

God revisionsssed

I kommunal verksamhet 2018



God revisionssted

I kommunal verksamhet 2018



Upplysningar om innehållet:

Lotta Ricklander, lotta.ricklander@skl.se

© Sveriges Kommuner och Landsting, 2018

ISBN: 978-91-7585-698-8

Text: Anna Eklöf, anna.eklof@skl.se

Lotta Ricklander, lotta.ricklander@skl.se

Karin Tengdelius, karin.tengdelius@skl.se

Illustrationer: Advant Produktionsbyrå

Produktion: Advant Produktionsbyrå

Tryck: Åtta.45, 2018

Förord

Revision i kommuner och regioner ska ske enligt god revisionsd. Utöver kommunallagens reglering av revisionsuppdraget är god revisionsd revisorernas och de sakkunniga yrkesrevisorernas viktigaste plattform i uppdraget att granska den kommunala verksamheten. Skriften kan även bidra med kunskap och insikt om det kommunala ansvarssystemet och den kommunala revisionen till ledamöter i fullmäktige, styrelse och nämnder samt andra intresserade.

Det är Revisionsdelegationen inom Sveriges Kommuner och Landsting som fastställer god revisionsd i kommunal verksamhet. Utveckling och uppdatering sker vart fjärde år, inför varje ny mandatperiod.

Skriften är en dokumentation av faktisk god revisionsd – de goda principer och föredömliga tillvägagångssätt som tillämpas i kommunal revision. I denna upplaga har tyngdpunkt bl.a. lagts på att utveckla revisorernas riskanalys, den årliga revisionen, revision av och i samverkansorgan samt revisorernas arbetsätt och förhållningssätt. Den innehåller även utvecklade resonemang om grunderna för revisorernas kritik när de riktar anmärkning och föreslår avstyrkt ansvarsfrihet.

Skriften är framtagen i samverkan mellan Revisionsdelegationen och SKL:s förbundskansli – Anna Eklöf, Lotta Ricklander och Karin Tengdelius. I arbetet har de revisionsdialoger som återkommande genomförs med förtroendevalda revisorer och sakkunniga runt om i landet haft stor betydelse för utvecklingen av innehållet. Väsentliga bidrag och synpunkter har också lämnats av Referensgruppen för kommunala revisionsfrågor.

Att revisionen utförs enligt god revisionsd har stor betydelse för dess trovärdighet och styrka.

Stockholm i oktober 2018

Revisionsdelegationen

Sveriges Kommuner och Landsting

Innehåll

9 Del 1. Revision i kommuner och regioner

9 Kapitel 1. Inledning

10 1.1 Skriften är uppdelad i tre delar

11 1.2 Begrepp i skriften

11 1.3 Sökord

12 Kapitel 2. Kommunal självstyrelse och lokal demokrati

13 Kapitel 3. Det kommunala ansvarssystemet

16 3.1 En demokratiskt förankrad revision

17 Kapitel 4. God revisionsledning i kommunal verksamhet

18 Kapitel 5. Revisionens organisering

18 5.1 Revisorer

21 5.2 Samordning och helhetssyn

22 5.3 Sakkunniga

24 Kapitel 6. Revisionens oberoende ställning

24 6.1 Valbarhet till uppdraget som revisor

25 6.2 Jäv

25 6.3 Varje revisor fullgör sitt uppdrag självständigt

26 6.4 Revisorernas budget och förvaltning

26 6.5 Rätt till upplysningar

27 6.6 Yttranderätt och initiativrätt

28 Kapitel 7. Revisionsuppdragen

28 7.1 Revisorernas uppdrag i kommun och kommunalförbund

34 7.2 Lekmannarevisorernas uppdrag i aktiebolag

37 7.3 Revisorernas uppdrag i finansiella samordningsförbund

39	Del 2. Revisionsprocessen
39	Kapitel 1. Inledning
40	Kapitel 2. Grundläggande principer
40	2.1 Öppenhet och kommunikation
40	2.2 Ansvarsfördelning mellan revisorer och sakkunniga
41	2.3 Kvalitetssäkring och dokumentation
42	Kapitel 3. Årlig granskning
43	3.1 Grundläggande granskning
44	3.2 Fördjupad granskning
45	3.3 Granskning av delårsrapport och årsredovisning
46	Kapitel 4. Planera
46	4.1 Riskanalys
50	4.2 Revisionsplan och granskningsplan
51	Kapitel 5. Granska
51	5.1 Projektplaner
52	5.2 Genomföra och kvalitetssäkra
53	5.3 Beslut och rapportering
54	Kapitel 6. Pröva
55	6.1 Analysera och bedöma
56	6.2 Kommunicera med berörd styrelse eller nämnd
57	6.3 Rapportering
61	Kapitel 7. Grunder då revisorerna riktar anmärkning eller avstyrker ansvarsfrihet
61	7.1 Nio grunder
63	7.2 Grundernas innehåll och tillämpning
66	7.3 Skador, effekter och verkan
67	Kapitel 8. Ansvarsprövning
67	8.1 Ansvarsprövningen i fullmäktige
69	8.2 Ansvarsprövning på årsstämma i aktiebolag

71	Del 3. Revisorernas förhållningssätt och arbetsformer
71	Kapitel 1. Inledning
72	Kapitel 2. Revisorerna upprätthåller oberoendet
72	2.1 Revisorernas självständighet
73	2.2 Revisorernas objektivitet
73	2.3 Revisorerna prövar sitt oberoende
74	Kapitel 3. Revisorerna arbetar samordnat och effektivt
75	3.1 Styr- och stöddokument
76	3.2 Återkommande punkter på revisorernas sammankomster
77	3.3 Administration
77	Kapitel 4. Revisorerna kommunicerar
77	4.1 Strategisk kommunikation
78	4.2 Kommunikation med fullmäktiges presidium och fullmäktige
80	4.3 Kommunikation med styrelse och nämnder
81	4.4 Kommunikation med partier och partigrupper
81	4.5 Kommunikation med medborgare och media
82	Kapitel 5. Revisorerna samverkar
83	5.1 Samverkan med godkända/auktoriserade revisorer i företagen
83	5.2 Revision i olika samverkansorgan
86	Referenser



Revision i kommuner och regioner

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

1. Inledning

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

Revisorerna i kommuner och regioner ska, med stöd av sakkunniga¹, granska och pröva den kommunala verksamheten, enligt kommunallagen (KL) och god revisionssed. God revisionssed formas och utvecklas successivt över tid i det praktiska revisionsarbetet. Den tar vid där lagstiftningen slutar, fyller på och uttolkar uppdraget och hur detta ska utföras.

{ [KL 12 kap 1 §, 8 §](#)

Not. 1 Sakkunniga är kommunala yrkesrevisorer, godkända/auktorerade revisorer eller andra specialister inom kommunal verksamhet.

I denna skrift dokumenteras god revisionsred i kommunal verksamhet 2018. Till god revisionsred hör även stöd- och referensmaterial som presenteras på Sveriges Kommuner och Landstings (SKL) [webbplats](#), främst förlagor till revisorernas dokument samt praxissamlingen [Ansvarsprövningsbanken](#).

www.skl.se/revision
[Ansvarsprövningsbanken](#)

Att dokumentera den goda revisionsreden är nödvändigt för att ge stöd i revisionsarbetet, men också som instrument för information och utveckling. SKL har tagit på sig uppdraget att i samverkan med revisorer, lekmannarevisorer och deras sakkunniga fortlöpande uttolka, dokumentera och fastställa god revisionsred i kommunal verksamhet samt verka för dess utveckling. Ansvaret för denna process har [Revisionsdelegationen](#) inom SKL.

[Revisionsdelegationen](#)

1.1 Skriften är uppdelad i tre delar

- **Del 1** behandlar grunden för den kommunala revisionen. Här beskrivs det kommunala ansvarssystemet med de tre grundfunktionerna – beslutande, beredande och verkställande samt granskande. Vidare definieras hur den kommunala revisionen är organiserad samt vilka regler som säkerställer oberoendet för revisionen. Därefter beskrivs de olika revisionsuppdragens omfattning och inriktning.
- **Del 2** behandlar revisionsprocessen som består av tre delar – planera, granska och pröva. Granskningens utgångspunkter, arbetet med riskanalys, grundläggande och fördjupad granskning samt revisionens slutliga prövning av ansvarstagandet är väsentliga delar i processen.
- **Del 3** behandlar revisorernas förhållningssätt och arbetsformer. Revisorernas agerande för att upprätthålla sitt oberoende, deras kommunikation, samverkan och arbetssätt är centrala i denna del. Här redogörs också för revisorernas styr- och stöddokument.

1.2 Begrepp i skriften

- › **Kommun** används som samlingsbegrepp för kommun eller region. Begreppet omfattar i denna skrift även kommunalförbund och finansiella samordningsförbund. Där skillnader behöver uppmärksammas mellan olika organisationsformer markeras detta i texten, så här

I kommunala aktiebolag

- › **Revisor** används för förtroendevald revisor.
- › **Lekmannarevisor** är benämningen på en av fullmäktige utsedd revisor i ett kommunalt aktiebolag.
- › **Sakkunnig** används för yrkesrevisor eller annan specialist som biträder förtroendevalda revisorer/lekmannarevisorer, dvs. arbetar på deras uppdrag.
- › **Revisionen och Lekmannarevisionen** används som samlingsbegrepp för förtroendevalda revisorer/lekmannarevisorer och deras sakkunniga gemensamt.
- › **Styrelse och nämnd** används som samlande begrepp för styrelsen (t.ex. kommunstyrelsen), direktionen i ett kommunalförbund, fullmäktigeberedningar, bolagsstyrelser och övriga nämnder.

1.3 Sökord

Skriften innehåller ett sökordsregister som kan underlätta sökningen.

 [Sökordsregister](#)

2. Kommunal självstyrelse och lokal demokrati

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

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

[RF 1 kap 1 §, 14 §](#)
[KL 1 kap 2 §](#)

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

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

[RF 1 kap 9 §](#)

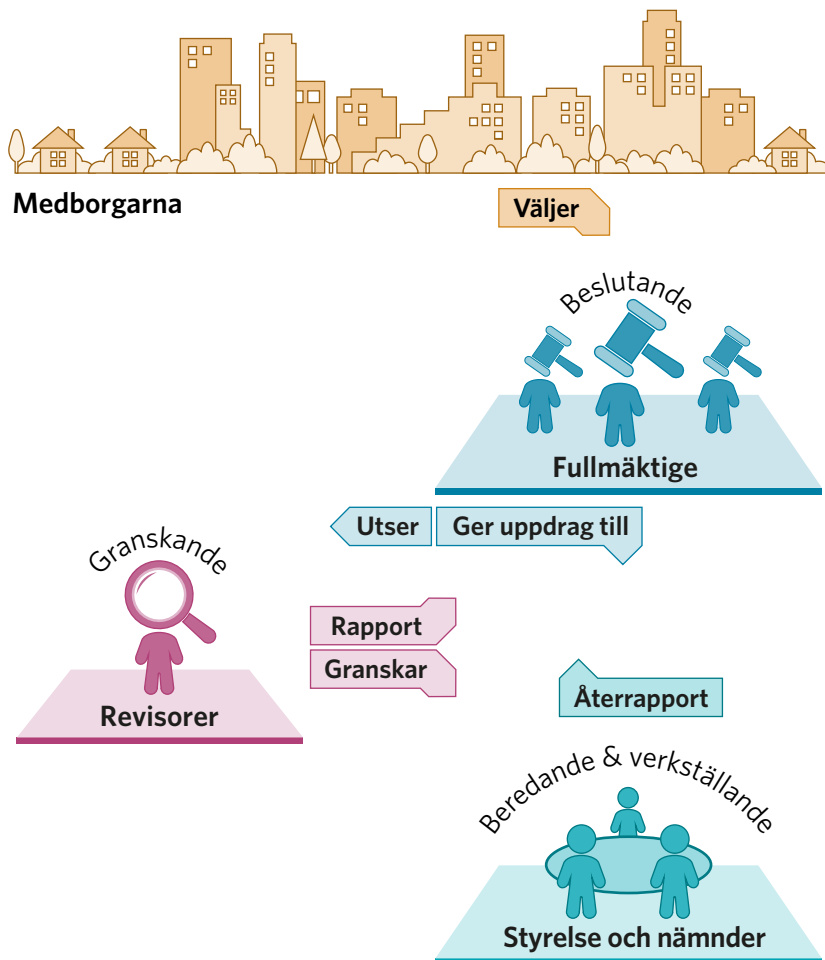
Kommunerna verkar under offentlighetsprincipen. Medborgarnas möjligheter till insyn är grundläggande och en förutsättning för att de ska kunna utöva sin demokratiska kontroll och utkräva ansvar av de folkvalda i de allmänna valen.

[Tryckfrihetsförordningen \(TF\) 2 kap](#)

3. Det kommunala ansvarssystemet

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

[KL 3 kap](#)



□ Det kommunala ansvarssystemet.

Beslutande är fullmäktige, valda av medborgarna i allmänna val. Fullmäktige fattar de principiella och övergripande besluten samt organiserar och bemannar organisationen² med förtroendevalda ledamöter. Fullmäktiges beslut om mål, riktlinjer och ekonomi utgör grunden för verksamheten i styrelse och nämnder.

{ [KL 5 kap.](#)

Fullmäktige beslutar årligen om de förtroendevaldas ansvars- tagande i de beredande och verkställande organen. Vid beslut om att vägra ansvarsfrihet kan fullmäktige återkalla uppdraget för styrelse, nämnd eller enskilda ledamöter. Kommunen kan också väcka talan om skadestånd.

{ [KL 5 kap 24-25 §§](#)

Fullmäktige är också uppdragsgivare för revisorerna och beslutar om revisionens organisation och resurstilldelning.

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

{ [KL 6 kap 1-15 §§](#)

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

{ [KL 6 kap 1 §](#)

Not. 2 Organisationen kan bestå av styrelse, nämnder och beredningar, samverkansorgan, kommunala aktiebolag, stiftelser och övriga företag.

Styrelse och nämnder har ansvar inför fullmäktige för hur de själva och de anställda genomför sitt uppdrag. När styrelse eller nämnd bedriver verksamhet med extern utförare³, t.ex. efter upphandling, är styrelsen eller nämnden huvudman för verksamheten och svarar inför fullmäktige för att verksamheten genomförs utifrån fullmäktiges mål och beslut.

