

Kommunal revision i stiftelser, handels- och kommanditbolag, ekonomiska och ideella föreningar

DENNA PM TILLHÖR GOD REVISIONSSED I KOMMUNAL
VERKSAMHET 2018.

Kommunal revision i stiftelser, handels- och kommanditbolag, ekonomiska och ideella föreningar

Denna PM tillhör God revisionsred i kommunal verksamhet 2018.

Den avser revisionen i verksamhetsstiftelser, handels- och kommanditbolag, ekonomiska och ideella föreningar till vilken fullmäktige utser kommunala revisorer. Innehållet är även tillämpligt på motsvarande företag som ägs av ett kommunalförbund.

Promemorian behandlar även revisionen av förvaltade stiftelser.

Promemorian är fastställd av Revisionsdelegationen inom Sveriges Kommuner och Landsting, som en del i deras uppdrag att fastställa god revisionsred i kommunal verksamhet.

Innehåll

Inledning.....	4
Ordlista	5
Verksamhetsstiftelser	6
Handelsbolag/Kommanditbolag	9
Ekonomiska föreningar.....	11
Ideella föreningar.....	13
Revisionsuppdraget.....	15
Revisionsprocessen	15
Revisorernas förhållningssätt och arbetsformer	19
Förvaltade stiftelser/donationsfonder	22
Referenser.....	24

Inledning

Kommuner och regioner har med stöd av kommunallagen rätt att lämna över skötseln av en kommunal angelägenhet till en annan juridisk person.¹ Det sker antingen till ett kommunalt företag i någon form eller till en privat utförare, generellt efter upphandling.

När verksamhet lämnas över till kommunalt företag är aktiebolag den dominerande företagsformen. I väsentligt mindre utsträckning överlämnas verksamhet till andra företagsformer - verksamhetsstiftelser, ekonomiska och ideella föreningar, handelsbolag och kommanditbolag.²

Lekmannarevisionens uppdrag och förutsättningar i de kommunala aktiebolagen liknar i stor utsträckning revisionens i kommunen, dvs av nämnder och styrelser. Lekmannarevisionen och revisionen i kommunen behandlas därför parallellt i God revisionsordning i kommunal verksamhet.

Revisionsordning och revisionsuppdrag i de andra företagsformerna skiljer sig dock från revisionen i kommunen och de kommunala aktiebolagen. För att göra uppdrag, förutsättningar och revisionsprocess så tydliga som möjligt i verksamhetsstiftelser, handels- och kommanditbolag, ekonomiska och ideella föreningar har vi valt att lyfta ur dessa ur God revisionsordning 2018 och behandla i denna PM.

Kommunallagen lägger fast att fullmäktige ska utse kommunala revisorer i de företag som kommunen har ett engagemang i som ägare, stiftare eller medlem. Det ska ske i den utsträckning som är rimlig med hänsyn till andelsförhållanden, verksamhetens art och övriga omständigheter. I de kommunala aktiebolagen utses lekmannarevisorer och i övriga företagsformer utses revisorer. I fortsättningen kallar vi dessa för **kommunala revisorer** i företag.

Avsikten med att fullmäktige utser lekmannarevisorer och kommunala revisorer i sina företag är rimligen att ge den kommunala ägaren/stiftaren/medlemmen en demokratiskt förankrad insyn och kontroll – utöver styrelsens uppsikt, och vidare än den revision som företagets godkända/auktoriserade revisor genomför. Denna avsikt ligger till grund för denna PM:s tolkning och kommentar av revisionsuppdragets innehåll och utförande.

Inledningsvis beskrivs varje företagsform vad gäller formell reglering och styrning, särskilda kommunala förutsättningar, revisionsordning och ansvarsprövning. Därefter behandlas revisionsuppdraget, revisionsprocessen samt revisorernas förhållningssätt och arbetsformer gemensamt för dessa företagsformer.

Kommuner förvaltar vanligen också ett antal förvaltade stiftelser (donationsfonder), som inte bedriver kommunal verksamhet. För tydlighetens skull behandlas även revisionen av dessa i slutet av denna PM.

¹ Kommunallagen 10 kap 1 §§

² Kommunallagen 10 kap 3-6 §§

Ordlista

Kommun – i fortsättningen använder vi begreppet kommun som begrepp för kommuner och regioner.

Företag – i fortsättningen använder vi begreppet företag för företagsformerna aktieföretag, verksamhetsstiftelse, handels- och kommanditbolag, ekonomisk och ideell förening.

Kommunal revisor – av fullmäktige utsedd revisor i verksamhetsstiftelse, handels- och kommanditbolag, ekonomisk och ideell förening.

Förtroendevald revisor – av fullmäktige utsedd revisor för granskning av styrelse, nämnder och beredningar i kommunen.

Lekmannarevisor – av fullmäktige utsedd revisor i aktieföretag.

Godkänd/auktoriserad revisor – yrkesrevisor i ett företag, generellt utsedd av företaget.

Sakkunnig – yrkesrevisor eller annan specialist som biträder de förtroendevalda kommunala revisorerna i kommunen och lekmannarevisorerna i aktieföretagen.

