

# God revisionssed

I KOMMUNAL VERKSAMHET 2010



Sveriges  
Kommuner  
och Landsting



# God revisionssted

i kommunal verksamhet 2010

Upplysningar om innehållet:  
Elisabeth Englund, elisabeth.englund@skl.se  
Caroline Nyman, caroline.nyman@skl.se  
Karin Tengdelius, karin.tengdelius@skl.se

© Sveriges Kommuner och Landsting, 2010  
ISBN: 978-91-7164-616-3  
Foto: omslag; Anja Callius/Scanpix Bildhuset  
Produktion och illustration: forsbergvonessen  
Tryck: Modintryckoffset

## Förord

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

Revisionen ska enligt kommunallagen ske enligt god revisionsssed. Utöver lagstiftningens reglering av uppdraget är god revisionsssed revisorernas viktigaste plattform i arbetet. Den goda seden har stor betydelse för revisionens trovärdighet och styrka.

God revisionsssed formas och utvecklas successivt av revisorerna själva och utifrån den kommunala sektorns särskilda förhållanden. Sveriges Kommuner och Landsting (SKL) har tagit på sig uppgiften att fortlöpande uttolka och dokumentera seden. Det har hittills skett 1995, 1999, 2002 och 2006.

Inför mandatperioden 2011-2014 gör SKL bedömningen att en ny uppdatering behövs för att aktualisera skriften med ny lagstiftning och för att fånga praxis i den kommunala revisionen så som den tar sig uttryck 2010.

Revisionsdelegationen inom SKL har sedan 2009 uppdraget att fastställa god revisionsssed i kommunal verksamhet. Delegationen består av förtroendevalda revisorer från kommuner och landsting.

Till grund för uppdateringen ligger fördjupade utforskningar som förbundskansliet genomfört i samverkan med förtroendevalda revisorer och deras sakkunniga i kommuner och landsting. Hela materialet är genomarbetat och i viss mån omstrukturerat. Uppdateringen är också diskuterad och avstämd med Referensgruppen för kommunala revisionsfrågor. Förbundskansliet har svarat för samordning, textbearbetning och redigering.

Det är vår förhoppning att skriften God revisionsssed i kommunal verksamhet 2010 blir ett fortsatt skarpt redskap för den kommunala revisionen, att den inspirerar och utmanar till fortsatt utveckling och ytterst bidrar till en stark och värdeskapande kommunal revision med högt förtroende. Vi hoppas också att skriften kan bidra till kunskap och insikt om den kommunala revisionen hos ledamöter i fullmäktige, styrelse och nämnder.

Stockholm i december 2010

Leif Sandberg  
ordförande

Elisabeth Löf  
vice ordförande

*Revisionsdelegationen*

# Innehåll

3	<b>Förord</b>
6	<b>1. Inledning</b>
6	1.1 God revisionsred – utgångspunkter
7	1.2 God revisionsred i kommunal verksamhet
7	1.3 God revisionsred i kommunala företag
8	1.4 God revisionsred för sakkunniga som biträder revisorerna
8	1.5 Ansvar för god revisionsred i kommunal verksamhet
9	1.6 Vägledning till skriften
11	1.7 Begrepp
13	<b>2. Den kommunala revisionen i sitt sammanhang</b>
13	2.1 Kommunalt självstyre och lokal demokrati
14	2.2 Det kommunala ansvarssystemets grundfunktioner
16	2.3 En demokratiskt förankrad revision
17	2.4 Det är revisionsansvaret som granskas och prövas
18	<b>3. Grundläggande värden och förhållningssätt</b>
18	3.1 Uppdrag med förtroende
19	3.2 Revisorernas oberoende
19	3.2.1 Faktiskt oberoende – formell reglering
20	3.2.2 Synbart oberoende – revisorns agerande
21	3.3 Helhetssyn och samverkan
22	3.4 Öppenhet och kommunikation
24	<b>4. Granskningsuppdragen</b>
24	4.1 Revisorernas uppdrag i kommuner
25	4.1.1 Omfattning och objekt för granskningen
26	4.1.2 Inriktning på granskningen
26	4.1.3 Skyldighet att anmäla misstanke om brott mm
27	4.1.4 Bedöma resultat i delårsrapport och årsbokslut (årsredovisning)
28	4.1.5 Granskning av myndighetsutövning
28	4.2 Lekmannarevisorernas uppdrag i aktiebolag
30	4.3 Revisorernas uppdrag i stiftelser och övriga företagsformer
31	4.3.1 Donationsstiftelser/förvaltade fonder
31	4.4 Revisorernas uppdrag i finansiella samordningsförbund
31	4.5 Andra uppdrag
32	4.6 Vägledning till granskning i praktiken
35	<b>5. Revisionsprocessen</b>
36	5.1 Inledande om revisionsprocessen
36	5.1.1 Kommunikation
36	5.1.2 Dokumentation
37	5.1.3 Kvalitetssäkring
37	5.2 Planera
38	5.2.1 Riskbedömning

41	5.2.2 Revisionsplanen
42	5.3 Granska
42	5.3.1 Planering
43	5.3.2 Genomförande
44	5.3.3 Resultat och rapportering
45	5.3.4 Uppföljning
45	5.4 Pröva
45	5.4.1 Ansvarsprövning
47	5.4.2 Revisionsberättelse och granskningsrapport
50	5.4.3 Behandling i fullmäktige respektive på stämma
52	<b>6. Grunder för ansvarsprövning</b>
52	6.1 Introduktion till grunderna
53	6.2 De åtta grunderna och deras uttolkning
56	<b>7. Revisionens förutsättningar</b>
56	7.1 Vad styr och reglerar revisionen?
56	7.1.1 Författningar
57	7.1.2 God revisionsledning
57	7.1.3 Lokala beslut och föreskrifter
57	7.1.4 Revisorernas egna styrdokument/överenskommelser
59	7.2 Om revisorerna
59	7.2.1 Revisorer i kommunen
60	7.2.2 Revisorer i kommunala företag
61	7.2.3 Revisorer i finansiella samordningsförbund
61	7.2.4 Samordnad revision
61	7.3 Om revisorernas förvaltning och resurser
61	7.3.1 Revisorernas förvaltning och administration
62	7.3.2 Revisorernas resurser i kommunen
63	7.3.3 Revisorernas resurser i företagen
63	7.4 Om revisorernas sakkunniga
65	7.5 Om revisorernas rättigheter och ansvar
65	7.5.1 Revisorernas rätt till upplysningar
65	7.5.2 Revisorernas offentlighet och tillgänglighet
66	7.5.3 Revisorernas initiativrätt
66	7.5.4 Revisorernas ansvar i företagen
67	7.6 Om olika drifts- och samverkansformer för kommunalt finansierad verksamhet
70	<b>Referenser</b>
70	Ansvarsprövningsbanken
70	Revisorernas dokument
70	Länkar
70	Skrifter och offentligt tryck

# Inledning

Revisorerna i kommuner och landsting granskar och prövar enligt god revisionsred. Avsnittet inringar och kommenterar begreppet god revisionsred. Det ger också vägledning och läs-anvisningar till skriften.

## 1.1 God revisionsred – utgångspunkter

KL 9kap 9§

Revisorerna i kommuner och landsting ska granska och pröva enligt god revisionsred. God revisionsred är inte reglerad i författning eller föreskrift eller på annat sätt fastställd av en myndighet. Den formas och utvecklas successivt över tiden i revisionsarbetet. Den tar vid där lagstiftningen slutar, fyller på och uttolkar uppdraget och hur detta ska utföras. Innebörd och utveckling påverkas av sektorns särdrag samt olika intressenters krav och förväntningar.

Föredömliga och goda principer

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

Med allmänt vedertagen menas den praxis som råder i en kvalitativt representativ krets av revisorer.

I denna skrift uttolkas och dokumenteras god revisions sed i kommunal verksamhet som den kan avläsas hösten 2010. Med kommunal verksamhet avses verksamhet i styrelse, nämnder och fullmäktigeberedningar samt i gemensamma nämnder, regionförbund, kommunalförbund och kommunala företag. Vår uppfattning är att seden därtill är vägledande för revision i annan förenings- eller förbunds bildning mellan kommuner och/eller landsting/regioner t.ex. finansiella samordningsförbund.

## 1.2 God revisions sed i kommunal verksamhet

Kravet på en god revisions sed i den kommunala revisionen baseras på att successivt utveckla uppdrag och arbetssätt så att det vilar på gemensamma grunder och likartade bedömningar för revisorerna runt om i landet.

God revisions sed i kommunal verksamhet utgår från den kommunala sektorns förutsättningar och förhållanden. Kommunal revision utförs av förtroendevalda revisorer och sker under offentlig insyn. I avsnitt 2 belyser vi den kommunala revisionen i sitt sammanhang.

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

God revisions sed i kommunal verksamhet avser granskning och prövning av de som ansvarar för beredning, verkställighet och förvaltning inom det kommunala ansvarssystemet.

God revisions sed i kommunal verksamhet omfattar också revisionen i andra revisionsuppdrag till vilka fullmäktige utser revisorer.

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

Revisorerna ska biträdas av sakkunniga i granskningsarbetet. Revisorerna ansvarar för att bedöma behovet av sakkunnigt stöd till såväl omfattning som inriktning. Revisorerna anlitar själva sakkunniga och styr deras uppdrag. Förhållandet att revisorer biträdas av sakkunniga och samspelet dem emellan påverkar sedens innehåll och utveckling.

## 1.3 God revisions sed i kommunala företag

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

Lekmannarevisorernas uppdrag i kommunala aktiebolag har huvudsakligen samma syfte och inriktning som uppdraget för kommunens revisorer. De arbetar med samma synsätt, principer och tillvägagångssätt. God sed för lekmannarevisorer i kommunala aktiebolag är därför integrerad i god revisions sed i kommunal verksamhet och giltig i tillämpliga delar även i detta uppdrag. Den huvudsakliga skillnaden jämfört med uppdraget för kommu-

Gemensamma grunder

KL 9 kap 8 §

ABL 10 kap 1,3 §§

ABL 9 kap

nens revisorer är att lekmannarevisorerna inte granskar räkenskaperna, det är yrkesrevisorernas uppdrag.

Revision som utförs av yrkesrevisorer i företag skiljer sig från revision i kommunal verksamhet. För yrkesrevisorer i företag definieras god revisions-sed och god revisorssed i annan ordning.<sup>1</sup>

KL 3 kap 17-18 §§

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

## 1.4 God revisions-sed för sakkunniga som biträder revisorerna

De sakkunniga som biträder revisorerna i kommunerna och lekmannarevisorererna i bolagen omfattas i sitt uppdrag också av god revisions-sed i kommunal verksamhet.

De sakkunnigas förhållningssätt, metoder och verktyg ska ha stöd i god revisions-sed i kommunal verksamhet. De sakkunniga påverkar också innehåll och utveckling i god revisions-sed med sitt arbete.

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

Föreningen auktoriserade revisorer (Far) upprättar Revisionsstandard i Sverige (RS), enligt vilken yrkesrevisorererna arbetar i bolagen. När dessa som sakkunniga biträder revisorerna omfattas de även av god revisions-sed i kommunal verksamhet.

## 1.5 Ansvar för god revisions-sed i kommunal verksamhet

Varje revisor i kommunen och lekmannarevisor/revisor i de kommunala företagen samt den som anlitas som sakkunnig har att förhålla sig till god revisions-sed i kommunal verksamhet, sträva efter att arbeta i dess anda samt markera när avvikelser sker. Att vidmakthålla och utveckla den goda revisions-seden är både ett individuellt och gemensamt åtagande och ansvar. En tydlig och aktiv tillämpning och utveckling av god revisions-sed ger förutsättningar för ett starkt förtroende för den kommunala revisionen.

För att pedagogiskt tydliggöra detta kan kommunens revisionsreglemente ange att revisionen enligt lag ska utföras enligt god revisions-sed i kommunal verksamhet.

Att dokumentera seden är nödvändigt för att ge stöd och redskap i revisionsarbetet, men också som instrument för information och utveckling. SKL har tagit på sig uppdraget att i samverkan med revisorer och deras sakkunniga fortlöpande uttolka, dokumentera och fastställa god revisions-sed i

---

1. Revisorslagen (revisors-sed/etik) samt Revisionsstandard i Sverige (RS), upprättad av Far. I framtiden kommer International Standards on Auditing (ISA) att ersätta RS.

kommunal verksamhet samt verka för dess utveckling. Ansvaret för denna process har Revisionsdelegationen inom SKL. Uppdraget genomförs tillsammans med förbundskansliet inom SKL.

## 1.6 Vägledning till skriften

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

Skriften är en dokumentation av faktisk god revisionssed – de föredömliga och goda principer och tillvägagångssätt som tillämpas i en kvalitativt representativ krets av revisorer 2010. I skriften uttrycks praxis genom ord som ”är, har, sker, gör”.

Faktiskt sed

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

Förslag till uttolkning

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

Utveckling

God revisionssed ska läsas och användas som komplement till lagstiftningen, till lokala reglementen och andra dokument/skrifter om revision. Innehållet utgår från den lagstiftning som gäller från 1 januari 2011 samt hur revision i kommuner och landsting genomförs 2010.

I marginalerna finns vissa ledord. Dessa är tänkta att fungera som sökord för läsaren eller är hänvisningar till aktuell lagreglering och andra avsnitt i skriften.

Ledord

Skriften är uppbyggd på följande sätt:

**Avsnitt 1.**

**Inledning:** I avsnittet kommenteras och inringas begreppet god revisions-  
sed. Vägledning och anvisningar till skriften ges.

**Avsnitt 2.**

**Den kommunala revisionen i sitt sammanhang:** Avsnittet ger en referens-  
ram till den kommunala verksamheten. Avsikten är att ge en förståelse av  
sammanhang och förutsättningar samt de särskilda förhållanden som gäller i  
kommunal verksamhet.

**Avsnitt 3.**

**Grundläggande värden och förhållningssätt:** Avsnittet lyfter fram grund-  
läggande värden och förhållningssätt i den kommunala revisionen – obero-  
ende, helhetssyn och samverkan samt öppenhet och kommunikation.

**Avsnitt 4.**

**Granskningsuppdragen:** Avsnittet beskriver och uttolkar revisorernas upp-  
drag i kommunen, företagen och förbunden utifrån aktuell lagstiftning.

**Avsnitt 5.**

**Revisionsprocessen:** Avsnittet beskriver och förklarar revisionsprocessens  
olika delar – planera, granska och pröva.

**Avsnitt 6.**

**Grunder för ansvarsprövning:** Avsnittet redovisar och beskriver de grunder  
utifrån vilka revisorerna gör sin ansvarsprövning.

**Avsnitt 7.**

**Revisionens förutsättningar:** Avsnittet belyser de formella, organisatoriska  
och ekonomiska förutsättningarna för revisionen.

**Hänvisningar och referenser:** Revisorernas dokumentbibliotek; Ansvars-  
prövningsbanken; SKL:s hemsida; Offentligt tryck och litteratur.

[www.skl.se/revision](http://www.skl.se/revision)

Allt kan inte rymmas i denna skrift och därför är t.ex. utformning av revi-  
sionsberättelser och granskningsrapporter inte en del av skriften. Exempel  
på sådana dokument finns på SKL:s hemsida. Även annat fördjupningsmate-  
rial finns som särskilda skrifter på hemsidan.

Till dig som inte  
är revisor

Avsnitt 2 och 6 kan vara särskilt värdefullt att läsa för den som är fullmäk-  
tigateledamot eller ledamot av nämnd/styrelse. I dessa avsnitt belyses den  
kommunala revisionen i sitt sammanhang, revisionsansvaret dvs. det ansvar  
som granskas och prövas samt de grunder utifrån vilka revisorerna gör sin  
ansvarsprövning.

## 1.7 Begrepp

I avsnittet kommenteras några begrepp som används i texten.

För att förenkla läsningen används begreppet **kommun** som sammanfattning för kommuner, landsting/regioner, region- och kommunalförbund.

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

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

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

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

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

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

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

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

**Revisionsansvar** – det ansvar som följer med uppdraget som ledamöterna i styrelse, nämnder och fullmäktigeberedningar får av fullmäktige.

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

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

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

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

***Förkortningar på väsentliga lagar***

ABL – Aktiebolagslagen

FvL – Förvaltningslagen

KL – Kommunallagen

KRL – Kommunala redovisningslagen

LFS – Lagen om finansiell samordning

LOU – Lagen om offentlig upphandling

LUF – Lagen om upphandling inom områdena vatten, energi, transporter och posttjänster

LSS – Lagen om särskilt stöd och service för funktionshindrade

OSL – Offentlighets- och sekretesslagen

RF – Regeringsformen

SoL – Socialtjänstlagen

StiftL – Stiftelselagen

Transparenslagen – Lagen om insyn i vissa finansiella förbindelser

TF – Tryckfrihetsförordningen

# Den kommunala revisionen i sitt sammanhang

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

## 2.1 Kommunalt självstyre och lokal demokrati

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

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

Den kommunala självstyrelsen är fastlagd i regeringsformen. Självstyrelse handlar om frihet och ansvar. Självstyrelsens värden ligger i att medborgarna har nära till besluten och kan känna delaktighet och ta ansvar. Med självsty-

RF 1 kap 1-2 §§

relse får lokala förutsättningar råda. Närheten främjar överblick och helhets-syn och det egna ansvaret ger utrymme för utveckling och lärande.

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

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

RF 2 kap 23 § Lag eller föreskrift får inte meddelas i strid med Sveriges åtaganden på grund av den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

RF 1 kap 9 § De som fullgör uppgifter inom den offentliga förvaltningen ska beakta allas likhet inför lagen och iakttäcka saklighet och opartiskhet. Dessa grundvärden gäller för ledamöterna i fullmäktige, styrelse och nämnder och för revisorererna samt för andra med uppdrag i kommunens verksamhet.

Kommunerna verkar under offentlighetsprincipen som regleras i Tryckfrihetsförordningen. Det ställer krav på tydlighet och transparens i beslut, verksamhet, processer, funktioner, och rutiner. Medborgarnas möjligheter till insyn är grundläggande och en förutsättning för att de ska kunna utöva sin demokratiska kontroll och utkräva ansvar av de folkvalda. Ett politiskt ansvar kan utkrävas genom att förtroendevalda inte får förnyat förtroende. Fullmäktiges ledamöter utkrävs ansvar av väljarna vart fjärde år i de allmänna valen.

Inom ramen för den kommunala självstyrelsen prövar därtill fullmäktige – i sin roll som medborgarföreträdare – årligen ansvarstagandet för dem som har uppdrag att genomföra verksamhet på fullmäktiges uppdrag. Dessa har ett revisionsansvar inför fullmäktige.

