



# Grundläggande granskning

KÄRNAN I REVISIONSPROCESSEN



Sveriges  
Kommuner  
och Landsting



# Grundläggande granskning

KÄRNAN I REVISIONSPROCESSEN



Upplysningar om innehållet:  
Anna Eklöf, [anna.eklof@skl.se](mailto:anna.eklof@skl.se)

© Sveriges Kommuner och Landsting, 2018

ISBN: 978-91-7585-706-0

Text: Anna Eklöf

Foto: Maskot och Casper Hedberg

Produktion: Advant Produktionsbyrå

Tryck: Ätta.45, 2018

## Förord

Revisionsdelegationen inom Sveriges Kommuner och Landsting har uppdraget att uttolka, dokumentera och fastställa God revisionsssed i kommunal verksamhet. Delegationen har tagit fram denna skrift som behandlar den del av god revisionsssed som kallas grundläggande granskning.

Syftet med skriften är att ge en djupare innebörd och närmare förklara vad grundläggande granskning syftar till och omfattar. Syftet är också att placera den grundläggande granskningen i revisionsprocessen samt att ge exempel på hur granskningen kan genomföras. Avsikten är att skriften ska fungera som en vägledning för att stärka den grundläggande granskningen, vilket i sin tur bidrar till att stärka revisionen i sin helhet.

Skriften vänder sig till förtroendevalda revisorer och sakkunniga i en kommun eller en region samt i kommunalförbund, kommunala företag och i finansiella samordningsförbund. Skriften gavs först ut 2016 men har reviderats för att harmoniera med God revisionsssed 2018.

God revisionsssed är inte reglerad i lag eller föreskrift, utan ska ses som de goda principer och föredömliga tillvägagångssätt som tillämpas i kommunal revision. Så ska även denna skrift läsas.

Stockholm i december 2018

Revisionsdelegationen

Sveriges Kommuner och Landsting



# Innehåll

- 6 Kapitel 1. Varför grundläggande granskning?
- 6 Tillräckliga underlag till ansvarsprövningen
- 6 Begrepp i texten
- 7 Hur hänger det ihop?
  
- 9 Kapitel 2. Grundläggande granskning i revisionsprocessen
- 9 Granskning över hela året
- 10 Planera
- 12 Granska
- 15 Pröva
- 15 Grundläggande granskning i kommunala aktiebolag
  
- 17 Kapitel 3. Exempel på granskningsmetoder
- 17 Varför metoder?
- 17 Dialog med styrelse och nämnder
- 18 Läsning och analys av protokoll, beslutsunderlag och andra dokument
- 19 Verksamhetsbesök

# Varför grundläggande granskning?

## Tillräckliga underlag till ansvarsprövningen

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

I förtroendevalda revisorers breda uppdrag ingår att varje år granska all verksamhet. I God revisionsred framgår att granskningen 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. Det innebär att revisionen behöver genomföra granskning som ger tillräckliga underlag för ansvarsprövningen.

Att genomföra en systematisk grundläggande granskning ger information, kunskap och en stabil grund att stå på i ansvarsprövningen. Det bidrar också till att synliggöra revisionen och stärka nytta och effekt.

## Begrepp i texten

- › *Kommun* används i denna skrift som sammanfattande begrepp för kommuner, regioner, kommunalförbund samt finansiella samordningsförbund.
- › *Revisor* används för förtroendevald revisor.
- › *Lekmannarevisor* är benämningen på en av fullmäktige utsedd revisor i ett kommunalt aktieföretag.
- › *Sakkunnig* används för yrkesrevisor eller annan specialist som biträder revisorer och lekmannarevisorer, dvs. arbetar på deras uppdrag.

