

God Revisionsred

i kommunal verksamhet 2006



trum
rmed
visionen
ksamhet. C
orernas viktig
visionens trovär
e reglerad i förf
t fastställd av en
cessivt i revisionsar
år från den kommun
n. Att dokumentera se
visionsarbetet men oc
n och utveckling. Sveri
r tagit på sig uppgiften
tills skett 1995, 1999 o
kning av hur god revis
taltats 2006. Skrifte
den lagstiftning so

Förord

De förtroendevalda revisorerna i kommuner, landsting och regioner är fullmäktiges och ytterst medborgarnas instrument för den demokratiska kontrollen. De utgör därmed en viktig funktion i den lokala självstyrelsen.

Revisionen ska ske enligt god revisionsledning i kommunal verksamhet. Utöver lagstiftningen är god revisionsledning revisorernas viktigaste plattform. Den har stor betydelse för revisionens trovärdighet och styrka. God revisionsledning formas och utvecklas successivt av revisorerna själva och utgår från den kommunala sektorns särskilda förhållanden. Sveriges Kommuner och Landsting har tagit på sig uppgiften att dokumentera seden. Det har hittills skett 1995, 1999 och 2002.

Inför 2007 har vi bedömt att det behövs en ny uppdatering. Revisionsuppdraget har kompletterats med nya uppgifter t.ex. att bedöma resultat i delårsrapport. De formella förutsättningarna för uppdraget har skärpts ytterligare, med oberoendet i fokus. Ansvarsprövningen har blivit alltmer uppmärksammas med stärkta krav på tydliga ställningstaganden och motiveringar. Dessa och andra förändringar speglas i skriften, som är en uttolkning av hur god revisionsledning i kommunal verksamhet gestaltats 2006. Skriften innehåller också anpassningar till den lagstiftning som träder ikraft från och med 2007 samt vissa utvecklingsförslag.

Uppdateringen har genomförts tillsammans med samrådsgrupperna för kommunal revision som består av förtroendevalda revisorer från kommuner, landsting och regioner samt referensgruppen för kommunala revisionsfrågor som består av sakkunniga biträden till de kommunala revisorerna. Viktiga principfrågor har också fortlöpande diskuterat tillsammans med revisorer runt om i landet. Caroline Nyman och Karin Tengdelius, Sveriges Kommuner och Landsting, har lett processen, svarat för samordning, slutlig text och redigering.

Det är vår förhoppning att den dokumenterade seden blir ett fortsatt skarpt redskap i den kommunala revisionen under mandatperioden 2007–2010, att den inspirerar till vidare utveckling och ytterst bidrar till en ännu starkare kommunal revision.

November 2006

Håkan Sörman

VD

Innehåll

Inledning med läsanvisning och begrepp.....	3	5. Granskningsuppdragen	26
Läsanvisning	3	5.1 Revisorernas uppdrag	26
Begrepp	4	5.2 Lekmannarevisorernas uppdrag	29
1. Den kommunala revisionen i sitt sammanhang.....	6	5.3 Revisorernas uppdrag i finansiella samordningsorgan	31
1.1 Utgångspunkter	6	5.4 Revisorernas uppdrag i stiftelser och övriga företagsformer	31
1.2 Det kommunala ansvarssystemet	6	5.5 Andra uppdrag	32
1.3 Vilket ansvar granskas och prövas?	8	5.6 Vägledning vid tolkning av granskningsuppdragen	32
2. God revisionssed i kommunal verksamhet.....	10	6. Revisionsprocessen	34
2.1 Utgångspunkter	10	6.1 Innebörd	34
2.2 God revisionssed i kommunal verksamhet	10	6.2 Planera	36
2.3 Ansvar för god revisionssed i kommunal verksamhet	11	6.3 Granska	40
3. Grundläggande värden och förhållningssätt	13	6.4 Pröva	43
3.1 Uppdrag med förtroende	13	7. Grunder för ansvarsprövning.....	49
3.2 Oberoende och objektivitet	13	Hänvisningar och referenser	52
3.3 Helhetssyn och samverkan	14		
3.4 Öppenhet och kommunikation	14		
4. Förutsättningar.....	16		
4.1 Vad styr och reglerar revisionen?	16		
4.2 Revisor	18		
4.3 Samordnad revision	20		
4.4 Samverkan	20		
4.5 Revisorerna förvaltning och administration	21		
4.6 Resurser och budget	22		
4.7 Sakkunniga biträden och upphandling	23		
4.8 Tillgänglighet, offentlighet och rätt till upplysning	24		
4.9 Ansvar i företagen	25		

Inledning

Denna skrift dokumenterar god revisionsred i kommunal verksamhet. Med kommunal verksamhet avses den samlade verksamheten i styrelse och nämnder, i fullmäktigeberedningar, gemensamma nämnder, regionförbund och kommunalförbund och i kommunala företag. Vår uppfattning är att seden därtill är vägledande för revision i annan förenings- eller förbandsbildning mellan kommuner och/eller landsting/regioner t.ex. finansiella samordningsförbund.

Huvuddelen av texten är formulerad med fokus på granskningen i kommuner och landsting/regioner och med den terminologi som råder där. Läsaren får själv göra kopplingar och överföringar till motsvarande begrepp i andra organisationsformer – i de kommunala företagen, kommunalförbunden och de finansiella samordningsförbunden.

Läsanvisning

Skriften är en dokumentation av *faktisk god revisionsred* – de föredömliga och goda principer och tillvägagångssätt i revisionen som tillämpas 2006 i en kvalitativt representativ krets av revisorer.

På vissa områden t.ex. där en lagändring nyligen skett och en sed ännu inte utmejslats, förmedlas vad som gäller enligt lagstiftningen tillsammans med vissa *förslag till uttolkning och tillämpning*, dvs. hur en god sed på området skulle kunna gestalta sig.

Med skriften finns också en ambition att driva på utvecklingen av god revisionsred. Därför förmedlas också *förslag och visioner*. Dessa uttrycks med ord som kan, möjligen, skulle kunna, om möjligt, alternativt och bör.

God revisionsred ska läsas och användas som komplement till lagstiftningen, till lokala reglementen och andra dokument/skrifter om revision.

Innehållet utgår från den lagstiftning som gäller från 1 januari 2007 samt hur revision i kommuner och landsting genomförts 2006.

I marginalerna finns vissa *ledord*. Dessa understryker eller sammanfattar det väsentligaste innehållet i texten och syftar också till att fungera som sökord för läsaren. De ger dessutom hänvisningar till aktuell lagreglering eller andra avsnitt i skriften.

Dokumentets struktur har förändrats sedan förra utgåvan. Granskningen i kommunen respektive de kommunala företagen behandlas tillsammans, inte åtskilt. Grundläggande värden och förhållningssätt har lyfts fram i ett eget avsnitt liksom uttolkningen av de olika uppdragen.

Begrepp

Vi kommenterar några begrepp som används i texten.

För förenklad läsning används genomgående begreppet *kommun* som sammanfattning för kommuner, landsting/regioner, region- och kommunalförbund. Lagen om insyn i vissa finansiella förbindelser (2005:590) kallas i skriften för transparenslagen.

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

Granskningsrapport – lekmannarevisorernas årliga rapport till stämman, som också fogas till revisionsberättelsen till fullmäktige.

Kommunkoncern – kommunens samlade verksamhet i styrelse och nämnder (förvaltning) och företag, oavsett om företagsverksamheten är organiserad i en s.k. äkta koncern (med moderbolag) eller inte.

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

Lekmannarevisor – förtroendevald revisor i kommunalt aktiebolag, utsedd av fullmäktige, 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 förtroendevald 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.

Revisionsberättelse – revisorernas årliga berättelse till fullmäktige med uttalande i ansvarsfrågan. Yrkesrevisorernas och revisorerna i företagens årliga berättelse till stämman (motsvarande).

Revisionsobjekt – den/det som revisorerna granskar dvs. objektet för granskningen/revisionen.

Revisionsår – perioden fr.o.m. revisorernas riskanalys och planering t.o.m. bedömningen och uttalandet i revisionsberättelsen och fullmäktiges beslut i ansvarsfrågan.

Sakkunnigt biträde – yrkesrevisorer och specialister som revisorerna och lekmannarevisorerna anlitar/anställer som biträde i sin granskning. Kan vara certifierad kommunal yrkesrevisor, specialist, auktoriserad eller godkänd revisor.

Samordnad revision – kommunens revisorer och lekmannarevisorer/revisorer i företag i personunion med uppdrag att granska såväl verksamheten i förvaltningen som i företagen.

Styrelse och nämnder – sammanfattande uttryck för de objekt 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 i företaget; i allmänhet en auktoriserad eller godkänd revisor. En auktoriserad revisor är en yrkesrevisor som utbildat sig och genomgått prov för auktorisation.¹

Även sakkunnig som biträder kommunens revisorer eller lekmanrevisorer kan kallas yrkesrevisor och ibland vara certifierad kommunal yrkesrevisor. En certifierad revisor genomgår också prov och en utbildning genom föreningen SKYREV och certifieras av en särskild nämnd inom föreningen.

¹ Auktorisering utfärdas av Revisorsnämnden, en statlig myndighet.

1. Den kommunala revisionen i sitt sammanhang

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

1.1 Utgångspunkter

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

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

Verksamheten 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 återverkar på såväl styrformer som granskning.

Verksamheten bedrivs under offentlig insyn. Det ställer krav på tydlighet i beslut, verksamhet, processer och rutiner.

Medborgarnas demokratiska kontroll är grundläggande och i allmänna val utkräver medborgarna ansvar av de folkvalda.

Inom ramen för den kommunala självstyrelsen prövar därtill fullmäktige (i sin roll som medborgarföreträdare) årligen ansvarstagandet för dem som har uppdrag att genomföra verksamhet på fullmäktiges uppdrag – styrelser och nämnder, fullmäktigeberedningar, kommunalförbund och enskilda förtroendevalda. Fullmäktiges instrument för granskning och prövning är de förtroendevalda revisorerna.

En skarp granskning och ansvarsprövning bidrar till att stärka förtroende, legitimitet och respekt för den kommunala sektorn.

1.2 Det kommunala ansvarssystemet

Det finns tre grundfunktioner i det kommunala ansvarssystemet – *beslutande, verkställande och beredande samt granskande*. Systemet har många aktörer med olika uppdrag. De påverkas av inre samband, externa aktörer och intressenter.

Lokalt
demokratiskt
kontrollinstrument

Offentlig insyn

Ansvarsutkrävande

Fullmäktiges
instrument

Kommunallagen
(KL) 3 kap

Beslutande är fullmäktige, valda av medborgarna i allmänna val. Fullmäktige fattar de principiella och övergripande besluten, utser och bemannar olika organ för att genomföra verksamheten. Fullmäktiges beslut om mål och riktlinjer, ekonomi och organisation utgör grunden för dessa organ i deras uppdrag.

Fullmäktige prövar årligen de verkställande och beredande organens ansvarstagande.

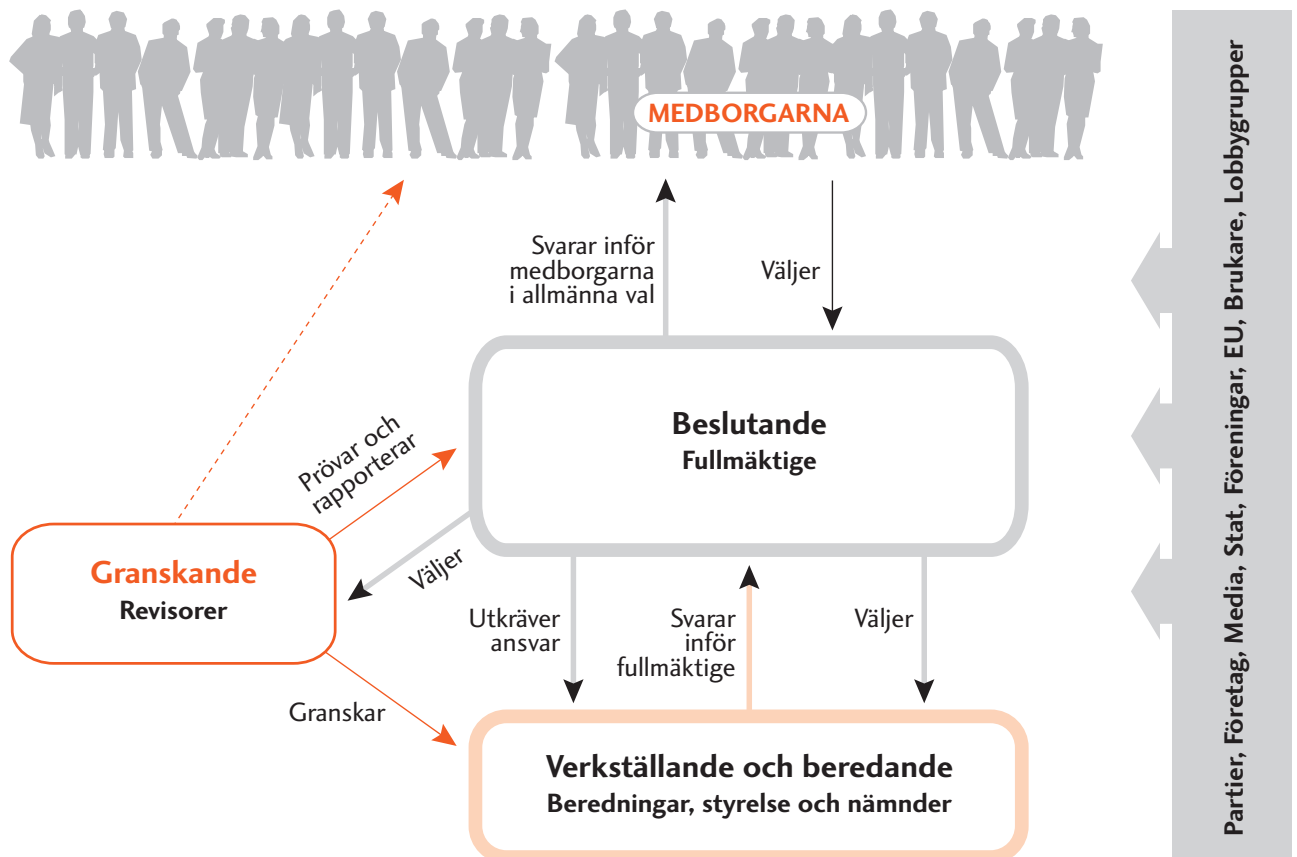
Verkställande och beredande är fullmäktigeberedningar, styrelse och nämnder. Dessa förvaltar och genomför verksamhet enligt fullmäktiges uppdrag, lagar och föreskrifter och fattar beslut inom ramen för sina förvaltningsuppdrag. De bereder också frågor och ärenden till fullmäktige. Kommun-/landstingsstyrelsen har därtill uppdraget att leda och samordna förvaltningen samt ha uppsikt över den verksamhet som bedrivs av andra nämnder, kommunens företag och kommunalförbund.

Två eller fler kommuner kan samverka om att fullgöra uppgifter med en gemensam nämnd.

Fullmäktige kan överlåta verksamhet till ett kommunalförbund, med två eller flera kommuner som medlemmar. Ett kommunalförbund fungerar som en egen kommun. Förbundsordningen är det centrala dokumentet där verksamhet, organisation och ekonomi regleras. Vissa kommunalförbund har ett eget indirekt valt fullmäktige samt en direktion som verkställande/beredande. Många kommunalförbund har endast en direktion som då är både beslu-

- KL 3 kap 9–12 §§ m.fl.
- KL 3 kap 13–15 §§, 7 §
- KL 3 kap 3a–c §§
- KL 3 kap 20–28 §§

Bild 1.
Ansvarssystemet



tande och verkställande. I ett kommunalförbund kan också finnas ytterligare nämnder med olika uppdrag. Regionförbund är också kommunalförbund. Vissa av regionförbunden är regionala samverkansorgan som har övertagit regionala statliga uppgifter.

KL 3 kap 16–18 §§

Fullmäktige kan överlåta verksamhet och förvaltning till kommunala företag (motsvarande). Som kommunalt företag betecknar kommunallagen aktiebolag, handelsbolag, ekonomiska föreningar, ideella föreningar och stiftelser där kommunen har ett engagemang. Företag har i regel en stämma (motsvarande) som beslutande organ samt styrelse och verkställande direktör (VD) som verkställande och beredande organ.

KL 3 kap 16,
19–19a §§

Fullmäktige kan också lämna över vården av en kommunal angelägenhet till en ideell förening, ett privat företag eller enskild individ om det inte finns särskilda föreskrifter som förhindrar detta. Detta förutsätter att kommunen har säkrat sina möjligheter att kontrollera och följa upp verksamheten liksom allmänhetens möjligheter till insyn.

KL 3 kap 8 §
KL 4 kap
KL 9 kap

Granskande är revisorer. I kommunen utser fullmäktige förtroendevalda revisorer. Revisorerna granskar de verkställande och beredande dvs. fullmäktigeberedningar, styrelse och nämnder samt enskilda förtroendevalda i dessa. Revisorerna bedömer ansvarstagandet och lämnar ett uttalande om detta som underlag till fullmäktiges ansvarsprövning. I kommunalförbunden granskar revisorerna direktionen/styrelsen och eventuella nämnder samt enskilda förtroendevalda.

