sekretessbelagd information. Sekretessen följer med in i revisorernas arbete och beaktas med säkra rutiner, s.k. överförd sekretess. För att de sakkunniga ska kunna genomföra sina uppdrag behöver även dessa rätt till samma upplysningar. Detta bör regleras i revisionsreglementet.

OSL 10 kap 17 §

OSL 11 kap 1 §

Revisorerna har också rätt att inventera tillgångar (motsvarande) hos styrelse och nämnder.

Rätten att få upplysningar innebär inte att revisorerna har rätt att närvara vid styrelse- och nämndsammanträden utan kallelse från nämnden.

KL 6 kap 19 §

Kommunens revisorer kan begära upplysningar av yrkesrevisorer, lekmanrevisorer och revisorer i kommunala företag samt kommunalförbund, om upplysningarna behövs för revisionsuppdraget. I företagen gäller detta i de fall företaget omfattas av offentlighetsprincipen dvs. när kommunen har ett bestämmande inflytande över företaget.

ABL 9 kap 46 §

ABL 10 kap 18 §

KL 9 kap 22 §

3.2.5 Initiativrätt

Initiativrätten stärker revisorernas möjlighet att agera.

Revisorerna kan genom initiativrätten självständigt väcka ärende i styrelse, nämnd eller beredning om ärendet rör deras granskning.

KL 4 kap 17-17 a §§

Revisorerna kan också väcka ärende i fullmäktige med anledning av sin granskning och om sin förvaltning (t.ex. sina resurser).

KL 5 kap 23 §

Revisorerna kan använda initiativrätten gemensamt eller var för sig.

Revisorerna använder initiativrätten i allvarliga situationer som snabbt behöver uppmärksammas i syfte att undvika anmärkning eller avstyrkt ansvarsfrihet i kommande revisionsberättelse. De kan också använda initiativrätten om de bedömer att en styrelse eller nämnd inte tar upp granskningens resultat som revisorerna har lämnat till styrelsen eller nämnden.

Ärenden som revisorerna initierar måste tas upp och behandlas. Revisorerna vänder sig med initiativrätten till det organ där man vill initiera ären-

det och anmäler detta till ordföranden som för upp ärendet på dagordningen. Ett initiativärende i fullmäktige skall beredas dvs. ges en allsidig belysning före behandling.

3.2.6 Anlita sakkunniga

KL 9 kap 8 §

Revisorernas oberoende stärks genom kravet på att revisorerna ska biträdas av sakkunniga som de själva väljer och anlitar. Genom att de sakkunnigas metoder, verktyg och kunskaper tas tillvara, tillsammans med de förtroendevaldas kompetens, skapas en grund för en oberoende och kvalitativ granskning.

Revisorerna ska biträdas av sakkunniga i den omfattning som behövs för att fullgöra granskningen enligt god revisionssed i kommunal verksamhet.

Revisorerna bestämmer inom sina ekonomiska ramar omfattning och inriktning på de sakkunnigas insatser. Sakkunniga kan anlitas genom upphandling och/eller med anställning. När revisorerna väljer att anställa egna sakkunniga är revisorerna arbetsgivare och anställningsmyndighet.

Revisorerna kommer överens om hur upphandling/anställning ska ske i praktiken.

För att tydligt säkra oberoendet kan revisorerna reglera frågan om och hur de sakkunniga kan anlitas av andra än revisorerna i kommunen.

Stödmaterial upphandling

Stödmaterial för upphandling av sakkunniga finns på www.skl.se/revision

Krav på de sakkunniga

De sakkunniga ska ha tillräcklig kunskap om och erfarenhet av kommunal verksamhet och revision. De ska ha teoretiska kunskaper och metodkunskaper om bl.a. ekonomi, förvaltning, organisation och intern kontroll och/eller om de verksamheter, processer eller funktioner som revisorerna granskar. De sakkunniga ska tillämpa god revisionssed i kommunal verksamhet.

Sveriges kommunala yrkesrevisorer (SKYREV) certifierar kommunala yrkesrevisorer. För certifiering krävs såväl teoretisk utbildning som praktisk erfarenhet av kommunal revision⁸. Certifieringens kompetenskrav kan användas som beskrivning av önskad kompetens i upphandling respektive anställning av sakkunniga, förutsatt att likvärdig kompetens också provas. Något formellt krav på certifiering finns dock inte och det ska understrykas att även andra kompetenser kan behöva tillföras än den som certifieringen definierar.

3.2.7 Självständig förvaltning

En självständig förvaltning är av betydelse för revisorernas oberoende.

KL 9 kap 14–15 §§

Revisorernas förvaltning, 10.1

Revisorerna svarar själva för den förvaltning som har samband med revisionsuppdraget. Med förvaltning avses de frågor som inte är direkt kopplade till granskningsinsatserna, t ex budget och redovisning, upphandling av sakkunniga alternativt personalärenden, deltagande i nätverk och utbildning samt andra administrativa frågor. Det gäller även beslut om jäv.

Not 8. www.SKYREV.se

3.2.8 Tillräckliga resurser och oberoende budgetberedning

Fullmäktige svarar för att revisionen har tillräckliga resurser att genomföra revisionsuppdraget enligt kommunallagen och god revisionssed. Granskningen ska vara så omfattande att revisorerna kan avge ett väl underbyggt uttalande i revisionsberättelsen. Ett otillräckligt revisionsanslag försvagar revisionen. Fullmäktige styr i övrigt inte revisorernas granskningsarbete.

Revisorernas oberoende markeras genom att revisorernas budget bereds av ett oberoende beredningsorgan i fullmäktige – oftast fullmäktiges presidium. Detta ska i så stor utsträckning som möjligt bestå av ledamöter som inte själva är föremål för granskning i sina andra uppdrag i styrelse, nämnder och beredningar. Formerna för beredning av revisorernas budget regleras i revisionsreglementet. Frågan kan även regleras i fullmäktiges arbetsordning.

Revisorerna svarar för en väl underbyggd anslagsframställning som tar hänsyn till uppdragets omfattning och förutsättningar.

Revisorernas resurser, 10.1.2



3.3 Oberoende i praktiken – revisorns agerande

Med sitt agerande i uppdraget gör revisorerna sitt oberoende synligt och trovärdigt. Det handlar om revisorns förmåga att förhålla sig oberoende, att bortse från ovidkommande hänsyn och genomföra sin granskning och prövning så att den tillgodoser fullmäktiges och därmed också medborgarnas krav på oberoende.

Oberoendet i praktiken tar sig uttryck i självständighet och objektivitet.

3.3.1 Revisorernas självständighet

Revisorerna slår vakt om sin självständighet i förhållande till uppdragsgivaren och till dem som granskas genom att självständigt

- › välja vad som ska granskas
- › välja angreppssätt för granskningens genomförande
- › välja och anlita sakkunniga för granskningens genomförande
- › göra analys och bedömningar och framföra dessa
- › pröva och uttala sig om ansvarsutövandet för styrelse och nämnder.

KL 9 kap 7 §

Revisorerna har var och en ett ansvar för att upprätthålla sin självständighet och inte låta andra direkt eller indirekt påverka granskningen. Revisorerna värnar om sin integritet i revisionsarbetet och utövar sitt uppdrag fristående från styrelse, nämnder och företag.

En genomarbetad riskanalys är grundläggande för revisorernas arbete. Revisorerna upprättar och följer en revisionsplan i arbetet.

3.3.2 Revisorernas objektivitet

Revisorerna genomför uppdraget objektivt utan att ta ovidkommande hänsyn. Revisorerna är partipolitiskt neutrala i uppdraget, de granskar och prövar inte utifrån partipolitiska grundvalar eller driver partipolitiska processer.

Opartiskhet och saklighet genomsyrar agerande, bedömningar och uttalanden. Revisorerna har fullmäktiges mål, riktlinjer och uppdrag till styrelse och nämnder som utgångspunkt i hela revisionsprocessen.

För att revisorernas objektivitet inte ska kunna ifrågasättas ansvarar de var och en för att dra en tydlig gräns till revisionsobjektet. Revisorerna och deras sakkunniga utför inte uppdrag som påverkar oberoendet till revisionsobjekten.

3.3.3 Stödjande revision i dialog hotar inte oberoendet

Att arbeta stödjande och framåtsyftande med synpunkter, råd och rekommendationer, står inte i strid med revisorernas oberoende. Ett effektivt revisionsarbete förutsätter dialog och förtroende mellan revisorerna och de som granskas.

Det kan emellertid skapas en förväntan på att revisorerna ska bidra med förslag och lösningar. Revisorerna måste hantera sådana förväntningar. För att värna oberoendet måste det råda viss distans mellan revisorerna och de som granskas. Det är viktigt att gränsdragningen mellan ett stödjande revisionsarbete och att faktiskt delta i verksamhetsutveckling är tydlig.

Revisorernas kommunikation, kap 4



Öppenhet och kommunikation

Kapitlet lyfter fram öppenhet och kommunikation som ett grundläggande värde och förhållningssätt för den kommunala revisionen.

Revisorerna eftersträvar öppenhet och kommunikation i sitt arbete. Denna strävan präglar revisorernas arbetssätt i alla delar av revisionsprocessen.

Att kommunicera och skapa en bra dialog är grundläggande för ett effektivt revisionsarbete. Det stärker ömsesidig kunskap och förståelse och bidrar till revisorernas förankring och legitimitet.

Revisorerna kommunicerar på flera olika sätt, genom skriftliga rapporter, muntlig kommunikation och dialog samt genom information på kommunens webbsida.

Revisorerna bör arbeta strategiskt med sin kommunikation genom att identifiera och analysera viktiga målgrupper, lägga fast vad de vill uppnå med kommunikationen samt bestämma vilka aktiviteter som ska genomföras.

4.1 Intern kommunikation

Revisorerna kommunicerar med fullmäktiges presidium och med hela fullmäktige

Revisorerna har en regelbunden dialog med fullmäktiges presidium om förväntningar på revisionen, den aktuella situationen i kommunen och om risker i verksamheten samt om aktuella granskningar. Dialogen omfattar även de kommunala företagen.

Rapportering av granskning, 7.3.3 Revisorerna kommunicerar med hela fullmäktige främst när granskningsresultat och revisionsberättelse presenteras.

En stående punkt på fullmäktiges dagordning för successiv avrapportering och information om revisionsplan och granskningsresultat bidrar till en god kommunikation med fullmäktige.

Revisorerna kan även initiera seminarier i fullmäktige om revision, risker mm.

Revisorerna kommunicerar med styrelsen och nämnderna

Grundläggande granskning, 7.3.2.1 Dialogen med styrelse och nämnder är en del i revisionsprocessen. Den kan vara övergripande och handla om nämndernas uppdrag och ansvar eller vara granskningsinriktad med fokus på särskilda risker, situationer eller resultat av genomförda granskningar.

Revisorerna kommunicerar med hela eller delar av styrelse och nämnder utifrån situation och behov.

Revisorerna har initiativrätt

KL 4 kap 17–17 a §§ KL 5 kap 23 § Genom initiativrätten har revisorerna även ett formellt redskap för kommunikation och information. Revisorerna kan initiera ett ärende i fullmäktige samt i styrelse och nämnder för att snabbt ta upp iakttagelser och synpunkter med anledning av en granskning.

Revisorerna håller kontakt med sina respektive partigrupper

Att följa det politiska arbetet bidrar till den förtroendevalda revisorns unika kompetens. Kontakten med partigruppen är viktig för att ge revisorerna underlag i sin granskning, men också för att ge partigruppen insikt i och förståelse för revisionens arbete. Revisorerna bör också vara öppna för kommunikation med de partier i fullmäktige som inte är representerade i revisorsgrupperna.

Partikontakter upprätthålls med ett förhållningssätt som inte riskerar revisorernas oberoende.



4.2 Extern kommunikation

Revisorerna informerar kommunens medborgare

På kommunens webbplats informerar revisorerna om sitt uppdrag och sitt arbete. Där finns även kontaktuppgifter till revisorerna. De kan lägga ut revisionsplan, revisionsrapporter, svar/yttranden och revisionsberättelser samt granskningsrapporter (aktiebolag). En innehållsrik och tydlig webbplats ger medborgarna möjlighet till insyn och kontakt. Den är även värdefull för fullmäktige, styrelse och nämnder samt förvaltningar.

Revisorerna kommunicerar med media

Media är en kanal att nå ut till medborgarna. Revisorerna bestämmer hur de ska agera gentemot media – till exempel hur, vem, när och vad (mediestrategi).

Pressmeddelanden och presskonferenser är exempel på metoder som används.

Revisorer kommunicerar med revisorer

Revisorer kommunicerar även med revisorer i andra kommuner samt med revisorer i kommunala företag och med revisorer i olika samverkansorgan – gemensamma nämnder, kommunalförbund, finansiella samordningsförbund.

Läs mer i skriften Revisorer kommunicerar www.skl.se/revision

Samverkan, kap 5

Skrift Revisorer kommunicerar

5

Helhetssyn och samverkan

Kapitlet lyfter fram helhetssyn och samverkan som grundläggande värden och förhållningssätt i den kommunala revisionen.



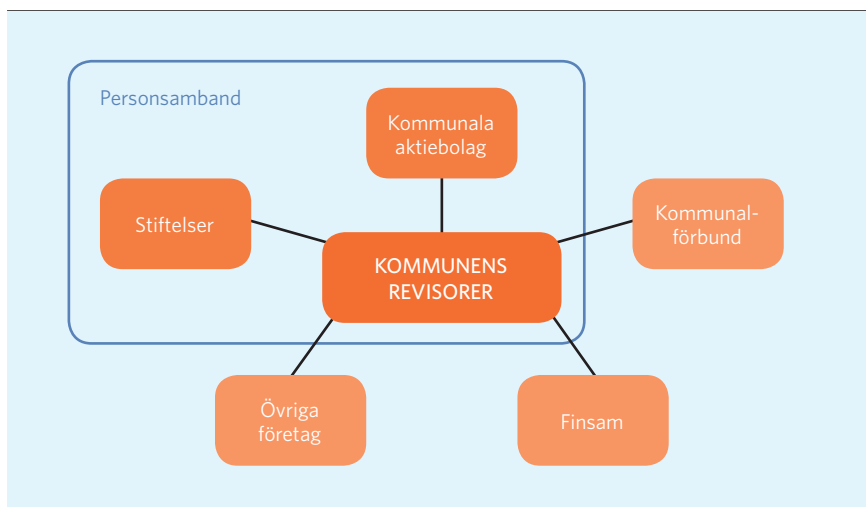
Revisorerna har en helhetssyn på sitt/sina revisionsuppdrag. Det innebär att de ser den samlade verksamheten i kommunen som en helhet, såväl den verksamhet som bedrivs i styrelse och nämnder som den verksamhet som bedrivs i kommunala aktiebolag, stiftelser, kommunalförbund, finansiella samordningsförbund och övriga företagsformer.

Revisorerna samordnar informationsutbyte och granskningsarbete i de olika drifts- och samverkansformerna. Detta sker genom samverkan mellan kommunens revisorer, lekmannarevisorer/revisorer, sakkunniga och yrkesrevisorer i planering, granskning och prövning.

Revisorerna i kommunen tar initiativ till och ansvarar för en sådan samverkan.

Behov av samverkan blir särskilt tydligt när verksamhet drivs i många olika drifts- och samverkansformer. Formerna för samverkan kan behöva regleras.

FIGUR 3. Samverkan mellan revisorer i olika organisationsformer.



