

Diskussionsunderlag U

Granskning av årsredovisning

Diskussionsunderlaget redogör för hur granskning av kommunala årsredovisningar kan utföras. Förutom en redogörelse för hur granskningen genomförs finns förslag på vilka uttalanden som bör göras och hur de kan utformas.

Vår avsikt med föreliggande förslag är att de ska vara ett stöd i granskningsarbetet och därmed bidra till att utveckla revisionsarbetet och god sed.

Vi välkomnar förslag och synpunkter!

Bakgrund

Avsikten med föreliggande vägledning är att ge yrkesrevisorn stöd i sin granskning av årsredovisningen.

Av kommunallagen (SFS 1991:900) framgår att årsredovisningen ska lämnas till fullmäktige och revisorerna snarast möjligt och senast den 15 april året efter det år som redovisningen avser. Årsredovisningen ska godkännas av fullmäktige, vilket inte bör ske innan fullmäktige beslut om ansvarsfrihet ska beviljas eller vägras. I diskussionsunderlaget används benämningen kommun som samlande begrepp för kommun, landsting, region och kommunalförbund.

Revisorernas uppdrag

Enligt kommunallagen 9 kap. 9 § ska revisorerna granska om räkenskaperna är rättvisande. Enligt god revisionsred i kommunal verksamhet ska revisorerna bedöma om bokföringen och årsredovisningen, inklusive den sammanställda redovisningen, upprättats i enlighet med lagen om kommunal redovisning samt god redovisningssed så att räkenskaperna ger en rättvisande bild av resultat och ställning.

God redovisningssed uttolkas av Rådet för kommunal redovisning. Revisorerna granskar om upplysningar finns om eventuella avvikelser, från lagstiftningen samt god redovisningssed, och att skälen till avvikelserna har kommenterats.

Enligt kommunallagen 9 kap. 9 a § ska revisorerna bedöma om resultatet i årsbokslutet (årsredovisningen) är förenligt med de mål fullmäktige beslutat. God revisionsred i kommunal verksamhet innebär att revisorerna ska bedöma om resultatet i delårsrapporten och årsredovisningen är förenligt med fullmäktiges beslut om mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning. Revisorernas skriftliga bedömning ska biläggas årsbokslutet

(årsredovisningen). Enligt god revisionsred bör revisorernas bedömning ingå i revisionsberättelsen.

Yrkesrevisorernas rapporter ska fogas till revisionsberättelsen (kommunallagen 9 kap 16 §).

Granskning av årsredovisningen

1. Inledning

Yrkesrevisorn ska pröva om räkenskaperna är rättvisande och om årsredovisningen är upprättad enligt lag om kommunal redovisning (SFS 1997:614) och enligt god redovisningsred. Av lagen framgår att årsredovisningen ska redogöra för utfallet av verksamheten, verksamhetens finansiering och den ekonomiska ställningen vid räkenskapsårets slut. Årsredovisningen ska bestå av följande delar: förvaltningsberättelse, resultaträkning, balansräkning, finansieringsanalys och sammanställd redovisning som även omfattar kommunal verksamhet som bedrivs genom annan juridisk person.

Kommunallagen anger att revisorerna ska bedöma om resultatet i årsredovisningen är förenligt med de mål fullmäktige beslutat. Granskningen ska ha en sådan omfattning att den kan ligga till grund för revisorernas bedömning.

En framtagna väsentlighets- och riskanalys bör ligga till grund för granskningens inriktning och omfattning. Förhållanden och faktorer som bland annat påverkar granskningens inriktning och omfattning är:

- väsentliga förändringar som har skett på det nationella planet till exempel ändrad lagstiftning,
- kunskaper om och erfarenheter av kommunens verksamhet samt system för styrning, uppföljning och kontroll m.m,
- om det under årets granskning framkommit några brister i den interna styrningen och kontrollen som kan leda till väsentliga brister i verksamheten/årsredovisningen,
- väsentliga händelser eller förändringar i kommunens verksamhet och
- förändringar i redovisningsprinciper och redovisningssystem.

2. Granskning av förvaltningsberättelsen

Yrkesrevisorn ska granska att förvaltningsberättelsen innehåller de uppgifter som krävs enligt lag om kommunal redovisning och att rekommendationer från Rådet för kommunal redovisning efterlevs.