KL 3 kap 17–18 §§

I helägda kommunala aktiebolag utser fullmäktige lekmannarevisor för att granska styrelse och VD och i av kommunen ensamt bildade stiftelser utser fullmäktige på motsvarande sätt revisorer. I delägda kommunala företag kan och bör fullmäktige på motsvarande sätt utse revisorer i den utsträckning det är möjligt med hänsyn tagen till ägarförhållanden, verksamhetens art och andra omständigheter. I företag utser därtill årsstämman (motsvarande) yrkesrevisor.

1.3 Vilket ansvar granskas och prövas?

Revisionsansvar

Med uppdraget som de verkställande och beredande förtroendevalda får av fullmäktige följer ett ansvar, s.k. revisionsansvar. De förtroendevalda ansvarar inför fullmäktige för hur de själva, deras anställda och andra uppdragstagare genomför den kommunala verksamheten. Uppdraget 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.

KL 3 kap 13–15 §§
KL 6 kap 1–8 §§

Innebörden i revisionsansvaret är inte i detalj definierat och uttryckt i lagstiftningen men ses oftast som ett blandat politiskt (demokratiskt), juridiskt och ekonomiskt ansvar.

KL 5 kap 25 a–b §§

Revisorernas uppdrag är att granska och pröva hur beredningar, styrelse och nämnder samt enskilda förtroendevalda i dessa tar detta ansvar. Fullmäktige beslutar, med revisionens granskning och bedömning som underlag, om ansvarsfrihet ska beviljas eller nekas.

Innehållet i revisorernas granskningsuppdrag ger en vägledning i hur revisionsansvaret kan bestämmas. Det innebär att genomföra en ändamålsenlig verksamhet utifrån mål, beslut och föreskrifter, en effektiv verksamhet på ett ekonomiskt tillfredsställande sätt, att upprätta rättvisande räkenskaper och att se till att det finns en tillräcklig intern kontroll.

Innebörden i revisionsansvaret utvecklas också successivt genom att fullmäktige i ansvarsprövningen tydligt anger sina bedömningsgrunder. Ytterst definieras innebörden genom domstolspraxis.

Revisionsansvaret är kollektivt i styrelse/nämnd/beredning men också individuellt för enskild förtroendevald.

Anställda i kommunen har inte revisionsansvar inför fullmäktige, inte heller externa utförare av kommunal verksamhet, bidragmottagare, föreningsmedlemmar etc.

I kommunala företag har styrelse och VD revisionsansvar inför ordinarie bolagsstämma/årsstämma (motsvarande i andra företagsformer). Det ansvar som årsstämman prövar är juridiskt/ekonomiskt – om räkenskaperna är riktiga och förvaltningen lagenlig, om ledningens avsiktliga agerande inte har tillfogat bolaget ekonomisk skada. Lekmannarevisorernas granskning i kommunala aktieföretag ger därtill underlag till en bredare prövning av ansvaret från politiskt/demokratiska utgångspunkter.



Kollektiv och
individuellt ansvar

Revisionsansvar
i företag

2. God revisionssted i kommunal verksamhet

Avsnittet uttolkar och kommenterar begreppet god revisionssted i kommunal verksamhet.

2.1 Utgångspunkter

Revisorerna i kommunen utför sin granskning i den omfattning som följer av god revisionssted.

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

En god revisionssted är inte reglerad i författning eller föreskrift eller på annat sätt fastställd av en myndighet. Den formas och *utvecklas successivt* över tiden i revisionsarbetet av revisorerna själva. Den tar vid där lagstiftningen slutar, fyller på och uttolkar uppdraget och hur detta ska utföras. Innebörd och utveckling påverkas av sektorns särdrag samt intressenters krav och förväntningar.

2.2 God revisionssted i kommunal verksamhet

Kravet på en god revisionssted för den kommunala revisionen baseras på vikten av att successivt kunna utveckla och utmejsla uppdrag och arbetsätt så att det vilar på gemensamma grunder och bedömningar för revisorerna runt om i landet.

God revisionssted i kommunal verksamhet avser processer, principer och tillvägagångssätt i granskning och bedömning. Den avser också revisorernas förhållningssätt i uppdraget och till dess förutsättningar.

God revisionssted i kommunal verksamhet utgår från den kommunala sektorns förutsättningar och förhållanden. Kommunal revision utförs av förtroendevalda revisorer och under offentlig insyn.

Revisorerna ska biträdas av sakkunniga i granskningsarbetet. Revisorerna ansvarar för att bedöma behovet av sakkunniga biträden till omfattning och inriktning. Revisorerna anlitar själva sakkunniga och styr deras uppdrag. Förhållandet med sakkunniga som biträder revisorerna påverkar sedens innehåll och utveckling.

Revisorernas breda uppdrag att utifrån fullmäktiges mål och beslut granska och bedöma ändamålsenligheten i verksamheten är ett särskilt förhållande som starkt påverkar innehåll och utveckling av den goda revisionssteden.

Uppdrag, förhållanden och förutsättningar skiljer sig från den revision som utförs i företag och för vilken god revisions sed och god revisors sed kodifieras i särskild ordning.²

God revisions sed i kommunal verksamhet avser granskning av dem som verkställer och bereder inom det kommunala ansvarssystemet. Den avser också revisionen i finansiella samordningsförbund och i andra revisionsuppdrag till vilka fullmäktige utser revisorer.

2.2.1 God sed i kommunala företag

Lekmannarevisorerna utför sin granskning i den omfattning som följer av god sed för detta slag av granskning.

Lekmannarevisorernas uppdrag i kommunala aktiebolag har samma syfte och inriktning som uppdraget för kommunens revisorer. De arbetar med samma synsätt, principer och tillvägagångssätt. God sed för lekman-revisorer i kommunala aktiebolag är därför helt integrerad i uttolkningen av god revisions sed i kommunal verksamhet. Skillnaden mot uppdraget för kommunens revisorer är att de inte granskar räkenskapernas riktighet, det är yrkesrevisorns uppdrag.

Uppdraget för de av fullmäktige utsedda revisorerna i andra kommunala företag (stiftelser, ekonomiska föreningar och handelsbolag samt ideella föreningar) är däremot formellt begränsat till att granska räkenskaper och ledningens förvaltning. Uppdragen har dock – liksom lekmannarevisorernas uppdrag – den vidare avsikten att ge ägaren en förstärkt insyn och kontroll. Med stöd i denna avsikt genomför de sitt uppdrag enligt god revisions sed i kommunal verksamhet.

2.2.2 God sed för sakkunniga som biträder revisorerna

De sakkunniga som biträder revisorerna och lekmannarevisorerna i kommunerna och i bolagen omfattas också av god revisions sed i kommunal verksamhet.

2.3 Ansvar för god revisions sed i kommunal verksamhet

Varje revisor i kommunen och lekmanrevisor (motsvarande) i de kommunala företagen har att förhålla sig till den goda revisions seden och sträva efter att arbeta i dess anda. Att vidmakthålla och utveckla den goda revisions seden är både ett individuellt och gemensamt åtagande och ansvar. En tydlig och aktiv tillämpning och utveckling av god revisions sed ger förutsättningar för ett starkt förtroende för den kommunala revisionen.

För att pedagogiskt tydliggöra detta kan kommunens revisionsreglemente ange att revisionen enligt lag ska utföras enligt god revisions sed i kommunal verksamhet. Detta förpliktar revisorerna att utföra sitt uppdrag enligt god revisions sed så som den är nedtecknad samt att göra tydliga markeringar när avvikelser sker. Detta gäller såväl kring revisionens förutsättningar och arbetssätt som i granskning och ansvarsprövning.

² Revisionsstandard i Sverige RS, upprättad av FAR/SRS.

Att dokumentera seden är nödvändigt för att ge stöd och redskap i revisionsarbetet, men också som instrument för information och utveckling. Sveriges Kommuner och Landsting har tagit på sig uppdraget att i samverkan med revisorer i kommuner och deras sakkunniga fortlöpande uttolka och nedteckna god revisions sed i kommunal verksamhet och verka för dess utveckling.

3. Grundläggande värden och förhållningssätt

Avsnittet lyfter fram grundläggande värden och förhållningssätt i den kommunala revisionen, främst vikten av oberoende, objektivitet och saklighet för att säkra den kommunala revisionens trovärdighet och legitimitet.

3.1 Uppdrag med förtroende

Att vara revisor i en kommun är ett kommunalt förtroendeuppdrag vars syfte är att med oberoende, objektivitet och integritet granska och bedöma den verksamhet som bedrivs av styrelse, nämnder och beredningar. Kommunens revisorer är en myndighet och för den gäller vad som är fastlagt i regeringsformen om att iaktta saklighet och opartiskhet samt beakta allas likhet inför lagen.

Den förtroendevalda revisornas kompetens består i att ha en politisk och ytterst medborgerlig förankring som grund för att granska och pröva om de uppdrag som fullmäktige demokratiskt beslutar om också genomförs.

Revisorn ansvarar för att bedriva ett väl underbyggt revisionsarbete som ger fullmäktige tillräckligt underlag för sin ansvarsprövning.

Lekmannarevisor är ett bolagsorgan, som i kommunala bolag utses av fullmäktige. Uppdraget har samma syfte och grundvalar som den kommunala revisornas, med en tydlig koppling till fullmäktige som ägare av bolaget. Motsvarande gäller för av fullmäktige utsedda revisorer i stiftelse, ekonomisk förening, ideell förening och handelsbolag.

3.2 Oberoende och objektivitet

Revisorerna genomför sin granskning så att den fyller fullmäktiges (motsvarande) och därmed också medborgarnas rättmätiga krav på oberoende och integritet, objektivitet och saklighet. Detta är av stor betydelse för medborgarnas tilltro till rättssäkerhet och demokrati och gäller oavsett i vilken organisationsform verksamheten bedrivs.

Revisorernas *faktiska* oberoende markeras och beaktas genom valbarhets- och jävsregler.

Med sitt agerande i granskningen gör revisorerna sitt oberoende *synbart*.

Revisorerna slår vakt om sitt oberoende i förhållande till uppdragsgivaren och till dem som granskas, genom rätten att:

- självständigt välja vad som ska granskas,
- självständigt välja angreppssätt och sakkunniga för granskningens genomförande,
- självständigt göra analys och bedömningar och framföra dessa.

● KL 4 kap 1 §

● Politisk och medborgerlig förankring

● ABL 10 kap

● Oberoende och integritet
Objektivitet och saklighet

● Avsnitt 4.2.1

● Självständiga val och analyser

Revisorerna agerar inte partipolitiskt!

Fullmäktiges uppdrag är utgångspunkten

Revisorerna är inte konsulter!

Förebyggande och framåtsyftande

Revisorerna har var och en ansvar för att *vidmakthålla* sitt oberoende och inte låta andra direkt eller indirekt styra granskningen. Revisorerna *värnar* om sin integritet i revisionsarbetet och utövar sitt uppdrag självständigt – fristående från styrelsers, nämnders och företags beslut och verksamhet.

Revisorerna nomineras av de politiska partierna och väljs av fullmäktige, men är partipolitiskt neutrala när de utför sitt revisionsuppdrag. De granskar och prövar inte utifrån partipolitiska grundvalar, driver inte partipolitiska processer. Opartiskhet och saklighet genomsyrar agerande, bedömningar och uttalanden. Fullmäktiges uppdrag till beredningar, styrelser och nämnder är deras utgångspunkt.

I egenskap av revisorer utför de inte uppdrag åt de organ som granskas. Att med sin granskning och sitt agerande förebygga brister och fel, stödja med synpunkter, råd och idéer och att arbeta framåtsyftande står inte i strid med revisorernas oberoende. För att revisorernas oberoende i granskningssituationen inte ska kunna ifrågasättas ansvarar de för att i sitt agerande dra en tydlig gräns till det granskade organet.

Revisorerna *vårdar* löpande sitt oberoende för att tydligt upprätthålla trovärdigheten, såväl för den enskilde revisorn som för revisorerna som grupp när de samarbetar.

Revisorerna svarar själva för sin förvaltning, om inte fullmäktige bestämmer något annat.

3.3 Helhetssyn och samverkan

Revisorerna har en helhetssyn på sitt/sina revisionsuppdrag.

Självständiga
KL 9 kap 7 §

Samarbete

Revisorerna är självständiga i förhållande till varandra, men eftersträvar att samarbeta i det löpande revisionsarbetet och vid olika ställningstaganden. Revisorerna strävar efter att i enighet ta ställning i revisionsarbetet, arbeta gemensamt och samordnat utifrån god revisions sed i kommunal verksamhet.

Den enskilde revisorns rätt att i ett läge av oenighet kunna agera och uttrycka sin egen uppfattning kan aldrig undanröjas eller röstas bort.

Informell
arbetsfördelning
Avsnitt 4.1.4

För ett effektivt revisionsarbete kan revisorerna komma överens om en informell arbetsfördelning sig emellan, men varje revisor ansvarar ändå för hela granskningen och bedömningen. Varje revisor måste därför tillägna sig all väsentlig information i uppdraget.

Reglerad
samverkan
Avsnitt 4.1.4

Kommunens revisorer samordnar aktivt granskningsarbetet i såväl förvaltning som företag. Det sker genom ett samarbete mellan revisorer, lekmanrevisorer, sakkunniga biträden och yrkesrevisorer – i planering, granskning och prövning. Former för samverkan och kommunikation kan behöva regleras.

3.4 Öppenhet och kommunikation

Revisorerna är en del av den offentliga verksamheten och har samma krav på tillgänglighet och insyn som andra myndigheter. Den offentliga insynen säkras genom tryckfrihetsförordningen och som myndighet omfattas revisorerna av den allmänna serviceskyldigheten i förvaltningslagen.

Revisorerna eftersträvar största möjliga öppenhet och tillgänglighet i sin granskning och kommunikation – med fullmäktige, de som granskas, medborgare och media. Denna strävan präglar tydligt revisorernas arbetssätt. Att kommunicera och skapa en bra dialog är basen för ett gott revisionsarbete. Det stärker ömsesidig kunskap och förståelse liksom revisorernas förankring och förtroende.

Revisorerna arbetar aktivt med sin kommunikation, analyserar behov och mål, viktiga målgrupper, metoder m.m. Revisorerna lägger fast strategi, planering och tillvägagångssätt för sin kommunikation i revisionsstrategi respektive arbetsordning.

Revisorerna kommunicerar med uppdragsgivaren *fullmäktige* på de sätt som bedöms ändamålsenliga. Regelbundna överläggningar med fullmäktiges presidium och gruppledare, närvaro och information vid fullmäktiges möten, successiv skriftlig rapportering av granskningsresultat till fullmäktiges ledamöter, stående revisionspunkt på fullmäktiges dagordning, särskilt arrangerade seminarier för fullmäktige är exempel på aktiviteter som bidrar till kommunikationen med uppdragsgivaren fullmäktige.

Revisorerna kommunicerar också *med styrelsen, övriga nämnder och beredningar*.

Revisorerna håller kontakt med sina respektive *parti*grupper som nominerat revisorerna. Kontakten är viktig för att ge revisorerna underlag i sin granskning, men lika viktig för partiernas insikt och förståelse av revisionens arbete. Revisorerna är också öppna för kommunikation med de partier i fullmäktige som inte är representerade bland revisorerna. Partikontakter upprätthålls med ett förhållningssätt som inte riskerar revisorernas oberoende. Att följa det politiska livet bidrar till den förtroendevalda revisorns unika kompetens.

I all kommunikation och dialog gör revisorerna tydligt att revisionen står utanför den partipolitiska diskussionen. Det betyder att de, inte låter sig styras av särintressen, inte tar partipolitiska direktiv och hänsyn i sin granskning och bedömning.

Revisorerna strävar efter att informera kommunens *medborgare* om sin funktion, sitt uppdrag och sina granskningsresultat. De är också öppna för kontakt och dialog.

Revisorerna kommunicerar också med *media*. Förmedling av granskningsresultat, pressmeddelanden och presskonferenser är metoder som används liksom information till media om revisorernas funktion och uppdrag.

Tydlig information och presentation på kommunens *webbplats* är viktig.

● Öppenhet och tillgänglighet

● Avsnitt 6.1.1

● Strategi och planering
Avsnitt 4.1.4

4. Förutsättningar

Avsnittet belyser de formella, organisatoriska och ekonomiska förutsättningarna för kommunal revision samt revisorernas förhållningssätt till dessa förutsättningar.

4.1 Vad styr och reglerar revisionen?

Den kommunala revisionen styrs och regleras i huvudsak på tre olika sätt; i författningar, av lokala beslut och föreskrifter samt av god revisionsordning i kommunal verksamhet. Revisorerna kan också upprätta egna styrdokument.

