



God revisionsssed

I kommunal verksamhet 2022

God revisionssted

I kommunal verksamhet 2022



Upplysningar om innehållet:

Lotta Ricklander, lotta.ricklander@skr.se

© Sveriges Kommuner och Regioner, 2022

ISBN: 978-91-8047-070-4

Illustration: Advant

Produktion: Advant

Tryck: LTAB, 2022

Förord

Revision i kommuner och regioner ska ske enligt god revisionsssed. Utöver kommunallagens reglering av revisionsuppdraget är god revisionsssed revisorernas och deras sakkunniga yrkesrevisorers viktigaste plattform för granskningen av den kommunala verksamheten. Skriften God revisionsssed ger även kunskap om det kommunala ansvarssystemet och revisionen till bland annat ledamöter i fullmäktige, styrelse och nämnder.

Det är Revisionsdelegationen inom Sveriges Kommuner och Regioner (SKR) som fastställer god revisionsssed i kommunal verksamhet. Utveckling och uppdatering sker vart fjärde år, inför varje ny mandatperiod.

Skriften är en dokumentation av faktisk god revisionsssed – de goda principer och föredömliga tillvägagångssätt som tillämpas i kommunal revision. I denna upplaga har tyngdpunkt bland annat lagts på att integrera lekmannarevisionen med den kommunala revisionen i kommuner och regioner, beskrivningen av revisionsprocessen samt revisorernas arbetssätt och kommunikation.

Skriften är utarbetad av Revisionsdelegationen och SKR:s förbundskansli. I arbetet har även revisionsdialoger som återkommande genomförs med förtroendevalda revisorer och sakkunniga runt om i landet bidragit till utveckling av innehållet. SKR:s Referensgrupp för kommunala revisionsfrågor, som består av sakkunniga, har också gjort väsentliga bidrag i arbetet.

Att revisionen genomförs enligt god revisionsssed har stor betydelse för dess trovärdighet och nytta för kommuner och regioner.

Stockholm i oktober 2022

Revisionsdelegationen

Sveriges Kommuner och Regioner

Innehåll

8	Inledning
8	God revisionsred i kommunal verksamhet
8	Läsanvisning
9	Begrepp i skriften
9	Sökord
11	Del 1 - Revision i kommuner och regioner
12	Kapitel 1. Kommunal självstyrelse och lokal demokrati
13	Kapitel 2. Det kommunala ansvarssystemet
16	2.1 En demokratiskt förankrad revision
16	Kapitel 3. God revisionsred
17	Kapitel 4. Revisionens organisering
17	4.1 Revisorer
19	4.2 Sakkunniga
20	Kapitel 5. Revisionens oberoende ställning
21	5.1 Valbarhet till uppdraget som revisor
22	5.2 Jäv
22	5.3 Revisionen är en myndighet
23	5.4 Revisorernas självständighet
23	5.5 Revisorernas budget och förvaltning
24	5.6 Rätt till upplysningar
24	5.7 Yttranderätt och initiativrätt
25	Kapitel 6. Revisionsuppdragen
25	6.1 Revisorernas uppdrag
29	6.2 Lekmannarevisorernas uppdrag i aktiebolag

33	Del 2 - Revisionsprocessen
34	Kapitel 1. Inledning
35	Kapitel 2. Grundläggande principer
35	2.1 Öppenhet och kommunikation
35	2.2 Ansvarsfördelning mellan revisorer och sakkunniga
36	2.3 Kvalitetssäkring och dokumentation
37	Kapitel 3. Planera
37	3.1 Riskanalys
41	3.2 Revisionsplan
41	Kapitel 4. Granska
41	4.1 Årlig granskning
47	4.2 Granskningens genomförande
50	Kapitel 5. Pröva
50	5.1 Analysera och bedöma det samlade resultatet
51	5.2 Kommunicera
51	5.3 Rapportera med revisionsberättelse och granskningsrapport
55	Kapitel 6. Grunder då revisorerna riktar anmärkning eller avstyrker ansvarsfrihet
55	6.1 Utgår från revisionsuppdraget
56	6.2 Grundernas innehåll
58	6.3 Skador
59	Kapitel 7. Ansvarsprövning
59	7.1 Ansvarsprövningen i fullmäktige
61	7.2 Ansvarsprövning på årsstämma i aktiebolag

63	Del 3 - Revisionens arbetsformer, förhållningssätt och kommunikation
64	Kapitel 1. Inledning
64	Kapitel 2. Arbetsformer
64	2.1 Gemensamt och samordnat arbetssätt
66	Kapitel 3. Förhållningssätt
66	3.1 Revisorerna ska upprätthålla oberoendet
67	Kapitel 4. Samordning av revisionen i nämnderna och i de kommunala aktieföretagen
68	4.1 Tystnadsplikt och upplysningsplikt
68	4.2 Samordnat arbetssätt
69	Kapitel 5. Revision i samverkansorgan
71	Kapitel 6. Revisionens kommunikation
71	6.1 Kommunikation med partier och partigrupper
71	6.2 Viktiga kommunikationsverktyg
74	6.3 Kommunikationsplan
75	Kapitel 7. Revisionens samspel med fullmäktige
76	Sökordsregister

Inledning

God revisionsred i kommunal verksamhet

I den här skriften dokumenteras god revisionsred i kommunal verksamhet 2022.

Sveriges Kommuner och Regioner (SKR) uttolkar, dokumenterar och fastställer fortlöpande god revisionsred i kommunal verksamhet. Detta genomförs av Revisionsdelegationen inom SKR i samverkan med revisorer, lekmannarevisorer och sakkunniga i hela landet.

Läsanvisning

Denna skrift är indelad i tre delar.

Del 1 behandlar grunden för den kommunala revisionen. Här beskrivs det kommunala ansvarssystemet med de tre grundfunktionerna – beslutande, beredande/verkställande samt granskande. Vidare beskrivs hur den kommunala revisionen är organiserad samt vilka regler som säkerställer oberoendet för revisionen. Därefter behandlas revisionsuppdragets omfattning och inriktning.

Del 2 behandlar revisionsprocessen som består av tre delar – planera, granska och pröva. Granskningens utgångspunkter, arbetet med riskanalys och granskning samt revisionens slutliga prövning av ansvarstagandet är väsentliga delar i processen.

Del 3 behandlar revisorernas förhållningssätt och arbetsformer. Revisorernas agerande för att upprätthålla sitt oberoende, kommunikation, samverkan och arbetssätt är centrala i denna del.

Begrepp i skriften

Kommun används som samlingsbegrepp för kommun, region och kommunalförbund.

Kommunal verksamhet avser verksamhet i kommuner och regioner, kommunalförbund och kommunala aktiebolag.

Där skillnader behöver uppmärksammas mellan olika organisationsformer markeras detta i texten enligt följande:

➔ I kommunala aktiebolag

Revisor används för en av fullmäktige utsedd förtroendevald revisor.

Lekmannarevisor används för en av fullmäktige utsedd revisor i ett kommunalt aktiebolag.

Sakkunnig används för yrkesrevisor eller annan specialist som biträder revisorer/lekmannarevisorer, det vill säga arbetar på deras uppdrag.

Revisionen och *Lekmannarevisionen* används som samlingsbegrepp för förtroendevalda revisorer/lekmannarevisorer och deras sakkunniga gemensamt.

Styrelse, nämnd och *aktiebolag* används som samlingsbegrepp för styrelsen samt fullmäktigeberedningar och nämnder i en kommun eller region, direktion och nämnder i ett kommunalförbund, styrelse och vd i kommunala aktiebolag.

Sökord

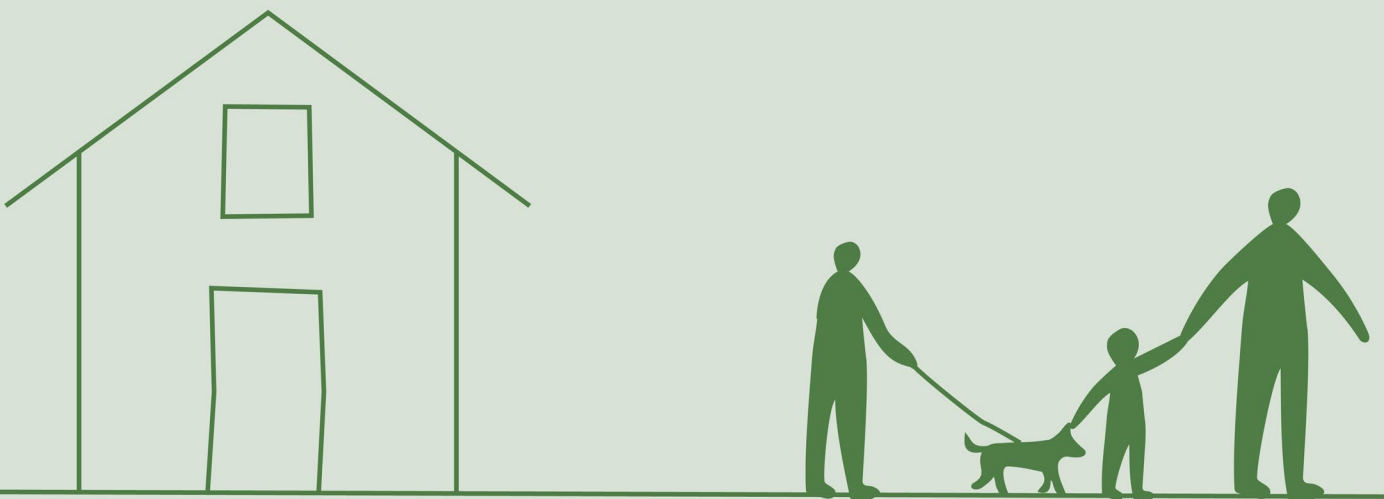
Skriften innehåller ett sökordsregister som kan underlätta sökningen. Detta återfinns på sidan 76.



Del 1

Revision i kommuner och regioner

Denna del beskriver sammanhanget och grunden för den kommunala revisionen, revisionens organisering samt revisionsuppdragens omfattning och inriktning.



Kapitel 1. Kommunal självstyrelse och lokal demokrati

Den kommunala självstyrelsen är fastlagd i regeringsformen (RF)¹ och kommunallagen (KL). Med självstyrelse får lokala förutsättningar råda. Medborgarna har nära till besluten, kan känna delaktighet, påverka och ta ansvar. Närheten främjar överblick och helhetssyn och det egna ansvaret ger utrymme för utveckling och lärande.

Målet med den kommunala verksamheten är att bistå medborgarna med verksamhet, service, stöd med mera, med den kvalitet och kvantitet som beslutats. Skatter, avgifter och bidrag är medel som ger förutsättningar att genomföra verksamheten. Organisation och former för genomförande varierar. Verksamhetens syfte, karaktär och finansiering liksom dess organisation och genomförande påverkar såväl styrformer som former för uppföljning och kontroll.

De som fullgör uppgifter inom den offentliga förvaltningen ska beakta allas likhet inför lagen och iaktta saklighet och opartiskhet.² Dessa grundvärden gäller för ledamöterna i fullmäktige, styrelse och nämnder och för revisorerna samt för andra med uppdrag i kommunens verksamhet.

Kommunerna verkar under offentlighetsprincipen.³ Medborgarnas möjligheter till insyn är grundläggande och en förutsättning för att de ska kunna utöva sin demokratiska kontroll och utkräva ansvar av de folkvalda i de allmänna valen.

Not. 1 RF 1 kap 1 § och KL 1 kap 2 §.

Not. 2 RF 1 kap 9 §.

Not. 3 Tryckfrihetsförordningen 2 kap.

Kapitel 2. Det kommunala ansvarssystemet

Det finns tre grundfunktioner i det kommunala ansvarssystemet; beslutande, beredande/verkställande samt granskande.⁴

Beslutande är fullmäktige, valda av medborgarna i allmänna val. Fullmäktige fattar de principiella och övergripande besluten samt organiserar och bemannar organisationen med förtroendevalda ledamöter. Fullmäktiges beslut om mål, riktlinjer och budget utgör grunden för verksamheten i styrelse och nämnder.⁵

Fullmäktige utkräver årligen ansvar av de förtroendevalda i styrelser, nämnder och beredningar. Vid beslut om att vägra ansvarsfrihet kan fullmäktige också återkalla uppdraget för styrelse, nämnd eller enskilda ledamöter. Kommunen kan också väcka talan om skadestånd.

Fullmäktige är uppdragsgivare för styrelser, nämnder och beredningar. Fullmäktige är också uppdragsgivare för revisorerna och beslutar om revisionens organisation och resurstilldelning.

Beredande och verkställande är styrelse, nämnder och beredningar. De förvaltar och genomför verksamhet enligt fullmäktiges uppdrag och beslut, lagar och föreskrifter samt fattar beslut inom ramen för sina uppdrag. De ska se till att den interna kontrollen är tillräcklig och att verksamheten bedrivs på ett i övrigt tillfredsställande sätt.⁶ De bereder frågor och ärenden till fullmäktige. Uppdraget är också att återrapportera till fullmäktige på det sätt som fullmäktige bestämmer.

Styrelsen har därtill uppdraget att leda och samordna förvaltningen av kommunens angelägenheter samt ha uppsikt över den verksamhet som bedrivs av övriga nämnder och eventuella gemensamma nämnder.⁷ Styrelsen ska även ha uppsikt över kommunens avtalssamverkan samt sådan verksamhet som bedrivs i kommunens företag och kommunalförbund där kommunen är medlem.

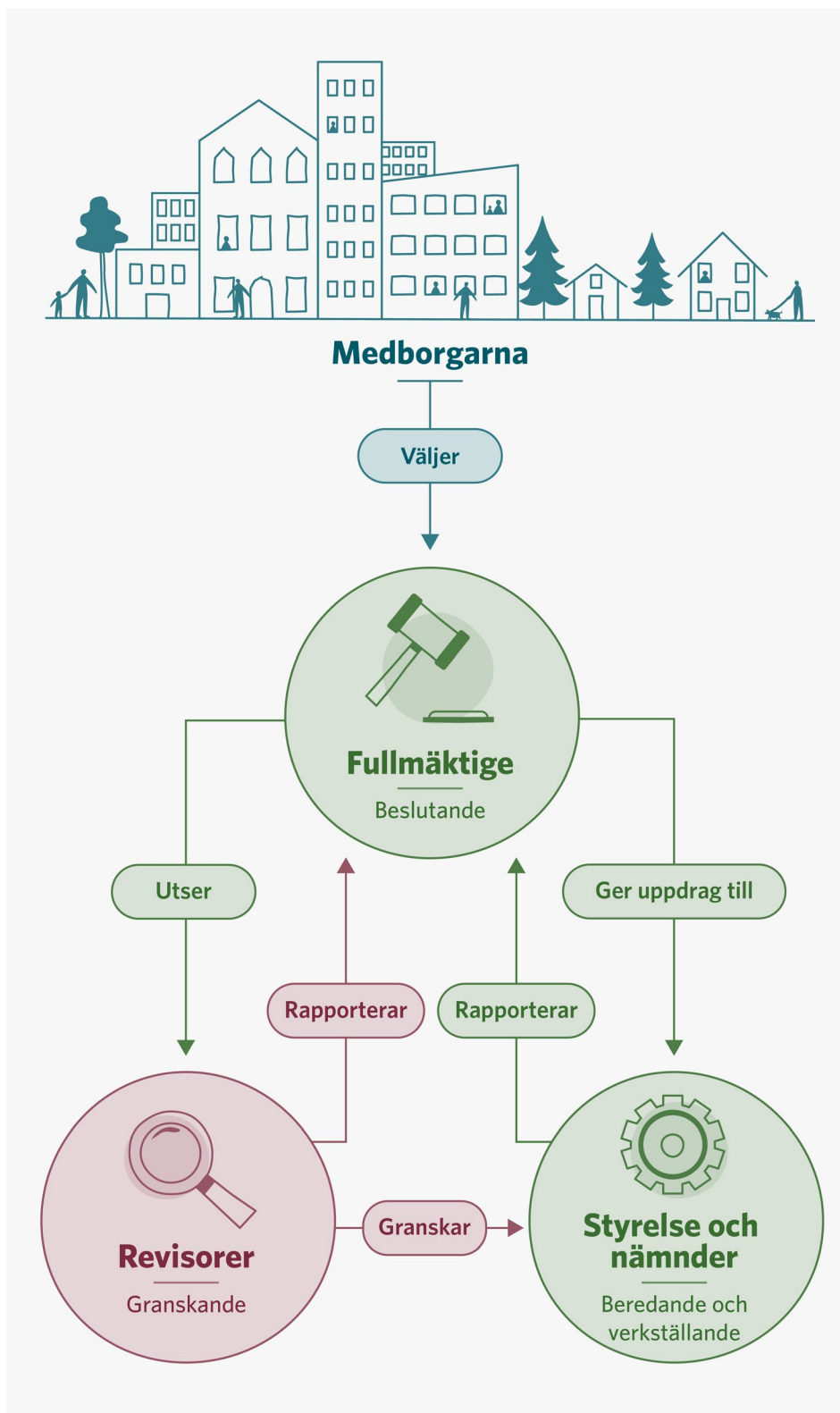
Not. 4 KL 3 kap.