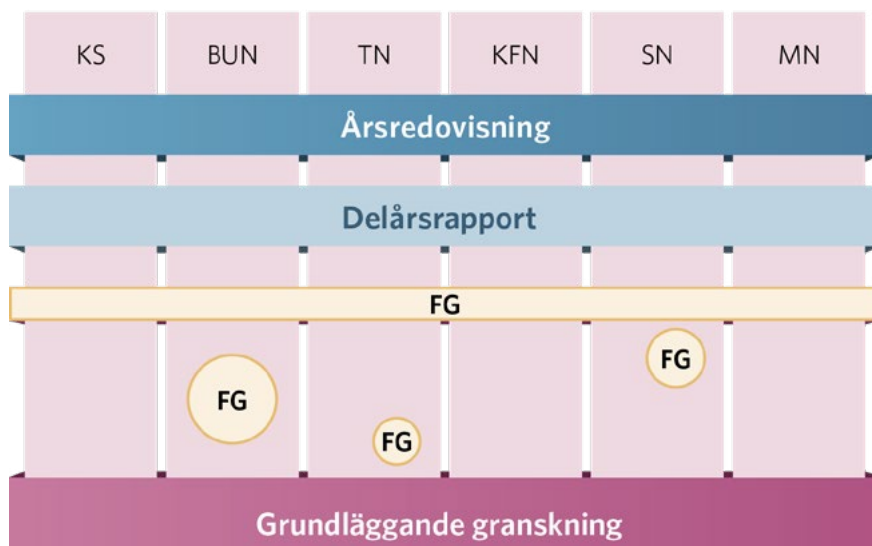


## Hur hänger det ihop?

Begreppet "årlig granskning" avser all den granskning som bedrivs varje år. Den består av tre delar:

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

### 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.

I God revisionsred framgår att den grundläggande granskningen vid behov ska kompletteras med fördjupad granskning.<sup>1</sup> Fördjupade granskningar ska göras där revisorerna i riskanalysen bedömt att det finns områden med stora risker och där det är oklart om det finns tillräcklig styrning och system för att hantera dem.

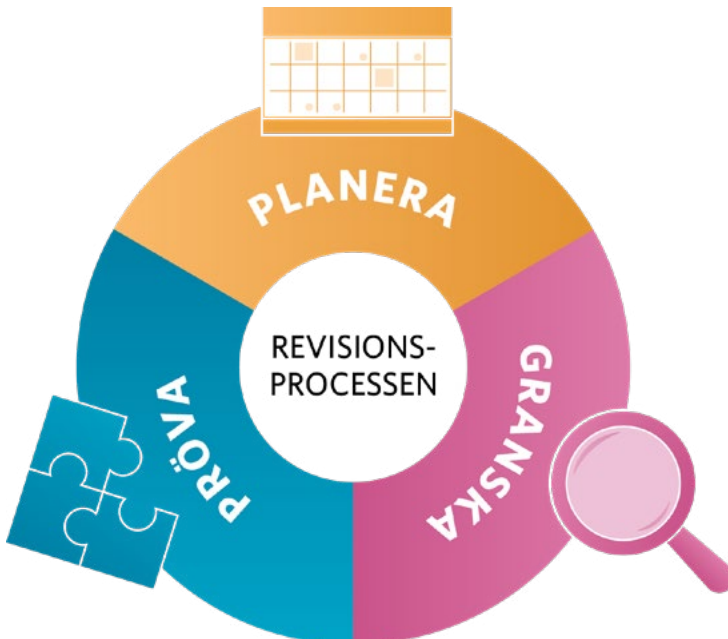
Not. 1. God revisionsred 2018, sid. 30.



# Grundläggande granskning i revisionsprocessen

## Granskning över hela året

God revisionsred beskriver revisionsprocessen. Den grundläggande granskningen omfattas av revisionsprocessens tre delar; planera, granska och pröva. I den grundläggande granskningen anlitar revisorerna sakkunniga, precis som i övrig granskning.



## Planera

### Risakanalys och revisionsplan

Planeringen av revisionen börjar med en riskanalys. Den utgår från den egna kommunens förutsättningar och struktur och lyfter väsentliga risker i verksamheten men också i omvärlden, som kan vara av betydelse för revisionens ansvarsprövning. Inventering av risker pågår under hela året men riskanalysen fokuseras och fördjupas en gång per år, med fördel innan revisionsåret startar.

I riskanalysen identifierar och värderar revisionen de största riskerna i verksamheter, funktioner och processer för att prioritera granskningsinsatserna. Revisorernas uppdrag är utgångspunkt för värderingen av riskerna. Riskanalysen urskiljer de områden där det finns störst risker, dvs. att styrelsen eller nämnderna inte kommer att kunna nå fullmäktiges målsättningar och/eller andra krav. Genom riskanalysen minimeras risken att revisionen inte upptäcker brister i verksamheten eller i räkenskaperna vilket kan leda till ett felaktigt uttalande i revisionsberättelsen i slutet av året.