4.1.1 Författningar

- Kommunallagen (KL), främst i 9 kap. om revision.
- Aktiebolagslagen (ABL), 10 kap. om lekmannarevisorers uppdrag samt lagstiftning för andra företagsformer (stiftelser, ekonomiska föreningar, handelsbolag).
- Lag om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser (LFS), främst § 25.

Delar av revisorernas uppdrag regleras och påverkas dessutom särskilt i andra lagstiftningar som den kommunala redovisningslagen, socialtjänstlagen och den s.k. transparenslagen.

Revisorerna verkar under lagstiftning som tryckfrihetsförordningen (säkrar den offentliga insynen), sekretesslagen (ger spelregler för eventuell sekretess m.m.), förvaltningslagen (stadgar myndigheters serviceskyldighet och handläggning av ärenden), personuppgiftslagen (reglerar hur registeruppgifter om personer får hanteras) och lagen om offentlig upphandling

Revisorerna granskar verksamheter som i sin tur är reglerade av speciallagstiftning t.ex. socialtjänsten, skolan, hälso- och sjukvård, miljötillsyn, planering, byggande och räddningstjänst. Denna speciallagstiftning behandlas inte här, men revisorerna och deras sakkunniga biträden behöver ha kunskap om den lagstiftning som styr och påverkar de organ man granskar.

4.1.2 Lokala beslut och föreskrifter

- *Revisionsreglemente* – lokala föreskrifter för revisionen. Reglementet är ett lokalt komplement till lagstiftningen. Det beslutas av fullmäktige. I reglementet läggs de lokala grunderna för revisorernas organisation, arbetsformer och samverkan fast. Reglementet kan reglera antal revisorer, ordförandeskap, modell för samordnad revision mellan kommunen och företagen, ekonomi och sakkunniga, arbetsformer, dialog med fullmäktige, granskning av revisorernas förvaltning m.m.

- *Bolagsordning och ägardirektiv* – av kommunen behandlade och bolagsstämman (motsvarande) beslutade föreskrifter för ett kommunalt företag.
- *Förbundsordning* – för kommunalförbund, regionförbund och finansiella samordningsförbund.

4.1.3 God revisionsned

Den kommunala revisionen ska utföras i den omfattning som följer av god revisionsned i kommunal verksamhet, i nivå med den som uttolkas i denna skrift.

4.1.4 Revisorernas egna styrdokument

Revisorerna arbetar långsiktigt, strategiskt och utåtriktat för att nå största möjliga effekter. I en revisionsstrategi kan revisorerna över en mandatperiod utveckla och lägga fast visioner och mål, övergripande och långsiktiga ställningstaganden kring uppdrag och resultat, förhållningssätt och relationer, intern och extern samverkan, intern och extern information, dialog och kommunikation, utvärdering och utveckling. Revisionsstrategin kan ligga till grund för såväl inriktningen på granskningen som för dialog med uppdragsgivaren fullmäktige och med medborgare, media, styrelser och nämnder. Den kan också ligga till grund för utformning av revisorernas arbetsformer. Revisionsstrategin dokumenteras.

Revisorerna utformar själva effektiva och tydliga arbetsformer tillsammans och omsätter dessa i en överenskommelse eller arbetsordning för det löpande arbetet. En arbetsordning kan t.ex. reglera:

- ordförandens roll, uppdrag och arbetsätt,
- informell arbetsuppdelning och bevakning mellan revisorerna,
- förhållningssätt och spelregler mellan revisorerna,
- tidplaner och former för möten, överläggningar och andra aktiviteter,
- revisorernas uppsökande verksamhet, deltagande i dialoger och aktivt granskningsarbete,
- former för ömsesidig information, krav på dokumentation,
- upphandling, styrning av och samverkan med de sakkunniga; utövande av arbetsgivarrollen (i förekommande fall),
- kvalitetssäkring av revisorernas och de sakkunnigas arbete,
- ekonomi, administration och rutiner; revisorernas interna kontroll,
- mediakontakter, webbplats etc.,
- kompetensutveckling; deltagande i utbildning och konferenser m.m.

Det finns skäl att i arbetsordningen eller i ett separat dokument också reglera formerna för samverkan mellan kommunens revision och företagens – lekmanrevisorer och yrkesrevisorer.

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

● Revisionsstrategi

● Arbetsordning

● Former för samverkan Avsnitt 4.4

4.2 Revisor

Enligt kommunallagen ska fullmäktige utse minst fem revisorer. Från och med revisionsåret 2007 utses inga ersättare. 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 – ett förhållande som revisorerna uppmärksammar i sin budgetframställning.

Antalet revisorer bör vara lokalt anpassat till hela uppdraget vilket även innefattar bemanningen av lekmannarevisorer i företagen. Revisorerna verkar för att kommunen utser ett tillräckligt antal revisorer. Vid beslut om antal revisorer är det viktigt att uppmärksamma och ta hänsyn till begränsningar beroende på valbarhetshinder och jäv. När en revisors uppdrag upphör för rättar fullmäktige fyllnadsval så snart som möjligt.

I kommunalförbund och regionförbund regleras antalet revisorer i förbundsordningen. En gemensam nämnd granskas av revisorerna i respektive samverkande kommuner.

Samtliga revisorer som är utsedda när revisionsberättelsen avlämnas ska underteckna denna.

Varje revisor ansvarar för hela granskningen s.k. samlad revision. Har fullmäktige däremot utsett revisorer för granskning av viss eller vissa styrelser eller nämnders verksamhet – s.k. delad revision – svarar dessa endast för granskningen i de berörda verksamheterna och inte för helheten. De som granskar kommunstyrelsen har dock alltid en övergripande granskningsuppgift eftersom styrelsens ansvar i sig är övergripande och samordnande för helheten.

4.2.1 Valbarhet och jäv i kommunen

Fullmäktiges val av revisorer sker lämpligen före val av andra ledamöter i styrelser och nämnder för att på bästa sätt hantera och undvika valbarhetshinder och jäv i beslutsprocessen.

En revisor är inte valbar till uppdrag i styrelse, nämnd, fullmäktigeberedning eller kommunalt företag. Revisorn kan inte heller väljas till ordförande eller vice ordförande i fullmäktige. Omvänt uttryckt kan en förtroendevald i styrelse, nämnd, fullmäktigeberedning eller kommunalt företag inte samtidigt vara revisor. Detta bygger på grundprincipen att den som är redovisningsskyldig till kommunen inte kan vara revisor och granska den verksamhet som omfattas av redovisningsskyldigheten. Redovisningsskyldighet är ett valbarhetshinder. Redovisningsskyldig är den som i sitt uppdrag har ansvar för verksamhet och/eller ekonomi.

Redovisningsskyldig är alltid ledamot och ersättare i en nämnd, styrelse och beredning samt tjänsteman med delegerad beslutanderätt eller på annat sätt tydligt definierat ansvar för verksamhet och/eller ekonomi. Redovisningsskyldig är också den som har uppdrag i styrelse för kommunalt företag, eftersom företaget redovisar till ägaren kommunen.

Finns make, sambo, föräldrar, barn, syskon eller annan närstående som är redovisningsskyldig uppstår ett partiellt valbarhetshinder för revisorn. Lika så om revisorn själv är anställd med ett redovisningsansvar. I dessa fall kan

Minst fem revisorer
Inga ersättare
KL 9 kap 1 §

Avsnitt 4.2.1

KL 3 kap 27–28 §§
KL 9 kap 19 §
KL 9 kap 2 §

Samlad revision
Delad revision
KL 9 kap 2 §

Revisorerna
väljs först!

Ej dubbla uppdrag!
KL 4 kap 6 §

Redovisnings-
skyldighet är alltid
ett valbarhets-
hinder

Partiellt hinder

revisorn väljas med undantag för granskning av den verksamhet där redovisningsskyldigheten finns, dvs. hos den närstående eller hos revisorn själv i dennes anställning.

Det bör uppmärksammas att om ett partiellt valbarhetshinder finns för att väljas till revisor med uppdrag att granska kommunstyrelse eller kommunalt företag – som rapporterar till styrelsen – är det olämpligt att personen väljs som revisor med undantag. Att undantas från att granska kommunstyrelsen får en så omfattande inskränkning och påverkan på revisorns uppdrag att det i praktiken blir omöjligt att genomföra uppdraget.

Om det uppstår ett valbarhetshinder under löpande uppdragstid förfaller hela revisorsuppdraget genast. Det kan ske om revisorn själv eller närstående har blivit redovisningsskyldig.

Val med undantag noteras i revisionsberättelsen eller revisorernas redogörelse.

För en kontinuerlig och heltäckande revision är det eftersträvansvärt med så få val som möjligt av revisorer med undantag.

Jäv kan uppstå tillfälligt i det löpande granskningsarbetet. En revisor får inte vara delaktig i en granskning eller ett ärende där han själv eller närstående har ett engagemang, intresse, en relation eller är berörd på något sätt. I en jävsituation avstår berörd revisor själv från att delta i en granskning eller beslut. Jävsituationer noteras i revisorernas anteckningar och vid särskilda jävsbeslut i revisorernas protokoll. De noteras också i revisionsberättelsen eller revisorernas redogörelse.

4.2.2 Revisor i kommunala företag

Fullmäktige utser minst en lekmannarevisor i helägda (direkt eller indirekt) aktieföretag och minst en revisor i stiftelse där kommunen är ensam stiftare. Dessa revisorer väljs ur gruppen av kommunens revisorer, s.k. personsamband.

I företagen kan också suppleanter utses.

I delägda företag utser fullmäktige lekmannarevisorer eller revisorer i den utsträckning som är rimlig med hänsyn till andelsförhållanden, verksamhetens art och övriga omständigheter. Personsambandet med kommunens revisorer eftersträvas även vid sådana val.

Vanligen utses en eller två lekmannarevisorer eller revisorer till varje företag. Alternativt kan samtliga kommunens revisorer utses till lekmannarevisorer eller revisorer i alla företagen, på samma sätt som man i kommunen utser samtliga revisorer för granskning av alla nämnder och styrelser utan inbördes uppdelning (samlad revision). Alla lekmannarevisorer eller revisorer i företagen har fullt individuellt ansvar för varje företagsuppdrag även om en informell arbetsfördelning sker i det löpande arbetet.

Hur många lekmannarevisorer eller revisorer i företagen som ska väljas regleras i bolagsordningen (motsvarande).

4.2.3 Revisor i finansiella samordningsförbund

Fullmäktige i varje samverkande kommun och landsting utser minst en revisor och ersättare till finansiellt samordningsförbund. Staten utser därtill genom Riksrevisionen en revisor.

● Val med undantag

● KL 4 kap 8 §

● Jäv är tillfälligt
KL 9 kap 4–6 §§
KL 6 kap 25 §

● Helägda företag
KL 3 kap 17 §

● Delägda företag
KL 3 kap 18 §

● Avsnitt 4.2

● LFS 12, 25 §§

KL 3 kap 17–18 §§

Avsnitt 3.3

Verka för
personsamband!

Avsnitt 6.4.4

4.3 Samordnad revision

Kommunens revisorer inklusive de som utsetts till lekmannarevisorer och revisorer i kommunala företag utgör den samordnade revisionen. Genom den samordnade revisionen kan alla delar av den kommunala verksamheten granskas och ansvarsprövas med *helhetssyn* och samlade bedömningar och med ett fritt informationsutbyte.

Revisorerna verkar för att så många kommunala revisionsuppdrag som möjligt samordnas med personsamband, även när detta inte är obligatoriskt t.ex. med utsedda revisorer i kommunalförbund och delägda företag.

Den samordnade revisionen är ett redskap för fullmäktiges kontroll och uppföljning inom hela den kommunala koncernen – en del av en aktiv ägarstyrning. Samordningen möjliggör bl.a. en bred granskning av hur kommunstyrelsen utövar sin uppsiktsplikt över nämnder, företag och kommunalförbund. Den kan också ge ett samlat underlag för fullmäktiges ansvarsprövning av hela verksamheten i olika organisationsformer.

4.4 Samverkan

Revisorernas uppdrag är att granska och pröva. I detta uppdrag är revisorerna självständiga i förhållande till varandra. De arbetar formellt inte som kollektiv, men eftersträvar samarbete och gemensamma sammankomster där granskningen diskuteras. Ordföranden kallar till sådana sammankomster där också anteckningar förs. Krav på kallelse och anteckningar kan regleras i revisionsreglementet. Hur revisorerna vill samverka kan regleras i en gemensam arbetsordning.

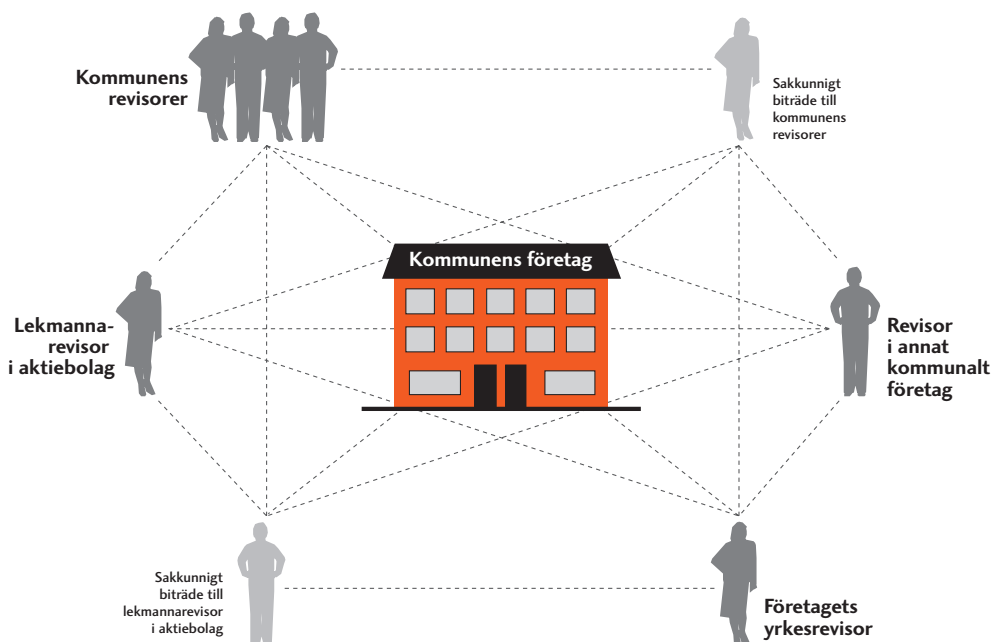
Företagsuppdragen kräver samverkan mellan flera aktörer – av fullmäktige utsedda lekmannarevisorer och revisorer i företagen, kommunens revisorer, företagets yrkesrevisorer – i allmänhet auktoriserade, sakkunniga som biträder lekmannarevisorerna och kommunens revisorer.

KL 9 kap 9 §
och 7 §

Reglemente
Avsnitt 4.1.2

Arbetsordning
Avsnitt 4.1.4

Bild 2.
Många aktörer
behöver samverka i
företagsuppdragen



I aktiebolagen arbetar lekmannarevisorn och bolagets yrkesrevisor sidoordnade med sina respektive uppdrag. Uppdragen överlappar delvis varandra – särskilt vid granskningen av den interna kontrollen, där båda har uppdraget att granska och pröva densamma. Med utgångspunkt från detta behöver de vara överens om gränsdragningen och hitta en fungerande samverkan.

I andra företagsuppdrag (stiftelser och ekonomiska föreningar) har den av fullmäktige utsedda revisorn samma uppdrag som företagets yrkesrevisor. Uppdraget är alltså gemensamt och ställer fördjupade krav på samverkan.

För att revisionsarbetet ska bli effektivt krävs samverkan och kommunikation fortlöpande under revisionsprocessen – i planering, granskning och prövning.

Lekmannarevisorerna och revisorerna i företagen och ytterst revisorerna i kommunen har anledning att ta initiativ till att reglera formerna för denna samverkan. Det kan ske genom överenskommelser – som i sin tur kan ingå i revisorernas arbetsordning.

Frågor som kan behöva regleras är t.ex.:

- former för ömsesidig information,
- mötesplanering,
- samarbete vid informationsinsamling och planering,
- avstämning av områden som kan falla inom både kap. 9 och 10 i ABL,
- eventuell gemensam granskning,
- dokumentation – rapporter och mötesanteckningar,
- arkivvård,
- hantering av offentlighet och sekretess, m.m.

Överenskommelser om samverkan kan också övervägas i granskningen av gemensamma nämnder. Utifrån en gemensam planering kan den praktiska granskningen utföras av revisorerna i den kommun där nämnden har sin hemvist. Efter rapportering sker bedömningar i respektive kommun. Former och finansiering av denna arbetsmodell behöver överenskommas och dokumenteras.

4.5 Revisorernas förvaltning och administration

I ärenden som inte är direkt kopplade till granskningen fungerar revisorerna på samma sätt som styrelse, nämnder och beredningar, dvs. som ett kollektiv. Detta gäller i ärenden om budget och redovisning, upphandling av sakkunniga biträden alternativt personalärenden, lokaler samt annan verksamhetsadministration dvs. revisorernas förvaltning. Det gäller också för beslut om jäv. Kommunallagens bestämmelser om kallelse, beslut, protokoll m.m. gäller. Med hänvisning till kommunallagen kan kraven på kallelse och protokoll regleras i revisionsreglementet.