Ansvaret i styrelse och nämnder är som utgångspunkt kollektivt. Det individuella ansvaret prövas undantagsvis t.ex. när en enskild ledamot agerat på ett uppenbart felaktigt sätt eller vid uppenbar passivitet.

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

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

 [KL 12 kap](#)

I kommunala företag

I kommunala företag är bolagsstämman (motsvarande) det beslutande organet. Beredande och verkställande är styrelse och VD (i förekommande fall). Granskande är godkända/auktorerade revisorer och lekmannarevisorer/revisorer.

Not. 3 Med extern utförare menas juridisk person eller enskild individ som har upphandlats eller bedriver verksamhet med tillstånd och eventuella bidrag.

3.1 En demokratiskt förankrad revision

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

Revisorerna är en 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 (TF) och offentlighets- och sekretesslagen (OSL). Som myndighet omfattas revisorerna även av den allmänna serviceskyldigheten i förvaltningslagen (FL).

Revisorernas demokratiska förankring synliggörs genom den konstitutionella modellen med förtroendevalda och genom revisionsuppdragets innehåll, med granskning av såväl verksamhetens genomförande och resultat som ekonomi och intern kontroll.

Genom att utse förtroendevalda revisorer som arbetar oberoende på uppdrag av fullmäktige, markeras en demokratisk vilja att tillförsäkra fullmäktige – och därigenom indirekt medborgarna – insyn i och kontroll över hur fattade beslut genomförs i verksamheten. I kommunala företag har lekmannarevisorer/revisorer motsvarande uppdrag.

Revisorerna har kompetens om hur kommunen är organiserad och om lokala förhållanden.⁴ Revisorerna anlitar sakkunniga med professionell revisionskunskap. Kombinationen med förtroendevalda revisorer och sakkunniga säkerställer en revision som är demokratiskt förankrad och professionellt genomförd.

Frågor och svar om revisorernas offentlighetsfrågor
www.skl.se/revision

[KL 12 kap 5 §](#)
[KL 12 kap 1 §](#)

[ABL 10 kap 3 §](#)

Not. 4 [Proposition 2016/17:171 En ny kommunallag](#).

4. God revisionssted i kommunal verksamhet

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

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

God revisionssted i kommunal verksamhet utgår från den kommunala sektorns förutsättningar. Revisionen sker under offentlig insyn. Förtroendevalda revisorer ansvarar för revisionen. Revisorerens demokratiska uppdrag är ett särskilt förhållande som påverkar innehåll och utveckling av god revisionssted.

Varje revisor i kommunerna och lekmannarevisor/revisor i de kommunala företagen samt den som anlitas som sakkunnig ska följa god revisionssted i kommunal verksamhet.

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

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

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.

I de kommunala företagen utses även godkända/auktoriserade revisorer för granskning av räkenskaper, årsredovisning och förvaltning (i förekommande fall). För deras granskning gäller Revisorslagen, ISA⁵ samt god revisions sed i Sverige som utgörs av FARs⁶ rekommendationer och uttalanden samt praxis från Revisorsinspektionen och domstolar.

5. Revisionens organisering

5.1 Revisorer

5.1.1 Revisorer i kommunen

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

{ [KL 12 kap 5 §](#)

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

{ [KL 12 kap 4 §](#)

5.1.1.1 Gemensam nämnd

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

{ [KL 9 kap 34 §](#)
{ [Del 3, kap 5](#)

Not. 5 [ISA=International Standards on Auditing, utgiven av International Auditing and Assurance Standards Board \(IAASB\) inom IFAC \(International Federation of Accountants\).](#)

Not. 6 [FAR är den svenska branschorganisationen för revisorer och redovisningskonsulter.](#)

5.1.2 Lekmannarevisorer i kommunala aktiebolag

I helägda kommunala aktiebolag⁷ utser fullmäktige minst en lekmannarevisor. Hur många lekmannarevisorer som ska utses regleras i bolagsordningen.

I delägda aktiebolag ska fullmäktige eftersträva (i respektive kommun) att utse lekmannarevisorer om det är rimligt med hänsyn till andelsförhållanden⁸, verksamhetens art och övriga omständigheter. Hur många lekmannarevisorer som ska utses regleras i bolagsordningen. Bolagsordningen anger också på vilket sätt (från vilken/vilka ägare) lekmannarevisorer ska utses.

De lekmannarevisorer som fullmäktige utser i aktiebolag (helägda och delägda) ska väljas ur gruppen kommunens revisorer, dvs. med personsamband. I aktiebolagen kan också suppleanter till lekmannarevisor utses.

{ [KL 10 kap 5 §](#)

Utöver den av fullmäktige utsedda lekmannarevisorn utser aktiebolaget godkänd/auktoriserad revisor.

{ [ABL 9 kap](#)

5.1.3 Revisorer i kommunalförbund

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

{ [KL 9 kap 12 §](#)

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

5.1.4 Revisorer i finansiella samordningsförbund

Fullmäktige i varje samverkande kommun och region utser minst en revisor för granskning av finansiellt samordningsförbund. Samverkande kommuner och regioner kan dock träffa en överenskommelse om att utse en eller flera gemensamma revisorer.

{ [Lag om finansiell samordning \(LFS\) 25 §](#)

Not. 7 Avser såväl helägda moder- som dotterbolag.

Not. 8 Den kommunala ägarens andel i förhållande till privata ägare.

Förbundsordningen anger i sådana fall på vilket sätt (från vilken/vilka medlemmar) gemensamma revisorer ska utses. Vid dessa val bör personsamband med kommunens revisorer eftersträvas.

Statliga parter i ett finansiellt samordningsförbund är Arbetsförmedlingen och Försäkringskassan. För dessa utser Försäkringskassan en gemensam revisor.⁹

5.1.5 Revisorer i stiftelser och övriga företagsformer

I en av kommunen bildad stiftelse för en kommunal angelägenhet utser fullmäktige minst en revisor, som ska väljas ur gruppen kommunens revisorer. Hur många revisorer som ska utses framgår av stiftelsens stadgar, förordning eller urkund.

} [KL 10 kap 6 §](#)

I stiftelser som bildats av flera kommuner ska fullmäktige eftersträva (i respektive kommun) att utse revisorer, om det är rimligt med hänsyn till andelsförhållanden, verksamhetens art och övriga omständigheter. Om och hur (antal och från vilken/vilka stiftare) revisorer ska utses regleras i stiftelsens stadgar, förordning eller urkund.

I övriga företag (ekonomisk eller ideell förening, även handelsbolag/kommanditbolag kan förekomma) utser fullmäktige revisorer med stöd av samma paragrafer som för lekmanarevisorer och revisorer i stiftelser. Om och hur (antal och från vilken/vilka medlemmar/ägare) revisorer ska utses regleras i företagets stadgar/motsvarande.

Personsamband med kommunens revisorer bör eftersträvas även vid dessa val.

Utöver de av fullmäktige utsedda revisorerna utser stiftelsen/företaget godkänd/auktoriserad revisor.

Revisionen i stiftelser och övriga företagsformer behandlas inte närmare i denna skrift.

} Om uppdrag och revisionsprocessen i dessa företag se särskild PM, www.skl.se/revision

Not. 9 Försäkringskassan upphandlar dessa revisorer och ställer krav på godkänd/auktoriserad revisor.

5.2 Samordning och helhetssyn

Revisorerna har en helhetssyn på sitt/sina revisionsuppdrag och ser den samlade kommunala verksamheten som en helhet.

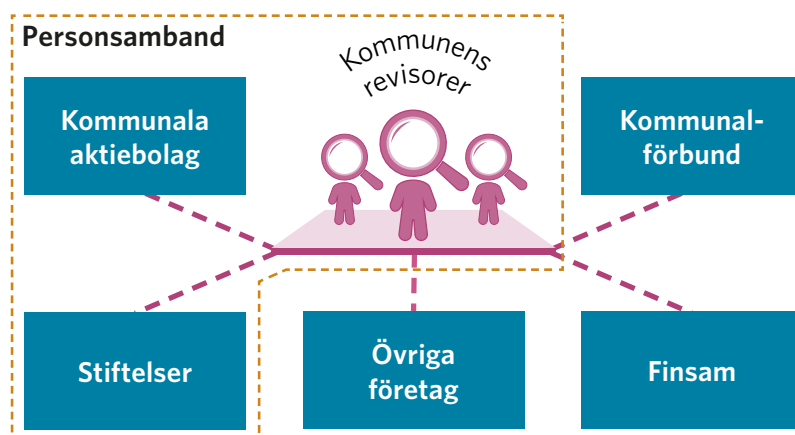
[Samverkan i praktiken](#)
[Del 3, kap 5](#)

Kommunallagens krav på att lekmannarevisorer i aktiebolag och revisorer i stiftelser ska utses ur gruppen kommunens revisorer (personsamband) ger förutsättningar för en samordnad revision med helhetssyn. Personsambandet skapar en naturlig koppling mellan dessa uppdrag.

Avsikten med den samordnade revisionen är att stora delar av den kommunala verksamheten ska kunna granskas och prövas med helhetssyn, samlade bedömningar och med ett fritt informationsutbyte. Inom den samordnade revisionen granskar kommunens revisorer kommunen som ägare, medan lekmannarevisorerna/revisorerna granskar bolaget/stiftelsen. Därmed kan en bred granskning ske av ägarstyrning och uppsikt, vilket ger fullmäktige underlag för kontroll och uppföljning av hela den kommunala koncernen. Den samordnade revisionen ger också möjlighet att göra samordnade granskningar av kommungemensamma mål, riktlinjer och policys.

[KL 10 kap 5 §](#)

För att beakta helhetssyn i hela den kommunala verksamheten har revisorerna även samverkan och informationsutbyte med revisorer i kommunalförbund, finansiella samordningsförbund och andra kommunala företag.

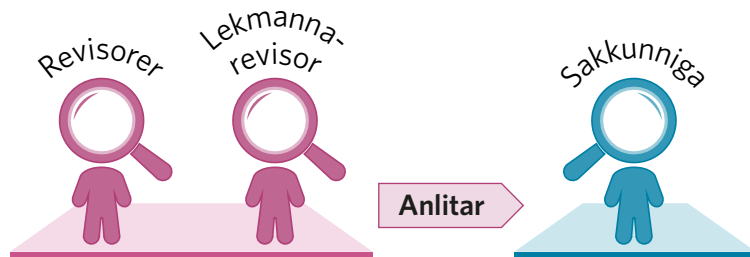


- Samordnad revision genom personsamband mellan kommunens revisorer, lekmanrevisorer i kommunala aktiebolag och "förtroendevalda" revisorer i stiftelser.

5.3 Sakkunniga

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

{ [KL 12 kap 8 §](#)



Krav på att anlita sakkunniga finns för revisorer i kommun, kommunalförbund och finansiella samordningsförbund samt för lekmanrevisorer i kommunala bolag.

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

Sakkunniga anlitas genom upphandling och/eller med anställning.

5.3.1 Krav på de sakkunniga

De sakkunniga ska enligt kommunallagen ha tillräcklig kunskap om och erfarenhet av kommunal verksamhet och revision. Det innebär teoretiska kunskaper och metodkunskaper om bl.a. ekonomi, förvaltning, organisation, styrning och intern kontroll och/eller om de verksamheter, processer eller funktioner som revisionen granskar. Sakkunniga ska tillämpa god revisionsledning i kommunal verksamhet.

SKYREV certifierar kommunala yrkesrevisorer. För certifiering krävs såväl teoretisk utbildning som praktisk erfarenhet av kommunal revision. Certifieringen motsvarar i princip, vad gäller examensnivå och arbetslivserfarenhet, kraven för auktorisation av revisor. Något formellt krav på certifiering finns inte och det ska understrykas att även andra kompetenser kan behöva tillföras än den som certifieringen definierar.

De sakkunnigas oberoende är av stor vikt. SKYREV har etiska regler som bland annat tydliggör oberoende och integritet samt objektivitet och saklighet. SKYREV har även en rekommendation avseende oberoende, det vill säga vad sakkunniga måste pröva innan de åtar sig ett revisionsuppdrag, bland annat risk för självgranskning eller egenintresse.

Sakkunnig som inte är organiserad inom SKYREV ska på motsvarande sätt omfattas av etiska regler som tydliggör sakkunnigas oberoende och integritet samt objektivitet och saklighet. De ska därtill på motsvarande sätt uppfylla kraven på den kompetens som granskning av detta slag kräver.

Stödmaterial för upphandling av sakkunniga,
www.skl.se/revision

www.skyrev.se

www.revisorsinspektionen.se

6. Revisionens oberoende ställning

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

Oberoendet skyddas av ett antal formella regler som behandlas i detta avsnitt. Regler kring oberoende finns för alla revisionsuppdrag.

I Del 3 behandlas revisorernas oberoende i praktiken, hur oberoendet gestaltas i revisorernas förhållningssätt och arbetsformer.

[Oberoende i praktiken](#)
[Del 3, kap 2](#)

6.1 Valbarhet till uppdraget som revisor

Vid val av revisorer gäller samma grundläggande krav som för alla förtroendevalda i kommunen.

[KL 4 kap 3-5 §§](#)

Revisorernas oberoende markeras genom särskilda valbarhetsregler i kommunallagen. Den som är revisor får inte samtidigt vara ledamot eller ersättare i fullmäktige, styrelse, nämnd, beredning eller kommunalt företag.

Redovisningsskyldighet är ett valbarhetshinder. Redovisningsskyldig är utöver förtroendevalda även anställda som har ett uttalat ansvar för verksamhet och/eller ekonomi. En person kan därför inte vara revisor för en verksamhet där hen själv eller närstående är redovisningsskyldig.

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

[Om valbarhet för revisorer, cirkulär 2018: 8](#)

+ I kommunala aktiebolag

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

{ [ABL 10 kap 9-10 §§](#)

6.2 Jäv

Jävsreglerna skyddar oberoendet i det pågående revisionsarbetet.

{ [KL 12 kap 14-17 §§](#)

Jäv kan uppstå tillfälligt. En revisor får inte vara delaktig i en granskning eller i ett ärende där revisorn själv eller närstående har ett engagemang eller ett intresse.

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

{ [KL 12 kap 11 §](#)

Jävsförhållanden noteras också i revisionsberättelsen eller revisorernas redogörelse.