Risakanalysen ligger till grund för alla granskningsinsatser. Även den grundläggande granskningen ska således bygga på en riskanalys. Det innebär att upplägget av grundläggande granskning kan komma att variera för de olika revisionsobjekten, beroende på vad som kommer fram i riskanalysen. För en nämnd som t.ex. ansvarar för många stora investeringsprojekt kanske revisorerna gör extra omfattande granskning av exempelvis styrning och intern kontroll jämfört med en nämnd med mindre komplex verksamhet. Det gör att den grundläggande granskningen i praktiken kan bli olika omfattande inom olika nämnders ansvarsområden. Alla nämnder måste dock granskas.

#### ***Exempel på faktorer som kan innebära en större risk är***

- › omorganisationer och/eller förändringar i uppdrag och ansvar,
- › ny lagstiftning eller ändrade externa krav,
- › komplex handläggning, stort beroende av it-system och av nyckelkompetenser,
- › utsatthet för korruption och/eller andra oegentligheter,
- › en historik av låg måluppfyllelse och/eller negativa ekonomiska resultat.

Risikanalys och granskning är nära sammankopplade. Genom granskningen ökar för varje år revisionens kunskap om styrelse, nämnder och deras verksamheter. Det gör att risikanalysen och planeringen kan bli mer träffsäker och därmed höjs kvaliteten i granskningen.

Med risikanalysen som underlag tar revisionen fram årets revisionsplan. Planen beskriver på ett överskådligt sätt innehållet i årets revision. Den omfattar såväl inriktning och omfattning av grundläggande granskning som kortfattade beskrivningar av fördjupade granskningar och övriga granskningsinsatser

### **Projektplan för grundläggande granskning**

Precis som för de fördjupade granskningarna ska revisorerna fastställa projektplan/-er för grundläggande granskning. Där framgår:

- › granskningens syfte och revisionsfrågor,
- › vilka revisionskriterier som granskningen grundas på,
- › vilka metoder som används i informationsinhämtningen,
- › vem som utför de olika granskningsmomenten,
- › hur granskningen ska dokumenteras,
- › hur och när granskningen ska rapporteras,
- › planering i tid,
- › vilka resurser granskningen tar i anspråk.

Projektplanen kan innehålla moment som såväl sakkunniga som revisorer genomför och förtydligar på så vis arbetsfördelningen. Revisionsfrågor inom den grundläggande granskningen kan kretsa kring om styrelse och nämnder har:

- › tolkat mål och uppdrag från fullmäktige och brutit ned dessa så att de fungerar som styrsignaler till verksamheten,
- › gjort en egen riskanalys,
- › uppföljning och rapportering av verksamhetens resultat samt beslut om åtgärder vid avvikelser,
- › ekonomistyrning samt ekonomisk uppföljning och rapportering,
- › ett systematiskt arbete med sin interna kontroll avseende såväl verksamhet som ekonomi,
- › tydliga beslutsunderlag och protokoll.

Fler eller andra revisionsfrågor kan vara aktuella utifrån den lokala situationen.



## Granska

Den grundläggande granskningen består av två delar; granskning av måluppfyllelse samt granskning av styrning och intern kontroll.

### Granskning av måluppfyllelse

Eftersom revisorerna ska bedöma om verksamheten är ändamålsenlig och ekonomiskt tillfredsställande är det verksamhetsmässiga och finansiella resultatet (måluppfyllelsen) centralt. Det handlar om huruvida målen nåtts, men även om styrelsens/nämndens agerande vid låg måluppfyllelse.

Den grundläggande granskningen är inriktad på att översiktligt bedöma måluppfyllelsen. Revisorerna för bland annat en dialog kring måluppfyllelsen för de mål som styrelse/nämnd själv satt upp för att nå fullmäktiges verksamhetsmässiga och finansiella mål. Fungerar målen som styrsignaler till verksamheten? Det är viktigt att styrelse/nämnd har en aktiv hållning och vidtar adekvata och tillräckliga åtgärder för att t.ex. följa budgetramen, uppnå fastställda verksamhetsmål och efterleva mål och riktlinjer för god ekonomisk hushållning.

