

Revision i kommunala samverkansorgan

Förord

Kommuner och regioner bedriver allt mer verksamhet i samverkansorgan av olika slag. Det handlar om gemensamma nämnder, kommunalförbund, delägda aktiebolag, gemensamma stiftelser, ekonomiska och ideella föreningar och andra delägda företag.

I alla dessa samverkansorgan finns krav på revision, men regelverk, organisation, uppdrag och förutsättningar skiljer sig mellan de olika organen. Sambanden blir också mer komplexa med flera parter inblandade. Det ställer krav på huvudmännen som har ansvar för att organisera och finansiera revisionen och använda resultatet i ansvarsprövningen. Det ställer också krav på revisorerna och deras arbetssätt, att hantera en revision med flera parter inblandade.

Sveriges Kommuner och Landsting har tagit uppdraget att stärka och stödja den kommunala revisionen, främst genom arbetet med god revisionsmed i kommunal verksamhet. I detta arbete har vi noterat att revisionen i samverkansorganen behöver uppmärksammas, såväl vad gäller de grundläggande förutsättningarna som revisorernas arbetssätt. Ytterst handlar det om att revisionen ska kunna verka och vara till nytta för verksamheten. Generellt finns ett stort behov av kunskap om revisionen i samverkansorganen både hos huvudmännen och revisorerna.

Detta är grunden till att vi tagit fram denna skrift. Syftet är att ge kunskap, stöd och inspiration till utveckling av revisionen i samverkansorganen.

Med skriften riktar vi oss såväl till huvudmännen som råder över organisation och förutsättningarna som till revisorerna i samverkansorganen. Vi riktar oss också till revisorerna i kommuner och regioner som i sitt uppdrag har möjlighet att synliggöra behov av förändringar, vara pådrivande för utveckling av såväl förutsättningar som arbetssätt.

Skriften har tagits fram av Anna Eklöf, Lotta Ricklander och Karin Tengdelius, Sveriges Kommuner och Landsting i samråd med Revisionsdelegationen.

Stockholm i augusti 2019

Mattias Jansson
Sektionen för demokrati och styrning
Sveriges Kommuner och landsting

Innehållsförteckning

Sammanfattning	5
1 Inledning	6
Revision för insyn, kontroll och ansvarsprövning	6
Denna skrift	7
2 Samverkansorgan	8
3 Gemensam nämnd	9
Organisation och uppdrag	9
Revision och ansvarsprövning	9
Utmaningar i revisionen.....	9
Hur kan revisionen utvecklas och effektiviseras?	10
4 Kommunalförbund	13
Organisation och uppdrag	13
Revision och ansvarsprövning	13
Utmaningar i revisionen.....	13
Hur kan revisionen utvecklas och effektiviseras?	14
5 Finansiellt samordningsförbund	16
Organisation och uppdrag	16
Revision och ansvarsprövning	16
Utmaningar i revisionen.....	17
Hur kan revisionen utvecklas och effektiviseras?	17
6 Delägda aktiebolag	20
Organisation och uppdrag	20
Revision och ansvarsprövning	20
Utmaningar i revisionen.....	21
Hur kan revisionen utvecklas och effektiviseras?	21
7 Gemensamma stiftelser, föreningar, andra delägda företag	23
Organisation och uppdrag	23
Revision och ansvarsprövning	24
Utmaningar i revisionen.....	25
Hur kan revisionen utvecklas och effektiviseras?	25
8 Huvudmännen har ansvar för revisionens förutsättningar	28
Hur revisorer utses	28
Finansiering av revisionen	29
Synkroniserad ansvarsprövning	29
Samråd och kommunikation.....	30
Bilaga 1	31
Bilaga 2	33

Sammanfattning

Kommuner och regioner bedriver allt mer verksamhet i samverkansorgan. De mest förekommande är gemensamma nämnder, kommunalförbund, finansiella samordningsförbund, delägda aktiebolag och handelsbolag/kommanditbolag, gemensamma stiftelser, ekonomiska och ideella föreningar.

I alla dessa organ finns krav på revision, men regelverk, organisation, uppdrag och förutsättningar skiljer sig mellan de olika organen. Sambanden blir mer komplexa med flera parter inblandade.

I praktiken behöver de grundläggande förutsättningarna för revisionen förtydligas och förstärkas av huvudmännen. Likaså behöver revisorernas arbetssätt utvecklas. Detta är bakgrunden till att Sveriges Kommuner och Landsting tagit fram denna skrift.

Huvudmännens ansvar

Att förtydliga och stärka förutsättningarna för revisionen i samverkansorganen är huvudmännens ansvar, inom ramen för deras ägar-/medlemskap och därmed ägarstyrning. Det handlar om att

- tydliggöra *hur revisorer utses* i samverkansorgan
- klargöra *finansieringsprinciperna*
- *synkronisera ansvarsprövningen*
- *stärka samråd och kommunikation* mellan revisionen och samverkansparter, stiftare, medlemmar och delägare, så att revisionens resultat tas tillvara.

Effektivisera revisionen

Revisorerna i samverkansorgan behöver utarbeta ett gemensamt arbetssätt. I de fall samverkansorganet har många revisorer från flera olika organisationer kan en arbetsordning tas fram.

En arbetsordning är en informell överenskommelse som gäller så länge alla är överens. Om/när nya revisorer utses behöver arbetsordningen aktualiseras. Arbetsordningen arbetas med fördel fram i början på en mandatperiod i samarbete mellan de samverkande kommunernas revisorer.

Dessa punkter är viktiga att adressera vid granskning av ett samverkansorgan:

- Ansvars- och arbetsfördelning mellan revisorerna
- Uppdrag för en eventuell sammankallande
- Sakkunniga
- Budget och uppföljning
- Revisionsprocessen
- Handlingar och arkiv
- Kommunikation

Eftersom inte alltid alla samverkande kommuner är representerade i revisionen i samverkansorganen behöver former för samråd och kommunikation särskilt uppmärksammas. Revisorerna bör ta upp detta i sin eventuella arbetsordning. Huvudmännen kan också ha anledning att synliggöra detta i styrdokument, andra arbetsordningar eller med överenskommelser om hur det ska gå till.

1 Inledning

Kommuner och regioner bedriver i allt större utsträckning verksamhet i samverkan. Detta för att med gemensamma resurser klara kompetenskrav och höja effektiviteten i verksamheten. Samverkan sker i olika former. Offentliga samverkansorgan är gemensamma nämnder, kommunalförbund och finansiella samordningsförbund. Samverkan sker också i företagsformer med gemensamt ägande, i aktiebolag, stiftelser, andra företagsformer samt föreningar. Kommuner och regioner kan också samverka genom avtal, som inte behandlas i denna skrift.

Med flera samverkande parter förändras förutsättningar och former för beslutsfattande, insyn, granskning och ansvarsutkrävande. Sambanden blir mer komplexa och det kan finnas risk att den demokratiska insynen förminsкас.

Ett instrument för insyn och kontroll är revision. Denna skrift handlar om revisionen i samverkansorganen.

Revision för insyn, kontroll och ansvarsprövning

I alla kommunala samverkansorgan finns krav på revision. Ett eller flera fullmäktige ska som samverkansparter, medlemmar, delägare eller stiftare utse revisorer som ska utföra revision och återkoppla resultat och bedömningar inför ansvarsprövning. Ett eller flera fullmäktige ska med revisionens granskning som grund fatta beslut i ansvarsfrågan. I bolag och föreningar sker detta på bolags- eller föreningsstämma (motsvarande).

Regelverk, organisation och uppdrag för revisionen skiljer sig mellan samverkansorganen. Detta ställer krav på såväl huvudmännen som utser revisorerna som på revisorerna - att utifrån kunskap om skilda förutsättningar arrangera och genomföra revisionen på bästa sätt.

God revisionsledning i kommunal verksamhet¹ omfattar även revision i samverkansorgan. I arbetet med den goda revisionsledningen har Sveriges Kommuner och Landsting (SKL) uppmärksammat att revisionen i samverkansorganen kan behöva ett särskilt stöd. Det finns behov av fördjupad kunskap hos såväl huvudmän som revisorer. Det är skälet till att vi tagit fram detta kunskaps- och stödmaterial.

Vi har bl. a. uppmärksammat på att de grundläggande förutsättningarna för revisionen kan behöva förtydligas och förstärkas. Det är huvudmännen i kommuner och regioner som ansvarar för detta. Det handlar t.ex. om vilket antal revisorer som ska utses och från vem/vilka, om de ekonomiska förutsättningarna för revisionen samt om att anlita sakkunniga yrkesrevisorer. Förändringar kan behöva göras i befintliga samverkansorgan och när nya samverkansorgan bildas är det bra om revisionsaspekterna beaktas från start.

Vi har också uppmärksammat att revisorernas arbetssätt i samverkansorgan kan behöva utvecklas. När revisorer från olika huvudmän kommer samman i ett gemensamt uppdrag finns behov av att definiera det gemensamma arbetet, t.ex. med en arbetsordning.

¹ God revisionsledning i kommunal verksamhet 2018. Sveriges Kommuner och Landsting

Huvudmän och revisorer har också tillsammans anledning att utveckla samråd och kommunikation mellan revisorerna och de som granskas liksom mellan revisorerna och huvudmännen.

