

# Vägledning för yrkesrevisorerna inför slutrapportering till de förtroendevalda revisorerna/lekmannarevisorerna

Detta är en vägledning för yrkesrevisorerna som kan användas vid framtagandet av underlag till förtroendevalda revisorerna och lekmannarevisorerna inför deras uttalanden i revisionsberättelsen respektive granskningsrapport.

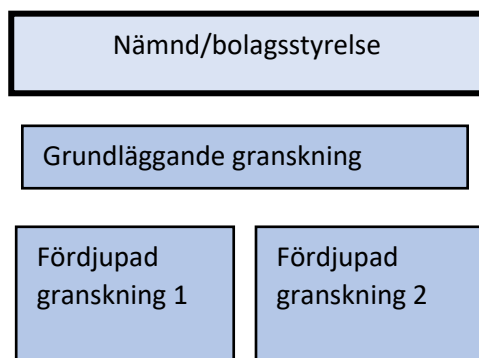
## 1 Bakgrund

Enligt God revisionsord i kommunal verksamhet (SKR) består årlig granskning av flera delar. All granskning som görs under verksamhetsåret ligger till grund för de förtroendevalda revisorernas ansvarsprövning/lekmannarevisorernas uttalande.

Grundläggande granskning, som genomförs i alla nämnder/styrelsen och bolagsstyrelser är en översiktlig granskning av styrning och kontroll samt målstyrning.

Fördjupade granskningar genomförs inom områden som revisorerna bedömer som väsentliga att granska. Den årliga granskningen omfattar även kommunens delårsrapport och årsredovisning.

Årlig granskning av en nämnd/bolagsstyrelse kan illustreras på följande sätt:



Figur 1: Årlig granskning av en nämnd/bolagsstyrelse

Respektive granskning bedöms för sig utifrån de revisionskriterier som gäller för det granskade området. När det gäller den *grundläggande granskningen* har Skyrev utarbetat en vägledning för hur en sådan kan genomföras och bedömas (se Vägledning 6).

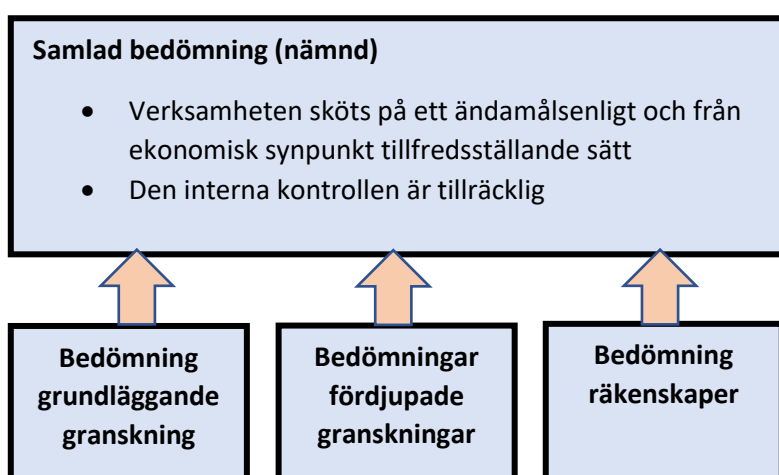
*Fördjupade granskningar* genomförs där de förtroendevalda revisorernas/lekmannarevisorernas riskanalys visar på stora risker och där de gör bedömningen att den grundläggande granskningen inte är tillräcklig. De fördjupade granskningarna är oftast inriktade mot ett visst verksamhetsområde eller process inom en nämnd/bolag men kan också spänna över flera nämnder/bolag.

Granskningen av kommunens *delårsrapport och årsredovisning* sker utifrån kraven i LKBR (Lag om kommunal bokföring och redovisning, 2018:597) och god redovisningsord i kommunal verksamhet. I enlighet med standard för kommunal räkenskapsrevision gör yrkesrevisorn som ansvarar för granskningen ett särskilt uttalande till de förtroendevalda revisorerna. Granskningen avser kommunens delårsrapport och årsredovisning och därmed är det kommunstyrelsen som är granskningsobjekt. I de

delar av räkenskapsrevisionen som avser intern kontroll i processer och rutiner kan även nämnders ansvar granskas.