Verksamhetsstiftelser

Allmänt om stiftelser

En stiftelse är en egen juridisk person som varken har medlemmar eller andelsägare. En stiftelse bildas när stiftarna (stiftelsens grundare) beslutar om att en särskild ekonomisk tillgång ska tillfalla stiftelsen och förvaltas enligt vissa föreskrivna ändamål under en bestämd tidsperiod.

Kommunala verksamhetsstiftelser

Stiftelser i kommuner är generellt verksamhetsstiftelser.³ Tidigare var stiftelse en vanlig organisationsform för kommunal verksamhet, framförallt för bostäder, men över tid har merparten omvandlats till aktiebolag. De verksamhetsstiftelser som finns idag är främst inriktade på kultur och fritid/rekreation, men även på bostäder och fastigheter. Merparten är bildade av en kommun, vissa är bildade av flera kommuner tillsammans och ett mindre antal är bildade tillsammans med andra stiftare.

Formell reglering

För stiftelser gäller stiftelselagen.⁴ Varje stiftelse har också ett stiftelseförordnande, som upprättas av stiftarna och som reglerar stiftelsens förvaltning, för vilka ändamål den ska verka mm. Förordnandet får inte stå i strid med stiftelselagen.

Kommunallagen reglerar vad som gäller när kommuner själva bildar verksamhetsstiftelser.⁵ Fullmäktige ska fastställa det kommunala ändamålet, se till att ändamålet och de kommunala befogenheterna anges i stiftelseförordnandet, liksom att fullmäktige får ta ställning till sådana beslut som är av principiell beskaffenhet eller annars av större vikt innan de fattas. Fullmäktige ska också se till att stiftelsen ger allmänheten insyn i den verksamhet som genom avtal lämnas över till privata utförare, utse samtliga styrelseledamöter samt revisor (-er).

Om stiftelsen är bildad tillsammans med någon annan ska fullmäktige se till att stiftelsen blir bunden av de kommunala villkoren (ändamål, styrelseledamöter, principiellt inflytande, revisor, insyn etc.) i den utsträckning som är rimlig med hänsyn till andelsförhållanden, verksamhetens art och omständigheterna i övrigt.⁶

En kommunal verksamhetsstiftelse är alltid bokföringsskyldig enligt bokföringslagen⁷ och ska upprätta årsredovisning.

³ Det finns även kommunala pensionsstiftelser, dessa kommenteras sist i detta avsnitt

⁴ Stiftelselagen 1994:1220

⁵ Kommunallagen 10 kap 6 §

⁶ Kommunallagen 10 kap 6 §

⁷ Bokföringslagen 1999:1078, 2 kap 2 §.

Styrning och förvaltning

En stiftelsen företräds av en förvaltare eller styrelse som åtar sig att följa stiftelse-förordnandet. I en kommunal verksamhetsstiftelse utses generellt både styrelse och en VD.

Revisionsordning

Innehåller stiftelseförordnandet föreskrifter om revision skall dessa iakttas, om de inte strider mot stiftelselagen.

Godkänd/auktoriserad revisor ska utses av verksamhetsstiftelsens högsta beslutande organ, i allmänhet styrelsen.

Kommunala revisorer. I en verksamhetsstiftelse som är bildad av en kommun utser fullmäktige minst en kommunal revisor,⁸ som ska väljas ur gruppen de förtroendevalda revisorerna (personsamband). Av stiftelseförordnandet framgår hur många kommunala revisorer som ska utses i respektive stiftelse.

I en stiftelse som bildats tillsammans med någon annan ska fullmäktige eftersträva att utse en kommunal revisor, om det är rimligt med hänsyn till andelsförhållanden, verksamhetens art och övriga omständigheter.⁹ Om och hur sådana kommunala revisorer (antal och från vilken/vilka stiftare) ska utses regleras i stiftelseförordnandet. Det är en fördel om dessa kommunala revisorer utses ur gruppen de förtroendevalda revisorerna, men ett formellt krav på personunion finns inte.

De kommunala revisorer som utses med stöd av kommunallagen är lekmän, inte yrkesrevisorer. De kommunala revisorerna är i detta uppdrag inte heller förtroendevalda i kommunal bemärkelse, även om de ofta benämns så. De har ett ansvar gentemot stiftelsen.¹⁰

I stiftelselagen finns uttalade kompetenskrav på en revisor. Revisorn ska ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfattningen av föreningens verksamhet krävs för att fullgöra uppdraget. Det kan finnas skäl för fullmäktige att beakta detta när val av kommunala revisorer sker.

Sakkunniga. I kommunala verksamhetsstiftelser finns ingen formell reglering av att de kommunala revisorerna skall anlita sakkunniga i sin granskning, men inte heller något hinder. Det är en stor fördel om sakkunniga anlitas, på samma sätt som i lekmanrevisionen i aktiebolagen. Det är inte rimligt att kommunala revisorer ska genomföra granskning av verksamhetsstiftelser och uttala sig om räkenskaper och förvaltning utan sakkunnigt stöd.

⁸ Kommunallagen 10 kap 6 §

⁹ Kommunallagen 10 kap 6 §

¹⁰ Stiftelselagen 5 kap 2 §

Ansvarsprövning

I kommunala verksamhetsstiftelser förekommer att stiftelseförordnandet reglerar att fullmäktige ska ta ställning till om styrelsen ska beviljas eller nekas ansvarsfrihet, på samma sätt som för en kommunal styrelse eller nämnd.