Denna skrift

Skriften belyser de olika samverkansorganen var för sig - bildande, uppdrag, styrdokument m.m. samt den ordning som gäller för revision och ansvarsprövning. Det ska vara enkelt att hitta och fördjupa sig i det som gäller för respektive organ.

För varje samverkansorgan identifieras huvudsakliga utmaningar i revisionen och/eller ansvarsprövningen samt ges förslag och inspiration till hur förutsättningar och arbetssätt kan stärkas och utvecklas.

I det avslutande avsnittet lyfter vi fram de frågor som särskilt riktar sig till huvudmännen vad gäller revisionens organisation och finansiering, möjligheten att åstadkomma en synkroniserad ansvarsprövning samt vikten av att utveckla samråd, förankring och kommunikation.

I två avslutande bilagor finns en översiktlig sammanfattning av lagar, styrdokument och revisionsordning samt av ansvarsprövningen för samtliga samverkansorgan.

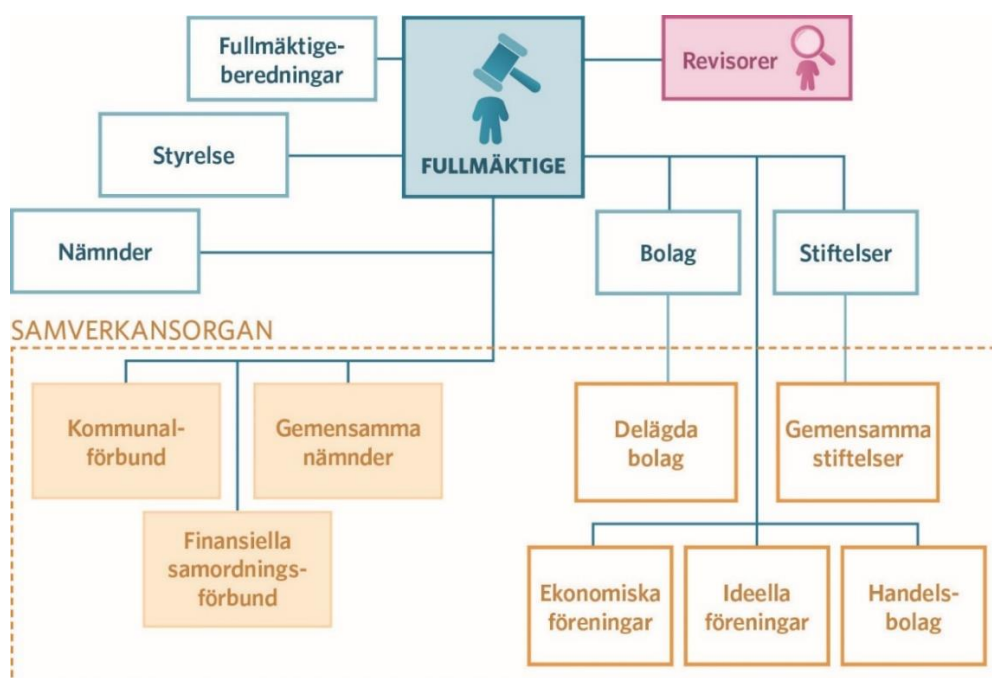
Begrepp

I skriften använder vi begreppet **samverkansorgan** för olika former av organiserad samverkan. Vi använder också begreppet **kommun** för såväl kommuner som regioner. Begreppet **huvudman** används som sammanfattande uttryck för den kommunala samverkansparten, medlemmen, delägaren eller stiftaren – ytterst fullmäktige.

2 Samverkansorgan

Kommunallagens nionde kapitel handlar om kommunal samverkan. Där beskrivs att och hur kommuner och regioner kan bilda samverkansorgan såsom kommunalförbund och gemensamma nämnder. Samverkansorganen i kommunal sektor är fler om vi lägger till delägda företag och föreningar. De mest förekommande samverkansorganen är:

- Gemensamma nämnder
- Kommunalförbund
- Finansiella samordningsförbund
- Delägda aktiebolag och handelsbolag/kommanditbolag
- Gemensamma stiftelser
- Ekonomiska och ideella föreningar



Figur. Samverkansorgan, ur God revisionssed i kommunal verksamhet 2018

Varje samverkansorgan behandlas i fortsättningen i ett eget avsnitt som belyser bildande, uppdrag, styrdokument m.m. samt vad som gäller för revision och ansvarsprövning. Huvudsakliga utmaningar med revisionen och ansvarsprövningen identifieras tillsammans med förslag till hur revisionen kan stärkas och utvecklas.

I Bilaga 1 finns en sammanfattning i tabellform över samverkansorganen vad gäller lagar, styrdokument och ordningen för revision.

3 Gemensam nämnd

Organisation och uppdrag

En gemensam nämnd bildas mellan två eller flera kommuner. Nämnden får fullfölja uppgifter avseende all kommunal verksamhet.² Den tillsätts i någon av de samverkande kommunerna och ingår i dennes organisation (värdkommunen). Den personal som arbetar på uppdrag av den gemensamma nämnden anställs normalt i värdkommunen.

Den gemensamma nämnden är inte en egen juridisk person utan ingår i värdkommunen. Samverkande kommuner är alla huvudmän för de frågor som de lägger på den gemensamma nämnden och de utser alla minst en ledamot och en ersättare i nämnden. Nämnden arbetar alltså på uppdrag av alla huvudmän som samverkar om nämnden.

Samverkan definieras i en överenskommelse mellan kommunerna. Nämndens uppdrag tydliggörs också i ett reglemente, precis som för andra nämnder. Reglementet ska antas av fullmäktige i alla samverkande kommuner. Budgetupprättas av värdkommunen i samråd med de övriga kommunerna, som också i sin budget ska ta in en post för den gemensamma nämnden. Hur budgetprocessen ska gå till bör framgå av överenskommelsen.

Revision och ansvarsprövning

En gemensam nämnd ska granskas av revisionen i samtliga samverkande kommuner. Värdkommunen har alltså inte ett särskilt ansvar för revisionen.

Revisionsuppdraget är detsamma som revisorerna har när de granskar övriga styrelser och nämnder i kommunen, dvs. att pröva om verksamheten är ändamålsenlig och ekonomiskt tillfredställande, om räkenskaperna är rättvisande och om den interna kontrollen är tillräcklig. Sakkunniga ska anlitas och granskningen ska ske enligt god revisionssed i kommunal verksamhet.

Revisorerna i respektive samverkande kommun ska redovisa resultatet av granskningen och uttala sig i ansvarsfrågan för den gemensamma nämnden i revisionsberättelsen till fullmäktige.

Det är fullmäktige i varje samverkande kommun som beslutar om ansvarsfrihet, var för sig. En gemensam nämnd ansvarsprövas därmed av fler fullmäktigeförsamlingar som kan komma till olika beslut. Om ett fullmäktige nekar ansvarsfrihet kan de också entlediga de ledamöter som de själva utsett, inga andra.

Utmaningar i revisionen

Det kan råda en osäkerhet om hur den gemensamma nämnden ska granskas eftersom flera revisorsgrupper har samma ansvar. Revisorerna kanske förlitar sig på att värdkommunens revision granskar. Alternativt granskar alla var för sig utan samspel med övriga kommuner. Det kan ytterst finnas en risk att ingen granskar den gemensamma nämnden.

² Regelverket för en gemensam nämnd finns i kommunallagen (SFS 2017:725), 9 kap 19 – 36 §§ samt i lag om gemensam nämnd inom vård och omsorgsområdet (SFS 2003:192).

Utmaningen är att revisorerna i de samverkande kommunerna kommer överens om hur nämnden ska granskas och att det sker med inflytande från och förankring i de olika samverkande kommunerna.

I starten av en mandatperiod kan det ta tid att få igång samarbetet, om revisionen inte redan har ett utarbetat arbetssätt.

I praktiken kan en utmaning också vara att den gemensamma nämndens samverkande kommuner är geografiskt utspridda vilket t.ex. försvårar möjligheten att träffas.

Hur kan revisionen utvecklas och effektiviseras?

Gemensamt arbetssätt – eventuell arbetsordning

Det är vanligt att revisorerna i en kommun har en arbetsordning. Denna kan kompletteras med en särskild arbetsordning för revisionen av den gemensamma nämnden.

En arbetsordning är en informell överenskommelse som gäller så länge alla är överens. Om/när nya revisorer utses behöver arbetsordningen aktualiseras. Arbetsordningen arbetas med fördel fram i början på en mandatperiod i samarbete mellan de samverkande kommunernas revisorer.³

Dessa punkter är viktiga att adressera vid granskning av en gemensam nämnd:

- Ansvars- och arbetsfördelning mellan revisorerna
- Uppdrag för en eventuell sammankallande
- Sakkunniga
- Budget och uppföljning
- Revisionsprocessen
- Handlingar och arkiv
- Kommunikation

Ansvars- och arbetsfördelning

Granskning av den gemensamma nämnden kan arrangeras på olika sätt. Ansvaret kan t.ex. rotera över tid mellan kommunerna eller placeras där man finner det mest lämpligt t.ex. på grund av storlek. En del väljer att göra värdkommunen operativt ansvarig.

Ett annat arbetssätt är att alla kommunernas revisorer aktivt granskar nämnden men att man kommer överens om hur, t.ex. så att samtliga revisorer träffas vid ett par tillfällen varje år för planering och förankring. Observera att detta tar mycket resurser i anspråk. För att driva och förankra revisionsarbetet kan alternativt en mindre kontaktgrupp utses med en eller två revisorer från varje kommun. Dessa bildar då en informell revisorsgrupp för granskningsarbetet.