Not. 5 KL 5 kap.

Not. 6 KL 6 kap 6 §.

Not. 7 KL 6 kap 1 §.

Figur 1: Det kommunala ansvarssystemet



Styrelse och nämnder har ansvar inför fullmäktige för hur de själva och de anställda genomför sitt uppdrag. När styrelse eller nämnd bedriver verksamhet med extern utförare, till exempel efter upphandling, är styrelsen eller nämnden huvudman för verksamheten och svarar inför fullmäktige för att verksamheten genomförs utifrån fullmäktiges mål och beslut.

Ansvaret i styrelse och nämnder är som utgångspunkt kollektivt. Det individuella ansvaret prövas undantagsvis till exempel när en enskild ledamot agerat på ett uppenbart felaktigt sätt.

Anställda i kommunen har inte ansvar inför fullmäktige. De anställda är underställda styrelsen eller nämnden.

Granskande är revisorer. Fullmäktige utser revisorer för att granska de beredande och verkställande organen. Revisorerna granskar, med stöd av sakkunniga, såväl verksamhet som ekonomi samt prövar ansvarstagandet och lämnar ett uttalande om detta till fullmäktige i en årlig revisionsberättelse.⁸

➔ I kommunala aktiebolag

I kommunala aktiebolag är bolagsstämman det beslutande organet. Beredande och verkställande är styrelse och vd (i förekommande fall). Granskande är auktoriserade revisorer och lekmannarevisorer.⁹

Not. 8 KL 12 kap.

Not. 9 KL 10 kap 3-4 §§.

2.1 En demokratiskt förankrad revision

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

Genom att fullmäktige utser revisorer som genomför sitt uppdrag självständigt och oberoende markerar en demokratisk vilja att tillförsäkra fullmäktige – och därigenom indirekt medborgarna – insyn i och kontroll över hur fattade beslut genomförs i verksamheten. I kommunala aktiebolag har lekmannarevisorer motsvarande uppdrag.

Revisorerna har kompetens om hur kommunen är organiserad och om lokala förhållanden. Revisorerna anlitar sakkunniga med professionell revisionskunskap. Kombinationen med förtroendevalda revisorer och sakkunniga säkerställer en revision som är demokratiskt förankrad och professionellt genomförd.

Kapitel 3. God revisionssed

God revisionssed är de goda principer och föredömliga tillvägagångssätt som är allmänt vedertagna där revision utförs.

God revisionssed i den kommunala revisionen utgår från den kommunala sektorns förutsättningar. God revisionssed gäller för alla revisionsuppdrag till vilka fullmäktige utser revisorer. God revisionssed formas och utvecklas successivt över tid. Den kompletterar lagstiftningen och uttolkar hur revisionsuppdragen ska utföras.

Revisorerna i kommuner ska, med stöd av sakkunniga, granska och pröva den kommunala verksamheten. Varje revisor och lekmannarevisor ska följa god revisionssed. Att vidmakthålla och utveckla god revisionssed är både ett individuellt och gemensamt ansvar. En tydlig tillämpning stärker förtroendet för den kommunala revisionen.

God revisionsssed utvecklas i samspel mellan revisorerna och de sakkunniga. De sakkunnigas förhållningssätt, metoder och verktyg ska utgå från god revisionsssed i kommunal verksamhet.

De sakkunnigas organisationer, Föreningen Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer (Skyrev) samt FAR, lägger fast grundläggande principer för de sakkunniga i form av egna standards, vägledningar och rekommendationer.¹⁰

Kapitel 4. Revisionens organisering

4.1 Revisorer

4.1.1 Revisorer i kommunen

Fullmäktige ska utse minst fem revisorer för granskning av styrelse, nämnder och beredningar.¹¹

Revisorerna utses för en mandatperiod och avslutar uppdraget när granskningen av det fjärde året i mandatperioden är slutförd och rapporterad. Under de första månaderna av en mandatperiod tjänstgör därför två grupper revisorer parallellt – en grupp som avslutar och en grupp som påbörjar sitt uppdrag.

4.1.1.1 Gemensam nämnd

Två eller flera kommuner kan bilda en gemensam nämnd.¹² Detta kan göras för samtliga kommunala uppgifter. För granskning av en gemensam nämnd utses inga särskilda revisorer, den granskas av varje samverkande kommuns revisorer.

Not. 10 I de kommunala aktiebolagen utses auktoriserade revisorer för granskning av räkenskaper, årsredovisning och förvaltning. För denna granskning gäller revisorslagen (2001:883), internationella revisionsstandards, samt god revisionsssed i Sverige som utgörs av FARs rekommendationer och uttalanden samt praxis från Revisorsinspektionen och domstolar.

Not. 11 KL 12 kap 5 §.

Not. 12 KL 9 kap 34 §.

4.1.2 Lekmannarevisorer i kommunala aktiebolag

Kommuner kan organisera sin verksamhet i aktiebolag.¹³ Antingen är aktiebolag helägda, vilket innebär att en ägare innehar samtliga aktier i bolaget, alternativt ägs bolaget tillsammans med annan aktör (privat eller offentlig) och är då delägt.

I helägda kommunala aktiebolag utser fullmäktige enligt KL minst en lekmannarevisor.

I delägda aktiebolag ska fullmäktige utse lekmannarevisorer om det är rimligt med hänsyn till andelsförhållanden, verksamhetens art och övriga omständigheter.

Hur många lekmannarevisorer som ska utses regleras i bolagsordningen. Bolagsordningen anger också på vilket sätt (från vilken/vilka ägare) lekmannarevisorer ska utses i delägda bolag.

De lekmannarevisorer som fullmäktige utser ska väljas ur gruppen kommunens revisorer. Fullmäktige kan också utse suppleanter till lekmannarevisorer.

4.1.3 Revisorer i kommunalförbund

Antal revisorer som ska utses i kommunalförbund regleras i förbundsordningen.¹⁴ I kommunalförbund med eget fullmäktige utser detta fullmäktige revisorerna. I kommunalförbund med direktion utses revisorerna på det sätt (från vilken/vilka medlemmar) som förbundsordningen anger.

För samordning och helhetssyn bör revisorerna i ett kommunalförbund utses bland dem som är revisorer i medlemskommunerna.

Not. 13 KL 10 kap.

Not. 14 KL 9 kap 12 §.

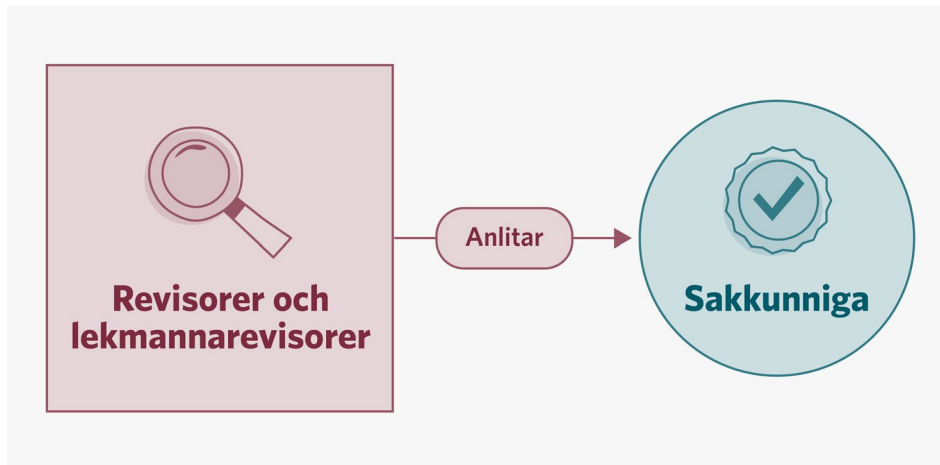
4.2 Sakkunniga

Revisorerna ska enligt kommunallagen biträdas av sakkunniga, som de själva väljer och anlitar.¹⁵ Genom de sakkunnigas professionella kompetens och de förtroendevaldas kunskap, skapas en grund för en oberoende och kvalitativ granskning.

Revisorerna ska biträdas av sakkunniga i den omfattning som behövs för att fullgöra granskningen enligt god revisions sed. Sakkunniga är certifierade kommunala yrkesrevisorer, auktoriserade revisorer eller andra specialister inom kommunal verksamhet.

Sakkunniga anlitas genom upphandling och/eller med anställning. Då revisorerna fattar beslut om att anställa eller upphandla sakkunniga är det ett förvaltningsbeslut. Det innebär att revisorerna då fattar majoritetsbeslut och att beslutet ska protokollföras.

Figur 2: Anlita sakkunniga



Not. 15 KL 12 kap 8 §.

4.2.1 Krav på sakkunniga

Sakkunniga ska enligt kommunallagen ha tillräcklig kunskap om och erfarenhet av kommunal verksamhet. Det innebär kunskap om revisionsmetodik samt bland annat ekonomi, organisation, styrning och intern kontroll och om de kommunala verksamheter som revisionen granskar.

Skyrev¹⁶ har en certifiering för kommunala yrkesrevisorerna. För att bli certifierad krävs en akademisk utbildning på minst kandidatnivå. Utbildningen ska vara kombinerad med praktisk erfarenhet.

Sakkunniga kan även vara auktoriserade¹⁷ revisorer och medlemmar i FAR.

Skyrev och FAR har etiska regler som bland annat tydliggör oberoende, integritet samt objektivitet och saklighet.

Även andra specialistkompetenser, inom exempelvis IT eller juridik, kan behöva tillföras revisionsarbetet.

Sakkunnig som inte är organiserad inom Skyrev eller FAR ska i uppdraget arbeta på ett sätt som säkerställer och tydliggör oberoende, integritet samt objektivitet och saklighet.

Kapitel 5. Revisionens oberoende ställning

Revision förutsätter oberoende. Oberoendet är centralt för revisionens trovärdighet och legitimitet. Oberoende innebär att stå fri gentemot den som granskas samt att självständigt och objektivt granska och pröva.

Oberoendet för den kommunala revisionen säkerställs på flera olika sätt.

Not. 16 www.skyrev.se.

Not. 17 De fullständiga kraven på auktorisation återfinns i revisorslagen (2001:883) samt i Revisorsinspektionens föreskrifter.

5.1 Valbarhet till uppdraget som revisor

Vid val av revisorer gäller samma grundläggande krav som för alla förtroendevalda i kommunen.¹⁸ Revisorernas oberoende markeras vidare genom särskilda valbarhetsregler.

Den som är redovisningsskyldig till kommunen är inte valbar som revisor för den verksamhet som omfattas av redovisningsskyldigheten. Den som är revisor får därmed inte samtidigt vara ledamot eller ersättare i fullmäktige, styrelse, nämnd, beredning eller kommunalt företag.

Redovisningsskyldiga är även anställda som har ett uttalat ansvar för verksamhet och/eller ekonomi.

En person kan inte heller vara revisor för en verksamhet där en närstående är redovisningsskyldig.¹⁹

Om förändringar inträffar så att redovisningsskyldighet eller andra valbarhetshinder uppstår under uppdragstiden är revisorn inte längre valbar och uppdraget ska upphöra. Förhållandet anmäls till fullmäktige som beslutar om revisorns entledigande.

➔ I kommunala aktiebolag

Valbarhetshinder finns för lekmanarevisorer i de fall de äger aktier i bolaget, har anställning i detsamma, har släktskap med någon i styrelsen, yrkesmässigt biträder bolaget, är minderårig, försatt i konkurs eller satt under förvaltare.²⁰

Not. 18 KL 4 kap.

Not. 19 En revisor som inte är valbar på grund av att en närstående har redovisningsskyldighet för en nämnd kan väljas med undantag för denna, det vill säga inte medverka i granskningen av den aktuella nämnden. Samtidigt måste det finnas minst fem revisorer som granskar nämnden, varför det då behövs minst 6 revisorer i gruppen. Bedömningen är att det inte är möjligt att väljas med undantag för styrelsen, eftersom denna ansvarar för centrala frågor som årsredovisning med mera.

Not. 20 ABL 10 kap 9–10 §§.

5.2 Jäv

Jävsreglerna skyddar oberoendet i det pågående revisionsarbetet.

En revisor ska inte vara delaktig i en granskning eller i ett ärende där revisorn själv eller närstående har ett engagemang eller ett intresse.

Jäv kan anmälas på två olika sätt. I den ena fallet anmäler berörd revisor själv jäv och avstår från att delta i en granskning och/eller beslut. Detta noteras i revisorernas minnesanteckningar. I den andra fallet är det övriga revisorer som fattar ett majoritetsbeslut om jäv för berörd revisor. Ett sådant beslut ska protokollföras.

Jävsförhållanden noteras i revisionsberättelsen eller i revisorernas redogörelse.

➔ I kommunala aktiebolag

För lekmannarevisorn finns jävsreglerna i ABL. De motsvarar reglerna för valbarhet i avsnitt 6.2, vilket i praktiken innebär att någon som är jävig enligt ABL inte kan väljas till lekmannarevisor.

5.3 Revisionen är en myndighet

Revisorerna utgör tillsammans en myndighet. Myndigheten ska som sådan tillämpa tryckfrihetsförordningen (TF) och offentlighets- och sekretesslagen (OSL). Som myndighet omfattas revisorerna även av den allmänna serviceskyldigheten i förvaltningslagen (FL).²¹

Revisorerna har som en myndighet även personuppgiftsansvar enligt dataskyddsförordningen.

När revisorerna beslutar i förvaltningsärenden, till exempel om en upphandling eller anställning, fattar de beslut gemensamt som kollegium eller nämnd. Sådana beslut ska protokollföras.

Att revisorerna gemensamt utgör en myndighet innebär inte någon inskränkning i den enskilda revisorns möjlighet och rätt att i granskningsärende ha och framföra sin egen uppfattning. En enskild uppfattning i granskningsärende kan inte undanröjas eller röstas bort.

Not. 21 SOU 2004:107 s 146f.

5.4 Revisorernas självständighet

Varje revisor och lekmannarevisor har ett självständigt uppdrag.²²

Revisorernas självständighet är ett särskilt förhållande som ställer krav på samarbete och överenskomna arbetssätt. För att nå så bra effekt som möjligt bör revisorerna därför ha ett gemensamt och samordnat arbete och ta gemensam ställning i revisionsarbetet. Revisorerna bör komma överens om arbetsformer och samverkan.

5.5 Revisorernas budget och förvaltning

Fullmäktiges presidium bereder revisorernas budget.²³ Fullmäktige svarar för att revisionen har tillräckliga resurser att genomföra revisionsuppdraget enligt kommunallagen och god revisionssed.²⁴ Granskningen ska vara så omfattande att revisorerna kan avge väl underbyggda uttalanden i revisionsberättelsen. Fullmäktige styr i övrigt inte inriktningen på revisionens granskning.