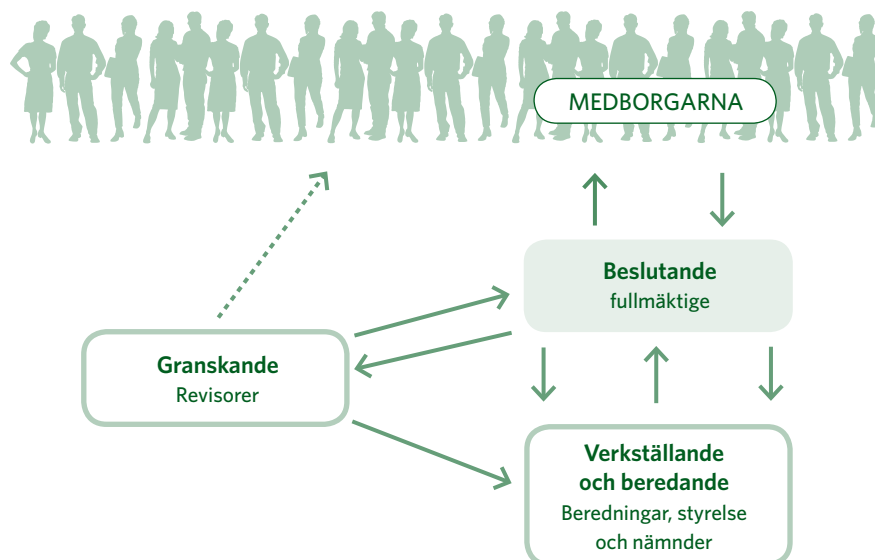
Fullmäktiges instrument för granskning och kontroll är de förtroendevalda revisorererna, som granskar verksamheten och prövar ansvarstagandet samt lämnar ett uttalande om detta till fullmäktige.

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

## 2.2 Det kommunala ansvarssystemets grundfunktioner

KL 3 kap Det finns tre grundfunktioner i det kommunala ansvarssystemet – beslutande, verkställande och beredande samt granskande.

Figur 1. Det kommunala ansvarssystemet



*Beslutande* är fullmäktige, valda av medborgarna i allmänna val. Fullmäktige fattar de principiella och övergripande besluten, organiserar och bemannar den politiska organisationen med förtroendevalda ledamöter för att genomföra verksamheten. Fullmäktiges beslut om mål och riktlinjer, ekonomi och organisation utgör grunden för dessa organ i deras uppdrag. Fullmäktige är uppdragsgivare och prövar årligen de förtroendevaldas ansvarstagande i verkställande och beredande organ.

KL 3 kap 9-12 §§

*Verkställande och beredande* är styrelse, nämnder och fullmäktigeberedningar samt ledamöter i dessa. Dessa är uppdragstagare och ansvarsprövas årligen av fullmäktige. De förvaltar och genomför verksamhet enligt fullmäktiges uppdrag, lagar och föreskrifter samt fattar beslut inom ramen för sina uppdrag. De ska se till att den interna kontrollen är tillräcklig och att verksamheten bedrivs på ett i övrigt tillfredställande sätt. De bereder också frågor och ärenden till fullmäktige. Styrelsen har därtill uppdraget att leda och samordna förvaltningen samt ha uppsikt över den verksamhet som bedrivs av andra nämnder, kommunens företag och kommunalförbund.

KL 3 kap 7, 13-15 §§

Med uppdraget som ledamöterna i de verkställande och beredande organen får av fullmäktige följer ett ansvar s.k. revisionsansvar.

KL 6 kap 1 §

Verksamheten kan genomföras i olika former – i egen regi, i samverkansorgan, i kommunala företag och av externa utförare.

Avsnitt 2.4

Avsnitt 7.6

*Granskande* är revisorer. I kommunen utser fullmäktige förtroendevalda revisorer för att granska de verkställande och beredande organen dvs. styrelse, nämnder, fullmäktigeberedningar samt enskilda förtroendevalda i dessa. Revisorerna granskar verksamheten och prövar ansvarstagandet samt lämnar ett uttalande om detta till fullmäktige.

KL 3 kap 8 §

KL 9 kap

## 2.3 En demokratiskt förankrad revision

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

Revisorerna är fullmäktiges kontrollinstrument och en väsentlig del i det lokala demokratiska systemet. Revisorernas demokratiska förankring och inriktning synliggörs genom den konstitutionella modellen, genom uppdragets innehåll i kommunallagen och genom revisorernas arbetssätt i revisionsprocessen.

### *Den konstitutionella modellen*

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

### *Revisionsuppdragets innehåll*

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

### *Revisionsprocessens genomförande*

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

Revisorerna vinnlägger sig om att tydliggöra revisionsansvaret genom att i dialog med fullmäktige, styrelse och nämnder utröna vilka uppdrag som givits och hur dessa uttolkas. Revisorerna strävar efter största möjliga öppenhet i revisionsprocessen och anger tydligt sina bedömningsgrunder i ansvarsprövningen.

## 2.4 Det är revisionsansvaret som granskas och prövas

Med uppdraget som ledamöterna i styrelse och nämnder får av fullmäktige följer ett ansvar s.k. revisionsansvar.

Revisionsansvaret prövas och utkrävs lokalt av respektive fullmäktigeförsamling. Ledamöterna ansvarar inför fullmäktige för hur de själva, deras anställda och andra uppdragstagare genomför den kommunala verksamheten.

Det finns inte en exakt definition av innehållet i revisionsansvaret men kommunallagens bestämmelser om uppdrag och ansvar för styrelsen och nämnderna ger en tydlig bild av ansvarets beståndsdelar. Även styrelsen är i kommunallagens mening en nämnd. Styrelsen har dessutom vissa särskilt angivna uppgifter.

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

Även innehållet i revisorernas granskningsuppdrag ger vägledning i hur revisionsansvaret kan beskrivas och bestämmas. Revisionsansvaret innebär, med den utgångspunkten, att genomföra en ändamålsenlig verksamhet utifrån fullmäktiges mål, beslut och riktlinjer samt de föreskrifter som gäller för verksamheten, på ett ekonomiskt tillfredsställande sätt och med en tillräcklig intern kontroll samt att upprätta rättvisande räkenskaper.

Genom att revisorerna tydligt redovisar och kommunicerar utifrån vilka grunder de gör sin ansvarsprövning bidrar de till att fullmäktiges bedömning i ansvarsfrågan blir tydlig och synlig för styrelse och nämnder och för medborgarna. När både revisorerna och fullmäktigeförsamlingarna tydligt anger sina bedömningsgrunder konkretiseras innebörden i revisionsansvaret.

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

Vid beslut om att vägra ansvarsfrihet kan fullmäktige återkalla uppdraget för styrelse, nämnd eller enskilda ledamöter. Kommunen kan också väcka talan om skadestånd. I fråga om skadeståndsansvar krävs att fullmäktige väcker talan om skadestånd som en konsekvens av beslut om vägrad ansvarsfrihet.

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

I kommunala företag har styrelse och VD revisionsansvar inför årsstämman (motsvarande). Det ansvar som årsstämman prövar är juridiskt/ekonomiskt – om räkenskaperna är riktiga och om förvaltningen är lagenlig. Styrelseledamöterna och VD har också ett skadeståndsansvar för skada som de förorsakar företaget uppsåtligen eller genom oaktsamhet när de fullgör sitt uppdrag.

Lekmannarevisorernas granskning i kommunala aktiebolag ger därtill underlag till en bredare prövning av ansvaret från demokratiska utgångspunkter.

KL 3 kap 13-15 §§

KL 6 kap 1-4, 7-8 §§

KL 9 kap 9 §

Avsnitt 6

Avsnitt 5.4.1

KL 5 kap 10 §

KL 5 kap 25b §

ABL 9 kap 29-36 §§

Avsnitt 7.5.4

## Grundläggande värden och förhållningssätt

Avsnittet lyfter fram grundläggande värden och förhållningssätt för den kommunala revisionen – oberoende, helhetssyn och samverkan samt öppenhet och kommunikation.

### 3.1 Uppdrag med förtroende

För kommunens revisorer gäller vad som är fastlagt i regeringsformen om att iaktta saklighet och opartiskhet samt beakta allas likhet inför lagen.

Att vara revisor är ett kommunalt förtroendeuppdrag som ska utföras på ett oberoende sätt. Det innebär att revisorerna *objektivt* (opartiskt och sakligt) och *självständigt* ska granska och pröva den verksamhet som bedrivs inom styrelsens och nämndernas verksamhetsområden. Revisorn ansvarar för att bedriva ett väl underbyggt revisionsarbete som ger fullmäktige tillräckligt underlag för ansvarsprövningen.

#### Revisorernas kompetens

De förtroendevalda revisorernas kompetens består i att de har kunskap om den kommunala miljön, de har en politisk och ytterst medborgerlig förankring som grund för att granska och pröva om de uppdrag som fullmäktige demokratiskt beslutar om också genomförs. Revisorerna värnar om sin utveckling bl.a. genom att öka kompetensen för uppdraget med utbildning och deltagande i nätverk tillsammans med andra revisorer.

Genom att de sakkunnigas metoder, verktyg och kunskaper tas tillvara, tillsammans med de förtroendevaldas kompetens, skapas en grund för en oberoende granskning.

Oberoendet är centralt för att säkra den kommunala revisionens trovärdighet och legitimitet. Revisorernas förmåga att vara oberoende handlar ytterst om att kunna hantera bindningar som påverkar oberoendet negativt. Det handlar om den enskilde revisorns förmåga att agera och fatta beslut utan att låta sig påverkas och ta olämpliga hänsyn. Det handlar också om omgivningens tilltro till denna förmåga.

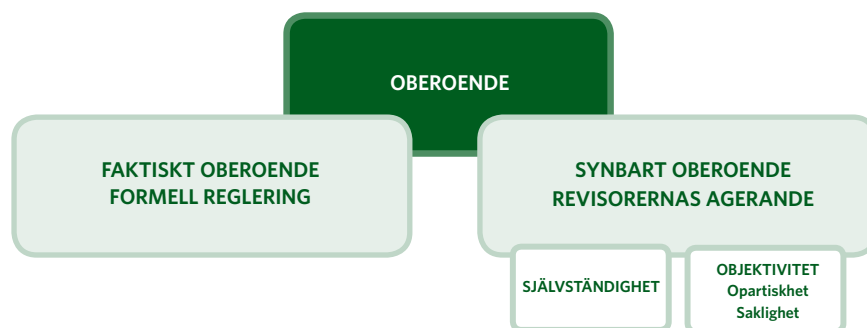
Öppenhet och kommunikation vinner respekt och stärker revisionens trovärdighet. Revisorerna har en helhetssyn på sitt/sina revisionsuppdrag och eftersträvar samverkan i arbetet, vilket stärker legitimiteten.

De formella förutsättningarna för revisionen belyses närmare i avsnitt 7.

## 3.2 Revisorernas oberoende

Revisorernas oberoende säkerställs med formella regler om ställning och förutsättningar samt tydliggörs genom det sätt på vilket revisorerna agerar i uppdraget. Oberoendet kan beskrivas som *faktiskt* och *synbart*.

Figur 2. Revisorernas oberoende - faktiskt och synbart



### 3.2.1 Faktiskt oberoende – formell reglering

Revisorernas faktiska oberoende markeras och beaktas främst genom valbarhets- och jävsreglerna men också av vissa reglerade förutsättningar för deras arbete.

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

Revisorns oberoende säkras med valbarhetsreglerna i kommunallagen. Det grundläggande valbarhetshindret är redovisningsskyldighet – hos

Jävsregler	<p>revisorn eller närstående. Revisorn kan inte heller vara ledamot eller ersättare i fullmäktige, styrelse, nämnd, beredning eller kommunalt företag.</p> <p>Jäv kan uppstå i det löpande granskningsarbetet. En revisor får inte vara delaktig i en granskning eller ett ärende där revisorn själv eller närstående har ett engagemang, intresse, en relation eller är berörd på något sätt. Revisorererna beslutar samfällt i jävsfrågor.</p>
Sakkunniga	<p>Revisorerernas faktiska oberoende säkras också genom kommunallagens krav på att revisorererna ska biträdas av sakkunniga som de själva väljer och anlitar både i kommunen och i bolagen. Revisorererna bestämmer inom sina ramar såväl omfattning som inriktning på de sakkunnigas stöd samt hur dessa ska anlitas och styras.</p>
Förvaltning	<p>Revisorererna svarar själva för sin förvaltning. Med förvaltning menas ärenden om budget och redovisning, upphandling eller anställning, administrativa frågor etc.</p>
Upplysningar	<p>Revisorererna har rätt att få de upplysningar de behöver av styrelse och nämnder för att kunna utföra sin granskning. Det gäller även sekretessbelagd information.</p>
Initiativrätt	<p>Revisorererna kan genom initiativrätten självständigt väcka ärenden i styrelse, nämnder, fullmäktigeberedning och i fullmäktige. Sådana ärenden måste tas upp och behandlas.</p>
Budgetberedning	<p>Fullmäktige svarar för att det finns tillräckliga medel för att genomföra revisionsuppdraget, men styr i övrigt inte revisionens arbete. För att upprätthålla revisorerernas oberoende bör frågan om revisorerernas anslag beredas av ett oberoende beredningsorgan i fullmäktige. Revisorererna verkar för att en sådan beredning kommer till stånd.</p> <p>I dialogen med fullmäktige understryker revisorererna det väsenliga i att revisionen tillförsäkras det ekonomiska utrymme som behövs för att revisorererna ska kunna bedriva en tillräckligt väl underbyggd granskning och avge sitt uttalande i ansvarsfrågan. Ett otillräckligt revisionsanslag försvagar revisionen.</p>

### 3.2.2 Synbart oberoende – revisorns agerande

Med sitt agerande i uppdraget gör revisorererna sitt oberoende synbart.

Revisorererna genomför sin granskning och prövning så att den tillgodoser fullmäktiges och därmed också medborgarnas rättmätiga krav på oberoende dvs. *självständighet* och *objektivitet*. Revisionsprocessen belyses närmare i avsnitt 5.

#### ***Revisorerernas självständighet***

Revisorererna slår vakt om sin självständighet i förhållande till uppdragsgivaren och till dem som granskas, genom rätten att:

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

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

Revisorerna är formellt självständiga i förhållande till varandra, men samarbetar i det löpande revisionsarbetet och vid olika ställningstaganden. Revisorerna strävar efter att i enighet ta ställning i revisionsarbetet, arbeta gemensamt och samordnat. Den enskilde revisorns rätt att i ett läge av oenighet kunna agera och uttrycka sin egen uppfattning kan dock aldrig undanröjas eller röstas bort.

### ***Revisorernas objektivitet***

Revisorerna slår vakt om att uppdraget genomförs objektivt genom att de är partipolitiskt neutrala i uppdraget. Det innebär att de inte granskar och prövar utifrån partipolitiska grundvalar eller driver partipolitiska processer. Opartiskhet och saklighet genomsyrar agerande, bedömningar och uttalanden. Fullmäktiges uppdrag till styrelsen och nämnderna är revisorernas utgångspunkt.

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

Att arbeta förebyggande och framåtsyftande – stödja med synpunkter, råd och idéer står inte i strid med revisorns oberoende.

Revisorerna upprättar och följer en revisionsplan i arbetet, de bevakar att revisionsfrågorna besvaras och att relevanta revisionskriterier finns uppställda. En genomtänkt och genomarbetad riskbedömning är grundläggande för revisorernas självständiga arbete.

Revisorerna säkerställer kvaliteten i sitt och de sakkunnigas arbete. Granskningens slutsatser och bedömningar ska vila på saklig grund.

## **3.3 Helhetssyn och samverkan**

Revisorerna har en helhetssyn på sitt/sina revisionsuppdrag. Det innebär att de ser den samlade verksamheten i kommunen som en helhet. Revisorerna eftersträvar därför att samordna revisionsprocessen för kommunen inklusive företagen.

Varje revisor ansvarar för all granskning och bedömning. De arbetar inte formellt som kollektiv, men eftersträvar samarbete och gemensamma sammankomster där granskningar behandlas. Revisorernas sammankallande/ ordföranden kallar till sådana sammankomster vilka dokumenteras. För ett effektivt revisionsarbete kan revisorerna komma överens om en informell arbetsfördelning sig emellan. Varje revisor måste likafullt tillägna sig all väsentlig information i uppdraget.

Behov av samverkan mellan revisorer blir särskilt tydligt när verksamhet drivs i många olika drift- och samverkansformer. Kommunens revisorer samordnar aktivt informationsutbyte och granskningsarbete i förvaltning, företag och förbund. Detta sker genom ett samarbete mellan revisorer, lekmannarevisorer, sakkunniga och yrkesrevisorer – i planering, granskning och prövning. Revisorerna i kommunen tar initiativet till en sådan samverkan. Former för samverkan kan behöva regleras.

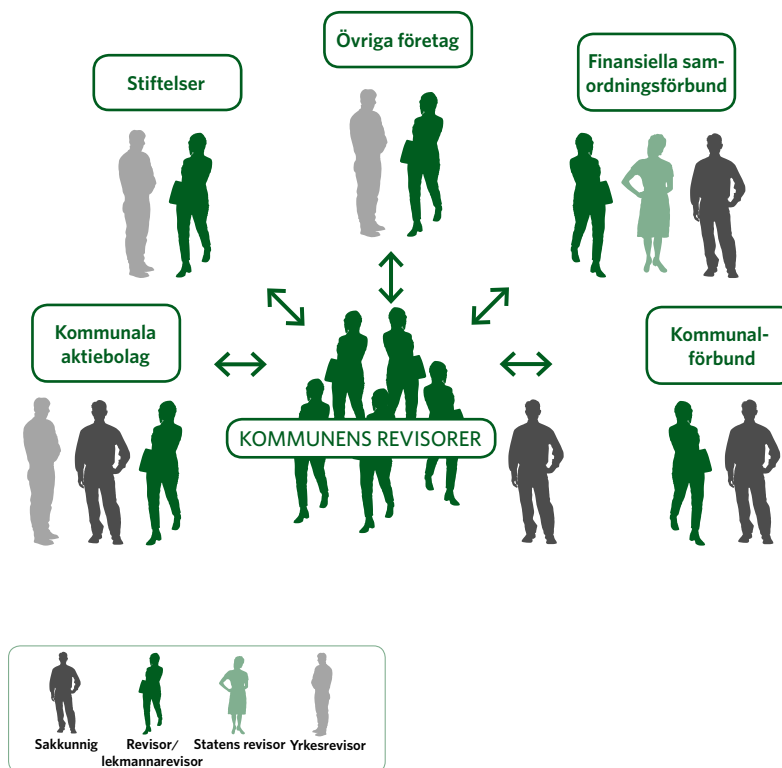
Avsnitt 7.2.4

Revisorns självständighet  
KL 9 kap 7 §

Avsnitt 7.6

Avsnitt 7.1.4

Figur 3. Samverkan mellan revisorer i olika organisations- och samverkansformer



### 3.4 Öppenhet och kommunikation

#### Avsnitt 7.5.2

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

Revisorerna eftersträvar största möjliga öppenhet och tillgänglighet i sitt arbete. Denna strävan präglar tydligt revisorernas arbetssätt. Att kommunicera och skapa en bra dialog är basen för ett förtroendeingivande revisionsarbete. Det stärker ömsesidig kunskap och förståelse liksom revisorernas förankring och trovärdighet.