### **Granskning av styrning och intern kontroll**

I God revisionsledning framgår att revisorerna ska bedöma om styrelse och nämnder säkerställer att styrning, uppföljning och kontroll av verksamheten är tillräcklig. Den grundläggande granskningen är inriktad på att översiktligt bedöma om styrelse eller nämnd har en tillräcklig styrning och intern kontroll för att leva upp till mål, beslut och föreskrifter. Revisionen bedömer den struktur som styrelse och nämnd har för detta och hur den är integrerad i organisation, system och det löpande arbetet. Revisionen ska bedöma om styrelse/nämnd bedriver ett systematiskt arbete med sin interna kontroll avseende såväl verksamhet som ekonomi.

### **Hur ska granskningen genomföras?**

#### ***Löpande följa***

Revisionen följer verksamheten genom att bland annat ta del av grundläggande dokument och flödet av ärenden. Revisionens granskning ska alltid baseras på riskanalysen och kunna kopplas till ansvarsprövningen. Grundläggande dokument är bland annat mål- och budgetdokument, reglementen och delegationsordningar, ekonomi- och verksamhetsrapportering, delårsrapporter, verksamhetsberättelser, beslutsunderlag och protokoll.

#### ***Dialog***

Dialogen med styrelse och nämnder kan vara övergripande och handla om nämndernas uppdrag och ansvar eller vara inriktad på särskilda risker, situationer eller det som framkommit i genomförda granskningar. Upplägget anpassas efter riskanalys och lokala förutsättningar. Revisorerna kommunicerar med hela eller delar av styrelse och nämnder utifrån situation och behov. Läs mer om hur dialogen kan genomföras i nästa kapitel.

### **Verifiera och bedöma**

Revisionens iakttagelser ska sammanläggas och bedömas. Revisorerna kan behöva ge i uppdrag till de sakkunniga att genomföra granskningsinsatser i syfte att verifiera om styrning, uppföljning och kontroll fungerar.

Revisionens granskning ska vara så omfattande att revisorerna årligen kan pröva och uttala sig om ansvarstagandet för samtliga revisionsobjekt. Granskningen är klar när verksamhetsåret är slut och alla revisionsobjekt är granskade. Detta ger dock inte besked om hur omfattande granskningen ska vara – hur många revisionsbevis som ska insamlas eller hur omfattande verifieringen av uppgifter måste vara för att anses vara tillräcklig. I God revisionsledning framgår att revisorerna utifrån lokala förutsättningar aktivt tar ställning till vad som är tillräcklig omfattning.<sup>2</sup> Det är utfallet i riskanalysen samt det som framkommer i granskningen under året som i varje enskilt fall avgör när granskningen är färdig. Projektplaner för grundläggande granskning ska precisera granskningsaktiviteter och ambitionsnivå vilket skapar transparens kring hur granskningen genomförts och hur säkra slutsatserna därmed är.

### **Vikten av tydlig dokumentation**

I God revisionsledning beskrivs vikten av en tydlig dokumentation. Det handlar om att revisionen ska kunna säkerställa ett tillförlitligt resultat av sin granskning. Alla granskningsaktiviteter ska dokumenteras. Revisionsbevis ska inhämtas och sparas. Dokumentationen ger underlag dels för ansvarsprövningen, dels till riskanalysen inför nästkommande års granskning. Utöver att det bör preciseras i projektplaner så kan det exempelvis framgå i revisorernas arbetsordning och dokumenthanteringsplan hur granskningar generellt ska dokumenteras och vem som har ansvar för vad.

Otydlig dokumentation skapar en risk för bristande trovärdighet, eftersom revisionens slutsatser blir svårare att följa och förstå. Det kan bli osäkert om granskningen ens har genomförts. Spårbarhet är viktig inom revision.

### **Rapportera**

Revisorerna bestämmer hur resultatet av den grundläggande granskningen ska rapporteras. Rapporteringen kan vara samlad i ett eller flera dokument. Hur rapportering ska ske ska framgå i projektplan. Dokumentationen och spårbarheten av granskningen ska vara i fokus. Granskad styrelse/nämnd ska få ta del av resultatet i granskningen och väsentliga fel eller brister som framkommit kommuniceras direkt till berörd styrelse/nämnd.

Not. 2. God revisionsledning 2018, sid. 20.



## Pröva

### En sammanvägning av resultatet

I den avslutande delen av revisionsprocessen bedömer och värderar revisorerna resultatet av den årliga granskningen. Allt som kommit fram under året ska vägas samman till en bedömning av om styrelse och nämnder fullgjort sitt uppdrag. En systematiskt dokumenterad grundläggande granskning underlättar arbetet för revisorerna i bedömningsfasen.