Revisorerna svarar själva för sin förvaltning om inte fullmäktige bestämmer om något annat. Det är dock mycket sällsynt.

Granskning av revisorernas egen förvaltning kan också regleras i revisionsreglementet.

4.6 Resurser och budget

Oberoende budgetberedning

Fullmäktige beslutar om revisorernas budget. För att upprätthålla revisorernas oberoende är det lämpligt att revisorernas anslag bereds av representanter för fullmäktige som inte själva är föremål för granskning, med fördel ett av fullmäktige särskilt tillsatt beredningsorgan. Formerna för beredning av revisorernas budget regleras i revisionsreglementet. Det kan även finnas med i fullmäktiges arbetsordning. Revisorerna verkar för en sådan oberoende budgetberedning.

Underbyggd budgetframställning

Revisorerna baserar sin budgetframställning på att de ska fullgöra sitt uppdrag enligt lagstiftningen och god revisions sed i kommunal verksamhet. Revisorerna uppmärksammar fullmäktige på uppdragets omfattning och räckvidd t.ex. att det omfattar granskningen av hela kommunens verksamhet, såväl i förvaltning som i företag. Likaså att uppdraget successivt har utvidgats t.ex. med bedömningsuppdrag (bl.a. av delårsrapport och årsredovisning) och bestyrkandeuppdrag (bl.a. enligt den s.k. transparenslagen och för EU-projekt). Om revisorerna därtill har uppdraget att granska donationsstiftelser som kommunen förvaltar måste även dessa uppdrag inkluderas i bedömningen. Det behöver också finnas en reserv för oförutsedda händelser.

Dialog med fullmäktige

Revisorerna för en aktiv dialog med fullmäktige eller utsedd budgetberedning om resursbehovet. Underlag till denna dialog är uppgifter om revisorernas uppdrag och revisorernas revisionsplan grundad på en analys av risk och väsentlighet. Underlag är också det lokala revisionsreglementet, god revisions sed i kommunal verksamhet och revisorernas strategi.

Det är inte fullmäktiges uppgift att fastställa revisionens planering eller styra revisorernas arbete, men att säkerställa att det finns tillräckliga medel för uppdraget. I dialogen understryker revisorerna det väsentliga i att revisionen tillförsäkras det ekonomiska utrymme som behövs för att kunna bedriva en tillräckligt väl underbyggd granskning för att kunna avge sitt uttalande i frågan om ansvarsfrihet.

Resursbehovet varierar över tid

Resursbehovet för revisionen varierar mellan kommuner men också över tiden i den enskilda kommunen. Förutsättningar i verksamhet, organisation och ekonomi är olika, liksom behoven av fördjupad revision i olika utvecklingskedan. Utformning och kvalitet på den interna kontrollen eller bedömda risker i verksamheten har stor betydelse för bedömning av behovet. Revisorernas eget arbetssätt – intensiteten i dialog och kontakter, behovet av administrativt stöd samt revisorernas eget utbildnings- och utvecklingsbehov – påverkar också resursbehovet.

Otillräckliga resurser

Revisor som bedömer att resurserna är otillräckliga för att genomföra uppdraget så att uttalandet i ansvarsfrågan är tillräckligt säkerställt, uppmärksammar aktivt och tidigt fullmäktige på detta och på konsekvenserna. Ytterst kan revisor överväga att frånträda uppdraget om revisorn anser att det inte finns förutsättningar att fullgöra uppdraget enligt lag, god revisions sed och reglemente.

KL 5 kap 23 § 3 p

Revisorerna kan också initiera ärende i fullmäktige med anledning av sin förvaltning.

4.6.1 Revisionens finansiering i företagen

Respektive företag bär sina egna kostnader för de av fullmäktige valda lekmannarevisorerna och revisorerna i företagen samt de sakkunniga biträden dessa anlitar. Lekmannarevisorerna och revisorerna i företagen gör sin budgetframställning till respektive företag.

Alternativt gör lekmannarevisorerna och revisorerna i företagen sin framställning till fullmäktige, som lägger fast nivå. Kommunen kan sedan välja att fördela faktisk kostnad på respektive företag eller att säkra att företagen står för kostnaderna direkt. Styrningen gentemot företagen sker med ägardirektiv som är beslutade av bolagsstämman (motsvarande).

Kommunen kan också välja att själv finansiera lekmannarevisionen och revisionen i företagen genom beslut i fullmäktige.

4.7 Sakkunniga biträden och upphandling

Revisorerna ska i sin granskning biträdas av sakkunniga, i den omfattning som revisorerna bedömer behövs för att fullgöra granskningen enligt god revisionsd i kommunal verksamhet.

De sakkunniga ska ha tillräcklig insikt och kunskap om och erfarenhet av kommunal verksamhet och revision och dess förutsättningar. 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 önskar granska. De sakkunniga ska tillämpa god revisionsd i kommunal verksamhet.

Revisorerna väljer själva de sakkunniga – genom anställning och/eller som externt anlitate uppdragstagare efter upphandling. När revisorerna väljer att anställa egna sakkunniga är revisorerna arbetsgivare och anställningsmyndighet.

Som uppdragsgivare och/eller arbetsgivare definierar och reglerar revisorerna de sakkunnigas uppdrag – i upphandlingsunderlag och avtal, vid anställning, i planering, löpande dialog och kommunikation.

Revisorerna tydliggör:

- kompetenskraven på de sakkunniga,
- uppdragets omfattning och inriktning,
- krav på genomförande, organisation och tillgänglighet,
- krav på kommunikation, löpande kontakter, avstämningar samt rapportering,
- rollfördelningen mellan sig och de sakkunniga.

För att tydligt säkra oberoendet reglerar revisorerna frågan om och i så fall hur de sakkunniga kan anlitas av andra än revisorerna i kommunen. Det sker i anställningsvillkor och/eller avtal.

Lagstiftaren har understrukt vikten av att de sakkunniga har god och säkrad kompetens för uppdraget. För att möta detta bedriver föreningen SKYREV (Sveriges kommunala yrkesrevisorerers förening) en frivillig certifiering som kräver såväl teoretisk utbildning som praktisk erfarenhet av kommunal revision. Certifieringens kompetenskrav kan användas som beskrivning av öns-

● Budgetframställning i företagen

● KL 9 kap 8 §

● Avsnitt 2.2.2

● Revisorerna väljer själv

● Revisorerna definierar uppdragen

● Certifiering

kad kompetens i upphandling av sakkunniga, förutsatt att likvärdig kompetens också provas. Något formellt krav på certifiering finns dock inte och det ska observeras att i den kommunala revisionen kan även andra kompetenser behöva tillföras än den som certifieringen definierar. SKYREV arbetar också med kvalitetssäkring av de sakkunnigas arbete bl.a. genom vägledningar och kompetensutveckling.

Lekmannarevisorerna i kommunens aktiebolag ska på samma sätt som revisorerna i kommunen biträdas av sakkunniga i sin granskning. Motsvarande kompetenskrav ställs på dessa. Det är olämpligt att den person som är bolagets yrkesrevisor anlitas som sakkunnigt biträde till lekmannarevisorn. Lekmannarevisorn och bolagets yrkesrevisor är två skilda bolagsorgan med olika uppdrag, som syftar till att ge ägaren ett så brett underlag som möjligt för sin bedömning. Att ett bolagsorgan anlitar ett annat riskerar oberoendet för båda. Sakkunnigt biträde genom andra personer från samma företag som bolagets yrkesrevisor möter inte samma hinder. En prövning av oberoendet bör dock alltid ske.

Kommunens revisorer kan också svara för att upphandla yrkesrevisorer till kommunens företag. Dessa är auktoriserade eller godkända revisorer som arbetar enligt Revisionsstandard i Sverige, framtagen av FAR/SRS. En sådan upphandling förutsätter att fullmäktige reglerat uppdraget i revisorernas reglemente och i ägardirektiv till företagen, som är beslutade av stämman (motsvarande) uttalat hur upphandlingen ska gå till. Revisorernas resultat av upphandlingen föreläggs årsstämman (motsvarande) som nominering inför dess beslut om att utse yrkesrevisor.

Även om kommunens revisorer inte har ett sådant upphandlingsuppdrag är det angeläget att former för delaktighet i upphandlingen av yrkesrevisorer skapas. Ett inflytande i upphandlingen kan lägga plattformen för kommande samverkan mellan revisorerna, lekmannarevisorerna och yrkesrevisorerna i företagen.

4.8 Tillgänglighet, offentlighet och rätt till upplysning

Revisorerna är en del av den offentliga verksamheten och har samma krav på sig som andra myndigheter på tillgänglighet och insyn. Revisorerna kan i undantagsfall och med stöd av sekretesslagen sekretessbelägga känsliga ärenden, men mycket stor restriktivitet bör tillämpas.

Revisorerna registrerar ärenden och handlingar i enlighet med sekretesslagens krav. Som myndighet omfattas revisorerna av den allmänna serviceskyldigheten i förvaltningslagen dvs. att bemöta den enskilda medborgarens frågor inom revisionens verksamhetsområde i den utsträckning som är lämplig med hänsyn till frågans art, den enskildes behov av hjälp och revisionens verksamhet.

För ett trovärdigt och tillförlitligt resultat dokumenteras revisorernas arbete. Det gäller olika steg och insatser i revisionsprocessen. Det gäller också revisorernas möten, sammankomster, sammanträden och överläggningar, deras egna överenskommelser som strategi, arbetsordning, internbudget och samverkansdokument.

Sakkunniga
biträder lekman-
revisorerna

Sammanhållen
upphandling

Tillgänglighet
och insyn

Sekretess i
undantagsfall

Registrering
SekrL 15 kap
Serviceskyldighet
Förvaltningslagen

Dokumentation
ger trovärdighet

Revisorernas dokumentation är allmänna handlingar och som regel offentliga när granskningen är avslutad. De utgör, efter rensning och eventuell beslutad gallring, revisorernas arkiv. Det innebär att protokoll i förvaltningsärenden och rapporter över granskningar ska arkiveras efter att de är avslutade och expedierade. Revisorerna avgör själva i vilken utsträckning arbetsmaterial och minnesanteckningar ska rensas bort eller arkiveras, något som inte är ett formellt krav. Revisorernas arkiv omfattar också inkommande handlingar till revisorerna, även handlingar som sänds till revisors hemadress och som rör revisionsarbetet.

4.8.1 Rätt till upplysningar

Revisorerna har rätt att få de upplysningar de behöver av styrelse och nämnder för att kunna utföra sin granskning. Det gäller även sekretessbelagd information. Sekretessen följer med in i revisorernas arbete. För att de sakkunniga ska kunna genomföra sina uppdrag måste dessa ges samma rätt till upplysningar som de förtroendevalda. Detta regleras bäst i revisionsreglementet.

Kommunens revisorer kan begära upplysningar av lekmannarevisorer eller revisorer i kommunala företag eller kommunalförbund om uppgifterna behövs för revisionsuppdraget. I företagen gäller detta om dessa omfattas av offentlighetsprincipen dvs. att kommunen har ett dominerande inflytande över företaget.

På motsvarande sätt kan revisorer i kommunalförbund begära upplysningar från lekmannarevisorer eller revisorer i företag som ägs av kommunalförbundet, förutsatt att detta omfattas av offentlighetsprincipen.

4.9 Ansvar i företagen

Liksom bolagsorganen styrelse, VD och yrkesrevisor har lekmannarevisorer i aktieföretag och förtroendevalda revisorer i andra företagsformer ett skadeståndsansvar för ekonomisk skada som revisorn själv eller dess biträde förorsakar företaget uppsåtligt eller genom oaktsamhet.

Risken för att ett skadeståndsansvar kommer att utkrävas av en lekmannarevisor eller förtroendevald revisor bör varken överdrivas eller underskattas. Därför är det viktigt att det uppmärksammas och framförallt förebyggs genom att arbeta enligt god sed med en väl underbyggd granskning och bedömning samt tillräcklig dokumentation över granskningen.

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

Revisorernas arkiv

KL 9 kap 12 §

ABL 9 kap 46 §
ABL 10 kap 18 §
Stift L 4 kap 15 §
Lagen om ekon för
8 kap 16 §
Revisionslagen 36 §
KL 9 kap 22 §
Sokr L 1 kap 9 §

ABL 29 kap 2 §
m.fl.

Försäkring

5. Granskningsuppdragen

I avsnittet beskrivs och uttolkas revisorernas uppdrag i kommunen, företagen och förbunden utifrån aktuell lagreglering.

5.1 Revisorernas uppdrag

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

Revisorernas uppdrag är ytterst att pröva ansvarstagandet och uttala sig om detta till fullmäktige inför deras beslut i ansvarsfrågan. Det sker i revisionsberättelsen. Granskningsuppdraget – som det är formulerat i kommunallagen – är medlet att nå fram till denna ansvarsprövning. De enskilda granskningsinsatser som genomförs inom uppdraget har därtill ett egenvärde i de effekter som de kan åstadkomma för nämndernas verksamhet.

Granska och pröva ansvarstagandet

KL 9 kap 9–9a §

Revisorernas granskningsuppdrag som det uttrycks i kommunallagen:

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

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

Om revisorerna i sin granskning finner att det föreligger misstanke om att brott av förmögenhetsrättslig karaktär förövats eller om att allmän förvaltningsdomstols avgörande åsidosatts, skall 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. Detta gäller dock inte om anmälan avser misstanke om att brott förövats och nämnden finner att det inte föreligger en sådan misstanke. Revisorerna är dock inte skyldiga att anmäla misstanke om brott till fullmäktige om nämnden funnit att det inte föreligger sådan misstanke.

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.

Det dominerande uppdraget för revisorerna är att granska och pröva verksamheten. Resultatet redovisas i revisionsberättelsen. Till detta kommer särskilt definierade uppdrag. Ett sådant är uppdraget att anmäla misstanke om brott av förmögenhetsrättslig karaktär liksom att anmäla åsidosättande av

Särskilt definierade uppdrag

avgörande i allmän förvaltningsdomstol. Ett annat är att bedöma om resultatet i delårsrapporten och årsredovisningen är förenligt med fullmäktiges beslut om mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning.

Det första stycket i paragrafen identifierar *objekten för och omfattningen* på revisorernas granskning. Revisorerna ska årligen granska:

- all den verksamhet som bedrivs inom styrelser och nämnders verksamhetsområden samt eventuella fullmäktigeberedningar,
- verksamheten i de kommunala företagen, där kommunen direkt eller indirekt innehar samtliga aktier, genom de revisorer och lekmannarevisorer som utses i dessa,
- i den omfattning som följer av god revisionsledning.

Begreppet all verksamhet i första stycket har flera dimensioner. Det avser styrelser och nämnders verksamheter som utförs inom deras verksamhetsområden. Den kan drivas i egen regi eller av externa utförare. Begreppet verksamhet avser också kommunens samlade verksamhet i förvaltning och företag ur ett övergripande ägar-/styrperspektiv samt kommunövergripande och gemensamma funktioner och processer i såväl förvaltning som företag. Dessa är uppgifter som vilar på kommunstyrelsen. I revisorernas uppdrag ingår därför att granska styrelsens uppsiktsplikt som är av stor betydelse i ägarstyrningen och förvaltningskontrollen. De ska också granska hur styrelsen leder och samordnar förvaltningen av kommunens angelägenheter, sköter den ekonomiska förvaltningen, verkställer beslut, följer utveckling och ekonomi, gör framställningar, fullföljer beredningskravet, begär upplysningar etc.

Årsredovisningen och delårsrapporten, inklusive den sammanställda redovisningen är givetvis också föremål för årlig granskning.

Det andra stycket i paragrafen identifierar *inriktningen* på revisorernas granskning. De ska för varje styrelse och nämnd granska och bedöma:

- *Ändamålsenlighet*: om verksamheten efterlever och lever upp till fullmäktiges mål, beslut och riktlinjer samt de föreskrifter som gäller för verksamheten – det handlar om god ekonomisk hushållning utifrån verksamhetens effektivitet och kvalitet.
- *Ekonomi*: om verksamhetens resultat och resurser står i ett rimligt förhållande till varandra (tillfredsställande) – det handlar om god ekonomisk hushållning utifrån verksamhetens produktivitet.
- *Räkenskaper*: om verksamhetens redovisning upprättats i enlighet med lagstiftning och god kommunal redovisningssed så att räkenskaperna ger en rättvisande bild av resultat och ställning.
- *Intern kontroll*: om den kontroll som görs inom styrelser och nämnder är tillräcklig dvs. om ledning och styrning, uppföljning och kontroll är tillräcklig. Styrelser och nämnders kontroll av kommunala angelägenheter som uppdragits åt annan att utföra måste också uppmärksammas.