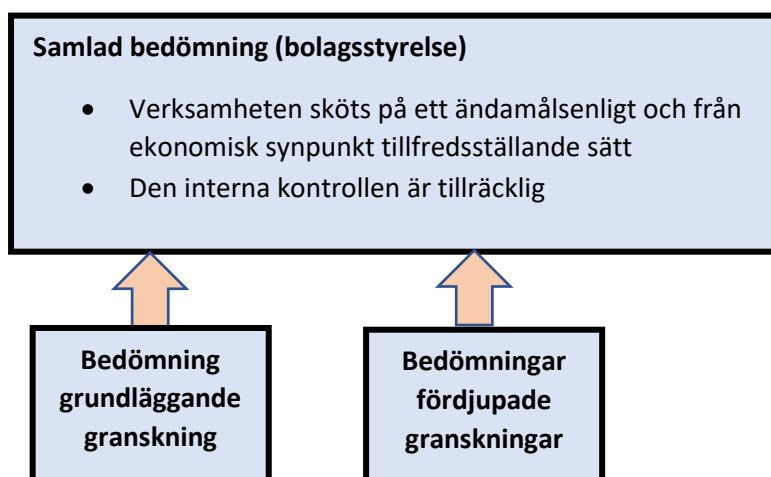
God revisionsned i kommunal verksamhet anger att de förtroendevalda revisorerna/lekmannarevisorerna vid årets slut, med stöd av yrkesrevisorerna och med det samlade resultatet av årets granskning som grund, analyserar om verksamheten i kommunstyrelsen/nämnder respektive bolagsstyrelser sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande<sup>1</sup> och om den interna kontrollen är tillräcklig. Vidare bedömer de förtroendevalda revisorerna om resultaten i delårsrapport och årsredovisning är förenliga med de mål för god ekonomisk hushållning som fullmäktige beslutat. I granskningen av kommunstyrelsen/nämnderna leder analysen fram till de förtroendevalda revisorernas slutliga bedömning av kommunstyrelsens/nämndernas ansvarstagande och i granskningen av bolagsstyrelsen till lekmannarevisorernas uttalande till bolagsstämman.

Följande figur kan illustrera ansvarsprövning av en nämnd:



Figur 2: Samlad bedömning av en nämnd utifrån granskning under ett verksamhetsår.

Figuren nedan kan illustrera lekmannarevisorernas bedömning av en bolagsstyrelse:



Figur 3: Samlad bedömning av en bolagsstyrelse utifrån granskning under ett verksamhetsår.

<sup>1</sup> Ingår ej i lekmannarevisorernas granskning av bolag.

I den goda revisionsleden beskrivs nio grunder för när förtroendevalda revisorer riktar anmärkning eller avstyrker ansvarsfrihet.<sup>2</sup> Vanligen åberopas mer än en grund när de förtroendevalda revisorerna riktar anmärkning eller inte tillstyrker ansvarsfrihet<sup>3</sup>. Grunderna för kritik syftar till att gruppera de vanligaste bristerna som revisorer uppmärksammar i sin granskning samt att underlätta förståelse och jämförelser, snarare än att utgöra ett analysverktyg för en samlad bedömning.

## 1.1 Syfte

Enligt god revisionsled i kommunal verksamhet ska de förtroendevalda revisorerna/lekmannarevisorerna, med stöd av yrkesrevisorer, göra en samlad bedömning utifrån resultatet av den årliga granskningen. Den goda leden stipulerar *att* en samlad analys ska göras men ger inte någon närmare vägledning i *hur* denna analys ska göras.

Syftet med vägledningen är att ge yrkesrevisorn stöd i arbetet med att väga samman årets granskningsinsatser till en samlad bedömning. Vägledningen är således tänkt att användas vid framtagandet av underlag till förtroendevalda revisorer och lekmannarevisorer inför deras uttalanden i revisionsberättelsen respektive granskningsrapport.