³ Till stöd för arbetet med en arbetsordning i en kommun finns ”PM Revisorernas arbetsordning” på www.skl.se/revision (under Att vara förtroendevald revisor). Materialet kan vara till stöd även med att utveckla ett gemensamt arbetssätt eller en arbetsordning för revisionen i en gemensam nämnd.

Uppdraget för eventuell sammankallande

Om revisionsgrupperna utser en sammankallande för sitt samarbete är det viktigt att komma överens om vad som ska ingå i dennes grundläggande ansvar eftersom funktionen inte är formellt reglerad. Det kan t.ex. handla om:

- att kalla till och leda möten, upprätta anteckningar
- upprätta förslag till äskande och budget samt uppföljning av ekonomin
- eventuell uppdragsadministration
- löpande kontakter med sakkunnigt biträde
- företräda revisorerna i kontakter med media.

Revisionsprocessen

Revisorerna i varje samverkande kommun är ansvariga för granskningen och prövningen av den gemensamma nämnden. Granskningen ska ske enligt god revisionsd i kommunal verksamhet. För ett effektivt revisionsarbete kommer revisorerna överens om hur granskningen ska genomföras i praktiken. Det handlar om på vilket sätt revisorerna i de samverkande kommunerna ska vara delaktiga i t.ex. i riskanalys och planering, i grundläggande granskning och nämnddialog, i analys av granskningsresultat och bedömning av ansvars-tagandet.

Ytterst har varje revisorsgrupp ansvar för att granska och göra sin bedömning av nämnden och ta in denna i sin revisionsberättelse.

Sakkunniga yrkesrevisorer

Hur revisorerna vill utföra granskningen i praktiken har betydelse för på vilket sätt sakkunniga ska anlitas. Olika exempel kan vara:

- 1) Om revisionsarbetet roterar över tid mellan kommunerna kan sakkunniga i aktuell kommun utföra granskningen.
- 2) Sakkunniga i de olika kommunerna får genomföra granskningen i samverkan, utifrån revisorernas beställning.
- 3) Värdkommunens sakkunniga genomför alltid den grundläggande granskningen och eventuella fördjupade granskningar fördelas på övriga kommuner.

På det sätt revisorerna kommer fram till att sakkunniga ska anlitas har också betydelse för finansieringen och hur kostnader ska fördelas. Det är viktigt att kommunernas respektive avtal med sakkunniga anpassas till det som revisorerna kommer överens om.

Budget och uppföljning

Överenskommet arbetssätt har betydelse för hur kostnader ska fördelas. Revisorerna kommer överens om hur äskande ska upprätta och hur budgeten ska specificeras och följas upp, exempelvis i posterna:

- Riskanalys och revisionsplan
- Grundläggande granskning
- Fördjupade granskningar
- Uppdragsadministration

I grunden behöver varje kommuns revisorer ha ett ekonomiskt utrymme för granskning av den gemensamma nämnden, men detta kan behöva korrigeras mellan kommunerna utifrån överenskommet arbetssätt.

Handlingar och arkiv

Generellt gäller att revisorernas handlingar i ett samverkansorgan ska finnas hos samverkansorganet, i detta fall värdkommunen. Men eftersom varje samverkande kommuns revisorer har ett ansvar för granskning och prövning av den gemensamma nämnden behöver granskningens handlingar finnas hos samtliga kommuner. De ska kunna efterfrågas och lämnas ut i samtliga kommuner.

Kommunikation

Revisorerna kommer överens om hur samråd och kommunikation med de samverkande kommunerna ska ske; med nämnden och förvaltningen, med styrelsen som har uppsikt över nämnden och med fullmäktige som ska pröva ansvaret.

Det är också viktigt att det finns information om revisionen av den gemensamma nämnden på alla de samverkande kommunernas webbsidor.

4 Kommunalförbund

Organisation och uppdrag

Ett kommunalförbund bildas av två eller flera kommuner och kan användas för samtliga kommunala angelägenheter. Kommunalförbundet är en egen juridisk person och utgör kommunalrättsligt en specialkommun.⁴ Styrningen från medlemmarna sker genom en förbundsordning. Ett kommunalförbund är i princip självbestämmande inom ramen för kommunallagen samt regleringen i förbundsordningen.

Ett kommunalförbund kan organiseras antingen med ett eget fullmäktige eller med en direktion som beslutande organ. Varje medlem ska vara representerad i det beslutande organet med minst en ordinarie ledamot och en ersättare.

Kommunalförbundet har rätt att debitera medlemmarna sina kostnader och medlemmarna är skyldiga att täcka brist om förbundet saknar tillgångar att betala sina kostnader. Medlemmarna har en ovillkorlig rätt att dra sig ur förbundet.

Revision och ansvarsprövning

I förbundsordningen anges hur många revisorer som ska utses och från vilken/vilka medlemmar. Kommunallagen ställer inte krav på antal revisorer. I förbund med eget fullmäktige väljs revisorerna av förbundets fullmäktige. I förbund med direktion väljs revisorerna av medlemskommunernas fullmäktige. Revisorerna hämtas vanligen från medlemskommunernas revisorer, även om det inte finns krav på ett sådant personsamband i kommunallagen.

Revisionsuppdraget är detsamma som det uppdrag revisionen har i en kommun, dvs.. att pröva om förbundet har en ändamålsenlig och ekonomiskt tillfredställande verksamhet, om räkenskaperna är rättvisande och om den interna kontrollen är tillräcklig. Revisorerna ska anlita sakkunniga och granskningen ska ske enligt god revisionssed i kommunal verksamhet.

Revisorerna redovisar resultatet av sin granskning och tar ställning till ansvarsfriheten i revisionsberättelsen. I förbund med eget fullmäktige sker ansvarsprövningen i detta fullmäktige. I förbund med direktion sker ansvarsprövningen i respektive medlems fullmäktige. I dessa fall ansvarsprövas förbundet i flera fullmäktigeförsamlingar och de kan komma till olika beslut. Om ett fullmäktige nekar ansvarsfrihet kan de också besluta att entlediga de ledamöter i direktionen som de själva utsett, inga andra.

Utmaningar i revisionen

De revisorer som utses kommer ofta från flera olika kommuner, men inte alltid från samtliga medlemmar. Revisorerna kan därmed ha skilda erfarenheter och arbetssätt från sina respektive kommunala revisionsuppdrag och utmaningen är hitta ett gemensamt och effektivt arbetssätt för revisionen av kommunalförbundet.

⁴ Regelverket för kommunalförbund finns i kommunallagen 9 kap 1 – 18 §§

En annan utmaning är samråd och kommunikation med medlemmarna, särskilt med de kommuner som inte är representerade i revisionen och som då saknar den lokala/direkta kommunikationskanalen med främst fullmäktige och styrelsen, som har uppsikt över förbundet.

Även kommunikationen med revisorerna i de medlemskommuner som inte är representerade i förbundets revision är väsentlig. Det handlar om ömsesidigt informationsutbyte, inte minst för granskningen av styrelsens uppsikt över förbundet.

I praktiken kan en utmaning också vara att kommunalförbundets medlemmar är geografiskt utspridda vilket kan försvåra t.ex. möjligheten att träffas.

I starten av en mandatperiod kan det ta tid att få igång arbetet om revisionen inte har ett upparbetat arbetssätt.

Hur kan revisionen utvecklas och effektiviseras?

Gemensamt arbetssätt – arbetsordning

Revisorerna i ett kommunalförbund bildar en revisorsgrupp. På samma sätt som för revisionen i en kommun behöver deras arbetssätt formas. Det kan med fördel dokumenteras i en arbetsordning.

Arbetsordningen är en informell överenskommelse mellan revisorerna, den gäller så länge alla är överens. Arbetsordningen arbetas med fördel fram i början på en mandatperiod. Om nya revisorer utses behöver arbetsordningen aktualiseras.

Underlag för diskussion om arbetsordning mellan revisorer finns på SKL:s websida⁵. Materialet är framtaget för revisionen i kommuner, men kan även vara till stöd i arbetet med en arbetsordning för ett kommunalförbund.

Frågor som vanligen tas upp i en arbetsordning:

- Ansvars- och arbetsfördelning mellan revisorerna
- Uppdrag för eventuell sammankallande/ordförande
- Sakkunniga
- Budget och uppföljning
- Revisionsprocessen
- Handlingar och arkiv
- Kommunikation

Tidplan för revisionsårets möten behöver läggas fast.

Ansvars- och arbetsfördelning

Revisorerna kommer överens om hur de vill arbeta med uppdraget, t.ex. med fördelade bevakningsområden.

Uppdraget för eventuell sammankallande/ordförande

Oftast har en sammankallande/ordförande utsetts i samband med att revisorerna i förbundet har valts, alternativt får revisorerna göra detta själva. Det är viktigt att komma överens om vad som ska ingå i dennes grundläggande ansvar eftersom funktionen inte är formellt reglerad.

⁵ PM Revisorernas arbetsordning. www.skl.se/revision under Att vara förtroendevald revisor

Det handlar t.ex. om

- att kalla till och leda möten samt upprätta anteckningar
- upprätta förslag till äskande och budget samt uppföljning av ekonomin
- uppdragsadministration
- löpande kontakter med sakkunnigt biträde
- företräda revisorerna i kontakter med media.