Beträffande räkenskaperna granskar revisorerna om bokföringen och årsredovisningen, inklusive den sammanställda redovisningen, upprättats i enlighet med lagen om kommunal redovisning samt god redovisningssed.³

³ God redovisningssed uttolkas av Rådet för kommunal redovisning

Objekt och omfattning

Styrelsens uppsiktsplikt

Inriktning

Avsnitt 6.2.1.2

Revisorerna granskar om upplysningar finns om eventuella avvikelser, från lagstiftningen samt god redovisningssed, och att skälen till avvikelserna har kommenterats.

Det tredje stycket i paragrafen definierar revisorernas skyldighet att, i de fall revisorerna upptäcker något sådant i sin granskning, anmäla misstanke om förmögenhetsrättsligt brott eller *misstanke om att avgörande i allmän förvaltningsdomstol har åsidosatts*. Med brottslighet av förmögenhetsrättslig karaktär avses bl.a. stöld, bedrägeri, svindleri, förskingring, trolöshet mot huvudman, bestickning och mutbrott.

Om revisorerna i sin granskning finner sådana förhållanden, finns det absoluta kravet på att agera med en anmälan. Upptäckta eller misstänkta förhållanden ska anmälas till ansvarig styrelse och nämnd.

Detta anmälningsskyldighet innebär inte att revisorerna har skyldighet att inrikta sin granskning på dessa frågor. Det avgör revisorerna utifrån en bedömning av risk och väsentlighet. Primärt verkar revisorerna för att styrelser och nämnder själva förebygger och upptäcker dessa situationer i den interna kontrollen. Revisorerna kan därmed inrikta sin granskning på den interna kontrollen och dess kvalitet.

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

Det fjärde stycket, definierar revisorernas skyldighet att *bedöma om resultatet* i delårsrapporten och årsbokslutet är förenligt med de mål fullmäktige beslutat om. Om flera delårsrapporter upprättas under året behöver bara en av dem bedömas; den som enligt lagen ska behandlas av fullmäktige. Det kan antingen vara delårsrapporten som görs vid halvårsskiftet eller det andra tertialet. Med årsbokslut avses årsredovisningen.

Revisorerna har med detta uppdrag fått en roll att bidra i kommunens process för att uppnå målen för god ekonomisk hushållning. De ska bedöma om det ekonomiska resultatet (räkenskaperna) är förenligt med fullmäktiges beslut om finansiella mål – vanligtvis minst att balanskravet är uppnått – och om verksamheten bedrivs inom uppsatta mål och riktlinjer (ändamål och ekonomi). Bedömningarna, som ska vara skriftliga, ska biläggas delårsrapporten och årsredovisningen. Bedömningen i samband med årsredovisningen inlemmas i revisionsberättelsen.

Exempel på utformning av bedömningen av delårsrapport finns på www.skl.se/revision under God revisionsredovisning i dokumentbiblioteket.

5.1.1 Granskning av myndighetsutövning

Revisorerna granskar med vissa undantag inte ärenden som avser myndighetsutövning mot någon enskild.

Revisorerna kan granska myndighetsutövning när handläggningen av ärenden har vållat kommunen ekonomisk förlust.

Revisorerna kan också granska hur nämnder verkställer egna gynnande beslut enligt socialtjänstlagen. Det kan ske utifrån den rapportering som socialnämnden (motsvarande) ska göra till revisorerna en gång i kvartalet. Kravet

på denna rapportering är omfattande. Den ska bl.a. innehålla uppgifter om alla gynnande nämndbeslut som inte har verkställts inom tre månader från dagen för beslutet tillsammans med tidpunkten för beslutet och vilken typ av bistånd det gäller samt skälen för dröjsmålet. Samma rapportering som revisorerna får gå också till länsstyrelsen och till fullmäktige lämnas en särskild statistikrapport.

Revisorerna iakttar stor försiktighet med denna information som är sekretessbelagd.

Avsikten med denna rapportering är inte att styra vad revisorerna ska granska utan ge förbättrade underlag för revisorernas egen bedömning av om en granskning ska ske eller inte.

Revisorerna kan likaså granska hur nämnder verkställer avgöranden av allmänna förvaltningsdomstolar.

Slutligen kan revisorerna granska myndighetsutövning utifrån allmänna synpunkter, t.ex. hur kommunikationsskyldigheten i förvaltningslagen efterlevs, hur generella bedömningsgrunder tillämpas, handläggningstider etc.

5.1.2 Utanför uppdraget i kommunen

Granskning av följande objekt ligger inte inom revisorernas uppdrag enligt KL:

Externa utförare (t.ex. entreprenörer, konsulter och andra enskilda uppdragstagare) är inte objekt för kommunens revisorers granskning. Ansvar för uppföljning och kontroll vilar på den nämnd som kontrakterat utföraren. Uppdraget för kommunens revisorer i dessa situationer är att granska att/hur ansvarig nämnd styr, följer upp och utvärderar dessa avtalsförhållanden. Avtal mellan kommunen och utföraren bör reglera i vilken utsträckning kommunens revisorer får gå in i utförarens organisation och hämta eller ta del av uppgifter, ställa frågor etc. Avsikten är att kunna bedöma om nämndernas interna kontroll är tillräcklig.

Externa bidragsmottagare och låntagare – föreningar och företag som får bidrag av kommunen eller där kommunen går i borgen för lån – är inte heller objekt för revisorernas granskning. Ansvar för kontroll och uppföljning vilar på bidragsgivaren/borgenären. Uppdraget för kommunens revisorer är att granska att/hur ansvarig nämnd följer upp och kontrollerar. Det är inte lämpligt att samtidigt välja kommunens revisorer till revisorer i sådana organisationer, eftersom uppdragen blir oförenliga.

Donationsstiftelse – medel som är donerade för särskilt ändamål och som förvaltas i kommunen av en nämnd eller styrelse – är inte föremål för revisorernas granskning om inte fullmäktige särskilt beslutat att lägga uppdraget på revisorerna.

Uppdraget för kommunens revisorer är annars primärt att granska att/hur ansvarig nämnd tar ansvar för att förvalta donationsstiftelsen och agera i enlighet med dess urkund.

5.2 Lekmannarevisorernas uppdrag

Lekmannarevisorernas granskning bidrar till den demokratiska insynen och kontrollen i kommunala aktiebolag.

● Externa utförare
KL 3 Kap 19 §

● Externa
bidragsmottagare
och låntagare

● Donationsstiftelse

ABL 10 Kap 3 §
KL 9 Kap 9 §

Ägardirektiv

Två skilda
bolagsorgan

Avsnitt 4.4

Lekmannarevisorerna är ett bolagsorgan som är reglerat i både kommunal-
lagen och aktiebolagslagen.

Lekmannarevisorernas uppdrag är att granska

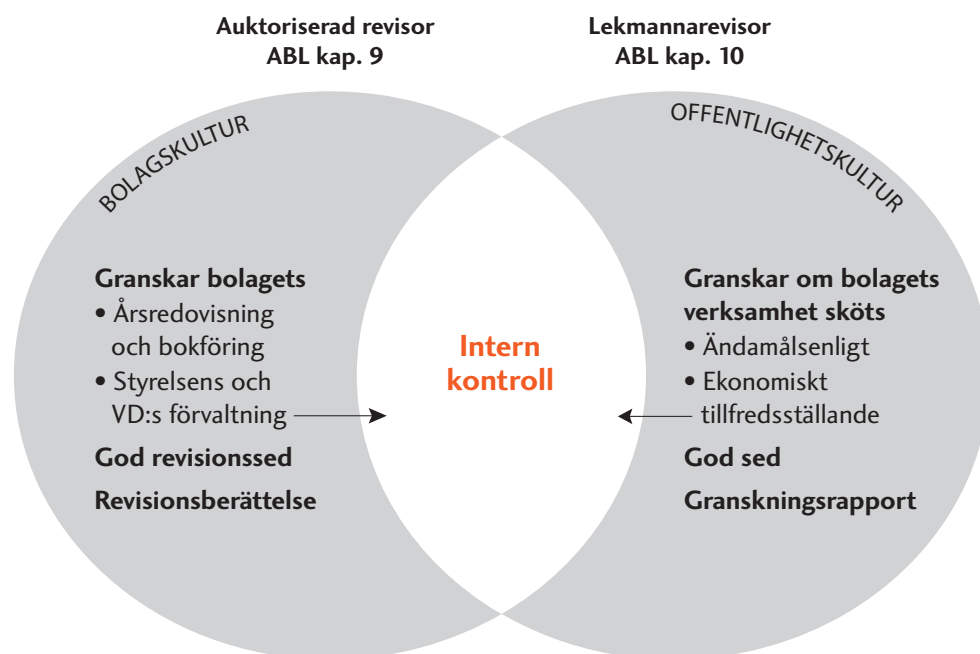
- om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt gentemot ägarens beslut och direktiv,
- om den interna kontrollen är tillräcklig.

Fullmäktige kan också i direktiv uttala vad man utöver detta särskilt vill att lekmannarevisorerna ska granska. Sådana direktiv ska vara beslutade av bolagsstämman.

Uppdraget har samma innebörd som vid granskningen av kommunen, med undantag för granskning av räkenskaper. För granskning av aktiebolagets räkenskaper och styrelsens och VD:s förvaltning utser bolagsstämman en yrkesrevisor (auktoriserad eller godkänd revisor). Lekmannarevisorn och bolagets yrkesrevisor är två skilda bolagsorgan med olika uppdrag, som syftar till att ge ägaren ett så brett underlag som möjligt för sin bedömning. Uppdragen överlappar delvis varandra, vilket ställer krav på samverkan.

Hur lekmannarevisorns och yrkesrevisorns olika uppdrag förhåller sig till varandra framgår av bild 3.

Bild 3.
Förhållandet
mellan lekman-
narevisorns och
yrkesrevisorns
uppdrag



För att kunna genomföra sin granskning behöver lekmannarevisorn lära känna bolaget, dess förutsättningar och verksamhet liksom kommunens ägarstyrning. Som underlag för sin granskning tar lekmannarevisorn också del av och analyserar väsentliga nyckeltal och trender i bolagets årsredovisning och räkenskaper. Det ger underlag för bedömningar av verksamhetens ändamålsenlighet och om den är ekonomiskt tillfredsställande samt om den interna kontrollen är tillräcklig.

Lekmannarevisorn gör en sammanfattande bedömning av bolagets verksamhet i granskningsrapporten som lämnas till stämman. Lekmannarevisorn har inte uppdraget att uttala sig om ansvarsfrihet ska beviljas eller inte, det gör bolagets yrkesrevisor. Lekmannarevisorn kan dock rikta anmärkning.

Granskningsrapporten ska också fogas till kommunens revisionsberättelse.

5.3 Revisorernas uppdrag i finansiella samordningsorgan

Uppdraget är definierat så att revisorerna ska granska förbundets räkenskaper och årsredovisning samt styrelsens förvaltning. Samtidigt har lagtexten en hänvisning till det kommunala revisionsuppdraget i kommunallagen – att granskningen ska ske på samma sätt. Uttolkningen blir därför att granskningen omfattar ändamålsenlighet, ekonomi, räkenskaper och intern kontroll och ska utföras på samma sätt som i kommunen. Sakkunniga biträden ska anlitas. Praxis är ännu inte utvecklad i dessa uppdrag.

I uppdraget samverkar revisorerna med revisor som utses av Riksrevisionen.

5.4 Revisorernas uppdrag i stiftelser och övriga företagsformer

Det formella uppdraget för de av fullmäktige utsedda revisorerna i andra företag än aktieföretag är detsamma som företagets yrkesrevisorers uppdrag. De granskar företagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och verkställande ledningens (VD eller motsvarande) förvaltning i enlighet med den lagstiftning som gäller för dessa företag.

Detta förhållande hindrar inte att den förtroendevalda revisorn därtill anlägger samma perspektiv på sin granskning som lekmannarevisorerna i aktieföretaget. Att fullmäktige väljer att utse revisorer i dessa företag kan med stöd av kommunallagen tolkas som en avsikt – att ge ägaren en förstärkt insyn och kontroll utöver styrelsens uppsikt och den lagstadgade revision som företagets yrkesrevisor genomför. Med stöd av denna avsikt genomför den av fullmäktige utsedda revisorn sitt uppdrag enligt god revisionssed i kommunal verksamhet och kan utöver sitt grunduppdrag fokusera på hur företaget genomför ägarens avsikter dvs. ändamålsenligheten. I en stiftelse kan ett sådant uppdrag också vara formulerat i stiftelsens stadgar.

Grunduppdraget ska utföras sammanhållet och gemensamt av de förtroendevalda revisorerna och yrkesrevisorerna. Samarbete och kommunikation mellan dem utformas så att granskningen blir effektiv och heltäckande. Överenskommelser om samverkan dokumenteras.

5.5 Andra uppdrag

Revisorerna har även andra uppdrag av karaktären bedömning och bestyrkande t.ex. intygande enligt den s.k. transparenslagstiftningen och revisorsintygande vid upplåning och granskning av EU-bidrag. Dessa regleras i andra lagrum än kommunallag och aktieföretagslag. Uppdragen är inte heller primärt en del av revisorernas ansvarsprövning, utan har ett annat syfte och ofta en annan uppdragsgivare än fullmäktige.

● Avsnitt 6.4.3.2

● LFS 25 §

● Stift L
Lagen om ekonomiska föreningar
Revisionslagen

● Ändamåls-
perspektiv på
granskningen

● Avsnitt 4.4

● Bedömning och
bestyrkande

Uppmärksamma finansiering

Uppdragen uttolkas inte ytterligare här men revisorerna behöver vara uppmärksamma på uppdragens finansiering och vid behov göra framställning om särskilda medel av fullmäktige. Granskning av EU-medel finansieras i allmänhet via aktuellt program eller fond.

Fullmäktige-uppdrag

Utöver uppdrag enligt annan lagstiftning kan fullmäktige genom lokala beslut ge revisorerna ytterligare uppdrag t.ex. att granska donationsstiftelser i kommunen, upphandla yrkesrevisorer till kommunens företag. Detta kan tydliggöras i kommunens revisionsreglemente.

Fullmäktiges mål och riktlinjer

5.6 Vägledning vid tolkning av granskningsuppdragen

Utgångspunkten för revisorernas uppdrag är de mål och riktlinjer som fullmäktige formulerat och fastställt för den verksamhet som styrelse och nämnder ska genomföra samt gällande föreskrifter (motsvarande i företag och förbund). Revisorerna vinnlägger sig om att i dialog med fullmäktige, nämnder och styrelser utforska vilka uppdrag som givits och hur dessa uttolkas. Detta är särskilt viktigt i situationer när fullmäktige väljer att i allt större utsträckning styra med visioner, värderingar och dialog än med mål, planer, uppdrag och olika beslut.

Följa

Den årliga granskningen av varje styrelse och nämnd omfattar flera steg. Revisorerna *följer verksamheten löpande* under revisionsåret, dels genom kommunikation med den granskade, dels genom att ta del av grundläggande dokument och det löpande flödet av ärenden och beslut. Med dokument avses mål- och budgetdokument, riktlinjer, ekonomi- och verksamhetsrapportering, delårsrapporter och årsredovisning, beslutsunderlag, protokoll, beskrivning av det interna kontrollsystemet och redovisningssystemet etc.

Bedöma

Revisorerna *bedömer* i nästa steg om styrelsen eller nämnden har byggt upp och skapat *förutsättningar för tillräcklig styrning*, uppföljning och kontroll, om det finns inbyggda kontroller i arbetet samt kontroll av den verksamhet som lagts ut på andra utförare. Denna bedömning inrymmer en analys av risk och väsentlighet.

Granska


Revisorerna *granskar* vidare, i den omfattning som krävs, om *fullmäktiges (motsvarande) beslut verkställs/genomförs* genom att mål och syften uppnås, att föreskrifter efterlevs, att system och rutiner tillämpas och används på avsett sätt. Revisorerna förvissas sig om och verifierar att så är fallet.

Revisorerna granskar även att *fullmäktiges uppdrag återredovisas* på ett tillräckligt sätt. Av särskilt intresse är därför flödet av information till uppdragsgivaren fullmäktige och kvaliteten på rapporteringen. De granskar också beredningen av all annan väsentlig information som lämnas till fullmäktige.

Granskning av årsredovisningen (ej i aktiebolagen) inklusive den sammanställda redovisningen genomförs varje år. Det är i kommunen obligatoriskt att bedöma hur resultaten i delårsrapporten och årsredovisningen förhåller sig till fullmäktiges mål för den ekonomiska hushållningen. Revisorerna granskar delårsrapporten i den omfattning som anses erforderlig för att kunna bedöma dess resultat och i övrigt utifrån bedömt behov i revisorernas riskanalys.

Att följa, granska och pröva ansvarstagandet i en styrelse eller nämnd på ovanstående sätt är en grundläggande del av den *årliga granskningen*. Utöver denna genomförs *fördjupad granskning* i den utsträckning som motiveras av revisorernas analys av risk och väsentlighet och som behövs för den slutliga bedömningen. Fördjupade granskningar kan behövas av och inom olika verksamheter – av redovisning, system och rutiner, av intern kontroll samt av övergripande och gemensamma processer och funktioner (t.ex. upphandling, verksamhetsstyrning, personalfunktion, IT-enhet).