5.1 Samverkan inom samordnad revision

Samordnad revision innebär att lekmannarevisorer i kommunala aktiebolag (hel- och delägda) och revisorer i stiftelser där kommunen är ensam bildare ska utses ur gruppen av kommunens revisorer, dvs. med personsamband. Personsambandet skapar en naturlig koppling mellan uppdragen.

KL 3 kap 18 a, b §§

Avsikten med den samordnade revisionen är att stora delar av den kommunala verksamheten ska kunna granskas och prövas med helhetssyn, samlade bedömningar och med ett fritt informationsutbyte.

Personsambandet ger förutsättningar för en samordning av revisionen av styrelse och nämnder och revisionen av aktiebolag och stiftelser (som är de dominerande företagsformerna). För att ytterligare stärka samordningen har kommunens revisorer också rätt att få upplysningar av lekmannarevisorerna/revisorerna om det behövs för revisionsuppdraget.

ABL 9 kap 46 §

ABL 10 kap 18 §

Inom den samordnade revisionen granskar kommunens revisorer kommunen som ägare/stiftare, medan lekmannarevisorerna/revisorerna granskar bolaget/stiftelsen. Därmed kan en bred granskning ske av ägarstyrning och uppsikt, vilket ger fullmäktige underlag för kontroll och uppföljning av hela den kommunala koncernen. Den samordnade revisionen ger också möjlighet att göra samordnade granskningar av kommungemensamma mål, riktlinjer och policies.

För att avsikten med den samordnade revisionen ska få genomslag i praktiken krävs en gemensam/samordnad riskanalys och planering av revisionsuppdragen liksom ett löpande informationsutbyte av iakttagelser och granskningsresultat.

Inom den samordnade revisionen har kommunens revisorer ansvar för att samordning och informationsutbyte sker mellan revisorerna.

Se vidare om samordnad revision i skriften *Lekmannarevision i praktiken*, www.skl.se/revision.

Skrift Lekmannarevision i praktiken

5.2 Samverkan med yrkesrevisorer

Kommunens revisorer och lekmannarevisorer/revisorer behöver samverka med yrkesrevisorer i bolag och stiftelser (och övriga företag).

Upplysningar, 3.2.4

Kommunens revisorer kan behöva information av yrkesrevisorn om dennes granskning och iakttagelser i företagen. Yrkesrevisorn har informationsplikt gentemot kommunens revisorer, om dessa behöver upplysningar för sin granskning.

Revision i kommunala företag, kap 9

Lekmannarevisorn/revisorn och yrkesrevisorn behöver en närmare samverkan för informationsutbyte, planering och för kommunikation med företagets ledning. I stiftelser och övriga företag samverkar revisorer och yrkesrevisorer dessutom i granskningen.

Ett sätt att synliggöra och säkra samverkan är att ställa krav på det vid upphandling av yrkesrevisorer i företagen. Kommunens revisorer verkar för att sådana krav blir beaktade i upphandlingen av yrkesrevisorer. Kommunens revisorer kan också ha uppdraget att svara för denna upphandling. Detta förutsätter att fullmäktige reglerat uppdraget i revisorernas reglemente och i ägardirektiv till företagen. Resultatet av revisorernas upphandling föreläggs årsstämman (motsvarande) som förslag inför dess beslut om att utse yrkesrevisor.

Stödmaterial upphandling av yrkesrevisorer

Stödmaterial för upphandling av yrkesrevisorer finns på www.skl.se/revision.

5.3 Samverkan utan personsamband

Personsamband är inte obligatoriskt mellan kommunens revisorer och de som väljs till revisorer i stiftelser som bildats av flera. Det är inte heller obligatoriskt i kommunalförbund, finansiella samordningsförbund eller i övriga företagsformer.

Varje kommun har inte alltid möjlighet att utse en "egen" lekmannarevisor/revisor i delägda aktiebolag eller i stiftelser som kommunen bildats tillsammans med flera eller i förbund där man är medlem.

När det inte finns personsamband eller när kommunen inte har utsett en egen lekmannarevisor/revisor saknas den naturliga kopplingen mellan uppdragen. Detta ökar behovet av överenskomna former för informationsutbyte och annan samverkan mellan kommunens revisorer och de som utsetts till lekmannarevisorer/revisorer i respektive bolag, stiftelse eller förbund.

Kommunens revisorer tar initiativ till sådana överenskommelser, som också kan regleras i ett eller flera samverkansdokument. Ett sådant dokument kan t.ex. lägga fast formerna för informationsutbyte, planering och rapportering.

5.4 Samverkan om gemensam nämnd

En gemensam nämnd granskas av revisorerna i varje samverkande kommun och ansvarsprövas av respektive fullmäktige. Revisorerna i de samverkande kommunerna behöver komma överens om hur granskningen ska genomföras i praktiken – av vem/vilka, med vilka sakkunniga och hur finansieringen ska ske. Granskningen kan exempelvis utformas utifrån en gemensam riskanalys. Granskning kan utföras av revisorerna i den kommun där nämnden har sin hemvist, eller av revisionsgrupperna gemensamt, beroende på vad som överenskommits.

Det är också viktigt att komma överens om hur rapportering och kommunikation ska ske med den granskade nämnden och respektive fullmäktige.

5.5 Samordnad tidplan för ansvarsprövningsprocessen

Kommunens revisorer verkar för en samordnad process/tidplan för ansvarsprövningen av hela den kommunala verksamheten.

Det innebär att fullmäktige tidsmässigt planerar fullmäktigesammanträden och stämmodtidpunkter (motsvarande) så att reellt utrymme ges till ansvarsprövning i alla led. Det ställer också krav på en samordnad tidplan för när årsredovisningar, revisionsberättelser och granskningsrapporter ska vara upprättade.

Se skriften Fullmäktiges ansvarsprövning, www.skl.se/revision

Skrift Fullmäktiges ansvarsprövning

Revisorernas uppdrag

Kapitlet beskriver och tolkar revisorernas uppdrag utifrån aktuell lagstiftning.

KL 9 kap 9–9 a §§

Revisionsuppdraget som det är definierat i kommunallagen avser kommuner, landsting och regioner samt kommunalförbund och regionförbund.

Revisorernas uppdrag är att granska verksamheten och pröva ansvarstagandet i styrelse och nämnder samt att uttala sig i revisionsberättelsen om detta till fullmäktige.

6.1 Omfattning och revisionsobjekt

KL 9 kap 9 § 1 st.

Revisorerna granskar årligen i den omfattning som följer av god revisions-sed all verksamhet som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområden. De granskar på samma sätt, genom de revisorer eller lekmanarevisorer som utsetts i juridiska personer enligt 3 kap. 16a–18b §§, även verksamheten i de företagen.

Granskningens omfattning, kap 7

Granskningen ska vara så omfattande att revisorerna årligen kan pröva och uttala sig om ansvarstagandet för samtliga revisionsobjekt.

Revisorernas resurser, 10.1.2

Revisorerna tar utifrån lokala förutsättningar aktivt ställning till vad som är tillräcklig omfattning. Fullmäktige beslutar om revisionens budget, liksom för övriga verksamheter.

Begreppet all verksamhet avser den verksamhet som bedrivs inom styrelsens, nämndernas och fullmäktigeberedningars respektive ansvarsområden samt den verksamhet som bedrivs inom kommunala aktiebolag, stiftelser och övriga företag. Verksamheten kan bedrivas i egen regi, i samverkansformer eller med privata utförare.

Privata utförare, 6.6

Begreppet verksamhet avser också kommunens samlade verksamhet ur ett övergripande ägar-/styrperspektiv samt övergripande och gemensamma funktioner och processer i såväl förvaltning som företag. Ansvaret för dessa uppgifter vilar ofta på styrelsen.

I revisorernas uppdrag ingår att granska styrelsens uppsiktsplikt som är av stor betydelse i ägarstyrningen och förvaltningskontrollen.

KL 6 kap 1–4 §§

Beskrivning av lekmanrevisionens granskning av kommunala aktiebolag och revisorernas granskning i stiftelser, kommunalförbund och finansiella samordningsförbund samt övriga företag finns i kap 9.

Revision i kommunala företag, kap 9

6.2 Vad ska granskas och provas?

KL 9 kap 9 § 2 st.

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

Utgångspunkten för revisorernas granskning är de mål, beslut och riktlinjer som fullmäktige fastställt för den verksamhet som styrelse och nämnder ska genomföra samt gällande lagstiftning och andra föreskrifter.

Nedan presenteras tolkning av och kommentarer till uppdragets olika delar, kopplat till formuleringarna i kommunallagen. I praktiken utförs inte uppdraget uppdelat utifrån lagtextens delar. Granskningarna innehåller ofta flera dimensioner samtidigt, till exempel granskning av såväl ändamålsenlighet som intern kontroll.

6.2.1 Verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt

Att verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande (god ekonomisk hushållning) sätt innebär att

- › verksamheten lever upp till fullmäktiges mål, beslut och riktlinjer samt gällande lagstiftning och andra föreskrifter som gäller för verksamheten
- › verksamheten klarar att genomföra sitt uppdrag med tillgängliga resurser
- › styrelsen och nämnden har en styrning och uppföljning mot mål och beslut.

Revisorernas granskning fokuserar på de uppdrag som fullmäktige överlämnat till styrelsen eller nämnden och de mål som ställts upp av fullmäktige. Att styrelsen eller nämnden har tolkat och brutit ned dessa är av stor betydelse för styrningen.

Granskningen tar sikte på såväl genomförandet som resultatet av verksamheten. Granskningen kan t ex avse resultat och kvalitet i utförda tjänster, nämndens styrning och uppföljning mot uppsatta mål och beslut, förhållandet mellan insatta resurser och uppnådda resultat, effektivitet i processer och rutiner, m.m.

Granskning kan även genomföras av den verksamhet som överlämnats till någon annan att utföra.

6.2.2 Räkenskaperna är rättvisande

Att räkenskaperna är rättvisande innebär att

- › den externa redovisningen ger en rättvisande bild av resultat och ställning
- › årsredovisning och delårsrapport är upprättade i enlighet med lagstiftning och god redovisningssed.

Räkenskaperna består av intern och extern redovisning.

Intern redovisning

Den interna redovisningen handlar främst om budgetering, kontroll och uppföljning. Processer, system och rutiner ska vara utformade och fungera så att de kan ligga till grund för styrning, ledning, uppföljning och kontroll av den verksamhet som bedrivs.

Revisorernas granskning av den interna redovisningen utgår framför allt från interna styrdokument och sker i huvudsak inom granskningen av den interna kontrollen (se nedan). Den interna redovisningen är till sin karaktär sådan att revisorerna inte uttalar sig om den är rättvisande, snarare om den är ändamålsenlig och fungerar med en tillräcklig intern kontroll.

Extern redovisning

Den externa redovisningen avser kommunens delårsrapporter och årsredovisning (finansiella rapporter). Dessa ska lämna information som ger en rättvisande bild av resultat och ställning i kommunen. De ska upprättas i enlig-



het med lagen om kommunal redovisning (KRL) och god redovisningssed i kommunal verksamhet. Rådet för kommunal redovisning (RKR)⁹ är normbildande för god redovisningssed. Rådet lämnar rekommendationer som ska följas av kommunerna.

Revisorernas granskning av årsredovisning och delårsrapport sker utifrån KRL och RKR:s rekommendationer. Värderings-, klassificerings- och upplysningsfel får inte väsentligen påverka bilden av kommunens resultat och ställning.

Granskningen av den externa redovisningen ligger till grund för revisorernas uttalande om räkenskaperna är rättvisande i revisionsberättelsen.

6.2.3 Den interna kontrollen inom nämnderna är tillräcklig

Att den interna kontrollen är tillräcklig innebär att

- › kontrollen är aktiv och ändamålsenlig, dvs. att den förebygger, upptäcker och åtgärdar
- › arbetet med den interna kontrollen är strukturerat samt integrerat i organisation, system och det löpande arbetet.

Det är styrelse och nämnder som har ansvar för den interna kontrollen. Styrelsen har därtill ofta ett övergripande ansvar för kommunens system och rutiner för den interna kontrollen.

Med intern kontroll avses systematiskt ordnade kontroller i organisation, system, processer och rutiner, som på en rimlig nivå säkerställer att

- › verksamheten lever upp till målen och är kostnadseffektiv
- › informationen om verksamheten och om den finansiella rapporteringen är ändamålsenlig, tillförlitlig och tillräcklig
- › de regler och riktlinjer som finns för verksamheten följs.

En tillräcklig intern kontroll förutsätter ett strukturerat arbetssätt enligt definierade processer och rutiner som ska vara integrerade i organisation och system och i det löpande arbetet¹⁰. Kontrollsystemet utformas utifrån en helhetssyn på den kommunala verksamheten. Styrelsens och nämndernas riskanalys är centrala i det interna kontrollsystemet.

Revisorernas granskning av den interna kontrollen avser dels hur den interna kontrollen är uppbyggd, dels hur den fungerar i praktiken (verifiering).

Granskningen kan till exempel avse efterlevnad av god redovisningssed, personal- och ekonomiadministrativa system och rutiner, attestrutiner, ansvars- och befogenhetsfördelning, styrning och uppföljning av verksamhetsresultat.

Revisorerna granskar den interna kontrollen ur ett system-, redovisnings- och verksamhetsperspektiv.

Not 9. Rådet för kommunal redovisning (RKR) är en ideell förening med uppdrag att tolka god redovisningssed och utarbeta rekommendationer för kommunal verksamhet. Mer information se www.rkr.se

Not 10. Det finns ett antal vedertagna modeller för intern kontroll, den vanligaste är COSO (begreppet kommer av den organisation som arbetat fram ramverket – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, i USA)

6.3 Bedöma resultat i delårsrapport och årsbokslut (årsredovisning)

KL 9 kap 9 a §

Revisorerna skall bedöma om resultatet i delårsrapporten som enligt 8 kap. 20 a § skall behandlas av fullmäktige och årsbokslutet är förenligt med de mål fullmäktige beslutat. Revisorernas skriftliga bedömning skall biläggas delårsrapporten och årsbokslutet.

Revisorerna ska bedöma om det ekonomiska utfallet är förenligt med fullmäktiges beslut om finansiella mål. De ska också bedöma om verksamheten bedrivs enligt uppsatta mål och riktlinjer från fullmäktige.

Om flera delårsrapporter upprättas under året ska revisorerna bedöma den som enligt lagen ska behandlas av fullmäktige. Det kan vara delårsrapporten som avser sex, sju eller åtta månader. Med årsbokslut avses årsredovisningen.

Granskningen av delårsrapporten är översiktlig medan granskningen av årsredovisningen är mer omfattande.

Bedömningen i samband med granskningen av årsredovisningen ingår i revisionsberättelsen. Bedömningen i samband med delårsrapporten utgörs av ett särskilt dokument som ska biläggas delårsrapporten. Revisorerna lämnar denna bedömning till fullmäktige inför fullmäktiges behandling av delårsrapporten. Revisorerna bedömer om resultatet är förenligt med fullmäktiges finansiella mål och mål för verksamheten som är av betydelse för god ekonomisk hushållning.

Exempel Bedömning av delårsrapport och
revisionsberättelser

God ekonomisk hushållning

Exempel på utformning av bedömningen av delårsrapport samt revisionsberättelser www.skl.se/revision.

God ekonomisk hushållning, Se Hushållning i lagens namn, www.skl.se/redovisning.