{ [Om jäv för revisorer, cirkulär 2018: 8](#)

+ I kommunala aktiebolag

För lekmannarevisorn finns jävsreglerna i ABL. De motsvarar reglerna för valbarhet enligt ovan. Jävsförhållanden noteras i lekmannarevisorernas granskningsrapport eller granskningsredogörelse.

{ [ABL 10 kap 10 §](#)

6.3 Varje revisor fullgör sitt uppdrag självständigt

Varje revisor och lekmannarevisor har ett självständigt uppdrag. Den enskilde revisorn har rätt att självständigt uttrycka sin uppfattning. En avvikande uppfattning kan inte undanröjas eller röstas bort.

{ [KL 12 kap 7 §](#)

Revisorerna har ett gemensamt och samordnat arbetssätt. Revisorerna kommer överens om arbetssätt och samverkan, t.ex. med stöd av en arbetsordning.

{ [Del 3, kap 2](#)

Revisorerna i kommunen är inte en nämnd, men i förvaltningsärenden fungerar de på motsvarande sätt vad gäller beslut och protokoll.

6.4 Revisorernas budget och förvaltning

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

 [KL 11 kap 8 §](#)

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

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

 [KL 12 kap 10 §](#)

I kommunala aktiebolag

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

6.5 Rätt till upplysningar

Tillgången till fakta och information är grundläggande för revisionens oberoende.

Revisorerna och deras sakkunniga har rätt att få de upplysningar de behöver av styrelse, nämnder samt enskilda förtroendevalda för att kunna utföra sin granskning. Det gäller även sekretessbelagd information. Sekretessen följer med in i revisionens arbete, s.k. överförd sekretess.

{ [KL 12 kap 9 §](#)

{ [OSL 10 kap 17 §, 11 kap 1 §](#)

Motsvarande rätt till information har lekmannarevisorerna och deras sakkunniga i de kommunala aktiebolagen.

{ [ABL 10 kap 7 §](#)

Rätten att få upplysningar innebär inte att revisorerna har rätt att närvara vid styrelse- eller nämndsammanträden.

{ [KL 6 kap 26 §](#)

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

{ [ABL 9 kap 46 §](#)

{ [ABL 10 kap 18 §, 9 kap 15 §](#)

Revisorer i kommunalförbund har rätt att begära upplysningar från lekmannarevisorer eller revisorer i företag som ägs av kommunalförbundet, förutsatt att företaget omfattas av offentlighetsprincipen.

6.6 Yttranderätt och initiativrätt

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

{ [KL 5 kap 32 §](#)

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

{ [KL 4 kap 21 §](#)

{ [KL 5 kap 22 §](#)

Revisorerna använder initiativrätten i situationer som snabbt behöver uppmärksammas. De kan också använda initiativrätten om de bedömer att en styrelse eller nämnd inte behandlar granskningsresultat som revisorerna har lämnat.

Ärenden som revisorerna initierar måste tas upp och behandlas. 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 i enlighet med kommunallagens regler.

{ [KL 5 kap 26-28 §§](#)

+ I kommunala aktiebolag

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

{ [ABL 10 kap](#)

7. Revisionsuppdragen

7.1 Revisorernas uppdrag i kommun och kommunalförbund

7.1.1 Omfattning och revisionsobjekt

”Revisorerna granskar årligen i den omfattning som följer av god revisionssed all verksamhet som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområden. De granskar på samma sätt, genom de revisorer eller lekmannarevisorer som utsetts i företag enligt 10 kap. 2-6 §§, även verksamheten i de juridiska personerna.”

{ [KL 12 kap 1 § 1 st](#)

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

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

Begreppet verksamhet avser också kommunens samlade verksamhet ur ett övergripande ägar-/styrperspektiv samt gemensamma funktioner och processer i såväl förvaltning som företag. Ansvaret för dessa uppgifter vilar ofta på styrelsen. I revisorernas uppdrag ingår att granska styrelsens uppsiktsplikt som är av stor betydelse härvid.

Uppdragets bredd ställer krav på helhetssyn i riskanalys, granskning och prövning.

7.1.2 Granskningsuppdragen

”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.”

{ [KL 12 kap 1 § 2 st](#)

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

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

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

Revisionens granskning fokuserar på de uppdrag som fullmäktige överlämnat till styrelsen eller nämnden och de mål som ställts upp av fullmäktige.

7.1.2.2 Om räkenskaperna är rättvisande

Att räkenskaperna är rättvisande innebär att

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

Räkenskaperna ska upprättas i enlighet med lagen om kommunal bokföring och redovisning (LKBR) och god redovisningssed i kommunal verksamhet. Rådet för kommunal redovisning (RKR)¹⁰ är normbildande för god redovisningssed. Rådet lämnar rekommendationer som ska följas av kommunerna.



7.1.2.3 Om den interna kontrollen inom nämnderna är tillräcklig

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

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

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

Not. 10 Rådet för kommunal redovisning (RKR) är en ideell förening med uppdrag att tolka god redovisningssed och utarbeta rekommendationer för kommunal verksamhet, www.rkr.se.

7.1.2.4 Granskning av myndighetsutövning

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

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

} [KL 12 kap 3 §](#)

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

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

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

7.1.3 Rapportering och uttalande

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

{ [KL 12 kap 2 §](#)

Två gånger per år gör revisorerna en särskild bedömning av om resultaten i verksamheten är förenliga med fullmäktiges beslut om mål, såväl de finansiella målen som målen för verksamheterna. Bedömningen ska vara skriftlig och lämnas i samband med delårsrapporten respektive årsredovisningen. Den senare bedömningen integreras i revisionsberättelsen. Om flera delårsrapporter upprättas under året ska revisorerna bedöma den som enligt lagen ska behandlas av fullmäktige.

{ [LKBR 13 kap 1 §](#)

”Revisorerna ska varje år till fullmäktige lämna en berättelse med redogörelse för resultatet av den revision som avser verksamheten under det föregående budgetåret.”

{ [KL 12 kap 12 §](#)

Revisorerna ska lämna en redogörelse för resultatet av granskningen. Det sker i revisionsberättelsen. I denna lämnar revisorerna också sitt uttalande om ansvarsfrihet kan tillstyrkas eller inte. Om revisorernas bedömning och upprättande av revisionsberättelse, se del 2 kap 6.

{ [Del 2 kap 6](#)

7.1.4 Skyldighet att anmäla misstanke om brott

“Om revisorerna i sin granskning finner att det föreligger misstanke om att brott av förmögenhetsrättslig karaktär förövats eller om att allmän förvaltningsdomstols avgörande åsidosatts, ska de anmäla 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.”

{ [KL 12 kap 1 § 3 st](#)

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

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

7.1.5 Vissa tilläggsuppdrag

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

{ Exempel utformning av rapport, www.skl.se/revision

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

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

7.2 Lekmannarevisorernas uppdrag i aktiebolag

Lekmannarevisorernas uppdrag är definierat i aktiebolagslagen.

7.2.1 Granskningsobjekt

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

7.2.2 Granskningsuppdraget

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

{ [ABL 10 kap 3 §](#)

Fullmäktige kan därtill i ägardirektiv uttala vad de särskilt vill att lekmannarevisorerna ska granska. Sådana direktiv ska även vara beslutade av bolagsstämman.¹¹

Not. 11 Särskilda direktiv kan handla om granskning av kommunalrättsliga principer, efterlevnad av kommunövergripande policys m.m. Dessa uppdrag ersätter dock inte styrelsens uppsiktspflicht över bolaget.

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

7.2.3 Rapportering och uttalande

“Lekmannarevisorn skall efter varje räkenskapsår lämna en granskningsrapport till bolagsstämman. Bestämmelser om rapportens innehåll och den tidpunkt då den skall lämnas till bolagets styrelse finns i 13 §.”

{ [ABL 10 kap 5 §](#)

Lekmannarevisorerna ska lämna en rapport över sin granskning till bolagsstämman. I denna uttalar sig lekmannarevisorn om det som granskats inom uppdraget och upplyser om det finns anledning att rikta anmärkning mot styrelseledamot eller verkställande direktör.

Om lekmannarevisorernas bedömning och upprättande av granskningsrapport, se del 2 kap 6.

7.2.4 Lekmannarevisor och godkänd/auktoriserad revisor

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

{ [ABL 9 kap](#)

Lekmannarevisorn och bolagets godkända/auktoriserade revisor är två bolagsorgan med olika uppdrag. Uppdragen syftar till att ge ägaren ett så brett underlag som möjligt för sin bedömning i ansvarsfrågan avseende såväl verksamhet och styrning som räkenskaper och förvaltning. Uppdragen överlappar delvis varandra vid granskningen av den interna kontrollen, som båda har uppdraget att granska och pröva.



□ Förhållandet mellan lekmanarevisor och godkänd/auktoriserad revisors uppdrag.

Lekmannarevisorn, med stöd av sakkunnig, och godkänd/auktoriserad revisor arbetar självständigt med sina respektive uppdrag, men eftersträvar samverkan.

{ [ABL 9 kap 46 §, 10 kap 18 §](#)

Lekmannarevisorn och godkänd/auktoriserad revisor är skyldiga att ge varandra de upplysningar som behövs om bolagets angelägenheter. Både lekmanarevisorn och godkänd/auktoriserad revisor har också en informationsplikt gentemot kommunens revisorer om dessa efterfrågar information för sin granskning.

{ [Del 3 kap 5](#)

7.2.5 Lekmannarevisorns ansvar i aktiebolag

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

{ [ABL 10 kap](#)

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

 [ABL 29 kap 2 §](#)

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

7.3 Revisorernas uppdrag i finansiella samordningsförbund

Revisorernas uppdrag är definierat i lag om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser.

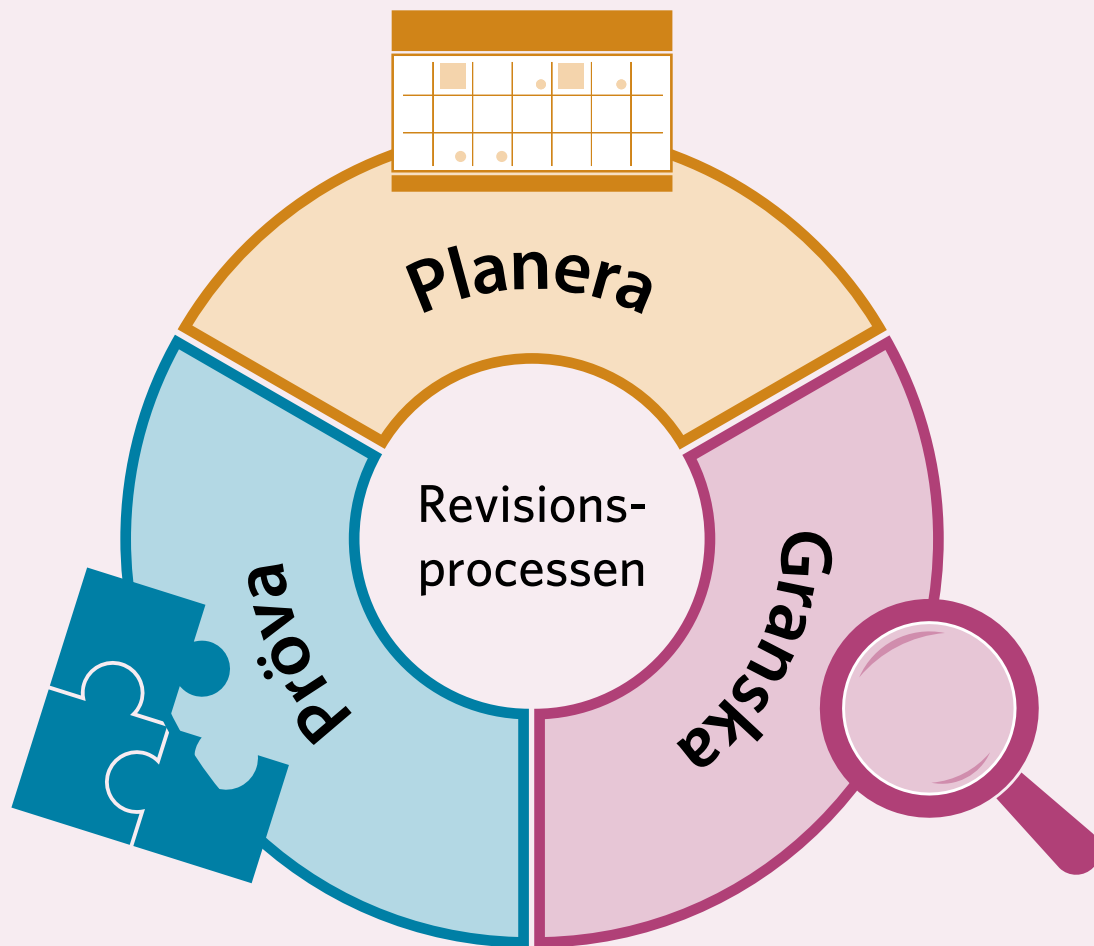
”Ett samordningsförbunds räkenskaper och årsredovisning samt styrelsens förvaltning ska granskas av en revisor för varje förbundsmedlems räkning. För Försäkringskassan och Arbetsförmedlingen ska Försäkringskassan utse en gemensam revisor. Revisorer ska när det gäller kommun och landsting utses av kommun- och landstingsfullmäktige.”

 [LFS 25 §](#)

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 och prövningen avser om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande och om den interna kontrollen är tillräcklig, dvs. samma uppdrag som den kommunala revisionen har. Uppdraget ska utföras enligt god revisions sed i kommunal verksamhet.

 [LFS 26 §](#)

I uppdraget samverkar revisorerna från kommuner och regioner med den revisor som staten utser (Försäkringskassan).



Revisionsprocessen

Denna del beskriver revisionsprocessens grundläggande principer och delar – planera, granska, pröva.

1. Inledning

Revisionsprocessen omfattar allt det arbete som utförs under ett revisionsår – från riskanalys och planering av granskningsinsatser till uttalandet i revisionsberättelse eller granskningsrapport. Revisionsprocessen är avslutad när fullmäktige eller bolagsstämman behandlat revisionsberättelse/granskningsrapport och fattat beslut i ansvarsfrågan.

Revisionsprocessen består av tre delar – planera, granska och pröva. Vissa delar av revisionsprocessen pågår fortlöpande medan andra delar är mera avgränsade i tiden. Processens delar överlappar och påverkar varandra och är inte alltid tydligt avgränsade.