En eventuell anmärkning eller ett uttalande om avstyrkt ansvarsfrihet ska vila på fakta. I det avseendet är den grundläggande granskningen central. När resultatet av den grundläggande granskningen är tydligt och finns att tillgå för varje revisionsobjekt blir revisionens slutsatser lättare att förstå, både för den som granskas och för allmänheten.

## Grundläggande granskning i kommunala aktiebolag

### Lekmannarevision

De beskrivningar av grundläggande granskning som finns i denna skrift appliceras även på granskning i kommunala aktiebolag. Där har lekman-revisorernas uppdrag huvudsakligen samma syfte och inriktning som uppdraget för kommunens revisorer. Lekmannarevisorer ska också biträdas av sakkunniga. Lekmannarevisorerna granskar dock inte räkenskaper och ska inte heller uttala sig i ansvarsfrågan. Däremot ska de genomföra grundläggande granskning. Den har samma upplägg som granskningen i kommunala styrelser och nämnder och fokuserar på granskning av måluppfyllelse samt av styrning och intern kontroll. Syftet är att ge ägaren en stärkt insyn och kontroll. Resultatet av granskningen blir ett underlag för lekman-revisorernas granskningsrapport. I tillämpliga delar utförs grundläggande granskning även i andra kommunala företag.



# Exempel på granskningsmetoder

## Varför metoder?

I det här kapitlet ges exempel på vanliga granskningsmetoder, där förtroendevalda revisorer själva är aktiva. De metoder som presenteras är inte samtliga som finns.

I God revisionssed framgår att ”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 registeranalys.”<sup>3</sup>

Val av metod i grundläggande granskning baseras på utfallet i riskanalysen samt vilken typ av frågeställning som ska besvaras. Det är syftet med granskningen och även lokala förhållanden (organisation, resurser, historik osv) som avgör vilken metod som är mest lämplig. I sammanhanget är det av vikt att göra skillnad på informationsinhämtning och granskning. Granskning förutsätter att det finns revisionsfrågor och revisionskriterier, samt att arbetet resulterar i ett besvarande av frågorna och syftet.

## Dialog med styrelse och nämnder

Dialog med styrelse och nämnder kan ha olika syften. Ett syfte är att revisorerna inhämtar kunskap och även ger information om revisionens uppdrag och arbete. Revisorerna eftersträvar öppenhet i sitt arbete. Dialogen är viktigt för att uppnå detta. Om dialogen dessutom ska vara en del av revisorernas grundläggande granskning krävs att dialogen innefattar revisionsfrågor och revisionskriterier. Revisionsfrågorna utgår från revisorernas uppdrag.

Not. 3. God revisionssed 2018, sid. 36.

### **Låt dialogen påverkas av riskanalysen**

När dialogen utgör en del av den grundläggande granskningen, behöver riskanalysen styra dialogens inriktning. Den styrelse/nämnd som bedömts mer riskfylld kan behöva fördjupad dialog med revisionen.

### **Planera dialogen**

Resultatet från tidigare års granskning utgör tillsammans med riskanalysen en bra grund för planeringen av dialog. Tänk också på att väva in aktuella frågor. Skicka ut information och frågor i god tid till de som ska medverka. Antalet frågor behöver anpassas till tidsåtgång och antal medverkande.

### **Hur genomföra dialogen?**

Det finns olika sätt att genomföra dialog med styrelse och nämnder. Följande frågor bör beaktas:

- › Vilka från revisionen ska delta?
- › Ska hela styrelsen/nämnden eller presidiet delta?
- › På vilket sätt ska tjänstemän/sakkunniga medverka?
- › Vem ska föra anteckningar?

Alla frågor och svar från dialogen ska dokumenteras. För att säkra att svaren uppfattats rätt kan medverkande erbjudas att läsa igenom och kvalitetssäkra svaren i efterhand.

I dialogen kan det komma fram uppgifter som behöver kontrolleras. Sakkunniga får då i uppdrag att inhämta underlag och revisionsbevis efter dialogen.