6.4 Granskning av myndighetsutövning

KL 9 kap 10 §

Revisorernas granskning omfattar inte ärenden som avser myndighetsutövning mot någon enskild i annat fall än

- 1. när handläggningen av sådana ärenden vållat kommunen eller landstinget ekonomisk förlust,*
- 2. när granskningen gäller hur nämnderna verkställer egna gynnande beslut enligt lagen om stöd och service till vissa funktionshindrade och socialtjänstlagen,*
- 3. när granskningen gäller hur nämnderna verkställer avgöranden av allmänna förvaltningsdomstolar, eller*
- 4. när granskningen sker från allmänna synpunkter.*

Revisorerna granskar som huvudregel inte myndighetsutövning gentemot enskild. Det finns dock undantag från denna regel.

Revisorerna kan granska myndighetsutövning utifrån allmänna synpunkter. Det handlar främst om tillämpning av styrelsens eller nämndernas regler och rutiner, t ex handlägningsrutiner. Revisorerna har i en sådan granskning rätt att ta del av handlingar i enskilda ärenden som rör myndighetsutövning. Granskningen avser inte handläggning av enskilda ärenden.

Revisorerna kan också granska hur styrelse och nämnder verkställer egna gynnande beslut enligt socialtjänstlagen och lagen om stöd och service till vissa funktionshindrade. Det kan ske utifrån den rapportering som ansvarig styrelse eller nämnd ska göra till revisorerna en gång i kvartalet. Till fullmäktige lämnas en särskild statistikrapport över dessa ärenden. Avsikten med rapporteringen är inte att styra vad revisorerna ska granska, utan att ge ett underlag för revisorernas egen riskanalys av om en granskning ska ske eller inte.

Revisorerna kan även granska hur styrelse och nämnder verkställer avgöranden av allmänna förvaltningsdomstolar.

Revisorerna kan slutligen granska myndighetsutövning när handläggningen av ärenden har vållat kommunen ekonomisk förlust. Revisorerna granskar och bedömer om det finns brister i ärendehantering och intern kontroll eller om regelverk och riktlinjer åsidosätts. Förlusten behöver inte bestå i skadestånd som dömts ut av domstol, det är tillräckligt att kommunen fått en onödig utgift med anledning av handläggningen.

6.5 Skyldighet att anmäla misstanke om brott

KL 9 kap 9 § 3 st.

Om revisorerna i sin granskning finner att det föreligger misstanke om att brott av förmögenhetsrättslig karaktär förövats eller om att allmän förvaltningsdomstols avgörande åsidosatts, ska de anmäla förhållandet till berörd nämnd. Om nämnden efter en sådan anmälan inte vidtar åtgärder utan oskäligt dröjsmål, är revisorerna skyldiga att rapportera det till fullmäktige. Revisorerna får dock underlåta att anmäla misstanke om brott till fullmäktige om nämnden funnit att det inte föreligger en sådan misstanke.

Med brottslighet av förmögenhetsrättslig karaktär avses bl.a. stöld, bedrägeri, svindleri, förskingring, trolöshet mot huvudman och mutbrott.

Om revisorerna i sin granskning finner eller misstänker sådana förhållanden gäller det absoluta kravet att revisorerna ska agera med en anmälan till ansvarig styrelse eller nämnd.

Revisorerna kan även på andra sätt än genom sin egen granskning bli uppmärksammade på misstänkt brottslighet. Revisorerna kan givetvis agera även i dessa fall genom att anmäla sin misstanke.

Styrelsen eller nämnden ska hantera revisorernas misstanke om brott. Om styrelsen eller nämnden inte vidtar åtgärder rapporterar revisorerna detta till fullmäktige. Fullmäktige avgör hur saken ska hanteras vidare. Eventuellt kan fullmäktige utfärda riktlinjer eller liknande om hur kommunen ska agera vid misstanke om brott.

Skyldigheten att anmäla innebär inte att revisorerna generellt måste inrikta sin granskning på dessa frågor. Det avgör revisorerna utifrån sin risanalys. Primärt verkar revisorerna för att styrelse och nämnder själva förebygger och upptäcker dessa situationer genom att de har en effektiv intern kontroll. Revisorerna kan därmed inrikta sin granskning på den interna kontrollens kvalitet.

Revisorerna verkar också för att styrelse och nämnder, som själva i sin verksamhet misstänker eller upptäcker brottslighet av förmögenhetsrättslig karaktär, informerar revisorerna.

6.6 Granskning när verksamhet bedrivs av privat utförare

KL 3 kap 18 c § När styrelse eller nämnd bedriver verksamhet med privat utförare¹¹, t ex efter upphandling, har styrelsen eller nämnden ansvar för verksamheten och att den genomförs utifrån fullmäktiges mål och beslut. Styrelsen eller nämnden bär samma ansvar inför fullmäktige oavsett i vilken form man valt att driva sin verksamhet.

KL 3 kap 19, 19 a §§ Kommunallagen ställer krav på att kommunen kontrollerar och följer upp verksamheten samt säkrar information som gör det möjligt att ge allmänheten insyn i verksamheten¹².

KL 3 kap 19 b § Fullmäktige ska dessutom för varje mandatperiod anta ett program med mål och riktlinjer för verksamhet som utförs av privata utförare. Programmet ska ange hur mål, riktlinjer och övriga föreskrifter ska följas upp och hur allmänhetens insyn ska tillgodoses.¹³

Revisorerna granskar och prövar den ansvariga styrelsens eller nämndens styrning, uppföljning och kontroll av de privata utförarna och den verksamhet dessa bedriver.

Den privata utföraren som organisation är däremot inte objekt för revisorernas granskning och ansvarsprövning. Revisorerna granskar inte den privata utförarens drifts- och affärsförhållanden mm.

För att pröva om verksamheten är ändamålsenlig kan revisorerna granska om verksamheten arbetar i enlighet med nämndens mål, beslut och gällande avtal och om den ger avsedda resultat. Prövningen sker dock alltid gentemot ansvarig styrelse eller nämnd.

Revisorerna har tillträde att granska den verksamhet som privata utförare bedriver i samma utsträckning som beställaren (ansvarig styrelse eller nämnd) kan utföra kontroll och uppföljning, enligt avtalet med utföraren. Med tillträde avses t ex att kunna inhämta information och uppgifter, träffa och tala med ledning, personal, brukare av tjänsten och deras anhöriga samt att fysiskt kunna besöka verksamheten. Revisorerna verkar för att revisorernas rätt och tillträde att granska är synliggjord i avtalet med utföraren.

Not 11. Med privat utförare menas juridisk person eller enskild individ som har upphandlats eller bedriver verksamhet med tillstånd och eventuella bidrag.

Not 12. Gäller från 1 januari 2015

Not 13. Gäller från 1 januari 2015



6.6.1 Fristående förskolor och skolor

Kommunen är inte huvudman för fristående förskolor och skolor. Revisorerna kan därför inte granska verksamheten.

Skollagen 2 kap

Kommunen har tillsyn över fristående förskolor vars huvudman kommunen godkännt. Skolinspektionen har tillsyn över fristående skolor.

Skollagen 26 kap 3-4 §§

Kommunen, där en fristående skola är belägen, har rätt till insyn i verksamheten för att kunna fullgöra sina skyldigheter och tillgodose allmänhetens behov av insyn.

Revisorerna kan granska kommunens bidragsgivning till fristående förskolor och skolor, kommunens tillsyn över fristående förskolor samt om kommunen utnyttjar sin rätt till insyn i fristående skolor. Granskningsobjektet är i samtliga dessa fall ansvarig styrelse eller nämnd i kommunen.

Revisionsprocessen

Kapitlet behandlar revisionsprocessen som helhet och beskriver processens olika delar – planera, granska, pröva.

FIGUR 4. Revisionsprocessen



7.1 Kännetecken för revisionsprocessen

Revisionsprocessen omfattar hela det arbete som revisorerna gör under ett revisionsår från riskanalys och planering av granskningsinsatser till uttalandet i revisionsberättelsen. Revisionsprocessen är avslutad när fullmäktige fattat beslut i ansvarsfrågan.

Vissa delar av revisionsprocessen pågår fortlöpande medan andra delar är mera avgränsade i tiden. Processens olika delar överlappar och påverkar varandra och är inte alltid tydligt avgränsade.

Revisionsprocessen är uppdelad i tre delar – planera, granska och pröva. Vissa aktiviteter återkommer i varje del och behandlas därför inledningsvis i detta avsnitt. Återkommande aktiviteter är revisorernas kommunikation, dokumentation och kvalitetssäkring.

Revisorerna har ansvar för hela revisionsprocessen och beställer de granskningar m.m. som ska genomföras av de sakkunniga.

7.1.1 Kommunikation

Kommunikation sker i alla delar av revisionsprocessen för att identifiera risker, initiera granskning, kommunicera granskningsresultat och för ett allmänt informationsutbyte om verksamheten och dess utveckling. Revisorerna har möten och annan kommunikation med styrelsen och nämnderna i den utsträckning som revisorerna bedömer nödvändig. Dialog sker också med fullmäktige och fullmäktiges presidium. Revisorernas kommunikation och dialog är strategiskt viktig för revisionens förankring och effekt.

Revisorernas kommunikation, kap 4

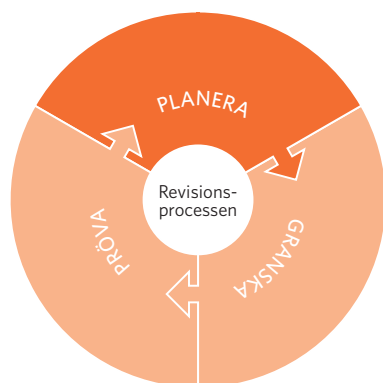
7.1.2 Dokumentation

Revisorerna dokumenterar sitt arbete för att säkerställa ett tillförlitligt revisionsarbete och resultat. Det gäller alla delar i revisionsprocessen samt revisorernas andra aktiviteter som verksamhetsbesök, sammanträden och överläggningar. Grundläggande krav på dokumentationen är att den är tydlig, logisk och kronologiskt uppbyggd så att händelseförlopp och slutsatser i revisionsprocessen går att följa och förstå (spårbarhet).

7.1.3 Kvalitetssäkring

Revisorerna ansvarar för att aktiviteterna i hela revisionsprocessen håller en tillräckligt hög kvalitet så att uttalandet i revisionsberättelsen blir väl underbyggt. Det innebär att revisorerna följer god revisionssed i sitt eget arbete samt kvalitetssäkrar de sakkunnigas arbete, som beställare.





7.2 Planera

I planeringsprocessen samlar revisorerna på ett strukturerat sätt in kunskap och erfarenheter om verksamheten så att de kan göra aktiva val av granskningsinsatser, baserade på identifierade risker.

Med risker avses händelser och företeelser som hotar eller hindrar att uppdrag kan genomföras och att mål för verksamheten nås samt att det sker på avsett och säkert sätt.

Planeringsprocessen förutsätter ett samarbete mellan revisorerna och de sakkunniga för att tillvarata revisorernas förankring och kunskap om den kommunala miljön samt de sakkunnigas verksamhetskunskap, förvaltnings- erfarenhet och yrkeskunnande (bl.a. revisionsmetoder). Revisorerna ansvarar för att leda detta arbete.

7.2.1 Inhämta kunskap om verksamheten

Utgångspunkt för riskanalysen är fullmäktiges mål, riktlinjer och uppdrag till styrelse och nämnder, de föreskrifter som gäller för verksamheten samt resultat från tidigare granskningar.

För att få underlag till riskanalysen inhämtar revisorerna information om *interna och externa påverkansfaktorer*. Information får revisorerna från styrelsens och nämndernas egna omvärlds- och riskanalyser och genom annan information som revisorerna vill tillföra sin planering. Uppgifter inhämtas från förtroendevalda och tjänstemän samt från tillsynsorgan och andra kunskapsbärare.

- › Interna faktorer kan bland annat vara förändringar inom verksamhet och organisation, finansiell styrka, ekonomiskt resultat, intern kontroll samt iakttagelser från tidigare granskningar.

Grundläggande granskning, 7.3

Interna faktorer samlas in löpande under året. Det sker i stor utsträckning inom ramen för den grundläggande granskning som genomförs av styrelsen och nämnderna. En aktiv dialog med förtroendevalda i fullmäktige, styrelse och nämnder bidrar till denna kunskap, liksom att löpande ta del av styrelsens och nämndernas egna handlingar så som protokoll, planer etc. Det ger revisorerna inblick i styrelsens och nämndernas arbete med att förutse, förebygga och hantera risker som kan medföra negativ påverkan på verksamhet, ekonomi och förtroende.

- › Externa faktorer kan vara förändringar i lagstiftning, demografi, arbetsmarknads- och bostadssituation, kommunikationer, näringsliv, forskning, media, miljöpåverkande faktorer, teknisk utveckling m.m.

Kunskap om externa faktorer som påverkar kommunen inhämtas ofta genom ett särskilt uppdrag till de sakkunniga och kompletteras med revisorernas egna iakttagelser.

Sammantaget ger kunskap om fullmäktiges mål, riktlinjer och uppdrag tillsammans med interna och externa påverkansfaktorer samt styrelse och nämnders egna analyser underlag till revisorernas riskanalys.

7.2.2 Riskanalys – analysera och summera

Syftet med riskanalysen är att identifiera de största riskerna som finns inom verksamheter, funktioner och processer i kommunen. Olika perspektiv kan också anläggas så som hållbarhet, mänskliga rättigheter och jämställdhet.

Riskanalysen har en tydlig koppling till revisorernas uppdrag och präglas av helhetssyn.

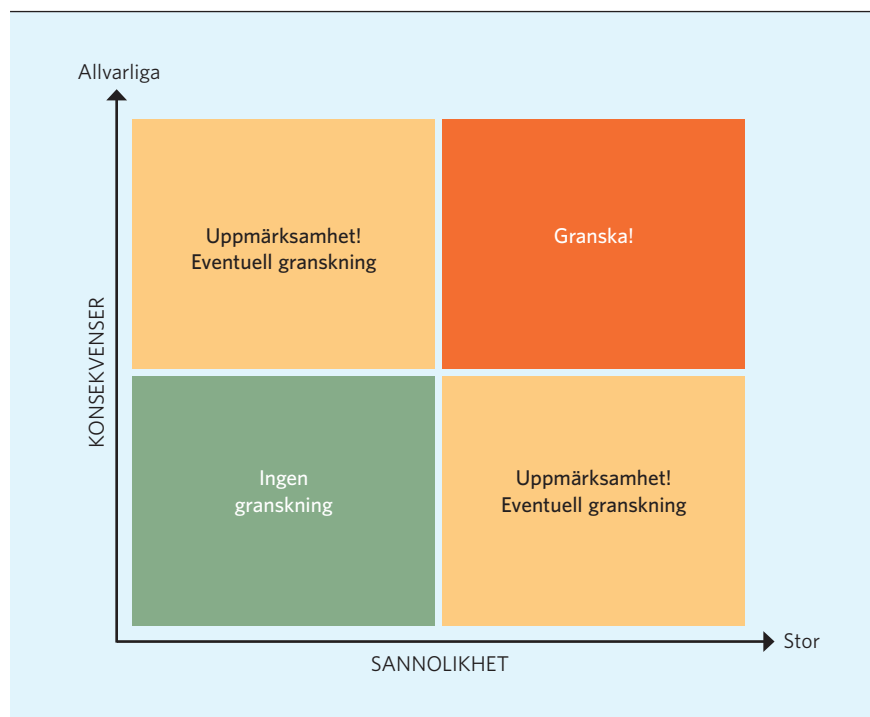
En riskanalys består av två delar:

1. Identifiera vilka *risker* som finns inom *väsentliga* verksamheter, funktioner och processer, utifrån den kunskap som inhämtas från verksamheten och från omvärlden.
2. Göra en bedömning av *konsekvens* och *sannolikhet* dvs. hur allvarligt det är eller blir om risken realiserar samt hur troligt det är att risken inträffar.