Revisionsprocessen är i grunden densamma i de olika revisionsuppdragen. I texten markeras där skillnader förekommer eller särskilda förhållanden gäller.

2. Grundläggande principer

2.1 Öppenhet och kommunikation

Kommunikation sker i alla delar av revisionsprocessen för att identifiera risker, initiera granskning, inhämta underlag och kommunicera granskningsresultat samt för ett allmänt informationsutbyte om verksamheten och dess utveckling. Revisionsarbetet präglas av öppenhet.

Kommunikation sker på olika sätt – skriftligt och muntligt; med möten och dialoger. Se vidare del 3, kap 4.

Iakttagelser, konstaterade brister och förbättringsområden förmedlas till ansvarig styrelse, nämnd och/eller tjänsteperson så att åtgärder kan vidtas.

Revisorerna i kommunen kan använda sin initiativrätt under granskningen för att snabbt ta upp iakttagelser och frågeställningar.

2.2 Ansvarsfördelning mellan revisorer och sakkunniga

Revisorer och lekmannarevisorer har ansvar för revisionen och beställer granskningar och andra uppgifter som ska genomföras av sakkunniga.

Revisorer och lekmannarevisorer följer verksamhetens och omvärldens utveckling, bland annat genom att ta del av protokoll och grundläggande dokument. De har kontakter med medborgare och för dialog med styrelse och nämnder om nämndens uppdrag och ansvar.

Revisorerna och lekmannarevisorerna är tillsammans med de sakkunniga aktiva i riskanalys och planeringsprocess och i diskussion, bedömning och kommunikation av granskningsresultat och revisionsberättelse/granskningsrapport.

De sakkunniga har ansvar för att utföra granskningar och andra revisionsuppgifter enligt uppdrag och fastställda projektplaner. De ansvarar också för att i sitt arbete följa god revisions sed samt SKYREV:s vägledning och rekommendationer.

Revisorerna och lekmannarevisorerna och de sakkunniga har regelbunden avstämning om planering, arbetsläge, iakttagelser m.m.

2.3 Kvalitetssäkring och dokumentation

Revisionen och lekmannarevisionen genomför uppdraget så att det uppfyller fullmäktiges och därmed medborgarnas krav på objektivitet och saklighet.

Hela revisionsprocessen ska hålla sådan kvalitet att uttalanden i revisionsberättelse och granskningsrapport är väl underbyggt. Arbetet följer god revisions sed och insatserna kvalitetssäkras, bland annat genom avstämning mot revisionsfrågor, faktagranskning och strukturerad dokumentation.

Revisionen och lekmannarevisionen dokumenterar sitt arbete för att säkerställa ett tillförlitligt revisionsarbete och resultat. Det gäller alla delar i revisionsprocessen som planering, dialoger och revisionsrapporter, men även aktiviteter som verksamhetsbesök, egna möten och överläggningar.

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

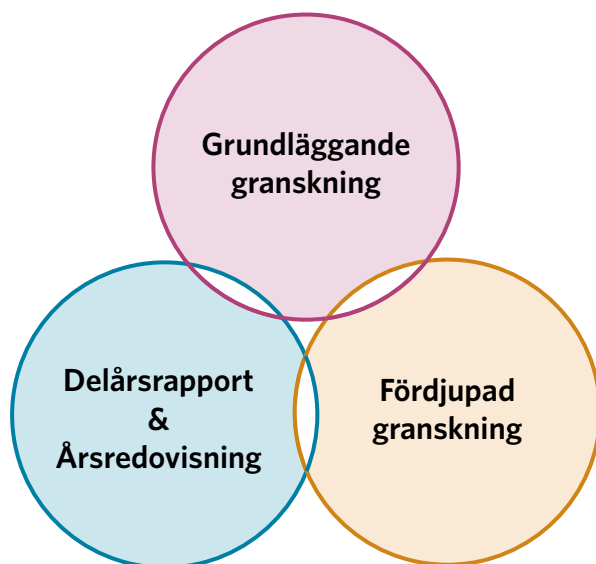
Information om revisorernas dokumenthantering, arkiv m.m., www.skl.se/revision

3. Årlig granskning

Granskningen är årlig och avser den verksamhet som sker under ett räkenskapsår¹². Granskningen är avslutad när alla revisionsobjekt samt årsredovisningen är granskad. Det innebär att granskningen tidsmässigt sträcker sig in på kommande räkenskapsår. Den årliga granskningen består av tre delar:

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

I alla delar av den årliga granskningen anlitar revisorerna och lekmanrevisorerna sakkunniga.



Not. 12 I kommunal verksamhet är räkenskapsår lika med kalenderår, generellt även i kommunala företag.

3.1 Grundläggande granskning

Grundläggande granskning genomförs av samtliga styrelser och nämnder varje år. Den grundläggande granskningen innehåller:

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

Den grundläggande granskningen är inriktad på att översiktligt bedöma måluppfyllelsen samt om styrelse eller nämnd har en tillräcklig styrning och kontroll för att leva upp till mål, beslut och föreskrifter. Revisionen och lekmannarevisionen bedömer den struktur som styrelse och nämnd har för detta och hur den är integrerad i organisation, system och det löpande arbetet.

Inom den grundläggande granskningen för revisorerna och lekmannarevisorerna bland annat dialog om styrelsens eller nämndens styrning, uppföljning och analys av måluppfyllelsen.

Granskningen ska vara så omfattande att den ger en stabil grund för revisionens och lekmannarevisionens bedömningar i revisionsberättelsen/granskningsrapporten.

} Skrift Grundläggande
granskning, www.skl.se

3.2 Fördjupad granskning

Fördjupade granskningar genomförs där riskanalysen visar på stora risker och där revisionen och lekmannarevisionen bedömer att den grundläggande granskningen inte är tillräcklig.

Fördjupade granskningar är avgränsade och inriktade på en viss verksamhet, process eller rutin. De kan genomföras inom hela revisionsuppdraget – måluppfyllelse, styrning och intern kontroll samt räkenskaper.

I fördjupade granskningar tar revisionen och lekmannarevisionen sikte på såväl genomförande som resultat av viss verksamhet, process eller funktion. Det kan avse resultat och kvalitet i utförda tjänster, nämndens styrning, analys och uppföljning mot uppsatta mål och beslut, förhållandet mellan insatta resurser och uppnådda resultat, effektivitet i processer och rutiner, m.m.

Fördjupade granskningar kan vara kommunövergripande, nämndgemensamma eller nämndspecifika. De kan även genomföras i samverkan mellan kommunens revisorer och lekmannarevisorerna i kommunens bolag eller med andra kommuners revisorer.

En fördjupad granskning kan vara en uppföljning av en tidigare fördjupad granskning. Omfattningen på fördjupade granskningar kan variera, men ska följa de krav på projektplaner och rapporter som definieras i denna goda sed samt i SKYREV:s vägledningar och rekommendationer.

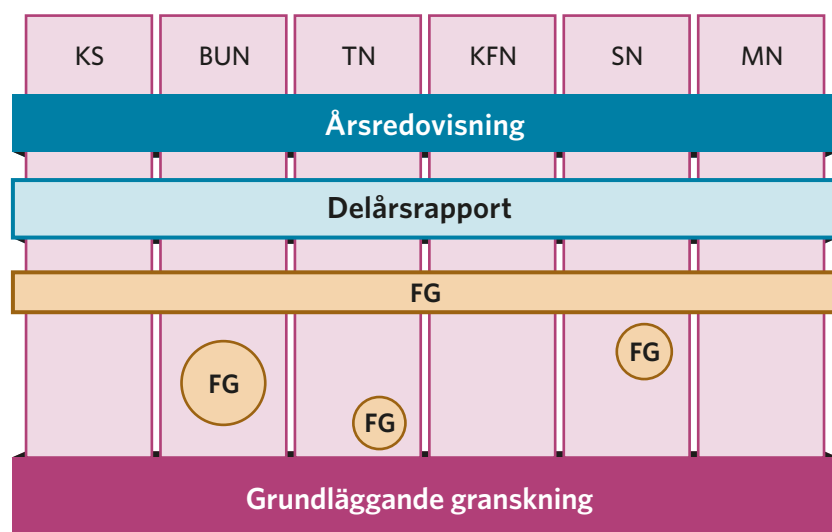
3.3 Granskning av delårsrapport och årsredovisning

Revisionen granskar och bedömer om räkenskaperna ger en rättvisande bild av verksamhetens resultat och ekonomiska ställning samt om delårsrapport och årsredovisning är upprättade i enlighet med LKBR och god redovisningssed i kommunal verksamhet. Granskningen utgår från riskanalysen.

Revisionen bedömer också om resultaten i delårsrapport och årsredovisningen är förenliga med de mål fullmäktige beslutat om, inklusive mål om god ekonomisk hushållning.¹³

Granskningen av delårsrapporten är översiktlig, till skillnad från den mer omfattande granskningen av årsredovisningen.

Illustration årlig granskning

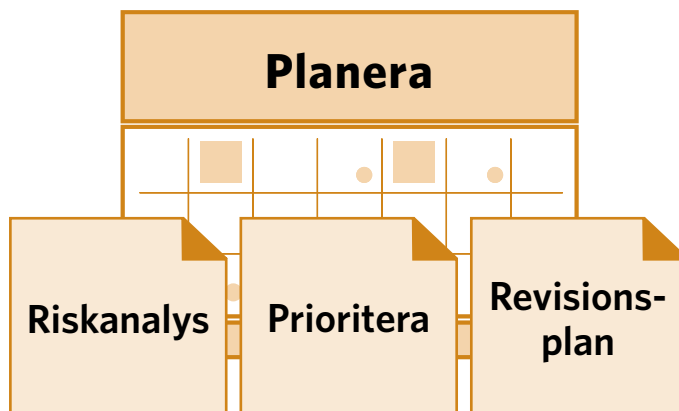


- Bilden visar en typkommun där pelarna är styrelsen och olika nämnder. Den grundläggande granskningen (mörkrosa) genomförs av alla styrelser och nämnder och ligger som en bottenplatta. Granskningen av delårsrapport och årsredovisning berör alla styrelser och nämnder. De fördjupade granskningarna (ljusgula) är oftast inriktade på en viss verksamhet inom en nämnd men kan också spänna över alla nämnder.

Not. 13 [SKYREV har utarbetat en vägledning för redovisningsrevision \(av de finansiella rapporterna\). Vägledningen tar sin utgångspunkt i ISA \(International Standards on Auditing\).](#)

4. Planera

I planeringen inhämtar revisionen och lekmanrevisionen på ett strukturerat sätt information om verksamheten och omvärlden för att göra aktiva val av granskningsinsatser, baserade på identifierade risker.



- Moment i planeringen är:
- Riskanalys - inventera, analysera, bedöma.
 - Prioritera och besluta om revisions-/granskningsplan.
 - Informera om revisions-/granskningsplanen.

4.1 Riskanalys

Riskanalysen syftar till att utifrån en helhetssyn identifiera och analysera de största riskerna i verksamhet, funktioner och processer. Analysen utgår från kommunens eller det kommunala företagens verksamhet, förutsättningar och struktur.

Riskanalysen minskar revisionsrisken, dvs. att inte granska det som är mest väsentligt. Med risker avses händelser och företeelser som hotar eller hindrar att uppdrag kan genomföras och att mål för verksamheten nås samt att det sker på avsett och säkert sätt.

Riskanalysen omfattar tre steg; inventera, analysera och bedöma risker. Efter analysen gör revisorer och lekmannarevisorer prioriteringar och formulerar granskningsområden i en revisionsplan/granskningsplan.

En gemensam riskanalys för kommunen och de kommunala företagen stärker den samordnade revisionens förutsättningar att granska med helhetssyn.

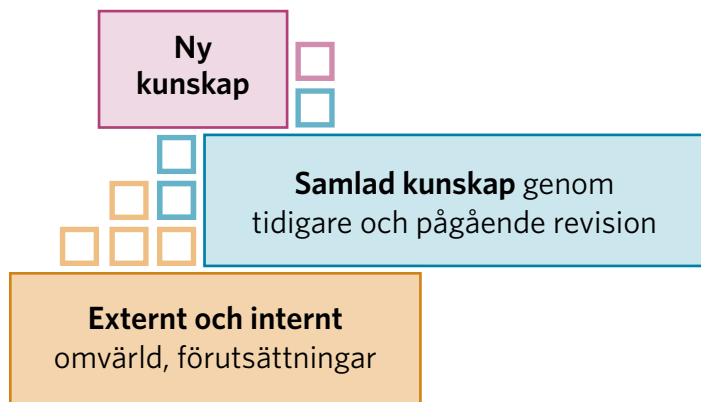
4.1.1 Inventera risker

För att få underlag till riskanalysen inhämtar revisionen och lekmannarevisionen information om interna och externa händelser och faktorer som påverkar riskbilden.

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

Externa faktorer kan vara förändringar i lagstiftning, demografi, arbetsmarknads- och bostadssituation, kommunikationer, näringsliv, forskning, media, miljöpåverkande faktorer, teknisk utveckling, samverkan med närliggande kommuner, företag m.m.

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



□ | Kunskap om riskerna byggs upp successivt.

4.1.2 Analysera risker

I samband med planeringen inför kommande revisionsår sammanställer och analyserar revisionen och lekmannarevisionen insamlade risker. Riskerna adresseras till ansvariga revisionsobjekt – styrelse eller nämnd.

Analysen renodlar och samordnar riskerna, undersöker mönster eller möjliga bakomliggande orsaker. Vid behov kompletterar revisorerna med ytterligare information t.ex. genom uppdrag till sakkunniga.