### **Läsning och analys av protokoll, beslutsunderlag och andra dokument**

Läsning av protokoll och andra grundläggande dokument är en viktig och tidskrävande uppgift. Revisionen håller sig à jour med vad som behandlas i styrelse och nämnder. Många revisorsgrupper delar upp styrelse och nämnder sinsemellan och läser de dokument som hör ihop med deras särskilda bevakningsområde. Hur dokumenten ska följas och av vem kan framgå i projektplan för grundläggande granskning.

Genom att ta fram en guide för läsning av exempelvis protokoll kan den underlättas. Guiden utgår från riskanalysen och lyfter specifika områden som ska bevakas mer noggrant. Det gör det lättare att veta vad som kan läsas översiktligt och vad som bör läsas med större uppmärksamhet.

Guiden kan även innehålla en mall för anteckningar, bland annat för att stämma av följsamhet till nämndens mål och uppdrag samt att notera iakttagelser kring styrning, uppföljning och kontroll, exempelvis aktivitet/initiativ vid avvikelser.

Ett ytterligare syfte med läsningen är att bevaka den demokratiska aspekten – är protokollen korrekta, begripliga osv. Det handlar även om att följa närvaro, reservationer etc. för att bland annat notera eventuell passivitet hos ledamöterna. Iakttagelser från läsningen bör rapporteras regelbundet till övriga revisorer. I slutet av året sammanfattas läsningen.

## **Verksamhetsbesök**

De revisorer som genomför verksamhetsbesök anser ofta att det ger en värdefull inblick i de verksamheter som besöks och att revisionen blir mer känd genom att synas på detta vis. Det kan framkomma information som upplevs som relevant och angelägen och som ger uppslag till vidare granskning. Samtidigt kan det vara svårt att dra slutsatser från information som framkommit i ett verksamhetsbesök. Ofta måste revisorerna ge i uppdrag till sakkunniga att följa upp och verifiera information samt kanske genomföra ytterligare intervjuer. Det innebär alltså att det är en ganska kostsam metod som inte alltid ger så mycket underlag till ansvarsprövningen. Besöket blir till sin karaktär mer en informationsinhämtning eller som del i en fördjupad granskning – vilket inte är fel i sig – men då bör den grundläggande granskningen genomföras på annat vis.

Om revisorerna ändå vill genomföra verksamhetsbesök – låt riskanalysen påverka val av verksamhet att besöka. Förbered genom att läsa på om verksamheten och ta fram frågor i förväg. Skicka gärna ut frågor i förväg och tänk på att de ska matchas med verksamheten, så att exempelvis chefer och medarbetare får svara på frågor specifikt riktade till dem. Dokumentera svaren och följ gärna upp efteråt genom att låta de som deltog på mötet läsa och kvalitets-säkra informationen.

En del revisorer vill gärna besöka styrelse och nämnder och delta på deras sammanträden. Revisorerna har inte närvarorätt vid sådana möten utan måste antingen kallas eller fråga om möjlighet att närvara. En revisor som närvarar på ett helt sammanträde där det fattas en rad beslut kan ha svårt att i ett senare skede granska samma beslut.





# Grundläggande granskning

## KÄRNAN I REVISIONSPROCESSEN

Begreppet Grundläggande granskning etablerades i God revisionsred 2014. Denna skrift ger en djupare innebörd och förklarar närmare vad grundläggande granskning syftar till och omfattar. Syftet med skriften är att placera den grundläggande granskningen i revisionsprocessen samt att ge exempel på hur granskningen kan genomföras. Avsikten är att skriften ska fungera som en vägledning för att stärka den grundläggande granskningen, vilket i sin tur bidrar till att stärka revisionen i sin helhet.

Skriften vänder sig till förtroendevalda revisorer i en kommun eller en region samt i gemensamma nämnder, kommunal- och regionförbund, kommunala företag och i finansiella samordningsförbund. Skriften är också en grund för sakkunnigas arbete då de utför sitt uppdrag. Denna upplaga har reviderats för att harmoniera med God revisionsred 2018.

Skriften är en fördjupning av God revisionsred i kommunal verksamhet som fastställs av Revisionsdelegationen inom SKL.

ISBN 978-91-7585-706-0

Beställ eller ladda ner på [webbutik.skl.se](http://webbutik.skl.se)

Post: 118 82 Stockholm | Besök: Hornsgatan 20

Telefon: 08-452 70 00 | [skl.se](http://skl.se)



Sveriges  
Kommuner  
och Landsting