Särskilt om pensionsstiftelse

Ett litet antal kommuner har bildat en egen pensionsstiftelse. Det är en särskild form av stiftelse som regleras av Lagen om tryggande av pensionsutfästelse (1967:531). En pensionsstiftelse bedöms i denna PM inte vara en sådan stiftelse som kommunallagen avser med stiftelse bildad för en kommunal angelägenhet, till vilken fullmäktige skall utse kommunal revisor. Dock finns inget som hindrar att fullmäktige utser kommunal revisor (som kompletterar den godkända/auktoriserade revisor som också utses) om detta är fastlagt i stiftelsens stadga. Så sker i vissa kommuner. Det uppdrag som en kommunal revisor i en pensionsstiftelse får kan jämföras med uppdraget för en kommunal revisor i en verksamhetsstiftelse. Denna PM kan då ge vägledning.

Handelsbolag/Kommanditbolag

Allmänt om handelsbolag/kommanditbolag

Det måste finnas minst 2 ägare i ett handelsbolag/kommanditbolag, som därför alltid per definition är ett delägt företag. De två bolagsformerna är i princip lika, men i ett kommanditbolag har någon av ägarna ett begränsat ansvar.

Handelsbolag/kommanditbolag där kommuner är delägare

Handelsbolag/kommanditbolag som kommuner är delägare i är främst inriktade på fastigheter och centrumbildningar.

En kommun kan vara delägare tillsammans med andra kommuner och/eller med privata medlemmar.

Formell reglering

För handelsbolag och kommanditbolag gäller lagen om handelsbolag och enkla bolag.¹¹ Mellan bolagsmännen/delägarna finns ett avtal som reglerar rättigheter och skyldigheter dem emellan.

Om en kommun är delägare i ett handelsbolag/kommanditbolag ska fullmäktige se till att bolaget blir bundet av de kommunala villkoren (ändamål, styrelseledamöter, principiellt inflytande, revisor, insyn etc.) i den utsträckning som är rimlig med hänsyn till andelsförhållanden, verksamhetens art och omständigheterna i övrigt.¹²

Handelsbolag/kommanditbolag där kommunen är delägare är bokförings-skyldiga och ska upprätta årsredovisning.

Styrning och förvaltning

Det är bolagsmännen/delägarna och eventuella kommanditdelägare som förvaltar bolaget.

Revisionsordning

Godkänd/auktoriserad revisor utses av bolagsmännen/delägarna.

Kommunal revisor. I ett handelsbolag eller kommanditbolag som en kommun är delägare i ska fullmäktige eftersträva att utse en kommunal revisor, om det är rimligt med hänsyn till andelsförhållanden, verksamhetens art och övriga omständigheter.¹³ Om och hur sådana kommunala revisorer (antal och från vilken ägare) ska utses regleras i stadgar eller motsvarande. Det är en fördel om de utses ur gruppen de förtroendevalda revisorerna, men ett formellt krav på personunion finns inte.

¹¹ Lag om handelsbolag 1980:1102

¹² Kommunallagen 10 kap 6 §

¹³ Kommunallagen 10 kap 6 §

De kommunala revisorer som utses med stöd av kommunallagen är lekmän, inte yrkesrevisorer. De kommunala revisorerna är i detta uppdrag inte heller förtroendevalda i kommunal bemärkelse, även om de ofta benämns så.

Sakkunniga. I handelsbolag/kommanditbolag som en kommun är delägare i finns ingen formell reglering av att de kommunala revisorerna skall anlita sakkunniga i sin granskning, men inte heller något hinder. Det är en stor fördel om sakkunniga anlitas, på samma sätt som i lekmanrevisionen i aktiebolagen. Det är inte rimligt att kommunala revisorer ska genomföra granskning och uttala sig om räkenskaper och förvaltning utan sakkunnigt stöd.

Ansvarsprövning

Någon ansvarsprövning sker inte av handelsbolag eller kommanditbolag.

Ekonomiska föreningar

Allmänt om ekonomiska föreningar

En ekonomisk förening måste ha minst 3 medlemmar och är därför alltid per definition ett delägt företag. Ekonomisk förening är en företagsform där medlemmarnas ansvar begränsas till det kapital som satsas i föreningen. Medlemskapet ska leda till någon form av ekonomiskt utbyte för medlemmarna. Medlemmarna ska delta i den ekonomiska föreningen som konsumenter, brukare eller leverantörer, med egen arbetsinsats eller genom att nyttja föreningens tjänster.

Ekonomiska föreningar där kommuner är medlemmar

Ekonomiska föreningar som kommuner är medlemmar i är främst inriktade på näringsliv, fastigheter, medborgarhus och bostadsrätter. En kommun kan vara medlem i en ekonomisk förening tillsammans med andra kommuner och/eller med privata medlemmar.

Formell reglering

För ekonomiska föreningar gäller lag om ekonomiska föreningar.¹⁴ Varje förening har också stadgar som föreningsstämman antar.