Sakkunniga yrkesrevisorer

Revisorerna i förbundet skall anlita sakkunniga. Generellt sker det genom upphandling.

Om någon av de samverkande parterna i kommunalförbundet har ett revisionskontor med egna anställda kan det aktualisera frågan om kontoret kan vara sakkunniga även åt revisorerna i kommunalförbundet. Denna fråga bör tas om hand av huvudmännen som då behöver undersöka möjligheten att ta fram ett samverkansavtal om sakkunnigstöd.

Budget och uppföljning

Revisorerna kommer överens om hur äskande ska upprättas och hur budgeten ska specificeras och följas upp, exempelvis i posterna;:

- Riskanalys och revisionsplan
- Grundläggande granskning
- Granskning av delårsrapport och årsredovisning
- Fördjupade granskningar
- Uppdragsadministration
- Arvoden mm

I kommunalförbund ställs revisorernas äskanden till direktionen respektive fullmäktige.

Revisionsprocessen

Granskningen ska ske enligt god revisionssed i kommunal verksamhet, dvs.. med planera, granska och pröva i definierade processer.

Handlingar och arkiv

Revisorernas handlingar i kommunalförbundet ska finnas och vara tillgängliga i förbundet.

Kommunikation

Revisorerna kommer överens om hur samråd och kommunikation med såväl medlemmarnas fullmäktige och styrelse (som har uppsikt över förbundet) som revisorer ska ske. Kommunikationen med medlemskommunerna är viktig särskilt om inte samtliga medlemmar är representerade i revisionen.

En viktig kommunikationskanal är information om revisionen på kommunförbundets websida.

5 Finansiellt samordningsförbund

Organisation och uppdrag

Finansiella samordningsförbund är offentligrättsliga samverkansorgan som liknar kommunalförbund, men som regleras i egen lagstiftning.⁶ Samverkan sker mellan kommuner, regioner och staten genom Arbetsförmedlingen (AF) och Försäkringskassan (FK), som är medlemmar/samverkande parter i förbundet.

Uppgiften för de finansiella förbunden är att samordna finansieringen av insatser till individer som är i behov av rehabilitering för att uppnå eller förbättra sin förmåga att utföra förvärvsarbete. Med gemensamma resurser kan medlemmarna/de samverkande parternas kompetens användas mer effektivt.

I varje förbund finns en förbundsordning. Förbunden leds av en styrelse i vilken varje medlem ska vara representerad med minst en ledamot och en ersättare.

Verksamheten finansieras genom att FK bidrar med hälften av medlen, regionen och kommunerna (sammantaget) med en fjärdedel vardera.

Revision och ansvarsprövning

Från kommuner och regioner utser enligt huvudregeln respektive fullmäktige vardera en revisor. Alternativt kommer kommuner och regioner överens om att utse en eller flera gemensamma revisorer, vilket sker i allt fler förbund. De statliga medlemmarna FK och AF ska genom FK utse en gemensam revisor. FK har valt att upphandla auktoriserade revisorer till uppdraget. De kommunala och statliga revisorerna har samma uppdrag och ansvar. De förutsätts arbeta tillsammans men det är inte uttalat om någon part ska vara samordnare eller sammankallande.

Revisionsuppdraget är att granska förbundets bokföring och årsredovisning. Samtidigt hänvisar lagen om finansiell samordning till kommunallagens revisionsregler, som ska tillämpas på motsvarande sätt. Det innebär att revisorerna i samordningsförbundet i praktiken har samma revisionsuppdrag som en kommuns revisorer, dvs.. att bedöma om förbundet har en ändamålsenlig och ekonomiskt tillfredställande verksamhet, om räkenskaperna är rättvisande och om den interna kontrollen är tillräcklig. Likaså innebär det att revisorerna ska anlita sakkunniga och att granskningen ska utföras enligt God revisionssed i kommunal verksamhet.

Revisorerna redovisar resultatet av sin granskning och tar ställning till ansvarsfriheten för styrelsen i revisionsberättelsen, som lämnas till förbundets styrelse och till alla förbundsmedlemmarna.

Kommunernas och regionernas fullmäktige samt FK och AF prövar var för sig frågan om styrelsens ansvarsfrihet. Dessa kan komma till olika beslut. Om t.ex. ett fullmäktige nekar ansvarsfrihet kan de också besluta att entlediga de ledamöter som de själva utsett, inga andra.

⁶ Lag om finansiell samordning 2003:1210

Utmaningar i revisionen

Liksom i kommunalförbund är det en utmaning att revisorerna kommer från olika kommuner, regionen samt staten har med sig skilda arbetssätt. Utmaningen är att hitta ett gemensamt och effektivt arbetssätt, särskilt i starten av en mandatperiod om inte revisionen redan har ett upparbetat arbetssätt.

I finansiella samordningsförbund är denna utmaning större än i andra samverkansorgan på grund av den tydliga olikheten mellan de kommunala och statliga revisorerna. Här väljer vi att lyfta dessa olikheter för att revisorerna ska vara medvetna och hantera dessa i arbetet. Det handlar om att:

- Kommunernas revisorer är förtroendevalda, statens är yrkesrevisorer.
- Statens revisorer ersätts utifrån villkoren i ett kommersiellt avtal, kommunernas revisorer arvoderas som förtroendevalda.
- Kravet på att sakkunniga ska anlitas tolkas och tillämpas på olika sätt i olika förbund. Oklarheter kan uppstå om vem som behöver sakkunniga, vem som anlitar och vem som betalar. Förbundsordningarna kan ha olika bestämmelser för detta.
- Revisionen ska utföras enligt god revisionsledning som för de kommunala revisorerna betyder god revisionsledning i kommunal verksamhet. De statligt utsedda revisorerna har utifrån sina professionella förutsättningar att därtill tillämpa ISA⁷ vilket gör att revisionen sker enligt två parallella revisionsledningar. Detta påverkar t.ex. revisionsberättelsens utformning.

Ytterligare en utmaning är, som i flertalet samverkansorgan, samråd och kommunikation med medlemmar som inte är representerade i revisionen.

Hur kan revisionen utvecklas och effektiviseras?

Gemensamt arbetssätt – arbetsordning

Revisorerna i ett finansiellt samordningsförbund bildar en revisorsgrupp. På samma sätt som för revisionen i en kommun behöver arbetssätt formas. Det kan med fördel dokumenteras i en arbetsordning.

Arbetsordningen är en informell överenskommelse mellan revisorerna, den gäller så länge alla är överens. Arbetsordningen arbetas med fördel fram i början på en mandatperiod. Om nya revisorer utses behöver arbetsordningen aktualiseras.

Underlag för en arbetsordning finns på SKL:s webbsida⁸. Materialet är framtaget för revisionen i kommuner, men kan även vara till stöd i arbetet med en arbetsordning för ett finansiellt samordningsförbund.

⁷ ISA (International Standard on Auditing) som FAR uttolkar och tillämpningen står under Revisorsinspektionens tillsyn.

⁸ PM Revisorernas arbetsordning, www.skl.se/revision under Att vara förtroendevald revisor

Dessa punkter kan vara viktiga i en arbetsordning för finansiellt samordningsförbund:

- Ansvars- och arbetsfördelning mellan de samverkande revisorerna från staten och kommuner/regioner
- Uppdrag för eventuell sammankallande/ordförande
- Sakkunniga
- Budget och uppföljning
- Revisionsprocessen
- Handlingar och arkiv
- Kommunikation

Tidplan för revisionsårets möten behöver läggas fast.

Ansvars- och arbetsfördelning

I arbetsordningen definierar revisorerna ansvarsfördelning och arbetssätt. De kommunala och statligt upphandlade revisorerna har samma uppdrag och ansvar och förutsätts arbeta tillsammans. Att revisorerna kommer från olika organisationer visar vikten av att komma fram till ett gemensamt arbetssätt.

Uppdraget för eventuell sammankallande/ordförande

För att driva revisionsarbetet effektivt behöver en sammankallande utses, det gör vanligen revisorerna själva. Det är viktigt att komma överens om vad som ska ingå i dennes grundläggande ansvar eftersom funktionen inte är formellt reglerad. Det handlar t.ex. om

- att kalla till och leda möten samt upprätta anteckningar
- upprätta förslag till äskande och budget samtuppföljning av ekonomin
- uppdragsadministration
- löpande kontakter med sakkunnigt biträde
- företräda revisorerna i kontakter med media.

Sakkunniga

Revisorerna i förbundet skall anlita sakkunniga. Generellt sker det genom upphandling.

Budget och uppföljning

Revisorerna behöver komma överens om hur äskande och budget ska upprättas och om hur budgeten ska specificeras och följas upp, exempelvis i posterna:

- Riskanalys och revisionsplan
- Grundläggande granskning
- Fördjupade granskningar
- Granskning av delårsrapport och årsredovisning
- Uppdragsadministration
- Arvoden mm

Revisorernas äskande ställs till samordningsförbundets styrelse.

Revisionsprocessen

Granskningen ska ske enligt God revisionsred i kommunal verksamhet, dvs.. med planera, granska och pröva i definierade processer. Den statliga revisorn arbetar därtill enligt ISA. Detta har betydelse för arbetet och för upprättande av revisionsberättelsen och kan därför behöva beaktas i arbetsordningen.

Handlingar och arkiv

Revisorernas handlingar ska finnas och vara tillgängliga hos samordningsförbundet.