Behovet av en vägledning aktualiseras särskilt i de fallen där mer än enbart grundläggande granskning genomförs. Hur ska resultaten av de olika granskningarna vägas samman? Är alla avvikelser/brister lika väsentliga?

## 2 Perspektiv att reflektera kring

Vägledningens analysstöd innehåller fem perspektiv som yrkesrevisorn kan reflektera kring inför slutrapporteringen till de förtroendevalda revisorerna och lekmannarevisorerna. Dessa är:

1. Värdering av skada/risk för skada
2. Regelhierarki
3. Tid
4. Agerande
5. Respons (hantering av revisionens granskningar)

Nedan beskrivs vart och ett av perspektiven.

### 2.1 Värdering av skada/risk för skada

Avvikelser/brister som framkommit i revisionens granskningar kan ha medfört negativa effekter för kommunen. Dessa effekter kan enligt God revisionsled i kommunal verksamhet påverka de förtroendevalda revisorernas/lekmannarevisorernas bedömning av hur allvarlig kritiken blir. I God revisionsled redogörs det för tre olika typer av skador som kan förekomma var och en för sig eller i kombination med varandra:

**Ekonomisk skada:** Betydande ekonomisk skada har uppkommit eller uppenbar risk för sådan skada föreligger. Tillgångar kan ha förkommit eller skadats. Grunden till att skada uppstått kan vara oaktsam hantering av eller bristande hushållning med medel, tecknande av ofördelaktiga avtal etcetera.

---

<sup>2</sup> Grunderna är: bristande måluppfyllelse – verksamhet; bristande måluppfyllelse – ekonomi; ohörsamhet/obstruktion eller passivitet; 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 räkenskaper.

<sup>3</sup> Lekmannarevisorerna kan också rikta anmärkning till bolagets styrelse och/eller vd men har ej mandat att tillstyrka/avstyrka ansvarsfrihet.

**Förtroendeskada eller annan immateriell skada:** Här avses situationer då en eventuell ekonomisk skada bedöms vara liten men där nämndens/bolagsstyrelsens agerande varit felaktigt utifrån gällande regelverk. Det inverkar allvarligt på allmänhetens förtroende för kommunen. Exempel kan vara representation, resor eller deltagande i event med mera i strid med fastlagda reglementen och riktlinjer. Kommunens namn eller resurser kan ha använts på ett sätt som strider mot etiska/moraliska regler, vilket har skadat kommunens anseende.

**Verksamhetsskada:** Grunden till att verksamhetsskada uppstår kan vara ohörsamhet mot lag, mål och beslut, bristande styrning och kontroll. Skadan i verksamheten ska vara väsentlig och allvarlig och ha skapat negativa konsekvenser för medborgare som tar del av kommunens tjänster. Konsekvenser för tredje part är den viktigaste faktorn i bedömningen. Även graden av slarv eller medvetet agerande är avgörande för revisorernas bedömning.

Reflektera över följande:

- Har det uppstått eller riskerar det att uppstå någon skada?
- Är skadan väsentlig?

**Kommentar:** Om skadan är väsentlig behöver avgöras från fall till fall. Tabellen nedan kan utgöra ett stöd i analysen.

	<b>Ekonomisk skada</b>	<b>Förtroendeskada</b>	<b>Verksamhetsskada</b>
<b>Väsentlig</b>	Stort belopp i förhållande till verksamhetens kostnader.  Långtgående konsekvenser, t.ex. ofördelaktiga ingångna avtal som sträcker sig över tid och som tvingar fram omprioriteringar.	Agerande som skadar tilltron till kommunen och det demokratiska systemet.	Beslut och/eller arbetssätt som medför att verksamheten inte bedrivs i enlighet med lagar, föreskrifter och/eller fullmäktiges beslut.  Allvarliga konsekvenser för medborgare/tredje part.
<b>Ej väsentlig</b>	Mindre belopp av engångskaraktär.	Enskild händelse av mindre allvarlig art.	Mindre brister i styrning och uppföljning som sannolikt inte medför någon större risk för medborgare/tredje part.