Värdering av risker sker utifrån vilka konsekvenser som bedöms uppstå för kommunen eller enskilda kommunmedlemmar. Olika slag av konsekvenser bedöms – ekonomiska, juridiska, verksamhetsmässiga, förtroenderelaterade. Händelser som kan påverka allmänhetens förtroende för verksamheten är ofta väsentliga att beakta även om den ekonomiska skadan eller annan konsekvens är begränsad.

Värdering av sannolikhet vilar i stor utsträckning på bedömning av kvaliteten i styrelsens och nämndernas egen omvärldsbevakning, riskanalys och interna styrning och kontroll.

FIGUR 5. Riskanalysen ger underlag för prioritering av granskningsområden



Risakanalysen ger underlag för att prioritera vilka granskningsinsatser som ska inrymmas i revisionsplanen. Prioriteringarna ska bidra till att säkerställa revisorernas bedömningar i ansvarsprövningen. Riskanalysen och prioriteringarna syftar också till att minimera revisorernas risk att göra felaktiga urval och bedömningar, så som revisionsrisk.

Bedömnings- och prioriteringsarbetet kan göras i modellen i figur 5.

I analysen beaktas även det samråd som revisorerna behöver ha med lekmannarevisorer, yrkesrevisorer och andra revisorer.

Revisorerna dokumenterar överväganden som görs i arbetet med riskanalys som underlag till kommande revisionsplan. Dokumentationen är viktig för spårbarhet av revisionens prioriteringar. Dokumentation kan ske på olika sätt – t.ex. i en särskild sammanfattande rapport eller i en riskanalys-PM för styrelsen och varje nämnd. En sådan PM kan då fyllas på allt eftersom information samlas in under året.

7.2.3 Revisionsplan – prioritera och dokumentera

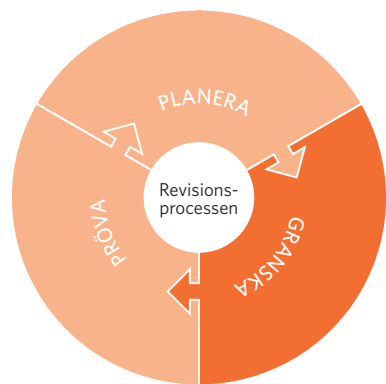
Revisionsplanen bygger på revisorernas riskanalys. Revisionsplanen ska präglas av helhetssyn och aktualitet. Ett granskningsurval som kopplar till riskanalysen samt väl underbyggda granskningar säkerställer revisorernas uttalande i revisionsberättelsen.

En revisionsplan omfattar grundläggande granskning (basgranskning), förstudier och fördjupade granskningar, granskning av årsredovisning och delårsrapport samt uppföljningar av tidigare granskningar. Den kan också omfatta planerade aktiviteter i anslutning till granskningsarbetet, såsom riktade informations- och utbildningsinsatser, uppsökande verksamhet samt dialog och kommunikation med styrelse och nämnder, liksom med medborgare och massmedia.

Revisionsplanen kan även omfatta lekmannarevisorernas granskning liksom eventuella gemensamma granskningsprojekt mellan kommunens revisorer, lekmannarevisorer och revisorer i företag. Detsamma gäller för gemensamma granskningsprojekt med andra kommuner, landsting och regioner.

En revisionsplan är flexibel och kan ändras under året. Den ger utrymme att hantera oförutsedda händelser och andra behov av omprioriteringar.

Revisorerna använder revisionsplanen för att informera fullmäktige, styrelse och nämnder om årets granskningsinsatser. Information kan även läggas på kommunens webbsida.



Initiativrätt, 3.2.5

7.3 Granska

Revisorerna genomför sin granskning så att den uppfyller fullmäktiges och därmed medborgarnas krav på objektivitet och saklighet. Revisionsarbetet präglas av öppenhet och respekt. Iakttagelser, konstaterade brister och förbättringsområden förmedlas löpande till ansvarig styrelse och nämnd och/eller tjänsteman så att åtgärder kan vidtas omgående. Revisorerna kan även använda sin initiativrätt under granskningen för att snabbt kunna ta upp iakttagelser och frågeställningar.

Alla granskningsinsatser utgår från de mål, uppdrag och riktlinjer som fullmäktige fastställt för verksamheten samt gällande lagstiftning och andra föreskrifter.

7.3.1 Årlig granskning

Den årliga granskningen omfattar grundläggande granskning (basgranskning), fördjupad granskning samt granskning av årsredovisning och delårsrapport.

Grundläggande granskning

Grundläggande granskning är den granskning som varje år genomförs avseende styrelse och nämnder.

Den grundläggande granskningen är till sin karaktär en löpande insamling av fakta och iakttagelser.

Granskningen ger underlag för att bedöma styrelsens och nämndernas styrning, uppföljning och kontroll, säkerhet i redovisningssystem och rutiner samt måluppfyllelse (resultat, prestationer m.m.).

Fördjupad granskning

Den grundläggande granskningen kompletteras med fördjupad granskning i den omfattning och med den inriktning som behövs för att säkerställa att revisorerna har tillräckligt underlag för sitt uttalande i revisionsberättelsen.

Fördjupad granskning kan ske inom hela revisionsuppdraget dvs. avse verksamhet/resultat, processer och rutiner, styrning och intern kontroll samt räkenskaper.

Fördjupad granskning genomförs som kommunövergripande, nämndgemensamma eller nämndspecifika projekt. Granskning kan även ske i samverkan med lekmannarevisorerna i kommunens bolag eller med andra kommuners revisorer etc.

Granskning av årsredovisning och delårsrapport

Revisorerna granskar årligen årsredovisning och delårsrapport. Omfattning och inriktning på dessa granskningar är till stor del beroende på den bedömning som gjorts vid såväl den grundläggande som fördjupade granskningen av kommunens system och rutiner.

En väl fungerande intern kontroll i redovisningens system och rutiner är en förutsättning för att de finansiella rapporterna motsvarar de krav som ställs i lag och övrig normgivning.

7.3.2 Planering och genomförande av granskning

All granskning bygger på insamling av tillräckliga och relevanta fakta och iakttagelser (revisionsbevis) samt på analys och bedömning. Det sker med för syftet lämpliga metoder som t.ex. dokumentstudier/-analys, dialog och intervjuer, enkäter, observationer, statistisk analys eller registeranalys.¹⁴

Not 14. SKYREV har utarbetat en vägledning för verksamhetsrevision som riktas till de kommunala yrkesrevisorerna (sakkunniga). Vägledningen är främst inriktad på lämpliga metoder i verksamhetsrevisionen.

Revisorerna har alltid rätt att få de upplysningar de behöver för att kunna göra sin granskning. Denna rätt behöver omfatta även de sakkunniga, vilket bör säkras i revisionsreglementet. Sekretessbelagda uppgifter behåller sitt sekretesskydd hos de mottagande revisorerna och deras sakkunniga (överförd sekretess).

Insamlat material och de sakkunnigas rapporter utgör revisorernas underlag för att komma fram till slutsatserna för sin bedömning. Att i efterhand kunna följa kedjan i granskningen till de slutsatser som dras är ett krav och en fråga om trovärdighet för bedömningen i ansvarsfrågan (spårbarhet). Därför är dokumentation nödvändig.

Revisorerna har regelbunden avstämning med de sakkunniga om arbetsläge, iakttagelser m.m. i granskningen.

Faktaavstämning sker med de granskade för att undvika sakfel och missförstånd.

Om revisorerna vid en granskning bedömer att styrelsen eller nämnden har så allvarliga brister att en anmärkning eller avstyrkt ansvarsfrihet kan komma i fråga kommunicerar revisorerna detta till de berörda och till fullmäktige snarast möjligt.

7.3.2.1 Grundläggande granskning

Revisorerna följer verksamheten under revisionsåret genom att ta del av grundläggande dokument och det löpande flödet av ärenden och beslut. Grundläggande dokument är mål- och budgetdokument, reglementen och delegationsordningar, ekonomi- och verksamhetsrapportering, delårsrapporter, verksamhetsberättelser, beslutsunderlag, protokoll m.m.

Revisorerna har dialog med styrelse och nämnder om mål, uppdrag och ansvar, styrning och resultat samt gör verksamhetsbesök.

Revisorerna bedömer om styrelse och nämnder har skapat förutsättningar för tillräcklig styrning, uppföljning och kontroll av verksamheten.

Vid behov verifierar revisorerna genom granskningsinsatser om styrning, uppföljning och kontroll fungerar som den är tänkt. Detta sker genom att t ex granska om fullmäktiges beslut verkställs och uppställda mål och resultat nås, om uppdrag återredovisas på tillräckligt sätt samt om system och rutiner tillämpas på ett säkert sätt. Det sker även genom granskning inom redovisningsområdet avseende väsentliga och riskfyllda delar av kommunens system och rutiner.

Frågor avseende den grundläggande granskningen handlar bland annat om att styrelse och nämnder har

- › tolkat mål och uppdrag från fullmäktige och brutit ned dessa så att de fungerar som styrsignaler till verksamheten
- › gjort en egen riskanalys
- › uppföljning och rapportering av verksamhetens resultat samt beslut om åtgärder vid avvikelser
- › ekonomistyrning samt ekonomisk uppföljning och rapportering
- › ett systematiskt arbete med sin interna kontroll avseende såväl verksamhet som redovisning
- › tydliga beslutsunderlag och protokoll.

7.3.2.2 Fördjupad granskning

Den fördjupade granskningen planeras normalt med en projektplan som dokumenteras och beslutas av revisorerna.

Projektplanen definierar granskningens inriktning och syfte, omfattning, genomförande, tidplan, resurser och kvalitetssäkring. Planen är revisorernas uppdragshandling eller beställning i förhållande till de sakkunniga som ska utföra granskningen¹⁵.

Osäkra och/eller stora projekt kan inledas med en förstudie. En förstudie kan indikera om det finns behov av att gå djupare eller om resultatet från förstudien räcker. Den kan också tjäna som underlag för en mer preciserad inriktning av en granskning.

Revisorerna kommunicerar planerade granskningsinsatser med dem som är föremål för granskningen.

Den fördjupade granskningen genomförs av de sakkunniga i enlighet med fastställd projektplan. Revisorerna väljer i vilken utsträckning och med vilken inriktning de själva kan och vill medverka. Det kan t ex ske som kontaktrevisor i enskilt projekt, vid introduktion och dialoger. Hur revisorerna själva vill arbeta kan regleras i arbetsordningen.

Arbetsordning, 10.2.2

Granskningen introduceras hos berörd styrelse eller nämnd och/eller förvaltningsledning. Granskningen genomförs så långt som möjligt i dialog med dessa.

Revisionsfråga och revisionskriterier

Varje granskningsinsats har ett syfte som revisorerna formulerar i en eller flera revisionsfrågor, med utgångspunkt från revisionsplanen. Syftet med granskningen ska alltid ha en koppling till revisorernas uppdrag.

För att kunna värdera framkomna resultat i granskningen krävs att det finns revisionskriterier att utgå ifrån. Revisionskriterier är de referenspunkter som revisorerna bedömer granskningsresultaten emot. Revisionskriterier kan vara t.ex. lagstiftning, mål och riktlinjer beslutade av fullmäktige, styrande dokument från andra organ (socialstyrelsen, skatteverket, skolverket etc.). Om det inte finns givna revisionskriterier att utgå från kan revisorerna sätta upp egna t.ex. utifrån praxis, nyckeltal, forskning mm. Information och förankring av uppsatta revisionskriterier blir då särskilt viktig.

7.3.2.3 Granskning av årsredovisning och delårsrapport

Granskningar genomförs inom såväl den grundläggande som den fördjupade granskningen bland annat i syfte att underbygga granskningen av framför allt årsredovisningen.

Årsredovisningen granskas i förhållande till kraven på årsredovisning i kommunal redovisningslag och god redovisningssed i kommunal verksamhet¹⁶. Utifrån granskningen bedömer revisorerna om resultatet i årsredovisningen är förenligt med de mål fullmäktige beslutat. Bedömningen ingår



Not 15. SKYREV har en rekommendation för upprättande av projektplan (R3).

Not 16. SKYREV har utarbetat en vägledning för redovisningsrevision (av de finansiella rapporterna) som riktar till de kommunala yrkesrevisorerna (sakkunniga). Vägledningen tar sin utgångspunkt i ISA (International Standard on Auditing) som är gällande regelverk för yrkesrevisorer i aktiebolag och stiftelser.

KL 9 kap 9 a §

i revisionsberättelsen. Granskningen ligger också till grund för revisorernas uttalande i revisionsberättelsen om årsredovisningen kan godkännas.

Granskning av årsredovisningen är betydligt mer ingående än granskningen av delårsrapporten. Omfattningen styrs i hög grad av hur mycket granskning inom redovisningsområdet som genomförts under året.

Delårsrapporten granskas översiktligt i förhållande till kommunal redovisningslag och god redovisningssed. Utifrån granskningen bedömer revisorerna om resultatet i delårsrapporten är förenligt med de mål fullmäktige beslutat. Detta sker i ett särskilt dokument som biläggs delårsrapporten inför fullmäktiges behandling.

7.3.3 Rapportering av granskning

Grundläggande granskning

Resultaten av den grundläggande granskningen för styrelse och nämnder kan dokumenteras successivt. Dokumentation ger underlag dels för ansvarsprövningen, dels till riskanalysen inför nästkommande års granskning.

Dokumentation kan t ex göras i en samlad rapport eller i separata rapporter för styrelse och nämnder. Resultatet kan även återkopplas genom dialog med styrelse eller nämnd.

Fördjupad granskning

När en fördjupad granskning är avslutad redovisas och överlämnas resultatet, inklusive iakttagelser, bedömningar och rekommendationer till revisorerna på det sätt revisorerna beslutat i projektplanen¹⁷. Revisorerna bedömer resultatet av granskningen i förhållande till projektplanen, främst om revisionsfrågorna är besvarade och om granskningen har genomförts på planerat sätt.

Revisorerna tar ställning till de iakttagelser, bedömningar och rekommendationer som gjorts av de sakkunniga. Revisorerna beslutar vilka synpunkter som, tillsammans med de sakkunnigas rapport, ska framföras i missivskrivelsen till ansvarig styrelse eller nämnd.

Revisorerna beslutar hur granskningens resultat ska kommuniceras med fullmäktige, styrelse, och nämnder liksom med allmänhet och media. När detta gjorts är granskningen avslutad.

Skrift Fullmäktige och revisorerna

Revisorerna och fullmäktige kan även göra överenskommelser om alternativa sätt att hantera revisionsrapporter. Exempelvis kan fullmäktige behandla och besluta om eventuella åtgärder utifrån en revisionsrapport som revisorerna då direkt överlämnar till fullmäktige.

Efter avslutad granskning inhämtar revisorerna (eller fullmäktige om annan ordning överenskommit) vid behov yttrande från berörd styrelse eller nämnd för att ge dessa möjligheter att svara på hur de avser att hantera resultatet av granskningen.

Not 17. SKYREV har en rekommendation för Revisionsrapport (R4).

Årsredovisning och delårsrapport

Såväl granskningen av årsredovisningen som av delårsrapporten dokumenteras vanligen i särskilda rapporter från de sakkunniga.

7.3.4 Uppföljning av granskning

Revisorerna följer regelbundet upp genomförda granskningsinsatser. Uppföljningar syftar till att ge svar på om åtgärder med anledning av revisorernas granskning har genomförts.

Uppföljning görs ofta genom dialog och kommunikation med styrelsen, ansvarig nämnd och förvaltning. Uppföljning kan även genomföras som en särskild granskningsinsats med skriftlig rapport.