Kommunikation

Revisorerna kommer överens om hur samråd och kommunikationen med medlemmarna ska ske. Kommunikationen med medlemmar som inte är representerade i revisionen är särskilt viktig.

En viktig kommunikationskanal är informationen om revisionen på förbundets websida.

6 Delägda aktiebolag

Organisation och uppdrag

Fullmäktige får överlåta verksamhet till ett kommunalt aktiebolag.⁹ Om verksamheten överlåts till ett helägt aktiebolag ställer kommunallagen upp ett antal krav som fullmäktige ska se till att uppfylla, bl.a. att fastställa det kommunala ändamålet och att utse styrelseledamöter och minst en lekmannarevisor. I ett delägt kommunalt aktiebolag (ett bolag där kommunen bestämmer tillsammans med någon annan, t.ex. en annan kommun, en region eller en privat aktör) ska fullmäktige se till att bolaget blir bundet av de kommunalrättsliga kraven i en omfattning som är rimlig med hänsyn till kommunens ägarandel och inflytande.¹⁰

Aktiebolag är privaträttsliga organ som regleras av aktiebolagslagen.¹¹ Bolagsordningen är styrande för aktiebolaget. I delägda kommunala aktiebolag upprättas i regel också ett konsortialavtal (delägaravtal) där villkoren mellan aktieägarna slås fast, t.ex. avseende revision. Därtill kan kommunerna som ägare, genom beslut på bolagsstämman, utfärda ägardirektiv.

Revision och ansvarsprövning

Om samtliga delägare är kommuner tillämpas reglerna för helägda kommunala bolag i princip fullt ut. Det innebär bl.a. att minst en lekmannarevisor ska utses från någon eller flera av delägarna och där hämtas ur gruppen kommunens revisorer (personsamband).

Om ägandet delas med privata ägare ska den/de kommunala ägarna eftersträva att utse lekmannarevisor då det bedöms rimligt med hänsyn till den kommunala ägarandelen och verksamhetens art. Den/de kommunala ägarna kommer överens med övriga delägare om detta. I ett kommunalt aktiebolag utses i princip alltid också en auktoriserad/godkänd revisor av bolagsstämman.

Lekmannarevisorn ska anlita sakkunniga och utföra granskningen enligt God revisionsred i kommunal verksamhet.

Uppdraget för lekmannarevisorn är detsamma som för revisorerna i en kommun, med undantag för granskning av räkenskaperna. Granskningen av om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredställande sätt utgår från ägarens beslut och direktiv. Granskningen av räkenskaperna utförs av den auktoriserade/godkända revisorn.

Lekmannarevisorn redovisar resultatet av sin granskning och sina bedömningar i en granskningsrapport till bolagsstämman och till respektive fullmäktige. Ansvarsprövningen sker på bolagsstämman, med utgångspunkt från den auktoriserade/godkände revisorns revisionsberättelse. Lekmannarevisorns granskningsrapport ger ett breddat underlag till stämman inför ansvarsprövningen.

⁹ Överlåtelse kan ske om det inte finns särskilda regler om att viss verksamhet ska utföras av kommunal nämnd. Kommunallagen 10 kap. 1 §

¹⁰ Kommunallagen 10 kap 4 §

¹¹ Aktiebolagslagen 2005:551

Utmaningar i revisionen

Det kan finnas oklarheter om lekmannarevisor/er skall utses i ett delägt bolag och i så fall från vem/vilka ägare, likaså om förutsättningarna för dessa vad gäller ekonomi, sakkunniga mm. En missuppfattning kan också vara att lekmannarevisor kan betrakta den auktoriserade/godkända revisorn som sitt sakkunniga stöd. Det är i strid med god revisionsd.

Ofta utses en eller två lekmannarevisorer i bolaget, men antalet delägare kan vara fler och samtliga är därmed inte representerade i revisionen. Former för samråd och kommunikation är därför en utmaning för att säkra att alla kommunala ägare får information om revisionens arbete och resultat.

De lekmannarevisorer som utses kan komma från olika ägare och har med sig skilda arbetssätt. Utmaningen är att hitta ett gemensamt och effektivt arbetssätt, särskilt i starten av en mandatperiod.

I bolagen är samarbetet med den auktoriserade/godkända revisorn också en utmaning. Även om uppdragen för lekmannarevisorn respektive den auktoriserade/godkända revisorn är olika finns skäl att samverka och utbyta information om riskanalys, granskning och bedömningar. Krav på en sådan samverkan kan behöva formaliseras t.ex. i upphandling av den auktoriserade/godkända revisorn.

Hur kan revisionen utvecklas och effektiviseras?

Gemensamt arbetssätt – eventuell arbetsordning

Lekmannarevisorer i ett delägt bolag bildar en lekmannarevisorsgrupp. På samma sätt som för revisionen i en kommun behöver arbetssätt formas. Detta görs med fördel i början på en mandatperiod.

Dessa punkter kan vara viktiga att komma överens om:

- Ansvars- och arbetsfördelning
- Uppdrag till eventuell sammankallande
- Sakkunniga
- Budget och uppföljning
- Revisionsprocessen
- Handlingar och arkiv
- Kommunikation

När nya lekmannarevisorer utses behöver arbetssätt diskuteras och aktualiseras så att alla är involverade.

Tidplan för revisionsårets möten behöver läggas fast.

Ansvars- och arbetsfördelning

Om lekmannarevisorer har utsetts från flera delägare, behöver de komma överens om ett gemensamt arbetssätt. Beroende på verksamhetens art och omfattning kan det. ex. handla om fördelade bevakningsområden.

En särskild fråga är att få till en samverkan i praktiken med den auktoriserade/godkända revisorn.

Samman kallande

Om ett större antal lekmannarevisorer utsetts i bolaget, kan gruppen behöva utse någon till sammankallande och komma överens om vad som ska ingå i dennes grundläggande ansvar, t.ex.

- att kalla till och leda möten samt upprätta anteckningar
- upprätta förslag till äskande och budget samt uppföljning av ekonomin
- uppdragsadministration
- löpande kontakt med sakkunnigt biträde
- företräda lekmannarevisorerna i kontakter med media.

Sakkunniga

Lekmannarevisorerna ska anlita sakkunniga. Generellt sker detta genom upphandling. En fördel kan vara att det sker samtidigt som en/flera delägare upphandlar sakkunnigstödet till lekmannarevisorerna i sina helägda aktiebolag.

Om någon av delägarna har ett revisionskontor med egna anställda kan det aktualisera frågan om kontoret kan vara sakkunniga även åt lekmannarevisorerna i det delägda bolaget. Denna fråga bör tas om hand av huvudmännen som då behöver undersöka möjligheten att ta fram ett samverkansavtal om sakkunnigstöd.

Budget och uppföljning

Lekmannarevisorerna behöver komma överens om hur äskande och budget ska upprättas och om hur budgeten ska specificeras och följas upp, exempelvis i posterna:

- Riskanalys och revisionsplan
- Grundläggande granskning
- Fördjupade granskningar
- Uppdragsadministration
- Arvoden

Äskande om budget ställs till bolagets styrelse. Vid behov kan lekmannarevisorerna vända sig till sina respektive fullmäktige för att lyfta frågan om budget och finansiering.

Revisionsprocessen

Granskningen ska ske enligt God revisions sed i kommunal verksamhet, dvs.. med planera, granska och pröva i definierade processer.

Handlingar och arkiv

Lekmannarevisorernas handlingar ska finnas och vara tillgängliga hos bolaget.

Kommunikation

Lekmannarevisorerna kommer överens om hur samråd och kommunikation med såväl delägarnas fullmäktige och styrelse (som har uppsikt över förbundet) som med delägarnas revisorer ska ske. Kommunikationen är viktig särskilt om inte samtliga delägare är representerade i revisionen.

En viktig kommunikationskanal är information om lekmannarevisionen på bolagets websida.

7 Gemensamma stiftelser, föreningar, andra delägda företag

Organisation och uppdrag

Fullmäktige får överlåta kommunal verksamhet till stiftelser och föreningar samt andra företag som handels- och kommanditbolag.¹² Samma grundförutsättningar gäller som för aktiebolag dvs. att fullmäktige ska säkra att stiftelsen, föreningen eller företaget blir bundna av kommunalrättsliga principer avseende det kommunala ändamålet och kommunala befogenheter, i den omfattning som är rimlig med hänsyn till kommunens ägarandel och inflytande.

En *stiftelse* är en egen juridisk person som varken har medlemmar eller andelsägare. En stiftelse bildas när stiftarna (grundarna) beslutar om att en särskild ekonomisk förmögenhet ska tillfalla stiftelsen och förvaltas enligt vissa föreskrivna ändamål.¹³

En stiftelse leds av en förvaltare eller styrelse som åtar sig att följa stadgarna i stiftelseförordnandet. Det är ett dokument som beskriver stiftelsens ändamål, regler m.m. Hur och av vem styrelsen utses framgår generellt i stadgarna. När en kommun är en av stiftarna utses kommunala styrelseledamöter av fullmäktige.

Gemensamma stiftelser mellan kommuner och/eller någon annan (privat, offentlig eller ideell aktör) är verksamhetsstiftelser som ska uppfylla sitt ändamål genom att bedriva en viss verksamhet, t.ex. att bedriva museum, sjukhus eller skola.