4.1.3 Bedöma risker

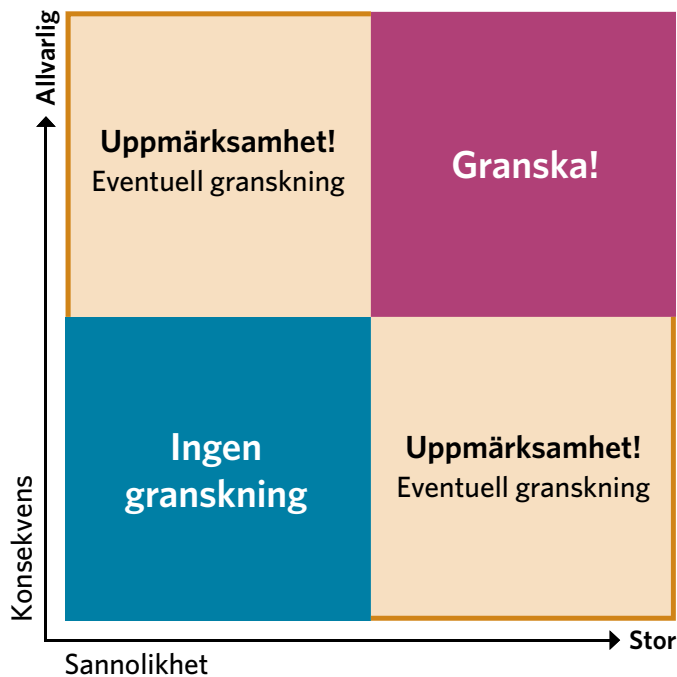
Efter analysen bedömer revisorerna och lekmannarevisorerna, med stöd av sakkunniga, riskerna och de granskningsområden som börjat ta form. Bedömningen sker av hur väsentliga riskerna är, utifrån revisionens eller lekmannarevisionens uppdrag. Väsentlighet är komplext och omfattar såväl verksamhetens resultat och kvalitet som ekonomi och styrning.

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

Värdering av sannolikhet vilar i stor utsträckning på bedömning av kvaliteten i styrelsens och/eller nämndernas egen riskanalys, styrning, uppföljning och interna kontroll. Sakkunniga bidrar med sin ämneskunskap och erfarenhet i detta arbete.

Bedömning av konsekvenser omfattar både kommunen, företagen och enskilda kommunmedlemmar. Olika slag av konsekvenser värderas – ekonomiska, juridiska, verksamhetsmässiga eller förtroenderelaterade. Händelser som kan påverka allmänhetens förtroende för verksamheten är ofta väsentliga att beakta även om den ekonomiska skadan eller annan konsekvens är begränsad.

Revisorerna och lekmannarevisorerna är aktiva och värderar årligen riskerna tillsammans med sakkunniga. De överväganden som görs i arbetet dokumenteras i riskanalysen.



□ Bedömning av väsentlighet.

4.2 Revisionsplan och granskningsplan

Revisionsplanen/granskningsplanen bygger på riskanalysen. Ett granskningsurval som kopplar till riskanalysen samt väl underbyggda granskningar säkerställer revisorernas och lekmannarevisorernas bedömningar och uttalanden i revisionsberättelse och granskningsrapport.

4.2.1 Prioritera och besluta

Utifrån riskanalysen prioriterar revisorerna och lekmannarevisorerna granskningsinsatser och beskriver dessa i revisionsplanen/granskningsplanen. Revisionsplanen/granskningsplanen omfattar hela den årliga granskningen. Revisionsplanen/granskningsplanen kan även innehålla aktiviteter såsom informations- och utbildningsinsatser, uppsökande verksamhet samt dialog och kommunikation med styrelse och nämnder liksom med medborgare och media.

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

Revisionsplanen för kommunen kan även omfatta lekmanarevisorernas granskningsplan vilket stärker förutsättningarna att granska med helhetssyn.

4.2.2 Informera om planen

Revisorerna och lekmannarevisorerna använder planerna för att informera fullmäktige, styrelse och nämnder om årets granskning. Planerna kan publiceras på kommunens respektive bolags webbsida.

I informationen framhåller revisorerna och lekmannarevisorerna att planerna är flexibla och kan ändras under året om riskerna omvärderas eller om nya risker identifieras.

5. Granska

Revisionens granskning ska vara så omfattande att revisorerna årligen kan pröva och uttala sig om ansvarstagandet för samtliga revisionsobjekt, dvs. de styrelser, nämnder och beredningar som ska granskas.



- Moment i granskningen är att:
 - Planera granskningen med projektplaner.
 - Genomföra och kvalitetssäkra.
 - Besluta och rapportera.

5.1 Projektplaner

All granskning planeras med projektplaner som beslutas av revisorer och lekmannarevisorer efter förslag från de sakkunniga. Projektplanen definierar granskningens bakgrund, inriktning och syfte, omfattning, avgränsning, genomförande, tidplan, resurser, kvalitetssäkring samt form för rapportering. Planen är en uppdragshandling eller beställning till sakkunniga som ska utföra granskningen¹⁴.

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

Not. 14 [SKYREV har en rekommendation för upprättande av projektplan \(R3\).](#)

Projektplan

- ✓ Bakgrund
- ✓ Syfte
- ✓ Omfattning
- ✓ Genomförande
- ✓ Tidplan
- ✓ Resurser
- ✓ Kvalitetssäkring
- ✓ Form för rapport

Projektplanen tydliggör också de revisionskriterier som granskningsresultaten ska bedömas gentemot. Revisionskriterier är t.ex. lagstiftning, mål och riktlinjer beslutade av fullmäktige, allmänna råd och föreskrifter från andra organ (socialstyrelsen, skolverket etc.). Om det inte finns givna revisionskriterier att utgå från kan revisorerna och lekmannarevisorerna besluta om att utgå ifrån praxis, nyckeltal, forskning m.m. Information om och förankring av kriterierna blir då särskilt viktig.

5.2 Genomföra och kvalitetssäkra

Granskningen bygger på insamling av tillräckliga och relevanta fakta och iakttagelser (revisionsbevis) samt på analys och bedömning. Det sker med för syftet lämpliga metoder som t.ex. dokumentstudier/-analys, dialog och intervjuer, enkäter, enkla frågor, observationer, statistisk analys eller registeranalys¹⁵.

Revisionen och lekmannarevisionen granskar också verksamheten genom att ta del av grundläggande dokument och det löpande flödet av ärenden. Grundläggande dokument är bland annat mål- och budgetdokument, reglementen och delegationsordningar, ekonomi- och verksamhetsrapportering, analyser, delårsrapporter, verksamhetsberättelser, beslutsunderlag och protokoll.

Dialogen med styrelse och nämnder är en del i revisionsprocessen. Den kan vara övergripande och handla om styrelsens eller nämndernas uppdrag och ansvar eller vara inriktad på särskilda frågor. Upplägget anpassas efter riskanalysen och lokala förutsättningar. Revisorerna och lekmannarevisorerna kommunicerar med hela eller delar av styrelse och nämnder utifrån situation och behov.

Faktaavstämning sker med granskningsobjekten för att undvika sakfel och missförstånd.

Not. 15 [SKYREV har utarbetat en vägledning för verksamhetsrevision som riktar till de kommunala yrkesrevisorerna. Vägledningen är främst inriktad på lämpliga metoder i verksamhetsrevisionen.](#)

Resultatet av granskningen återkopplas av de sakkunniga till revisorerna och lekmannarevisorerna på det sätt som beslutats i projektplanen. Generellt gäller skriftlig rapportering som redovisar resultatet, iakttagelser och bedömningar samt eventuella rekommendationer från sakkunniga.¹⁶ Revisorerna och lekmannarevisorerna stämmer av granskningen mot granskningens syfte och revisionsfrågor.

5.3 Beslut och rapportering

Revisorerna och lekmannarevisorerna beslutar vilka synpunkter som, tillsammans med sakkunnigas rapport, ska framföras i en bifogad missivskrivelse till ansvarig styrelse eller nämnd. Vanligen efterfrågar revisorerna och lekmannarevisorerna svar från styrelsen eller nämnden om hur de ämnar åtgärda eventuella brister som kommit fram i granskningen. Svaren, som ska inkomma inom en viss tid, är en del i underlaget då revisorerna prövar ansvars-tagandet i slutet av revisionsåret.

Revisorerna och lekmannarevisorerna beslutar även hur granskningens resultat ska kommuniceras/förankras med fullmäktige liksom med allmänhet och media. Revisorerna informerar ofta om granskningen på fullmäktigesammanträden.

[Behandling av revisionsrapporter i fullmäktige, Del 3, kap 4](#)

Om revisorerna eller lekmannarevisorerna vid en granskning bedömer att det framkommit så allvarliga brister att en anmärkning eller avstyrt ansvarsfrihet (inte i bolagen) kan komma i fråga kommuniceras detta till de berörda och till fullmäktiges presidium snarast möjligt. Det är viktigt att de berörda så snart som möjligt får signaler om revisorernas eller lekmannarevisorernas bedömning för att kunna vidta åtgärder och ge sina synpunkter.

Not. 16 [SKYREV har en rekommendation för Revisionsrapport \(R4\).](#)

+ I förbund

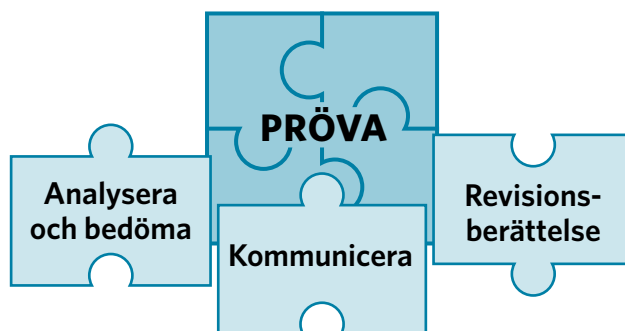
I kommunalförbund och finansiella samordningsförbund kan en löpande kommunikation av revisionsrapporter ske på samma sätt som i en kommun, men det är inte lika vanligt i praktiken. Rapportering sker i huvudsak i samband med delårsrapport och vid avlämnande av revisionsberättelsen.

+ I kommunala aktiebolag

I aktiebolag kan en löpande kommunikation av revisionsrapporter ske med fullmäktige i ägarkommunerna, men vanligare är att granskningen tas upp i dialog med fullmäktiges presidium.

6. Pröva

Revisionen sammanfattar resultatet av årets granskningar och gör en samlad prövning av ansvarstagandet i styrelse och nämnder.



- Moment i prövningen är att:
- Analysera och bedöma.
 - Kommunlicera.
 - Rapportera med revisionsberättelse/granskningsrapport.

Det är viktigt att det finns rimligt tidsutrymme att avsluta granskningen och upprätta revisionsberättelse, från att styrelsen har avlämnat årsredovisningen till att revisionsberättelsen skall lämnas till fullmäktige. Det är också viktigt att styrelsen kommunicerar eventuella förändringar i årsredovisningen som genomförs efter att denna lämnats till revisorerna. Förändringar kan innebära att revisorerna behöver mer tid för sin slutliga bedömning. Revisorerna tar upp detta i dialog med såväl styrelsen som fullmäktiges presidium.

I kommunala aktiebolag

I aktiebolag sammanfattar och analyserar lekmannarevisionen resultatet av årets granskningar i en granskningsrapport, men gör ingen prövning av ansvarstagandet för VD och styrelse.

6.1 Analysera och bedöma

Revisionens och lekmannarevisionens bedömning ska vara väl underbyggd, opartisk och saklig. Bedömning och prövning görs för varje styrelse och nämnd.

Med det samlade resultatet av årets granskning som grund analyserar revisorerna tillsammans med sakkunniga om verksamheten i styrelser och nämnder är ändamålsenlig och ekonomiskt tillfredsställande, om räkenskaperna är rättvisande och om den interna kontrollen är tillräcklig. Vid behov kompletterar revisionen med information/fakta som saknas.

I detta skede inhämtar revisionen i kommunen den information som behövs från andra revisorer inom kommunens verksamhet – lekmannarevisorer/revisorer och godkända/auktoriserade i kommunala företag, revisorer i kommunalförbund och finansiella samordningsförbund m fl. Informationen har betydelse för att revisorerna ska kunna pröva med helhetssyn, dvs. hela den kommunala verksamheten. I aktiebolaget inhämtar lekmannarevisorn den information som behövs från godkända/auktoriserade revisorer i bolaget.

Analysen leder fram till revisorernas slutliga bedömning av revisionsobjektens ansvarstagande. Revisorerna kan

1. tillstyrka att ansvarsfrihet beviljas,
2. rikta anmärkning,
3. avstyrka att ansvarsfrihet beviljas.

{ [KL 12 kap 13 §](#)

Att rikta anmärkning och att avstyrka att ansvarsfrihet beviljas är de två formella instrument för kritik som kommunallagen identifierar och som fullmäktige måste hantera. Dessa uttalanden kräver också att revisorerna anger på vilka grunder kritiken riktas. Det ska röra sig om väsentliga brister i styrelsens eller nämndens ansvarstagande och bedömningen ska vara väl underbyggd dvs. vila på tydliga resultat av granskningen.

{ [Grunder för kritik kap 7](#)

I kommunala aktiebolag

På motsvarande sätt analyserar lekmannarevisionen om verksamheten i bolaget är ändamålsenlig och ekonomiskt tillfredsställande och om den interna kontrollen är tillräcklig.

Analysen leder fram till lekmannarevisorernas slutliga bedömningar i förhållande till granskningsuppdraget samt om det finns grund för anmärkning.

6.2 Kommunicera med berörd styrelse eller nämnd

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

Om revisorerna avser att rikta anmärkning och/eller avstyrka ansvarsfrihet kommunicerar revisorerna sina iakttagelser och bedömningar med berörd styrelse eller nämnd eller enskild ledamot samt med fullmäktiges presidium. På motsvarande sätt kommunicerar lekmannarevisorn med berörda i aktiebolaget om lekmannarevisorn finner anledning till anmärkning.

Kommunikationen kan ske på olika sätt men måste vara tydlig och uppfattas av de granskade. Det är av vikt att kommunikationen dokumenteras.

6.3 Rapportering

6.3.1 Revisionsberättelse i kommun och förbund

Revisorerna avslutar årets granskning med att upprätta och lämna en revisionsberättelse. I kommunen lämnas den till fullmäktige.

{ [KL 12 kap 12 §](#)

Revisionsberättelsen kan utformas på olika sätt. Det kan vara en samlad revisionsberättelse eller en berättelse för varje styrelse eller nämnd. Oavsett vilken form revisorerna väljer är det viktigt att särskilda iakttagelser, bedömningar och uttalanden är tydliga och att det framgår vilken styrelse, nämnd eller ledamot som avses. I revisionsberättelsen:

{ Förlagor till utformning av revisionsberättelser, www.skl.se/revision

- › **Informerar** revisorerna om sitt uppdrag och utgångspunkterna för granskningen.
- › **Redogör** revisorerna för resultatet av revisionen samt för ansvarsprövningen viktiga iakttagelser och bedömningar. Det kan ske i sammanfattad form som en del i revisionsberättelsen eller i ett separat dokument som bifogas. I redogörelsen ges översiktlig information om vilka granskningsinsatser som har genomförts och resultatet av dessa. I revisionsberättelsen lämnar revisorerna en **samlad bedömning** utifrån uppdragets delar – ändamålsenlig och ekonomisk tillfredställande verksamhet, rättvisande räkenskaper och tillräcklig intern kontroll. Inom dessa bedömningar kan revisorerna uttrycka såväl beröm som kritik.
- › **Uttalar** sig revisorerna om årsredovisningen, resultatet och ansvarstagandet.
- › **Informerar** revisorerna om eventuella hinder i revisionen samt om eventuella inskränkningar i granskningen p.g.a. jäv eller valda revisorer med undantag.