Det gäller bland annat:

- sådana förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen eller resultaträkningen men som är viktiga för bedömningen av ekonomin,
- sådana händelser av väsentlig betydelse som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut,
- förväntade utveckling,
- väsentliga personalförhållanden, särskilt sjukfrånvaron,
- andra förhållanden som är av betydelse för styrningen och uppföljningen av verksamheten,

- redovisning av den samlade verksamheten dvs även verksamheter som bedrivs i annan juridisk form till exempel bolag och stiftelser,
- en samlad redovisning av investeringsverksamhet,
- en redovisning av hur utfallet förhåller sig till den budget som fastställts för den löpande verksamheten och att jämförelser görs med tidigare år och
- en bedömning av om balanskravet har uppfyllts och vid avvikelse hur detta ska regleras.

Yrkesrevisorn ska analysera förvaltningsberättelsen och översiktligt bedöma om:

- förvaltningsberättelsen redovisar de väsentliga delarna av verksamheten,
- årsredovisningen i allt väsentligt ger en rättvisande bild av resultat och ställning,
- delarna i årsredovisningen överensstämmer sinsemellan,
- uppföljningsrutiner och analyser är tillförlitliga och att de ger förutsättningar för korrekta bedömningar,
- tillförlitligheten i nyckeltal för verksamhet och ekonomi,
- vilken kvalitetssäkring som görs/har gjorts av underlagen till redovisade uppgifter i förvaltningsberättelsen,
- om jämförelsetalen i förvaltningsberättelsen överensstämmer med föregående års årsredovisning och
- om resultatet är förenligt med fullmäktiges beslut om mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning.

Granskningsuppdraget bör dock avgränsas och inte innehålla bedömningar avseende politiska uttalanden och värderingar samt utfästelser och prognoser om framtiden.

Utifrån genomförd granskning är det viktigt att föra en dialog med ansvariga befattningshavare om iakttagelser och synpunkter.

Iakttagelser och synpunkter sammanfattas i en samlad rapport som utgör underlag för revisorernas bedömning, som ska biläggas revisorernas revisionsberättelse.

3. Granskning av räkenskaper

Yrkesrevisorns granskning av räkenskaperna i årsredovisningen syftar till att ge revisorerna underlag för uttalandet i revisionsberättelsen. Yrkesrevisorn ska upprätta en skriftlig revisionsrapport som ska innehålla ett sammanfattande uttalande som underlag för de förtroendevalda revisorernas bedömning.

Yrkesrevisorn ska granska årsredovisningen för att erhålla rimlig grund för att bedöma om den är fri från väsentliga fel. Belopp som är väsentliga så att de kan påverka resultat och ställning måste därför granskas noggrannare. Yrkesrevisorn ska göra en egen bedömning av vad som är väsentligt.

Yrkesrevisorn ska planera arbetet så, att granskningen utförs på ett effektivt sätt. I detta arbete ska yrkesrevisorn beakta väsentlighet och dess samband med revisionsrisk när granskningen genomförs. Information bedöms väsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka de beslut som användaren fattar på basis av informationen i årsredovisningen. Graden av väsentlighet beror på postens eller felets storlek och på omständigheterna kring utelämnandet

eller felet. Yrkesrevisorn ska göra en egen bedömning av vad som är väsentligt och anpassa granskningsåtgärdernas karaktär, omfattning och förläggning i tiden därefter.

Yrkesrevisorns ska, utifrån fastställd materialitetsgräns bedöma om räkenskaperna är rättvisande genom att granska att:

- årsredovisningen är upprättad enligt Lag om kommunal redovisning,
- rekommendationer från Rådet för kommunal redovisning och god redovisningssed i övrigt tillämpas och tilläggsupplysningar och noter finns i tillräcklig utsträckning,
- avvikelser från normering och god redovisningssed i övrigt anges och motiveras,
 - resultaträkningen redovisar årets samtliga intäkter och kostnader och att dessa är rätt periodiserade och
- upptagna tillgångar, avsättningar och skulder existerar och är fullständigt redovisade och rätt periodiserade.

Utifrån genomförd granskning är det viktigt att föra en dialog med ansvariga befattningshavare om iakttagelser och synpunkter.

4. Uttalande vid granskning av räkenskaper

Yrkesrevisorns revisionsrapport bör innehålla ett sammanfattande uttalande som stöd för revisorernas uttalande i revisionsberättelsen. Av yrkesrevisorns uttalande ska det därför framgå om räkenskaperna är rättvisande.