Revisorerna arbetar aktivt med sin kommunikation och dialog för att få önskvärda effekter av revisionen. Revisorerna analyserar behov och mål, viktiga målgrupper, metoder mm. och lägger fast strategi, planering och tillvägagångssätt för sin dialog och kommunikation.

#### Fullmäktige

Revisorerna kommunicerar med fullmäktige på de sätt som bedöms ändamålsenliga. Regelbunden dialog med fullmäktiges presidium och grupp-

ledare, närvaro vid fullmäktiges möten, successiv skriftlig rapportering av granskningsresultat till fullmäktiges ledamöter, stående revisionspunkt för avrapportering och information på fullmäktiges dagordning, särskilt arrangerade seminarier för fullmäktige är exempel på aktiviteter som bidrar till kommunikationen med fullmäktige.

Revisorerna kommunicerar med styrelsen och nämnderna som en aktiv del i revisionsprocessen.

Styrelse och nämnder

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

Partigrupper

Revisorerna har som ambition att informera kommunens medborgare. De är också tillgängliga för kontakt och dialog.

Medborgare

På kommunens webbplats informerar revisorerna om sin funktion, sitt uppdrag och sitt arbete samt möjligheten till kontakt. De kan lägga ut rapporter och revisionsberättelser samt granskningsrapporter (aktiebolag). En innehållsrik och tydlig webbplats ökar tillgängligheten för medborgarna och deras möjligheter till insyn.

Revisorerna kommunicerar också med media. Förmedling av granskningsresultat, pressmeddelanden och presskonferenser är exempel på metoder som används.

Media

# 4

## Granskningsuppdragen

Avsnittet beskriver och uttolkar revisorernas uppdrag i kommunen, företagen och förbunden utifrån aktuell lagstiftning.

### 4.1 Revisorernas uppdrag i kommuner

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

#### Pröva ansvarstagandet

Revisorernas uppdrag är att granska verksamheten och pröva ansvarstagandet i styrelse och nämnder samt att uttala sig i revisionsberättelsen om detta till fullmäktige. Granskningsuppdraget – som det är formulerat i kommunallagen – är medlet att nå fram till ansvarsprövningen. De olika granskningsinsatser som genomförs har därtill ett egenvärde i de effekter som de kan åstadkomma för verksamheten inom styrelsens och nämndernas verksamhetsområden.

Revisorernas granskningsuppdrag som det uttrycks i kommunallagen:

KL 9 kap 9-9a §§

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

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

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

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

#### 4.1.1 Omfattning och objekt för granskningen

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

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

Begreppet all verksamhet har flera dimensioner. Det avser styrelsens och nämndernas verksamheter som utförs inom deras respektive verksamhetsområden.

Begreppet omfattar även verksamhet som bedrivs av t.ex. styrelse-/nämndsutskott, partssammansatt organ och av förtroendevalda eller anställda med eller utan beslutanderätt. Verksamhet kan drivas i egen regi, i samverkansformer eller av externa utförare.

Begreppet verksamhet avser också kommunens samlade verksamhet i förvaltning och företag ur ett övergripande ägar-/styrperspektiv samt övergripande och gemensamma funktioner och processer i såväl förvaltning som företag. Dessa uppgifter vilar ofta på styrelsen. I revisorernas uppdrag ingår därför att granska styrelsens uppsiktsplikt som är av stor betydelse i ägarstyrningen och förvaltningskontrollen. De ska också granska hur styrelsen leder och samordnar förvaltningen av kommunens angelägenheter, sköter den

Avsnitt 7.6  
Avsnitt 4.6

KL 6 kap 1-4 §§

ekonomiska förvaltningen, verkställer beslut, följer utveckling och ekonomi, gör framställningar, fullföljer beredningskravet, begär upplysningar etc.

Avsnitt 7.1.4

En gemensam nämnd är revisionsobjekt för revisorerna i varje samverkande kommun. Revisorerna kan komma överens om hur granskningen ska genomföras – av vem/vilka, med vilka sakkunniga och hur finansieringen ska ske. Granskningen kan exempelvis – utifrån en gemensam riskbedömning – utföras av revisorerna i den kommun där nämnden har sin hemvist.

#### 4.1.2 Inriktning på granskningen

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

##### ***Om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt sätt***

Det innebär att verksamheten efterlever och lever upp till fullmäktiges mål, beslut och riktlinjer samt de föreskrifter som gäller för verksamheten. Det innebär också att verksamheten skapar avsedd effekt för de medborgare som berörs av verksamheten – i enlighet med fullmäktiges målsättning.

Ändamålsenligheten granskas även för den verksamhet som överlämnats till någon annan att utföra.

##### ***Om verksamheten sköts på ett från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt***

Det innebär att verksamhetens resultat och resurser står i ett rimligt och tillfredsställande förhållande till varandra – det handlar om god ekonomiskushållning utifrån verksamhetens kvalitet och produktivitet.

##### ***Om räkenskaperna är rättvisande***

Det innebär att redovisningen fullgörs så att den kan ligga till grund för styrning, ledning, uppföljning och kontroll av den verksamhet som bedrivs.

Det innebär också att de finansiella rapporterna – delårsrapporter och årsredovisning – är upprättade i enlighet med lagen om kommunal redovisning och god redovisningssed i kommunal verksamhet<sup>2</sup>. Eventuellt förekommande värderings-, klassificerings- och upplysningsfel är inte av sådan karaktär att de väsentligen påverkar bilden av kommunens resultat och ställning.

##### ***Om den interna kontrollen är tillräcklig***

Avsnitt 5.2.1.2  
Avsnitt 5.2.1.3

Det innebär att den kontroll som görs inom styrelser och nämnder är tillräcklig dvs. styrning, ledning, uppföljning och kontroll är tydlig, aktiv och ändamålsenlig.

En tillräcklig intern kontroll förutsätter ett strukturerat arbetssätt enligt definierade processer och rutiner, integrerade i organisation och system och i det löpande arbetet.

#### 4.1.3 Skyldighet att anmäla misstanke om brott mm

*Det tredje stycket i uppdragsparagrafen i kommunallagen* definierar revisorernas skyldighet att – i de fall revisorerna upptäcker något sådant i sin granskning – anmäla misstanke om förmögenhetsrättsligt brott eller misstanke om

---

<sup>2</sup> God redovisningssed i kommunal verksamhet uttolkas av Rådet för kommunal redovisning (RKR).

att avgörande i allmän förvaltningsdomstol har åsidosatts. Med brottslighet av förmögenhetsrättslig karaktär avses bl.a. stöld, bedrägeri, svindleri, förskingring, trolöshet mot huvudman och mutbrott.

Om revisorerna i sin granskning finner eller misstänker sådana förhållanden, gäller det absoluta kravet att revisorerna ska agera med en anmälan. Upptäckta eller misstänkta förhållanden ska anmälas till ansvarig styrelse eller nämnd. Nämnden ska därefter hantera revisorernas misstanke om brott t.ex. genom att göra ytterligare utredningar, vidta andra åtgärder för att komma tillrätta med missförhållandet eller anmäla det misstänkta brottet till åklagare. Om styrelsen eller nämnden inte vidtar åtgärder utan skäligen dröjsmål, är revisorerna skyldiga att rapportera det till fullmäktige. Fullmäktige avgör hur saken ska hanteras vidare. Eventuellt kan fullmäktige utfärda riktlinjer eller liknande om hur kommunen ska agera vid misstanke om brott.

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

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

#### 4.1.4 Bedöma resultat i delårsrapport och årsbokslut (årsredovisning)

*Det fjärde stycket i uppdragsparagrafen i kommunallagen* definierar revisorernas uppgift att bedöma om resultatet i delårsrapporten och årsbokslutet är förenligt med de mål fullmäktige beslutat om. Revisorerna har därmed fått ett uppdrag att bidra i kommunens process med att uppnå målen för god ekonomisk hushållning.

Om flera delårsrapporter upprättas under året ska revisorerna bedöma den som enligt lagen ska behandlas av fullmäktige. Det kan antingen vara delårsrapporten som avser halvårsskiftet eller det andra tertialet. Med årsbokslut avses årsredovisningen.

Revisorerna ska bedöma om det ekonomiska resultatet är förenligt med fullmäktiges beslut om finansiella mål – vanligtvis minst att balanskravet uppnås. De ska också bedöma om verksamheten bedrivs enligt uppsatta mål från fullmäktige. Granskningen av delårsrapporten syftar till en översiktlig bedömning.

Bedömningarna, som ska vara skriftliga, ska biläggas delårsrapporten och årsredovisningen. Bedömningen i samband med årsbokslutet ingår i revisionsberättelsen. Bedömningen i samband med delårsrapporten utgörs av ett särskilt dokument. Av praktiska skäl lämnar revisorerna detta också direkt till fullmäktige inför fullmäktiges behandling av delårsrapporten.

I kommunalförbund med direktion samt finansiella samordningsförbund lämnar revisorerna sin bedömning dels till direktionen respektive styrelsen, dels till fullmäktige i medlemskommunerna. De lämnar den också till styrelsen i respektive medlemskommun för beredning inför fullmäktiges behandling av delårsrapporten.

Exempel på utformning av bedömningen av delårsrapport samt revisionsberättelser finns på [www.skl.se/revision](http://www.skl.se/revision).

#### 4.1.5 Granskning av myndighetsutövning

KL 9 kap 10 §

Revisorerna granskar inte ärenden i styrelse och nämnder som avser myndighetsutövning mot någon enskild. Det finns dock vissa undantag.

Revisorerna kan granska myndighetsutövning när handläggningen av ärenden har vållat kommunen ekonomisk förlust. Revisorerna granskar och bedömer om det finns brister i ärendehantering och intern kontroll eller om regelverk och riktlinjer åsidosätts. Granskningen avser inte om myndighetsutövningen mot enskild varit riktig eller felaktig.

SoL 16 kap 6f-6h §§  
LSS 28f-28h §§

Revisorerna kan också granska hur styrelse och nämnder verkställer egna gynnande beslut enligt socialtjänstlagen och lagen om stöd och service till vissa funktionshindrade. Det kan ske utifrån den rapportering som ansvarig styrelse eller nämnd ska göra till revisorerna en gång i kvartalet.

Rapporteringen ska bl.a. innehålla uppgifter om alla gynnande nämndbeslut som inte har verkställts inom tre månader från dagen för beslutet, tillsammans med tidpunkten för beslutet och vilken typ av bistånd/insats det gäller samt skälen för dröjsmålet. Samma rapportering som revisorerna får lämnas också till länsstyrelsen som tillsynsmyndighet. Revisorerna iakttar stor försiktighet med denna information som är sekretessbelagd. Till fullmäktige lämnas en särskild statistikrapport över dessa ärenden.

Avsikten med rapporteringen är inte att styra vad revisorerna ska granska utan att ge ett förbättrat underlag för revisorernas egen riskbedömning av om en granskning ska ske eller inte.

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

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

## 4.2 Lekmannarevisorernas uppdrag i aktiebolag

Lekmannarevisorernas granskning syftar till att stärka demokratisk insyn och kontroll i kommunala aktiebolag.

Lekmannarevisorernas uppdrag är definierat i aktiebolagslagen.

Objekt för granskningen är bolagets styrelse och verkställande direktör (VD).

ABL 10 kap 3 §

Lekmannarevisorernas uppdrag är att granska:

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

Fullmäktige kan i ägardirektiv uttala vad de utöver lagen särskilt vill att lekmannarevisorerna ska granska. Sådana direktiv ska även vara beslutade av bolagsstämman.

Ägardirektiv

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

God sed

Uppdraget har samma innebörd som vid granskningen av kommunen med undantag för granskning av räkenskaperna. Granskningen av om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt sätt utgår från ägarens beslut och därav följande direktiv för bolaget. Direktiv kan vara bolagsspecifika eller koncernövergripande, de kan också precisera de koncerngemensamma policys som ska omfatta bolagen.

Avsnitt 4.1.2

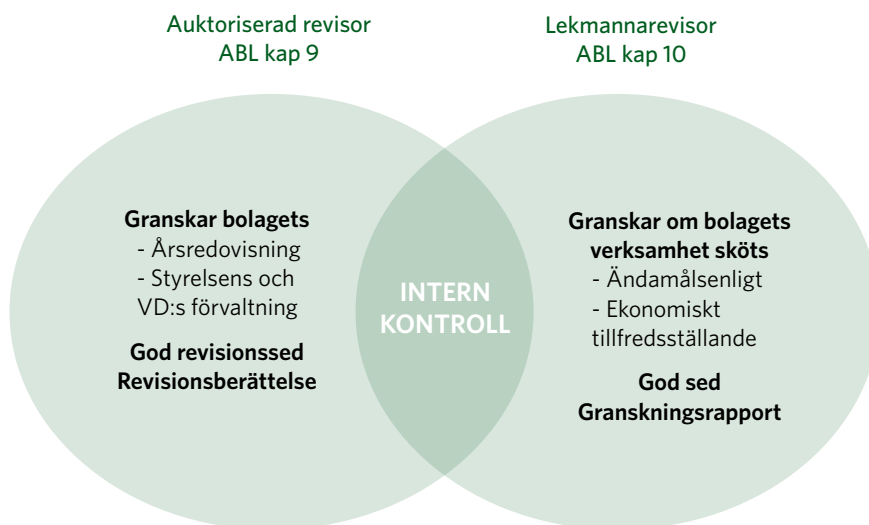
För granskning av aktiebolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och VD:s förvaltning, s.k. lagstadgad revision<sup>3</sup> utser bolagets årsstämma en yrkesrevisor.

Lagstadgad revision

Lekmannarevisorn och bolagets yrkesrevisor är två bolagsorgan med olika uppdrag. Uppdragen syftar till att ge ägaren ett så brett underlag som möjligt för sin bedömning i ansvarsfrågan – avseende såväl verksamhet och styrning som räkenskaper och förvaltning. Uppdragen överlappar delvis varandra – särskilt vid granskningen av den interna kontrollen, som båda har uppdraget att granska och pröva. Hur lekmannarevisorns och yrkesrevisorns olika uppdrag förhåller sig till varandra framgår av figur 4.

Två bolagsorgan

Figur 4. Förhållandet mellan lekmannarevisorns och yrkesrevisorns uppdrag



<sup>3</sup> Lagstadgad revision i aktiebolag är från 2011 obligatorisk i större aktiebolag. Mindre bolag kan välja bort den lagstadgade revisionen. Se cirkulär 2010:65

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

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

Avsnitt 7.1.4

ABL 9 kap 46 §  
ABL 10 kap 18 §

De är skyldiga att lämna varandra de upplysningar som behövs om bolagets angelägenheter.

Lekmannarevisorn sammanfattar sin granskning och bedömning i granskningsrapporten. Lekmannarevisorn kan rikta anmärkning och lämna övriga upplysningar som är väsentliga för ägaren/stämman att få kännedom om. Lekmannarevisorn har däremot formellt inte uppdraget att uttala sig om ansvarsfrihet ska beviljas eller inte, det gör bolagets yrkesrevisor.

ABL 10 kap 5, 13 §§

Avsnitt 5.4.2.2

Granskningsrapporten lämnas till bolagsstyrelsen inför bolagets årsstämma. Granskningsrapporten ska också fogas till kommunens revisionsberättelse.

### 4.3 Revisorernas uppdrag i stiftelser och övriga företagsformer

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

Att fullmäktige utser revisorer även i stiftelser och övriga företag än aktiebolag syftar till att stärka den demokratiska insynen och kontrollen i dessa.

StiftL  
Lagen om ekonomiska föreningar

Revisorernas uppdrag är definierade i lagstiftningen för respektive företagsform, t.ex. stiftelselagen och lagen om ekonomiska föreningar.

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

Revisorn arbetar tillsammans med den yrkesrevisor som utses av stämman (motsvarande).

Det formellt definierade uppdraget för de av fullmäktige utsedda revisorerna är detsamma som för företagets yrkesrevisorer. De granskar företagets årsredovisning/årsbokslut (motsvarande) och bokföring/räkenskaper samt styrelsens och verkställande ledningens (i förekommande fall) förvaltning. Detta förhållande hindrar inte att den förtroendevalda revisorn därtill anlägger samma perspektiv på sin granskning som lekmannarevisorerna i aktiebolaget.

Ändamålsperspektiv

Att fullmäktige väljer att utse revisorer i dessa företag kan med stöd av kommunallagen tolkas som en avsikt – att ge ägaren en förstärkt demokratisk insyn och kontroll utöver styrelsens uppsikt och den lagstadgade revision som företagets yrkesrevisor genomför. Med stöd av denna avsikt genomför den av fullmäktige utsedda revisorn sitt uppdrag enligt god revisionsd i kommunal verksamhet och kan utöver sitt grunduppdrag fokusera på hur företaget genomför ägarens avsikter dvs. ändamålsenligheten. I en stiftelse uttrycks stiftarens avsikt i stiftelsens förordnande/stadgar.

Uppdraget genomförs sammanhållet och gemensamt av revisorn och yrkesrevisorn. Samarbete och kommunikation mellan dem utformas så att granskningen blir effektiv och heltäckande. Överenskommelser om samverkan kan dokumenteras.

Avsnitt 7.1.4

Revisorn och yrkesrevisorn avlämnar en gemensam revisionsberättelse. Alternativt upprättar revisorn en egen berättelse kompletterad med en bedömning av verksamhetens ändamålsenlighet.

Revisionsberättelsen lämnas till styrelsen inför företagets årsstämma (motsvarande). I stiftelser kan förordnandet definiera i vilken ordning revisionsberättelse ska avlämnas.

#### 4.3.1 Donationsstiftelser/förvaltade fonder

Donationsstiftelser/förvaltade fonder är medel som är donerade för särskilt ändamål och som förvaltas i kommunen av styrelsen eller nämnd. Kommunens revisorer granskar inom sitt uppdrag att/hur ansvarig nämnd tar ansvar för att förvalta donationsstiftelsen och agera i enlighet med dess urkund.