Revisionsberättelsen undertecknas av de revisorer som tjänstgör då berättelsen upprättas. Om detta inte är möjligt noteras det i revisionsberättelsen.

En upprättad och inlämnad revisionsberättelse kan återtas innan den behandlas i fullmäktige. Har t.ex. årsredovisningen ändrats eller andra väsentliga nya fakta framkommit efter att revisionsberättelsen upprättats kan revisorerna återta berättelsen för att slutföra/korrigera granskningen och göra eventuell ändring i revisionsberättelsen.

Till revisionsberättelsen fogas de sakkunnigas rapporter. För att ge en så bred helhetsbild som möjligt av kommunens verksamhet ska även granskningsrapporter och revisionsberättelser från kommunala företag och kommunalförbund med eget fullmäktige bifogas. Revisionsberättelse i kommunalförbund med direktion skickas separat till respektive fullmäktige.

6.3.1.1 Uttalanden om årsredovisningen och resultatet

I revisionsberättelsen uttalar sig revisorerna om:

- › **Räkenskaperna** är rättvisande och om fullmäktige kan godkänna **årsredovisningen**. Uttalandet om att godkänna årsredovisningen är inte ett lagkrav i kommunen, men har utvecklats till god revisionsbedömning.
- › **Resultatet** i årsredovisningen är förenligt med de mål för god ekonomisk hushållning som fullmäktige beslutat om.

Om fel i årsredovisningen bedöms väsentligt påverka verksamhet och ekonomi föreslår revisorerna att rättelse sker eller att årsredovisningen inte godkänns. Ytterst bedömer revisorerna om förhållandet även ska ligga till grund för anmärkning eller avstyrkt ansvarsfrihet. I sådana fall kommunicerar revisorerna sin bedömning i god tid med styrelsen, så att eventuella fel kan korrigeras.

6.3.1.2 Uttalanden om ansvarstagandet

I revisionsberättelsen uttalar sig revisorerna om:

- › **Ansvarsfrihet** tillstyrks eller inte.
- › **Anmärkning** riktas mot styrelse, nämnd, direktion eller beredning eller mot enskild förtroendevald.

I förbund

Revisionsberättelsen i kommunalförbund och finansiella samordningsförbund upprättas på samma sätt som i en kommun (ovan). I kommunalförbund med direktion och i finansiella samordningsförbund lämnas revisionsberättelsen till fullmäktige i respektive medlem. I kommunalförbund med eget fullmäktige lämnas revisionsberättelsen till detta fullmäktige samt bifogas till revisionsberättelsen i kommunen.

6.3.2 Granskningsrapport i kommunala aktiebolag

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

{ [ABL 10 kap 5, 13 §§](#)

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

{ [KL 12 kap 12 §](#)

I granskningsrapporten:

- › **Informerar** lekmannarevisorn om sitt uppdrag och utgångspunkter för granskningen.
- › **Redogör** lekmannarevisorn för resultatet av granskningen, och för bedömningen viktiga iakttagelser och slutsatser. Det kan ske i sammanfattad form som en del i granskningsrapporten eller i ett separat dokument som bifogas och därmed hör till granskningsrapporten. Inom dessa bedömningar kan lekmannarevisorerna uttrycka såväl beröm som kritik.
- › **Uttalar** sig lekmannarevisorn om bolagets verksamhet har skötts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt och om bolagets interna kontroll har varit tillräcklig.
- › **Uttalar** sig lekmannarevisorn om granskningsuppdrag enligt anvisningar/ägardirektiv från bolagsstämman.
- › **Uttalar** sig lekmannarevisorn om det finns anledning att rikta anmärkning mot styrelsen, ordföranden, annan styrelseledamot eller mot den verkställande direktören och anger anledningen till anmärkningen.
- › **Upplyser** lekmannarevisorn om annat som ägaren bör få kännedom om och som kan ha betydelse för ägarens bedömning av hur verksamheten bedrivits (dvs. hur styrelse och VD tagit sitt ansvar).
- › **Informerar** lekmannarevisorn om eventuella hinder i granskningen och om eventuella inskränkningar i granskningen p.g.a. jäv.

Förlagor till utformning av granskningsrapport, www.skl.se/revision

En upprättad och inlämnad granskningsrapport kan återtas innan den behandlas av bolagsstämman, t.ex. om väsentliga nya fakta framkommit som motiverar att lekmannarevisorn korrigerar/kompletterar sin granskning och gör eventuell ändring i granskningsberättelsen. Till granskningsrapporten kan lekmannarevisorerna foga revisionsrapporter och gransknings-PM från årets granskning.

6.3.2.1 Revisionsberättelse

I aktiebolaget avlämnar den godkända/auktoriserade revisorn en revisionsberättelse med uttalande om räkenskaperna och förvaltningen samt om ansvarsfrihet kan beviljas eller inte.

7. Grunder då revisorerna riktar anmärkning eller avstyrker ansvarsfrihet

7.1 Nio grunder

Om revisorerna riktar anmärkning eller avstyrker ansvarsfrihet ska anledningen framgå i revisionsberättelsen.

Att rikta anmärkning eller avstyrka ansvarsfrihet är allvarlig kritik. De brister som revisionen har funnit i sin granskning är väsentliga och har stor betydelse för verksamhet, ekonomi eller förtroende. Enstaka, mindre eller ibland oavsiktliga avsteg från regelverk eller uppdrag, ligger generellt inte till grund för en anmärkning eller avstyrt ansvarsfrihet.

Revisorerna kan välja att uttrycka kritik av mindre allvarlig grad än anmärkning eller avstyrt ansvarsfrihet i revisionsberättelsen.

Revisorernas kritik ska alltid ha en tydlig bäring på revisorernas uppdrag i dess tre dimensioner

- › om verksamheten är ändamålsenlig och ekonomiskt tillfredsställande,
- › om den interna kontrollen är tillräcklig,
- › om räkenskaperna är rättvisande.

Dessa dimensioner har i sin tur ett starkt samband med uppdragen till styrelse och nämnder, så som dessa är reglerade i KL 6 kap.

För att åstadkomma stringens och konsekvens har över tid anledningarna grupperats i ett antal **grunder**. Genom att hänvisa till dessa grunder använder revisorerna likartade uttryck för sin kritik då anmärkning riktas eller ansvarsfrihet avstyrks. Det underlättar såväl förståelse som jämförelser.

Grunderna förändras successivt utifrån praxis i tillämpningen. I denna goda sed presenteras grunderna delvis på ett annat sätt än tidigare.

Kritiska skeenden är ofta sammansatta. I praktiken hänvisar revisorerna ofta till fler grunder för samma skeende. Det finns därtill samband mellan flera grunder, ibland i termer av orsak och verkan. Ett vanligt sådant samband är att brister i styrning leder till bristande måluppfyllelse.

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

När revisorerna riktar anmärkning eller avstyrker ansvarsfrihet ska de i revisionsberättelsen hänvisa till en eller flera grunder och om de bedömer så även hänvisa till en eller flera skador som har uppstått.

7.2 Grundernas innehåll och tillämpning

7.2.1 Revisorerna prövar om verksamheten är ändamålsenlig och ekonomiskt tillfredsställande

7.2.1.1 Grunder

Bristande måluppfyllelse – verksamhet

Styrelse eller nämnd uppnår inte fullmäktiges verksamhetsmål, uppdrag eller föreskrifter för verksamheten. Det handlar om väsentliga brister eller avvikelser. Styrelsen eller nämnden vidtar inte tillräckliga åtgärder för att styra verksamheten mot uppsatta mål och föreskrifter, t.ex. uppnå fastställda verksamhetsmål eller efterleva mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning. De har inte visat förmåga att inom givna förutsättningar leva upp till mål, beslut och föreskrifter.

Bristande måluppfyllelse – ekonomi

Fullmäktiges finansiella mål och riktlinjer (t.ex. upprätta budget, följa budgetramar, medelsförvaltning och förvaltning av pensionsavsättningar) uppnås/efterlevs inte. Det handlar om väsentliga och uppenbara brister eller avvikelser. Styrelsen eller nämnden vidtar inte tillräckliga åtgärder för att styra verksamheten mot uppsatta mål och föreskrifter, t.ex. följa budgetramen eller efterleva mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning. De har inte visat förmåga att inom givna förutsättningar leva upp till mål, beslut och föreskrifter.

Ohörsamhet/obstruktion

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

Icke lagenlig verksamhet, brottslig gärning

Medveten eller omedveten lagöverträdelse eller lagtrots. Överträdelserna är tydliga och allvarliga. Det kan t.ex. handla om att den kommunala kompetensen överskridits eller att förslag i beredningsprocessen är lagstridiga från styrelsen till fullmäktige. Konsekvenser kan bli beslut som är olagliga. Det kan även handla om formella fel i beslutsprocesserna.

Grunder

- Bristande måluppfyllelse – verksamhet
- Bristande måluppfyllelse – ekonomi
- Ohörsamhet/obstruktion
- Icke lagenlig verksamhet, brottslig gärning
- Brister i styrning och intern kontroll av verksamhet
- Brister i styrning och intern kontroll av ekonomi
- Otillräcklig beredning av ärenden
- Obehörigt beslutsfattande
- Ej rättvisande redovisning

7.2.2 Revisorerna prövar om den interna kontrollen är tillräcklig

7.2.2.1 Grunder

Brister i styrning och intern kontroll av verksamhet

Styrelse eller nämnd har inte säkerställt att verksamheten arbetar utifrån de beslut, riktlinjer, rutiner m.m. som nämnden lagt fast. De efterfrågar inte resultat och analys. De saknar tillfredsställande system för intern kontroll, alternativt är system och rutiner inte tillräckligt strukturerade och integrerade i organisationen och det löpande arbetet.

Styrelse eller nämnd kan också ha brustit i att redovisa sin situation till fullmäktige t.ex. efterfrågat nya riktlinjer eller inte redovisat någon åtgärdsplan.

Styrelsen har varit passiv eller brustit i sin uppsiktsplikt. Styrelsen har inte tagit en samordnande roll i kommunens interna kontrollsystem, vilket ofta åligger styrelsen enligt dess reglemente.

Brister i styrning och intern kontroll av ekonomi

Styrelse eller nämnd har inte säkerställt att verksamheten arbetar utifrån de ekonomiska beslut, riktlinjer, rutiner m.m. som nämnden lagt fast. De efterfrågar inte resultat och analys. De kan också ha brustit i att redovisa sin situation till fullmäktige, t.ex. efterfrågat nya riktlinjer eller inte redovisat någon åtgärdsplan.

Budgeten följs inte och ekonomistyrningen är inte tillräcklig. Den löpande redovisningen (bokföringen) är otillräcklig eller ofullständig eller har andra uppenbara brister som försvårar styrning, ledning, uppföljning och kontroll.

Styrelse eller nämnd saknar tillfredsställande system för intern kontroll, alternativt är system och rutiner inte tillräckligt strukturerade och integrerade i organisationen och det löpande arbetet.

Styrelsen har varit passiv eller brustit i sin uppsiktsplikt. Styrelsen har inte tagit en samordnande roll i kommunens interna kontrollsystem, vilket ofta åligger styrelsen enligt dess reglemente.

Otillräcklig beredning av ärenden

Ärenden kan ha beslutats utan beredning (mellan styrelse/nämnd och fullmäktige), vilket kan få oönskade effekter på verksamhet, ekonomi och förtroende. Bristande beredning kan t.ex. ha vilselett fullmäktige att fatta felaktiga eller otydliga beslut. Ett exempel kan vara otillräcklig beredning av budgeten.

Väsentliga avsteg och brister i beredningsarbetet har förekommit t.ex. mot fastställda rutiner eller riktlinjer i övrigt vad gäller handläggning och beredning.

Det kan även röra sig om bristande insyn i beslutsärenden genom att beredningen sköts informellt och inte formaliserat.

Obehörigt beslutsfattande

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

7.2.3 Revisorerna prövar om räkenskaperna är rättvisande

7.2.3.1 Grund

Ej rättvisande redovisning

Årsredovisningen och/eller delårsrapport är inte upprättade enligt LKBR och/eller god redovisningssed i kommunal verksamhet¹⁷.

Det finns väsentliga avvikelser som gör att årsredovisningen och/eller delårsrapport inte visar rättvisande bild av verksamhetens resultat och ekonomiska ställning. Exempel kan vara felaktigt periodiserade statliga bidrag eller felaktigt redovisade avsättningar till pensionsavsättningar.

Not. 17 [God redovisningssed i kommunal verksamhet uttolkas av Rådet för kommunal redovisning \(RKR\).](#)

7.3 Skador, effekter och verkan

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

Förtroendeskada eller annan immateriell skada

Händelser som bedöms allvarligt ha skadat kommunens förtroende hos medborgarna och/eller har reell betydelse för kommunens verksamhet. Här kan avses situationer då en eventuell ekonomisk skada eller risk för sådan skada bedöms vara liten eller försumbar, men där styrelsens eller nämndens agerande varit felaktigt utifrån gällande regelverk. Det inverkar allvarligt på allmänhetens förtroende för kommunen och verksamheten har störts på ett sätt som är svårt att översätta i ekonomiska termer.

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

Ekonomisk skada

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

Grunden till att skada uppstått kan vara oaktsam hantering av eller bristande hushållning med medel, tecknande av ofördelaktiga avtal etc. Skadan kan drabba kommunen, annan juridisk eller enskild person. Storleken på skadan är den viktigaste faktorn i bedömningen, men även graden av slarv eller medvetet agerande kan vara avgörande för revisionens bedömning.