Året efter ett allmänt val behöver revisionens budget anpassas, eftersom det under en period finns två revisorsgrupper som arbetar parallellt.

Revisorerna ansvarar för att säkerställa den förvaltning som de har i samband med revisionsuppdraget. Med förvaltning avses frågor som inte är direkt kopplade till granskningen, till exempel upphandling av sakkunniga alternativt personalärenden, budget och redovisning, deltagande i nätverk och utbildning samt andra administrativa frågor.

➔ I kommunala aktiebolag

Fullmäktige ansvarar för att säkerställa att lekmannarevisionen har tillräckliga resurser. Normalt finansieras lekmannarevisionen (lekmannarevisorer och sakkunniga) av det granskade aktiebolaget, alternativt finansierar fullmäktige lekmannarevisionen genom ett särskilt anslag till revisionen i kommunen.

Not. 22 KL 12 kap 7 §.

Not. 23 KL 11 kap 8 §.

Not. 24 Det faktum att presidiet är ledamöter i styrelse eller nämnd föranleder normalt inte jäv i beredningen av budgeten för revisorer.

5.6 Rätt till upplysningar

Tillgång till fakta och information är grundläggande för revisionen. Revisorerna, lekmannarevisorerna och deras sakkunniga har rätt att få de upplysningar de behöver av styrelse, nämnder och aktiebolag samt enskilda förtroendevalda för att kunna utföra sin granskning.²⁵ Det gäller även sekretessbelagd information. Sekretessen följer med in i revisionens arbete, så kallad överförd sekretess.

Rätten att få upplysningar innebär inte att revisorerna eller lekman-revisorerna har en generell rätt att närvara vid styrelse- eller nämndsammanträden. Om de regelmässigt närvarar vid sådana sammanträden kan det uppfattas som att de också stödjer beslut som fattas, vilket riskerar att rubba revisionens oberoende.

Kommunens revisorer kan begära upplysningar av auktoriserade revisorer, lekmannarevisorer samt revisorer i kommunalförbund, om upplysningarna behövs för revisionsuppdraget. I aktiebolagen gäller detta i de fall bolaget omfattas av offentlighetsprincipen, det vill säga när kommunen har ett dominerande ägarinflytande. Dominerande ägarinflytande innebär att det kommunala ägandet uppgår till minst 50 %.

Revisorerna i kommunalförbund har rätt att begära upplysningar från lekmannarevisorer eller revisorer i företag som ägs av kommunalförbundet, förutsatt att företaget omfattas av offentlighetsprincipen, enligt samma princip som ovan.

5.7 Yttranderätt och initiativrätt

När fullmäktige behandlar revisionsberättelsen har revisorerna och deras sakkunniga rätt att yttra sig i fullmäktige.²⁶

Revisorerna kan genom initiativrätten väcka ärende i styrelse eller nämnd om ärendet rör deras granskning. Revisorerna kan också väcka ärende i fullmäktige med anledning av sin granskning och/eller om sin förvaltning (till exempel sina resurser).

Not. 25 KL 12 kap 9 §, ABL 9–10 kap.

Not. 26 KL 5 kap 32 §.

Revisorerna vänder sig med initiativrätten till det organ där de vill initiera ärendet och anmäler detta till ordföranden som för upp ärendet på dagordningen. Ett initiativärende i fullmäktige skall beredas i enlighet med kommunallagens regler.

➔ I kommunala aktiebolag

Lekmannarevisorerna har rätt att närvara vid bolagsstämman.²⁷ Lekmannarevisorerna är skyldiga att närvara om stämman anser det vara nödvändigt. Lekmannarevisorn har inte någon särskild lagreglerad yttranderätt vid bolagsstämman.

Kapitel 6. Revisionsuppdragen

6.1 Revisorernas uppdrag

6.1.1 Omfattning och revisionsobjekt

Revisorerna granskar årligen i den omfattning som följer av god revisionssed all verksamhet som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområden.²⁸

Granskningen ska vara så omfattande att revisorerna årligen kan pröva och uttala sig om ansvarstagandet för samtliga revisionsobjekt, det vill säga styrelser, nämnder och beredningar.

Begreppet all verksamhet avser den verksamhet som bedrivs inom styrelsens och nämndernas respektive ansvarsområden. Verksamhet kan bedrivas i egen regi, i samverkan eller med externa utförare.

Begreppet verksamhet avser också kommunens samlade verksamhet ur ett övergripande ägar/styrperspektiv samt gemensamma funktioner och processer.

Not. 27 ABL 10 kap.

Not. 28 KL 12 kap 1 § 1 st.

6.1.2 Granskningsuppdragen

Revisorerna prövar om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande samt om den interna kontrollen inom nämnderna är tillräcklig.²⁹

6.1.2.1 Om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt

Att verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt innebär att

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

Revisionens granskning fokuserar på de uppdrag som fullmäktige överlämnat till styrelsen eller nämnden och de mål som ställts upp av fullmäktige samt de föreskrifter som gäller för verksamheten.

6.1.2.2 Om räkenskaperna är rättvisande

Att räkenskaperna är rättvisande innebär att

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

Not. 29 KL 12 kap 1 § 2 st.

Räkenskaperna ska upprättas i enlighet med lagen om kommunal bokföring och redovisning (LKBR) och god redovisningssed i kommunal verksamhet. Rådet för kommunal redovisning (RKR)³⁰ är normbildande för god redovisningssed. Rådet lämnar rekommendationer som ska följas av kommunerna.

6.1.2.3 Om den interna kontrollen inom nämnderna är tillräcklig

Att den interna kontrollen är tillräcklig innebär att det finns en styrning och systematiskt ordnade kontroller i organisation, system, processer och rutiner, som på en rimlig nivå säkerställer att

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

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

6.1.2.4 Granskning av myndighetsutövning

Revisorerna granskar som huvudregel inte myndighetsutövning gentemot enskild.³¹ Revisorerna kan dock granska myndighetsutövning utifrån allmänna synpunkter. Det handlar främst om tillämpning av styrelsens eller nämndernas regler och rutiner, till exempel handläggningsrutiner, samt verkställande av gynnande beslut och domar. Revisionen har i en sådan granskning rätt att ta del av handlingar i enskilda ärenden som rör myndighetsutövning.

Revisorerna kan även granska myndighetsutövning när handläggningen av ärenden har vållat kommunen ekonomisk förlust. Förlusten behöver inte bestå i skadestånd som dömts ut av domstol, det är tillräckligt att kommunen fått en onödig utgift med anledning av handläggningen.

Not. 30 Rådet för kommunal redovisning (RKR) är en ideell förening med uppdrag att tolka god redovisningssed och utarbeta rekommendationer för kommunal verksamhet.
www.rkr.se.

Not. 31 KL 12 kap 3 §.

6.1.3 Bedöma om resultaten i delårsrapport och årsredovisning är förenliga med fullmäktiges mål

Revisorerna ska bedöma om resultaten i den delårsrapport som enligt 11 kap 16 § KL ska behandlas av fullmäktige och årsredovisningen är förenliga med de mål fullmäktige beslutat. Revisorernas skriftliga bedömning ska lämnas till fullmäktige inför behandlingen av delårsrapporten och årsredovisningen.³²

Två gånger per år gör revisionen en särskild bedömning av om resultaten i verksamheten är förenliga med fullmäktiges beslut om mål för den ekonomiska förvaltningen.³³ Det handlar om finansiella och verksamhetsmål som i budgeten anges vara av betydelse för god ekonomisk hushållning.³⁴ Bedömningen ska vara skriftlig och lämnas till fullmäktige inför behandlingen av delårsrapport respektive årsredovisning. Den senare bedömningen integreras i revisionsberättelsen. Om flera delårsrapporter upprättas ska revisorerna bedöma den som enligt lag ska behandlas av fullmäktige.

6.1.4 Skyldighet att anmäla misstanke om brott

Om revisorerna i sin granskning finner att det föreligger misstanke om att brott av förmögenhetsrättslig karaktär förövats eller om att allmän förvaltningsdomstols avgörande åsidosatts, ska de anmäla detta till berörd nämnd. Om nämnden efter en sådan anmälan inte vidtar åtgärder utan oskäligt dröjsmål, är revisorerna skyldiga att rapportera det till fullmäktige. Revisorerna får dock underlåta att anmäla misstanke om brott till fullmäktige om nämnden funnit att det inte föreligger sådan misstanke.³⁵

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

Not. 32 KL 12 kap 2 §.

Not. 33 KL 11 kap 1§.

Not. 34 KL 11 kap 6 §.

Not. 35 KL 12 kap 1 § 3 st.

Styrelsen eller nämnden ska hantera revisorernas misstanke om brott. Om styrelsen eller nämnden inte vidtar åtgärder rapporterar revisorerna detta till fullmäktige.

6.1.5 Vissa tilläggsuppdrag

Revisorerna kan även ha andra uppdrag av karaktären bedömning och bestyrkande. Ett sådant är revisorernas uppdrag enligt lag om insyn i vissa finansiella förbindelser, den så kallade transparenslagen³⁶, att i förekommande fall översiktligt granska om kommunen upprättat en öppen eller separat redovisning. Revisorerna utfärdar en rapport över granskningen. Uppdraget är endast aktuellt när kommunen bedriver både konkurrensutsatt och inte konkurrensutsatt verksamhet samt att omsättningen överstiger definierade gränsvärden.

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

Revisorerna kan även åta sig att granska och utfärda revisorsintyg till externa organisationer som ger bidrag till projekt till exempel om projektet bedrivs i enlighet med beslut som ligger till grund för bidraget. Uppdrag i förhållande till externa partners och bidragsgivare ingår inte i revisorernas grunduppdrag i kommunen. För att åta sig sådana uppdrag prövar revisionen att uppdraget inte riskerar oberoendet i det kommunala revisionsuppdraget och att rätt kompetens samt finansiering finns för uppdraget.

6.2 Lekmannarevisorernas uppdrag i aktiebolag

6.2.1 Omfattning och revisionsobjekt

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

Not. 36 Lag (2005:590) om insyn i vissa finansiella förbindelser med mera.

6.2.2 Granskningsuppdraget

Lekmannarevisorn ska granska om bolagets verksamhet sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt samt om bolagets interna kontroll är tillräcklig. Granskningen ska vara så ingående som god sed vid detta slag av granskning kräver.³⁷

Uppdraget har samma innebörd som vid granskning av kommunen med undantag för granskning av räkenskaperna. Granskning av om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt utgår från ägarens beslut och direktiv. Direktiv kan vara bolagsspecifika eller koncernövergripande. Det kan också finnas koncerngemensamma policys som omfattar bolagen.

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

6.2.3 Granskningsrapport

Lekmannarevisorerna ska lämna en granskningsrapport till bolagsstämman.³⁸ I denna uttalar sig lekmannarevisorn om det som granskats inom uppdraget och upplyser om det finns anledning att rikta anmärkning mot styrelsen eller verkställande direktör.

6.2.4 Lekmannarevisor och auktoriserad revisor

Utöver lekmannarevisor utser bolagets årsstämma en auktoriserad revisor för granskning av aktiebolagets bokföring, årsredovisning samt styrelsens och vd:s förvaltning.

Lekmannarevisor och bolagets auktoriserade revisor är två bolagsorgan med olika uppdrag. Uppdragen syftar till att ge ägaren ett så brett underlag som möjligt för sin bedömning i ansvarsfrågan avseende såväl verksamhet och styrning som räkenskaper och förvaltning. Uppdragen överlappar delvis varandra vid granskningen av den interna kontrollen, som båda har uppdraget att granska. Lekmannarevisor, med stöd av sakkunnig, och auktoriserad revisor arbetar självständigt med sina respektive uppdrag, men eftersträvar samverkan.

Not. 37 ABL 10 kap 3 §.

Not. 38 ABL 10 kap 5 §.

Figur 3: Lekmannarevisor och auktoriserad revisor



6.2.5 Lekmannarevisors ansvar i aktiebolag

Lekmannarevisor har tystnadsplikt avseende bolagets angelägenheter gentemot enskild aktieägare eller utomstående, om informationen kan vara till skada för bolaget.

Lekmannarevisor och auktoriserad revisor är dock skyldiga att ge varandra de upplysningar som behövs om bolagets angelägenheter. Både lekmannarevisor och auktoriserad revisor har också en upplysningsplikt gentemot kommunens revisorer om dessa efterfrågar information för sin granskning.³⁹

Liksom bolagsorganen styrelseledamöter, vd och auktoriserad revisor, har lekmannarevisorer i aktiebolag ansvar för skada som lekmannarevisor själv eller den sakkunniga förorsakar bolaget uppsåtligt eller genom oaktsamhet.

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

Not. 39 Auktoriserad revisor har upplysningsplikt gentemot kommunens revisorer om bolaget lyder under offentlighetsprincipen.



Del 2

Revisionsprocessen

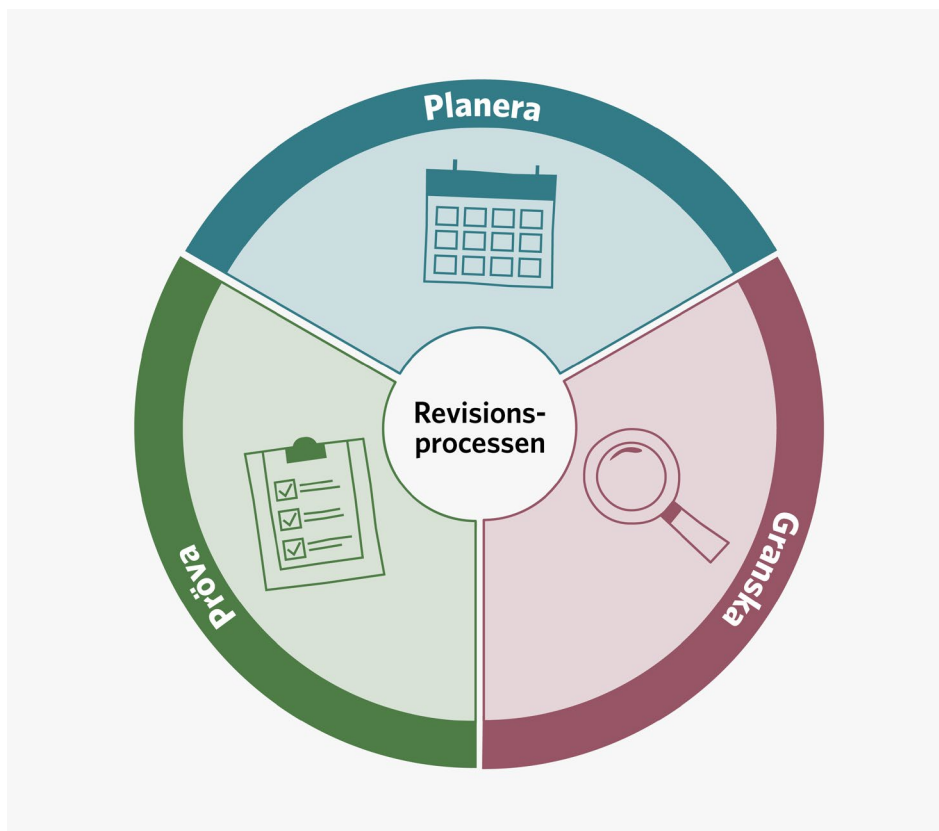


Kapitel 1. Inledning

Revisionsprocessen består av tre delar – planera, granska och pröva.

Revisionsprocessen är i grunden densamma i de olika revisionsuppdragen, oavsett om granskningen gäller nämnder, styrelse, aktieföretag eller kommunalförbund. I texten markeras där skillnader förekommer eller särskilda förhållanden gäller.