Att granska räkenskaper och förvaltning i dessa stiftelser ingår däremot inte i revisorernas uppdrag i kommunen om inte fullmäktige särskilt beslutat att lägga uppdraget på revisorerna.

### 4.4 Revisorernas uppdrag i finansiella samordningsförbund

Revisorernas uppdrag är definierat så att revisorerna ska granska förbundets räkenskaper och årsredovisning samt styrelsens förvaltning. Samtidigt har lagtexten en hänvisning till revisionsuppdraget i kommunallagen. Uttolkningen blir därför att granskningen omfattar verksamhetens ändamålsenlighet och ekonomi, räkenskapernas riktighet och om den interna kontrollen är tillräcklig. Uppdraget ska utföras enligt denna goda revisionsd.

LFS 25-26 §§

Avsnitt 7.2.3

I uppdraget samverkar revisorerna med den revisor som staten utser. Revisorerna ska anlita sakkunniga.

### 4.5 Andra uppdrag

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

Ett sådant är revisorernas uppdrag enligt transparenslagen att i förekommande fall granska om kommunen upprättat en öppen eller separat redovisning och utfärda ett särskilt intyg över granskningen. Uppdraget är endast aktuellt när kommunen bedriver både konkurrensutsatt och icke konkurrensutsatt verksamhet inom organisationen samt vid definierade gränsvärden. En särskild kommentar om uppdraget samt ett exempel på utformning av ett sådant intyg finns på [www.skl.se/revision](http://www.skl.se/revision) i dokumentbiblioteket.

Revisorerna kan också åta sig att granska riktigheten i underlag för utbetalningar inom EU-projekt. Det sker då på uppdrag av nationell förvaltningsmyndighet (t.ex. Tillväxtverket).

På liknande sätt kan revisorerna åta sig att granska och utfärda revisorsintyg till andra externa organisationer som ger bidrag till projekt t.ex. om pro-

jektet bedrivs i enlighet med beslut som ligger till grund för bidraget.

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

## 4.6 Vägledning till granskning i praktiken

### Fullmäktiges mål och riktlinjer

Utgångspunkten för revisorernas granskning är de mål och riktlinjer som fullmäktige fastställt för den verksamhet som styrelse och nämnder ska genomföra samt gällande lagstiftning och andra föreskrifter (motsvarande i företag och förbund). För att revisorerna årligen ska kunna pröva och uttala sig om ansvarstagandet för samtliga revisionsobjekt måste en tillräckligt omfattande granskning ske. Revisorerna tar utifrån lokala förutsättningar aktivt ställning till vad som är tillräcklig omfattning.

### *Dialog om uppdrag*

I dialog med fullmäktige (i praktiken genom presidiet), styrelse och nämnder utrönar revisorerna vilka uppdrag som givits och hur dessa uttolkas. Detta är särskilt viktigt när fullmäktige väljer att styra med visioner, värderingar och dialog mer än med tydliga mål, planer, uppdrag och olika beslut.

### *Grundläggande granskning*

En grundläggande granskning (ibland också kallad basgranskning) av varje styrelse och nämnd omfattar flera steg.

#### Följa

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

#### Bedöma

Revisorerna bedömer i nästa steg om styrelsen eller nämnden har byggt upp och skapat förutsättningar för tillräcklig styrning, ledning, uppföljning och kontroll av verksamheten, om det finns inbyggda kontroller i arbetet och om det finns en kontroll av den verksamhet som lagts ut på andra utförare, se vidare nedan.

#### Granska och verifiera

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

Revisorerna granskar även att fullmäktiges uppdrag återredovisas på ett tillräckligt sätt. De granskar också beredningen av ärenden och annan väsentlig information som lämnas till fullmäktige.

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

Genom den grundläggande granskningen får revisorerna också värdefulla bidrag till sin riskbedömning.

### ***Granskning av delårsrapport och årsredovisning***

Granskningen sker med lagen om kommunal redovisning och kommunal redovisningssed som norm.

### ***Fördjupad granskning***

Revisorerna kompletterar den grundläggande granskningen med fördjupad granskning, i den utsträckning en sådan motiveras av revisorernas riskbedömning, och som fordras för att revisorerna ska kunna göra sin slutliga bedömning av ansvarstagandet.

Fördjupade granskningar kan behövas av och inom olika verksamheter, funktioner och processer, av redovisning, system och rutiner och av den interna kontrollen – såväl inom styrelsen eller nämnd som övergripande och kommungemensamt. Fördjupade granskningar genomförs ofta som särskilda projekt. För att undersöka eventuellt behov samt precisera inriktning och avgränsning kan revisorerna genomföra förstudier.

Fördjupad granskning sker ibland som gemensamma granskningsprojekt t.ex. i samarbete mellan kommunens revisorer, lekmannarevisorer och revisorer i företag. Granskningen kan gälla likartade eller gemensamma funktioner, processer eller verksamheter inom kommunkoncernen som styrs av samma riktlinjer från fullmäktige.

Gemensamma granskningsprojekt sker även i samarbete med revisorerna i andra kommuner, landsting och regioner. De avser ofta jämförelser eller processer som går över huvudmannaskapsgränser.

Gemensam granskning

Även för gemensamma granskningsprojekt är revisorernas riskbedömning viktig.

### ***Uppföljning***

Såväl inom den grundläggande granskningen som inom den fördjupade granskningen gör revisorerna uppföljning av tidigare granskningar.

### ***Granskning när verksamhet – som kommunen ansvarar för – bedrivs av extern utförare***

Med extern utförare menas entreprenörer, konsulter, ideella föreningar och enskilda uppdragstagare som har upphandlats eller bedriver verksamhet med tillstånd och eventuella bidrag.

Avsnitt 7.6

Externa utförare har inte ett revisionsansvar i kommunen och är inte objekt för revisorernas granskning och ansvarsprövning. Revisorerna granskar därför inte den externa utförarens organisation, ekonomi/redovisning, drifts- och affärsförhållanden.

Avsnitt 2.4

Styrning och kontroll	<p>Ansvar för styrning, ledning, uppföljning och kontroll har den styrelse eller nämnd som kontrakterat utföraren eller som är tillståndsmyndighet och/eller bidragsgivare. Uppdraget för kommunens revisorer är att granska och pröva styrelsens eller nämndens styrning, ledning, uppföljning och kontroll.</p>
Effekter	<p>För att bedöma verksamhetens ändamålsenlighet kan revisorerna granska den verksamhet som externa utförare bedriver och de effekter den skapar hos den som verksamheten är avsedd för – i förhållande till mål, beslut och avtal. En granskning av verksamheten kan också verifiera styrelsens eller nämndens styrning, ledning, uppföljning och kontroll.</p>
Process och struktur	<p>Kommunens revisorer granskar vid behov process och strukturer inför och i samband med att verksamhet överläts på extern utförare dvs. planering, beredning, beslut, mål och riktlinjer, upphandling och avtal. Revisorerna verkar också för att möjligheten att kontrollera och följa upp verksamheten är säkrad liksom möjligheten för allmänheten att få insyn i hur verksamheten utförs.</p>
KL 3 kap 19 §	<p>Revisorernas tillträde att granska externa utförare bör regleras i avtal. Med tillträde avses att kunna inhämta information och uppgifter, träffa och tala med ledning, personal, brukare av tjänsten och deras anhöriga, fysiskt kunna besöka verksamheten. Revisorerna agerar aktivt för att tillträdet att granska verksamheten och dess effekter är säkrat i avtal med utföraren.</p>
KL 3 kap 19a §	<p>Beträffande enskilda förskolor kan revisorerna granska den tillsyn som ansvarig styrelse eller nämnd ansvarar för.</p> <p>Fristående skolor är inte en del av kommunens verksamhet. Kommunen är inte huvudman och revisorerna kan därför inte granska verksamheten. Om skolan får kommunala bidrag, har kommunen rätt till insyn i verksamheten och revisorerna kan granska den ansvariga nämndens arbete i förhållande till friskolan.</p>

### ***Granskning av kommunens engagemang i projekt***

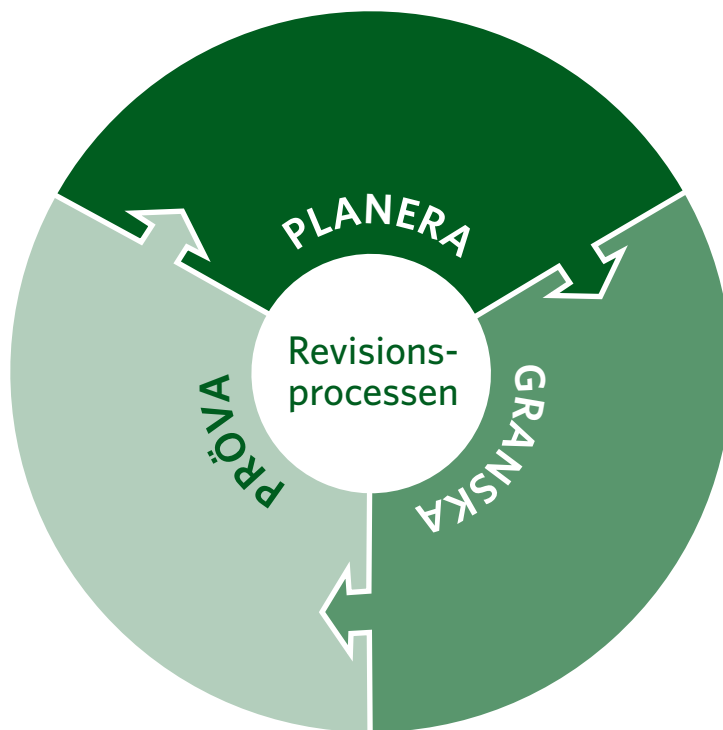
När kommunen är engagerad i eller bidragsgivare till projekt (t.ex. EU-projekt) granskar revisorerna den ansvariga nämndens styrning, ledning, uppföljning och kontroll samt verksamhetens kvalitet, resultat och effekter i förhållande till kommunens mål, beslut och avtal.

# Revisionsprocessen

Avsnittet beskriver revisionsprocessen – planera, granska, pröva.

Figur 5. Revisionsprocessen – planera, granska, pröva

---



## 5.1 Inledande om revisionsprocessen

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

Avsnitt 3.3

Vissa delar av revisionsprocessen pågår fortlöpande medan andra steg och moment är mera avgränsade i tiden. Processens olika delar överlappar och påverkar varandra och är inte alltid tydligt avgränsade. Revisorerna genomför revisionsprocessen på ett så sammanhållet och systematiskt sätt att prövning och ställningstagande i ansvarsfrågan kan ske i revisionsberättelsen. Revisorerna genomför processen med helhetssyn och i samverkan.

Revisionsprocessen är uppdelad i tre steg – planera, granska och pröva. Vissa aktiviteter återkommer i vart och ett av dessa steg och behandlas därför inledningsvis, men är giltiga i hela processen. Återkommande aktiviteter är revisorernas kommunikation, dokumentation och kvalitetssäkring.

### 5.1.1 Kommunikation

Avsnitt 3.4

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

Avsnitt 7.1.4

Revisorerna kommer inom gruppen och med de sakkunniga överens om hur, när och genom vem/vilka som kommunikationen sker. Där ligger bl.a. att välja lämpliga former för kommunikation och dialog med medborgare och massmedia om revisionens arbete och resultat.

Avsnitt 7.5.3

Med anledning av en granskning – under och efter – kan revisorerna även initiera ärende i styrelse och nämnd, i fullmäktigeberedning eller i fullmäktige för att snabbt ta upp iakttagelser och synpunkter. Revisorerna har genom initiativrätten ett formellt redskap för kommunikation och information.

Revisorerna använder initiativrätten när det är fråga om allvarliga situationer som det finns behov av att uppmärksamma snabbt. Det kan avse förhållanden som riskerar att leda till anmärkningar eller förslag om avstyrt ansvarsfrihet i revisionsberättelsen om inte åtgärder vidtas, men också ärenden som revisorerna menar kräver ett snabbt agerande och beslut i övrigt. Det kan gälla uppföljning av tidigare granskning när åtgärder inte vidtagits eller när revisorernas granskning inte behandlats tillräckligt tydligt av ansvarig styrelse eller nämnd. Revisorerna använder oftast initiativrätten gemensamt, men har rätt att åberopa den var och en för sig.

### 5.1.2 Dokumentation

För ett trovärdigt och tillförlitligt uttalande i revisionsberättelsen dokumenteras revisorernas arbete. Det gäller de olika stegen i revisionsprocessen – planera, granska och pröva – samt revisorernas andra aktiviteter som möten,

sammanträden och överläggningar. Grundläggande krav på dokumentationen är att den är tydlig, logisk och kronologiskt uppbyggd så att händelseförloppet i hela revisionsprocessen går att följa och förstå.

Revisorernas dokumentation är allmänna handlingar och blir som regel offentliga när granskningen är avslutad och omhändertagen för arkivering. Så länge en granskning pågår är revisorernas dokumentation arbetsmaterial under beredning och därför inte offentlig.

Granskningen är avslutad när revisorerna slutligt har tagit ställning till revisionsrapporten och bestämt hur den ska hanteras. Rapporten, tillsammans med eventuell skrivelse från revisorerna, blir då allmän handling och därmed offentlig såväl hos revisorerna som hos den styrelse eller nämnd den skickats/överlämnats till.

Även den dokumentation som finns hos de sakkunniga och som tillhör kommunens revisorer är allmänna handlingar när granskningen är avslutad.

Frågor och svar om revisorernas offentlighetsfrågor finns på [www.skl.se/revision](http://www.skl.se/revision).

Avsnitt 7.5.2

Allmänna och offentliga handlingar

Dokumentation hos sakkunniga

### 5.1.3 Kvalitetssäkring

Revisorerna ansvarar för att aktiviteterna i hela revisionsprocessen håller en hög kvalitet och att uttalandet i revisionsberättelsen är väl underbyggt. Det innebär att revisorerna i sin granskning följer god revisionssed, att granskningen har koppling till revisorernas riskbedömning samt att de försäkrat sig om att de sakkunniga har kvalitetssäkrat sin arbetsprocess och sina granskningsresultat.

En kvalitetssäkrad granskning innebär att revisionsfrågan har bäring på revisionsuppdraget och ansvarsprövningen, att varje revisionsrapport är sakgranskad av såväl berörd förvaltning som revisorerna, att revisionsmetoden är relevant och att revisionsfrågorna är besvarade.

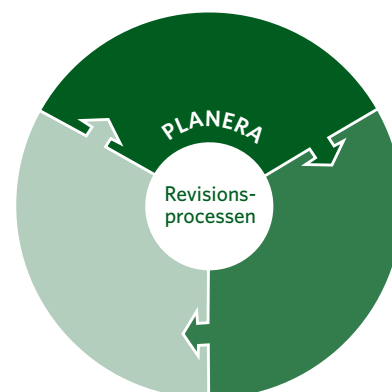
## 5.2 Planera

Revisorerna måste tolka sitt uppdrag och göra aktiva val av granskningsinsatser, val som baseras på inhämtad kunskap, bedömning av risker samt egna erfarenheter. Genom en noggrann planering och ett granskningsurval som kopplar till riskbedömningen samt väl underbyggda granskningar säkerställer revisorerna uttalandet i revisionsberättelsen – som underlag för fullmäktiges ansvarsprövning.

Nyckelmomenten i planeringsprocessen är:

- › Inhämta kunskap om verksamheten och dess omvärld – internt och externt.
- › Inhämta nämndernas tolkning och förståelse av uppdrag, mål, beslut och föreskrifter.
- › Bedöma nämndernas egen analys och värdering av risker samt deras interna kontroll.
- › Dra slutsatser, analysera och prioritera – summera i en riskbedömning.
- › Göra aktiva granskningsval och dokumentera i revisionsplan.
- › Kommunicera med fullmäktige och med dem som ska granskas.

Avsnitt 4



### 5.2.1 Riskbedömning

Syftet med riskbedömningen är att ringa in och avgränsa granskningens inriktning och omfattning.

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

Revisorernas kunskap om verksamheten och dess omvärld liksom nämndernas egen analys, värdering och hantering av risker samt interna kontroll är viktiga informationskällor för revisorernas riskbedömning.

Analys, värdering och hantering av risker varierar inom och mellan kommuner och mellan olika verksamhetsområden. Riskbedömningen behöver därför göras för alla väsentliga områden – verksamheter, funktioner, system och rutiner.

Riskbedömningen består av två delar:

**Revisorerna identifierar händelser och företeelser** som påverkar, hindrar eller hotar att uppdrag och mål för verksamheten kan genomföras eller nås. Det sker bl.a. utifrån kunskap om verksamheten, styrelsens eller nämndens egen analys, värdering och hantering av risker, en aktiv omvärldsbevakning och tidigare granskningar.

Revisorerna *bedömer konsekvens och sannolikhet* dvs. hur allvarligt det är eller blir om händelsen eller företeelsen förekommer eller realiseras (konsekvens) samt hur troligt det är att händelsen eller företeelsen finns eller inträffar (sannolikhet).

Konsekvenser

Vilka konsekvenser kan uppstå för kommunen eller för enskilda kommunmedlemmar? Olika slag av konsekvenser bedöms – ekonomiska, juridiska, politiska, verksamhetsmässiga, förtroenderelaterade. Händelser eller företeelser som kan påverka allmänhetens förtroende för verksamheten och dess företrädare är ofta väsentliga att beakta även om den ekonomiska skadan eller annan konsekvens är begränsad.

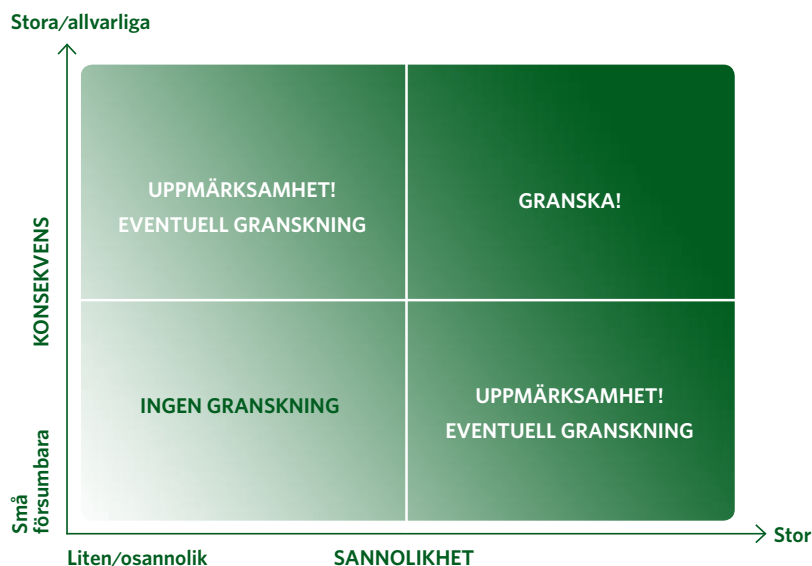
Sannolikt

Hur sannolikt är det att händelsen eller företeelsen existerar eller kommer att inträffa? Hur möts de av styrelsens och nämndernas eget arbete med omvärldsbevakning, styrning och intern kontroll samt annat risk- och säkerhetsarbete? Revisorerna tar sin utgångspunkt i vad styrelsen och nämnden själva gjort och bedömer detta. Att bedöma kvaliteten i verksamhetens riskhantering och i den interna kontrollen är grundläggande för revisorerna.