Den årliga granskningen innebär också att revisorerna på motsvarande sätt följer, granskar och prövar ledningen, styrningen och uppföljningen av den samlade kommunala verksamheten, inklusive den verksamhet som bedrivs i de kommunala företagen. Revisorerna arbetar med helhetssyn.

- 
- Årlig granskning
 - Fördjupad granskning
 - Avsnitt 6.3.1
 - Helhetssyn

6. Revisionsprocessen

Avsnittet beskriver revisionsprocessen och dess delar; planera, granska, pröva.



Bild 4. Revisionsprocessens olika steg och delar

6.1 Innebörd

Revisionsprocessen omfattar hela det granskningsarbete som revisorerna gör under ett revisionsår fr.o.m. riskanalys och planering t o m bedömningen och uttalandet i revisionsberättelsen liksom fullmäktiges beslut i ansvarsfrågan. Processen har motsvarande innehåll och tillämpning på granskningen i de kommunala företagen.

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

revisionsprocessen på ett så sammanhållet och systematiskt sätt att prövning och ställningstagande i ansvarsfrågan kan ske i revisionsberättelsen.

Revisionsprocessen är uppdelad i tre steg; planera, granska och pröva. Vissa delar av processen återkommer i vart och ett av dessa steg. Dessa återkommande delar är revisorernas kommunikation och initiativ, dokumentation och kvalitetssäkring .

Processen har också motsvarande innehåll och tillämpning i ett enskilt granskningsprojekt.

6.1.1 Kommunikation och initiativ

Kommunikation sker i alla delar av revisionsprocessen för att initiera granskning, kommunicera granskningsresultat och för ett allmänt informationsutbyte om verksamheten och dess utveckling. Revisorerna har sammanträffanden med hela eller delar av styrelsen och med andra nämnder i den utsträckning som revisorerna bedömer nödvändig under processens olika steg. Träffar sker också med fullmäktiges presidium. Revisorernas kommunikation och dialog är strategiskt viktig för revisionens förankring och effekt.

Revisorerna kommer överens sinsemellan och med de sakkunniga hur, när och genom vem/vilka som kommunikationen sker. Revisorerna verkar för att vara tillgängliga. Däri ligger att välja former för extern kommunikation med medborgare och massmedia om revisionens arbete och resultat.

Rapportering är det sammanfattande begreppet för kommunikation av granskningens resultat inom ramen för revisionsprocessen.

Med anledning av en granskning – under och efter – kan revisorerna även initiera ärende i styrelse och nämnd, i fullmäktigeberedning eller i fullmäktige för att snabbt ta upp iakttagelser och synpunkter.

Det kan avse förhållanden som riskerar att leda till anmärkningar i revisionsberättelsen om inte åtgärder vidtas, men också ärenden som revisorerna menar kräver ett snabbt agerande och beslut i övrigt. Det kan gälla uppföljning av tidigare granskning när åtgärder inte vidtagits eller när revisorernas granskning inte behandlats tillräckligt tydligt av ansvariga styrelser och nämnder. Det kan även vara ärenden av betydelse som revisorerna bedömer behöver debatteras utan krav på slutliga ställningstaganden. Revisorerna använder initiativrätten när det är fråga om grava iakttagelser och allvarliga situationer och där det finns behov av ett snabbt uppmärksammande.

Revisorerna har genom initiativrätten ett formellt redskap för kommunikation och information. Revisorerna strävar efter att använda initiativrätten gemensamt, men har rätt att åberopa den var och en för sig.

Revisorerna vänder sig med initiativrätten till det organ där man vill initiera ärendet och anmäler detta till ordföranden som för upp ärendet på dagordningen. Ett initiativärende i fullmäktige skall beredas dvs. ges en allsidig belysning före behandling.

6.1.2 Offentlighet och dokumentation

För ett trovärdigt och tillförlitligt uttalande i revisionsberättelsen dokumenteras revisorernas arbete. Det gäller olika steg och insatser i revisionsproces-

- Avsnitt 6.1.1
- Avsnitt 6.1.2
- Avsnitt 6.1.3

● Avsnitt 3.4

● Tillgängliga

● Rapportering

● Initiativrätt
KL 5 kap 23 §

Tydlig, logisk
och kronologisk
dokumentation

Allmänna
och offentliga
handlingar

Avsnitt 4.8

Avtal med
sakkunniga

sen, revisorernas andra aktiviteter som möten, sammanträden och överläggningar. Grundläggande krav på dokumentationen är att den är tydlig, logisk och kronologiskt uppbyggd så att händelseförloppet i granskningen går att följa och förstå.

Revisorernas dokumentation är allmänna handlingar och blir som regel offentliga när granskningen är avslutad och omhändertagen för arkivering. Så länge en granskning pågår är revisorernas dokumentation arbetsmaterial under beredning och är därför inte offentlig. En enskild revisionsrapport och granskningsrapport kan lämnas till allmänhet och media när den aktuella granskningen är slutförd. Det innebär att revisorerna tagit slutlig ställning till granskningens resultat och hur detta ska föras vidare och gäller under förutsättning att uppgifter i materialet inte behöver skyddas med stöd av sekretesslagen.

När sakkunniga upphandlas regleras villkoren för förvaring, utlämnande, överlämnande och äganderätt till dokumentation i avtal.

6.1.3 Kvalitetssäkring

Revisorerna ansvarar för att aktiviteterna i hela revisionsprocessen håller en hög kvalitet och att uttalandet i revisionsberättelsen är väl underbyggt. I detta ligger att revisorerna i sin granskning följer god revisionssed, att granskningen har koppling till revisorernas risk- och väsentlighetsanalys samt att de försäkrat sig om att de sakkunniga har kvalitetssäkrat sin arbetsprocess och granskningsresultatet. Detta innebär att varje revisionsrapport är sakkansad av såväl berörd förvaltning som revisorerna, att revisionsmetoden är relevant, att revisionsfrågorna är besvarade och att resultatet har bäring på ansvarsprövningen.

6.2 Planera

Revisorernas uppdrag kan inte exakt inringas eller avgränsas. Därför måste revisorerna göra aktiva val i sin granskning, val som baseras på inhämtad kunskap, egen erfarenhet och bedömning av risk och väsentlighet. Risker för att revisorerna gör ett felaktigt uttalande i revisionsberättelsen minskas genom en genomtänkt planering, risk- och väsentlighetsanalys, ett granskningsurval som kopplar till riskerna samt väl underbyggda granskningar. Utgångspunkten för analysen är fullmäktiges uppdrag, mål och riktlinjer till styrelse och nämnder och har bäring på ansvarsprövningen. Styrelsens och nämndernas internkontrollarbete kan utgöra en god informationskälla i revisorernas risk- och väsentlighetsanalys.

Revisorernas uttalande i ansvarsfrågan i revisionsberättelsen utgår från uppgiften att pröva om styrelsen eller nämnden fullgör sitt uppdrag från fullmäktige i enlighet med mål, riktlinjer och föreskrifter. Utgångspunkten är styrelsens och nämndens ansvar för att, med aktiva beslut, skapa förutsättningar för en ändamålsenlig, ekonomiskt tillfredsställande och säker verksamhet, tillräcklig intern kontroll samt rättvisande räkenskaper.

Revisorerna
gör aktiva val

Nyckelmomenten i planeringsprocessen är:

- Hämta kunskap om verksamheten och dess omvärld – internt och externt (6.2.1.1).
- Inhämta nämndernas tolkning och förståelse av uppdrag, mål, beslut och föreskrifter (6.2.1.1).
- Bedöma nämndernas egen analys och värdering av risker samt deras interna kontroll (6.2.1.2).
- Dra slutsatser, analysera och prioritera – summera i en risk- och väsentlighetsbedömning (6.2.1).
- Göra aktiva granskningsval och dokumentera i revisionsplan (6.2.2).
- Kommunikation och dialog med fullmäktige och med dem som ska granskas (6.2.1.1 och 6.2.2).

6.2.1 Risk och väsentlighet

Utgångspunkten för revisorernas risk- och väsentlighetsbedömning är fullmäktiges uppdrag, mål och riktlinjer till styrelse och nämnder, tidigare granskningar och resultat från årets granskning av styrelse och nämnder. Revisorernas kunskap om verksamheten och dess omvärld liksom nämndernas egen analys, värdering och hantering av risker och interna kontroll är viktiga informationskällor för revisorernas egen risk- och väsentlighetsbedömning. Risk- och väsentlighetsbedömningen ligger till grund för revisionsplaneringen och ger underlag för val av omfattning och inriktning liksom prioritering i tiden av revisionsinsatser. Bedömningen syftar fram mot ansvarsprövningen.

Risk- och väsentlighetsbedömningen har två delar; dels att identifiera händelser och företeelser som kan utgöra hinder, hot eller risker, dels att bedöma hur allvarligt det blir om dessa blir en verklighet – sannolikhet och konsekvens.

Riskerna identifieras och bedöms med utgångspunkt från revisionsuppdraget och ansvarsprövningen. Detta sker givetvis med utgångspunkt från fullmäktiges uppdrag till nämnderna/styrelsen.

Revisorerna *identifierar* och bedömer – utifrån sitt uppdrag – vilka hinder, hot eller risker som kan finnas i verksamheten. Det sker bl.a. utifrån kunskap om verksamheten, styrelsens eller nämndens egen riskidentifiering och riskhantering, en aktiv omvärldsbevakning och tidigare granskningar.

Revisorerna *bedömer och värderar* de reella möjligheterna att riskerna uppstår och hur allvarligt det är eller blir om hinder, hot eller risker realiserar dvs. sannolikhet och konsekvens.

Hur *sannolikt* är det att hindren eller hoten existerar eller kommer att inträffa? Hur möts de av styrelsens och nämndernas eget arbete med omvärldsbevakning, styrning och intern kontroll samt annat risk- och säkerhetsarbete? Revisorerna tar sin utgångspunkt i vad styrelsen och nämnden själva gjort och bedömer detta. Hur väl hanterar styrelse och nämnder risken? Sannolikheten varierar givetvis mellan och inom kommuner och verksamhetsområden, mellan olika system och rutiner och måste därför bedömas för varje väsentligt område.

● Se 6.2.1.1

● Se 6.2.1.2

● Revisorerna identifierar hinder, hot eller risker

● Revisorerna bedömer hinder, hot eller risker

● Sannolikhet

Konsekvens

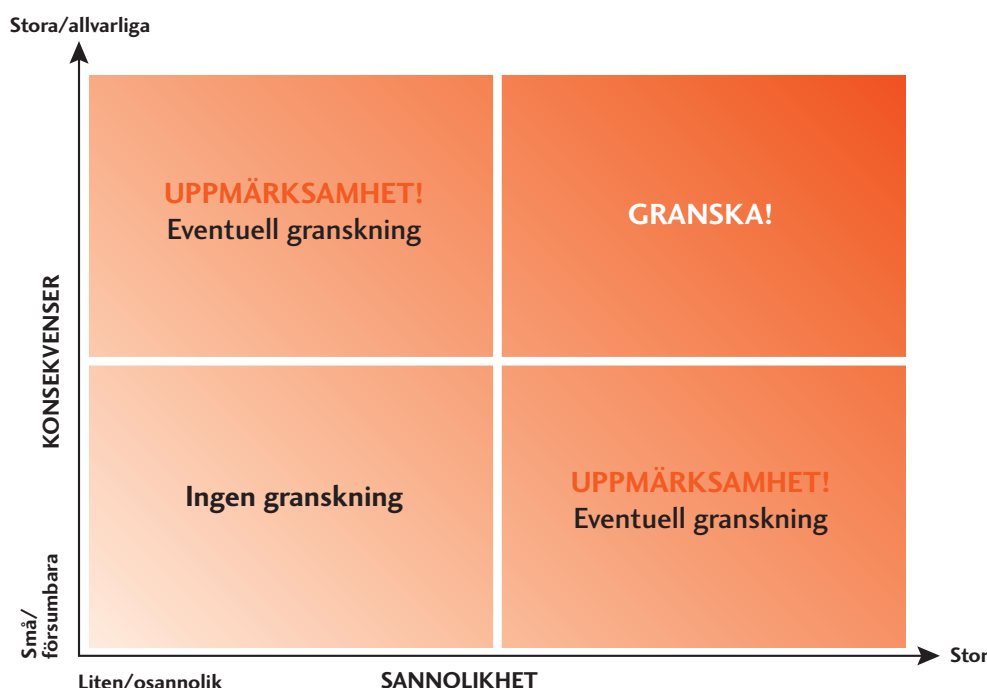
Vilken *konsekvens* får det om hinder, hot eller risker realiseras? Hur väsentligt är det att det inte sker? Ur vems perspektiv? Vilka konsekvenser kan uppstå för kommunen eller för enskilda kommunmedlemmar? Olika slag av konsekvenser bedöms – ekonomiska, politiska, verksamhetsmässiga, förtroendelaterade. Brister som kan påverka allmänhetens förtroende för verksamheten och dess företrädare är ofta väsentliga att beakta även om den ekonomiska skadan eller annan konsekvens är begränsad.

Löpande analys

Bedömningen och analysen är till sin karaktär löpande. Varje år sker en avstämning som ligger till grund för planeringen av granskningens inriktning och omfattning. Bedömningen sker inom olika verksamhetsområden, funktioner, system och rutiner. Analysen präglas av helhetssyn och aktualitet. Den sker med perspektiv såväl på hela den kommunala verksamheten (inklusive företag och kommunalförbund) som på varje styrelse och nämnd. Den övergripande analysen dokumenteras separat eller som en del av revisionsplanen.

Där analysen resulterar i att väsentliga risker och konsekvenser konstateras eller kan befaras planerar revisorerna för granskning. Det gäller även de områden där analysen ger otydliga eller otillräckliga svar. Kännedom om nya förhållanden under det löpande arbetet kan ge anledning att göra omprioriteringar och fördjupa granskningen inom olika områden.

Bild 5.
Bedömningen av sannolikhet och konsekvens ger underlag för val av granskningsområden.



6.2.1.1 Kunskap om verksamheten och dess omvärld

Revisorerna är valda bl.a. utifrån sin kunskap om de lokala demokratiska processerna och om den aktuella kommunens olika förutsättningar. För att öka kunskapen och hålla sig informerad samt kunna genomföra en tillräcklig risk- och väsentlighetsanalys görs en omvärldsbevakning.

Omvärldsbevakning

Omvärldsbevakningen består av att kunskaper och information inhämtas om externa och interna skeenden och påverkansfaktorer, om styrkor och svagheter. Kunskap och information om externa faktorer som påverkar verksamheten får revisorerna dels utifrån kommunens och de kommunala före-

tagens respektive styrelser och nämnders egna omvärldsanalyser och riskbedömningar (motsvarande), dels genom annan information som revisorerna vill tillföra sin planering.

Externa faktorer kan vara lagstiftning, befolkningsförändring, arbetsmarknads- och bostadssituation, kommunikationer, näringslivets utveckling, forskning, debatt i media, miljöpåverkande faktorer och teknisk utveckling. För bolagen kan det också vara marknadsförändringar.

Interna faktorer kan vara förändringar i politik, verksamhet och organisation, finansiell styrka, ekonomiskt resultat, ledningens agerande, kvalitetsarbetet, den interna kontrollen, organisationens interna och externa information samt iakttagelser i tidigare granskningar.

Revisorerna begär in de uppgifter de behöver från förtroendevalda, från tjänstemän och från tillsynsorgan etc.

Under revisionsåret följer revisorerna verksamheten för att stärka och bredda kunskaperna. Det handlar om att nämnderna och styrelserna tolkat och förstått fullmäktiges uppdrag, mål, föreskrifter, förutsättningar och skeenden. En aktiv dialog med förtroendevalda i fullmäktige, styrelser och nämnder bidrar till denna kunskap liksom att ta del av nämndens egna handlingar t.ex. protokoll, möteshandlingar och planer. Genom den årliga granskningen av alla nämnder och styrelser ökar revisorerna sin kunskap om tillståndet i verksamheterna.

6.2.1.2 Kunskap om den interna kontrollen

Det är styrelse och nämnder som har ansvar för att den interna kontrollen är tillräcklig. Revisorernas uppdrag är att granska och bedöma om den interna kontrollen är tillräcklig.

Att bedöma kvaliteten i verksamhetens riskhantering och i den interna kontrollen är grundläggande för revisorerna. Kunskaperna om kommunens sätt att arbeta med risker och intern kontroll kan komma från tidigare granskningar av ledning, styrning, uppföljning och kontroll inom kommunen. Om kunskaperna bedöms bristfällig kan kompletterande granskningar göras under planeringsskedet för att ge revisorerna underlag till beslut om inriktning och revisionsplan.