Yrkesrevisorns uttalande ska även innefatta upplysning om räkenskaperna i årsredovisningen har upprättats i enlighet med den kommunala redovisningslagen samt om god redovisningssed har tillämpats. Informationen är väsentlig för att revisorerna ska kunna bedöma om årsredovisningen ger en rättvisande bild av kommunens ekonomiska resultat och ställning.

Nedan lämnas exempel på hur yrkesrevisorn bedömning kan uttryckas, när räkenskaperna är, respektive inte är, rättvisande i förhållande till den kommunala redovisningslagen och god redovisningssed.

A Rättvisande räkenskaper

”Revisionen har utförts i enlighet med god revisionssed i kommunal verksamhet. Det innebär att vi planerat och genomfört revisionen för att med hög men inte absolut säkerhet försäkra oss att årsredovisningen inte innehåller väsentliga felaktigheter.

Vi bedömer att årsredovisningen ger en rättvisande bild av kommunens resultat och ställning. Årsredovisningen har, i allt väsentligt, upprättats i enlighet med den kommunala redovisningslagen och god redovisningssed.”

Uttalandet ovan kan innebära att eventuella fel har identifierats. Dessa har dock inte enskilt eller sammantaget uppgått till väsentliga belopp. Har sådana fel identifierats bör det framgå av revisionsrapporten varför det ändå lämnas ett positivt uttalande.

I dialog med de förtroendevalda revisorerna ska yrkesrevisorn föreslå att årsredovisningen ska godkännas av fullmäktige.

B Räkenskaperna är inte rättvisande

”Vi bedömer att årsredovisningen inte ger en rättvisande bild av kommunens resultat och ställning. Årsredovisningen har inte upprättats i enlighet med den kommunala redovisningslagen och god redovisningssed”.

Det ska tydligt framgå varför årsredovisningen inte ger en rättvisande bild av kommunens resultat och ställning.

I dialog med de förtroendevalda revisorerna ska yrkesrevisorn föreslå att årsredovisningen inte ska godkännas av fullmäktige.

5. Granskning av måluppfyllelse

Granskningsåtgärderna genomförs i form en översiktlig eller analytisk granskning. Den översiktliga granskningen består i att analysera årsredovisningens förvaltningsberättelse och den finansiella analysen. I analysen ingår följande:

- fullmäktiges fastställda mål och/eller uppdrag i årsbudget och andra styr- och plandokument,
- avrapportering av måluppfyllelse och/eller genomförda uppdrag i årsredovisningen och
- form på avrapporteringen och styrelsens egen analys rörande måluppfyllelse och genomförda uppdrag.

Första och andra punkten ger grundläggande förutsättningar för bedömningen. Syftet med punkt tre av analysen är att få en uppfattning om fullmäktige, därmed också de förtroendevalda revisorerna, ges rimliga förutsättningar att kunna bedöma måluppfyllelse och/eller genomförda uppdrag utifrån den avrapportering som lämnas. Alltför många mål och uppdrag kan försvåra analysen och därmed också bedömningen. Detsamma gäller om avrapporteringen är ostrukturerad eller otydlig.

Underlag för bedömningen av måluppfyllelsen hämtas även från andra relevanta dokument och genomförda granskningar under revisionsåret.

Bedömningen sker enligt följande:

- beslutade mål och uppdrag avrapporteras i årsredovisningen,
- avrapporteringen ger fullmäktige rimliga förutsättningar att bedöma måluppfyllelse och/eller hur uppdragen är genomförda,
- genomgång av granskningar som genomförts under revisionsåret som har bäring på måluppfyllelsen och
- om resultatet är förenligt med fullmäktiges beslut om mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning.

I yrkesrevisorns revisionsrapport bör det framgå att granskningen av om resultatet är förenligt med de mål och uppdrag fullmäktige beslutat är översiktlig och vilka underlag som använts som revisionsbevis.

6. Uttalande vid granskning av måluppfyllelse

Bedömningen ska avse såväl finansiella mål som verksamhetsmål. Det bör även framgå i såväl yrkesrevisorns revisionsrapport som i revisionsberättelsen att granskningen av om resultatet är förenligt med de mål och uppdrag fullmäktige beslutat är översiktlig.