Kommunallagen reglerar vad som gäller när en kommun är medlem i en ekonomisk förening. Fullmäktige ska se till att föreningen blir bunden av de kommunala villkoren (ändamål, styrelseledamöter, principiellt inflytande, revisor, insyn etc.) i den utsträckning som är rimlig med hänsyn till andelsförhållanden, verksamhetens art och omständigheterna i övrigt.¹⁵

Ekonomiska föreningar är generellt bokföringsskyldiga och ska upprätta årsredovisning.

Styrning och förvaltning

Föreningens högsta beslutande organ är föreningsstämman. Stämman utser en styrelse som företräder och leder föreningen. Ofta utser styrelsen också en VD.

Revisionsordning

Godkänd/auktoriserad revisor ska utses av föreningsstämman.

Kommunal revisor. I en ekonomisk förening ska fullmäktige eftersträva att utse en kommunal revisor, om det är rimligt med hänsyn till andelsförhållanden, verksamhetens art och övriga omständigheter.¹⁶ Om och hur sådana kommunala revisorer (antal och från vilken/vilka medlem) ska utses regleras i stadgarna.

¹⁴ Lag om ekonomiska föreningar 2018:672

¹⁵ Kommunallagen 10 kap 6 §

¹⁶ Kommunallagen 10 kap 6 §

Det är en fördel om dessa kommunala revisorer utses ur gruppen de förtroendevalda revisorerna, men ett formellt krav på personunion finns inte.

De kommunala revisorer som utses med stöd av kommunallagen är generellt lekmän, inte yrkesrevisorer. De kommunala revisorerna är i detta uppdrag inte heller förtroendevalda i kommunal bemärkelse, även om de ofta benämns så. De har ett ansvar gentemot den ekonomiska föreningen.¹⁷

I lagen om ekonomiska föreningar finns uttalade kompetenskrav på en revisor. Revisorn ska ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfattningen av föreningens verksamhet krävs för att fullgöra uppdraget. Det kan finnas skäl för fullmäktige att beakta detta när val av kommunala revisorer sker.

Sakkunniga. I en ekonomisk förening där kommunen är medlem finns ingen formell reglering av att de kommunala revisorerna skall anlita sakkunniga i sin granskning, men inte heller något hinder. Det är en stor fördel om sakkunniga anlitas, på samma sätt som i lekmanrevisionen i aktiebolagen. Det är inte rimligt att kommunala revisorer ska genomföra granskning av ekonomiska föreningar och uttala sig om räkenskaper och förvaltning utan sakkunnigt stöd.

Ansvarsprövning

Föreningsstämman beslutar om ansvarsfrihet ska beviljas eller nekas för styrelse och VD (i förekommande fall).

¹⁷ Lag om ekonomiska föreningar 13 kap 2 §

Ideella föreningar

Allmänt om ideella föreningar

En ideell förening har ett ideellt ändamål eller bedriver ideell verksamhet. Föreningen får inte ha till syfte att främja medlemmarnas ekonomiska intressen genom att driva affärsmässig verksamhet, men den kan driva näringsverksamhet. Ett ideellt syfte kan vara att verka för medlemmarnas rättigheter, intressen eller för allmännyttiga ändamål.

Ideella föreningar där kommuner är medlemmar

Typiska ideella föreningar som kommuner kan vara medlemmar i är kommunförbund (obs, ej kommunalförbund), som t ex i Norrbotten, Skåne, Storstockholm och Sveriges Kommuner och Landsting.

Formell reglering

Det finns ingen särskild lagstiftning om ideella föreningar. Varje förening har stadgar som föreningsstämman (motsvarande) antar.

Kommunallagen reglerar vad som gäller när en kommun är medlem i en ideell förening. Fullmäktige ska se till att föreningen blir bunden av de kommunala villkoren (ändamål, styrelseledamöter, principiellt inflytande, revisor, insyn etc.) i den utsträckning som är rimlig med hänsyn till andelsförhållanden, verksamhetens art och omständigheterna i övrigt.¹⁸

Ideella föreningar är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen,¹⁹ om värdet på tillgångarna överstiger 1,5 miljoner SEK.

Styrning och förvaltning

Föreningens högsta beslutande organ är föreningsstämman (motsvarande). Stämman utser en styrelse som företräder och leder föreningen. Styrelsen kan utse en VD.

Revisionsordning

Godkänd/auktoriserad revisor. I ideella föreningar där kommuner är medlemmar utses generellt en godkänd/auktoriserad revisor av föreningsstämma (motsvarande).

Kommunal revisor. Om en kommun är medlem i en ekonomisk förening ska fullmäktige eftersträva att utse en kommunal revisor, om det är rimligt med hänsyn till andelsförhållanden, verksamhetens art och övriga omständigheter.²⁰ Om och hur sådana kommunala revisorer (antal och från vilken/vilka medlemmar) ska utses regleras i stadgar eller motsvarande. Det är en fördel om de

¹⁸ Kommunallagen 10 kap 6 §

¹⁹ Bokföringslagen 1999:1078, 2 kap 2 §

²⁰ Kommunallagen 10 kap 6 §

utses ur gruppen de förtroendevalda revisorerna, men ett formellt krav på personunion finns inte.