Figur 4: Revisionsprocessen



Kapitel 2. Grundläggande principer

Grundläggande principer för revisionsprocessen är öppenhet och kommunikation, tydlig ansvarsfördelning mellan revisorer och sakkunniga samt kvalitetssäkring och dokumentation.

2.1 Öppenhet och kommunikation

Genom öppenhet skapas tillit till revisionen och till den lokala demokratin. Revisionen är en del av den offentliga verksamheten och ska leva upp till samma krav som andra myndigheter när det gäller öppenhet och insyn. Med en planerad och genomtänkt kommunikation skapas förutsättningar för detta.

2.2 Ansvarsfördelning mellan revisorer och sakkunniga

Revisorer och lekmannarevisorer ska biträdas av sakkunniga. Genom de sakkunnigas professionella kompetens och de förtroendevaldas kunskap skapas en god grund för en oberoende och kvalitativ granskning.

Revisorer och lekmannarevisorer samt sakkunniga har ett samarbete där revisorerna och lekmannarevisorerna är uppdragsgivare åt de sakkunniga. De sakkunniga utför uppdraget professionellt i enlighet med gällande standarder, vägledningar och rekommendationer.

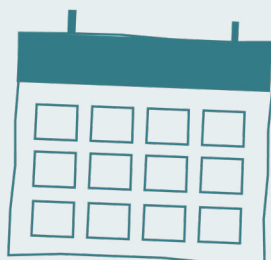
2.3 Kvalitetssäkring och dokumentation

Hela revisionsprocessen ska hålla sådan kvalitet att uttalanden i revisionsberättelse och granskningsrapport är väl underbyggt. Arbetet sker enligt revisionsprocessen och kvalitetssäkras på flera olika vis, bland annat genom avstämning mot revisionsfrågor, faktagranskning och strukturerad dokumentation.

Grundläggande krav på dokumentationen är att den ska möjliggöra att revisionens och lekmannarevisionens slutsatser går att följa och förstå (spårbarhet). Att i efterhand kunna följa kedjan i granskningen till de slutsatser som dras är ett krav och en fråga om trovärdighet.

Formerna för dokumentationen, exempelvis rutiner för digital hantering av handlingar, samt vilken dokumentation som behöver sparas, beslutas av varje revisorsgrupp. De sakkunniga har egna system och rutiner för dokumentation av granskningsinsatser.

Kapitel 3. Planera



Moment i planeringen är:

- Riskanalys - inventera, analysera, bedöma väsentlighet
- Revisionsplan - prioritera, besluta och informera om planen

3.1 Riskanalys

Riskanalysen syftar till att utifrån en helhetssyn identifiera och analysera de största riskerna i verksamhet, funktioner och processer. Med risker avses händelser och företeelser som hotar eller hindrar att uppdrag kan genomföras på ett ändamålsenligt och ur ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt samt med en tillräcklig intern kontroll.

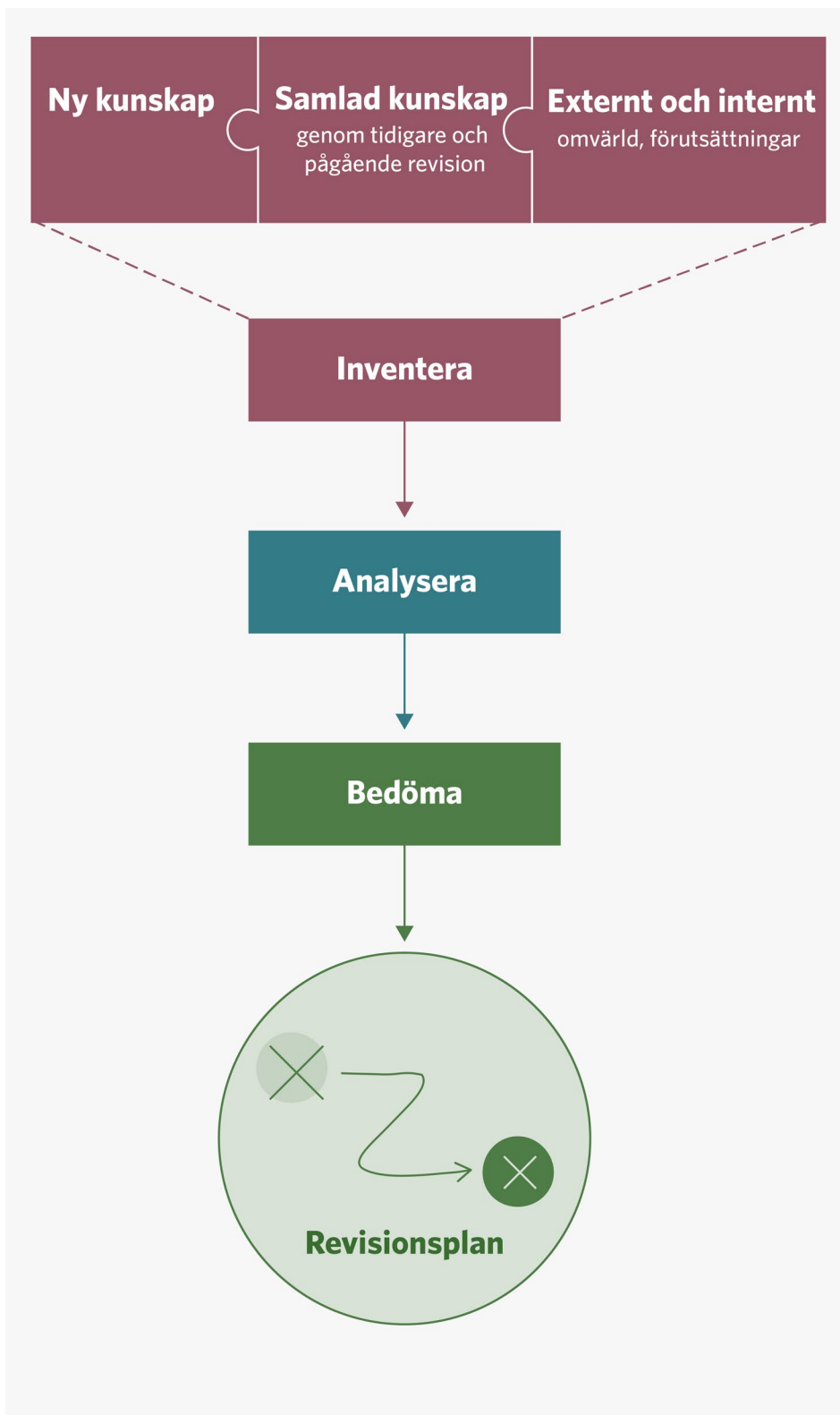
Riskanalysen minskar revisionsrisken, det vill säga risken för att det som är mest väsentligt inte blir granskat. De överväganden som görs i arbetet dokumenteras.⁴⁰

Riskanalysen omfattar hela revisionsuppdraget och består av tre steg; inventera, analysera och bedöma risker. Efter analysen gör revisorer och lekmannarevisorer prioriteringar och formulerar granskningsområden i en revisionsplan.

En samordnad riskanalys för kommunen och de kommunala aktiebolagen stärker förutsättningarna att granska med helhetssyn.

Not. 40 Skyrev har en vägledning för de sakkunniga då de arbetar med riskanalys på uppdrag av revisorerna, www.skyrev.se.

Figur 5: Riskanalys i flera steg



3.1.1 Inventera risker

För att få underlag till riskanalysen inhämtas information om interna och externa händelser och faktorer som påverkar riskbilden. Detta sker löpande under året.

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

Externa faktorer kan vara bland annat vara förändrade förutsättningar utifrån exempelvis ny lagstiftning, demografi, kriser, statsbidrag, klimatrisker, digitalisering och samverkan med andra organisationer.

Inventering av risker pågår kontinuerligt, inte minst genom den granskning som genomförs. Revisionen och lekmannarevisionen får löpande kunskap om företeelser och händelser som kan medföra risk för negativ påverkan på verksamhet, ekonomi och förtroende. Styrelsens, nämndernas och aktiebolagens egna analyser av verksamhet och resultat är av stor betydelse.

3.1.2 Analysera risker

I samband med planeringen inför kommande revisionsår sammanställer revisionen och lekmannarevisionen riskerna, som sorteras under ansvariga revisionsobjekt – styrelse, nämnd eller aktiebolag.

Därefter fördjupas analysen av riskerna. Som en del av detta arbete är det vanligt att revisorerna beställer ett underlag från de sakkunniga. Underlaget kan bestå av en omvärldsanalys, men också en sammanställning av kommunens egna analyser av verksamheten. Detta underlag kopplas samman med de risker som revisionen och lekmannarevisionen identifierat under året. Analysen renodlar och samordnar riskerna, undersöker mönster eller möjliga bakomliggande orsaker. Riskerna omvandlas till granskningsområden.

3.1.3 Bedöma riskernas väsentlighet

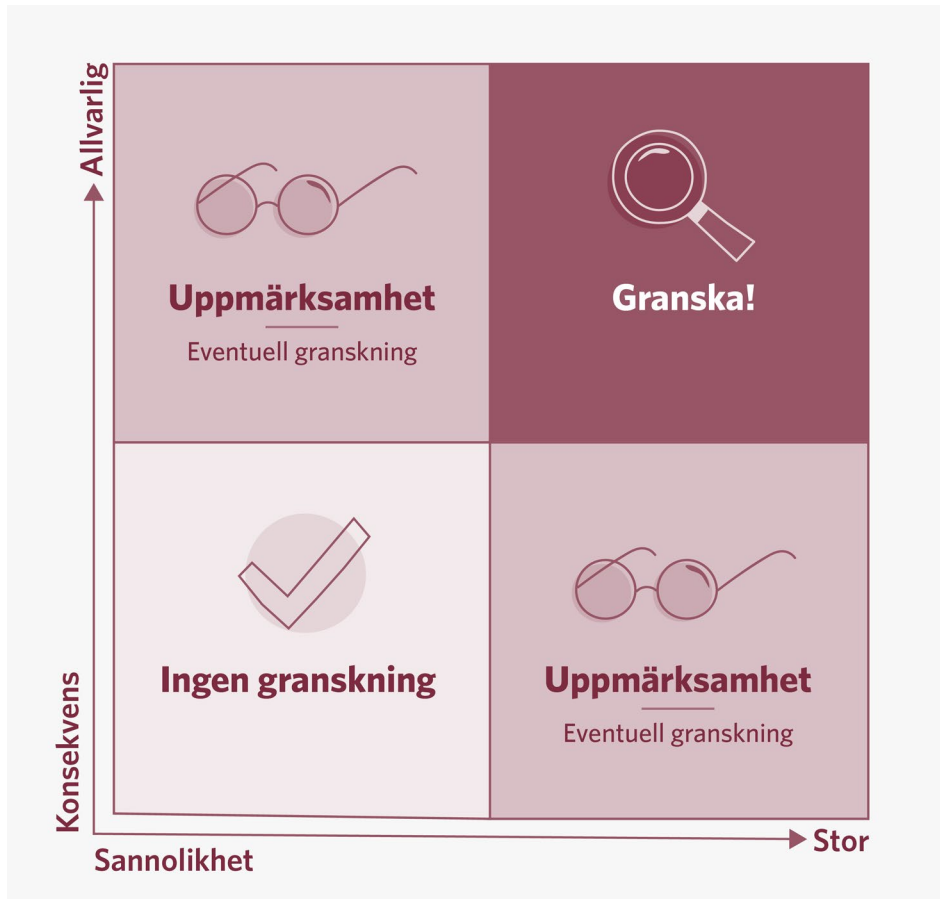
Efter analysen bedömer revisorerna och lekmannarevisorerna, med stöd av sakkunniga, riskerna och de granskningsområden som börjat ta form. Bedömningen syftar till att avgöra hur väsentliga riskerna är.

För att bedöma väsentlighet värderas sannolikhet och konsekvens, det vill säga hur troligt det är att risken realiserar samt hur allvarligt det är eller blir om så sker.

Värdering av sannolikhet vilar bland annat på bedömning av kvaliteten i styrelsens, nämndernas och aktiebolagens egen riskanalys, styrning, uppföljning och interna kontroll, det vill säga förmågan att hantera risker. Sakkunniga bidrar med sin ämneskunskap och erfarenhet i detta arbete.

Konsekvenser kan vara ekonomiska, juridiska, verksamhetsmässiga eller förtroenderelaterade. Händelser som kan påverka allmänhetens förtroende för verksamheten är ofta väsentliga att beakta även om den ekonomiska skadan eller annan konsekvens är begränsad.

Figur 6: Bedömning av riskernas väsentlighet



3.2 Revisionsplan

3.2.1 Prioritera och besluta

Utifrån riskanalysen prioriterar revisorerna och lekmannarevisorerna granskningsinsatser för kommande år. Många områden kan ha bedömts vara väsentliga och revisionen behöver ta ställning till hur dessa ska prioriteras. Revisionens ekonomiska förutsättningar påverkar omfattningen.

Revisionsplanen avser hela den årliga granskningen och beskriver samordningen av granskningen i kommunen och aktiebolagen. Revisionsplanen kan även innehålla andra aktiviteter som informations- och utbildningsinsatser samt dialog och kommunikation med styrelse, nämnder och aktiebolag liksom med fullmäktige, medborgare med flera.

Revisionsplanen är flexibel och kan ändras under året. Det ger utrymme att hantera oförutsedda händelser och andra behov av omprioriteringar.

3.2.2 Informera om revisionsplanen

Revisorerna och lekmannarevisorerna använder revisionsplanen för att informera fullmäktige, styrelse, nämnder och aktiebolag om årets granskning. Planen bör även publiceras på revisorernas webbsida.

Kapitel 4. Granska

4.1 Årlig granskning

Granskningen är årlig och avser den verksamhet som sker under ett räkenskapsår. Granskningen är avslutad när alla revisionsobjekt samt årsredovisningen är granskad. Det innebär att granskningen tidsmässigt sträcker sig in på kommande räkenskapsår.

Den årliga granskningen i kommunen består av tre delar:

- › Grundläggande granskning
- › Fördjupad granskning
- › Granskning av delårsrapport och årsredovisning

I aktiebolag omfattar lekmannarevisionen grundläggande granskning och fördjupad granskning, men inte granskning av aktiebolagets bokföring, årsredovisning eller styrelsens och vd:s förvaltning.

Figur 7: Årlig granskning



4.1.1 Grundläggande granskning

Grundläggande granskning genomförs för samtliga styrelser, nämnder och aktiebolag varje år. Den grundläggande granskningen omfattar:

- › Granskning av måluppfyllelse.
- › Granskning av styrning och intern kontroll.

Granskningen ska ge en grund för revisionens och lekmannarevisionens bedömningar i revisionsberättelse/granskningsrapport.

Den grundläggande granskningen kan vara olika omfattande för olika nämnder, styrelser och aktiebolag beroende på resultatet i riskanalysen.⁴¹

4.1.1.1 Granskning av måluppfyllelse

Granskning av måluppfyllelse hör samman med revisionens uppdrag att bedöma om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt. Den innebär att översiktligt bedöma om:

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

Det är viktigt att styrelse/nämnd har en aktiv styrning och vidtar adekvata och tillräckliga åtgärder för att till exempel följa budgetramen, uppnå fastställda mål och riktlinjer.

4.1.1.2 Granskning av styrning och intern kontroll

Grundläggande granskning av styrning och intern kontroll syftar till att översiktligt bedöma om det finns systematiskt ordnade kontroller i organisation, system, processer och rutiner som på en rimlig nivå säkerställer att:

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

Revisionen och lekmannarevisionen bedömer den struktur som styrelse, nämnd och aktiebolag har för den interna kontrollen och hur den är integrerad i organisation, system och det löpande arbetet. Revisionen ska bedöma om styrelse/nämnd bedriver ett systematiskt arbete med sin interna kontroll avseende såväl verksamhet som ekonomi.