Tabell 1: Analysstöd för värdering av skada eller risk för skada

Brister inom huvudprocesser (kärnuppdraget) väger ofta tyngre än brister inom administrativa stödprocesser vid en samlad bedömning. Skälet till det är att brister inom kärnuppdraget riskerar att leda till större skada för de som verksamheten är till för jämfört med brister inom verksamhetens stödprocesser. Dock är detta ett ställningstagande som behöver göras från fall till fall. Det kan också vara så att det förekommer brister inom såväl en huvudprocess som en stödprocess. Vidare bör beaktas om bristen är återkommande eftersom upprepade fel av mindre allvarlig art sammantaget kan leda till en stor skada.

## 2.2 Regelhierarki

Revisionskriterier som yrkesrevisorerna använder sig av i granskningen utgörs av lagar, förordningar, myndighetsföreskrifter, fullmäktiges styrdokument (budget, policys, ägardirektiv med mera), allmänna råd (till exempel från Socialstyrelsen eller Skolverket) eller nämndens/bolagsstyrelsens egna riktlinjer och rutiner.

Lagar, förordningar och föreskrifter är bindande medan allmänna råd är rekommendationer som anger hur någon kan göra för att uppfylla bindande regler i lagar/förordningar/föreskrifter. En del revisionskriterier väger således tyngre än andra.

Fullmäktiges beslut ska följas och verkställas av nämnder/bolagsstyrelser. Även nämndens/bolagsstyrelsens egna riktlinjer kan användas som revisionskriterier, dock är det i så fall viktigt att kontrollera att dessa överensstämmer med författningar och fullmäktiges beslut. Beslut fattade av fullmäktige står högre i hierarkin jämfört med nämndens/bolagsstyrelsens egna riktlinjer.

Reflektera över följande:

- Avser brister som har identifierats i granskningen a) bristande lagefterlevnad, b) bristande efterlevnad av fullmäktiges beslut/styrdokument eller c) bristande efterlevnad av nämndens/bolagsstyrelsens egna riktlinjer/rutiner?

### **Kommentar:**

Det är inte ovanligt att det förekommer brister inom fler än en del. En generell utgångspunkt är att bristande lagefterlevnad bedöms som allvarligast. Samtidigt ska verksamheten bedrivas inom ramar som har fastställts av fullmäktige, vilket innebär att fullmäktiges beslut, som exempelvis budgetbeslut, bör väga tungt vid bedömningen. Avvikelse mot verksamhetens egna riktlinjer/rutiner bör bedömas som minst allvarligt.

## **2.3 Tid**

Nämnden/bolagsstyrelsen behöver ha rimlig tid på sig att implementera ändrade förutsättningar, såsom nya regelverk eller ny organisationsstruktur. Större lagändringar är ofta kända i god tid innan de träder i kraft och kan därmed förväntas efterlevas, men det kan komma nya påbud med kort varsel eller ske andra förändringar som nämnder/bolagsstyrelser behöver anpassa sig till. Ett exempel är när fullmäktige beslutar om förändringar i nämndernas ansvarsområden (avskaffar stadsdelsnämnder och istället inrättar facknämnder, eller om två nämnder slås samman till en). Det är då rimligt att den nya nämnden behöver en viss tid på sig att anpassa verksamheten.

Reflektera över följande:

- Avser de avvikelser/brister som har identifierats i granskningen verksamhet som nyligen blivit föremål för ändrade regelverk? Har ansvarig nämnd/bolagsstyrelse haft en rimlig chans att implementera de nya regelverken i sin verksamhet?
- Har nämnden/bolaget nyligen genomgått en större omorganisation? Beror identifierade avvikelser/brister på att nya processer, rutiner, arbetssätt etcetera inte har hunnit implementeras i verksamheten?