Skador

- Förtroendeskada eller annan immateriell skada
- Ekonomisk skada
- Verksamhetsskada

Verksamhetsskada

Verksamhetsskada eller uppenbar risk för sådan skada föreligger genom att ansvarig(-a) har varit oaktsam(-ma) eller agerat avsiktligt. Grunden till att verksamhetsskada uppstår kan vara ohörsamhet mot lag, mål och beslut, bristande måluppfyllelse, bristande styrning och kontroll.

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

I kommunala aktieföretag

Grunderna tillämpas på motsvarande sätt av lekmannarevisorerna i aktieföretaget, med koppling till styrelsens och VD:s uppdrag och i förhållande till lekmannarevisorns uppdrag. Lekmannarevisorn kan rikta anmärkning och hänvisar då till grunder och skador.

8. Ansvarsprövning

8.1 Ansvarsprövningen i fullmäktige

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

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

 [KL 5 kap 32 §](#)

Revisorerna deltar i fullmäktiges behandling av revisionsberättelsen och har rätt att yttra sig. Revisorerna gör en föredragning om sin granskning och sitt resultat. Även sakkunniga har rätt att yttra sig när revisionsberättelsen behandlas.

{ [KL 5 kap 24, 32 §§](#)

Fullmäktige ska i sin ansvarsprövning

- › inhämta förklaring från berörd styrelse, nämnd eller enskild förtroendevärd om revisorerna riktat anmärkning eller avstyrkt ansvarsfrihet,
- › ta egen ställning till anmärkning från revisorerna,
- › bevilja eller vägra ansvarsfrihet,
- › motivera¹⁸ sina beslut om det inte är ”uppenbart obehövt”.

Fullmäktige kan

- › rikta egen anmärkning utan att revisorerna gjort det,
- › återkalla uppdrag om ansvarsfrihet vägrats,
- › väcka skadeståndstalan om ansvarsfrihet vägrats.

{ [KL 4 kap 9 §](#)
[KL 5 kap 25 §](#)

Om revisorerna har riktat anmärkning ska fullmäktige ta ställning till om anmärkning också ska framställas från fullmäktige. En anmärkning från revisorerna kvarstår dock alltid oavsett fullmäktiges beslut.

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

{ [KL 11 kap 21 §](#)

Revisorerna verkar för helhetssyn i ansvarsprövningen av hela den kommunala verksamheten genom en samordnad process/tidplan. Det innebär att fullmäktige tidsmässigt planerar fullmäktigesammanträden och stämmotidpunkter (motsvarande) så att reellt utrymme ges till ansvarsprövning i alla led. Detta ställer även krav på en samordnad tidplan för när årsredovisningar, revisionsberättelser och granskningsrapporter ska vara upprättade.

{ Skrift Fullmäktiges
ansvarsprövning,
www.skl.se/revision

Not. 18 Motiveringen ska vara skriftlig och framgå i protokollet.

⊕ I förbund

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

8.2 Ansvarsprövning på årsstämma i aktiebolag

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

{ [ABL 10 kap 14 §](#)
{ [ABL 7 kap 25 §](#)

Resultatet av lekmannarevisorns granskning breddar stämmans underlag inför dess beslut i ansvarsfrågan.

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

{ [ABL 10 kap 15, 17 §§](#)

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



Revisorernas förhållningssätt och arbetsformer

Denna del av god revisionssed behandlar revisorernas förhållningssätt och arbete i praktiken.

1. Inledning

Revisorernas och lekmannarevisorernas uppdrag regleras formellt i kommunallagen och aktiebolagslagen. Granskningen ska utföras enligt god revisionssed med revisionsprocessen i centrum. Därtill har revisorernas och lekmannarevisorernas förhållningssätt och arbetssätt stor betydelse för revisionens effektivitet, legitimitet och förtroende. Det handlar om hur revisorerna agerar i praktiken för att upprätthålla sitt oberoende och hur de kommunicerar med sin uppdragsgivare, med de som granskas och med medborgare och media. Det handlar vidare om hur revisionen kan arbeta samordnat och effektivt, både inom den egna revisionsgruppen och då revision genomförs i olika samverkansorgan.¹⁹

Not. 19 Innehållet i del 3 handlar främst om revisorernas förhållningssätt och arbetsformer i kommunen, men innehållet är relevant även för lekmannarevisorerna, i tillämpliga delar.

2. Revisorerna upprätthåller oberoendet

Oberoendet är viktigt för revisionens legitimitet och trovärdighet. Ett absolut oberoende finns dock inte, eftersom alla är individer i ett samhälle, i ett socialt sammanhang med kontakter och relationer. Med sitt förhållningssätt och agerande i uppdraget gör revisorerna sitt oberoende synligt och trovärdigt.

Revisorernas förhållningssätt och arbetsformer har betydelse för oberoendet. Det säkras av formella regler som ger grundläggande förutsättningar för revisorerna att agera, granska, bedöma och uttala sig. Revisorernas oberoende i praktiken avser det som revisorerna själva kan påverka.

{ [Se Del 1 kap 6](#)

Revisionen genomför granskning och prövning så att den tillgodoser fullmäktiges och därmed också medborgarnas krav på oberoende. Det är väsentligt att omgivningen har tilltro till denna förmåga. Ett oberoende förhållningssätt och agerande tar sig uttryck i självständighet och objektivitet.

2.1 Revisorernas självständighet

Revisorerna slår vakt om sin självständighet i förhållande till dem som granskas, genom att självständigt²⁰

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

Not. 20 Dessa självständighetskriterier ansluter till den s.k. [Lima-deklarationen](#), som innehåller grundläggande principer för statliga revisionsorgan. Deklarationen är antagen av [INTOSAI](#) (International Organization of Supreme Audit Institutions).

Revisorerna har gemensamt och enskilt ansvar för att upprätthålla självständigheten.

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

2.2 Revisorernas objektivitet

Revisorerna genomför uppdraget objektivt utan att ta ovidkommande hänsyn. Revisorerna är partipolitiskt neutrala i uppdraget, de granskar och prövar utan partipolitiska hänsyn.

Opartiskhet och saklighet genomsyrar agerande, bedömningar och uttalanden. Det grundläggande kravet på att iaktta saklighet och opartiskhet samt beakta allas likhet inför lagen är fastlagt i regeringsformen.

{ [RF 1 kap 9 §](#)

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

2.3 Revisorerna prövar sitt oberoende

Revisorerna prövar löpande sitt oberoende. Det handlar om att identifiera risker för jäv, hot eller andra omständigheter som kan rubba förtroendet. Revisorerna stödjer varandra i bedömningen.

I diskussion och bedömning kan revisorerna beakta situationer och omständigheter som skulle kunna påverka oberoendet. Det kan t.ex. vara:

- › **Egenintresse** – revisorn har ett ekonomiskt, juridiskt, affärs-
mässigt intresse i eller kring den verksamhet som ska granskas.
- › **Självgranskning** – revisorn har varit delansvarig för verk-
samhet, process eller rutin som ska granskas.
- › **Partsställning** – revisorn har/har haft ett företräderskap i
förhållande till något/någon som ska granskas.
- › **Vänskap/relationer** – revisorn har personliga/känslomässiga
relationer till den/det som ska granskas.
- › **Skrämsel/hot** – revisorn är utsatt för påtryckning att granska
eller inte granska eller att ta särskilda hänsyn i granskningen.

Revisorerna är uppmärksamma på för revisionsuppgiften rele-
vanta hot som kan undergräva förtroendet för revisionen och
motverkar dessa med aktiva åtgärder. Ytterst avstår revisor från
att delta i granskning om hotet inte kan balanseras eller avvärjas.
Det sker genom att anmäla jäv.

Att löpande pröva sitt oberoende är förtroendeskapande för
revisionen.

3. Revisorerna arbetar samordnat och effektivt

Revisorerna har ett planerat och samordnat arbete baserat
på ett gemensamt förhållningssätt. Revisorerna arbetar
långsiktigt och strategiskt. De utformar effektiva och tydliga
arbetsformer tillsammans.

Revisorernas självständighet är ett särskilt förhållande som ställer
krav på samarbete och överenskomna arbetsätt för minska risker
för otydlighet, ineffektivitet och splittring. För att nå så bra effekt
som möjligt har revisorerna därför ett gemensamt och samordnat
arbetsätt och tar gemensam ställning i revisionsarbetet. Reviso-
rerna kommer överens om arbetsformer och samverkan.

3.1 Styr- och stöddokument

3.1.1 Revisionsreglemente

Fullmäktige beslutar vanligen om ett revisionsreglemente som lägger fast de lokala grunderna för revisorernas organisation, förvaltning, arbetsformer och samverkan med fullmäktige.

{ [KL 12 kap 18 §](#)
{ Underlag revisionsreglemente, www.skl.se

3.1.2 Revisionsstrategi

I en strategi kan revisorerna lägga fast visioner och mål samt övergripande och långsiktiga ställningstaganden kring uppdrag och resultat, förhållningssätt, samverkan, dialog och kommunikation etc. Strategin dokumenteras.

Strategin bör vara föremål för diskussion och revidering varje mandatperiod.

3.1.3 Arbetsordning

Revisionsuppdraget ska genomföras med helhetssyn och i samverkan mellan självständiga revisorer och sakkunniga. Revisorerna är inte en nämnd och har i allmänhet inte en lokal egen förvaltningsorganisation. Detta understryker betydelsen av en arbetsordning, för ett tydligt och effektivt arbete. Revisorerna kan komma överens om sina arbetsformer i det löpande arbetet i en arbetsordning. Arbetsordningen kan reglera:

- › Sammankallande/ordförandens uppdrag och arbetssätt.
- › Informell arbetsuppdelning och bevakning mellan revisorerna och vad det innebär.
- › Förhållningssätt mellan revisorerna.
- › Tidplaner och former för möten.
- › Upphandling, styrning av och samspel med de sakkunniga.
- › Ekonomi, administration och rutiner, revisorernas interna kontroll.
- › Webb sida och annan information/kommunikation.
- › Samverkan med andra revisorer, nätverkskontakter och annan kompetensutveckling.

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

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

Exempel revisorernas arbetsordning, www.skl.se/revision

3.2 Återkommande punkter på revisorernas sammankomster

I granskningsarbetet har revisorerna sammankomster. För ett effektivt och oberoende arbetssätt med helhetssyn kan revisorerna arbeta med återkommande punkter som alltid avhandlas och som kompletterar de för dagen aktuella granskningarna. Dessa punkter kan vara:

- › Oberoende och jäv.
- › Samverkan/informationsutbyte mellan olika uppdrag där revisorerna är valda (företag, förbund etc.).
- › Kvalitetssäkring av revisorernas och de sakkunnigas arbete utifrån revisionsprocessen.
- › Kommunikation och öppenhet; webbsida.
- › Bevakning/rapportering av verksamhet och omvärld (inhämtade iakttagelser, fakta m.m.).
- › Resultat, utvärdering, effekter.

3.3 Administration

Revisorerna svarar självständigt för sin förvaltning och behöver administrativt stöd i sitt arbete. Stödet kan utföras av upphandlad resurs, egen anställd resurs eller resurs som finns i den egna kommunen. Revisorernas självständiga ställning hindrar inte att administrativt stöd kan arrangeras t.ex. från styrelsens förvaltning. Vid en sådan lösning är det viktigt att tjänsten tydligt definieras och att t.ex. digitala arbetsytor skyddas från insyn från den övriga kommunala organisationen. Revisorerna bör gemensamt bestämma vilken modell de själva väljer, och notera detta i sin arbetsordning.

{ [KL 12 kap 10 §](#)

4. Revisorerna kommunicerar

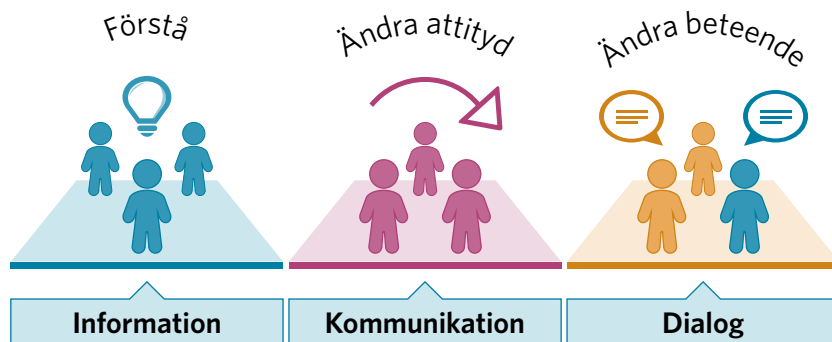
Att kommunicera och skapa en bra dialog är grundläggande för ett effektivt revisionsarbete. Det stärker ömsesidig kunskap och förståelse och bidrar till revisionens förankring och legitimitet. Kommunikation gör revisionen öppen och tillgänglig.

4.1 Strategisk kommunikation

Revisorerna arbetar strategiskt med sin kommunikation. De identifierar och analyserar viktiga målgrupper och väljer olika sätt att kommunicera beroende på vad de vill uppnå.

Revisorernas målgrupper är både interna (inom kommunens organisation) och externa (utanför kommunens organisation). Tillvägagångssättet att nå fram och utformandet av budskapen kan variera utifrån vilken målgrupp det rör sig om. Det handlar om information, kommunikation och dialog. Revisorerna kommer överens om med vilka, om vad och hur de ska kommunicera.

Information förmedlar fakta och kunskap och bidrar till förståelse. Kommunikation kan ändra uppfattningar, förhållningssätt och attityder. Dialog är en förutsättning för ett ändrat beteende.



□ Revisorerna arbetar strategiskt med sin kommunikation utifrån vad de vill uppnå.

4.2 Kommunikation med fullmäktiges presidium och fullmäktige

Fullmäktige är revisorernas uppdragsgivare. Kommunikation och samspel med fullmäktige är centralt för att få effekt och resultat av revisionens granskning.

Revisorerna har regelbunden dialog med fullmäktiges presidium om situationen i kommunen och omvärlden, om aktuella granskningar och om risker som revisorerna kan behöva beakta i sin riskanalys och revisionsplanering. Dialogen handlar även om de kommunala företagen. Revisorerna och **fullmäktiges presidium** kommer överens om former för dialogen.

Revisorerna kommunicerar med **hela fullmäktige** på olika sätt, här presenteras och kommenteras några olika sätt.