Avsnitt 5.3.1

Händelser och företeelser vars konsekvenser är allvarliga och där sannolikheten för att de finns/ska inträffa är stor innebär hög risk. Där höga risker konstateras eller kan befaras planerar revisorerna för granskning. Det gäller även de områden där bedömningen ger otydliga eller otillräckliga svar, här kan förstudier med fördel användas.

Figur 6. Riskbedömning ger underlag till val av granskningsområden



Riskbedömningen är till sin karaktär löpande. Varje år sker en avstämning som ligger till grund för den konkreta planeringen av granskningens inriktning och omfattning. Bedömningen sker inom väsentliga verksamhetsområden, funktioner, system och rutiner.

Bedömningen präglas av helhetssyn och aktualitet. Den sker med perspektiv såväl på hela den kommunala verksamheten som på varje styrelse och nämnd.

Helhetssyn och aktualitet

Den övergripande riskbedömningen dokumenteras separat eller som en del av revisionsplanen.

#### 5.2.1.1 Kunskap om verksamheten och dess omvärld

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

Omvärldsbevakning

Omvärldsbevakningen består av att kunskaper och information inhämtas om interna och externa skeenden och påverkansfaktorer, om styrkor och svagheter. Kunskap och information om faktorer som påverkar verksamheten får revisorerna dels utifrån kommunens och de kommunala företagens respektive styrelser och nämnders egna omvärldsanalyser och riskbedömningar (motsvarande), dels genom annan information som revisorerna vill tillföra sin planering.

- Interna faktorer** *Interna faktorer* kan vara förändringar i politik, verksamhet och organisation, finansiell styrka, ekonomiskt resultat, ledningens agerande, kvalitetsarbetet, den interna kontrollen, organisationens interna och externa information samt iakttagelser i tidigare granskningar.
- Externa faktorer** *Externa faktorer* kan vara förändringar i lagstiftning, demografi, arbetsmarknads- och bostadssituation, kommunikationer, näringsliv, forskning, debatt i media, miljöpåverkande faktorer, teknisk utveckling.
- Avsnitt 7.5.1** Revisorerna inhämtar de uppgifter de behöver från förtroendevalda och tjänstemän, från tillsynsorgan och andra kunskapsbärare.  
Väsentliga bidrag i omvärldsbevakningen får revisorerna när de under revisionsåret granskar och följer verksamheten. Det handlar om hur styrelse och nämnder tolkat och förstått fullmäktiges uppdrag, mål och föreskrifter. Det handlar också om verksamhetens förutsättningar och skeenden samt hur styrelse och nämnder organiserat sin egen omvärldsbevakning och beredskap. En aktiv dialog med förtroendevalda i fullmäktige, styrelse och nämnder bidrar till denna kunskap liksom att ta del av styrelsens och nämndernas egna handlingar t.ex. protokoll, möteshandlingar, planer och olika typer av redovisningar.
- Aktiv dialog** På samma sätt behöver lekmannarevisorn lära känna det granskade bolaget, dess förutsättningar och verksamhet. Som underlag för sin granskning tar lekmannarevisorn bl.a. del av och analyserar väsentliga nyckeltal och trender i bolagets årsredovisning och räkenskaper. Lekmannarevisorn behöver också ha kunskap om kommunens ägarstyrning.

### **5.2.1.2 Kunskap om den interna kontrollen**

- Avsnitt 4.1.2** En viktig del i revisorernas uppdrag är att bedöma om styrelsens och nämndernas interna kontroll är tillräcklig. Revisorerna behöver därför på olika sätt inhämta kunskap om hur den interna kontrollen är ordnad samt verifiera att kontrollerna också genomförs.
- Kunskapen om kommunens sätt att arbeta med risker och intern kontroll hämtar revisorerna i kommunens riskbedömning – såväl övergripande som i respektive styrelse eller nämnd. Revisorerna tar del av de system, planer och rutiner som är uppbyggda för den interna kontrollen.
- Revisorerna bevakar att såväl ekonomiska, juridiska, politiska, verksamhetsmässiga som förtroenderelaterade konsekvenser beaktas i styrelsens eller nämndens egen riskbedömning och riskhantering.
- Revisorerna hämtar kunskap från tidigare granskningar av styrning, ledning, uppföljning och kontroll inom kommunen. Behöver revisorerna fördjupad kunskap kan förstudier och kompletterande granskningar göras under planeringsskedet för att testa kvaliteten på den interna kontrollen och ge revisorerna ytterligare underlag till sin riskbedömning och revisionsplan. Revisorernas kunskap om kultur och efterlevnad av intern kontroll inom hela eller delar av den kommunala organisationen har betydelse för granskningens omfattning.

### 5.2.1.3 Styrelse och nämnders ansvar för den interna kontrollen

Styrelse och nämnder har ett eget ansvar för att den interna kontrollen är tillräcklig. Styrelsen har därtill ofta ett övergripande ansvar för kommunens arbete med intern kontroll.

KL 6 kap 7 §

Intern kontroll behövs för att förebygga, upptäcka och åtgärda risker. Interna kontrollsystem utformas utifrån en helhetssyn på den kommunala verksamheten. Det primära syftet är att säkerställa att uppdraget från fullmäktige fullgörs i enlighet med fastställda mål, riktlinjer och andra beslut och att det sker på ett säkert sätt. Den interna kontrollen har en direkt påverkan på verksamhetens kvalitet, styrbarhet och tillförlitlighet.

Med intern kontroll avses systematiskt ordnade kontroller i organisation, system, processer och rutiner. Kontrollerna utformas för att på en rimlig nivå säkerställa:

Systematiskt ordnade kontroller

- › att verksamheten lever upp till målen och är kostnadseffektiv
- › att informationen om verksamheten och om den finansiella rapporteringen är ändamålsenlig, tillförlitlig och tillräcklig
- › att de regler och riktlinjer som finns för verksamheten följs
- › att möjliga risker inringas, bedöms och förebyggs

Kännetecknen på en god intern kontroll är en organisation med tydliga och dokumenterade åtaganden, ansvar och befogenheter, med tydliga och tillämpade styr- och uppföljningssystem, med identifierade och dokumenterade rutiner och med tydliga rapporterings- och informationssystem. Stöd för en aktiv intern kontroll kan t.ex. vara en internkontrollplan. I en sådan lägger ansvarig styrelse eller nämnd fast innehåll i den interna kontrollen, ansvar samt hur kontrollen ska följas upp.

### 5.2.2 Revisionsplanen

Revisionsplanen har direkt koppling till revisorernas riskbedömning. En revisionsplan kan omfatta grundläggande granskning, eventuella förstudier, fördjupade granskningsprojekt och uppföljningar av tidigare granskningar. Planen tar även hänsyn till uppdragen att bedöma resultatet i delårsrapporten och årsredovisningen. Den kan också omfatta planerade aktiviteter i anslutning till granskningsarbetet, såsom riktade informations- och utbildningsinsatser, uppsökande verksamhet samt kommunikation med styrelser och nämnder samt medborgare och massmedia. I revisionsplanen beaktas det samråd som revisorerna behöver ha med lekmannarevisorer, andra revisorer, sakkunniga och yrkesrevisorer.

Planen identifierar också eventuella gemensamma revisionsprojekt med andra kommuner, landsting och regioner. Sådana sker om de kan motiveras utifrån den egna riskbedömningen. Detsamma gäller för gemensamma granskningsprojekt mellan kommunens revisorer, lekmannarevisorer och revisorer i företag.

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

Revisorerna kan använda revisionsplanen för att informera fullmäktige, styrelse och nämnder om revisorernas riskbedömning, granskning och re-sursbehov. Det är då viktigt att revisorerna gör tydligt att planen kan förändras eller omprioriteras.

### 5.3 Granska

Revisorerna genomför sin granskning så att den fyller fullmäktiges och därmed medborgarnas krav på objektivitet och saklighet. Revisionsarbetet präglas av öppenhet och respekt. Iakttagelser, konstaterade brister och förbättringsområden förmedlas löpande till ansvarig styrelse och nämnd och/eller tjänsteman så att åtgärder kan vidtas omgående.

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

Nyckelmomenten i granskningsprocessen är:

- › Planering av granskningen.
- › Kommunikation och dialog före granskning, under granskning och efter granskning.
- › Genomförande av granskningen.
- › Resultat av granskningen.
- › Uppföljning.

#### 5.3.1 Planering

Alla granskningsinsatser syftar till att säkerställa revisorernas bedömning och uttalande om ansvarstagandet i revisionsberättelsen.

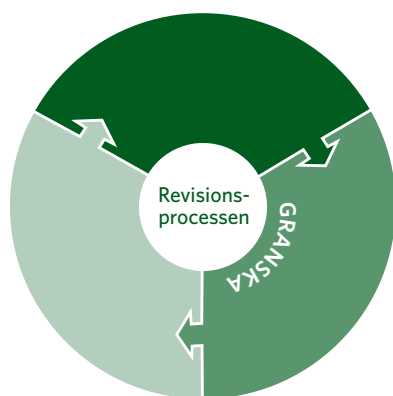
Utifrån granskningsuppdraget och revisionsplanens prioriteringar planeras varje enskild granskningsinsats mer i detalj – såväl förstudier, insatser inom den grundläggande granskningen som fördjupade granskningsinsatser. Revisorerna dokumenterar insatserna i projektplaner eller motsvarande.

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

En projektplan kan innehålla:

- › bakgrund (bedömd risk)
- › syfte (vilken/vilka revisionsfrågor som ska besvaras)
- › avgränsningar (med vilket/vilka perspektiv granskningen ska ske, andra bestämningar)
- › revisionskriterier

Avsnitt 5.1.1  
Avsnitt 7.5.3



Projektplan

- › uppläggning och metoder, organisation, ansvar, bemanning
- › prövning av sakkunnigas oberoende
- › kvalitetssäkring
- › tidplan och resurser
- › kommunikation och rapportering

Varje granskningsinsats har ett syfte som revisorerna i egenskap av ansvariga och beställare för granskningen fastställer. Revisorerna formulerar granskningens syfte som en revisionsfråga med utgångspunkt från revisionsplanen och den riskbedömning som genomförs av revisorerna.

Revisionsfråga

För att kunna värdera framkomna resultat krävs att det finns revisionskriterier att utgå ifrån. Revisionskriterier är den/de referenspunkter eller referensramar som revisorernas granskning mäter och bedömer verksamheten emot – vad den ska nå upp till. Revisionskriterier kan vara t.ex. lagstiftning, mål och riktlinjer beslutade av fullmäktige, styrande dokument från andra organ (socialstyrelsen, skatteverket, skolverket etc.).

Revisionskriterier

Revisorerna kan välja att kommunicera projektplanen med dem som är föremål för granskningen.

### 5.3.2 Genomförande

Det praktiska granskningsarbetet genomförs i allmänhet av de sakkunniga i den omfattning revisorerna själva bedömer att detta behövs och som definierats i projektplanen. Revisorerna väljer i vilken utsträckning och med vilken inriktning de själva som förtroendevalda aktivt kan och vill medverka i det praktiska granskningsarbetet. Revisorernas egna arbetsformer och arbetsätt kan regleras i arbetsordningen.

Avsnitt 7.4

Avsnitt 7.1.4

Granskningen introduceras hos berörd styrelse och nämnd, dess förvaltningsledning och arbetsledning. Granskningen genomförs så långt som möjligt i dialog med dessa.

Granskningen introduceras

Revisorerna är aktiva i dialogen med den politiska ledningen – de förtroendevalda i granskade styrelser och nämnder – i den del av granskningen som består av uppsökande och återkopplande besök. Revisorerna är väl insatta i de sakkunnigas gjorda iakttagelser, bedömningar och rekommendationer genom en kontinuerlig avstämning och dialog med dessa.

Dialog

Granskningen underlättas om det finns system för styrning, ledning, uppföljning och kontroll och dessa är tydligt dokumenterade, om verksamheten och dess resultat/effekter är relevant beskriven, överblickbar och tillgänglig samt om god redovisningssed efterlevs. Saknas sådan dokumentation innebär inte detta med automatik att verksamheten inte sköts på ett ändamålsenligt sätt, men revisorernas arbete i granskningen kan försvåras eller kräva en annan ansats. Revisorerna konstaterar och noterar eventuell avsaknad av dokumentation och tar ställning till hur de ska gå vidare i granskning och dialog med aktuell styrelse eller nämnd.

Bedömning av om den interna kontrollen är tillräcklig är grundläggande och ingår i flertalet granskningsinsatser. Här ingår att granska både upp-

Bedömning intern kontroll

byggnad av system och rutiner för styrning, ledning, uppföljning och kontroll och att verifiera att dessa tillämpas.

All granskning bygger på insamling av tillräckliga och ändamålsenliga fakta, iakttagelser, analys och värdering. Revisorerna har alltid rätt att få de upplysningar de behöver för att kunna göra sin granskning. Det insamlade materialet utgör revisorernas underlag för att komma fram till slutsatserna för sin bedömning. Faktaavstämning sker med de granskade för att undvika sakfel och missförstånd.

Begära upplysningar  
Avsnitt 7.5.1

Revisorerna har också rätt att begära upplysningar av lekmannarevisorer eller revisorer i kommunens företag och kommunalförbund. Revisorerna begär den information som behövs i granskningen t.ex. för att bedöma om styrelsen utövar sin uppsiktsplikt på ett tillfredsställande sätt.

OSL 10 kap 17 §

Sekretessbelagda uppgifter behåller sitt sekretesskydd hos de mottagande revisorerna (överförd sekretess).

### 5.3.3 Resultat och rapportering

När de sakkunnigas granskningsarbete är avslutat redovisas och överlämnas resultatet, inklusive iakttagelser, bedömningar och rekommendationer. Genom muntliga föredragningar och skriftliga rapporter till alla revisorer. I vilken utsträckning och på vilket sätt revisorerna önskar ha tillgång till de sakkunnigas underlagsmaterial i granskningen – enkäter, intervjuer, sammanställningar, analyser, bedömningar mm. – regleras i avtal och i enskilda projektplaner.

Att i efterhand kunna följa kedjan i granskningen till de slutsatser som dras är ett krav och en fråga om trovärdighet för bedömningen i ansvarsfrågan.

Revisorerna bedömer resultatet och tar ställning till de iakttagelser, analyser och bedömningar som gjorts av de sakkunniga. Revisorernas egna iakttagelser och erfarenheter av området vägs in. De diskuterar vilka synpunkter som tillsammans med de sakkunnigas rapport ska framföras till ansvarig styrelse och nämnd. Slutsatser i ansvarsfrågan måste alltid vila på saklig grund. En stödjande och förändringsinriktad revision ger förslag till förbättringar och eventuella rekommendationer som på ett naturligt sätt anknyter till granskningen. Ett sådant arbetssätt står inte i strid med revisorernas oberoende.

Avsnitt 5.1.2

Inhämtar yttrande

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

Revisorerna inhämtar vid behov yttrande från berörd styrelse eller nämnd för att ge dessa möjligheter att svara på hur de avser att möta resultatet av en granskning. Det sker också när revisorerna t.ex. vill få en förklaring till varför styrelsen eller nämnden inte åtgärdat en brist som påpekats tidigare.

Kommunikation

När revisorerna vid en granskning bedömer att styrelsen eller nämnden har så allvarliga problem/brister att en anmärkning eller avstyrkt ansvarsfrihet kan komma i fråga kommunicerar revisorerna detta till de berörda och

till fullmäktige. Det ger styrelsen eller nämnden möjlighet att vidta åtgärder och lämna ett yttrande till revisorerna. En tidig signal underlättar den slutliga ansvarsprövningen i fullmäktige.

### 5.3.4 Uppföljning

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

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

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

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

Regelbunden uppföljning

Avsnitt 5.1.1

## 5.4 Pröva

Revisionsprocessens slutfas är att sammanfatta årets granskningar, analysera och bedöma resultatet och göra en samlad prövning av ansvarstagandet i styrelse och nämnder. Bedömning och prövning dokumenteras i en revisionsberättelse och revisionsredogörelse (i ett eller två dokument) till fullmäktige. Lekmannarevisorernas granskning dokumenteras i en granskningsrapport upprättad till stämman.

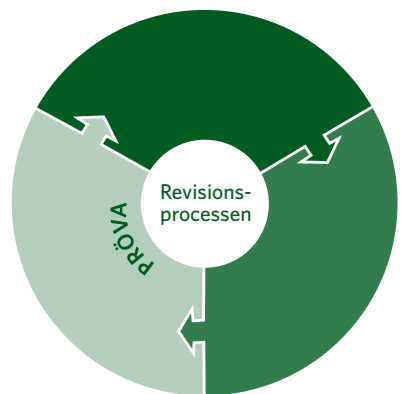
Nyckelmoment i ansvarsprövningsprocessen är:

- › Ansvarsprövning och kommunikation till de granskade.
- › Bedömning av årsredovisning.
- › Revisionsberättelse och granskningsrapport.
- › Kommunikation med fullmäktige respektive stämma.
- › Behandling i fullmäktige respektive stämma.

### 5.4.1 Ansvarsprövning

Med resultatet av årets granskningar som grund prövar revisorerna om styrelse och nämnder har fullgjort sitt uppdrag. Under denna process beaktar revisorerna det samråd som behöver ske med andra revisorer inom kommunens verksamhet – med lekmannarevisorer/revisorer och yrkesrevisorer i kommunala företag, revisorer i kommunalförbund m fl. Samrådet är viktigt för att inhämta information som kan ha betydelse för en prövning med helhetssyn.

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



Prövning med helhetssyn

## Kollektivt och individuellt ansvar

Revisorerna prövar ansvaret såväl kollektivt som individuellt. Det kollektiva ansvaret utgör grunden, en individuell prövning sker undantagsvis. Individuell ansvarsprövning kan aktualiseras t.ex. vid uppenbart bristande initiativ från enskild förtroendevald eller uppenbara brister i ordförandes agerande utifrån dennes särskilda ansvar. Även obehörigt eller systematiskt avstående från beslutsfattande, individuellt agerande i strid mot fullmäktiges eller nämnds beslut som allvarligt skadar kommunen etc. kan vara grund för en individuell ansvarsprövning.