Uppföljningen ger underlag för att bedöma om det finns anledning till förnyad granskning. Resultatet av uppföljningarna ligger också till grund för riskanalysen inför kommande års revisionsplanering.

I uppföljningen kan revisorerna använda sin initiativrätt för att påskynda genomförandet av de åtgärder som ännu inte vidtagits med anledning av tidigare granskning.

7.4 Pröva

7.4.1 Ansvarsprövning

Med resultatet av årets granskning som grund prövar revisorerna om styrelsen och nämnderna har fullgjort sina uppdrag. Under denna process beaktar revisorerna den information som behöver inhämtas från andra revisorer inom kommunens verksamhet – lekmannarevisorer/revisorer och yrkesrevisorer i kommunala företag, revisorer i kommunalförbund och finansiella samordningsförbund m fl. Informationen har betydelse för att revisorerna ska kunna pröva med helhetssyn dvs. hela den kommunala verksamheten.

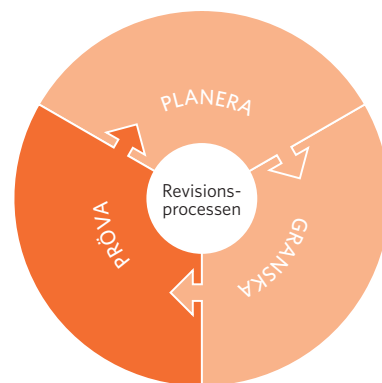
Revisorerna bedömer om anmärkning ska riktas och om ansvarsfrihet ska tillstyrkas eller avstyrkas. Revisorernas uppfattning i ansvarsfrågan förmedlas till fullmäktige i form av ett särskilt uttalande i revisionsberättelsen.

Revisorerna prövar ansvaret såväl kollektivt, dvs. för hela styrelsen eller nämnden, som individuellt för enskilda ledamöter. Det kollektiva ansvaret är utgångspunkten.

Kommunallagen ger ingen anvisning om när och på vilka grunder anmärkning kan framställas eller när revisorerna inte ska tillstyrka ansvarsfrihet. Revisorerna måste göra en egen bedömning. Framställd anmärkning och uttalande om avstyrt ansvarsfrihet ska vila på fakta relaterat till revisionsuppdraget och grunda sig på resultatet av granskningen.

Revisorernas bedömning ska vara väl underbyggd, opartisk och saklig. Det är en styrka om revisorerna är eniga i sin bedömning, men inte ett krav. Varje revisor är fri att göra sin egen bedömning och föra fram sin egen uppfattning.

Praxis visar att revisorerna ofta har varit kritiska i revisionsberättelser tidigare år innan de väljer att rikta en anmärkning.



KL 9 kap 17 §

Grunder för revisorernas kritik, kap 8



När revisorerna avstyrker ansvarsfrihet handlar det oftast om väsentliga och uppenbara brister i styrelsens eller nämndens ansvarstagande. Avstyrkt ansvarsfrihet kan också vara aktuellt vid tidigare påtalade brister som inte förbättrats och/eller vid flera anmärkningar mot samma styrelse eller nämnd.

I undantagsfall kan revisorerna pröva ett individuellt ansvar, t.ex. vid uppenbara brister i ordförandes agerande utifrån dennes särskilda ansvar, eller när en enskild ledamot agerat på ett uppenbart felaktigt sätt, utan behörighet eller i strid med direktiv eller beslut. En individuell ansvarsprövning kan också aktualiseras vid avsiktlig passivitet eller bristande initiativ.

7.4.1.1 Kommunikation när revisorerna riktar anmärkning och/eller avstyrker ansvarsfrihet

I en situation där revisorerna riktar anmärkning och/eller avstyrker ansvarsfrihet kommunicerar revisorerna sina iakttagelser och synpunkter med berörd styrelse eller nämnd eller enskild ledamot så att de ges möjlighet att vidta åtgärder och ge sina synpunkter.

Ingen styrelse, nämnd eller enskild ledamot, ska bli föremål för en anmärkning eller avstyrkt ansvarsfrihet utan att revisorerna i förväg kommunicerat sina iakttagelser och bedömningar.

Det är viktigt att styrelsen eller nämnden förstår anledningen till den kritik revisorerna framför. I denna del av revisionsprocessen kan också initiativrätten användas.

Revisorerna kommunicerar även med fullmäktige främst via fullmäktiges presidium. Kommunikation och dialog med fullmäktige är alltid viktig, men blir extra viktig i ett skede där revisorerna riktar anmärkning eller avstyrker ansvarsfrihet.

7.4.1.2 Bedömning av årsredovisningen

Revisorerna bedömer om årsredovisningen är rättvisande och kan godkännas och gör ett särskilt uttalande om detta i revisionsberättelsen. Detta särskilda uttalande är inte ett lagkrav, men har utvecklats till god revisionssed.

Årsredovisningen kan innehålla värderings-, klassificerings- och upplysningsfel. Är felen inte väsentliga bedömer revisorerna att årsredovisningen i allt väsentligt är rättvisande och föreslår att den kan godkännas. Om fel i årsredovisningen bedöms kunna påverka verksamhet och ekonomi är de väsentliga. Revisorerna föreslår då att rättelse sker eller att årsredovisningen inte godkänns. Ytterst bedömer revisorerna om förhållandet även ska ligga till grund för anmärkning eller avstyrkt ansvarsfrihet.

Det är viktigt att revisorerna kommunicerar sin bedömning i god tid med styrelsen, så att eventuella fel kan korrigeras.

7.4.2 Revisionsberättelse

Revisorerna avslutar årets granskning med att upprätta och lämna en revisionsberättelse till fullmäktige. Fullmäktige kan styra tidpunkten för avlämnande av revisionsberättelsen i revisionsreglementet eller i en separat beslutad tidplan för ansvarsprövningsprocessen. Det är viktigt att revisionsberättelsen är tydlig så att revisorernas bedömningar framgår.

KL 9 kap 16–17 §§

Revisorerna lämnar oftast en samlad revisionsberättelse, men kan även formulera en för varje styrelse och nämnd. Oavsett vilken form revisorerna väljer är det viktigt att särskilda iakttagelser, bedömningar och uttalanden är tydliga och att det framgår vilken nämnd eller ledamot som avses.

I REVISIONSBERÄTTELSEN

- › informerar revisorerna om sitt uppdrag och utgångspunkter för granskningen
- › redogör revisorerna för resultatet av revisionen och för ansvarsprövningen viktiga iakttagelser och bedömningar
- › bedömer revisorerna om resultatet i årsredovisningen är förenligt med de mål för god ekonomisk hushållning som fullmäktige beslutat om
- › lämnar revisorerna ett uttalande om de tillstyrker eller avstyrker att årsredovisningen godkänns
- › framställer revisorerna eventuella anmärkningar och anger grunden för dessa
- › lämnar revisorerna ett särskilt uttalande om ansvarsfrihet tillstyrks eller avstyrks och anger grunden för detta
- › markerar revisorerna eventuella hinder i revisionen, samt informerar om eventuella inskränkningar i granskningen p.g.a. jäv eller val av revisorer med undantag.

Om revisorerna är oeniga eller vill göra skiljaktiga uttalanden lämnas fler revisionsberättelser, alternativt en berättelse som tydligt redovisar skilda uttalanden och vilka revisorer som står för dessa.

De revisorer som vid revisionsberättelsens upprättande är utsedda för granskning av det då avslutade revisionsåret undertecknar berättelsen. En revisor som väljs in under revisionsåret förutsätts inhämta tillräcklig information för att kunna underteckna revisionsberättelsen. Om detta inte är möjligt noteras det i revisionsberättelsen.

Grunder för revisorernas kritik, kap 8

När revisorerna riktar anmärkning ska ordet anmärkning användas. Det är också viktigt att revisorerna tydligt hänvisar till vilken eller vilka grunder de stödjer sitt uttalande på när de riktar anmärkning eller avstyrker ansvarsfrihet.

I revisionsberättelsen ska revisorerna redogöra för resultatet av revisionen. Det kan ske i sammanfattad form som en del i revisionsberättelsen eller i ett separat dokument som bifogas. I redogörelsen ges översiktlig information om vilka granskningsinsatser som har genomförts och resultatet av dessa.

Till revisionsberättelsen fogas:

- › revisorernas redogörelse (om detta är ett separat dokument)
- › de sakkunnigas rapporter
- › lekmanarevisorernas granskningsrapporter
- › revisionsberättelser för aktiebolag, stiftelser och övriga företagformer
- › revisionsberättelser för kommunalförbund med eget fullmäktige

Förlaga till revisionsberättelse

Förlagor till revisionsberättelse finns på www.skl.se/revision

Om väsentliga fakta framkommer efter det att revisionsberättelsen lämnats, men innan fullmäktige fattat sitt beslut kan revisorerna ta tillbaka revisionsberättelsen, påbörja ny granskning och upprätta en ny revisionsberättelse som ersätter den tidigare. Efter att fullmäktige har fattat beslut i ansvarsfrågan kan revisorerna inte återta sin revisionsberättelse eller lämna en ny.

7.4.3 Behandling i fullmäktige

Revisorernas granskning, prövning och uttalande utgör underlag för fullmäktiges beslut att bevilja eller vägra ansvarsfrihet. Fullmäktige har en exklusiv rätt att besluta och deras ställningstagande kan bli ett annat än revisorernas.

KL 5 kap 25 a §

Fullmäktiges beslut i ansvarsfrågan ska motiveras när väsentlig kritik framställts från revisorerna eller från ledamöter i fullmäktige.

KL 5 kap 31 §

Om revisorerna har riktat anmärkning eller avstyrkt ansvarsfrihet ska fullmäktige inhämta förklaring från berörd styrelse, nämnd eller enskild ledamot före sitt beslut.

Om revisorerna har riktat anmärkning ska fullmäktige ta ställning till om anmärkning också ska framställas från fullmäktige. En anmärkning från revisorerna kvarstår dock alltid oavsett fullmäktiges uppfattning. Fullmäktige kan också rikta egen anmärkning även om revisorerna inte har gjort det. I båda fallen ska fullmäktiges beslut motiveras.

Revisorerna deltar i fullmäktiges behandling av revisionsberättelsen och har rätt att yttra sig. En föredragning sker av revisionens ordförande eller av den som revisorerna utser. Om flera revisionsberättelser med olika uttalanden förekommer bör dessa föredras av de revisorer som företräder respektive bedömning.

Om fullmäktige beslutar att vägra ansvarsfrihet kan fullmäktige som ett följdbeslut återkalla uppdraget för styrelsen, nämnden eller en enskild ledamot. Fullmäktige kan också besluta att kommunen ska väcka talan om skadestånd mot den/de som vägrats ansvarsfrihet.

KL 4 kap 10 §

KL 5 kap 25 b §

Fullmäktiges behandling av revisionsberättelsen och beslutet i ansvarsfrågan sker utan beredning i styrelsen. Den beredning som fullmäktige behöver för sina ställningstaganden och motiveringar – t ex att inhämta förklaringar – arrangeras inom fullmäktige, i allmänhet genom fullmäktiges presidium. Revisorerna verkar för att en så oberoende beredning som möjligt sker.

KL 5 kap 31 §

Fullmäktiges beslut att godkänna årsredovisningen bör ske efter det att ansvarsprövningen har genomförts.

KL 8 kap 18 §

Utöver beslut i ansvarsfrågan för styrelse och nämnder har fullmäktige att ta ställning till instruktioner för sina ombud (motsvarande) inför ansvarsfrågans behandling vid de kommunala företagens stämmor (motsvarande). Det sker med granskningsrapporter och revisionsberättelser från dessa företag som grund.

Grunder för revisorernas kritik

Kapitlet redovisar de grunder som revisorerna använder när de riktar anmärkning eller avstyrker ansvarsfrihet.

8.1 Inledning

KL 9 kap 16 §

När revisorerna riktar anmärkning eller avstyrker ansvarsfrihet ska anledningen framgå i revisionsberättelsen. För att revisorernas kritik ska vara så tydlig som möjligt och uttryckas på likartat sätt har revisorerna över tid kommit att kategorisera denna i ett antal grupper. Praxis visar att revisorernas kritik kan sammanfattas i åtta olika grupper av grunder.

GRUNDER FÖR REVISORERNAS KRITIK

- › Bristande måluppfyllelse, ohörsamhet till mål och riktlinjer fastlagda av fullmäktige eller i föreskrifter.
- › Bristande styrning, ledning, uppföljning och kontroll.
- › Förtroendeskada eller annan immateriell skada.
- › Ekonomisk skada.
- › Obehörigt beslutsfattande.
- › Icke lagenlig verksamhet, brottslig gärning.
- › Otillräcklig beredning av ärenden.
- › Ej rättvisande redovisning.

Revisorerna använder grunderna som motivering i revisionsberättelsen. Praxis visar också att revisorerna ofta åberopar flera grunder i enskilda fall där revisorerna riktat anmärkning eller avstyrkt ansvarsfrihet för styrelsen eller en nämnd.

Revisorerna kommunicerar grunderna såväl med de som granskas som med fullmäktige. Revisorerna verkar för att fullmäktige i sin motivering i ansvarsfrågan utgår ifrån samma grunder som revisorerna.

Grunderna kan även tillämpas av lekmannarevisorer och revisorer i stiftelser, förbund och övriga företagsformer.

Drygt tio års praxis finns samlad i Ansvarsprövningsbanken (www.skl.se/revision). Banken innehåller revisionsberättelser och fullmäktigeprotokoll från kommuner, landsting och regioner där revisorerna riktat anmärkning eller avstyrkt ansvarsfrihet.

Ansvarsprövningsbanken

8.2 De åtta grunderna

För varje grund redovisas de typiska omständigheter som går att urskilja ur praxis.

Bristande måluppfyllelse, ohörsamhet till mål och riktlinjer fastlagda av fullmäktige eller i föreskrifter

Fullmäktiges finansiella och verksamhetsmässiga mål och riktlinjer uppnås inte. Det handlar om väsentliga och uppenbara brister eller avvikelser.

Styrelse eller nämnd är ohörsam mot fullmäktiges mål, riktlinjer och beslut. De visar passivitet genom att inte vidta adekvata och tillräckligt effektiva åtgärder för att t.ex. följa budgetramen, uppnå fastställda verksamhetsmål eller efterleva mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning.

Bristande styrning, ledning, uppföljning och kontroll

Styrelse eller nämnd har uppenbart brustit i sin uppgift att styra, leda, följa upp och kontrollera verksamheten. En verksamhet drivs t.ex. inte på ett ändamålsenligt och kostnadseffektivt sätt, balanskravet uppnås inte eller ignoreras.

Styrelse eller nämnd saknar tillfredsställande system för styrning, ledning, uppföljning och kontroll. Alternativt har styrelse eller nämnd inte använt sina system eller dessa bedöms som otillräckliga.

Styrelse eller nämnd har inte vidtagit tillräckliga åtgärder för att komma tillrätta med underskott och/eller brister i verksamheten. Det kan handla om för sent insatta, inga eller otillräckliga åtgärder. Styrelse eller nämnd kan också ha brustit i att redovisa sin situation till fullmäktige, t.ex. efterfrågat nya riktlinjer.

Enskild ledamot eller en grupp ledamöter t.ex. den politiska minoriteten har visat uppenbar passivitet i form av upprepat avstående från att medverka i beslutsfattande.

Styrelsen har varit passiv eller brustit i sin uppsiktsplikt eller inte tagit en samordnande roll i kommunens interna kontrollsystem.