De kommunala revisorer som utses med stöd av kommunallagen är lekmän, inte yrkesrevisorer. De kommunala revisorerna är i detta uppdrag inte heller förtroendevalda i kommunal bemärkelse, även om de ofta benämns så.

Sakkunniga. I ideella föreningar finns ingen formell reglering av att de kommunala revisorerna skall anlita sakkunniga i sin granskning, men inte heller något hinder. Det är en stor fördel om sakkunniga anlitas, på samma sätt som i lekmanrevisionen i aktiebolagen. Det är inte rimligt att kommunala revisorer ska genomföra granskning och uttala sig om räkenskaper och förvaltning utan sakkunnigt stöd.

Ansvarsprövning

Föreningsstämman beslutar om ansvarsfrihet ska beviljas eller nekas för styrelse och VD (i förekommande fall).

Revisionsuppdraget

Avsikten med att fullmäktige utser kommunala revisorer i verksamhetsstiftelser, ekonomiska och ideella föreningar, handels- och kommanditbolag är att ge den kommunala stiftaren/medlemmen/ägaren en demokratiskt förankrad insyn och kontroll. Den kommunala revisorn i dessa företag inriktar därför sin granskning på om företaget genomför stiftarens/medlemmens/ägarens avsikter. Det innebär att anlägga samma ändamålsperspektiv som lekmannarevisorn gör i sin granskning av ett aktiebolag. Företagets avsikt eller ändamål uttrycks i dess förordning/stadga/avtal (motsvarande).

Därtill har den kommunala revisorn i dessa företagsformer uppdraget att granska företagets årsredovisning (årsbokslut) och bokföring/räkenskaper samt styrelsens och verkställande ledningens (i förekommande fall) förvaltning. Detta uppdrag delar den kommunala revisorn med företagets godkända/auktoriserade revisor.

Revisionsobjekt är styrelsen och den verkställande ledningen (i förekommande fall)

Revisionsprocessen

Den kommunala revisorns granskning ska ske enligt God revisionsledning i kommunal verksamhet. Den kommunala revisorn tar del av denna sed och arbetar efter den i tillämpliga delar.

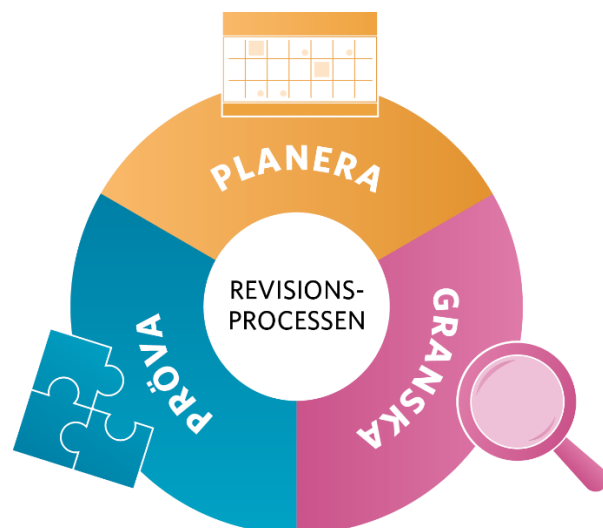
Den godkända/auktoriserade revisorns granskning sker enligt ISA.²¹

Grundläggande principer i God revisionsledning i kommunal verksamhet är

- Öppenhet och kommunikation
- Tydlig ansvarsfördelning mellan revisor och sakkunnig
- Kvalitetssäkring och dokumentation

Revisionsprocessen omfattar hela det arbete som de kommunala revisorerna gör under ett revisionsår – från riskanalys och planering av granskningsinsatserna till uttalandet i revisionsberättelsen. Revisionsprocessen är avslutad när stämman (motsvarande) fattat eventuellt beslut i ansvarsfrågan.

²¹ International Standards on Auditing



Figur: Revisionsprocessen, ur God revisionsred i kommunal verksamhet 2018

Den kommunala revisorn genomför uppdraget på i princip samma sätt som de förtroendevalda revisorerna och lekmannarevisorerna. Det är av stort värde att de förtroendevalda revisorerna, lekmannarevisorerna och de kommunala revisorerna samordnar riskanalys och revisionsplan och löpande kommunicerar om granskningen och resultatet. Den kommunala revisorn bör anlita sakkunnig för granskningsinsatserna.

Planera

Den kommunala revisorn sätter sig in i företagets förutsättningar, organisation, styrning, verksamhet, resultat och ekonomi, nyckeltal mm. Stiftelseförordnande, föreningsstadga och bolagsavtal är grundläggande för granskningen. I dessa dokument framgår det kommunala ändamålet med verksamheten samt de kommunala befogenheter som utgör ramen. Ytterligare utgångspunkt för granskningen kan vara särskilda villkor enligt lag för företagets verksamhet (t ex bostäder).

Riskanalysen är grundläggande för att rikta och planera revisionen. I riskanalysen identifierar och analyserar de kommunala revisorerna de största riskerna i verksamhet, funktioner och processer. Analysen utgår från företagets verksamhet, förutsättningar och struktur.



Figur: Riskanalysen leder fram till en revisionsplan

Granska

Granskningen bör genomföras med stöd av sakkunniga.