### **Kommentar:**

Efter förändringar i regelverk och/eller organisation kan det ta tid att implementera nya arbetssätt, rutiner, strukturer etcetera. Det kan beaktas vid den samlade bedömningen under åtminstone det första året och i vissa fall ännu längre tidsperiod, beroende på hur genomgripande förändring verksamheten har genomgått. Om tidsaspekten ska beaktas eller ej måste dock alltid bedömas från fall till fall utifrån en väsentlighetsbedömning.

## 2.4 Agerande

Utgångspunkten är att ansvarig nämnd/bolagsstyrelse har en aktiv styrning samt vidtar adekvata åtgärder i tid i syfte att fullgöra sitt uppdrag. Ansvarig nämnd/bolagsstyrelse behöver dock göra prioriteringar, vilket kan få till följd att vissa brister eller fel prioriteras och åtgärdas framför andra. Dessutom påverkar omvärldsfaktorer i vissa fall nämndens/bolagsstyrelsens förutsättningar att kunna fullgöra sitt uppdrag.

Reflektera över följande:

- Har nämnden/bolagsstyrelsen haft kännedom om bristen?
- Har nämnden/bolagsstyrelsen rådighet över frågan?
- Har nämnden/bolagsstyrelsen agerat i tid för att hantera den konstaterade bristen?
- Har nämnden/bolagsstyrelsen följt upp vidtagna åtgärder för att försäkra sig om att de ger effekt?
- Har nämnden/bolagsstyrelsen rapporterat väsentliga avvikelser till fullmäktige/ägaren?

### Kommentar:

Om nämnden/bolagsstyrelsen inte har haft kännedom om bristen kan det indikera att den interna kontrollen är otillräcklig, vilket bör tas i beaktande i den sammanvägda analysen.

Det kan också vara så att nämnden/bolagsstyrelsen haft kännedom om bristen (det kanske framgår av riskanalysen och internkontrollplanen eller annan dokumentation) men valt att prioritera andra delar av verksamheten. Detta kan också vägas in i den samlade analysen.

Om det i granskningen konstateras att nämnden/bolagsstyrelsen har agerat aktivt och i tid vidtagit åtgärder för att försöka komma tillrätta med de identifierade bristerna kan detta tas i beaktande i den samlade bedömningen utifrån att nämnden/bolagsstyrelsen har agerat ansvarsfullt.

Omvärldsfaktorer kan påverka nämndens/bolagsstyrelsens förutsättningar att fullgöra sitt uppdrag. Även om nämnden/bolagsstyrelsen inte har rådighet över vissa faktorer så innebär ett ansvarsfullt agerande att aktivt söka lösningar för att hantera situationen. Nämnden/bolagsstyrelsen kan därför inte med automatik undantas från ansvar med hänvisning till faktorer som ligger utanför deras rådighet.

Hur agerandet ska vägas in i den samlade analysen måste alltid bedömas från fall till fall utifrån en väsentlighetsbedömning.

## 2.5 Respons (hantering av revisionens granskningar)

Yrkesrevisorernas revisionsrapporter skickas efter beslut av de förtroendevalda revisorerna och lekmannarevisorerna till ansvarig nämnd/bolagsstyrelse. I samband med detta begär de förtroendevalda revisorerna och lekmannarevisorerna ofta svar från nämnden/bolagsstyrelsen om och hur de avser att åtgärda eventuella brister som framkommit i granskningen. Enligt God revisions sed i kommunal verksamhet utgör svaren från de ansvariga en del av underlaget då de förtroendevalda revisorerna och lekmannarevisorerna gör bedömningar i slutet av revisionsåret.

Reflektera över följande:

- Har nämnden/bolagsstyrelsen vidtagit eller planerar att vidta åtgärder med anledning av revisionens granskningar innevarande år?
- Är vidtagna och planerade åtgärder i överensstämmelse med revisionens slutsatser och rekommendationer?
- Har nämnden/bolagsstyrelsen vidtagit åtgärder utifrån brister som revisorerna har påpekat tidigare år?