En *ekonomisk förening* är per definition alltid ett delägt företag. Det ska finnas minst tre medlemmar och medlemskapet ska leda till någon form av ekonomiskt utbyte. En ekonomisk förening har stadgar.

Medlemmarna ska delta i den ekonomiska föreningen som konsumenter, brukare eller leverantörer, med egen arbetsinsats eller genom att nyttja föreningens tjänster. Medlemmarnas ansvar begränsas till det kapital som satsas. Ekonomiska kommunala föreningar kan t.ex. vara centrumföreningar.

En ekonomisk förening företräds av en styrelse som väljs av föreningsstämman.¹⁴ När en kommun är en av medlemmarna utses kommunala styrelseledamöter av fullmäktige.

En *ideell förening* är också per definition alltid ”delägd” eftersom den har flera medlemmar. Föreningen har ett ideellt ändamål eller bedriver ideell verksamhet, som framgår av dess stadgar. Den får inte ha till syfte att främja medlemmarnas ekonomiska intressen genom att driva affärsmässig verksamhet. En ideell förening kan dock driva näringsverksamhet. Medlemmarna behöver inte bidra med en kapitalinsats, men det är vanligt att det tas ut en medlemsavgift. Ideella föreningar där kommuner kan vara medlemmar är t.ex. kommunförbund (obs inte

¹² Kommunallagen 10 kap

¹³ För en stiftelse gäller stiftelselagen SFS 1994:1220

¹⁴ För ekonomiska föreningar gäller lag om ekonomiska föreningar SFS 2018:672

kommunalförbund) som t.ex. finns i Norrbotten, Skåne, Stockholm och Göteborg.

När en kommun är en av medlemmarna utses kommunala styrelseledamöter av fullmäktige.

Andra förekommande *delägda företagsformer* är handels- och kommanditbolag i vilka kommuner kan vara delägare.¹⁵ Mellan bolagsmännen/delägarna finns ett avtal som reglerar rättigheter och skyldigheter dem emellan. Bolaget utövar näringsverksamhet t.ex. inriktad på fastigheter eller centrumbildningar.

Revision och ansvarsprövning

I gemensamma stiftelser, ekonomiska/ideella föreningar och andra delägda företagsformer med kommunala stiftare, medlemmar eller ägare ska fullmäktige i respektive kommun eftersträva att utse kommunala revisorer, när detta är rimligt med hänsyn till andelsförhållanden/inflytande, verksamhetens art och övriga omständigheter. Om och hur kommunala revisorer ska utses regleras i en stiftelses stadgar eller förordnande, i föreningens stadgar eller avtal mellan delägare. Personsamband med kommunens revisorer bör eftersträvas vid dessa val.

Avsikten med att fullmäktige utser kommunala revisorer i dessa organisationsformer är att ge den kommunala stiftaren/medlemmen/ägaren en demokratiskt förankrad insyn och kontroll. De kommunala revisorerna inriktar sin granskning på om företaget genomför verksamheten i enlighet med stiftarens/medlemmens/ägarens avsikter. Det innebär att anlägga samma ändamålsperspektiv som lekmannarevisorer gör i sin granskning av aktiebolag. Företagets avsikt eller ändamål uttrycks i dess förordning/stadga/avtal (motsvarande).

Granskningen ska utföras enligt god revisionssed i kommunal verksamhet, som för dessa företag har dokumenterats i ”PM Revision i stiftelser, handels- och kommanditbolag, ekonomiska och ideella föreningar”.¹⁶ Revisorerna bör anlita sakkunniga.

Därtill har de kommunala revisorerna i dessa organisationsformer uppdraget att granska årsredovisning (årsbokslut) och bokföring/räkenskaper samt styrelsens och verkställande ledningens (i förekommande fall) förvaltning. Detta uppdrag delar de kommunala revisorerna med organisationens auktoriserade/godkända revisor som utses av styrelse eller stämma (motsvarande).

I uppdraget att granska bokföring/räkenskaper och årsredovisning (alt årsbokslut) förlitar den kommunala revisorn sig på den auktoriserade/godkända revisorns granskning och åberopar denna i sin bedömning av om räkenskaperna är rättvisande och om årsredovisningen har upprättats enligt årsredovisningslagen¹⁷. Därmed undviks att det blir en dubbel granskning av räkenskaperna.

En stiftelse ansvarsprövas generellt inte, men det förekommer att stiftelsens förordnande reglerar att så ska ske. Om kommunen är en av stiftarna sker ansvarsprövningen i fullmäktige.

En förening ansvarsprövas på föreningsstämman till vilken den kommunala ägaren på fullmäktige utser ombud.

I ett handels- eller kommanditbolag sker ingen ansvarsprövning.

¹⁵ För handels- och kommanditbolag gäller lag om handelsbolag och enkla bolag SFS 1980:1102

¹⁶ Finns att hämta i webbutik.skl.se

¹⁷ Årsredovisningslagen SFS 1995:1554

Utmaningar i revisionen

Samarbetet med den auktoriserade/godkända revisorn, med vilken de kommunala revisorerna delar uppdraget, är en särskild utmaning p.g.a. de olikheter som råder mellan de kommunala revisorerna ("förtroendevalda") och den auktoriserade/godkända revisorn (yrkesrevisorer). Revisorerna har olika utgångspunkter och krav i sitt revisionsarbete. De kommunala revisorerna arbetar enligt God revisionsred i kommunal verksamhet. Yrkesrevisorerna arbetar utifrån ISA¹⁸ vilket gör att revisionen sker enligt två parallella revisionsred. De kommunala revisorerna arvoderas, yrkesrevisorerna upphandlas.

Utmaningarna i övrigt är i grunden desamma som för delägda aktieföretag. Det kan finnas oklarheter om kommunala revisorer ska utses och i så fall från vem/vilka likaså om förutsättningarna för revisionen vad gäller ekonomi, sakkunniga mm.

Att hitta ett gemensamt och effektivt arbetssätt mellan kommunala revisorer som utses från olika stiftare/medlemmar/delägare är också en utmaning. Det gäller särskilt i starten av en mandatperiod, om inte revisionen redan har ett utarbetat arbetssätt.

Former för samråd och kommunikation med de stiftare/medlemmar/delägare som inte är representerade i revisionen är också en utmaning.

Hur kan revisionen utvecklas och effektiviseras?

Gemensamt arbete – eventuell arbetsordning

Flera utsedda kommunala revisorer i en stiftelse, förening eller delägt företag bildar en revisorsgrupp. På samma sätt som för lekmannarevisionen i ett aktieföretag behöver ett gemensamt arbetssätt formuleras. Detta görs med fördel i början på en mandatperiod och kan dokumenteras i en arbetsordning.

Dessa punkter kan vara viktiga att komma överens om:

- Ansvars- och arbetsfördelning mellan revisorerna
- Uppdrag till eventuell sammankallande
- Sakkunniga
- Budget och uppföljning
- Revisionsprocessen
- Handlingar och arkiv
- Kommunikation

När nya kommunala revisorer utses, behöver arbetssätt diskuteras och aktualiseras så att alla är involverade.

Tidplan för revisionsårets möten behöver läggas fast.

¹⁸ ISA (International Standard on Auditing) som FAR uttolkar och tillämpningen står under Revisorsinspektionens tillsyn.

Ansvars- och arbetsfördelning

Om kommunala revisorer har utsetts från flera stiftare, medlemmar, delägare behöver de komma överens om ett gemensamt arbetssätt. Beroende på verksamhetens art och omfattning kan det t.ex. handla om fördelade bevakningsområden.

En särskild fråga är att få till ett samarbete i praktiken med den auktoriserade/godkända revisorn som har samma uppdrag som de kommunala revisorerna.

Sammanställande

Om fler kommunala revisorer har utsetts kan det finnas anledning att revisorsgruppen utser en sammankallande och bestämma vad som ska ingå i dennes ansvar. Det kan t.ex. handla om

- att kalla till och leda möten samt upprätta anteckningar
- upprätta förslag till äskande och budget samt uppföljning av ekonomin,
- uppdragsadministration
- löpande kontakt med sakkunniga
- företräda de kommunala revisorerna i kontakter med media.

Sakkunniga

De kommunala revisorerna bör anlita sakkunniga. Generellt sker det genom upphandling. En fördel kan vara att det sker samtidigt som en/flera stiftare, medlemmar, delägare upphandlar sakkunnigstöd till lekmanrevisorerna i sina helägda aktieföretag.

Om någon av stiftarna, medlemmarna, delägarna har ett revisionskontor med egna anställda kan det aktualisera frågan om kontoret kan vara sakkunniga även till de kommunala revisorerna i dessa organisationsformer. Denna fråga bör tas om hand av huvudmännen som då behöver undersöka möjligheten att ta fram ett samverkansavtal om sakkunnigstöd.

Budget och uppföljning

De kommunala revisorerna behöver komma överens om hur äskande och budget ska upprättas och om hur budgeten ska specificeras och följas upp, exempelvis i posterna:

- Riskanalys och revisionsplan
- Grundläggande granskning
- Granskning av årsredovisning och bokföring/räkenskaper
- Fördjupade granskningar
- Uppdragsadministration
- Arvoden mm

Äskande om budget ställs till stiftelsens, föreningens eller företagets styrelse. Vid behov kan revisorerna vända sig till sina respektive fullmäktige för att lyfta frågan om budget och finansiering.