De kommunala revisorerna granskar om företaget efterlever och bedriver verksamheten i enlighet med stiftarens/medlemmens/ägarens avsikter, uttryckt i förordnande, stadga eller avtal och om styrelsen har en tillräcklig styrning och kontroll för att leva upp till mål, beslut och föreskrifter.

Den kommunala revisorns granskning ska ha en sådan omfattning så att bedömning och uttalande i revisionsberättelsen kan göras på tillräckligt underlag. Den kommunala revisorn och den sakkunniga dokumenterar de insatser som görs under revisionsåret. Syftet med dokumentationen är att synliggöra vad den kommunala revisorn baserar sina bedömningar och uttalanden på (spårbarhet).

I uppdraget att granska företagets bokföring/räkenskaper och årsredovisning (alt årsbokslut) förlitar den kommunala revisorn sig på den godkända/auktoriserade revisorns granskning och åberopar denna i sin bedömning av om räkenskaperna är rättvisande och om årsredovisningen har upprättats enligt årsredovisningslagen²². Därmed undviks att det blir en dubbel granskning av räkenskaperna.

Granskningen kommuniceras med styrelsen (förvaltaren) i företaget. Det är också väsentligt att granskningen finns med i kommunikationen med fullmäktiges presidium i kommunen.

Pröva

Den kommunala revisorn och den sakkunniga sammanfattar och analyserar resultatet av årets granskning och gör bedömningar inför sina uttalanden i revisionsberättelsen.

I både de kommunala revisorernas och den godkända/auktoriserade revisorns uttalande ska det särskilt framgå om årsredovisningen ger en rättvisande bild av företagets resultat och ställning och om förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar. I denna del åberopar den kommunala revisorn den godkända eller auktoriserade revisorns granskning.

Den kommunala revisorns revisionsberättelse innehåller också ett uttalande om ändamålsenligheten i företaget samt en kortare redovisning av vilken granskning som genomförts för att granska detta. En fylligare redovisning kan också presenteras i bilaga. Särskilda rapporter över genomförda granskningar kan också bifogas.

Revisionsberättelsen

Den kommunala revisorn och den godkända/auktoriserade revisorn har i grunden samma uppdrag men bör ändå lämna skilda revisionsberättelser.

Den godkända/auktoriserade revisorn utför sin granskning enligt ISA och får enbart lämna en revisionsberättelse som hänvisar till att granskningen utförts

²² Årsredovisningslagen SFS 1995:1554

enligt ISA. Enligt FAR²³ bör den godkända/auktoriserade revisorn därför inte lämna en gemensam revisionsberättelse med en revisor som inte granskat enligt ISA.

Den kommunala revisorn lämnar därför en egen revisionsberättelse.

Om den kommunala revisorn och den godkända/auktoriserade revisorn, trots ovanstående omständigheter, i samråd kommer fram till att man ska upprätta en gemensam revisionsberättelse, så är det viktigt att denna berättelse gör tydligt att den kommunala revisorn granskat utifrån sina utgångspunkter (God revisionsred i kommunal verksamhet) samt ger utrymme för de eventuella särskilda bedömningar och uttalanden som den kommunala revisorn behöver göra utifrån sin granskning.

Revisionsberättelsen lämnas vanligen till företagets styrelse tre veckor innan årsstämman (motsvarande). I kommunala stiftelser kan stadgarna innehålla bestämmelser om att revisionsberättelsen ska lämnas till fullmäktige.

Revisionsberättelserna i de kommunala företagen ska också fogas till revisionsberättelsen från de förtroendevalda revisorerna inför behandlingen i fullmäktige.

Till stöd för den kommunala revisorn har Sveriges Kommuner och Landsting tagit fram förlagor²⁴ till revisionsberättelse i verksamhetsstiftelse, handels- och kommanditbolag, ekonomiska och ideella föreningar samt förvaltd stiftelse (se sista avsnittet i denna PM). Förlagorna finns på www.skl.se/revision.

²³ FAR Branschföreningen för revisorer, redovisningskonsulter, skatterådgivare, lönekonsulter och specialister

²⁴ Förlagorna har tagits fram i samråd med SKL:s Referensgrupp för kommunala revisionsfrågor och förankrats i Revisionsdelegationen inom SKL. SKL har även haft samråd med FAR, branschföreningen för revisorer.

Revisorernas förhållningssätt och arbetsformer

God revisionssed i kommunal verksamhet 2018 behandlar de förtroendevalda revisorernas förhållningssätt och arbetsformer. Innehållet är i tillämpliga delar relevant även för de kommunala revisorerna i företagen. Här kommenteras kort några särskilt viktiga frågor.

Oberoende

Kraven på att upprätthålla oberoendet är lika väsentligt i revisionsuppdragen i de kommunala företagen som i alla andra revisionsuppdrag – den kommunala revisorn ska stå fri från den som ska granskas. Den kommunala revisorn prövar löpande sitt oberoende.

Den kommunala revisorn är självständig i uppdraget. Det innebär frihet att inom uppdraget välja vad som ska granskas och hur samt att opartiskt och sakligt bedöma och pröva resultatet. Den kommunala revisorn uttrycker självständigt sina bedömningar i revisionsberättelsen.