Kommunallagen ger ingen anvisning om när och på vilka grunder anmärkning kan framställas eller när revisorerna inte ska tillstyrka ansvarsfrihet. Revisorerna har att göra en egen bedömning. Framställd anmärkning och uttalande om avstyrkt ansvarsfrihet ska vila på fakta relaterat till innehållet i revisorernas granskningsuppdrag och grunda sig på resultatet av granskningen.

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

I avsnitt 6 lämnas vägledning till de grunder som revisorerna använder när de bedömer ansvarstagandet i styrelse och nämnder. Revisorerna hänvisar till dessa grunder i revisionsberättelsen.

Revisorerna kan i undantagsfall behöva göra en återgående revision och prövning. En sådan genomförs när väsentliga fakta framkommer efter det att revisionsberättelsen lämnats, men innan fullmäktige fattat sitt beslut. Revisorerna tar då tillbaka revisionsberättelsen, påbörjar ny granskning och upprättar en ny revisionsberättelse som ersätter den tidigare. Efter att fullmäktige har fattat beslut i ansvarsfrågan kan revisorerna inte återta sin revisionsberättelse eller lämna en ny.

## Återgående revision

#### **5.4.1.1 Situationer när revisorerna riktar anmärkning och/eller avstyrker ansvarsfrihet**

Revisorerna bedömer självständigt och objektivt om de ska rikta anmärkning och/eller avstyrka ansvarsfrihet för styrelser, nämnder och enskilda ledamöter.

## Anmärkning

Praxis visar att revisorerna riktar anmärkning vid allvarliga brister men där konsekvenserna inte bedöms vara så stora att det finns behov av att avstyrka ansvarsfrihet. Anmärkning används också till styrelse eller nämnd när revisorerna vill uppmärksamma brister som om de inte åtgärdas kan eller kommer att leda till att revisorerna avstyrker ansvarsfrihet vid ett senare tillfälle.

Revisorerna har ofta varit kritiska i revisionsberättelser tidigare år innan de väljer att rikta en anmärkning. När revisorerna väljer att vara kritiska men inte riktar anmärkning bör detta uttryckas på ett tydligt sätt.

## Avstyrkt ansvarsfrihet

Praxis visar att revisorerna avstyrker ansvarsfrihet vid väsentliga och uppenbara brister i styrelses eller nämnds ansvarstagande ett år. Avstyrkt ansvarsfrihet kan också vara aktuellt vid tidigare påtalade brister som inte förbättrats och/eller vid flera anmärkningar mot samma styrelse eller nämnd. Avstyrkt ansvarsfrihet behöver inte föregås av eller förenas med en riktad anmärkning.

### **5.4.1.2 Kommunikation när revisorerna riktar anmärkning och/eller avstyrker ansvarsfrihet**

I en situation där revisorerna riktar anmärkning och/eller avstyrker ansvarsfrihet kommunicerar revisorerna aktivt och tydligt sina iakttagelser och synpunkter med berörd styrelse eller nämnd eller enskild ledamot så att denna ges möjlighet att vidta åtgärder och ge sina synpunkter. I denna del av revisionsprocessen kan också initiativrätten användas. Revisorerna kommunicerar även med fullmäktige.

Avsnitt 7.5.3

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

Kommunikation och dialog med fullmäktige är alltid viktig, men blir extra viktig i ett skede där revisorerna riktar anmärkning eller avstyrker ansvarsfrihet.

### **5.4.1.3 Bedömning av årsredovisningen**

I revisionsberättelsen gör revisorerna ett särskilt uttalande om årsredovisningen. Detta särskilda uttalande är inte ett lagkrav, men har utvecklats till god revisionsbedömning.

Årsredovisningen kan innehålla värderings-, klassificerings- och upplysningsfel. Är felen inte väsentliga och räkenskaperna ger en rättvisande bild bedömer revisorerna att räkenskaperna är *i allt väsentligt rättvisande* och föreslår att årsredovisningen kan godkännas.

Om fel i kommunens årsredovisning bedöms kunna påverka bilden av kommunens resultat och ställning är de väsentliga. Revisorerna föreslår då att rättelse sker eller att årsredovisningen inte godkännas, med motiveringen att *räkenskaperna inte är rättvisande*.

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

## **5.4.2 Revisionsberättelse och granskningsrapport**

### **5.4.2.1 Revisionsberättelse i kommunen**

Revisorerna avslutar årets granskning med att upprätta och lämna en revisionsberättelse till fullmäktige. Fullmäktige kan styra tidpunkten för avlämnande av revisionsberättelsen i revisionsreglementet eller i en separat beslutad tidplan för ansvarprövningsprocessen. Fullmäktige ska fatta beslut senast sista juni enligt kommunallagen.

KL 9 kap 16 §

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

I revisionsberättelsen:

- › informerar revisorerna om sitt uppdrag och sina utgångspunkter
- › redogör revisorerna för resultatet av revisionen för det gångna året, med koppling till revisorernas uppdrag,

KL 9 kap 17 §

- › lämnar revisorerna ett uttalande om de tillstyrker eller avstyrker att årsredovisningen godkänns,
- › bedömer revisorerna om resultatet i årsbokslutet är förenligt med de mål för god ekonomisk hushållning som fullmäktige beslutat om,
- › framställer revisorerna eventuella anmärkningar och anger grunden för dessa,
- › lämnar revisorerna ett särskilt uttalande om ansvarsfrihet tillstyrks eller avstyrks och anger grunden för detta,
- › markerar revisorerna eventuella hinder i revisionen, exempelvis för lite resurser för att granska enligt god revisionssed samt informerar revisorerna om eventuella inskränkningar i granskningen p.g.a. jäv eller undantag.

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

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

Tydlig revisionsberättelse  
Avsnitt 6

För att underlätta fullmäktiges process och beslut i ansvarsfrågan är det viktigt att revisionsberättelsen är tydlig med vad som är en anmärkning, vad som är uttalandet i ansvarsfrågan och vad som är eventuella andra kritiska synpunkter. Det är också viktigt att revisorerna tydligt hänvisar till vilken eller vilka grunder de stödjer sitt uttalande på.

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

Sakkunnigas rapporter

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

Granskningsrapporter  
och revisionsberättelser

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

Exempel på revisionsberättelse finns på [www.skl.se/revision](http://www.skl.se/revision).

#### 5.4.2.2 Granskningsrapport i aktiebolag

Lekmanarevisorerna avslutar årets granskning med att upprätta och lämna en granskningsrapport. Granskningsrapporten lämnas till styrelsen senast tre veckor före årsstämman. Styrelsen vidarebefordrar rapporten till årsstämman. Granskningsrapporten lämnas också till fullmäktige, genom att den fogas till revisionsberättelsen från kommunens revisorer.

I granskningsrapporten:

ABL 10 kap 13 §

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

Lekmannarevisorernas granskningsrapport kan innehålla kritik och anmärkning, men innehåller inte ett formellt uttalande i ansvarsfrågan, ett sådant lämnar yrkesrevisorn i sin revisionsberättelse.

ABL 9 kap 33 §

I lekmannarevisorernas redogörelse ges översiktlig information om vilka granskningsinsatser som har genomförts och resultatet av dessa, liksom lekmannarevisorernas väsentliga iakttagelser, bedömningar och eventuella rekommendationer. Granskningsredogörelsen kan dokumenteras separat och bifogas till granskningsrapporten, alternativt lämnas i sammanfattad form i granskningsrapporten. Särskilda rapporter över genomförda granskningar kan också bifogas.

Exempel på utformning av granskningsrapport finns på [www.skl.se/revision](http://www.skl.se/revision).

#### **5.4.2.3 Revisionsberättelse i verksamhetsstiftelse och andra företagsformer**

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

StiftL 4 kap 11 §

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

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

KL 9 kap 16 §

### 5.4.3 Behandling i fullmäktige respektive på stämma

#### 5.4.3.1 Fullmäktige

KL 5 kap 25 §	<p>Revisorernas granskning, prövning och uttalande utgör underlag för fullmäktiges beslut i ansvarsfrågan – att bevilja eller vägra ansvarsfrihet. Genom en fortlöpande dialog mellan revisorerna och fullmäktige skapas förutsättningar för en gemensam grund för bedömningar i ansvarsfrågorna. Fullmäktige har dock en exklusiv rätt att besluta och deras ställningstagande kan bli ett annat än revisorernas.</p>
Motivera beslut	<p>Fullmäktige ska ta aktiv ställning i ansvarsfrågan. Fullmäktiges beslut i ansvarsfrågan ska motiveras, om det inte är uppenbart obehövt dvs. när väsentlig kritik inte framställts från revisorerna eller ledamöter i fullmäktige.</p>
Inhämta förklaring	<p>Om revisorerna har riktat anmärkning eller föreslagit avstyrkt ansvarsfrihet ska fullmäktige inhämta förklaringar före sitt beslut.</p>
Ta ställning	<p>Om revisorerna har riktat anmärkning ska fullmäktige ta ställning till om anmärkning också ska framställas från fullmäktige. En anmärkning från revisorerna kvarstår dock alltid. Fullmäktige kan inte genom beslut ta bort en sådan anmärkning. Fullmäktige kan också rikta egen anmärkning även om revisorerna inte gjort det. I båda fallen ska beslutet motiveras.</p>
Revisorerna deltar	<p>Revisorerna deltar i fullmäktiges behandling av revisionsberättelsen och ges tillfälle att yttra sig. En föredragning sker av revisorernas ordförande och/eller den som revisorernas utser. Om flera revisionsberättelser med olika uttalanden förekommer bör dessa föredras av de revisorer som företräder respektive bedömning. Revisorerna svarar på frågor och lämnar de synpunkter och kommentarer som behövs.</p>
Bevilja eller vägra	<p>Fullmäktige beslutar att bevilja eller vägra ansvarsfrihet. Om fullmäktige beslutar att vägra ansvarsfrihet kan fullmäktige som ett följdbeslut återkalla uppdraget för styrelsen eller nämnden eller en enskild ledamot. Fullmäktige kan också besluta att kommunen ska väcka talan om skadestånd mot den/de som vägrats ansvarsfrihet.</p>
Tidplan koncern	<p>Utöver beslut i ansvarsfrågan för styrelse och nämnder har fullmäktige att ta ställning till instruktioner för sina ombud (motsvarande) inför ansvarsfrågans behandling vid de kommunala företagens stämmor (motsvarande). Det sker med granskningsrapporter och revisionsberättelser från de kommunala företagen som grund. Att tidsmässigt planera och styra fullmäktigesammanträden och stämmotidpunkter (motsvarande) så att ett reellt utrymme ges till ansvarsprövning av såväl förvaltning som företag är av stor vikt. Det innebär att en tidplan för färdigställande av årsredovisningar, revisionsberättelser och granskningsrapporter också behöver upprättas. Revisorerna verkar för att en sådan samordnad process kommer till stånd och arbetar aktivt för att synliggöra granskningsrapporterna för fullmäktige.</p>
Avsnitt 7.2.4	
KL 5 kap 31 § Beredning	<p>Fullmäktiges behandling av revisionsberättelsen och beslutet i ansvarsfrågan sker utan beredning i styrelsen. Den beredning som fullmäktige behöver för sina ställningstaganden och motiveringar arrangeras inom fullmäktige t.ex. genom fullmäktiges presidium. Revisorerna verkar för att en så oberoende beredning som möjligt sker.</p>

### 5.4.3.2 Årsstämma

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

ABL 10 kap 14 §  
ABL 7 kap 25 §

Resultatet av lekmannarevisorernas granskning breddar stämmans underlag inför dess beslut i ansvarsfrågan. Lekmannarevisorerna arbetar aktivt för att tydliggöra detta för ägaren fullmäktige och stämman. I revisionsberättelsen från bolagets yrkesrevisor finns uttalandet om ansvarsfrihet ska tillstyrkas eller inte för styrelse och VD.

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

ABL 10 kap 15 §  
ABL 10 kap 17 §

Lekmannarevisorn föredrar granskningsrapporten och lämnar den information och synpunkter och kommentarer som behövs. Om flera granskningsrapporter med olika uttalanden förekommer bör dessa föredras av de lekmannarevisorer som företräder respektive bedömning.

## Grunder för ansvarsprövning

Avsnittet redovisar de bedömningsgrunder utifrån vilka revisorerna gör sin ansvarsprövning.

### 6.1 Introduktion till grunderna

Senare års praxis är samlad i Ansvarsprövningsbanken ([www.skl.se/revision](http://www.skl.se/revision)) som innehåller revisionsberättelser och fullmäktigeprotokoll från kommuner där revisorerna riktat anmärkning eller avstyrkt ansvarsfrihet.

#### Kommunikation av grunderna

Revisorerna kommunicerar bedömningsgrunderna såväl med de som granskas som med fullmäktige. Grunderna kan även användas i fullmäktiges motivering i ansvarsfrågan. Revisorerna verkar för att fullmäktige i sitt beslut i ansvarsfrågan utgår ifrån samma grunder som revisorerna.

I det följande beskrivs åtta grunder som var för sig eller tillsammans kan aktualisera frågan om att revisorerna riktar anmärkning och/eller avstyrker ansvarsfrihet. Grunderna speglar nuvarande praxis i revisorernas ansvarsprövning som den kommer till uttryck i revisionsberättelser. För varje grund redovisas de typiska situationer som går att urskilja ur praxis.

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

Där inget annat uttrycks tillämpas grunderna av såväl revisorer i kommunen som av lekmannarevisorer i bolag. De kan också tillämpas av fullmäktige valda revisorer i övriga företagsformer.

Grunderna redovisas inte i prioritetsordning. I en enskild situation kan ofta flera grunder vara aktuella och åberopas. Olika förhållanden kan samvariera och sammantaget påverka revisorernas bedömning.

## 6.2 De åtta grunderna och deras uttolkning

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

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

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

I kommunens företag handlar det på motsvarande sätt om att styrelse och VD inte driver verksamheten i enlighet med bolagsordning (motsvarande) och ägardirektiv.

### **Bristande styrning, ledning, uppföljning och kontroll**

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

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

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

### *Brister i intern kontroll och uppsikt*

Styrelsen har varit passiv eller brustit i sin uppsiktsplikt eller inte tagit en samordnande roll i kommunens interna kontrollsystem. I detta sammanhang bör hela kommunens verksamhet beaktas, dvs. koncernperspektivet är väsentligt.

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

### **Förtroendeskada eller annan immateriell skada**

Andra skador än i första hand ekonomiska har konstaterats, men dessa bedöms allvarligt ha skadat kommunens förtroende hos medborgarna och/eller ha reell betydelse för kommunens verksamhet. Kommunens namn eller resurser har t.ex. använts på ett sätt som strider mot etiska/moraliska regler och skadar kommunens anseende. Medborgare har behandlats mycket olämpligt eller illa (här avses inte enskilda ärenden vid myndighetsutövning). Ansvariga förtroendevalda har inte följt upp och åtgärdat situationer som de är medvetna om att de själva eller förvaltningen åstadkommit.

Här kan avses situationer då ekonomisk skada eller risk för sådan skada bedöms vara liten eller försumbar men där styrelsens eller nämndens agerande bedöms som mycket olämpligt. Det inverkar allvarligt på allmänhetens förtroende för kommunen och förvaltningens verksamhet har störts på ett sätt som är svårt att översätta till ekonomiska termer.

### **Ekonomisk skada**

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

Det kan t.ex. handla om oaktsam hantering av eller bristande hushållning med medel, om tecknande av bindande och ofördelaktiga avtal etc. Skadan kan drabba kommunen, annan juridisk eller enskild person (och kommunen blir skadeståndsskyldig). Det kan även handla om överskridande av delegationsordning som lett till stora kostnader för kommunen. Storleken på skadan är den viktigaste faktorn i bedömningen, men även graden av slarv eller medvetet agerande kan vara avgörande för revisorernas bedömning. En försvårande omständighet kan vara om skadans storlek är sådan att kommunen inte kan upprätthålla det lagstadgade ekonomiska balanskravet eller att det kommunala företagens existens äventyras.

### **Obehörigt beslutsfattande**

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

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

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

### **Icke lagenlig verksamhet, brottslig gärning**

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

Det kan också handla om medvetna överträdelser t.ex. stöld, bedrägeri, förskingring, mutor och korruption. Observera att vid misstanke om att brott av förmögenhetsrättslig karaktär har förövats eller om allmän förvaltningsdomstols avgörande har åsidosatts, ska revisorerna omgående anmäla förhållandet till berörd nämnd och rapportera förhållandet till fullmäktige om nämnden inte vidtar åtgärder utan oskäligt dröjsmål.

### **Otillräcklig beredning av ärenden**

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

### **Ej rättvisande redovisning**

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

Årsredovisningen avviker från lag om kommunal redovisning och/eller god redovisningssed i kommunal verksamhet<sup>4</sup>. Den ger därmed inte en rättvisande – eller till och med en felaktig – bild av verksamhetens resultat och ekonomiska ställning. Felet/felen är väsentliga och riskerar att påverka bilden av kommunens resultat och ekonomiska ställning. Exempel på detta är försök att utelämna eller dölja poster i redovisningen av t.ex. pensioner och leasing.

---

4 God redovisningssed i kommunal verksamhet uttolkas av Rådet för kommunal redovisning (RKR).

# 7

## Revisionens förutsättningar

Avsnittet belyser de formella, organisatoriska och ekonomiska förutsättningarna för kommunal revision samt visar i vilka former kommunernas verksamheter kan bedrivas.

Revisorernas uppdrag uttolkas särskilt i avsnitt 4 och hur detta ska genomföras inom revisionsprocessen i avsnitt 5.

### 7.1 Vad styr och reglerar revisionen?

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

#### 7.1.1 Författningar

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

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

Revisorerna verkar under lagstiftning som regeringsformen (stadgar saklighet och opartiskhet), tryckfrihetsförordningen (säkrar den offentliga insynen), offentlighets- och sekretesslagen (ger spelregler för eventuell sekretess mm.), arkivlagen (främjar arkivbildning), förvaltningslagen (stadgar myndigheters serviceskyldighet och handläggning av ärenden), personuppgiftslagen (reglerar hur registeruppgifter om personer får hanteras) och lagen om offentlig upphandling.

Revisorerna granskar verksamheter som i sin tur är reglerade av speciallagstiftning t.ex. socialtjänst, skola, hälso- och sjukvård, miljötillsyn, planering, byggande och räddningstjänst. Denna speciallagstiftning behandlas inte här, men revisorerna och deras sakkunniga behöver ha kunskap om den lagstiftning som styr och påverkar den verksamhet som granskats.