Förtroendeskada eller annan immateriell skada

Andra skador än i första hand ekonomiska har konstaterats. Dessa bedöms allvarligt ha skadat kommunens förtroende hos medborgarna och/eller har reell betydelse för kommunens verksamhet. Kommunens namn eller resurser har t.ex. använts på ett sätt som strider mot etiska/moraliska regler, vilket har skadat kommunens anseende. Medborgare har behandlats mycket olämpligt (här avses inte enskilda ärenden vid myndighetsutövning).

Ansvariga förtroendevalda har inte följt upp och åtgärdat situationer som de är medvetna om att de själva eller förvaltningen åstadkommit. Här kan avses situationer då ekonomisk skada eller risk för sådan skada bedöms vara liten eller försumbar, men där styrelsens eller nämndens agerande bedöms som mycket olämpligt. Det inverkar allvarligt på allmänhetens förtroende för kommunen och förvaltningens verksamhet har störts på ett sätt som är svårt att översätta till ekonomiska termer.

Ekonomisk skada

Betydande ekonomisk skada har uppkommit eller uppenbar risk för sådan skada föreligger genom att ansvarig(-a) person(-er) har varit oaktsam(-ma) eller agerat avsiktligt. Tillgångar kan ha förkommit eller skadats.

Det kan t.ex. handla om oaktsam hantering av eller bristande hushållning med medel, tecknande av ofördelaktiga avtal etc. Skadan kan drabba kommunen, annan juridisk eller enskild person (och kommunen blir skadeståndsskyldig). Det kan även handla om överskridande av delegationsordning som lett till stora kostnader för kommunen. Storleken på skadan är den viktigaste faktorn i bedömningen, men även graden av slarv eller medvetet agerande kan vara avgörande för revisorernas bedömning.

Obehörigt beslutsfattande

Styrelsen eller nämnd har fattat beslut utan att det finns stöd för detta i styrelsens eller nämndens uppdrag eller i delegationen från fullmäktige.

Enskild ledamot t.ex. ordförande, presidium har inte följt delegation eller instruktion.

Besluten är av stor vikt eller principiella. Särskilt allvarliga är beslut som dessutom överskrider kommunens befogenheter enligt lagstiftning.

Icke lagenlig verksamhet, brottslig gärning

Genom medveten eller omedveten lagöverträdelse har ett faktiskt lagtrots begåtts. Överträdelserna är tydliga och allvarliga. Det kan handla om att kommunen t.ex. inte följt gällande lagstiftning. Det kan också handla om att den kommunala kompetensen överskridits. Även förslag i beredningsprocessen, som inrymmer lagöverträdelse, t.ex. från styrelsen till fullmäktige, kan vara föremål för denna bedömning. I ett sådant läge kan fullmäktige bedömas ha blivit förda bakom ljuset och riskerar att fatta eller har fattat ett olagligt beslut.



Otillräcklig beredning av ärenden

Fullmäktige har blivit vilseledda genom bristande underlag i beredningen, vilket har lett till mycket olämpliga eller felaktiga beslut eller resultat. Ett exempel på detta kan vara otillräcklig beredning av budgeten. Det kan även röra sig om bristande insyn i beslutsärenden genom att beredningen sköts informellt och inte formaliseras.

Ej rättvisande redovisning

Kommunens redovisning av verksamhet och/eller ekonomi är oriktig eller ofullständig eller har andra uppenbara brister som försvårar styrning, ledning, uppföljning och kontroll.

Årsredovisningen avviker från kommunal redovisningslag och/eller god redovisningssed i kommunal verksamhet¹⁸. Den ger därmed inte en rättvisande, eller till och med en felaktig, bild av verksamhetens resultat och ekonomiska ställning. Felet/felen är väsentliga och påverkar bilden av kommunens resultat och ekonomiska ställning.

Not 18. God redovisningssed i kommunal verksamhet uttolkas av Rådet för kommunal redovisning (RKR)

Lekmannarevisorernas uppdrag i aktiebolag och andra revisionsuppdrag

Kapitlet behandlar lekmannarevisorernas uppdrag, granskning och förutsättningar liksom uppdragen som revisor i andra kommunala företag, stiftelser, kommunalförbund och finansiella samordningsförbund.

9.1 Lekmannarevision

Lekmannarevisorernas granskning syftar till att stärka den demokratiska insynen och fullmäktiges kontroll i kommunala aktiebolag.

9.1.1 Lekmannarevisorns uppdrag

Lekmannarevisorns uppdrag är definierat i aktiebolagslagen. Objekt för granskningen är bolagets styrelse och verkställande direktör (VD).

ABL 10 kap 3 §

Lekmannarevisorns uppdrag är att granska

- › om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt
- › om den interna kontrollen är tillräcklig.

Fullmäktige kan därtill i ägardirektiv uttala vad de särskilt vill att lekman-revisorerna ska granska. Sådana direktiv ska även vara beslutade av bolagsstämman¹⁹.

Granskningen skall vara så ingående och omfattande som god sed vid detta slag av granskning kräver, vilken uttolkas i denna skrift.

Uppdraget har samma innebörd som vid granskningen av kommunen med undantag för granskning av räkenskaperna. Granskningen av om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredställande sätt utgår från ägarens beslut och direktiv samt ekonomiska ramar för bolaget. Direktiv kan vara bolagsspecifika eller koncernövergripande. De kan också precisera koncerngemensamma policys som ska omfatta bolagen.

För granskning av aktiebolagets bokföring, årsredovisning samt styrelsens och VD:s förvaltning, s.k. lagstadgad revision, utser bolagets årsstämma en yrkesrevisor. Syftet med denna revision är främst att öka förtroendet för de finansiella rapporterna hos samtliga intressenter till företaget (t ex ägare, kreditgivare, kunder, leverantörer). Revisionen anpassas till de speciella branscher och risker som är kännetecknade för offentligt ägda företag.

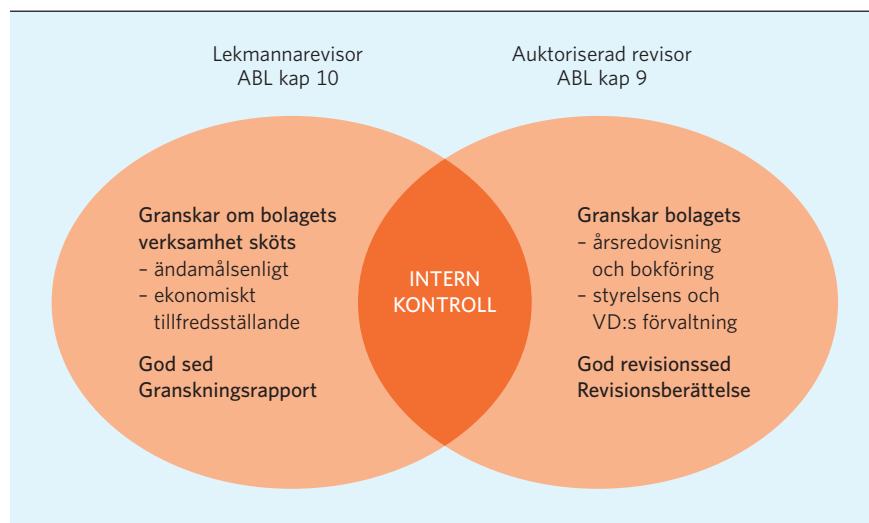
Granskningsuppdraget, kap 6

ABL kap 9

9.1.2 Lekmannarevisorns förhållande till yrkesrevisorn

Lekmannarevisorn och bolagets yrkesrevisor är två bolagsorgan med olika uppdrag. Uppdragen syftar till att ge ägaren ett så brett underlag som möjligt för sin bedömning i ansvarsfrågan avseende såväl verksamhet och styrning som räkenskaper och förvaltning. Uppdragen överlappar delvis varandra vid granskningen av den interna kontrollen, som båda har uppdraget att granska och pröva. Lekmannarevisorn och yrkesrevisorn kommer därför överens om fördelning av granskningsinsatser vad gäller den interna kontrollen. Hur lekman-revisorns och yrkesrevisorns olika uppdrag förhåller sig till varandra framgår av figur 6.

FIGUR 6. Förhållandet mellan lekman-revisorns och yrkesrevisorns uppdrag



Not 19. Särskilda direktiv kan t ex handla om granskning av om bolagets verksamhet bedrivits utifrån de kommunalrättsliga befogenheter som utgör ram för verksamheten, efterlevnad av kommunövergripande policys m.m. Dessa uppdrag ersätter dock inte styrelsens uppsiktsplikt av bolaget.

Lekmannarevisorn och yrkesrevisorn arbetar sidoordnade och självständigt med sina respektive uppdrag.

Samverkan mellan revisorer, kap 5
Lekmannarevisorn och yrkesrevisorn kommer överens om hur de ska samverka t.ex. för informationsutbyte och kommunikation med bolagets ledning. Lekmannarevisorn arbetar aktivt för att få till stånd och upprätthålla samverkan med bolagets yrkesrevisor. Former och innehåll i denna samverkan kan dokumenteras.

ABL 9 kap 46 §

ABL 10 kap 18 §

Samordnad revision, kap 5

Lekmannarevisorn och yrkesrevisorn är skyldiga att lämna varandra de upplysningar som behövs om bolagets angelägenheter. Både lekmannarevisorn och yrkesrevisorn har vidare en informationsplikt gentemot kommunens förtroendevalda revisorer. Den informationen ska då efterfrågas av kommunens revisorer och avse deras granskning.

Skrift Lekmannarevision i praktiken

Se vidare om lekmannarevisorns kommunikation med andra i skriften Lekmannarevision i praktiken, www.skl.se/revision.

9.1.3 Revisorernas ansvar i aktiebolagen

ABL 29 kap 2 §

Liksom bolagsorganen styrelseledamöter, VD och yrkesrevisor har lekmannarevisorer i aktiebolag skadeståndsansvar för skada som lekmannarevisorn själv eller det sakkunniga biträdet förorsakar företaget uppsåtligt eller genom oaktsamhet.

Risken för att ett skadeståndsansvar kan komma att utkrävas av en lekmannarevisor bör varken överdrivas eller underskattas. Det är viktigt att det uppmärksammas och förebyggs genom att arbeta enligt god sed med en genomarbetad riskanalys, en väl underbyggd granskning och bedömning samt tillräcklig dokumentation över granskningen.

Försäkringslösningar för lekmannarevisorer och revisorer i andra företagsformer förekommer och kan lämpligen samordnas med eventuella försäkringar för styrelse och VD alternativt för förtroendevalda i kommunen.

9.1.4 Revisionsprocessen

Revisionsprocessen i kommunala aktiebolag omfattar hela det arbete som lekmannarevisorerna gör under ett revisionsår – från riskanalys och planering av granskningsinsatserna till uttalandet i granskningsrapporten. Revisionsprocessen är avslutad när stämman fattat beslut i ansvarsfrågan.

Revisionsprocessen är uppdelad i tre delar:

- ✦ *Planera* – riskanalys och granskningsplan.
- ✦ *Granska* – grundläggande granskning, fördjupad granskning och uppföljningar.
- ✦ *Pröva* – bedömning och uttalande i granskningsrapporten.

Revisionsprocessen, kap 7

Lekmannarevisorns uppdrag genomförs på samma sätt som kommunens revisorer. Det är viktigt att lekmannarevisorn samordnar sin riskanalys och granskningsplan med kommunens revisorer och bolagets yrkesrevisor.

Lekmannarevisorn utgår från bolagets förutsättningar i bolagsordning och ägardirektiv. Bolagsordningen lägger fast det kommunala ändamålet

med verksamheten samt de kommunala befogenheter som utgör ramen för bolaget. Ägardirektiv kan ge ytterligare styrning vad avser verksamhet och avgränsningar, ekonomi och resultat, riktlinjer och principer som ska följas. Ytterligare en utgångspunkt är de särskilda villkor som kan gälla enligt lag för bolagets verksamhet (t ex energidistribution, bostäder eller trafik). Lekmannarevisorn sätter sig in i bolagets förutsättningar och verksamhet, styrning, resultat och ekonomi mm.

Lekmannarevisorn granskar i en sådan omfattning så att bedömning och uttalande i granskningsrapporten kan göras på tillräckligt underlag. Lekmannarevisorn dokumenterar de insatser som görs under revisionsåret (rapporter, anteckningar m.m.). Syftet med dokumentationen är att synliggöra vad lekmannarevisorn baserar sina bedömningar och uttalanden på (spårbarhet).

Se exempel på granskningsinsatser i skriften Lekmannarevision i praktiken, www.skl.se/revision.

Skrift Lekmannarevision i praktiken

9.1.5 Granskningsrapport

Lekmannarevisorn avslutar årets granskning med att upprätta och lämna en granskningsrapport. Granskningsrapporten lämnas till styrelsen i bolaget senast tre veckor före årsstämman. Styrelsen vidarebefordrar rapporten till årsstämman. Granskningsrapporten lämnas också till fullmäktige, genom att den fogas till revisionsberättelsen från kommunens revisorer. Fullmäktige ska i sin prövning ta ställning till instruktioner för sina ombud inför ansvarsfrågans behandling på stämman.²⁰

ABL 10 kap 5, 13 §§

I GRANSKNINGSRAPPORTEN

- › informerar lekmannarevisorn om sitt uppdrag och utgångspunkter för granskningen
- › redogör lekmannarevisorn för resultatet av granskningen för det gångna året
- › uttalar sig lekmannarevisorn om bolagets verksamhet har skötts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt och om bolagets interna kontroll har varit tillräcklig
- › uttalar sig lekmannarevisorn om sådant som de enligt anvisningar/ägardirektiv från bolagsstämman varit skyldig att granska
- › upplyser lekmannarevisorn om hon/han finner anledning till anmärkning mot styrelsen, ordföranden, annan styrelseledamot eller mot den verkställande direktören och lämnar uppgift om anledningen till anmärkningen
- › lämnar lekmannarevisorn andra upplysningar som ägaren bör få kännedom om och som kan ha betydelse för ägarens bedömning av hur verksamheten bedrivits (dvs. hur styrelse och VD tagit sitt ansvar).

Not 20. Fullmäktige kan delegera uppgiften att utöva ägarrollen till styrelsen.



ABL 9 kap 33 §

Lekmannarevisorns granskningsrapport kan innehålla kritik och anmärkning, men innehåller inte ett formellt uttalande i ansvarsfrågan. Detta lämnar yrkesrevisorn i sin revisionsberättelse. Kritik från lekmannarevisorn bidrar likafullt till stämmans ansvarsprövning av styrelse och VD.

Lekmannarevisorn redogör för vilka granskningsinsatser som har genomförts och resultatet av dessa, liksom väsentliga iakttagelser, bedömningar och eventuella rekommendationer. Granskningsredogörelsen kan lämnas i sammanfattad form i granskningsrapporten, alternativt dokumenteras separat och bifogas till granskningsrapporten. Särskilda rapporter över genomförda granskningar kan också bifogas.

Förlaga till granskningsrapport

Förlaga till utformning av granskningsrapport finns på www.skl.se/revision.

9.1.6 Årsstämma

ABL 10 kap 14 §

ABL 7 kap 25 §

Granskningsrapporten läggs fram på årsstämman tillsammans med årsredovisning och revisionsberättelse från yrkesrevisorn. Granskningsrapporten ska dessförinnan hållas tillgänglig för och sändas till aktieägarna.

ABL 7 kap 11 §

I kommunala aktiebolag har styrelse och VD ansvar inför årsstämman. Det ansvar som årsstämman prövar är ekonomiskt/juridiskt – om räkenskaperna är riktiga och om förvaltningen är lagenlig. Bolagets yrkesrevisor uttalar sig om ansvarsfrihet ska tillstyrkas eller inte i revisionsberättelsen.