Not. 41 Skyrev har en vägledning för grundläggande granskning för de sakkunnigas arbete då de genomför grundläggande granskning på uppdrag av revisorerna.

4.1.2 Fördjupad granskning

Fördjupad granskning genomförs där riskanalysen och/eller tidigare granskning visar att den grundläggande granskningen inte kommer att vara tillräcklig.

Fördjupad granskning genomförs med utgångspunkt från revisionens uppdrag att granska och pröva om verksamheten bedrivs ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt på ett tillfredsställande sätt samt om den interna kontrollen är tillräcklig.

Fördjupad granskning är avgränsad och inriktad på en viss verksamhet, process eller rutin. Den kan genomföras inom hela revisionsuppdraget – ur ett ekonomiskt eller verksamhetsmässigt perspektiv samt avseende styrning och intern kontroll.

I fördjupad granskning tar revisionen och lekmannarevisionen sikte på såväl genomförande som resultat av viss verksamhet. Det kan avse kvalitet i utförda tjänster, styrning, analys och uppföljning mot uppsatta mål och beslut, förhållandet mellan insatta resurser och uppnådda resultat, effektivitet i processer och rutiner, med mera.⁴²

Fördjupade granskningar kan vara kommunövergripande, nämndspecifika eller inom lekmannarevisionen riktade mot viss verksamhet i aktiebolag.

Omfattningen på en fördjupad granskning kan variera.

4.1.3 Granskning av delårsrapport och årsredovisning

Granskning av delårsrapport och årsredovisning består av flera olika delar. I samtliga delar genomförs granskning av sakkunniga på uppdrag av revisorerna.

Not. 42 Skyrev har vägledningar och rekommendationer för de sakkunnigas arbete då de genomför fördjupad granskning på uppdrag av revisorerna.

4.1.3.1 Granskning av räkenskaperna

Revisionen granskar och bedömer om räkenskaperna ger en rättvisande bild av verksamhetens resultat och ekonomiska ställning samt om delårsrapport och årsredovisning är upprättade i enlighet med LKBR och god redovisningssed. Rådet för kommunal redovisning (RKR) är normbildande för god redovisningssed.

Denna granskning av räkenskaperna görs av sakkunniga på uppdrag av revisorerna enligt *Standard för kommunal räkenskapsrevision*. Den omfattar granskning av:

- › årsredovisningens balansräkning, resultaträkning, kassaflödesanalys, driftredovisning och investeringsredovisning samt noter
- › sammanställda räkenskaper (om sådana finns)
- › förvaltningsberättelse
- › delårsrapport

Det sakkunniga biträdet ska inom ramen för standarden planera, utföra och löpande rapportera sin granskning till revisorerna.

4.1.3.2 Granskning och bedömning av god ekonomisk hushållning

Revisionen ska bedöma om resultaten i delårsrapport och årsredovisning är förenliga med de finansiella mål och verksamhetsmål med betydelse för god ekonomisk hushållning som fullmäktige beslutat i budgeten. Inom ramen för *Standard för kommunal räkenskapsrevision* granskar de sakkunniga mål ur det finansiella perspektivet med betydelse för god ekonomisk hushållning genom kontroll av att de redovisade uppgifterna är korrekt härledda ur kommunens räkenskaper och att nyckeltal är korrekt beräknade.

Granskningen av utfallet rörande verksamhetsmålen med betydelse för god ekonomisk hushållning samt själva bedömningen av huruvida resultaten i delårsrapport och årsredovisningen är förenliga med målen omfattas inte av *Standard för kommunal räkenskapsrevision* och behöver därför beställas separat vid granskning av delårsrapport och årsredovisning.

4.1.3.3 Granskning av balanskravsresultat

Balanskravet innebär att budgeten ska upprättas så att intäkterna överstiger kostnaderna och att årets resultat ska vara positivt. En kommun kan underbalansera budgeten under förutsättning att det tidigare har gjorts reservering till en resultatutjämningsreserv som kan tas i anspråk eller om fullmäktige beslutat om synnerliga skäl för detta.

Om balanskravet inte uppfylls vid årets slut ska det negativa balanskravsresultatet regleras inom de närmast följande tre åren. Fullmäktige ska anta en åtgärdsplan för hur regleringen av ett negativt balanskravsresultat ska ske.

Granskningen av balanskravsresultatet som görs av sakkunniga inom ramen för *Standard för kommunal räkenskapsrevision* utgörs av kontroll av att uppställningen av balanskravsutredningen har skett i enlighet med lag och god redovisningssed, att uppgifterna i utredningen är korrekt härledda ur kommunens räkenskaper samt att nyckeltal är korrekt beräknade.

Revisionens bedömning av återställandet av ett negativt balanskravsresultat samt eventuellt åberopande av synnerliga skäl omfattas inte av *Standard för kommunal räkenskapsrevision* och behöver därför beställas separat vid granskning av delårsrapport och årsredovisning.

4.2 Granskningens genomförande



Moment i granskningen är att:

- Planera med projektplaner
- Genomföra och kvalitetssäkra
- Rapportera, besluta och kommunicera

4.2.1 Planera med projektplaner

Grundläggande och fördjupad granskning planeras med projektplaner som beslutas av revisorer och lekmannarevisorer efter förslag från de sakkunniga.⁴³

En projektplan innehåller granskningens bakgrund, inriktning och syfte, omfattning, avgränsning, genomförande, tidplan, resurser, kvalitetssäkring samt form för rapportering. Planen är en uppdragshandling till sakkunniga som ska utföra granskningen.

Varje granskning har ett syfte som konkretiseras genom en eller flera revisionsfrågor. Syftet med granskningen ska alltid ha en koppling till revisorernas eller lekmannarevisorernas uppdrag.

Projektplanen tydliggör också de revisionskriterier som granskningen ska bedömas gentemot. Revisionskriterier är till exempel lagstiftning, mål och riktlinjer beslutade av fullmäktige, allmänna råd och föreskrifter från andra organ (Socialstyrelsen, Skolverket et cetera).

Not. 43 Skyrev har en rekommendation för upprättande av projektplan (R3).

Vid granskning av delårsrapport och årsredovisning används inte traditionella projektplaner eftersom de sakkunniga utför stora delar av granskningen enligt *Standard för kommunal räkenskapsrevision*. Sakkunniga och förtroendevalda revisorer ska enligt standarden komma överens om hur de sakkunnigas löpande rapportering i räkenskapsrevisionen ska gestaltas. Granskning av delårsrapport och årsredovisning omfattar även delar som inte ingår i *Standard för kommunal räkenskapsrevision*, därför är det viktigt att en tydlig beställning från revisorerna till de sakkunniga upprättas inför den samlade granskningen av delårsrapport och årsredovisning.

4.2.2 Genomföra och kvalitetssäkra

All granskning bygger på insamling av tillräckliga och relevanta fakta och iakttagelser (revisionsbevis) samt på analys och bedömning. Det sker med för syftet lämpliga metoder som till exempel dokumentstudier, intervjuer, enkäter, enkla frågor, statistisk analys eller registeranalys. De sakkunniga genomför granskning i enlighet med de vägledningar, rekommendationer samt standarder som finns för dem.

Faktaavstämning sker i all granskning med granskningsobjekten för att undvika sakfel och missförstånd.

Revisionen och lekmannarevisionen granskar också löpande verksamheten genom att ta del av styrande dokument och flödet av ärenden. Styrande dokument är bland annat mål- och budgetdokument, reglementen och delegationsordningar, ekonomi- och verksamhetsrapportering, verksamhetsberättelser, beslutsunderlag och protokoll. Revisorerna och de sakkunniga kommer överens om arbetsfördelning för granskningen.

4.2.2.1 Dialog

Dialog med styrelse, nämnder och aktiebolag är en del i revisionsprocessen. Den genomförs som fysiska eller digitala möten, oftast en gång per år.

Ett syfte med dialogen är att revisorerna och lekmannarevisorerna inhämtar generell kunskap från nämnder, styrelse och aktiebolag och även ger information om revisionens uppdrag och arbete. Revisorerna och lekmannarevisorerna eftersträvar öppenhet i sitt arbete och dialoger är viktiga.

Ett ytterligare syfte är att dialog utgör en del av revisionens och lekmanna-revisionens grundläggande granskning. Dialogen planeras då utifrån revisionsfrågor och revisionskriterier. Revisionsfrågorna utgår från revisorernas och lekmannarevisorernas uppdrag samt resultatet i riskanalysen.

Dialogen ska dokumenteras. I dialogen kan det komma fram uppgifter som behöver kontrolleras. Sakkunniga kan då få uppdrag att inhämta underlag och revisionsbevis efter dialogen.

Det är viktigt att återkoppla de iakttagelser och bedömningar revisionen gör till berörd styrelse, nämnd eller aktiebolag.

4.2.3 Rapportera, besluta och kommunicera.

Resultatet av all granskning rapporteras från de sakkunniga till revisorerna och lekmannarevisorerna på det sätt som beslutats. Generellt gäller skriftlig rapportering som redovisar resultat, iakttagelser och bedömningar samt eventuella rekommendationer från sakkunniga.

Revisorerna och lekmannarevisorerna beslutar vilka synpunkter som i en missivskrivelse, tillsammans med de sakkunnigas revisionsrapport, ska framföras till ansvarig styrelse, nämnd eller aktiebolag. Vanligen efterfrågar revisorerna och lekmannarevisorerna svar från styrelsen, nämnden eller aktiebolaget om hur de avser att åtgärda eventuella brister som kommit fram i granskningen. Svaren från de ansvariga är en del i underlaget då revisorerna och lekmannarevisorerna gör bedömningar i slutet av revisionsåret.

Revisorerna och lekmannarevisorerna beslutar även hur granskningens resultat ska kommuniceras till fullmäktige liksom med allmänhet och media.

Om revisorerna eller lekmannarevisorerna vid en granskning bedömer att det framkommit så allvarliga brister att en anmärkning eller avstyrkt ansvarsfrihet (inte i aktiebolagen) kan komma i fråga kommuniceras detta till de som granskats och till fullmäktiges presidium snarast möjligt.

Kapitel 5. Pröva



Moment i prövningen är att:

- Analysera och bedöma det samlade resultatet av årets revision
- Kommunicera
- Rapportera i revisionsberättelse och granskningsrapport

5.1 Analysera och bedöma det samlade resultatet

5.1.1 I kommunen

Med det samlade resultatet av årets granskning som grund analyserar revisorerna med stöd av sakkunniga om verksamheten i styrelse och nämnder sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande och om den interna kontrollen är tillräcklig. Vidare bedömer revisionen om resultaten i delårsrapport och årsredovisning är förenliga med de mål för god ekonomisk hushållning som fullmäktige beslutat.

I detta skede inhämtar revisionen den information som behövs från andra revisorer inom kommunens verksamhet – lekmannarevisorer/revisorer och auktoriserade i kommunala företag inklusive stiftelser, revisorer i kommunalförbund och samordningsförbund med flera. Detta har betydelse för att revisorerna ska kunna bedöma ansvaret med helhetssyn, det vill säga med hela den kommunala verksamheten som grund.

Analysen leder fram till revisorernas slutliga bedömning av styrelsens och nämndernas ansvarstagande.

Att rikta anmärkning och att avstyrka att ansvarsfrihet beviljas är de instrument för kritik som regleras i kommunallagen och som leder till att en särskild hantering krävs i fullmäktige. Dessa uttalanden kräver också att revisorerna anger på vilka grunder kritiken riktas. Det ska röra sig om väsentliga brister i styrelsens eller nämndens ansvarstagande.

➔ I kommunala aktiebolag

På motsvarande sätt analyserar lekmannarevisorerna med stöd av sakkunniga om verksamheten i aktiebolagen sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt och om den interna kontrollen är tillräcklig. Lekmannarevisorerna inhämtar den information som behövs från auktoriserad revisor i bolaget.

Analysen leder fram till lekmannarevisorns slutliga bedömningar i förhållande till granskningsuppdraget samt om det finns grund för anmärkning. Lekmannarevisorn tar inte ställning rörande ansvarsfrihet.

5.2 Kommunicera

Om revisorerna avser att rikta anmärkning och/eller avstyrka ansvarsfrihet kommunicerar de detta med berörd styrelse, nämnd eller enskild ledamot samt med fullmäktiges presidium. Kommunikationen kan ske på olika sätt men måste vara tydlig och uppfattas av de granskade. Det är av vikt att kommunikationen dokumenteras.

På motsvarande sätt kommunicerar lekmannarevisorn med berörda i aktiebolagen om lekmannarevisorn finner anledning till anmärkning.

5.3 Rapportera med revisionsberättelse och granskningsrapport

5.3.1 Revisionsberättelse i kommun

Revisionsberättelser kan utformas på olika sätt. Det kan vara en samlad revisionsberättelse eller en berättelse för varje styrelse eller nämnd. En samlad revisionsberättelse är det mest förekommande. Oavsett vilken form revisorerna väljer är det viktigt att bedömningar och uttalanden är tydliga och att det framgår vilken styrelse eller nämnd som avses.

I revisionsberättelsen informerar revisorerna om sitt uppdrag och utgångspunkterna för granskningen. Revisorerna redogör även för resultatet av revisionen. Denna redogörelse kan vara i sammanfattad form som en del i revisionsberättelsen eller i ett separat dokument som bifogas. I redogörelsen ges information om vilka granskningsinsatser som har genomförts och resultatet av dessa. I revisionsberättelsen lämnar revisorerna en samlad bedömning utifrån uppdraget. Inom denna bedömning kan revisorerna uttrycka såväl positiv som negativ kritik.⁴⁴

Vidare informerar revisorerna om eventuella inskränkningar i granskningen på grund av jäv eller om någon revisor är vald med undantag för viss verksamhet.

Revisionsberättelsen undertecknas av de som är valda till revisorer vid den tidpunkt då berättelsen upprättas. Om detta inte är möjligt noteras det i revisionsberättelsen. En upprättad och inlämnad revisionsberättelse kan återtas innan den behandlas i fullmäktige. Har till exempel årsredovisningen ändrats eller andra väsentliga nya fakta framkommit efter att revisionsberättelsen upprättats kan revisorerna återta berättelsen för att slutföra/korrigera granskningen och göra eventuell ändring i revisionsberättelsen.

Enligt kommunallagen ska de sakkunnigas rapporter bifogas revisionsberättelsen. I många kommuner överlämnas rapporterna löpande under året till fullmäktiges sammanträden. De bifogas då inte en andra gång i samband med revisionsberättelsen.

För att ge en helhetsbild av kommunens verksamhet ska även granskningsrapporter och revisionsberättelser från kommunala företag och kommunalförbund med eget fullmäktige bifogas.

Revisionsberättelse i kommunalförbund med direktion skickas separat av förbundets revisorer till respektive fullmäktige för ansvarsprövning.

Not. 44 KL 12 kap 12 §.

5.3.1.1 Uttalanden

I revisionsberättelsen uttalar sig revisorerna om:

- Styrelse, nämnder och beredningar har bedrivit verksamheten på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt.
- Styrelsens, nämndernas och beredningarnas interna kontroll har varit tillräcklig.
- Räkenskaperna är rättvisande och om fullmäktige kan godkänna årsredovisningen.⁴⁵

Uttalandet om att godkänna årsredovisningen är inte ett lagkrav, men har utvecklats till god revisionsbedömning. Om fel i årsredovisningen bedöms leda till att den inte ger en rättvisande bild av verksamhetens resultat och ekonomiska ställning föreslår revisorerna att rättelse sker eller att årsredovisningen inte godkänns.

Revisorerna uttalar sig vidare om resultatet i årsredovisningen är förenligt med de finansiella och verksamhetsmål för god ekonomisk hushållning som fullmäktige beslutat.