## Kommentar:

Utifrån inkomna svar från granskningsobjektet kan det göras en bedömning av om svaret stämmer överens med revisionens slutsatser och rekommendationer. För att kunna avgöra om vidtagna eller planerade åtgärder är tillräckliga eller om avsedda effekter har uppnåtts krävs normalt inhämtande av revisionsbevis/uppföljande granskning. Vid bedömning av svaret behöver väsentligheten beaktas.

Svar som inkommer under revisionsåret behandlas ofta löpande av de förtroendevalda revisorerna och kan leda till ytterligare dialog med granskad verksamhet. Utfallet av detta behöver också följas och beaktas.

Tidigare års granskningar som har visat på stora brister bör följas upp. Om brister upprepas eller kvarstår kan det finnas anledning att trappa upp kritiken.

Det behöver dock göras en värdering av hur länge det är befogat att följa upp tidigare granskningar eftersom det kan ske lagförändringar eller fattas nya beslut av fullmäktige som innebär att granskningsresultaten inte längre är aktuella.

## 3 Avslutning

Vägledningen syftar till att ge yrkesrevisorn stöd i arbetet med att väga samman årets granskningsinsatser till en samlad bedömning, vilket aktualiseras i de fall där mer än enbart grundläggande granskning har genomförts. Vägledningen innehåller fem olika perspektiv att reflektera kring inför slutrapporteringen till de förtroendevalda revisorerna/lekmannarevisorerna.

Utifrån de fem perspektiven kan yrkesrevisorn reflektera över följande:

1. *Värdering av skada/risk för skada*: rör det sig om väsentliga skador? Rör identifierade avvikelser/brister verksamhetens huvudprocess (kärnuppdrag) eller administrativa processer?
2. *Regelhierarki*: rör det sig om bristande lagefterlevnad? Hur pass väsentliga är identifierade avvikelser/brister?
3. *Tid*: har det i närtid skett betydande förändringar som påverkar nämndens/bolagsstyrelsens förutsättningar att utföra uppdraget?
4. *Agerande*: har granskningsobjektet agerat ansvarsfullt eller underlåtit att agera?
5. *Respons*: har granskningsobjektet vidtagit åtgärder utifrån revisionens granskningar innevarande år samt tidigare lämnad kritik?

En grundförutsättning vid den samlade analysen är fokus på väsentlighet. Hur pass väsentliga är bristerna/avvikelserna som har identifierats i granskningen? Värdering av skada/risk för skada väger därför tyngst i analysen. Ytterligare en viktig aspekt vid den samlade analysen är huruvida granskningsobjektet (nämnd/bolagsstyrelse) agerat ansvarsfullt eller underlåtit att agera.

De förtroendevalda revisorerna/lekmannarevisorerna ska uttala sig om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt och om den interna kontrollen som görs är tillräcklig. Eftersom avvikelser/brister som konstateras i granskningen varierar i väsentlighets- och allvarlighetsgrad är det vanligt att yrkesrevisorerna använder en skala för bedömning i rapporteringen till de förtroendevalda revisorerna/lekmannarevisorerna.<sup>4</sup> Bedömningsskalan används således även i denna vägledning:

- a. Ändamålsenlig/tillfredsställande/tillräcklig
- b. Delvis/inte helt ändamålsenlig/tillfredsställande/tillräcklig
- c. Ej ändamålsenlig/tillfredsställande/tillräcklig

---

<sup>4</sup> Se exempelvis Skyrev:s vägledning för grundläggande granskning (V6)

Bedömning a) används då granskningen inte visar på några avvikelser/brister alternativt då avvikelserna/bristerna är av mindre karaktär och därför av liten betydelse. Bedömning b) används då granskningen visar på avvikelser/brister. Dessa är så pass omfattande att förbättringsåtgärder krävs. Bedömning c) används då granskningen visar på allvarliga avvikelser/brister som bedöms som väsentliga.