ABL 10 kap 15 §

ABL 10 kap 17 §

Resultatet av lekmannarevisorns granskning breddar stämmans underlag inför dess beslut i ansvarsfrågan. Lekmannarevisorn arbetar aktivt för att tydliggöra detta för ägaren och stämman.

Lekmannarevisorn har rätt att närvara på stämman och skyldighet att göra så när t.ex. allvarlig kritik har lämnats. Lekmannarevisorn är också skyldig att lämna de upplysningar som bolagsstämman begär, om detta kan ske utan att bolaget väsentligen lider skada.

Om stämman genomförs med fysisk närvaro, föredrar lekmannarevisorn granskningsrapporten och lämnar information, synpunkter och kommentarer om det behövs. Om flera granskningsrapporter med olika uttalanden förekommer bör dessa föredras av de lekmannarevisorer som företräder respektive bedömning.

Det är dock vanligt att stämman i praktiken genomförs per capsulam. Det innebär att stämman genomförs skriftligt, utan fysisk närvaro från ägare/ombud (kallas ofta för ”pappersstämma”).

9.1.7 Lekmannarevisorn anlitar sakkunnigstöd

Lekmannarevisorer ska biträdas av sakkunniga som de själva väljer och anlitar, i den omfattning som behövs. Det är lämpligt att detta tydliggörs i ägardirektiv för att förebygga eventuella oklarheter i bolagen.

KL 9 kap 8 §

Lekmannarevisorer väljer själva om sakkunniga ska anlitas genom upphandling och/eller anställning. Upphandlingen kan samordnas med upphandling av sakkunnigstöd som kommunens revisorer gör.

De sakkunniga behöver ha tillräcklig kompetens för att kunna genomföra granskning, på motsvarande sätt som de sakkunniga till kommunens revisorer. De behöver vara väl förtrogna med såväl den kommunala organisationen och dess regelverk och förutsättningar, som aktiebolagens särskilda förutsättningar.

Sakkunniga, kap 3

Bolagets yrkesrevisor ska inte anlitas som sakkunnig till lekmannarevisorn. Yrkesrevisorn och lekmannarevisorn är två bolagsorgan med olika, men kompletterande, uppdrag där bådas oberoende måste värnas. Därför är bolagets yrkesrevisor inte lämplig som sakkunnig till lekmannarevisorn. Sakkunnig till lekmannarevisorerna kan dock vara verksam i samma revisionsföretag som bolagets yrkesrevisor.

Kommunens revisorer kan även ha uppdraget att upphandla yrkesrevisorer i kommunens bolag och övriga företag.

Upphandling av yrkesrevisor, kap 5

9.1.8 Budget och finansiering av lekmannarevisionen

På samma sätt som i kommunen baserar lekmannarevisorerna sin anslagsframställning på att de ska fullgöra sitt uppdrag enligt lagstiftning och god revisionssed i kommunal verksamhet. De lyfter fram uppdragets innehåll och omfattning, aktuell utveckling, tidigare och pågående granskning, bedömda risker och planerad granskning, hur uppdraget genomförs etc.

Anslaget ska täcka såväl arvode/ersättning till lekmannarevisorerna som kostnader för granskning utförd av sakkunniga. En ersättningsmodell för arvodering som endast bygger på sammanträdesarvode är oftast otillräcklig. Lekmannarevisorerna utför sitt uppdrag med många olika metoder – kontakter, dokumentstudier, intervjuer och möten.

Resurser, kap 10

Vanligen bär respektive bolag kostnaderna för de av fullmäktige valda lekmannarevisorerna samt de sakkunniga som anlitas. Lekmannarevisorerna gör då sin anslagsframställning till respektive bolag.

Andra finansieringsmodeller förekommer. Kommunen kan välja att fullt ut finansiera lekmannarevisionen genom beslut i fullmäktige. Det kan bl.a. ske så att kommunens revisorer tilldelas ett större samlat anslag och självständigt fördelar detta mellan granskningar av styrelse, nämnder och företag.

Alternativt gör lekmannarevisorerna sin framställning till fullmäktige, som lägger fast anslagsnivå. Kommunen kan sedan välja att fördela faktisk kostnad på respektive bolag eller säkra att bolaget står för kostnaderna genom ägardirektiv som är beslutade av bolagsstämman.

Skrift Lekmannarevision i praktiken

Se skriften Lekmannarevision i praktiken, www.skl.se/revision

9.2 Revisorernas uppdrag i stiftelser och övriga företagsformer

Att fullmäktige utser revisorer även i stiftelser och övriga företag syftar till att stärka den demokratiska insynen och fullmäktiges kontroll i dessa.

KL 3 kap 18 b §

Med övriga företagsformer avses ekonomiska föreningar, handelsbolag och ideella föreningar.

9.2.1 Revisionsuppdraget

StiftL 4 kap

Lagen om ekonomiska föreningar 8 kap

Revisorernas uppdrag framgår av lagstiftningen för respektive företagsform, t.ex. stiftelselagen och lagen om ekonomiska föreningar.

I stiftelser är revisionsobjektet styrelsen eller förvaltaren. I övriga företag är objektet företagets styrelse och verkställande ledning (VD eller motsvarande).

Det formellt definierade uppdraget i dessa företag är att granska företagets årsredovisning/årsbokslut (motsvarande) och bokföring/räkenskaper samt styrelsens och verkställande ledningens (i förekommande fall) förvaltning. Företagets yrkesrevisor, som utses av stämman (motsvarande), har samma uppdrag. Uppdraget genomförs därför sammanhållet och gemensamt av revisorn och yrkesrevisorn. Samarbete och kommunikation mellan dem utformas så att granskningen blir effektiv och heltäckande. Överenskommelser om samverkan kan dokumenteras.

Att fullmäktige, med stöd av kommunallagen, utser revisorer i dessa företag, har avsikten att ge ägaren/stiftaren en förstärkt insyn och kontroll, utöver styrelsens uppsikt och den revision som företagets yrkesrevisor genomför. Därför kan den av fullmäktige utsedda revisorn, utöver sitt grunduppdrag, inrikta sig på hur företaget genomför ägarens avsikter dvs. anlägga samma ändamålsperspektiv på sin granskning som lekmannarevisorn i aktiebolaget. Företagets avsikt eller ändamål uttrycks i dess stadga/förordning.

Anslag 9.1.8

Vanligen bär respektive företag kostnaderna för de av fullmäktige valda revisorerna i stiftelser eller övriga företag samt de sakkunniga som eventuellt anlitas. Revisorerna gör då sin anslagsframställning till respektive företag/stiftelse.

9.2.2 Revisionsberättelse

Yrkesrevisorn utför sin granskning enligt ISA²¹ och får enbart lämna en revisionsberättelse som hänvisar till att granskningen utförts enligt ISA. Det medför vanligen att yrkesrevisorn inte kan lämna en revisionsberättelse tillsammans med den av fullmäktige utsedda revisorn, som arbetar enligt God revisionssed i kommunal verksamhet (denna). Den av fullmäktige utsedde revisorn upprättar därför en egen revisionsberättelse som ställs till årsstämman (motsvarande). För stiftelser gäller i allmänhet att dess förvaltande styrelse tar emot revisionsberättelsen. I kommunala stiftelser kan stadgarna innehålla bestämmelser om att revisionsberättelsen ska lämnas till fullmäktige.

StiftL 4 kap 11, 13 §§

Utöver vad revisionsberättelsen enligt lag ska innehålla kan den, liksom granskningsrapporten i aktiebolaget, innehålla ett särskilt uttalande om ändamålsenligheten i företaget samt en kortare redovisning av vilken granskning som genomförts. En fylligare redovisning kan också presenteras i bilaga. Särskilda rapporter över genomförda granskningar kan också bifogas.

Revisionsberättelserna lämnas till styrelsen senast tre veckor innan årsstämman (motsvarande). Styrelsen vidarebefordrar revisionsberättelserna till årsstämman (motsvarande). Revisionsberättelserna i de kommunala företagen och stiftelserna ska fogas till revisionsberättelsen från kommunens revisorer inför behandlingen i fullmäktige.

KL 9 kap 16 §

Förlaga till utformning av revisionsberättelse finns på www.skl.se/revision.

Förlagor till revisionsberättelser

9.2.3 Donationsstiftelser/förvaltade fonder

Donationsstiftelser/förvaltade fonder är medel som är donerade för särskilt ändamål och som förvaltas i kommunen av styrelsen eller en nämnd.

Att granska räkenskaper och förvaltning i dessa stiftelser ingår inte i revisorernas uppdrag i kommunen om inte fullmäktige särskilt beslutat att lägga uppdraget på revisorerna. Har ett sådant uppdrag givits granskar kommunens revisorer räkenskaperna samt att/hur ansvarig nämnd tar ansvar för att förvalta donationsstiftelsen och agera i enlighet med dess urkund.

Om stiftelsen är skyldig att upprätta årsredovisning och tillgångarna är omfattande måste auktoriserad eller godkänd yrkesrevisor utses.

StiftL 4 kap 4 §

9.3 Revisorernas uppdrag i kommunalförbund

Kommuner kan bilda kommunalförbund inom i princip alla kommunala uppgifter. Den aktuella kommunala verksamheten överläts till kommunalförbundet. Ett kommunalförbund kan ledas av ett eget fullmäktige och en styrelse eller av en direktion, som fungerar både som fullmäktige och styrelse.

KL 3 kap 20–28 §§

Revisorerna i kommunalförbundet har samma uppdrag som kommunens revisorer avseende förbundets verksamhet. Uppdraget regleras i kommunallagen och ska utföras enligt god revisionssed i kommunal verksamhet.

Revisorernas uppdrag, kap 6

Not 21. ISA=International Standard on Auditing, utgiven av International Auditing and Standards Board (IAASB) inom IFAC (International Federation of Accountants)

KL 9 kap 20 §

I kommunalförbund med fullmäktige lämnar revisorerna sin revisionsberättelse till förbundsfullmäktige som prövar ansvaret. I kommunalförbund med direktion lämnar revisorerna revisionsberättelsen till varje medlemskommun, där ansvarsprövningen sker i respektive fullmäktige efter beredning i kommunens styrelse.

KL 9 kap 21 §

Om direktionen i ett kommunalförbund tillsatt en eller flera nämnder granskar revisorerna även dessa och avger en särskild revisionsberättelse för respektive nämnd. Revisionsberättelsen lämnas till direktionen, som prövar ansvaret.

Vad gäller granskning av delårsrapporten lämnar revisorerna i förbund med fullmäktige sin bedömning till förbundsfullmäktige. I förbund med direktion lämnar revisorerna sin bedömning till medlemskommunerna inför behandlingen av delårsrapporten i kommunens fullmäktige.

9.4 Revisorernas uppdrag i finansiella samordningsförbund

Kommuner, landsting, Försäkringskassan och Arbetsförmedlingen kan bilda finansiella samordningsförbund för att samordna och finansiera rehabiliteringsinsatser riktade till enskilda i syfte att förbättra deras förmåga att förvärvsarbeta. Ett finansiellt samordningsförbund leds av en styrelse.

Lag om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser 25–26 §§

Revisorernas uppdrag är att granska förbundets räkenskaper och årsredovisning samt styrelsens förvaltning. Samtidigt har lagtexten en hänvisning till revisionsuppdraget i kommunallagen. Uttolkningen blir därför att granskningen och prövningen avser om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande och om den interna kontrollen är tillräcklig, dvs. samma uppdrag som den kommunala revisionen har. Uppdraget ska utföras enligt god revisionssed i kommunal verksamhet.

Revisorernas uppdrag, kap 6

I uppdraget samverkar revisorerna från kommuner och landsting med den revisor som staten utser (Försäkringskassan). Revisorerna ska anlita sakkunniga.

Revisorerna lämnar sin revisionsberättelse till förbundets styrelse, till förbundsmedlemmarna och Arbetsförmedlingen. Ansvarsprövningen sker i respektive medlems fullmäktige, efter beredning i kommunens styrelse, samt av Försäkringskassans styrelse.

Revisorernas granskning av delårsrapporten lämnas till förbundets styrelse. Det finns inte krav på att delårsrapporten ska behandlas av förbundsmedlemmarna.²²



Not 22. Uppdraget och förutsättningarna är också belysta i Handbok för finansiell samordning, www.finsam.se/informationsmaterial

9.5 Andra uppdrag

Revisorerna kan även ha andra uppdrag av karaktären bedömning och bestyrkande.

Ett sådant är revisorernas uppdrag enligt den s.k. transparenslagen att i förekommande fall översiktligt granska om kommunen upprättat en öppen eller separat redovisning. Revisorerna utfärdar en rapport över granskningen. Uppdraget är endast aktuellt när kommunen bedriver både konkurrensutsatt och inte konkurrensutsatt verksamhet inom organisationen samt att omsättningen överstiger definierade gränsvärden.

Transparenslagen

Kommentar om uppdraget samt exempel på utformning av rapport finns på www.skl/revision.

Exempel utformning av rapport

Ett annat sådant uppdrag är att revisorerna enligt förordningen om redovisning av fjärrvärmeverksamhet ska granska och intyga årsrapport för fjärrvärmeverksamhet som bedrivs av kommunen.

Förordning om redovisning av
fjärrvärmeverksamhet

Revisorerna kan även åta sig att granska och utfärda revisorsintyg till andra externa organisationer som ger bidrag till projekt t.ex. om projektet bedrivs i enlighet med beslut som ligger till grund för bidraget.

Uppdrag i förhållande till externa partners och bidragsgivare ingår inte i revisorernas grunduppdrag i kommunen. För att åta sig sådana uppdrag prövar revisorerna/sakkunniga att uppdraget inte riskerar oberoendet i det kommunala revisionsuppdraget och att rätt kompetens för uppdraget finns. Revisorerna/sakkunniga säkrar också finansieringen av uppdraget.

10

Revisorernas förvaltning och arbetssätt

Kapitlet belyser revisorernas egen förvaltning och administration samt hur revisorernas handlingar ska hanteras.

10.1 Revisorernas förvaltning

Revisorerna svarar själva för sin förvaltning.

- KL 9 kap 14–15 §§ I ärenden som inte är direkt kopplade till granskningsuppdraget (planera, granska, pröva) fungerar revisorerna på samma sätt som en nämnd. Detta gäller i ärenden om budget och redovisning, upphandling av sakkunniga alternativt personalärenden och andra administrativa frågor. Det gäller också för beslut om jäv.
- KL 9 kap 4–5 §§
KL 6 kap 30 § Kommunallagens bestämmelser om protokoll och justering gäller för dessa typer av ärenden.
- Granskning av revisorernas egen förvaltning förekommer, vanligen genom fullmäktiges presidium och regleras i revisionsreglementet.
- KL 5 kap 23 § Revisorerna kan också initiera ärende i fullmäktige med anledning av sin förvaltning.

10.1.1 Revisionsreglemente

Reglementet är ett lokalt komplement till lagstiftningen. Det är fullmäktige som beslutar om reglementet.

I reglementet läggs de lokala grunderna för revisorernas organisation, arbetsformer och samverkan fast. Reglementet reglerar vanligen antalet revisorer och ordförandeskap (fullmäktige utser i allmänhet sammankallande eller ordförande för revisorerna), krav på kallelse, anteckningar och protokoll vid revisorernas sammankomster/möten, vad som gäller för ekonomi och förvaltning, hur sakkunniga ska anlitas, rapportering till och dialog med fullmäktige.

Reglementet lägger också fast hur revisionen ska vara organiserad. Vanligen har kommunen en samlad revision, vilket innebär att man utser en grupp för granskning av samtliga styrelser och nämnder. Varje revisor ansvarar då för hela granskningen.