Revisorerna närvarar ofta vid fullmäktiges sammanträden och informerar vanligen fullmäktige löpande om sitt arbete och resultat. Det kan t.ex. ske under en stående punkt på fullmäktiges dagordning. Revisorernas rapporter tillställs också successivt ledamöterna i fullmäktige.

Revisorerna är också alltid skyldiga att lämna upplysning vid fullmäktiges sammanträden om fullmäktige begär det och det inte finns något hinder p.g.a. sekretess.

Ett annat arbetssätt är att fullmäktige behandlar revisorernas rapporter som beslutsärenden. Det innebär att fullmäktige beslutar om vad de vill ska hända med anledning av rapporten. Initialt ställs oftast krav på svar från granskad styrelse eller nämnd och fullmäktige tar ställning till svaret när detta inkommer. Fullmäktige kan även besluta om andra åtgärder med anledning av granskningen. Fullmäktige och revisorerna kan komma överens om en sådan hantering av rapporterna. Hanteringen förändrar inte revisorernas ansvar för att analysera svar och åtgärder från de som granskats, som underlag för sin ansvarsprövning.

Revisorerna kan därtill i dialog med fullmäktiges presidium initiera seminarier/samtal i fullmäktige, t.ex. om fullmäktiges syn på risker i verksamheten. Sådana samtal kan ge revisorerna ett breddat underlag till riskanalys och revisionsplanering.

Revisorerna har även en formell möjlighet att initiera ärende i fullmäktige med anledning av sin granskning eller med anledning av sin förvaltning. Att använda initiativrätten kan t.ex. vara motiverat för att snabbt ta upp iakttagelser och synpunkter eller att få en bredare diskussion om revisionens förutsättningar.

{ [KL 5 kap 22 §](#)

4.3 Kommunikation med styrelse och nämnder

Att arbeta stödjande och framåtsyftande med iakttagelser, bedömningar och rekommendationer till de som granskas står inte i strid med revisionens oberoende. Ett effektivt revisionsarbete förutsätter dialog och förtroende mellan revisionen och de som granskas.

Kommunikationen med styrelse och nämnder sker inom ramen för revisionsprocessen. Det kan uppstå en förväntan att revisorerna ska bidra med förslag och lösningar. Revisorerna tydliggör då innebörden av ett stödjande revisionsarbete till skillnad från att delta i och ta ansvar för verksamhetsutveckling.

Revisorerna kommunicerar med hela eller delar av styrelse och nämnder utifrån situation och behov. Revisorerna kan bjuda in styrelsen eller nämnden till sig för dialog.

För att besöka styrelsen eller nämnden måste revisorerna ha en kallelse/inbjudan därifrån. Detsamma gäller för besök hos en företagsstyrelse.

{ [KL 6 kap 26 §](#)

Revisorerna har även en formell möjlighet att initiera ärende i styrelser och nämnder med anledning av sin granskning.

{ [KL 4 kap 21 §](#)

En del i revisorernas kommunikation kan vara planerade och kommunicerade besök i nämndernas verksamheter för att få information och underlag till riskanalys och framtida granskning. Revisorerna kan även bjuda in verksamhetsföreträdare till sina sammankomster.

4.4 Kommunikation med partier och partigrupper

Partikontakter upprätthålls med ett förhållningssätt som inte riskerar revisorernas oberoende.

Revisorerna är generellt medlemmar i ett parti, som också nominerat revisorerna till uppdraget. Den politiska förankringen är en del av revisorernas kompetens och att följa partiarbetet är inte förbjudet. Revisorerna har ibland kontakt med sina partigrupper i fullmäktige för att hålla sig informerade och att ge information om revisionens uppdrag och arbete.

Motsvarande kommunikation bör då upprätthållas även med de partier i fullmäktige som inte är representerade i revisorsgruppen.

4.5 Kommunikation med medborgare och media

Revisorerna informerar om revisionsuppdraget och granskningen på kommunens webbplats - den viktigaste kanalen till medborgarna.

En innehållsrik, tydlig och aktuell webbplats ger medborgarna kunskap och möjlighet till insyn och kontakt. Kontaktuppgifter gör revisorerna tillgängliga. Webbplatsen är av stort värde även för fullmäktige, styrelse och nämnder samt kommunens tjänstepersoner.

Revisorerna kan publicera revisionsplan, revisionsrapporter, svar/yttranden, revisionsberättelser och granskningsrapporter (aktiebolag) samt övrig information som bidrar till förståelse för och insyn i det kommunala revisionsuppdraget, revisorernas arbete.

Revisorerna kommer överens om hur de vill och kan kommunicera med medborgarna. Revisorerna kan ha en dialog med medborgarna inom granskningsarbetet, för att få information och underlag till riskanalys och granskning, men också som en granskningsmetod inom en särskild granskning.

Media är en kanal att nå ut till medborgarna. Revisorerna kommer överens om hur de vill och kan agera gentemot media. Det gäller även kommunikation i sociala medier. Vid all kommunikation i medier och sociala medier är det viktigt att revisorerna har sitt oberoende och sin opartiskhet i fokus.

Revisorerna kan publicera pressmeddelanden och arrangera presskonferenser när granskningsresultat behöver uppmärksammas.

5. Revisorerna samverkar

Revisorerna samverkar i revisionsuppdragen. De ser den samlade verksamheten i kommunen som en helhet, såväl den verksamhet som bedrivs i styrelse och nämnder som den verksamhet som bedrivs i gemensamma nämnder, kommunala aktiebolag, stiftelser, kommunalförbund, finansiella samordningsförbund och övriga företagsformer.

För att revisorerna ska kunna granska och pröva med helhetssyn krävs en aktiv samverkan och ett informationsutbyte mellan revisorer, lekmannarevisorer/revisorer, sakkunniga och godkända/auktoriserade revisorer. Revisorerna samordnar informationsutbyte och granskningsarbete i olika drifts- och samverkansformer.

Den samordnade revisionen, med personsamband mellan kommunens revisorer och lekmannarevisorer i aktiebolag samt revisorer i stiftelser, ger formella och praktiska förutsättningar för en revision med helhetssyn. Personsambandet skapar en naturlig koppling mellan dessa uppdrag. Se även del 1 avsnitt 5.2.

{ [KL 10 kap 5 §](#)

5.1 Samverkan med godkända/auktoriserade revisorer i företagen

I kommunen kan revisorerna behöva information av de godkända/auktoriserade revisorerna om deras granskning och iakttagelser i de kommunala företagen. Informationen kan behövas för att kunna granska och pröva kommunens verksamhet med helhetssyn. Kommunens revisorer tar initiativ till sådant informationsutbyte.

I aktiebolaget samverkar lekmannarevisorn, sakkunnig och den godkända/auktoriserade revisorn löpande för utbyte av information, planering, kommunikation med bolagets ledning m.m. Lekmannarevisorerna tar initiativ till att sådan samverkan planeras och genomförs.

Kommunens revisorer verkar för att krav på samverkan och informationsutbyte mellan revisorerna, lekmannarevisorerna och de godkända/auktoriserade revisorerna beaktas i upphandlingen av godkänd/auktoriserad revisor.

Kommunens revisorer kan genom reglering i revisorernas reglemente och ägardirektiv till företagen ha tilldelats uppdraget att svara för upphandling av godkända/auktoriserade revisorer i kommunens företag. Resultatet av upphandlingen föreläggs årsstämman (motsvarande) som förslag inför dess beslut om att utse yrkesrevisor.

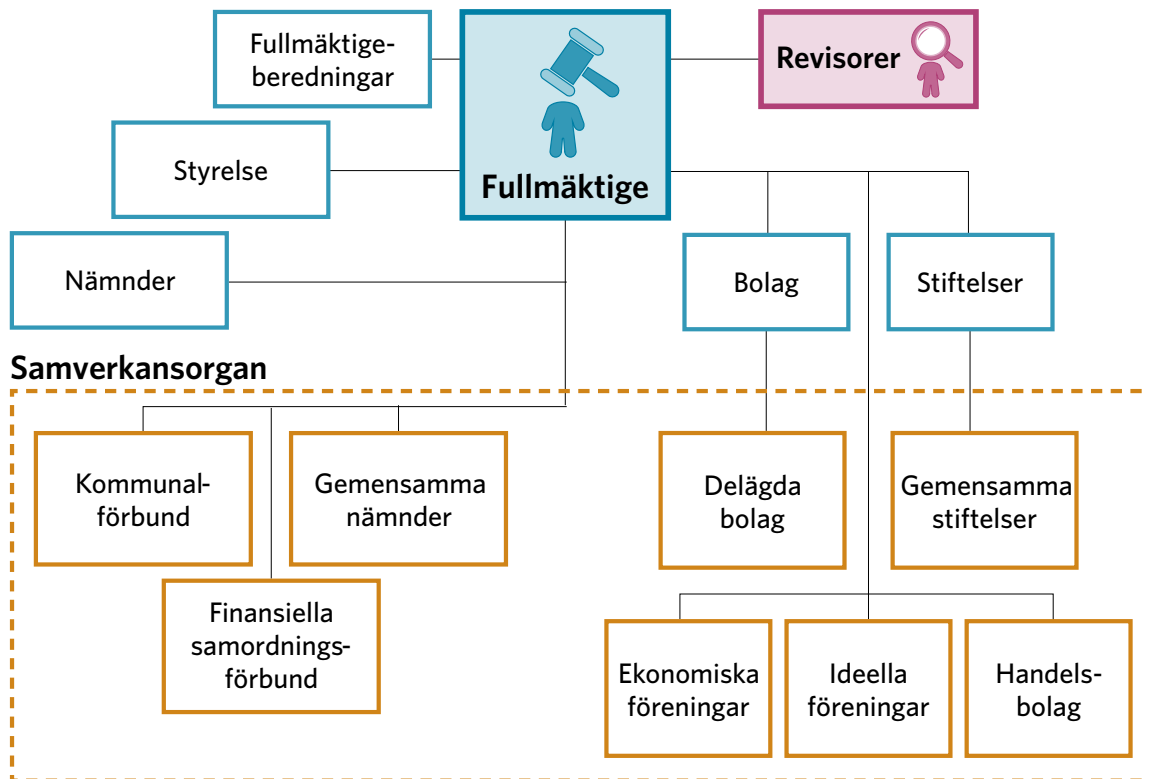
Stödmaterial för upphandling av godkänd/auktoriserad revisor i aktiebolag, www.skl.se/revision

5.2 Revision i olika samverkansorgan

Revision i samverkansorgan ställer särskilda krav på överenskomna arbetsformer.

Kommunala samverkansorgan är gemensamma nämnder, kommunalförbund, finansiella samordningsförbund samt delägda företag (aktiebolag, stiftelser, ekonomiska och ideella föreningar).

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



□ Samverkansorgan kan vara en stor del av den kommunala organisationen.

När revision sker i och av olika samverkansorgan behöver revisorerna lägga fast former för granskning, informationsutbyte och förankring i en för detta syfte framtagen **arbetsordning för samverkan**. Det finns flera skäl för detta:

- › Revisorerna kommer generellt från olika kommuner med skilda arbetssätt, förutsättningar och sakkunniga. Revisorerna behöver därför lägga fast gemensamma arbetsformer för att kunna utföra ett effektivt revisionsarbete.
- › Vissa samverkansorgan granskas av revisorer från endast en av de samverkande parterna (ibland i cirkulerande ordning olika mandatperioder). Övriga samverkansparter har då inte en "egen" utsedd revisor. Det ställer krav på informationsutbyte och förankring hos alla samarbetsorganisationer. Formerna för detta behöver läggas fast.
- › Om personsamband mellan kommunens revisorer och revisorer i samverkansorgan saknas behöver former för informationsutbyte och förankring etableras och läggas fast. Krav på personsamband finns t.ex. inte i kommunalförbund eller finansiella samordningsförbund.

En arbetsordning för samverkan kan reglera uppdraget som sammankallande, möten och kallelser, tidplaner, budget och uppföljning, arbetssätt med riskanalys, granskning, rapportering och ansvarsprövning, anlitanade av sakkunniga, förankring, dokumenthantering och arkivering m.m.

En arbetsordning för samverkan kan etableras såväl mellan revisorer i ett samverkansorgan som mellan en kommuns revisorer och revisorer i ett samverkansorgan.

Stöd för att utarbeta en arbetsordning för samverkan,
www.skl.se/revision

Referenser

Offentligt tryck

Kommunallagen SFS 2017:725

Prop. 2016/17:171 En ny kommunallag

Lag om kommunal bokföring och redovisning SFS 2018:597

Prop. 2009/10:46 Oberoendet i kommunal revision

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

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

Webb

Sveriges Kommuner och Landsting, SKL

På www.skl.se/revision finns bl.a. dessa sidor:

Att vara förtroendevald revisor.

Det här är kommunal revision. Fakta och förutsättningar.

God revisionsred.

Dokumentmallar. Förlagor till revisionsberättelse,
granskningsrapport m.fl.

Ansvarsprövning. Om ansvar och om systemet för granskning
och prövning.

Ansvarsprövningsbanken som visar och kommenterar samtliga
fall med anmärkningar och avstyrkt ansvarsfrihet från revisorerna

Upphandling av sakkunniga och revisorer. Information och stödmaterial.

Frågor och svar om offentlighet, sekretess och dokumenthantering.

Revision i samverkansorgan.

Revision i stiftelser och andra företag.

Samtliga publikationer om revision från SKL finns också på hemsidan t.ex. om grundläggande granskning, riskanalys, ansvarsprövning och lekmanrevision.

På SKL:s webbsida finns även information om demokratiutveckling, korruption, konkurrensutsättning och valfrihet, styrning och ledning, kvalitet och resultat, redovisning m.m.

SKYREV

På www.skyrev.se finns bl.a.:

Certifiering-regelverk, certifieringsnämnd, certifierade revisorer

Vägledning för verksamhetsrevision m.m.

Rekommendationer t.ex. för projektplan och revisionsrapport

God revisionsssed

I kommunal verksamhet 2018

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

Det är Revisionsdelegationen inom Sveriges Kommuner och Landsting som har uppdraget att uttolka, dokumentera och fastställa god revisionsssed. Skriften är en dokumentation av faktisk god revisionsssed – de goda principer och föredömliga tillvägagångssätt som tillämpas i kommunal revision.

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

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

ISBN 978-91-7585-698-8

Beställ eller ladda ner på webbutik.skl.se

Post: 118 82 Stockholm | Besök: Hornsgatan 20

Telefon: 08-452 70 00 | skl.se