Revisionsprocessen

Granskningen ska ske enligt God revisionsred i kommunal verksamhet, dvs. med planera, granska och pröva i definierade processer.¹⁹

Den auktoriserade/godkända revisorn arbetar enligt ISA. Detta har betydelse för arbetet och för upprättande av revisionsberättelsen och kan därför behöva beaktas i arbetsordningen.

Handlingar och arkiv

Revisorernas handlingar ska finnas och vara tillgängliga i stiftelsen, föreningen eller företaget.

Kommunikation

De kommunala revisorerna kommer överens om hur samråd och kommunikation med stiftarnas, medlemmarnas, delägarnas fullmäktige och styrelse (som har uppsikt över förbundet) samt revisorer ska ske. Kommunikationen är viktig särskilt om inte samtliga stiftare, medlemmar, delägare är representerade i revisionen.

En viktig kommunikationskanal är information om revisionen på bolagets websida.

¹⁹ Revisionsprocessen definieras i ”PM Revision i stiftelser, handels- och kommanditbolag, ekonomiska och ideella föreningar”, som tillhör God revisionsred i kommunal verksamhet och finns att hämta i webbutik.skl.se.

8 Huvudmännen har ansvar för revisionens förutsättningar

Att förtydliga och stärka förutsättningarna för revisionen i samverkansorganen är huvudmännens ansvar, inom ramen för deras ägar/medlemskap och därmed ägarstyrning.²⁰

Det handlar främst om att

- tydliggöra *hur revisorer utses* i samverkansorgan
- klargöra *finansieringsprinciperna*
- *synkronisera ansvarsprövningen*
- *stärka samråd och kommunikation* mellan revisionen och samverkansparter, stiftare, medlemmar och delägare, så att revisionens resultat tas tillvara.

Grundförutsättningarna för revisionen definieras i respektive lagstiftning och i styrdokument.

Styrdokument är:

- Överenskommelse och reglemente i gemensam nämnd
- Förbundsordning i kommunalförbund och finansiellt samordningsförbund
- Bolagsordning, ägardirektiv och aktieägaravtal i delägda aktiebolag
- Stiftelseförordnande, stadgar, avtal i stiftelser, föreningar och övriga företag.

Att förändra styrdokument är huvudmännens ansvar. Kommunernas revisorer kan behöva ta initiativ och påtala behov av förändringar. Revisorerna i kommunen har tillgång till huvudmännen i sin dialog med främst fullmäktiges presidium och kan den vägen ta upp frågor även om revisionen i samverkansorganen.

En drivkraft för kommunernas revisorer i dessa frågor är att revisorerna i kommunen ska granska med helhetssyn där de ser kommunen med organisationens alla delar som en helhet. Hur revisionen fungerar i samverkansorganen har då betydelse för att kunna granska med helhetssyn. Kommunens revisorer är också generellt själva utsedda till revisorer eller lekmannarevisorer i samverkansorganen och känner väl till förutsättningarna.

Hur revisorer utses

Hur många revisorer/lekmannarevisorer som ska utses i de olika samverkansorganen och från vem/vilka behöver beslutas av huvudmännen. Även frågan om en sammankallande ska utses av huvudmännen kan dessa ha anledning att ta ställning till. Generellt behövs en sammankallande för att revisionen ska drivas effektivt och alternativt utser revisorerna själva en sådan.

Det är inte ovanligt att samtliga huvudmän utser en egen revisor/lekmannarevisor. Om samverkansorganet har många stiftare/medlemmar/delägare blir det ett stort antal revisorer/lekmannarevisorer och sakkunniga.

²⁰ Huvudmän är kommunala samverkansparter, kommunala stiftare, kommunala medlemmar eller delägare – ytterst fullmäktige.

Mycket tid behöver då läggas på samordning, vilket gör att mindre resurser finns kvar till granskningsarbetet.

Huvudmännen kan därför behöva diskutera och komma överens om att minska antalet revisorer/lekmannarevisorer från olika stiftare/medlemmar/delägare. Samtliga huvudmän behöver inte vara representerade i revisionen. Färre antal revisorer/lekmannarevisorer kan bidra till ett effektivare revisionsarbete, men reser samtidigt krav på samråd och kommunikation med de stiftare/medlemmar/delägare som inte är representerade i revisionen.

Principer för hur revisorer /lekmannarevisorer ska utses kan t.ex. vara att

- uppdragen roterar mellan de samverkande parterna
- revisorerna/lekmannarevisorererna utses i den kommun där samverkansorganet har sin hemvist
- revisorerna/lekmannarevisorererna utses av den minsta eller största parten.

På samma sätt kan principen för en sammankallande diskuteras.

Finansiering av revisionen

Grundprincipen är att varje samverkansorgan bär sin egen revisionskostnad. En alternativ princip är att huvudmännen helt eller delvis bär kostnaden och att de kommer överens om en fördelning mellan stiftare/medlemmar/delägare.

Revisionen i en gemensam nämnd finansieras i grunden av samtliga samverkande kommuner eftersom de alla har ansvar för att granska nämnden. Om revisorerna i de samverkande kommunerna kommer överens om ett arbetssätt, t.ex. att all granskning i praktiken ska utföras av värdkommunens revisorer så behöver detta få effekter på revisionsbudgeten i de samverkande kommunerna.

Ibland är det otydligt vad kostnaden för revisionen i ett samverkansorgan ska omfatta (arvodet, ersättningar och omkostnader för revisorer/lekmannarevisorer samt kostnader för granskning utförd av sakkunniga). Vad finansieringen omfattar liksom hur budgetprocessen ska se ut kan behöva klargöras i styrdokument. Principer och ersättningsnivåer som ska tillämpas kan också behöva fastställas i synnerhet när revisorer utses från flera olika kommuner.

Synkroniserad ansvarsprövning

Ansvar prövas på olika sätt i samverkansorganen. En gemensam nämnd ansvarsprövas i varje samverkande kommun. Ett kommunalförbund med direktion och ett finansiellt samordningsförbund prövas av respektive fullmäktige i medlemmarnas kommuner. Ett kommunalförbund med eget fullmäktige prövas av dess fullmäktige. I delägda kommunala aktiebolag är det bolagsstämman och i föreningar är det föreningsstämman som prövar ansvaret. I gemensamma verksamhetsstiftelser förekommer det att fullmäktige (i en eller flera kommuner) prövar styrelsens ansvar.²¹

Detta innebär att processer och tidplaner för ansvarsprövningen blir olika. Revisorerna/lekmannarevisorererna behöver planera sitt arbete så att det ger såväl samverkande kommuners revisorer som samverkande kommuners fullmäktige underlag för prövning, med den helhetssyn på utförande och leverans som behövs då ansvar ska bedömas.

²¹ Om stiftelseförordnandet har reglerat detta.

För huvudmännen finns skäl att styra, samordna eller synkronisera ansvarsprövningsprocesserna så att dessa ger reell möjlighet till inflytande, främst så att revisionens granskning faktiskt kommer till nytta.

Det som i praktiken kan behöva styras eller samordnas är

- när årsredovisningar ska vara upprättade av ansvariga styrelser
- när revisionsberättelser och granskningsrapporter ska lämnas och
- när fullmäktigemöten, bolagsstämmor och föreningsmöten ska hållas.

Liksom för frågorna om revisionens organisering och finansiering kan dessa frågor behöva uppmärksammas av kommunernas revisorer i förhållande till huvudmännen fullmäktige, som kan ta initiativ till tydligare och samordnade ansvarsprövningsprocesser i de olika samverkansorganen, inte minst i förhållande till ansvarsprövningen i den egna kommunen.

I Bilaga 2 finns en sammanfattning i tabellform över ansvarsprövningen i samverkansorganen och vad som behöver samordnas.

Samråd och kommunikation

I ett samverkansorgan är samråd och kommunikation med och mellan samverkande parter särskilt viktig eftersom fler ska ha inflytande och insyn och fler ska bedöma ansvarstagandet.

När det gäller revision är kommunikation särskilt viktig

- mellan revisorer/lekmannarevisorer i samverkansorganet och kommunens revisorer, som behöver ha tillgång till granskning och resultat i samverkansorganet för sina egna bedömningar, inte minst som underlag för sin granskning av styrelsens uppsikt
- mellan revisorer/lekmannarevisorer i samverkansorganet och de ansvarsprövande organen för de samverkande parterna, stiftaren, medlemmarna, delägarna. Generellt är detta fullmäktige som i sin tur kan ge uppdrag till ombud på stämmor (motsvarande).

Eftersom inte alltid alla samverkande kommuner är representerade i revisionen i samverkansorganen behöver former för samråd och kommunikation särskilt uppmärksammas både av revisorer och huvudmän. Revisorerna bör ta upp detta i sin eventuella arbetsordning. Huvudmännen kan också ha anledning att synliggöra detta i styrdokument eller andra arbetsordningar eller med praktiska överenskommelser om hur det ska gå till.

Ett exempel illustrerar: Ett kommunalförbund (med direktion) med sex medlemskommuner har utsett tre revisorer från tre av medlemmarna. Dessa revisorer är generellt även utsedda till revisorer i sina hemkommuner och har där direkt möjlighet till dialog om revisionen i kommunalförbundet med både fullmäktige och styrelsen. I övriga tre medlemskommuner finns inte samma direkta tillgång till samråd och kommunikation. Detta behöver uppmärksammas både av revisorerna och fullmäktige så att ett arbetssätt läggs fast för hur och när samspel kan ske med kommunernas egna revisorer och med fullmäktiges presidium.