Mindre vanligt är delad revision som innebär att fullmäktige utser revisorer i två eller flera grupper. Grupperna svarar för granskning av viss eller vissa styrelser eller nämnders verksamhet, men inte för helheten. Med uppdraget att granska styrelsen följer dock alltid en övergripande granskningsuppgift eftersom styrelsens ansvar är övergripande och samordnande samt att styrelsen upprättar årsredovisningen²³.

Reglementet kan också reglera modell för samordnad revision mellan kommunen och företagen. Mest vanligt är att fullmäktige utser en eller två lekmannarevisorer ur gruppen kommunens revisorer till varje bolag. En annan modell är att samtliga kommunens revisorer utses till lekmannarevisorer i alla bolag, på samma sätt som man i kommunen utser samtliga revisorer för granskning av alla styrelser och nämnder utan inbördes uppdelning (samlad revision). Alla utsedda lekmannarevisorer har i denna modell fullt individuellt ansvar för varje uppdrag även om en informell arbetsfördelning sker i det löpande arbetet.

Underlag till reglemente finns på www.skl.se/revision.

Underlag till reglemente

10.1.2 Revisorernas resurser

Revisorerna baserar sin anslagsframställning på att de ska fullgöra sitt uppdrag enligt lagstiftning och god revisionssed i kommunal verksamhet. Revisorerna uppmärksammar fullmäktige på uppdragets omfattning och räckvidd. Har revisorerna därtill av fullmäktige utsetts att granska donationsstiftelser/förvaltade fonder måste även dessa uppdrag inkluderas i bedömningen av resursbehovet. Det behöver även finnas en reserv för oförutsedda händelser. Likaså behöver revisorernas behov av förvaltningsstöd²⁴ uppmärksammas.

Revisorerna för en aktiv dialog med fullmäktiges presidium eller annan utsedd beredning om resursbehovet. Underlag till denna dialog är uppgifter om revisorernas olika uppdrag, revisorernas revisionsplan grundad på deras riskanalys samt tidigare och pågående granskning. Underlag är också det

Not 23. I ett fåtal kommuner där revisionen är delad, inrättas ett s.k. revisorskollegium. Kollegiets uppdrag är då normalt att hantera revisorernas förvaltning.

Not 24. Med förvaltningsstöd avses administration, diarieföring, upphandling, kvalitetssäkring m.m.

lokala revisionsreglementet, god revisionssed i kommunal verksamhet och revisorernas strategi om en sådan finns.

Resursbehovet för revisionen varierar mellan kommuner men också över tid i den enskilda kommunen. Förutsättningar i verksamhet, organisation och ekonomi är olika, liksom behoven av revision i olika utvecklingsskeden.

Utformning och kvalitet på den interna kontrollen eller bedömda risker i verksamheten har stor betydelse för bedömning av behovet av revision. Revisorernas eget arbetssätt, intensiteten i dialog och kontakter, behovet av förvaltningsstöd samt revisorernas egna utbildnings- och utvecklingsbehov påverkar också resursbehovet.

Revisor som bedömer att resurserna är otillräckliga för att genomföra uppdraget så att uttalandet i ansvarsfrågan är tillräckligt underbyggt, uppmärksammar aktivt och tidigt fullmäktiges presidium på detta och på konsekvenserna. Revisorerna kan också initiera ärende om sina resurser i fullmäktige.

Ytterst kan revisor överväga att frånträda uppdraget om revisorn bedömer att det inte finns förutsättningar att fullgöra uppdraget enligt lag, god revisionssed och reglemente.

10.2 Revisorernas arbetssätt

Revisorerna eftersträvar ett samordnat arbete baserat på gemensamma förhållningssätt. Revisorerna arbetar långsiktigt, strategiskt och utåtriktat för att nå största möjliga effekter. De utformar effektiva och tydliga arbetsformer tillsammans. De eftersträvar samverkan.

Som stöd för detta upprättar revisorerna egna styrdokument och överenskommelser, vilka kan avse visioner och långsiktiga mål, arbetsformer och samverkan.

10.2.1 Revisionsstrategi

I en strategi kan revisorerna lägga fast visioner och mål samt övergripande och långsiktiga ställningstaganden kring uppdrag och resultat, förhållningssätt, samverkan, dialog och kommunikation etc. Strategin bör vara föremål för diskussion och revidering varje mandatperiod. Revisionsstrategin dokumenteras.

10.2.2 Arbetsordning

En arbetsordning är en överenskommelse mellan revisorerna om gemensamma arbetsformer i det löpande arbetet. Eftersom revisorerna inte är en nämnd och i allmänhet inte har en lokal egen förvaltningsorganisation är en arbetsordning av stor betydelse för ett tydligt och effektivt arbete. Revisionen ska ske med helhetssyn och i samverkan mellan självständiga revisorer, vilket också understryker behovet av en arbetsordning.



En arbetsordning kan t.ex. reglera ordförandens roll, uppdrag och arbetsätt, informell arbetsuppdelning och spelregler mellan revisorerna, tidplaner och former för möten, revisorernas dialog och kommunikation, upphandling och samspel med de sakkunniga, kvalitetssäkring, ekonomi och administration, revisorernas interna kontroll, samverkan med andra revisorer, nätverkskontakter och kompetensutveckling mm.

Varje revisor ansvarar för all granskning och bedömning även om revisorerna kommer överens om en informell arbetsfördelning. Det innebär att varje revisor tillägnar sig all väsentlig information i uppdraget för att göra självständiga bedömningar. Gemensamma sammankomster för informationsutbyte och behandling av granskningar är därför centrala.

Revisorernas arbetsordning kan vara flerårig, men bör vara föremål för en årlig diskussion och revidering. Arbetsordningen dokumenteras.

Se Revisorernas arbetsordning, www.skl.se/revision.

Underlag till arbetsordning

10.3 Offentlighet och tillgänglighet

Revisorerna är en offentlig myndighet som bedriver sin verksamhet under offentlig insyn. Revisorerna har i lag tilldelats en sådan självständig ställning att de bedöms som en myndighet i tillämpningen av tryckfrihetsförordningen och offentlighets- och sekretesslagen. Som myndighet omfattas revisorerna även av den allmänna serviceskyldigheten i förvaltningslagen.

En grundläggande princip är offentlighetsprincipen, rätten för varje svensk och utländsk medborgare att ta del av allmänna handlingar som är offentliga. För att kunna upprätthålla den principen krävs att revisorerna har rutiner

TF
OSL
Förvaltningslagen

OSL 4-8 kap och system samt kunskap om vad som kan lämnas ut med stöd av lagstiftningen och när det kan ske.

Revisorerna ansvarar för sina handlingar och sitt arkiv. I ansvaret ligger att registrera allmänna handlingar, välja lämpliga metoder och material för sina handlingars upprättande, beskriva och förteckna sitt arkiv, vårda arkivet och hålla handlingar tillgängliga för allmänheten. I detta arbete är en dokumenthanteringsplan ett bra redskap. För arkivvården i kommunen finns ett lokalt arkivreglemente som reglerar struktur och ansvar.

Revisorerna dokumenterar sitt arbete inom revisionsprocessen liksom möten och överläggningar. De dokumenterar också sina egna överenskomelser. Detta är av stor vikt för en trovärdig revision. Revisorernas dokumentation blir allmänna handlingar och är som regel offentliga när granskningen är avslutad. De utgör, efter rensning och eventuell beslutad gallring, revisorernas arkiv. Revisorerna bedömer vilken betydelse arbetsmaterial och minnesanteckningar har i ett längre perspektiv och avgör själva vad som ska rensas bort eller arkiveras. Revisorernas arkiv omfattar också inkommande handlingar till revisorerna, även handlingar som sänds till revisors hemadress och som rör revisionsarbetet.

Revisorerna kan sekretessbelägga uppgifter om det finns uttryckligt stöd för detta i offentlighets- och sekretesslagen.

Den dokumentation som kan finnas hos upphandlade sakkunniga och som tillhör kommunens revisorer, är allmänna handlingar när granskningen är avslutad. Dessa bör då fysiskt överföras till kommunen. I vilken utsträckning och på vilket sätt revisorerna önskar ha tillgång till de sakkunnigas underlagsmaterial i granskningen – enkäter, intervjuer, sammanställningar, analyser, bedömningar mm. – regleras i avtal vid upphandling och i enskilda projektplaner.

KL 5 kap 22 § Om fullmäktige begär det är revisorerna skyldiga att vid fullmäktiges sammanträde lämna upplysning om det inte finns något hinder p.g.a. sekretess.

KL 6 kap 19 § En nämnd får också kalla en revisor till ett sammanträde för att lämna upplysningar. Revisorerna har dock inte generell närvarorätt vid nämndsammanträden eller bolagsstyrelser.

Frågor och svar om offentlighet och dokumenthantering Frågor och svar om revisorernas offentlighetsfrågor finns på www.skl.se/revision.

Referenser

Avsnittet innehåller viktiga referenser, begrepp och förkortningar.

SKL:s webbsida

På SKL:s webbsida www.skl.se/revision och där vidare under God revisionssed finns:

Ansvarsprövningsbanken

Banken visar och kommenterar samtliga fall där revisorer riktat anmärkning eller avstyrkt ansvarsfrihet i kommunal revision de senaste fem åren samt de vanligaste frågorna med svar runt ansvarsprövningen.

Revisorernas dokument

Sidan innehåller förlagor/exempel på utformning av revisorernas olika dokument t.ex. revisionsberättelse och granskningsrapport.

På webbsidan finns även:

- › Aktuell information inom området kommunal revision
- › Fakta och förutsättningar för kommunal revision
- › Frågor och svar om offentlighet och dokumenthantering
- › Stödmaterial för upphandling av revisionstjänster
- › Information om seminarier och utbildningar
- › Information om demokratiutveckling, korruption, samverkan, konkurrensutsättning och valfrihet, redovisning, kvalitetsfrågor, effektivitet, resultatstyrning, styrning och ledning mm.

SKYREV:s webbsida

På SKYREV:s webbsida www.skyrev.se finns bland annat:

- › Vägledning för redovisningsrevision i kommuner och landsting
- › Vägledning för verksamhetsrevision i kommuner och landsting

Vidare finns ett antal rekommendationer avseende granskningsarbetet t ex projektplan och revisionsrapport.

Skrifter och offentligt tryck

Förtroendevald revisor. ISBN 978-91-7164-808-2

Oberoende i kommunal revision – en studie av den kommunala revisionens oberoende (av Olle Lundin för SKL)

Fullmäktige och revisorerna. Samband och samspel. ISBN 978-7164-806-8

Revisorer kommunicerar. ISBN 978-91-7164-807-5

Lekmannarevision i praktiken. Demokratisk granskning av kommunala bolag. ISBN 978-91-7164-906-5

Jämställdhet – en fråga för revisorer. Bestnr. 5326

Ta kommandot över risk och väsentlighetsanalysen. ISBN-10: 91-7164-050-9

Kvalitet i kommunal revision – en inspirations- och erfarenhetsskrift
ISBN 978-91-7164-514-2

Fullmäktiges ansvarsprövning. Formella krav och praktisk hantering
ISBN 978-91-7164-878-5

På den säkra sidan – om intern kontroll för förtroendevalda i kommuner och landsting. ISBN 978-91-7164-334-6

Kontroll av verifikationer, en vägledning för kontrollmiljö och attestregler
ISBN 978-91-7249-348-3

Principer för styrning av kommunala bolag. ISBN 978-91-7164-138-0

Prop. 2009/10:46 Oberoendet i den kommunala revisionen

Prop. 2005/06:55 Stärkt revision och ansvarsprövning i kommuner och landsting

SOU 2004:107 Att granska och pröva ansvar i kommuner och landsting

Begrepp

Här kommenteras några begrepp som används i texten.

Kommun används som sammanfattande begrepp för kommuner, landsting/regioner, region- och kommunalförbund.

Förvaltning – sammanfattande begrepp för den verksamhet som kommuner bedriver i och genom styrelse och nämnder.

Kommunala företag – sammanfattande begrepp (som används i kommunallagen) för kommunala aktiebolag, handelsbolag, ekonomiska föreningar, ideella föreningar och stiftelser där kommunen har ett engagemang.

Kommunal verksamhet – verksamhet i styrelse, nämnder och fullmäktigeberedningar samt i gemensamma nämnder, regionförbund, kommunalförbund och kommunala företag.

Lekmannarevisor – av fullmäktige utsedd revisor i kommunalt aktiebolag, med uppdrag att granska bolaget i enlighet med 10 kap aktiebolagslagen.

Revisor – förtroendevald revisor i kommuner med uppdrag att granska den verksamhet som bedrivs inom styrelse och nämnder, fullmäktigeberedningar och kommunalförbund eller gemensam nämnd i enlighet med kommunallagen.

Revisor i företag – av fullmäktige utsedd revisor i stiftelse, ekonomisk förening, ideell förening och handelsbolag där kommunen har ett engagemang, med uppdrag att granska företaget i enlighet med aktuell lagstiftning i företaget.

Revisionen – sammanfattande uttryck för den verksamhet som revisorerna och deras sakkunniga bedriver tillsammans.

Revisionsobjekt – den/det som revisorerna granskar dvs. objektet för granskningen/revisionen. Det kan vara styrelse, nämnder och fullmäktigeberedningar samt enskilda förtroendevalda i dessa organ.

Sakkunnig – yrkesrevisor och specialister som revisorerna och lekmannarevisorerna anlitar/anställer som biträde i sin granskning. Sakkunnig kan vara certifierad kommunal yrkesrevisor (av SKYREV), specialist eller yrkesrevisor (auktoriserad eller godkänd revisor).

Styrelse och nämnder – sammanfattande uttryck för de revisionsobjekt som revisorerna granskar; styrelse, nämnd, fullmäktigeberedning, enskilda förtroendevalda i dessa organ, företagsstyrelse.

Yrkesrevisor – av stämman (motsvarande) i ett företag utsedd revisor med uppdrag att granska företaget enligt aktuell lagstiftning. Yrkesrevisor är i allmänhet en auktoriserad eller godkänd revisor.

Förkortningar på väsentliga lagar i marginalerna

KL – Kommunallagen

ABL – Aktiebolagslagen

KRL – Kommunala redovisningslagen

OSL – Offentlighets- och sekretesslagen

RF – Regeringsformen

StiftL – Stiftelselagen

TF – Tryckfrihetsförordningen



God revisionssed

i kommunal verksamhet 2014

Den kommunala revisionen är ett lokalt demokratiskt kontrollinstrument med uppdrag att granska den verksamhet som bedrivs i kommuner, landsting och regioner samt att pröva ansvarstagandet. Granskning och prövning ska ske enligt god revisionssed.

God revisionssed är inte reglerad i lag eller föreskrift. Den formas och utvecklas successivt över tiden i det praktiska revisionsarbetet. Revisionsdelegationen inom Sveriges Kommuner och Landsting har uppdraget att uttolka, dokumentera och fastställa god revisionssed i kommunal verksamhet.

I denna skrift dokumenteras god revisionssed – de goda principer och föredömliga tillvägagångssätt som tillämpas i kommunal revision – som den kan avläsas hösten 2014.

Skriften behandlar grundläggande frågor som oberoende, helhetssyn, samverkan och kommunikation. Revisionsuppdraget och beskrivning av revisionsprocessen samt grunderna för revisorernas kritik är centrala delar i skriften.

God sed i kommunal verksamhet avser revisionen i kommuner, landsting och regioner, i kommunala företag samt kommunalförbund och finansiella samordningsförbund.