5.3.1.2 Uttalanden om ansvarstagandet

I revisionsberättelsen uttalar sig revisorerna om:

- Ansvarsfrihet tillstyrks eller avstyrks för varje styrelse, nämnd och eventuell beredning. Ansvarsfrihet kan även avstyrkas för enskilda förtroendevalda.
- Anmärkning riktas mot styrelse, nämnd, beredning eller mot enskild förtroendevald.⁴⁶

➔ I kommunalförbund

Revisionsberättelsen i kommunalförbund upprättas på samma sätt som i en kommun. Uttalandena är desamma som i kommunen.

I kommunalförbund med direktion lämnas revisionsberättelsen av förbundets revisorer till fullmäktige i respektive medlem för ansvarsprövning. I kommunalförbund med eget fullmäktige lämnas revisionsberättelsen till förbundets fullmäktige för ansvarsprövning samt bifogas till revisionsberättelsen i kommunen.

Not. 45 Om revisorerna lämnar en revisionsberättelse per nämnd så finns detta uttalande endast i den revisionsberättelse som gäller styrelsen, som är ansvarig för detta.

Not. 46 KL 12 kap 13 §.

Om kommunalförbund har egna nämnder upprättar revisorerna också en särskild revisionsberättelse rörande nämnderna som överlämnas till direktionen, som fattar beslut om nämndernas ansvarsfrihet.

5.3.2 Granskningsrapport i kommunala aktiebolag

Lekmannarevisorn avslutar årets granskning med att med stöd av sakkunniga upprätta och lämna en granskningsrapport.⁴⁷ Granskningsrapporten lämnas till styrelsen i bolaget senast tre veckor före årsstämman.

Granskningsrapporten ska också lämnas till fullmäktige, genom att den fogas till revisionsberättelsen från kommunens revisorer. Syftet är att ägaren, med stöd av granskningsrapporten, ska kunna ta ställning till instruktioner för sina ombud inför årsstämman. Detta kan motivera att granskningsrapporten behöver lämnas i särskild ordning till fullmäktige, i det fall årsstämman ska genomföras före det att fullmäktige ska behandla revisionsberättelsen för kommunen.

I granskningsrapporten informerar lekmannarevisorn om sitt uppdrag och utgångspunkter för granskningen. Vidare redogör lekmannarevisorn för resultatet av granskningen, och för bedömningen viktiga iakttagelser och slutsatser.

En upprättad och inlämnad granskningsrapport kan återtas innan den behandlas av bolagsstämman, till exempel om väsentliga nya fakta framkommit som motiverar att lekmannarevisorn korrigerar/kompletterar sin granskning och gör eventuell ändring i granskningsrapporten.

Till granskningsrapporten bör lekmannarevisorerna foga de sakkunnigas revisionsrapporter från årets granskning av aktiebolaget.

5.3.2.1 Uttalanden i granskningsrapporten

I granskningsrapporten uttalar sig lekmannarevisorn om

- › bolaget har bedrivit verksamheten på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt,
- › bolagets interna kontroll har varit tillräcklig.

Vidare uttalar sig lekmannarevisorn om eventuella ytterligare granskningsuppdrag enligt anvisningar/ägardirektiv från bolagsstämman.

Not. 47 ABL 10 kap 5, 13 §§.

I granskningsrapporten ska även framgå om lekmannarevisorn riktar anmärkning mot styrelsen, styrelseledamot eller mot den verkställande direktören och anledningen till anmärkningen.

5.3.3 Revisionsberättelse i aktiebolag

I aktiebolag avlämnar den auktoriserade revisorn en revisionsberättelse med uttalande om räkenskaperna och förvaltningen samt om ansvarsfrihet bör beviljas eller inte. Denna revisionsberättelse bifogas kommunens revisionsberättelse.

Kapitel 6. Grunder då revisorerna riktar anmärkning eller avstyrker ansvarsfrihet

6.1 Utgår från revisionsuppdraget

Om revisorerna riktar anmärkning eller avstyrker ansvarsfrihet är bristerna som revisionen funnit väsentliga och har stor betydelse för verksamhet, ekonomi eller förtroende.

Revisorernas bedömning ska alltid utgå från revisorernas uppdrag.

I kommunallagen framgår att om revisorerna riktar anmärkning eller avstyrker ansvarsfrihet ska anledningen till detta anges i revisionsberättelsen.⁴⁸ Anledningarna grupperas i ett antal grunder, som redovisas i nästa avsnitt. Genom att hänvisa till dessa grunder använder revisorerna likartade uttryck vilket underlättar såväl förståelse som jämförelser.

I praktiken hänvisar revisorerna ofta till fler grunder. Det kan finnas samband mellan grunder. Ett vanligt sådant samband är att brister i styrning leder till bristande måluppfyllelse.

En kritisk händelse eller ett agerande ger generellt också upphov till tydliga effekter eller skador som revisorerna kan ha anledning att understryka som ytterligare motiv för sin kritik. Det handlar om ekonomisk skada, förtroendeskada eller skada på/i verksamheten.

Not. 48 KL 12 kap 13§.

➔ I kommunala aktiebolag

Grunderna tillämpas i den mån det är möjligt på motsvarande sätt av lekmanrevisorerna i aktiebolag, med koppling till styrelsens och vd:s uppdrag. Lekmanrevisorn kan rikta anmärkning och hänvisar då till grunder och eventuella skador.

6.2 Grundernas innehåll

6.2.1 Revisorerna prövar om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt

6.2.1.1 Bristande måluppfyllelse - verksamhet

Styrelse eller nämnd har inte uppnått fullmäktiges verksamhetsmål, uppdrag eller föreskrifter för verksamheten. Det handlar om väsentliga brister eller avvikelser. Styrelsen eller nämnden har inte vidtagit tillräckliga åtgärder för att styra verksamheten mot uppsatta mål, uppdrag och föreskrifter.

Styrelse eller nämnd kan också ha brustit i att redovisa sin situation till fullmäktige till exempel inte efterfrågat nya riktlinjer eller redovisat någon åtgärdsplan. Styrelsen har varit passiv eller brustit i sin uppsiktsplikt.

6.2.1.2 Bristande måluppfyllelse - ekonomi

Fullmäktiges finansiella mål och riktlinjer (till exempel upprätta budget, följa budgetramar, medelsförvaltning och förvaltning av pensionsavsättningar) har inte uppnåtts/efterlevts. Det handlar om väsentliga och uppenbara brister eller avvikelser. Styrelsen eller nämnden har inte vidtagit tillräckliga åtgärder för att styra verksamheten mot uppsatta mål och föreskrifter, till exempel följa budgetram eller efterleva mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning. De kan också ha brustit i att redovisa sin situation till fullmäktige, till exempel inte efterfrågat nya riktlinjer eller inte redovisat någon åtgärdsplan. Budgeten har inte följts och ekonomistyrningen är har inte varit tillräcklig. Styrelsen har varit passiv eller brustit i sin uppsiktsplikt.

6.2.1.3 Ohörsamhet/obstruktion eller passivitet

Styrelse eller nämnd har varit uppenbart ohörsam mot fullmäktiges mål, riktlinjer eller beslut. De har fattat beslut som motverkar fullmäktiges mål eller uppdrag. Enskild ledamot eller en grupp ledamöter har visat uppenbar passivitet i form av upprepat avstående från att medverka i beslutsfattande.

6.2.1.4 Icke lagenlig verksamhet, brottslig gärning

Medveten eller omedveten lagöverträdelse eller lagtrots. Överträdelserna har varit tydliga och allvarliga. Det kan till exempel handla om att den kommunala kompetensen överskridits eller att förslag i beredningsprocessen har varit lagstridiga från styrelsen till fullmäktige. Konsekvenser kan ha blivit beslut som är olagliga.

6.2.2 Revisorerna prövar om den interna kontrollen är tillräcklig

6.2.2.1 Brister i styrning och intern kontroll av verksamhet

Styrelse eller nämnd har inte säkerställt att verksamheten arbetar utifrån beslut, riktlinjer, rutiner med mera. De har inte efterfrågat resultat och analys. Styrelse eller nämnd saknar tillfredsställande system för intern kontroll, i verksamheten, alternativt har system och rutiner inte varit tillräckligt strukturerade och implementerade.

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

6.2.2.2 Brister i styrning och intern kontroll av ekonomi

Styrelse eller nämnd har inte säkerställt att verksamheten arbetar utifrån ekonomiska beslut, riktlinjer, rutiner med mera. De har inte efterfrågat resultat och analys. Styrelse eller nämnd saknar tillfredsställande system för intern kontroll, alternativt har system och rutiner inte varit tillräckligt strukturerade och integrerade.

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

6.2.2.3 Otillräcklig beredning av ärenden

Ärenden kan ha beslutats utan tillräcklig beredning (mellan styrelse/nämnd och fullmäktige), vilket har fått oönskade effekter på verksamhet, ekonomi och förtroende. Väsentliga avsteg och brister i beredningsarbetet har förekommit till exempel mot fastställda rutiner eller riktlinjer i övrigt vad gäller handläggning och beredning. Det kan även röra sig om bristande insyn i beslutsärenden genom att beredningen sköts informellt och inte formaliserat.

6.2.2.4 Obehörigt beslutsfattande

Styrelse, nämnd eller enskild ledamot har fattat beslut utan att det finns stöd för detta i reglemente, delegation eller i uppdrag från fullmäktige. Besluten har varit av principiell beskaffenhet eller annars av större vikt.

6.2.3 Revisorerna prövar om räkenskaperna är rättvisande

6.2.3.1 Ej rättvisande räkenskaper

Årsredovisning och/eller delårsrapport är inte upprättade enligt LKBR och/eller god redovisningssed i kommunal verksamhet. Det finns väsentliga avvikelser som gör att årsredovisning och/eller delårsrapport inte ger en rättvisande bild av verksamhetens resultat och ekonomiska ställning.

6.3 Skador

De händelser eller ågeranden som revisorerna hänvisar till när de riktar anmärkning eller avstyrker ansvarsfrihet kan även ha medfört negativa effekter för kommunen. Dessa effekter kan påverka revisorernas bedömning av hur allvarlig kritiken blir.

6.3.1 Ekonomisk skada

Betydande ekonomisk skada har uppkommit eller uppenbar risk för sådan skada föreligger. Tillgångar kan ha förkommit eller skadats.

Grunden till att skada uppstått kan vara oaktsam hantering av eller bristande hushållning med medel, tecknande av ofördelaktiga avtal et cetera.

6.3.2 Förtroendeskada eller annan immateriell skada

Här avses situationer då en eventuell ekonomisk skada bedöms vara liten men där styrelsens eller nämndens agerande varit felaktigt utifrån gällande regelverk. Det inverkar allvarligt på allmänhetens förtroende för kommunen.

Exempel kan vara representation, resor eller deltagande i event med mera i strid med fastlagda reglementen och riktlinjer. Kommunens namn eller resurser kan ha använts på ett sätt som strider mot etiska/moraliska regler, vilket har skadat kommunens anseende.

6.3.3 Verksamhetsskada

Grunden till att verksamhetsskada uppstår kan vara ohörsamhet mot lag, mål och beslut, bristande styrning och kontroll.

Skadan i verksamheten ska vara väsentlig och allvarlig och ha skapat negativa konsekvenser för medborgare som tar del av kommunens tjänster. Konsekvenser för tredje part är den viktigaste faktorn i bedömningen. Även graden av slarv eller medvetet agerande är avgörande för revisorernas bedömning.

Kapitel 7. Ansvarsprövning

7.1 Ansvarsprövningen i fullmäktige

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

Fullmäktiges behandling av revisionsberättelsen och beslutet i ansvarsfrågan sker utan beredning i styrelsen.⁴⁹ Den beredning som fullmäktige behöver för sina ställningstaganden och motiveringar, till exempel att inhämta förklaringar, arrangeras inom fullmäktige. Beredningen sköts normalt av fullmäktiges presidium.

Not. 49 KL 5 kap 32 §.

Årsredovisningen ska godkännas av fullmäktige. Det ska ske innan fullmäktige beslutar om ansvarsfrihet.

Revisorerna verkar för helhetssyn i ansvarsprövningen av hela den kommunala verksamheten genom en samordnad process. Det innebär att fullmäktige tidsmässigt planerar fullmäktigesammanträden och årsstämmor (motsvarande) så att utrymme ges till ansvarsprövning. Detta kräver en samordnad tidplan för när årsredovisningar, revisionsberättelser och granskningsrapporter ska vara upprättade.

Revisorerna deltar vid fullmäktiges behandling av revisionsberättelsen och har då rätt att yttra sig. Revisorerna föredrar sin granskning och sitt resultat. Även sakkunniga har rätt att yttra sig i fullmäktige när revisionsberättelsen behandlas.

Fullmäktige ska i sin ansvarsprövning

- ✓ Inhämta förklaring från berörd styrelse, nämnd eller enskild förtroendevald om revisorerna riktat anmärkning eller avstyrkt ansvarsfrihet,
- ✓ ta egen ställning till anmärkning från revisorerna. En anmärkning från revisorerna kvarstår dock alltid oavsett fullmäktiges beslut,
- ✓ bevilja eller vägra ansvarsfrihet,
- ✓ motivera sina beslut om det inte är "uppenbart obehövt".⁵⁰

Fullmäktige kan

- ✓ Rikta egen anmärkning utan att revisorerna gjort det,
- ✓ avstyrka ansvarsfrihet även om inte revisorerna föreslagit det,
- ✓ återkalla uppdrag om ansvarsfrihet vägrats,
- ✓ väcka skadeståndstalan om ansvarsfrihet vägrats.⁵¹

Not. 50 KL 5 kap 24 §.

Not. 51 KL 4 kap 9 §, KL 5 kap 25 §.

➔ I kommunalförbund

I kommunalförbund med direktion prövar fullmäktige i respektive medlem ansvarstagandet för direktionen eller styrelsen. I kommunalförbund med eget fullmäktige sker prövningen i detta fullmäktige.

Om kommunalförbund har egna nämnder fattar direktionen beslut om dessa nämnders ansvarsfrihet.