### **7.1.2 God revisionssed**

Den kommunala revisionen ska utföras i den omfattning som följer av god revisionssed i kommunal verksamhet, så som den som uttolkas i denna skrift.

### **7.1.3 Lokala beslut och föreskrifter**

#### ***Revisionsreglemente***

Reglementet är ett lokalt komplement till lagstiftningen. Det är fullmäktige som beslutar om reglementet. I kommunalförbund med direktion och finansiella samordningsförbund är det medlemmarnas respektive fullmäktige som beslutar.

I reglementet läggs de lokala grunderna för revisorernas organisation, arbetsformer och samverkan fast. Reglementet kan reglera antal revisorer, ordförandeskap, krav på kallelse och anteckningar, modell för samordnad revision mellan kommunen och företagen, ekonomi och sakkunniga, arbetsformer, krav på anteckningar, dialog med fullmäktige, granskning av revisorernas förvaltning mm. Stödmaterial för reglemente finns i cirkulär 2006:32

#### ***Bolagsordning och ägardirektiv***

Bolagsordning och ägardirektiv är av kommunen behandlade och bolagsstämman (motsvarande) beslutade föreskrifter för ett kommunalt företag.

#### ***Förbundsordning***

Förbundsordning är av fullmäktige (i respektive medlemskommun) beslutade föreskrifter för kommunalförbund och finansiella samordningsförbund.

#### ***Andra lokala riktlinjer***

Kan t.ex. vara arkivreglemente och arvodesreglemente.

### **7.1.4 Revisorernas egna styrdokument/överenskommelser**

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

Avsnitt 3.4

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

### ***Revisionsstrategi***

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

### ***Arbetsordning***

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

En arbetsordning kan t.ex. reglera ordförandens roll, uppdrag och arbetsätt, informell arbetsuppdelning och bevakning mellan revisorerna, förhållningssätt och spelregler mellan revisorerna samt former för ömsesidig information, tidplaner och former för möten, revisorernas information, dialog och kommunikation, upphandling, styrning av och samspel med de sakkunniga, kvalitetssäkring, ekonomi, administration och rutiner, revisorernas interna kontroll, nätverkskontakter och annan kompetensutveckling mm.

Revisorernas arbetsordning kan vara flerårig, men bör vara föremål för en årlig diskussion och revidering. När nya revisorer tillträder behöver dessa ta ställning till om de ansluter sig till överenskommelsen. Arbetsordningen dokumenteras.

### ***Samverkansdokument***

I ett eller flera samverkansdokument kan revisorerna reglera samverkan med andra revisorer, lekmannarevisorer, yrkesrevisorer och sakkunniga – hur den ska fungera och vad den ska innehålla. Kommunens revisorer tar initiativ till att samverkansdokument kommer till stånd. Behovet av samverkansdokument gäller särskilt relationerna mellan kommunens revisorer och lekmannarevisorer/revisorer i kommunens företag samt sakkunniga och yrkesrevisorer. Det gäller också relationen till de som är utsedda revisorer i kommunalförbund och finansiella samordningsförbund samt andra kommuners revisorer vid granskning av gemensam nämnd.

Ett samverkansdokument kan t.ex. lägga fast former för informationsutbyte, eventuell gemensam planering och granskning, möten, avstämningar och förankring.

## **7.2 Om revisorerna**

### **7.2.1 Revisorer i kommunen**

Fullmäktige utser minst fem revisorer för granskning av styrelse och nämnder. Revisorerna är förtroendevalda och omfattas av samma regelverk som övriga förtroendevalda t.ex. vad gäller ersättningsregler och jäv.

KL 9 kap 2 §  
Minst 5 revisorer

KL 4 kap 1 §

Revisorerna utses för en mandatperiod (t.ex. 2011-2014) men avslutar uppdraget först när granskningen av det fjärde året i mandatperioden är slutförd och rapporterad (t.ex. våren 2015). Under de första månaderna av en mandatperiod tjänstgör därför två grupper revisorer parallellt – en grupp som avslutar och en grupp som påbörjar sitt uppdrag – ett förhållande som revisorerna uppmärksammar i sin anslagsframställning inför ett sådant år.

Antalet revisorer bör lokalt vara anpassat till hela uppdraget vilket även innefattar bemanningen av lekmannarevisorer/revisorer i företagen. Revisorerna verkar för att kommunen utser ett tillräckligt antal revisorer. Vid beslut om antal revisorer är det också viktigt att uppmärksamma och ta hänsyn till eventuella inskränkningar i revisorernas tjänstgöring på grund av "undantag" eller jäv.

Fullmäktige väljer i allmänhet en sammankallande eller ordförande för revisorerna, detta regleras i revisionsreglementet.

I kommunalförbund regleras antalet revisorer i förbundsordningen. I kommunalförbund med fullmäktige utser detta fullmäktige revisorerna. I ett kommunalförbund med direktion utses revisorerna på det sätt som förbundsordningen anger. För samordning och helhetssyn bör revisorerna utses bland dem som är utsedda revisorer i medlemskommunerna.

KL 3 kap 27-28 §§

KL 9 kap 19 §

En gemensam nämnd granskas av de revisorer som är utsedda i respektive samverkande kommuner.

KL 9 kap 2 §

Samlad revision innebär att fullmäktige väljer en grupp för granskning av samtliga styrelser och nämnder. Varje revisor ansvarar då för hela granskningen. Samlad revision är den vanligaste formen.

Samlad revision

Delad revision innebär att fullmäktige utser revisorer i två eller flera grupper där grupperna svarar för granskning av viss eller vissa styrelser eller nämnders verksamhet. Revisorerna svarar då endast för granskningen av dessa och inte för helheten. Med uppdraget att granska kommunstyrelsen följer dock alltid en övergripande granskningssuppgift eftersom styrelsens ansvar är övergripande och samordnande samt att styrelsen upprättar årsredovisningen.

Delad revision

### 7.2.1.1 Valbarhet och jäv i kommunen

Vid val av revisorer gäller särskilda regler:

- › Den som är vald till ledamot och ersättare i fullmäktige är inte valbar till revisor.
- › Den som är vald till revisor är inte valbar till ledamot eller ersättare i styrelse, nämnd eller beredning eller styrelse i kommunalt företag. Av praktiska skäl bör fullmäktiges val av revisorer ske före val av andra ledamöter och ersättare i styrelser, nämnder och beredningar för att på bästa sätt hantera och undvika valbarhetshinder och jäv i beslutsprocessen.
- › Den som är redovisningsskyldig till kommunen är inte valbar som revisor för granskning av den verksamhet som omfattas av redovisningsskyldigheten. Redovisningsskyldig är den som i sitt uppdrag har ansvar för verksamhet och/eller ekonomi – såväl förtroendevalda som vissa anställda. Revisorn eller nära anhörig kan t.ex. ha en kommunal anställning med ekonomiskt ansvar. Revisorn kan då väljas med "undantag" för granskning av den nämnd hon/han är redovisningsskyldig till.

KL 4 kap 6a §

Revisorerna väljs först

Redovisningsskyldig

Val med undantag

KL 4 kap 8 §  
Fyllnadsval

Om redovisningsskyldighet uppstår under löpande uppdragstid förfaller hela revisorsuppdraget genast. Fullmäktige ska då entlediga revisorn och förrätta fyllnadsval eller om så är önskvärt/möjligt att med nytt beslut omdefiniera revisorsuppdraget med ”undantag”.

I revisionsberättelsen eller revisorernas redogörelse noteras vilka revisorer som valts med undantag. För en kontinuerlig revision med helhetssyn är det eftersträvansvärt med så få val som möjligt av revisorer med ”undantag”.

Jäv  
KL 9 kap 4-6 §§  
KL 6 kap 25 §

Jäv uppstår tillfälligt när en revisor har ett engagemang, intresse, en relation eller annan beröring med det som granskas. I en jävsituation avstår berörd revisor själv från att delta i en granskning eller beslut. Revisorerna kan också gemensamt ta upp fråga om jäv inför varje granskning för att på så sätt stötta och hjälpa varandra. Jävsituationer noteras i revisorernas anteckningar och vid särskilda jävsbeslut i revisorernas protokoll. De noteras också i revisionsberättelsen eller revisorernas redogörelse.

Om valbarhet och jäv för revisorer, se cirkulär 2010:26.

### 7.2.2 Revisorer i kommunala företag

Helägda aktiebolag  
Person samband  
KL 3 kap 17 §  
Delägda företag

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

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

Samma principer gäller i företag som ägs av kommunalförbund och stiftelser där kommunen är ensam stiftare.

Lekmannarevisor är ett bolagsorgan

Lekmannarevisor är ett bolagsorgan som är reglerat både i KL och ABL.

Vid val av lekmannarevisorer/revisorer i kommunala företag gäller behörighets- och jävsregler för respektive företagsform t.ex. enligt aktiebolagslagen.

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

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

Avsnitt 4.2

I företagen väljer stämman (motsvarande) en yrkesrevisor<sup>5</sup>.

### 7.2.3 Revisorer i finansiella samordningsförbund

LFS 25 §

Fullmäktige i varje samverkande kommun och landsting utser minst en revisor för granskning av finansiellt samordningsförbund. Samverkande kommuner och landsting kan träffa överenskommelse om att utse en eller flera gemensamma revisorer. Förbundsordningen anger i sådana fall på vilket sätt gemensamma revisorer ska utses.

Förbundsordning

<sup>5</sup> Lagstadgad revision i aktiebolag är från 2011 obligatorisk endast i större aktiebolag. Mindre bolag kan välja bort den lagstadgade revisionen. Se cirkulär 2010:65

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

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

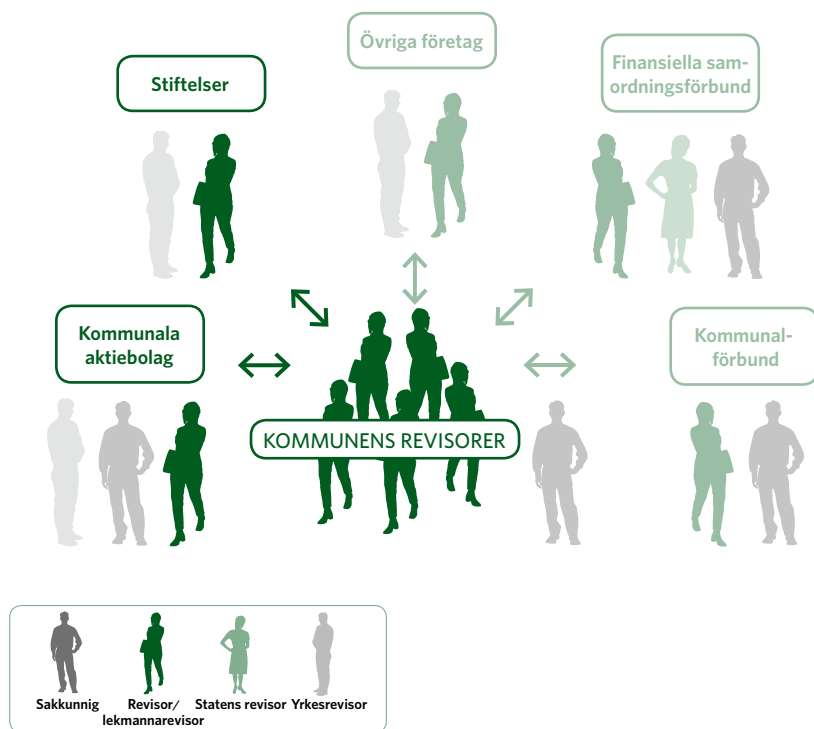
### 7.2.4 Samordnad revision

Kommunens revisorer inklusive de som med personsamband utsetts till lekmanrevisorer och till revisorer i stiftelser samt eventuella övriga kommunala företag utgör den samordnade revisionen. Genom den samordnade revisionen kan stora delar av den kommunala verksamheten granskas och ansvarsprövas med helhetssyn samlade bedömningar och med ett fritt informationsutbyte.

KL 3 kap 17-18 §§

Avsnitt 3.3  
Helhetssyn

Figur 7. Samordnad revision



Den samordnade revisionen är ett redskap för fullmäktiges kontroll och uppföljning av den kommunala koncernen – en del av en aktiv ägarstyrning. Samordningen möjliggör en bred granskning av hur kommunstyrelsen utövar sin uppsiktsplikt. Den möjliggör också ett samlat underlag för fullmäktiges ansvarsprövning av verksamheten i olika organisationsformer.

I den samordnade revisionen har kommunens revisorer ett ansvar för att samordning och informationsutbyte sker mellan revisorerna – de som granskar styrelse och nämnder och de som granskar företagen.

Personsamband är inte obligatoriskt mellan kommunens revisorer och de som väljs till revisorer i delägda företag, kommunalförbund och finansiella samordningsförbund, men är eftersträvansvärt. Revisorerna verkar för att så många kommunala revisionsuppdrag som möjligt samordnas med personsamband.

Eftersträva personsamband!

## 7.3 Om revisorernas förvaltning och resurser

### 7.3.1 Revisorernas förvaltning och administration

Avsnitt 3.2.1

Revisorerna svarar själva för sin förvaltning. En självständig förvaltning är av stor betydelse för revisorernas oberoende.

KL 9 kap 14-15 §§  
KL 6 kap 30 §

KL 9 kap 4-6 §§  
KL 6 kap 25 §

I ärenden som inte är direkt kopplade till granskningsuppdraget (planera, granska, pröva) fungerar revisorerna på samma sätt som styrelse och nämnder dvs. som ett kollektiv. Detta gäller i ärenden om anslag, budget och redovisning, upphandling av sakkunniga alternativt personalärenden och andra administrativa frågor. Det gäller också för beslut om jäv.

Kommunallagens bestämmelser om protokoll och justering gäller.

Granskning av revisorerna

Granskning av revisorernas egen förvaltning sker vanligen genom fullmäktiges presidium, det regleras i revisionsreglementet.

### 7.3.2 Revisorernas resurser i kommunen

Oberoende budgetberedning  
Avsnitt 3.2.1

Fullmäktige beslutar om revisorernas anslag. För att upprätthålla revisorernas oberoende bereds frågan om revisorernas anslag med fördel av ett särskilt utsett beredningsorgan i fullmäktige – oftast fullmäktiges presidium. Detta bör i så stor utsträckning som möjligt bestå av ledamöter som inte själva är föremål för granskning i sina andra uppdrag – i styrelser och nämnder. Formerna för beredning av revisorernas anslag regleras i revisionsreglementet. Frågan kan även regleras i fullmäktiges arbetsordning. Revisorerna verkar för en sådan oberoende beredning.

Underbyggd framställning

Revisorerna baserar sin anslagsframställning på att de ska fullgöra sina uppdrag enligt lagstiftning och god revisionssed i kommunal verksamhet. Revisorerna uppmärksammar fullmäktige på uppdragets omfattning och räckvidd t.ex. att det omfattar granskningen av hela kommunens verksamhet, såväl i styrelse och nämnder som i företagen. Revisorerna uppmärksammar också att uppdraget successivt har utvidgats t.ex. med bedömningsuppdrag – bl.a. av delårsrapport och årsredovisning – och bestyrkandeuppdrag – bl.a. enligt transparenslagen. Har revisorerna därtill av fullmäktige utsetts att granska donationsstiftelser/förvaltade fonder måste även dessa uppdrag inkluderas i bedömningen av resursbehovet. Det behöver också finnas en reserv för oförutsedda händelser.

Dialog med fullmäktige

Revisorerna för en aktiv dialog med fullmäktige eller utsedd beredning om resursbehovet. Underlag till denna dialog är uppgifter om revisorernas olika uppdrag, revisorernas revisionsplan grundad på deras riskbedömning samt tidigare och pågående granskning. Underlag är också det lokala revisionsreglementet, god revisionssed i kommunal verksamhet och revisorernas strategi. I dialogen understryker revisorerna det väsentliga i att revisionen tillförsäkras det ekonomiska utrymme som behövs för att kunna bedriva en tillräcklig granskning så att de kan avge ett väl underbyggt uttalande i ansvarsfrågan.

Fullmäktiges uppgift är att säkerställa att det finns tillräckliga medel för uppdraget, inte att styra innehållet i revisionens planering eller arbete.

Resursbehovet kan variera

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

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

Revisor som bedömer att resurserna är otillräckliga för att genomföra uppdraget så att uttalandet i ansvarsfrågan är tillräckligt underbyggt, uppmärksammar aktivt och tidigt fullmäktige på detta och på konsekvenserna. Revisorerna bör också markera i revisionsberättelsen om de bedömer att revisionen inte har kunnat genomföras i tillräcklig omfattning för ett säkerställt uttalande i ansvarsfrågan. Ytterst kan revisor överväga att frånträda uppdraget om revisorn bedömer att det inte finns förutsättningar att fullgöra uppdraget enligt lag, god revisions sed och reglemente.

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

Otillräckliga resurser

Avsnitt 5.4.2

KL 5 kap 23 § 3p

### 7.3.3 Revisorernas resurser i företagen

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

Vanligen bär respektive företag sina egna kostnader för de av fullmäktige valda lekmannarevisorerna och revisorerna i företagen samt de sakkunniga som anlitas. Lekmannarevisorerna och revisorerna i företagen gör därför sin anslagsframställning till respektive företag.

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

Kommunen kan också välja att fullt ut finansiera lekmannarevisionen och revisionen i företagen genom beslut i fullmäktige. Det kan bl.a. ske så att kommunens revisorer tilldelas ett större anslag och självständigt fördelar detta till granskningar av styrelse, nämnder och företag.

Anslagsframställning i företagen

## 7.4 Om revisorernas sakkunniga

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

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

Revisorerna kommer överens om hur upphandling/anställning ska ske i praktiken. Det är särskilt angeläget när revisorerna kommer från olika huvudmän/partner som i kommunalförbund och finansiella samordningsförbund.

KL 9 kap 8 §

## Revisorerna definierar uppdraget

Som uppdragsgivare och/eller arbetsgivare definierar och reglerar revisorerna de sakkunnigas uppdrag. Detta kan ske i upphandlingsunderlag och avtal, vid anställning, i planeringsprocessen och i en löpande dialog och kommunikation.

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

Revisorerna tydliggör:

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

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

## Avsnitt 1.4

## Certifiering genom SKYREV

Lagstiftaren har understrukit vikten av att de sakkunniga har god och säkrad kompetens för uppdraget. För att möta detta bedriver föreningen SKYREV en frivillig certifiering som kräver såväl teoretisk utbildning som praktisk erfarenhet av kommunal revision. Certifieringens kompetenskrav kan användas som beskrivning av önskad kompetens i upphandling respektive anställning av sakkunniga, förutsatt att likvärdig kompetens också prövas. Något formellt krav på certifiering finns dock inte och det ska observeras att i den kommunala revisionen kan även andra kompetenser behöva tillföras än den som certifieringen definierar. För att kvalitetssäkra de sakkunnigas arbete arbetar SKYREV också med rekommendationer och vägledningar samt med kompetensutveckling. Detta sker med god revisionsd i kommunal verksamhet som grund.