Kommunikation

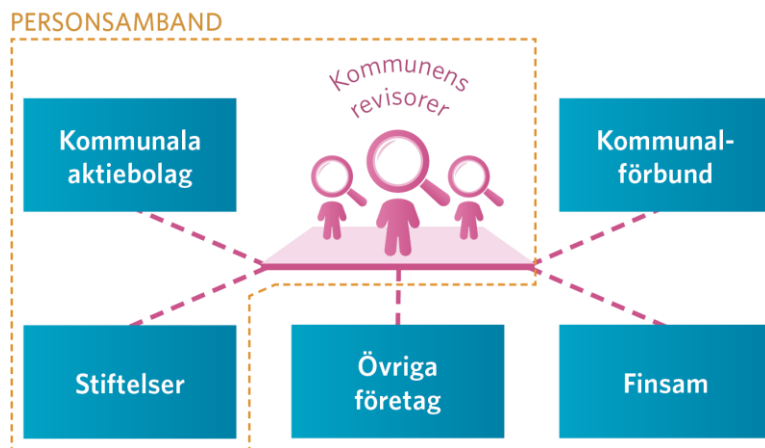
Att kommunicera och skapa dialog med de som granskas och med uppdragsgivaren är grundläggande för ett effektivt revisionsarbete. Kommunikation gör revisionen öppen och tillgänglig.

Kommunikationen med fullmäktige/fullmäktiges presidium och de förtroendevalda revisorerna är särskilt viktig liksom med styrelsen i kommunen, som ska ha uppsikt över företagen.

Samordning och helhetssyn, informationsutbyte

De förtroendevalda revisorerna, lekmannarevisorerna och de kommunala revisorerna i företagen 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 företag, kommunalförbund och finansiella samordningsförbund.

Personunionen mellan de förtroendevalda revisorerna, lekmannarevisorerna i kommunala aktieföretag samt de kommunala revisorerna i ”helägda” verksamhetsstiftelser - samt i praktiken även de kommunala revisorerna i övriga kommunala företag - ger förutsättningar att utföra revisionen med helhetssyn och utbyte av information. I praktiken råder oftast personunion även mellan de kommunala revisorerna i företagen och de förtroendevalda revisorerna i kommunen.



Figur: Samordnad revision genom personunion, ur God revisionsledning i kommunal verksamhet 2018

På detta sätt kan en allsidig granskning ske av den kommunala verksamheten från olika perspektiv. De förtroendevalda revisorerna granskar kommunen som ägare/stiftare/medlem och lekmannarevisorerna respektive de kommunala revisorerna i de kommunala företagen granskar företagen som utförare. Det möjliggör en granskning av att ägarens/stiftarens/medlemmens avsikt efterlevs, liksom av styrelsens uppsikt. Detta ger fullmäktige underlag för kontroll och uppföljning av hela den kommunala koncernen. Det ger också möjlighet att göra samordnade granskningar av kungömsammansamma mål, riktlinjer och policys.

Lagstiftaren har underlättat informationsutbyte genom att lägga fast att revisorerna i en stiftelse eller förening som omfattas av 2 kap. 3 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) är skyldiga att på begäran lämna upplysningar om stiftelsens/föreningens angelägenheter till de förtroendevalda revisorerna i kommunen.²⁵

Handels- och kommanditbolag liksom ekonomiska och ideella föreningar är per definition alltid delägda. Det kan även en stiftelse vara (gemensam stiftelse). Det innebär i praktiken att kommunala revisorer ofta utses från fler kommuner. Det reser särskilda krav på ett överenskommet arbetssätt, informationsutbyte och förankring. För att klara ut detta kan lämpligen en arbetsordning etableras mellan de kommunala revisorerna. Läs mer i PM Revision i samverkansorgan.

Samverkan med yrkesrevisor

De kommunala revisorerna och den godkända/auktoriserade revisorn har formellt samma uppdrag i dessa företag och därför behov av samarbete i granskningsarbetet. De kommunala revisorerna tar initiativ till att sådant samarbete planeras och genomförs.

²⁵ Stiftelselagen 4 kap 15 § och lag om ekonomiska föreningar

Samarbete och kommunikation mellan dem utformas så att granskningen blir effektiv och heltäckande. Överenskommelser om samverkan kan dokumenteras. Behovet av samverkan dem emellan kan också uppmärksammas i upphandlingen av den godkända/auktoriserade revisorn.

Revisionens förutsättningar i övrigt

Kostnaderna för den kommunala revisorn (arvoden, omkostnader och sakkunniga) finansieras generellt av respektive företag. De kommunala revisorn gör sin framställan om resurser till respektive företags styrelse.

Om den kommunala revisorn bedömer att den inte kan genomföra en tillräcklig revision på grund av begränsade resurser måste den kommunala revisorn agera och påtala detta. Ytterst vänder sig den kommunala revisorn till huvudmannen fullmäktige i kommunen och tar upp frågan så att fullmäktige kan agera i förhållande till företaget och säkra resurser till en tillräcklig revision.

Sakkunniga till de kommunala revisorerna anlitas generellt efter upphandling. Upphandlingen kan genomföras samordnat med den upphandling av sakkunniga som de förtroendevalda revisorerna gör i sitt uppdrag (och vanligen även för lekmanna-revisorerna). Har ingen sådan upphandling skett som även omfattar de kommunala revisorernas uppdrag kan normalt en direktupphandling ske.