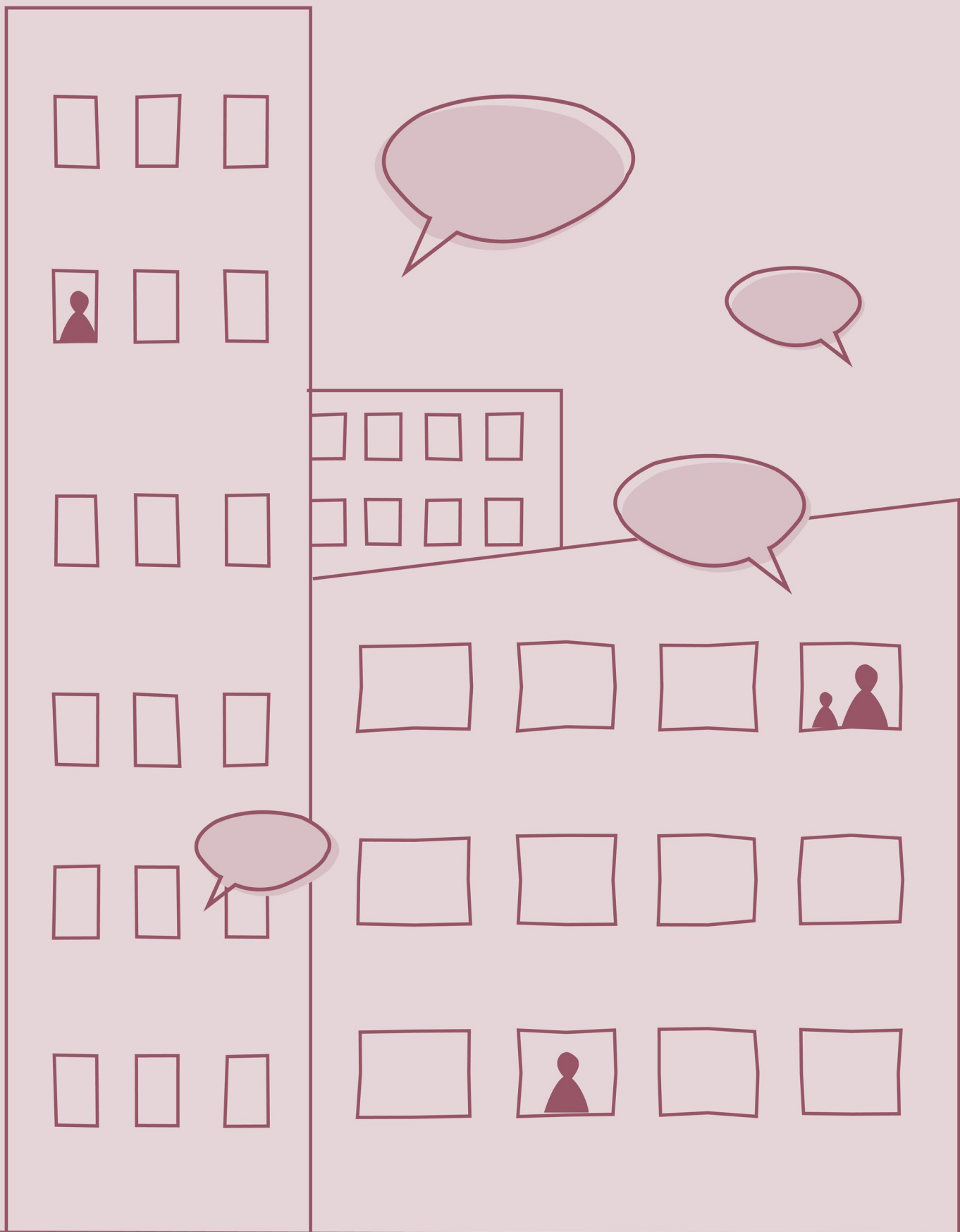
7.2 Ansvarsprövning på årsstämma i aktiebolag

Granskningsrapport från lekmannarevisor och revisionsberättelse från auktoriserad revisor läggs fram på årsstämman tillsammans med årsredovisningen. Granskningsrapporten och revisionsberättelsen ska dessförinnan hållas tillgängliga för och sändas till aktieägarna. Styrelsen i aktiebolaget ansvarar för att det sker.⁵²

Lekmannarevisorn har rätt att närvara på stämman och skyldighet att göra så om bolagsstämman kräver det. Resultatet av lekmannarevisorns granskning breddar stämmans underlag inför beslut i ansvarsfrågan.

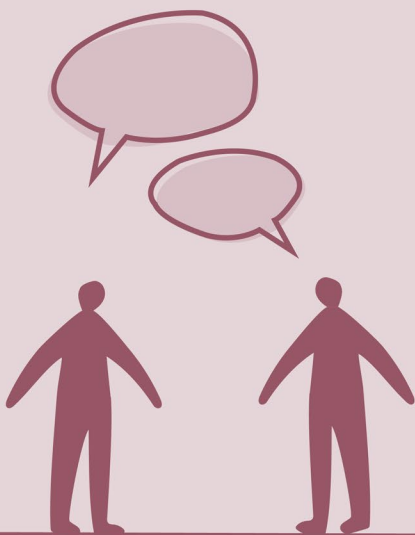
Om stämman genomförs med fysisk närvaro, föredrar lekmannarevisorn granskningsrapporten. Det är dock vanligt att stämman i praktiken genomförs per capsulam. Det innebär att stämman genomförs skriftligt, utan fysisk närvaro från ägare/ombud (kallas ofta för ”pappersstämma”).

Not. 52 ABL 10 kap.



Del 3

Revisionens arbets-
former, förhållningssätt
och kommunikation



Kapitel 1. Inledning

Revisorernas och lekmannarevisorernas arbetsformer, förhållningssätt och kommunikation har stor betydelse för revisionens effektivitet, legitimitet och förtroende. Det handlar om hur revisionen kan arbeta samordnat och effektivt och om hur revisorerna agerar i praktiken för att upprätthålla sitt oberoende. Det handlar också om hur de kommunicerar med sin uppdragsgivare, med de som granskas och med medborgare och media.

Kapitel 2. Arbetsformer

2.1 Gemensamt och samordnat arbetssätt

För att nå så bra resultat som möjligt bör revisorerna ha ett gemensamt och samordnat arbetssätt och ta gemensam ställning i revisionsarbetet. Revisorerna bör komma överens om arbetsformer och samverkan. En samlad revisionsgrupp skapar legitimitet för revisionen.

2.1.1 Styr- och stöddokument

2.1.1.1 Revisionsreglemente

Fullmäktige kan besluta om ett revisionsreglemente som lägger fast de lokala grunderna för revisorernas organisation, förvaltning inklusive administrativt stöd och samverkan med fullmäktige.⁵³

2.1.1.2 Arbetsordning

Revisorerna bör komma överens om sina arbetsformer i en arbetsordning. Den kan omfatta:

- › Sammankallande/ordförandens uppdrag.
- › Eventuell arbetsfördelning mellan revisorerna.
- › Roller och ansvarsfördelning mellan revisorer och sakkunniga.
- › Samordning av revisionen i nämnder/styrelse med lekmanna-revisionen och auktoriserade revisorer i aktiebolagen.
- › Tidplaner och former för möten och dialog.

Not. 53 KL 12 kap 18 §.

- › Upphandling av sakkunniga och annat stöd.
- › Ekonomi, administration och rutiner för exempelvis dokumenthantering.
- › Webbsida och annan information/kommunikation.
- › Samverkan med andra revisorer, nätverkskontakter och annan kompetensutveckling.
- › Förhållningssätt för att upprätthålla revisionens oberoende.

Varje revisor ansvarar för hela revisionsuppdraget även om revisorerna kommer överens om en informell arbetsfördelning.

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

2.1.2 Revisorernas sammanträden och administration

Det är viktigt att revisorerna tillsammans med sakkunnigt biträde kommer överens om vilket antal sammanträden som är lämpligt per år samt formerna för dessa. Sammanträdena kan vara fysiska och/eller digitala. Vid ett fysiskt sammanträde kan gäster eller sakkunniga medverka digitalt.

För ett effektivt arbetssätt med helhetssyn kan revisionen arbeta med återkommande teman som kompletterar aktuella granskningsinsatser. Dessa kan exempelvis vara rapportering från protokollsläsning och allmän omvärldsbevakning, oberoende/jäv samt hur samverkan sker mellan revisorerna och lekmannarevisorerna.

Revisorerna ansvarar för att säkerställa den förvaltning som de har i samband med revisionsuppdraget.⁵⁴ Med förvaltning avses frågor som inte är direkt kopplade till granskningen, till exempel upphandling av sakkunniga alternativt personalärenden, budget och redovisning, deltagande i nätverk och utbildning samt andra administrativa frågor.

Det är viktigt att även kommunorganisationen tar ansvar och säkerställer att stödet är tillräckligt. Att revisorerna ansvarar för sin förvaltning hindrar inte att administrativt stöd kan arrangeras från den övriga kommunorganisationen. Vid en sådan lösning är det dock viktigt att till exempel digitala arbetsytor skyddas från insyn från andra än revisionen.

Not. 54 KL 12 kap 10 §.

Kapitel 3. Förhållningssätt

3.1 Revisorerna ska upprätthålla oberoendet

Det är väsentligt att omgivningen har tilltro till revisionens förmåga att agera oberoende. Revisorerna ska slå vakt om sin självständighet i förhållande till dem som granskas, genom att:

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

Självständigheten hindrar inte att revisorerna kan kommunicera och ha dialog om händelser, risker och andra omständigheter av vikt för granskningens inriktning och genomförande. Dialogen med fullmäktiges presidium är därvid särskilt viktig.

Ett oberoende förhållningssätt bygger på omdöme, självständighet i förhållande till de som granskas samt objektivitet i bedömningar.

Revisorerna ska genomföra uppdraget utan att ta ovidkommande hänsyn. Revisorerna ska vara partipolitiskt neutrala i uppdraget.

Opartiskhet och saklighet ska genomsyra revisorernas agerande, bedömningar och uttalanden.

För att revisorernas objektivitet inte ska kunna ifrågasättas ansvarar de var och en för att upprätthålla en tydlig gräns till revisionsobjekten. Revisorerna eller de sakkunniga ska inte utföra uppdrag som påverkar oberoendet negativt.

3.1.1 Revisorerna bör pröva sitt oberoende

Att löpande pröva sitt oberoende är förtroendeskapande för revisionen. I sitt uppdrag kan revisorerna beakta situationer och omständigheter som skulle kunna påverka oberoendet. Det kan till exempel vara:

- **Egenintresse** – revisorn har ett ekonomiskt, juridiskt, affärsmässigt intresse i eller kring den verksamhet som ska granskas.
- **Självgranskning** – revisorn har i närtid varit ansvarig för verksamhet som ska granskas.
- **Partsställning** – revisorn har/har haft ett företräderskap i förhållande till något/någon som ska granskas.
- **Vänskap/relationer** – revisorn har personliga/känslomässiga relationer till den/det som ska granskas.
- **Skrämsel/hot** – revisorn är utsatt för påtryckning att granska eller inte granska eller att ta särskilda hänsyn i granskningen.
- **Övriga omständigheter** som kan påverka oberoendet.

Revisorerna är uppmärksamma på sådant som kan undergräva förtroendet för revisionen och motverkar detta med aktiva åtgärder.

Om oberoendet inte kan säkerställas avstår berörd revisor från att delta i granskning genom att anmäla jäv.

Kapitel 4. Samordning av revisionen i nämnderna och i de kommunala aktiebolagen

Lekmannarevisorer i kommunala aktiebolag utses bland dem som är revisorer i kommunen vilket möjliggör en granskning med helhetssyn på den samlade verksamheten i en kommun, oavsett vilken organisationsform den bedrivs i.⁵⁵

Uppdraget för revisionen i kommunen och lekmannarevisionen i aktiebolaget är mycket likt, med skillnaden att det i bolaget finns en auktoriserad revisor som granskar aktiebolagets bokföring, årsredovisning samt styrelsens och vd:s förvaltning, vilket lekmannarevisionen i bolaget inte gör.

Not. 55 En stärkt kommunal revision (prop. 1998/99:66).

Lekmannarevisionens uppdrag är att granska om bolaget sköts ändamålsenligt samt på ett ur ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt och om bolagets interna kontroll är tillräcklig. Samverkan med den auktoriserade revisorn är viktigt för att möjliggöra en helhetssyn i revisionen.

4.1 Tystnadsplikt och upplysningsplikt

Lekmannarevisorn har tystnadsplikt, vilket innebär att denne inte får, till enskild aktieägare eller till utomstående, obehörigen lämna upplysningar om bolagets angelägenheter om detta kan skada bolaget. Även den auktoriserade revisorn har tystnadsplikt i sitt uppdrag.

Tystnadsplikten är dock lyft i vissa fall. Lekmannarevisorn är skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolaget till såväl den auktoriserade revisorn som till revisorerna i kommunen, det vill säga har upplysningsplikt gentemot dessa.

Den auktoriserade revisorn har i sin tur upplysningsplikt gentemot lekmannarevisorn i bolaget. Vidare har den auktoriserade revisorn upplysningsplikt gentemot revisorerna i kommunen om bolaget omfattas av offentlighetsprincipen, det vill säga om det kommunala ägandet uppgår till minst 50 % av aktierna.

4.2 Samordnat arbetssätt

Revisorerna i kommunen bör ha ett samordnat arbetssätt för revisionen av kommunens nämnder och lekmannarevisionen i bolagen.

God revisionsd i kommunal verksamhet gäller för lekmannarevisorernas arbete och de ska anlita sakkunniga som utför granskningen. Kombinationen med lekmannarevisorer och sakkunniga säkerställer en revision av de kommunala aktiebolagen som är demokratiskt förankrad och professionellt genomförd. Lekmannarevisionens granskning ska baseras på en riskanalys där de områden som är särskilt riskfyllda eller där bolaget sedan tidigare haft brister ska vara i fokus. Granskningen bidrar till att synliggöra hur uppdrag genomförts samt om verksamheten fungerar som tänkt.

4.2.1 Samordnad planering

En sammanhållen planeringsprocess och riskanalys resulterar i en revisionsplan som omfattar granskning av såväl nämnderna som aktiebolagen. När revisionsplanen kommuniceras, bland annat med bolagsledningarna, framgår vad lekmannarevisionen kommer att granska i bolagen.

I planeringen bör lekmannarevisionen även involvera den auktoriserade revisorn och stämman av riskanalysen för respektive bolag.

4.2.2 Samordning av det praktiska granskningsarbetet

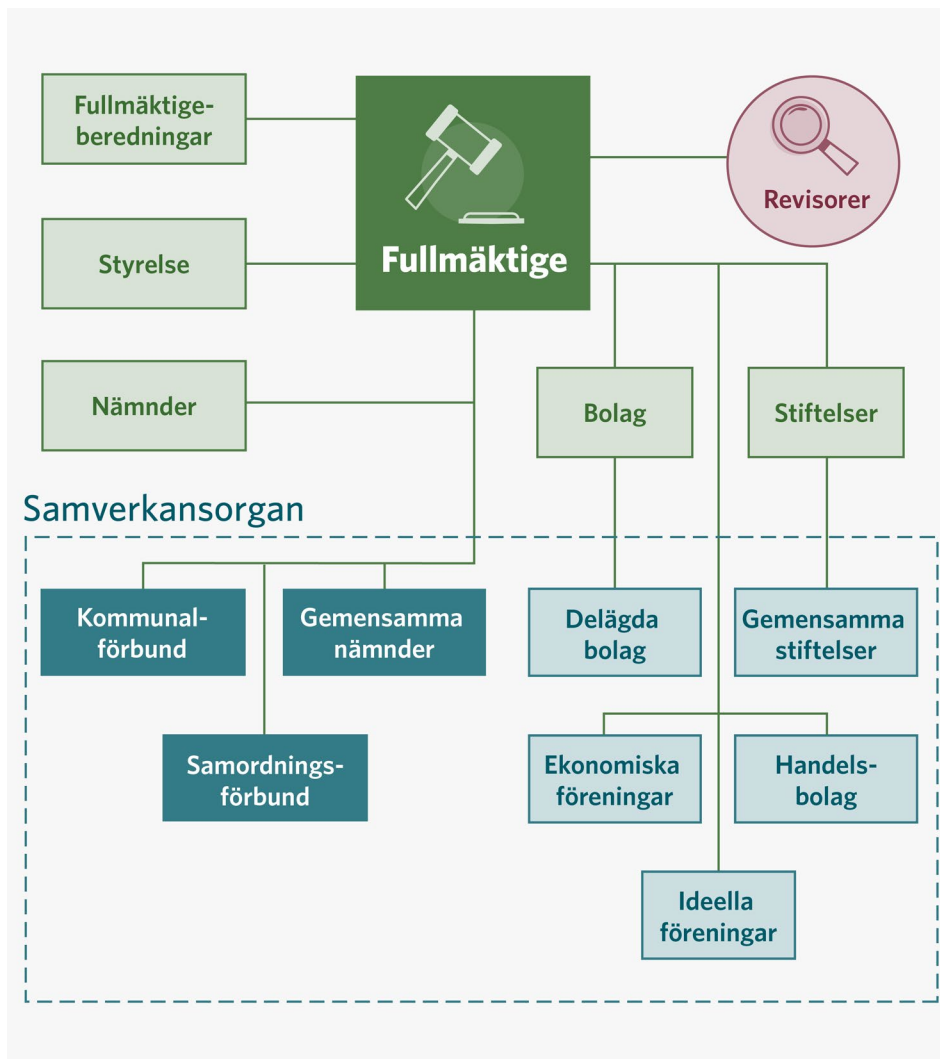
Granskningarna av såväl nämnder som aktiebolag ska bygga på tillräckliga och relevanta fakta och iakttagelser, det vill säga revisionsbevis, samt på analys och bedömning. Granskningarna ska dokumenteras och det ska finnas spårbarhet, det vill säga möjlighet att förstå slutsatser. I det praktiska granskningsarbetet kan revisionen och lekmannarevisionen använda gemensamma eller liknande mallar och granskningsprogram, som tas fram av de sakkunniga.