Följande formulering kan användas:

”Vi har översiktligt, enligt kommunallagen 9 a § granskat om resultatet är förenligt med fullmäktiges beslut om mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning”.

Nedan lämnas exempel på hur yrkesrevisorns bedömning kan uttryckas vad gäller måluppfyllelsen.

A. Mål och/eller uppdrag avrapporteras i årsredovisningen på ett tydligt sätt och en övervägande andel av målen/uppdraget har uppfyllts eller genomförts

”Vi bedömer, utifrån avrapporteringen i årsredovisningen, att resultatet i allt väsentligt är förenligt med de mål som fullmäktige fastställt”.

Komplettering sker av eventuella iakttagelser och kommentarer som yrkesrevisorn vill göra. Skrivningen kan också innehålla ett tydliggörande under förutsättning att en god ekonomisk hushållning bedöms föreligga och de finansiella målen uppnåtts enligt följande:

”Vår bedömning är att god ekonomisk hushållning därför har uppnåtts”.

Eventuellt kan en hänvisning göras till styrelsens bedömning, om en sådan finns redovisad. Detta kan uttryckas enligt följande:

”Vi delar styrelsens bedömning att god ekonomisk hushållning uppnåtts”.

B. Mål och/eller uppdrag avrapporteras i årsredovisningen på ett tydligt sätt men en stor andel av målen/uppdraget har inte uppfyllts eller genomförts

”Vi bedömer, utifrån avrapporteringen i årsredovisningen, att resultatet för flera av målen inte är förenligt med vad fullmäktige fastställt”.

Komplettering sker av eventuella iakttagelser och kommentarer som yrkesrevisorn vill göra. Skrivningen kan också i detta fall innehålla ett tydliggörande enligt följande:

”Vår bedömning är att god ekonomisk hushållning därför inte har uppnåtts”.

Eventuellt kan också i detta fall en hänvisning göras till styrelsens bedömning om en sådan finns redovisad. Detta kan uttryckas enligt följande:

”Vi delar styrelsens bedömning att god ekonomisk hushållning inte har uppnåtts”.

C. Mål och/eller uppdrag avrapporteras inte på ett tydligt sätt i årsredovisningen och orsaken kan vara att tydliga och uppföljningsbara mål saknas

”Vi konstaterar att det i årsredovisningen saknas en tillräcklig tydlig avrapportering av mål och uppdrag för att det ska vara möjligt för oss att bedöma om resultatet är förenligt med de mål som fullmäktige beslutat.”

Komplettering sker av eventuella iakttagelser och kommentarer som yrkesrevisorn vill göra.

D. Mål och/eller uppdrag avrapporteras i årsredovisningen men på ett otydligt eller ostrukturerat sätt som inte gör det möjligt att bedöma om resultatet är förenligt med fullmäktiges beslutade mål och/eller uppdrag

”Vi konstaterar att avrapporteringen av mål och/eller uppdrag i årsredovisningen saknar tillräcklig tydlighet, struktur och helhet och som en följd av detta är det inte möjligt för oss att bedöma om resultatet är förenligt med de mål som fullmäktige beslutat.”

Komplettering sker av eventuella iakttagelser och kommentarer som yrkesrevisorn vill göra.

7. Dokumentation

En tillräcklig dokumentation är nödvändig för att kvalitén på de utförda granskningsinsatserna ska kunna bedömas i efterhand. Dokumentation ska finnas i den utsträckning det är nödvändigt för att förstå hur granskningen har utförts, styrka de iakttagelser som framgår av revisionsrapporten och förstå de bedömningar som gjorts samt de slutsatser som dragits. Dokumentationen bidrar till att kvalitetssäkra granskningsarbetet så att det utförts enligt god sed.

För utförligare information se tidigare utgiven rekommendation angående dokumentation.

Mer information

I följande dokument kan du läsa mer om granskning av årsredovisning:

Lag om kommunal redovisning SFS 1997:614

Kommunallag SFS 1991:900

God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting Proposition 2003/04:105

Synpunkter

Om du vill diskutera innehållet eller har förslag till utveckling av rekommendationen kan du ta kontakt med någon i Skyrevs kommitté för god kommunal revisors- och revisionsled. Namn- och adressuppgifter hittar Du på Skyrevs hemsida www.skyrev.se.