Inom all kommunal verksamhet finns en risk för att oönskade händelser kan inträffa som negativt påverkar verksamheten, ekonomin och förtroendet. Även en handling eller brist på handling kan påverka t ex organisation, invånare eller personal negativt. Interna kontrollsystem måste därför utformas utifrån en helhetssyn på den kommunala verksamheten med beaktande av risk- och väsentlighetsaspekter. Med intern kontroll avses systematiskt ordnade kontroller i organisation, system, processer och rutiner. Det primära syftet är att säkerställa att uppdraget från fullmäktige fullgörs i enlighet med fastställda mål, riktlinjer och andra beslut på ett klokt och säkert sätt. Den interna kontrollen har en direkt påverkan på verksamhetens kvalitet, styrbarhet och tillförlitlighet. Den utformas för att ge en rimlig försäkran om att verksamhetens mål uppnås inom följande kategorier:

- Ändamålsenlig och effektiv verksamhet.
- Tillförlitlig finansiell rapportering.
- Efterlevnad av tillämpliga lagar och förordningar.

Begär uppgifter!

Revisorerna granskar den interna kontrollen

Systematiskt ordnade kontroller

6.2.2 Revisionsplanen

Revisionsplanen har direkt koppling till revisorernas risk- och väsentlighetsbedömning. Prioriterade revisionsinsatser summeras och dokumenteras i en årlig revisionsplan. Revisionsplanen kan också användas som instrument för att informera fullmäktige, styrelser och nämnder om revisorernas granskning och resursbehov.

Revisionsplanen omfattar också planerade aktiviteter i anslutning till det direkta granskningsarbetet, såsom riktade informationsinsatser, utbildningsaktiviteter, uppsökande verksamhet samt kommunikation med styrelser och nämnder, förvaltning samt medborgare och massmedia. I revisionsplanen ska hänsyn även tas till uppdraget att bedöma resultatet i delårsrapporten och årsredovisningen.

Gemensamma revisionsprojekt med andra kommuner, landsting och regioner sker om de kan motiveras utifrån den egna risk- och väsentlighetsanalysen. Detsamma gäller för gemensamma revisionsprojekt mellan kommunens revisorer, lekmannarevisorer och revisorer i företag. Dessa projekt ska också beaktas i revisionsplaneringen.

6.3 Granska

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 under granskningens gång använda sin initiativrätt för att med ansvarig styrelse och nämnd, fullmäktigeberedning eller fullmäktige snabbt kunna ta upp iakttagelser, frågeställningar eller förbättringsförslag.

Nyckelmomenten i granskningsprocessen är:

- Planera granskningen (6.3.1).
- Kommunikation och dialog innan granskning, under granskning och efter granskning (6.3.1–6.3.3).
- Genomförande av granskningen (6.3.2).
- Resultat av granskningen (6.3.3).
- Uppföljning (6.3.4).

6.3.1 Planering och ansats

Ansatsen i samtliga granskningsinsatser är att dessa ska säkerställa att uttalandet i revisionsberättelsen och fullmäktiges ställningstagande i ansvarsfrågan grundar sig på en tillräckligt utförd granskning.

Utifrån granskningsuppgiften, ansatsen och revisionsplanens prioriteringar planeras varje enskild revisionsinsats mer i detalj såväl den årliga granskningen som de fördjupade granskningsinsatserna. Revisorerna dokumenterar insatserna i projektplaner eller motsvarande.

I projektplanen anges bakgrund, vilken revisionsfråga som ska besvaras, granskningsmål, revisionsmetod, tidplan, resurser och ansvar, former för rapportering med mera.

Varje granskningsinsats har ett syfte som revisorerna i egenskap av ansvariga och beställare för granskningen fastställer. Granskningens syfte har en direkt koppling till revisionsplanen och den risk- och väsentlighetsbedömning som genomförts av revisorerna. För att kunna genomföra och slutföra en granskning samt värdera framkomna resultat krävs att det finns granskningsmål att utgå ifrån. Granskningsmålet är den referenspunkt eller referensram som revisorernas granskning mäter och bedömer verksamheten emot – vad den ska nå upp till. Referenspunkter kan vara t.ex. mål och riktlinjer beslutade av fullmäktige, lagstiftning, styrande dokument från andra organ (socialstyrelsen, skatteverket, skolverket etc.) eller forskning.

Gemensamma revisionsprojekt kan ibland genomföras t.ex. i samarbete mellan kommunens revisorer, lekmannarevisorer och revisorer i företag. Projektet kan gälla likartade eller gemensamma funktioner, processer eller verksamheter som styrs av samma riktlinjer från fullmäktige. Som exempel kan nämnas administrativa processer och rutiner eller tillämpning av riktlinjer för styrning av verksamhet och ekonomi, upphandling, miljöarbete, personalhantering och finansiell verksamhet. Gemensamma revisionsprojekt med andra kommuner, landsting och regioner avser ofta jämförelser med verksamhetens produktivitet, effektivitet och kvalitet, men kan också fokusera på processer som går över huvudmannaskapsgränser. För alla gemensamma granskningar är revisorernas risk- och väsentlighetsbedömning avgörande för om granskningen ska genomföras eller inte.

6.3.2 Genomförande

Det praktiska granskningsarbetet genomförs i allmänhet av de sakkunniga i den omfattning revisorerna själva bedömer att detta behövs. Revisorerna väljer i vilken utsträckning och med vilken inriktning de själva som förtroendevalda aktivt kan och vill medverka i det praktiska granskningsarbetet. Formerna för revisorernas eget arbete kan regleras i arbetsordningen.

Revisorerna är aktiva i dialogen med den politiska nivån, med förtroendevalda i granskade styrelser och nämnder dvs. i den del av granskningen som består av uppsökande och återkopplande besök samt i andra aktiviteter med inriktning på information och kommunikation. De är väl insatta i de sakkunnigas gjorda iakttagelser, bedömningar och förslag genom en kontinuerlig avstämning och dialog med dessa.

Granskningar introduceras hos granskad styrelse och nämnd, dess förvaltningsledning och arbetsledning. Granskningarna genomförs så långt som möjligt i dialog med de granskade.

När system för ledning, styrning, uppföljning och kontroll är tydligt dokumenterade och verksamheten är relevant beskriven, överblickbar och tillgänglig samt god redovisningssed efterlevs underlättas en effektiv granskning. Saknas sådan dokumentation innebär inte detta med automatik att verksamheten inte sköts ändamålsenligt, men revisorernas arbete i granskningen kan försvåras eller kräva en annan ansats. Revisorerna konstaterar och noterar eventuell avsaknad av dokumentation och tar ställning till hur de ska gå vidare i granskning och dialog med den aktuella styrelsen eller nämnden. Detta kan särskilt gälla om kommunens styrsystem är starkt präglat av visioner, värderingar och dialog.

● Granskningsmål

● Gemensamma revisionsprojekt

● Avsnitt 4.7

● Avsnitt 4.1.4

● Granskningar introduceras

● Dialog

Prövningen av om den interna kontrollen är tillräcklig är grundläggande och ingår – i varierande omfattning – i alla granskningsinsatser. Här ingår både uppbyggnad av system och rutiner för ledning, styrning, uppföljning och kontroll, liksom att säkerställa att rutinerna tillämpas på avsett sätt. För att kunna göra den slutliga bedömningen fordras även ett ställningstagande till om och hur uppdraget fullgjorts och verksamhetens resultat i förhållande till mål, riktlinjer och föreskrifter.

All granskning bygger på insamling av tillräckliga och ändamålsenliga fakta, iakttagelser, analys och värdering. Det insamlade materialet utgör revisorerens underlag för att komma fram till slutsatserna för revisionsbedömningen och revisorerens uttalanden. Underlaget som ska ligga till grund för revisionsbedömningen verifieras och kvalitetssäkras. Avstämning sker med de granskade för att undvika sakfel och missförstånd.

Ett väsentligt instrument i den samordnade revisionen är möjligheten för kommunens revisorer att begära upplysningar av lekmanrevisorer eller revisorer i kommunens företag och kommunalförbund. Revisorerna begär den information som behövs i granskningen. Det finns då en skyldighet att lämna begärd information. I detta informationsflöde behåller sekretessbelagda uppgifter sitt sekretesskydd hos de mottagande revisorerna (överförd sekretess).

6.3.3 Resultat och rapportering

När de sakkunnigas granskningsarbete är avslutat redovisas och överlämnas resultatet, inklusive bedömningar och förslag, genom muntliga föredragningar och skriftliga revisionsrapporter till alla de förtroendevalda revisorerna. Om, i vilken utsträckning och på vilket sätt revisorerna önskar ha tillgång till de sakkunnigas underlagsmaterial i granskningen – analyser, bedömningar m.m. – regleras i avtal och i enskilda projektplaner. Att i efterhand kunna följa kedjan i granskningen till de slutsatser som dras är värdefullt.

Revisorerna bedömer resultatet och tar ställning till de iakttagelser, analyser och bedömningar som gjorts av de sakkunniga. Revisorernas egna iakttagelser och erfarenheter av området vägs in. De diskuterar vilka synpunkter som tillsammans med de sakkunnigas rapport ska framföras till ansvarig styrelse och nämnd och vilka förslag och råd som ska lämnas i syfte att bidra till förbättringar. En stödjande och förändringsinriktad revision ger förslag och råd som på ett naturligt sätt anknyter till granskningen. Det står inte i strid med revisorernas oberoende.

Revisorerna inhämtar vid behov förklaring från berörd nämnd eller styrelse. Detta sker när revisorerna t.ex. vill få en förklaring till varför nämnden inte åtgärdat en brist som påpekats tidigare och som får betydelse för revisorerens uttalande i revisionsberättelsen.

Revisorerna beslutar hur granskningens resultat ska kommuniceras med fullmäktige, styrelser, nämnder liksom allmänhet och media. Det innebär att revisorerna har tagit slutlig ställning till granskningens resultat och hur detta ska föras vidare.

Kvalitetssäkrat och
verifierat underlag

Begära
upplysningar

Avsnitt 4.8

Bedömer
resultatet och
tar ställning

Inhämtar
förklaringar

Beslutar om
kommunikation

6.3.4 Uppföljning

Revisorerna följer regelbundet upp genomförda granskningsinsatser. Uppföljningen syftar till att ge svar på om åtgärder med anledning av revisorernas granskning har genomförts, det vill säga om granskad styrelse och nämnd har behandlat och beslutat med anledning av lämnade synpunkter och förslag till förbättringar samt om besluten verkställts och givit avsedda effekter.

Uppföljningen görs ofta genom dialog och kommunikation med ansvarig nämnd, styrelse och förvaltning.

Uppföljningen ger underlag för att bedöma om det finns anledning till förnyad granskning. Resultatet av uppföljningarna ligger också till grund för risk- och väsentlighetsbedömningar 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 genomförd granskning.

6.4 Pröva

Revisorernas granskningar under året ligger till grund för revisorernas samlade prövning av ansvarstagandet i styrelse, nämnder och beredningar. Bedömning och prövning dokumenteras i en revisionsredogörelse och i revisionsberättelsen till fullmäktige. Lekmannarevisorernas granskning dokumenteras i en granskningsrapport upprättad till stämman.

Nyckelmoment i ansvarsprövningsprocessen är:

- Sammanfatta granskningarna (6.4.1).
- Ansvarsprövning och kommunikation till de granskade (6.4.2).
- Revisionsberättelse och granskningsrapport (6.4.3).
- Kommunikation till fullmäktige respektive stämma (6.4.1 samt 6.4.4).
- Behandling i fullmäktige respektive stämma (6.4.3 samt 6.4.4).

6.4.1 Sammanfatta

Revisionsprocessens slutfas är att sammanfatta årets samlade granskning, analysera och bedöma resultatet och pröva ansvarstagandet. Slutligen skall granskningsresultatet dokumenteras och kommuniceras till fullmäktige.

Kommunikation och dialog med fullmäktige och den/de som granskats är alltid viktig, men blir extra viktig i ett skede där revisorerna överväger att rikta anmärkning eller avstyrka ansvarsfrihet.

Ingen enskild ledamot eller nämnd/styrelse ska bli föremål för en anmärkning eller avstyrkt ansvarsfrihet utan att revisorerna i förväg kommunicerat sin bedömning och gett denne/dessa möjligheter att ge sina synpunkter.

6.4.2 Ansvarsprövning

Med resultatet av årets granskningar som grund prövar revisorerna om styrelse, nämnder och beredningar har fullgjort sitt uppdrag. Revisorerna bedömer om anmärkning ska riktas och om ansvarsfrihet ska tillstyrkas eller

Regelbunden uppföljning

Avsnitt 6.1.1

Avsnitt 6.4.3.2

Analysera och bedöma

Kommunicera

Prövar kollektivt och individuellt ansvar

avstyrkas. Revisorernas uppfattning i ansvarsfrågan förmedlas till fullmäktige i form av ett särskilt uttalande i revisionsberättelsen.

Konsekvenser av avstyrkt ansvarsfrihet

Revisorerna prövar ansvaret såväl kollektivt som individuellt. En individuell ansvarsprövning kan aktualiseras t.ex. vid bristande initiativ från enskild förtroendevald, brister i ordförandes agerande utifrån dennes särskilda ansvar, systematiskt avstående från beslutsfattande, individuellt agerande i strid mot fullmäktiges eller nämnds beslut som allvarligt skadar kommunen etc.

Brottsbalken 20 kap

Konsekvenserna av avstyrkt ansvarsfrihet kan vara att fullmäktige återkallar uppdraget för ledamot eller styrelse/nämnd/beredning, att kommunen väcker talan om skadestånd för ledamot, styrelse/nämnd/beredning eller en kombination av dessa åtgärder. I brottsbalken beskrivs ett särskilt straffansvar för förtroendevalda som avser tjänstefel, mutbrott och brott mot tystnadsplikten. Fullmäktige kan väcka skadeståndstalan om ansvarsfrihet har vägrats enligt kommunallagen.

KL 5 kap 25b §

Väl underbyggd
Objektiv
Saklig

Kommunallagen ger ingen anvisning om på vilka grunder anmärkning kan framställas eller när revisorerna inte ska tillstyrka ansvarsfrihet. Revisorerna har att göra en egen bedömning. Framställd anmärkning och uttalande om avstyrkt ansvarsfrihet ska dock vara relaterade till innehållet i revisorernas granskningsuppdrag och grunda sig på resultatet av granskningen. Revisorernas bedömning ska vara väl underbyggd, objektiv och saklig. Det är en styrka om samtliga revisorer är eniga i sin bedömning, men inte ett krav. Varje revisor är alltid fri att göra sin egen bedömning och föra fram sin egen uppfattning.

Grunder för ansvarsprövning

I kapitel 7 lämnas vägledning på förhållanden och händelser som kan aktualisera frågan om att rikta anmärkning och/eller att avstyrka ansvarsfrihet. Revisorerna hänvisar till dessa grunder i revisionsberättelsen. I Sveriges Kommuner och Landstings "Ansvarsprövningsbank" (www.skl.se/revision) fångas praxis i ansvarsprövningen och intressanta exempel kan återfinnas över hur andra revisionsgrupper gjort i olika situationer.

I kapitel 7 presenteras följande grunder:

- 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.

Aktiv kommunikation

Innan revisorerna överväger att rikta anmärkning och/eller avstyrka ansvarsfrihet kommunicerar revisorerna aktivt och tydligt sina iakttagelser och synpunkter med ansvarig nämnd eller styrelse eller enskild ledamot så att denna ges möjlighet att vidta åtgärder och ge sina synpunkter. I denna del av revisionsprocessen kan också initiativrätten användas.

Revisorerna kan i undantagsfall behöva göra en återgående revision och prövning. En sådan genomförs när väsentliga fakta framkommer efter det att revisionsberättelsen avgivits. Revisorerna återtar då revisionsberättelsen och påbörjar ny granskning, därefter skrivs en ny revisionsberättelse som ersätter den tidigare.

6.4.3 Revisionsberättelse och granskningsrapport

6.4.3.1 Revisionsberättelse i kommunen

Revisorerna avslutar årets granskning med att upprätta och lämna en revisionsberättelse till fullmäktige. Fullmäktige kan styra tidpunkten för avlämnande av revisionsberättelsen i revisionsreglementet.

Revisorerna lämnar en samlad revisionsberättelse, men kan alternativt formulera en för varje styrelse eller nämnd. Oavsett form på revisionsberättelsen är det viktigt att särskilda iakttagelser, bedömningar och uttalanden som avser en enskild styrelse, nämnd, beredning eller ledamot framgår tydligt.

I revisionsberättelsen

- redogör revisorerna för resultatet av revisionen för det gångna året, med koppling till revisorernas uppdrag,
- framställer revisorerna eventuella anmärkningar och anger grunden för dessa,
- lämnar revisorerna ett särskilt uttalande om ansvarsfrihet tillstyrks eller inte och anger grunden för detta,
- lämnar revisorerna ett uttalande om de tillstyrker eller avstyrker att årsredovisningen godkänns,
- lämnar revisorerna en bedömning om resultatet i årsbokslutet är förenligt med de mål för god ekonomisk hushållning som fullmäktige beslutat om.

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

I revisorernas redogörelse ges översiktlig information om vilka granskningsinsatser som har genomförts och resultatet av dessa, liksom revisorernas väsentliga bedömningar, synpunkter och förslag. Redogörelsen bifogas till revisionsberättelsen.