KL 9 kap 8 §  
ABL 10 kap 11 §

## Två skilda bolagsorgan

Lekmannarevisorerna i kommunens aktiebolag ska på samma sätt som revisorerna i kommunen biträdas av sakkunniga i sin granskning. Motsvarande kompetenskrav ställs på dessa som i kommunens revision.

Lekmannarevisorn och bolagets yrkesrevisor är två skilda bolagsorgan med olika uppdrag, som syftar till att ge ägaren ett så brett underlag som möjligt för sin bedömning i ansvarsfrågan. Den person som är bolagets yrkesrevisor anlitas därför inte som sakkunnigt biträde till lekmannarevisorn. Att ett bolagsorgan anlitar ett annat kan dessutom riskera oberoendet för båda. Biträde av sakkunniga genom andra personer från samma företag som bolagets yrkesrevisor möter inte samma hinder. En prövning av oberoendet bör alltid ske.

## Sammanhållen upphandling

Kommunens revisorer kan också svara för att upphandla yrkesrevisorer till kommunens företag. En sådan upphandling förutsätter att fullmäktige reglerat uppdraget i revisorernas reglemente och i ägardirektiv till företagen. Revisorernas resultat av upphandlingen föreläggs årsstämman (motsva-

rande) som nominering inför dess beslut om att utse yrkesrevisor. Även om kommunens revisorer inte har ett sådant uppdrag är det angeläget att de kan bli delaktighet i upphandlingen av yrkesrevisor. Ett inflytande i upphandlingen kan lägga plattformen för kommande samverkan mellan revisorerna, lekmannarevisorerna och yrkesrevisorerna i företagen.

Stödmaterial för upphandling av sakkunniga finns på [www.skl.se/revision](http://www.skl.se/revision).

## 7.5 Om revisorernas rättigheter och ansvar

### 7.5.1 Revisorernas rätt till upplysningar

Revisorerna har rätt att få de upplysningar de behöver av styrelse och nämnder för att kunna utföra sin granskning. Det gäller även sekretessbelagd information. Sekretessen följer med in i revisorernas arbete och beaktas med säkra rutiner.

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

För att de sakkunniga ska kunna genomföra sina uppdrag har dessa samma rätt till upplysningar som de förtroendevalda. Detta kan med fördel förtydligas i revisionsreglementet.

Kommunens revisorer kan – av yrkesrevisor, lekmannarevisor, revisorer i kommunala företag och kommunalförbund – begära upplysningar om dessa behövs för revisionsuppdraget. I företagen gäller detta om dessa omfattas av offentlighetsprincipen dvs. att kommunen har ett dominerande inflytande över företaget.

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

I ett aktiebolag är yrkesrevisorn och lekmannarevisorn också skyldiga att lämna varandra de upplysningar om bolagets angelägenheter som behövs för uppdraget.

Frågor och svar om revisorernas offentlighetsfrågor finns på [www.skl.se/revision](http://www.skl.se/revision)

### 7.5.2 Revisorernas offentlighet och tillgänglighet

Revisorerna är en offentlig myndighet som bedriver sin verksamhet under offentlig insyn. Revisorerna har i lag tilldelats en sådan självständig ställning att de bedöms som en myndighet i tillämpningen av tryckfrihetsförordningen och offentlighets- och sekretesslagen. En grundläggande princip är offentlighetsprincipen – rätten för varje svensk och utländsk medborgare att ta del av allmänna handlingar som är offentliga. För att kunna upprätthålla den principen krävs att revisorerna har rutiner och system samt kunskap om vad som kan lämnas ut med stöd av lagstiftningen och när det kan ske.

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

KL 9 kap 12-13 §§  
OSL 10 kap 17 §

Sakkunniga har samma rätt till upplysning

ABL 9 kap 18 §  
ABL 10 kap 18 §  
StiftL 4 kap 15 §  
KL 9 kap 22 §  
OSL 2 kap 3 §

Offentlig myndighet

Ansvar för handlingar  
OSL 4-8 kap

Lokalt arkivreglemente

Sekretessbelägga	<p>Revisorerna kan i undantagsfall sekretessbelägga uppgifter om det finns uttryckligt stöd för detta i offentlighets- och sekretesslagen.</p> <p>Revisorerna dokumenterar sitt arbete – olika steg och insatser inom revisionsprocessen liksom möten och överläggningar. De dokumenterar också sina egna överenskommelser. Detta är av stor vikt för en trovärdig revision med ett tillförlitligt resultat.</p>
Allmänna handlingar Revisorernas arkiv	<p>Revisorernas dokumentation blir allmänna handlingar och som regel offentliga när granskningen är avslutad. De utgör, efter rensning och eventuell beslutad gallring, revisorernas arkiv. Revisorerna bedömer vilken betydelse arbetsmaterial och minnesanteckningar har i ett längre perspektiv och avgör själva vad som ska rensas bort eller arkiveras. Revisorernas arkiv omfattar också inkommande handlingar till revisorerna, även handlingar som sänds till revisors hemadress och som rör revisionsarbetet.</p>
Dokumentation hos sakkunniga	<p>Den dokumentation hos de sakkunniga som tillhör kommunens revisorer är allmänna handlingar när granskningen är avslutad. Vad som ska gälla för de sakkunnigas arbetsmaterial regleras i avtal vid upphandling.</p>
Serviceskyldighet	<p>Som myndighet omfattas revisorerna av den allmänna serviceskyldigheten i förvaltningslagen dvs. att bemöta den enskilda medborgarens frågor inom revisionens verksamhetsområde i den utsträckning som är lämplig med hänsyn till frågans art, den enskildes behov av hjälp och revisionens verksamhet.</p>
FvL 4-5 §§	<p>Om fullmäktige begär det är revisorerna skyldiga att vid fullmäktiges sammanträde lämna upplysning om det inte finns något hinder p.g.a. sekretess.</p>
KL 5 kap 22 §	<p>En nämnd får också kalla en revisor till ett sammanträde för att lämna upplysningar. Revisorerna har inte generell närvarorätt vid nämndsammanträden såvida dessa inte är offentliga genom beslut.</p>
KL 6 kap 19 §	
KL 6 kap 19a §	<p>Frågor och svar om revisorernas offentlighetsfrågor finns på <a href="http://www.skl.se/revision">www.skl.se/revision</a>.</p>

### 7.5.3 Revisorernas initiativrätt

KL 4 kap 17, 17 a §§	<p>Revisorerna kan väcka ärende i styrelse, nämnd eller beredning om ärendet rör deras granskning.</p>
KL 5 kap 23 §	<p>Revisorerna kan också väcka ärende i fullmäktige dels om sin förvaltning (t.ex. sina resurser), dels med anledning av sin granskning.</p>
Vid allvariga situationer	<p>Revisorerna använder initiativrätten i allvariga situationer som snabbt behövs uppmärksammas i syfte att undvika anmärkning eller avstyrkt ansvarsfrihet i kommande revisionsberättelse. De kan också använda initiativrätten om de bedömer att en styrelse eller nämnd inte tar upp granskningsresultat som revisorerna har lämnat till styrelsen eller nämnden.</p>

Vid passivitet  
Avsnitt 5.1.1  
Avsnitt 5.4.1.2

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

### 7.5.4 Revisorernas ansvar i företagen

Liksom bolagsorganen styrelseledamöter, VD och yrkesrevisor har lekmannarevisorer i aktiebolag och revisorer i andra företagsformer ett skadestånd-

ansvar för skada som revisorn själv eller dess biträde förorsakar företaget uppsåtligt eller genom oaktsamhet.

ABL 29 kap 2 §

Risken för att ett skadeståndsansvar kan komma att utkrävas av en lekman-revisor eller av annan av fullmäktige utsedd revisor bör varken överdrivas eller underskattas. Därför är det viktigt att det uppmärksammas och förebyggs genom att arbeta enligt god sed med en genomarbetad riskbedömning, en väl underbyggd granskning och bedömning samt tillräcklig dokumentation över granskningen.

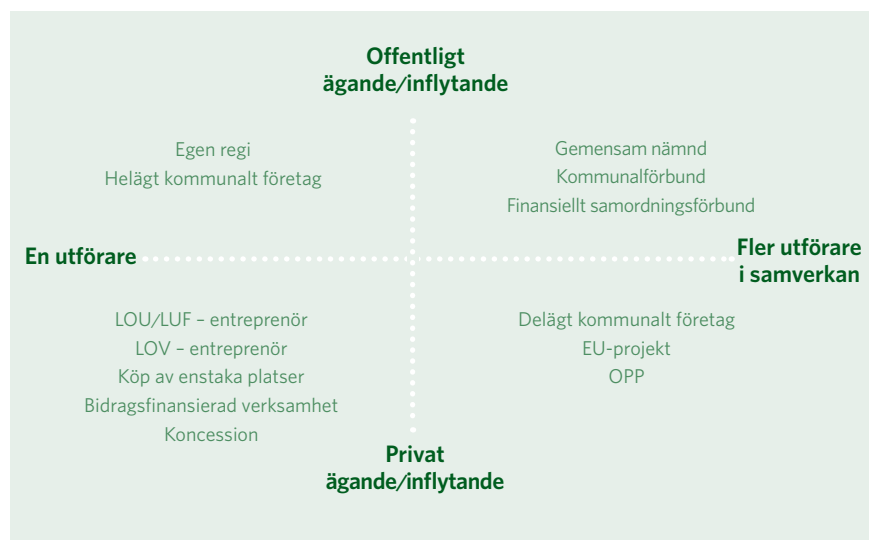
Försäkringslösningar för lekman-revisorer och revisorer i andra företagsformer förekommer. Sådana försäkringar kan lämpligen samordnas med eventuella försäkringar för styrelse och VD alternativt för förtroendevalda i kommunen.

Försäkring för förtroendevalda

## 7.6 Om olika drifts- och samverkansformer för kommunalt finansierad verksamhet

Den verksamhet som kommunen finansierar och ansvarar för kan utföras i många olika former. Detta påverkar revision och ansvarsutkrävande.

Figur 8. Drift- och samverkansformer för verksamhet som kommunen finansierar



### *Egen regi*

En kommun driver verksamhet i egen regi, med egna medarbetare. Ansvarig styrelse eller nämnd har direkt kontroll över verksamheten. Styrelsen leder och samordnar förvaltningen och har uppsikt över nämndernas verksamhet.

KL 6 kap 1 §

Kommunens revisorer granskar och fullmäktige ansvarsprövar

### *Gemensam nämnd.*

Två eller fler kommuner samverkar om att fullgöra uppgifter med en gemensam nämnd, som en av kommunerna är värd för. I en överenskommelse mellan kommunerna preciseras nämndens behörighet och befogenhet. Varje kommuns fullmäktige fastställer ett likalydande reglemente för nämnden.

KL 3 kap 3a-c §§  
Avsnitt 4.1.1

KL 6 kap 32 §

Respektive fullmäktige väljer ledamöter i nämnden. Styrelsen i varje medlemskommun har uppsikt över nämndens verksamhet. Den gemensamma nämnden granskas och ansvarsprövas av varje medlemskommuns revisorer respektive fullmäktige.

KL 6 kap 1 §

KL 9 kap 2 §

### ***Kommunalförbund.***

Fullmäktige i respektive kommuner har beslutat att överlåta viss verksamhet till ett kommunalförbund. Två eller fler kommuner är medlemmar.

Förbundsordningen reglerar ändamål, organisation, styrning och insyn, budgetprocess, hur revisorer utses, ekonomi mm. I ett kommunalförbund kan det också finnas nämnder med olika uppdrag. Varje förbundsmedlem är representerad i den beslutande församlingen. Styrelsen i varje medlemskommun har uppsikt över förbundets verksamhet.

KL 6 kap 1 §

Det finns kommunalförbund med ett eget indirekt valt fullmäktige som tillsätter styrelse och revisorer. Förbundets fullmäktige ansvarsprövar styrelsen med förbundets revisorers granskning som grund.

Flertalet kommunalförbund har inte eget fullmäktige utan en direktion som är både beslutande och verkställande. Medlemskommunernas fullmäktige ansvarsprövar direktionen med kommunalförbundets revisorers granskning som grund.

Regionförbund

Regionförbund är också kommunalförbund. Några regionförbund är regionala samverkansorgan som har övertagit vissa regionala statliga uppgifter.

### ***Finansiella samordningsförbund.***

Samverkansorgan mellan kommuner, landsting och staten (arbetsförmedlingen och försäkringskassan) med uppgift att samordna och finansiera rehabiliteringsinsatser som kan bidra till att återföra människor till arbete. Förbundet planerar, initierar och beställer aktiviteter som genomförs av någon av de samverkande parterna.

Avsnitt 4.4

Samordningsförbunden liknar kommunalförbunden till sin form men regleras i egen lagstiftning.

Förbundsordningen reglerar organisation, hur revisorer utses, styrning, ekonomi mm.

För kommunernas del sker ansvarsprövning i medlemskommunernas fullmäktige med samordningsförbundets revisorers granskning som grund. För statens del sker ansvarsprövningen i Försäkringskassans styrelse.

### ***Kommunala företag – helägda och delägda***

KL 3 kap 16-18 §§

Fullmäktige kan besluta att överlämna vården av en kommunal angelägenhet till ett kommunalt företag. Som kommunalt företag betecknar kommunallagen aktiebolag, handelsbolag, ekonomiska föreningar, ideella föreningar och stiftelser där kommunen har ett engagemang. Bolagsordning (motsvarande) och ägardirektiv definierar och styr avsikt, mål mm. Styrelsen i kommunen har uppsikt över företagets verksamhet.

KL 6 kap 1 §

Företagets stämma (motsvarande) ansvarsprövar styrelse och VD med företagets yrkesrevisors respektive lekmannarevisors (motsvarande) granskning som grund.

Avsnitt 4.2

Avsnitt 4.3

Företagen kan vara direkt eller indirekt helägda (motsvarande) eller delägda, dvs. med olika grad av kommunalt ägande/inflytande. I delägda företag ska kommunen se till att samma villkor ska gälla som i helägda företag, i så stor utsträckning som är möjlig med hänsyn till ägarförhållanden, verksamhetens art och andra omständigheter.

### **Externa utförare**

Fullmäktige kan lämna över vården av en kommunal angelägenhet till ett privat företag, en ideell förening – där kommunen inte har ett engagemang – eller enskild person, om det inte finns särskilda föreskrifter som förhindrar detta. Myndighetsutövning får inte överlämnas om det inte finns stöd för det i lag.

KL 3 kap 16 §

För att överlämna verksamhet till extern utförare förutsätts att kommunen har säkrat sina möjligheter att kontrollera och följa upp verksamheten liksom allmänhetens möjligheter till insyn.

Kontroll och uppföljning  
Insyn

Externa utförare är entreprenörer, konsulter eller enskilda uppdragstagare upphandlade med stöd av lagen om offentlig upphandling (LOU), lagen om upphandling inom områdena vatten, energi, transporter och posttjänster (LUF) eller lagen om valfrihetssystem (LOV).

KL 3 kap 19- 19a §§

En särskild form är tjänstekoncession där utförarens ersättning för tjänsterna kan utgå i form av en rätt att utnyttja tjänsterna eller en blandning av detta och ekonomisk ersättning. Exempel är drift av ett befintligt badhus.

**Fristående skolor** får tillstånd av skolinspektionen och har rätt till kommunala bidrag. Kommunen är inte huvudman för friskolornas verksamhet.

**Enskilda förskolor** får tillstånd och bidrag av kommunen som också utövar tillsyn.

Externa utförare är också de som driver verksamhet med tillstånd och ibland bidrag.

Externa utförare är egna juridiska personer som oftast har egna revisorer och ansvarsprövas av företagets stämma (motsvarande).

Avsnitt 4.6

**OPP – offentligt privat partnerskap.** OPP är samverkansformer mellan det offentliga och det privata t.ex. om idrottsarenor och konserthallar. Denna samverkan sker ofta som en koncession där entreprenören får rätt att utnyttja anläggningen kommersiellt. OPP förekommer i egen associationsform (t.ex. bolag) eller som avtalsgrundad samverkan.

## **Referenser**

### **Ansvarprövningsbanken**

Ansvarsprövningsbanken – [www.skl.se/revision](http://www.skl.se/revision)

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

På hemsidan finns också de mest vanliga frågorna runt ansvarsprövningen.

### **Revisorernas dokument**

I revisorernas dokumentbibliotek – [www.skl.se/revision](http://www.skl.se/revision) och där vidare under God revisionssed finns exempel på utformning av revisorernas olika dokument.

### **Länkar**

[www.skl.se/revision](http://www.skl.se/revision)

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

[www.skl.se](http://www.skl.se)

På webbsidan finns också information om demokrati, samverkan, valfrihet, konkurrensutsättning, redovisning, kvalitetsfrågor, effektivitet, resultatstyrning, styrning och ledning mm.

### **Skrifter och offentligt tryck**

Aktiv lekmanrevision

ISBN-10: 91-7164-121-1

Kvalitet i kommunal revision – en inspirations och erfarenhetsskrift

ISBN 978-91-7164-514-2

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

Principer för styrning av kommunala bolag

ISBN-10: 91-7164-138-6

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

På den säkra sidan – om intern kontroll för förtroendevalda i kommuner och landsting

ISBN 978-91-7164-334-6

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

Ta kommandot över risk och väsentlighetsanalysen

ISBN-10: 91-7164-050-9





# God revisionsssed

---

## i kommunal verksamhet 2010

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.

Revisorerna ska enligt kommunallagen granska och pröva enligt god revisionsssed. God revisionsssed är de föredömliga och goda principer samt tillvägagångssätt som är allmänt vedertagna där revision utförs. Utöver lagstiftningens reglering av revisionsuppdraget är god revisionsssed revisorernas viktigaste plattform i arbetet.

Sveriges Kommuner och Landsting har tagit på sig uppgiften att fortlöpande uttolka och dokumentera seden.

Denna skrift uttolkar och dokumenterar god revisionsssed i kommunal verksamhet som den kan avläsas hösten 2010 och med hänsyn tagen till förändringar i lagstiftningen från 2011. Skriften belyser revisionen i sitt lokala demokratiska sammanhang och de förutsättningar som gäller för revisionen. Den behandlar grundläggande värden och förhållningssätt för revisorerna, revisorernas uppdrag, revisionsprocessens olika delar samt de grunder som tillämpas för revisorernas ansvarsprövning.