Bilaga 1

Sammanfattning samverkansorgan – lagar, styrdokument och revisionsordning

Samverkansorgan	Gällande lagar	Styrdokument	Revisionsordning
Gemensam nämnd	Kommunallagen (KL) Lagen om gemensam nämnd inom vård- och omsorgsområdet.	Överenskommelse Reglemente	Nämnden granskas av respektive samverkande kommuns revisorer, inga särskilda revisorer utses. Sakkunniga skall anlitas. Revisionsuppdrag enligt KL: måluppfyllelse, effektivitet, intern kontroll och räkenskaper. Revisionsberättelse (i varje kommun)
Kommunalförbund (1) direktion (2) fullmäktige	Kommunallagen	Förbundsordning	Revisorer utses så som förbundsordningen anger (antal och (1) från vem); av respektive kommuns fullmäktige, av eget fullmäktige (2). Sakkunniga skall anlitas. Revisionsuppdrag enligt KL: måluppfyllelse, effektivitet, intern kontroll och räkenskaper. Revisionsberättelse
Finansiellt samordningsförbund	Lagen om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser (LFS) Kommunallagen, indirekt tillämpning	Förbundsordning	En revisor utses av fullmäktige i varje medlemskommun/-region; alternativt utser dessa gemensam/-ma revisorer. Staten (FK) utser en revisor (upphandlas). Sakkunniga skall anlitas. Revisionsuppdrag enligt lag om LFS och KL: räkenskaper, årsredovisning, förvaltning samt måluppfyllelse, effektivitet och intern kontroll. Revisionsberättelse
Delägda aktiebolag	Kommunallagen Aktiebolagslagen (ABL)	Bolagsordning Konsortialavtal Ägardirektiv	Minst en lekmannarevisor utses av fullmäktige (ett eller flera) om ägarförhållanden/inflytande motiverar detta. Sakkunniga skall anlitas. Granskningsuppdrag enligt ABL: måluppfyllelse, effektivitet, intern kontroll. Granskningsrapport Auktoriserad revisor utses av bolagsstämman, granskar årsredovisning, bokföring och förvaltning. Revisionsberättelse
Gemensamma stiftelser	Kommunallagen Stiftelselagen (SL)	Stiftelseförordnande (urkund, stadgar)	Minst en kommunal revisor utses av fullmäktige (ett eller flera) om förordnandet så reglerar. Sakkunniga bör anlitas. Auktoriserad revisor utses av stiftelsens styrelse. Gemensamt granskningsuppdrag enligt SL: årsredovisning, bokföring, förvaltning. Kommunal revisor även ändamålsenlighet och effektivitet i förhållande till stadgar. Revisionsberättelser, oftast var för sig – kommunal revisor resp. auktoriserad.

Samverkans-organ	Gällande lagar	Styrdokument	Revisionsordning
Ekonomiska och ideella föreningar Handels- och kommanditbolag	Kommunallagen Lagen om ekonomiska föreningar (LEF) Lag om handelsbolag och enkla bolag	Stadgar Avtal	Minst en kommunal revisor utses av fullmäktige (ett eller flera) om medlemsinflytandet motiverar detta. Sakkunniga bör anlitas. Auktoriserad revisor utses av föreningsstämma (mots.). Gemensamt granskningsuppdrag enligt LEF resp. stadga/avtal: årsredovisning, bokföring, förvaltning. Kommunal revisor även ändamålsenlighet och effektivitet i förhållande till stadgar Revisionsberättelser, oftast var för sig – kommunal revisor resp. auktoriserad.

Bilaga 2

Sammanfattning samverkansorgan - ansvarsprövningen och vad som behöver samordnas

Samverkansorgan	Underlag från revisorer	Beslut i ansvarsfrågan fattas av	Behov av samordning
Gemensam nämnd	De samverkande kommunernas förtroendevalda revisorer bedömer ansvaret för den gemensamma nämnden, i sina respektive revisionsberättelser.	Fullmäktige i varje samverkande kommun. Beslut senast 30/6	Samordning säkerställer att granskningen av den gemensamma nämnden är klar och kommer alla revisorsgrupper till del innan revisionsberättelser ska upprättas.
Kommunalförbund (1) direktion (2) fullmäktige	Revisionsberättelse från förbundets revisorer (1) till respektive medlems fullmäktige (2) till eget fullmäktige och till medlemmarnas fullmäktige som bilaga till medlemmarnas revisorers revisionsberättelser	(1) Förbundsmedlemmarnas fullmäktige (2) Eget fullmäktige. Beslut senast 30/6	(2) Samordning säkerställer att granskningen är klar så att revisionsberättelsen kan bifogas samtliga medlemmars revisionsberättelser. (1 o 2) Vidare att medlemskommunernas revisorer får information till nytta för sin bedömning av helheten, uppsikten etc.
Finansiellt samordningsförbund	Revisionsberättelse från förbundets revisorer (kommunala och statliga) till förbundets styrelse och förbundsmedlemmarna (kommuner, regioner och FK och AF)	Förbundsmedlemmarnas fullmäktige (kommuner och regioner) samt FK och AF. Ingen bestämd tidsgräns.	
Delägda aktiebolag	Granskningsrapport från lekmannarevisorerna till bolagsstämman (via styrelsen) och till ägarkommunernas fullmäktige, som bilaga till ägarkommunens revisorers revisionsberättelse. Revisionsberättelse från auktoriserad revisor till bolagsstämman (via styrelsen), Ekonomiska och ideella föreningar Handels- och kommanditbolag	Bolagsstämman, med utgångspunkt från revisionsberättelsen. Stämma inom 6 månader från räkenskapsårets slut (senast 30/6 om räkenskapsår =kalenderår).	Samordning säkerställer att granskningsrapport och revisionsberättelse kan bifogas revisionsberättelsen i ägarkommunerna. Vidare att respektive ägare/fullmäktige kan ta del av dessa dokument före bolagsstämman för att kunna ta ställning och ge eventuella instruktioner till ombudet på stämman. Även att ägarkommunernas revisorer får information till nytta för sin bedömning av helheten, uppsikten etc.

Samverkans-organ	Underlag från revisorer	Beslut i ansvarsfrågan fattas av	Behov av samordning
Gemensamma stiftelser	Revisionsberättelse från vardera de kommunala revisorerna och den auktoriserade revisorn till stiftelsens styrelse och ev. till stiftares fullmäktige, om förordnandet stadgar att fullmäktige ska ansvarspröva styrelsen samt till stiftares fullmäktige som bilaga till stiftarkommunens revisorers revisionsberättelse.	Ev. av stiftarkommuners fullmäktige (om så är stadgad) Ingen bestämd tidsgräns men revisionsberättelsen ska lämnas senast 5,5 månad efter räkenskapsårets slut	Samordning säkerställer att revisionsberättelsen kan bifogas revisionsberättelsen i stiftarkommunerna. Även att stiftarkommunernas revisorer får information till nytta för sin bedömning av helheten, uppsikten etc.
Ekonomiska och ideella föreningar Handels- och kommanditbolag	Revisionsberättelse från vardera de kommunala revisorerna och den auktoriserade revisorn till föreningsstämman (via styrelsen) och till medlemmars fullmäktige, som bilaga till medlemskommunens revisorers revisionsberättelse	Föreningsstämman i en förening, hålls inom 6 månader från räkenskapsårets slut. I handels- och kommanditbolag sker ingen ansvarsprövning men revisionsberättelsen ska lämnas senast 5,5 månad efter räkenskapsårets slut	Samordning säkerställer att revisionsberättelsen kan bifogas revisionsberättelsen i medlems/ägarkommunerna. Vidare att respektive fullmäktige kan ta del av dessa dokument före föreningsstämman för att kunna ta ställning och ge eventuella instruktioner till representant på stämman. Även att medlemskommunernas revisorer får information till nytta för sin bedömning av helheten, uppsikten etc.

Revision i kommunala samverkansorgan

Kommuner och regioner bedriver alltmer verksamhet i olika samverkansorgan - gemensamma nämnder, kommunalförbund, delägda aktieföretag, gemensamma stiftelser, ekonomiska och ideella föreningar och andra delägda företag.

Skriften behandlar revisionen i samverkansorganen i syfte att stärka och utveckla den.

De olika samverkansorganen beskrivs vad gäller bildande, uppdrag, styrdokument m.m. samt ordning för revision och ansvarsprövning. Revisionens huvudsakliga utmaningar identifieras tillsammans med förslag och inspiration till hur arbetssätt kan stärkas och utvecklas.

Skriften lyfter också de frågor som särskilt riktar sig till huvudmännen vad gäller revisionens organisation och finansiering, möjligheten att åstadkomma en synkroniserad ansvarsprövning samt vikten av att utveckla samråd, förankring och kommunikation.

Upplysningar om innehållet

Anna Eklöf, anna.eklof@skl.se

Karin Tengdelius, karin.tengdelius@skl.se

Lotta Ricklander, lotta.ricklander@skl.se

© Sveriges Kommuner och Landsting, 2019

ISBN: 978-91-7585-739-8

Text: Anna Eklöf, Karin Tengdelius, Lotta Ricklander

ISBN 978-91-7585-739-8

Beställ eller ladda ner på webbutik.skl.se

Post: 118 82 Stockholm | Besök: Hornsgatan 20

Telefon: 08-452 70 00 | www.skl.se