Till revisionsberättelsen fogas också de sakkunnigas rapporter. Revisorerna finner tillsammans med fullmäktige ändamålsenliga former för detta t.ex. att de sakkunnigas rapporter successivt, varefter granskningarna avslutas, ska förmedlas till fullmäktige och att en slutlig förteckning över rapporterna bifogas revisionsberättelsen.

Till revisionsberättelsen fogas därtill lekmanarevisorernas granskningsrapporter från de kommunala aktiebolagen liksom revisionsberättelserna för eventuella kommunalförbund och andra kommunala företag.

Exempel på utformning av revisionsberättelse finns på www.skl.se/revision under God revisionsred i dokumentbiblioteket.

Återgående revision

KL 9 kap 16 §

KL 9 kap 17 §

KL 9 kap 9 a §

Revisorernas redogörelse

Sakkunnigas rapporter bifogas

Granskningsrapporter och revisionsberättelser bifogas

6.4.3.2 Granskningsrapport i aktiebolag

Lekmannarevisorerna avslutar årets granskning med att upprätta och lämna en granskningsrapport för det gångna året. Granskningsrapporten lämnas till styrelsen tre veckor före årsstämman. Styrelsen vidarebefordrar rapporten till årsstämman.

ABL 10 kap 13 §

I granskningsrapporten

- uttalar sig lekmannarevisorerna om bolagets verksamhet har skötts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt och om bolagets interna kontroll har varit tillräcklig,
- uttalar sig lekmannarevisorerna om sådant som han eller hon enligt anvisningar/ägardirektiv från bolagsstämman varit skyldig att granska,
- upplyser lekmannarevisorerna om de finner anledning till anmärkning mot någon styrelseledamot eller mot den verkställande direktören och lämnar uppgift om anledningen till anmärkningen,
- lämnar lekmannarevisorerna andra upplysningar som ägaren bör få kännedom om och som t.ex. kan ha betydelse för ägarens bedömning av hur verksamheten bedrivits.

Lekmannarevisorernas redogörelse

I lekmannarevisorernas redogörelse ges information om vilka granskningsinsatser som har genomförts och resultatet av dessa, liksom lekmannarevisorernas väsentliga bedömningar, synpunkter och förslag. Lekmannarevisorernas granskningsrapport innehåller inte ett uttalande i ansvarsfrågan.

Granskningsredogörelsen kan dokumenteras separat och bifogas till granskningsrapporten, alternativt lämnas i mycket sammanfattad form i granskningsrapporten.

Särskilda rapporter över genomförda granskningar kan också bifogas.

Fogas till kommunens revisionsberättelse
KL 9 kap 16 §

Granskningsrapporten lämnas också till fullmäktige, genom att den fogas till revisionsberättelsen från kommunens revisorer.

Exempel på utformning av granskningsrapport finns på www.skl.se/revision under God revisionsred i dokumentbiblioteket.

6.4.3.3 Revisionsberättelse i stiftelse och andra företagsformer

Den av fullmäktige valda revisorn lämnar tillsammans med yrkesrevisorn en revisionsberättelse som ställs till årsstämman (eller motsvarande). För stiftelser gäller i allmänhet att dess förvaltande styrelse tar emot revisionsberättelsen. I kommunala stiftelser kan stadgarna innehålla bestämmelser om att revisionsberättelserna ska lämnas till fullmäktige.

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.

Fogas till kommunens revisionsberättelse
KL 9 kap 16 §

Revisionsberättelsen i de kommunala företagen ska fogas till revisionsberättelsen från kommunens revisorer inför behandlingen i fullmäktige.

6.4.4 Behandling i fullmäktige respektive på stämma

6.4.4.1 Fullmäktige

Revisorernas granskning, prövning och uttalande är en beredning för fullmäktiges beslut i ansvarsfrågan – att bevilja eller vägra ansvarsfrihet. Fullmäktige har en exklusiv rätt att besluta och bedömningen kan bli en annan än revisorernas bedömning. I en dialog mellan fullmäktige och revisorerna skapas förutsättningar för en gemensam plattform och diskussion om ställningstagandet i ansvarsfrågorna.

Fullmäktiges beslut i ansvarsfrågan ska motiveras, om det inte är uppenbart obehövt dvs. när ingen kritisk synpunkt framställts från revisorerna eller ledamöter i fullmäktige. Revisorerna verkar för att en så oberoende beredning som möjligt sker av fullmäktigemotiveringen.

Om revisorerna har riktat anmärkning ska fullmäktige ta ställning till om en anmärkning också ska framställas från fullmäktige. Beslutet ska motiveras. Fullmäktige kan även rikta egen anmärkning. Också en sådan ska motiveras.

Om revisorerna har riktat anmärkning eller föreslagit avstyrkt ansvarsfrihet ska fullmäktige inhämta förklaringar före sitt beslut. Revisorerna deltar i fullmäktiges behandling av revisionsberättelsen och skall ges tillfälle att yttra sig. En föredragning sker av revisorernas ordförande och/eller den som revisorernas utser. Om flera revisionsberättelser med olika uttalanden förekommer bör var och en föredras av den revisor som företräder respektive bedömning. Revisorerna svarar på frågor och deltar i debatten, men inte i beslutsfattandet. De revisorer som eventuellt också är fullmäktigeledamöter deltar även i beslutsfattandet.

Revisorerna verkar för att fullmäktige gör en samlad ansvarsprövning av kommunens hela verksamhet oavsett driftsform. Det innebär att fullmäktige utöver beslut i ansvarsfrågan för styrelse, nämnder och beredningar, har 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 de kommunala företagen som grund. Att tidsmässigt planera och styra stämmotidpunkter (motsvarande) och fullmäktigesammanträden så att ett reellt utrymme ges till ansvarsprövning av såväl företag och förvaltning som ”koncernen” är av stor vikt. Det innebär att en tidtabell för färdigställande av årsredovisningar, revisionsberättelser och granskningsrapporter också behöver upprättas. Revisorerna verkar för att en sådan samordnad process kommer till stånd och arbetar aktivt för att synliggöra granskningsrapporterna för fullmäktige.

God revisions sed i kommunal verksamhet behandlar och utvecklar inte vidare fullmäktiges ansvarsprövningsprocess.

6.4.4.2 Årsstämma

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

Resultatet av lekmannarevisorernas granskning breddar stämmans underlag inför dess beslut i ansvarsfrågan. Lekmannarevisorerna arbetar aktivt för att tydliggöra detta för ägaren fullmäktige och stämman. Uttalandet om ansvarsfrihet eller inte gör bolagets yrkesrevisor.

● KL 5 kap 25 a §

● Dialog mellan fullmäktige och revisorerna

● Fullmäktiges beslut ska motiveras

● KL 5 kap 31 §

● Revisorerna föredrar och yttrar sig

● Samlad ansvarsprövning

● Avsnitt 4.3

● ABL 10 kap 14 §
● ABL 7 kap 25 §

Lekmannarevisorn har rätt att närvara på stämman och skyldighet att göra så t.ex. när 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.

Lekmannarevisorn föredrar granskningsrapporten och lämnar de synpunkter och kommentarer som behövs. Om flera granskningsrapporter med olika uttalanden förekommer bör var och en föredras av den lekmannarevisor som företräder respektive bedömning. Lekmannarevisorerna svarar på frågor och deltar i debatten.

7. Grunder för ansvarsprövning

I detta avsnitt anges de huvudsakliga grunder utifrån vilka revisorerna gör sin prövning av ansvar. Grunderna kommuniceras såväl med de som granskas som med fullmäktige. Grunderna kan även användas i fullmäktiges motivering i ansvarsfrågan. I Ansvarsprövningsbanken (www.skl.se/revision) finns revisionsberättelser och fullmäktigeprotokoll i kommuner där revisorerna riktat anmärkning eller avstyrkt ansvarsfrihet i revisionsberättelsen.

Revisorerna bedömer självständigt och oberoende om de ska rikta anmärkning och/eller om de vill uttala att ansvarsfrihet inte bör tillstyrkas för styrelser, nämnder och enskilda ledamöter. I det följande beskrivs åtta grunder som var för sig eller tillsammans kan aktualisera frågan om att rikta anmärkning och/eller lämna förslag om vägrad ansvarsfrihet. *Avstyrkt ansvarsfrihet* föreslås vid väsentliga och uppenbara brister i nämnd/styrelses ansvarstagande ett år. Avstyrkt ansvarsfrihet kan också vara aktuellt vid tidigare påtalade brister som inte förbättrats och/eller vid flera anmärkningar mot samma nämnd/styrelse. Avstyrkt ansvarsfrihet behöver inte föregås av eller förenas med en riktad anmärkning. Revisorerna bör verka för att fullmäktige i sitt beslut i ansvarsfrågan utgår ifrån samma grunder som revisorerna.

Situationer när *anmärkningar* riktas varierar. Exempelen i ansvarsprövningsbanken visar att anmärkning riktas vid allvarliga brister men där konsekvenserna inte bedöms vara så stora att det finns behov av att avstyrka ansvarsfrihet. Exempelen visar också att anmärkning används som en sorts varning till aktuell nämnd/styrelse när revisorerna vill uppmärksamma brister som om de inte åtgärdas kan eller kommer att leda till att revisorerna avstyrker ansvarsfrihet ett eller flera år senare.

Där inget annat sägs tillämpas grunderna av revisorer i kommunen liksom av lekmannarevisorer i bolag. De tillämpas också av fullmäktige valda revisorer i stiftelser och i andra associationsformer. Var och en kan åberopa samma grunder i sina bedömningar, kopplat till sina respektive granskningsuppdrag, bedömningar och uttalanden. Lekmannarevisorerna uttalar sig t.ex. inte i ansvarsfrågan, men kan rikta anmärkning och som stöd för sin bedömning hänvisa till dessa grunder.

Grunderna är inte redovisade i prioritetsordning. I en enskild situation kan mycket väl fler grunder vara aktuella. Olika förhållanden kan samvariera och sammantaget påverka revisorernas bedömning.

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

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

När avstyrkt ansvarsfrihet kan föreslås

När anmärkning kan riktas

Styrelse eller nämnd agerar uppenbarligen inte i enlighet med fullmäktiges beslut och riktlinjer eller föreskrifter för verksamheten. Den vidtar inte adekvata och tillräckligt effektiva åtgärder för att t.ex. önskade mål ska uppnås eller målen och riktlinjer för god ekonomisk hushållning efterlevs inte. Lekmannarevisorerna och av fullmäktige valda revisorer i andra företag ska särskilt beakta om bolagsordning och ägardirektiv efterlevs.

Bristande styrning, ledning, uppföljning och kontroll

Brister eller underlåtenhet har konstaterats antingen i styrelsens övergripande och samordnande ledningsfunktion eller i någon enskild nämnd.

Styrelsen kan t.ex. helt ha misskött sin uppsiktsplikt eller inte tagit en samordnande roll i kommunens interna kontrollsystem. I detta sammanhang bör hela kommunens verksamhet beaktas, dvs. koncernperspektivet är väsentligt. Styrelse eller nämnd kan sakna system för styrning, uppföljning och kontroll, alternativt besitta dessa redskap men har i praktisk handling inte använt systemen. Det kan handla om att balanskravet inte uppnås eller ignoreras.

Det kan också gälla uppenbar passivitet i form av upprepat avstående från att medverka i beslutsfattande, såväl från enskild ledamot som från en grupp ledamöter t.ex. den politiska minoriteten.

Förtroendeskada eller annan immateriell skada

Andra skador än i första hand ekonomiska har konstaterats, men som bedöms ha reell betydelse för kommunens verksamhet. Kommunens namn eller resurser har t.ex. använts på ett sätt som strider mot etiska/moraliska regler och skadar kommunens namn eller anseende. Medborgare har behandlats mycket olämpligt eller illa (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 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, om tecknande av bindande, ofördelaktiga avtal etc. Skadan kan drabba kommunen, annan juridisk eller enskild person (och kommunen blir skadeståndsskyldig). Storleken på skadan är den viktigaste faktorn i bedömningen, men även graden av slarv eller medvetet agerande kan vara avgörande för revisorernas bedömning. En försvårande omständighet kan vara om skadans storlek är sådan att kommunen inte kan upprätthålla det lagstadgade ekonomiska balanskravet eller att företagets existens äventyras.

Obehörigt beslutsfattande

Beslut har upprepade gånger fattats utan att det finns stöd för detta i styrelsens eller nämndens uppdrag eller i delegation från fullmäktige – eller i den förtroendevaldas uppdrag eller delegation från sin nämnd. Besluten måste vara av stor vikt eller principiella. Särskilt allvarliga är beslut som dessutom överskrider kommunens befogenheter.

Icke lagenlig verksamhet, brottslig gärning

Genom lagöverträdelse eller i full medvetenhet har ett faktiskt lagtrots begåtts. Överträdelserna måste vara tydliga och allvarliga. Även förslag i beredningsprocessen, som inrymmer lagöverträdelse – t.ex. från styrelsen till fullmäktige – kan vara föremål för denna bedömning.

Det kan handla om brister i den interna kontrollen, som medfört att överträdelserna inte har upptäckts, men också om medveten överträdelse.

Observera att vid misstanke om att brott av förmögenhetsrättslig karaktär har förövats eller om att allmän förvaltningsdomstols avgörande har åsidosatts, skall revisorerna omgående anmäla förhållandet till berörd nämnd och rapportera förhållandet till fullmäktige om nämnden efter nyss nämnda anmälan inte vidtar åtgärder utan oskäligt dröjsmål.

Otillräcklig beredning av ärenden

Fullmäktige har blivit uppenbart vilseledda genom bristande och/eller lagstridiga underlag i beredningen och detta har lett till mycket olämpliga eller felaktiga beslut eller resultat. Ett.ex.empel på detta kan vara otillräcklig beredning av budgeten om inte denna uppfyller balanskravet.

Ej rättvisande redovisning

Kommunens redovisning (av verksamhet och/eller ekonomi) är oriktig eller ofullständig eller har andra uppenbara brister. Den följer inte god redovisningssed och ger därmed inte en rättvisande eller till och med en felaktig bild av verksamhetens resultat och ekonomi. Exempel på detta är att uppmärksamma försök att utelämna eller dölja poster i redovisningen av t.ex. leasing, lease-back, pensioner etc.

Hänvisningar och referenser

www.skl.se/revision

På webbsidan finns aktuell information, fakta och förutsättningar, dokument och skrifter, annat stödmaterial och undersökningar, information om seminarier och utbildningar m.m. inom området kommunal revision.

Ansvarsprövningsbanken – www.skl.se/revision

Ansvarsprövningsbanken visar och kommenterar samtliga fall där revisorer riktat anmärkning eller avstyrkt ansvarsfrihet i kommunal revision för åren 2002 och framåt.

Dokumentbiblioteket – www.skl.se/revision

och där vidare under God revisionsled. I biblioteket finns exempel på utformning av revisorernas olika dokument.

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

Aktiv lekmannarevision. ISBN-10: 91-7164-121-1

Fullmäktige & Revisionen. Beställningsnummer 7289-262-5

Principer för styrning av kommunala bolag. ISBN-10: 91-7164-138-6

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

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

God Revisionsсед

i kommunal verksamhet 2006

Den kommunala revisionen är ett lokalt demokratiskt kontrollinstrument med uppdrag att granska den verksamhet som bedrivs i kommunen och bedöma ansvarstagandet. Med sin granskning bidrar revisorerna till att värna och utveckla demokrati, rättssäkerhet och effektivitet. Den kommunala revisionen är oberoende och granskar på fullmäktiges uppdrag och därigenom indirekt också för medborgarna.

Revision i kommuner och landsting ska ske enligt God revisionsсед. Det är föredömliga och goda principer och tillvägagångssätt i revisionen som tillämpas i en kvalitativt representativ krets. Tillsammans med lagstiftningen utgör god revisionsсед revisorernas viktigaste plattform när revision genomförs.

Sveriges Kommuner och Landsting har tagit på sig uppdraget att dokumentera god sed i kommunal verksamhet. Detta har tidigare gjorts 1995, 1999 och 2002. Denna skrift innehåller uppdatering och dokumentation av god revisionsсед i kommunal verksamhet som den gestaltats 2006 och med hänsyn tagen till förändringar i lagstiftningen från 2007.

Frågor besvaras av Karin Tengdelius och Caroline Nyman på Sveriges Kommuner och Landsting, sektionen för demokrati och styrning.

*Trycksaker från Sveriges Kommuner och Landsting
beställs på www.skl.se eller på tfn 020-31 32 30, fax 020-31 32 40.*

*Skriften kan också laddas ner som pdf-fil från www.skl.se/revision
och där vidare till God revisionsсед.*

isbn-10: 91-7164-197-1

isbn-13: 978-91-7164-197-7



Sveriges
Kommuner
och Landsting

118 82 Stockholm, Besök Hornsgatan 20
Tfn 08-452 70 00, Fax 08-452 70 50
info@skl.se, www.skl.se

Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet i samverkan