Lekmannarevisionen har inom ramen för granskningen dialog med bolagets styrelse och vd precis som kommunens revision har med nämnderna. Lekmannarevisionen ska även samråda med den auktoriserade revisorn. Dialoger och avstämningar mellan lekmannarevisor, sakkunnigt biträde och den auktoriserade revisorn bör ske i samband med planering, under granskningens gång samt inför slutrevisionen.

Kapitel 5. Revision i samverkansorgan

Revision i samverkansorgan ställer särskilda krav på överenskomna arbetsformer eftersom revisorerna kommer från olika organisationer. Kommunala samverkansorgan är gemensamma nämnder, kommunalförbund, samordningsförbund samt delägda företag (aktiebolag, stiftelser, ekonomiska och ideella föreningar).

Figur 8: Den kommunala organisationen inklusive samverkansorgan



Grundförutsättningar för revision i ett samverkansorgan regleras i dokument som förbundsordning, bolagsordning/ägardirektiv, avtal, stadgar och överenskommelser mellan samverkande parter. Revisorerna i de samverkande organisationerna verkar för att grundförutsättningarna är tydliga och läggs fast i dessa dokument. Det handlar till exempel om antal revisorer, från vilken/ vilka dessa ska utses, om någon sammankallande ska utses, om ansvar för finansiering av revisionen, att sakkunniga skall anlitas. Syftet är att hitta ett gemensamt och effektivt arbetssätt.

Läs mer om revision i samverkansorgan i övriga skrifter från SKR.

Kapitel 6. Revisionens kommunikation

En grundläggande princip i revisionsprocessen är öppenhet och kommunikation. En revision som arbetar aktivt med sin kommunikation blir synlig. Synligheten bidrar till att revisionens iakttagelser och bedömningar hamnar i fokus.

Revisionen har många målgrupper för sin kommunikation. Det är fullmäktige, nämnder, styrelse och aktiebolag, tjänstepersoner, medborgare, media med mera. Revisionens uppdrag och roll är inte självklar för alla målgrupper varför revisionen löpande behöver informera om revisionsuppdraget.

6.1 Kommunikation med partier och partigrupper

Partikontakter ska upprätthållas med ett förhållningssätt som inte riskerar revisionens oberoende.

Revisorerna är generellt medlemmar i ett parti, som också nominerat revisorerna till uppdraget. Revisorerna har ibland kontakt med sina partigrupper i fullmäktige för att hålla sig informerade och att ge information om revisionens uppdrag och arbete. Motsvarande kommunikation bör då upprätthållas även med de partier i fullmäktige som inte är representerade i revisorsgruppen.

Samtliga kontakter ska ske med försiktighet för att säkerställa revisorernas oberoende.

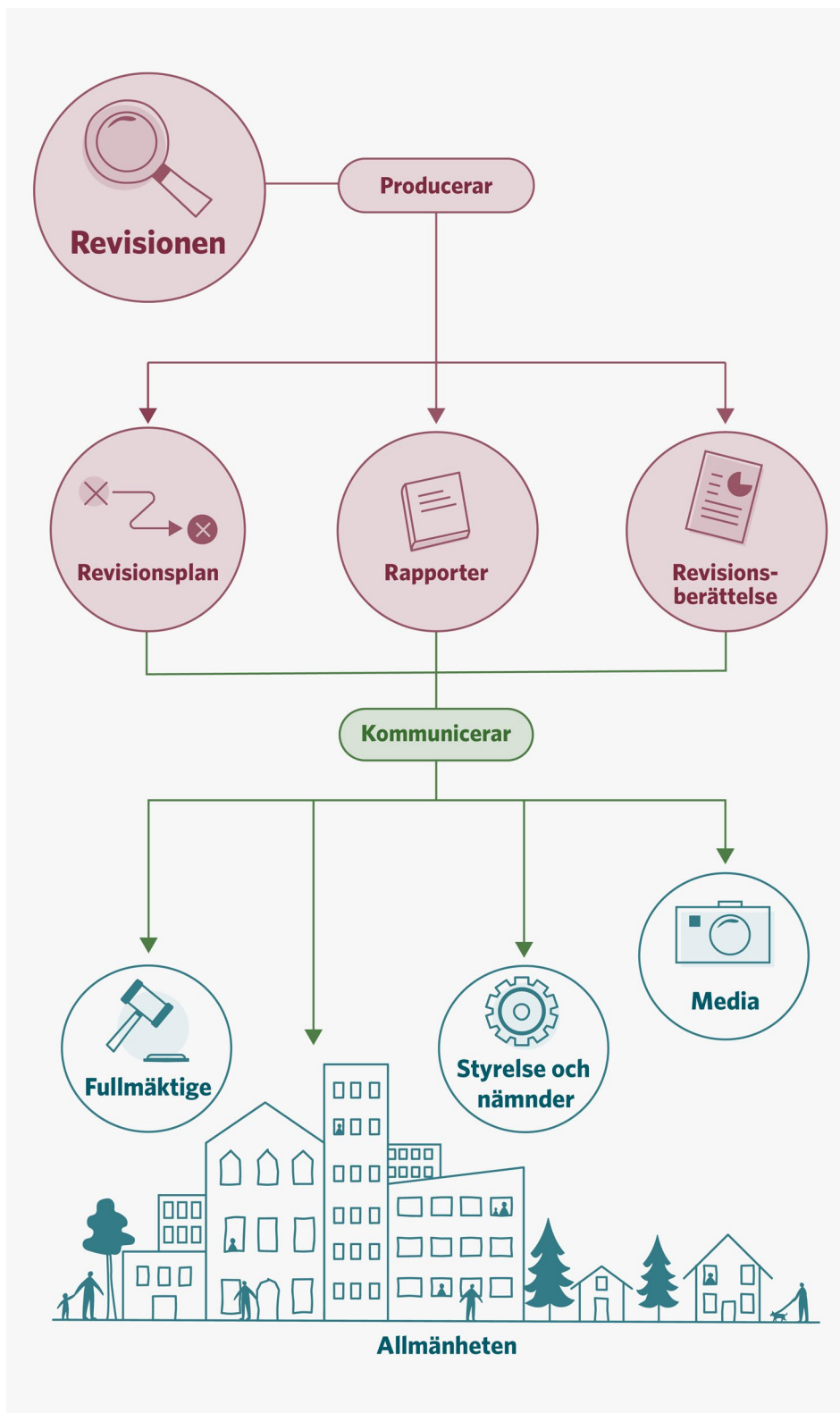
6.2 Viktiga kommunikationsverktyg

6.2.1 Revisionsplan

Vad revisorerna avser att granska under året är viktigt att känna till för såväl ledamöter i fullmäktige, nämnder och styrelser som tjänstepersoner i förvaltningar och bolag. Vad revisionen ska granska är också av intresse för allmänheten och media.

Revisionen bör därför när revisionsplanen är beslutad publicera den på webben samt delge den till styrelse, nämnder, aktiebolag och fullmäktige.

Figur 9: Revisionens kommunikation



6.2.2 Revisionsrapporter

Revisionen kommunicerar med de som granskas inför, under och efter en granskning. I princip all granskning presenteras i skriftliga revisionsrapporter.

När en revisionsrapport är klar delges granskad nämnd och fullmäktige och bör publiceras på revisionens webbplats. De som granskats ska alltid ha tagit del av rapporten före detta. Detta sker i form av en faktaavstämning.

6.2.3 Webbplats

Webben är navet för en kommun när det gäller information av olika slag, både det som rör verksamheten och politiken. Det är till webben många vänder sig för att hitta information och ta del av de beslut som fattas. Det gäller också när någon vill ta del av det revisionen gör vilket innebär att revisionens webbplats måste vara tydlig och aktuell.

På webben publicerar revisionen löpande resultatet av granskningen.

Detta bör finnas med på revisionens webbsidor:

- ✓ vilka som är revisorer samt kontaktuppgifter
- ✓ revisionens uppdrag (inkl. lekmannarevision i aktiebolag)
- ✓ revisionsplan
- ✓ revisionsrapporter från innevarande mandatperiod
- ✓ revisionsberättelser
- ✓ granskningsrapporter från lekmannarevisorer i aktiebolag

6.2.4 Media

Media kan bidra till att synliggöra revisionens resultat. Revisionen kan skicka ut pressmeddelanden i samband med granskningar eller när revisionsberättelsen färdigställts.

6.2.5 Sociala medier

Sociala medier skapar möjlighet att nå ut med information. De öppnar för dialog, debatt och diskussion. Om revisionen vill använda sociala medier för att nå ut med sitt resultat så ställer det höga krav på regelbunden närvaro och att administrera kommentarsfält och liknande. Kommunikationen från revisionen i sociala medier ska vara saklig. Revisorer som uttrycker sig enskilt i sociala medier måste alltid förhålla sig till sitt oberoende.

6.3 Kommunikationsplan

Om revisorerna önskar kan de ta fram en kommunikationsplan. En sådan kan fungera som praktisk hjälp under revisionsåret.

En kommunikationsplan kan omfatta:

- ✓ Målgrupper
- ✓ Kommunikationsverktyg
- ✓ Tidplan för olika typer av kommunikation
- ✓ Riktlinjer för kontakter med media
- ✓ Förhållningssätt för sociala medier

Kapitel 7. Revisionens samspel med fullmäktige

Revisionen är fullmäktiges organ för att granska den kommunala verksamheten. Revisorerna bör ha regelbunden dialog med fullmäktiges presidium. Dialogen kan omfatta bland annat revisionens budget och förutsättningar, riskanalys och revisionsplanering, aktuella granskningar och ansvarsprövning. Dialogen bör även handla om de kommunala aktiebolagen. Revisorerna och fullmäktiges presidium kommer överens om former för dialogen.

Revisorerna ska även kommunicera med hela fullmäktige. Revisorerna bör närvara vid fullmäktiges sammanträden och informera om sitt uppdrag och revisionens resultat. Det kan till exempel ske under en stående punkt på fullmäktiges dagordning. Revisorernas rapporter tillställs också successivt ledamöterna i fullmäktige.

Revisorerna kan därtill initiera seminarier/samtal i fullmäktige, till exempel om fullmäktiges syn på risker i verksamheten eller med fokus på särskilda granskningar. Sådana samtal kan ge revisorerna ett breddat underlag till riskanalys och revisionsplanering.

Revisorerna är alltid skyldiga att lämna upplysning vid fullmäktiges sammanträden om fullmäktige begär det och det inte finns något hinder på grund av sekretess.

Ett nära samspel mellan revisorerna och fullmäktige stödjer fullmäktige i sitt uppdrag att ansvarspröva samt styra och leda kommunen. Det bidrar även till utveckling av den kommunala verksamheten.

Sökordsregister

Anmärkning.....	30, 49–51, 53–55, 60
Ansvarsfrihet.....	13, 49–51, 53–55, 58–60
Ansvarsprövning.....	52–53, 59–61
Ansvarssystemet i kommuner.....	13–14
Arbetsordning, revisorernas.....	65–66
Arkiv.....	22
Auktoriserad revisor.....	30–31, 50, 61, 68
Bolagsstämma, årsstämma.....	15, 25, 30, 54, 61
Budget, revisionens.....	23, 75
Beredande och verkställande organ.....	13–15
Beslutande organ.....	13–15
Dataskyddsförordningen.....	22
Delårsrapport, granskning av.....	28, 41–42, 44–47
Dialog.....	48, 69, 75
Dokumentation.....	36
Dokumenthantering.....	65
Ekonomisk skada.....	58
Ekonomiskt tillfredsställande.....	26, 30–31, 50, 56
Faktaavstämning.....	48, 73
FAR.....	17, 20
Fullmäktige.....	13–15, 16, 23–25, 59–60, 71, 75
Förbundsordning.....	18, 70
Förordningen om redovisning av fjärrvärmeverksamhet.....	29
Förtroendeskada.....	58
Förvaltning, revisorernas.....	23–24
Gemensam nämnd.....	17, 69
God ekonomisk hushållning.....	26, 28, 45, 50, 53, 56
Granskningsrapport.....	30–31, 50–51, 54, 61
Grunder för att rikta anmärkning eller avstyrka ansvarsfrihet.....	55ff
Grundläggande granskning.....	41–43
Initiativrätt.....	24

Intern kontroll, granskning av	31, 42-3
Jäv.....	22, 52
Kommunalförbund.....	18, 24, 50, 52-54
Kommunala företag.....	69-70
Kommunikation.....	35, 41, 51, 71-74
Kvalitetssäkring.....	35-36, 47
Lekmannarevision, uppdraget.....	18
Media, sociala medier.....	73-74
Misstanke om brott.....	28
Myndighet.....	22
Myndighetsutövning, granskning av.....	27
Måluppfyllelse, granskning av.....	42-43, 56
Oberoende.....	16, 20-24, 66-67
Objektivitet, revisorernas.....	20, 66-67
Projektplan.....	42, 48
Redogörelse, revisorernas.....	22, 52
Redovisningssed.....	26-27, 45-46
Redovisningsskyldighet.....	21
Reglemente, revisorernas.....	64
Revisionsberättelse.....	51-54
Revisionsbevis.....	48-49
Revisionsfrågor.....	47-49
Revisionsintyg/revisorsintyg.....	29
Revisionskriterier.....	47-49
Revisionsobjekt.....	29, 39, 41, 66
Revisionsplan.....	37-38, 41, 69, 71
Revisionsprocessen.....	34ff
Revisionsrapport.....	49, 54, 73
Revisorer, uppdraget.....	25ff
Revisorer, val av.....	21
Revisorernas rätt till upplysningar.....	24
Risikanalys.....	37-40
Rättvisande räkenskaper.....	26, 45, 53, 58
Sakkunniga.....	16, 19-20, 35,
Sannolikhet.....	40

Samverkansorgan.....	69–70
Sekretess.....	24, 75
Självstyrelse.....	12
Självständighet, revisorernas.....	23, 66
Skadestånd.....	13
Skyrev.....	17, 20
Spårbarhet.....	69
Standard för kommunal räkenskapsrevision.....	45–46, 48
Transparenslagen.....	29
Tystnadsplikt.....	31, 68
Valbarhet.....	21–22
Verksamhetskada.....	59
Väsentlighet, matris.....	40
Yttranderätt.....	24–25
Årsredovisning, granskning av.....	28, 42–46, 48
Återkalla uppdrag.....	13, 60
Ägardirektiv.....	30, 54, 70
Ändamålsenligt.....	26, 30–31, 37, 43–44, 50–51, 53–54, 56

God revisionsssed

I kommunal verksamhet 2022

Revision i kommuner och regioner ska ske enligt god revisionsssed. Utöver kommunallagens reglering av revisionsuppdraget är god revisionsssed revisorernas och de sakkunniga yrkesrevisorernas viktigaste plattform i uppdraget att granska den kommunala verksamheten. Skriften bidrar även med kunskap om det kommunala ansvarssystemet och den kommunala revisionen till bland annat ledamöter i fullmäktige, styrelse och nämnder.

Det är Revisionsdelegationen inom Sveriges Kommuner och Regioner som har uppdraget att tolka, dokumentera och fastställa god revisionsssed.

Skriften behandlar revisionens utgångspunkter, förutsättningar och uppdrag, revisionsprocessen samt revisorernas arbetsformer, förhållningssätt och kommunikation.

ISBN 978-91-8047-070-4

Beställ eller ladda ner på skr.se/publikationer

Post: 118 82 Stockholm | Besök: Hornsgatan 20

Telefon: 08-452 70 00 | skr.se



Sveriges
Kommuner
och Regioner