Den kommunala revisorn kan bli skadeståndsskyldig om hen i sitt uppdrag uppsåtligt eller av oaktsamhet skadar företaget. Det är rimligt att den kommunala revisorn, liksom lekmannarevisorerna i aktiebolagen, har ett försäkringsskydd.

Förvaltade stiftelser/donationsfonder

Att granska förvaltade stiftelser (även kallade donationsstiftelser) ingår inte i de förtroendevalda revisorerna grunduppdrag – att granska styrelse, nämnder och beredningar i kommunen, enligt kommunallagen.

Men i praktiken är det vanligt att de förtroendevalda revisorerna utför granskningen. Fullmäktige kan genom beslut ha tilldelat revisorerna uppgiften, men vanligare är nog att granskningen ändå utförs utifrån tradition.

Det är inte självklart att de förtroendevalda revisorerna ska åta sig uppgiften eftersom den inte har samband med grunduppdraget. En annan revisionsordning kan med fördel arrangeras, vilket de förtroendevalda revisorerna kan föreslå fullmäktige.

Men eftersom det ändå förekommer i stor utsträckning att de förtroendevalda revisorerna utför denna uppgift har vi valt att kommentera uppdraget i denna PM.

Om förvaltade stiftelser

En förvaltd stiftelse driver generellt inte kommunal verksamhet utan förvaltar medel enligt donatorns vilja, det kan typiskt handla om att ge ekonomiskt stöd för ett särskilt ändamål.

Kommuner förvaltar ofta ett större eller mindre antal förvaltade stiftelser, som över tid har överlämnats till kommunen från donatorer. Stiftelserna tillhör/ingår inte kommunens egen verksamhet, uppgiften för kommunen är att förvalta stiftelsen enligt donatorns vilja.

Generellt har en styrelse eller nämnd uppdraget att förvalta stiftelsens kapital och besluta om bidrag/utdelning enligt stiftelsens statuter. Alternativt kan förvaltningen av samtliga förvaltade stiftelser ha samordnats t ex hos styrelsen. Är stiftelserna omfattande förekommer att de har en egen styrelse.

Revisionsordning

Revisor ska alltid utses för dessa stiftelser. I grunden är inte kvalifikationskraven på revisorn definierade, det styrs av storleken på stiftelsens tillgångar, se nedan.

Det är förvaltarens högsta beslutande organ som utser revisor, dvs fullmäktige i kommunerna. Fullmäktige kan välja att utse de förtroendevalda revisorerna, vilket är det mest vanliga. Dessa revisorer bör då anlita sakkunniga för granskningen.

Alternativt kan fullmäktige välja att utse en yrkesrevisor efter upphandling.

Om stiftelsens tillgångar överstiger 1,5 miljoner SEK är stiftelsen bokföringskyldig och ska upprätta årsbokslut eller årsredovisning. Då ska minst en revisor som utses vara godkänd/auktorerad. Även i sådana fall förekommer det att

fullmäktige därtill utser de förtroendevalda revisorerna att granska stiftelsen, som då har både förtroendevalda revisorer och godkänd/auktoriserad revisor.

Revisionsuppdrag

Uppdraget är att granska stiftelsens bokföring/räkenskaper och årsredovisning/årsbokslut (motsvarande) samt förvaltningen av stiftelsen, bl. a om stiftelsens medel har använts enligt donatorns vilja.

Revisorerna upprättar revisionsberättelse.

Förutsättningar

Kostnaden för revisionen av förvaltade stiftelser bör belasta dess kapital. Om de förtroendevalda revisorerna har utsetts att granska stiftelserna är det viktigt att uppdraget finansieras med medel från stiftelserna och inte belastar deras revisionsanslag, alternativt att det tydliggörs att revisionsanslaget från fullmäktige är anpassat till att även omfatta denna granskning.

Referenser

God revisionsred i kommunal verksamhet 2018. ISBN: 978-91-7585-698-8



God revisionsred
I KOMMUNAL VERKSAMHET 2018



PM Revision i samverkansorgan

www.skl.se/revision, bl.a. dessa sidor:

God revisionsred

Dokumentmallar; förlagor till revisionsberättelser

Upphandling av sakkunniga

Revision i samverkansorgan

Revision i stiftelser och andra företag

Kommunal revision i stiftelser, handels- och kommanditbolag, ekonomiska och ideella föreningar

Denna PM tillhör god revisionsred i kommunal verksamhet 2018.

Promemorian innehåller fakta om de olika företagsformerna där kommunala revisorer utses. Den belyser revisionsuppdraget, revisionsprocessen samt revisorernas förhållningssätt och arbetsformer.

Även revisionen i förvaltade stiftelser behandlas.

Upplysningar om innehållet
Karin Tengdelius, karin.tengdelius@skl.se
Lotta Ricklander, lotta.ricklander@skl.se
Anna Eklöf, anna.eklof@skl.se

© Sveriges Kommuner och Landsting, 2019
ISBN: 978-91-7585-672-8
Text: Karin Tengdelius