

2020-01-10  
Dnr 2020-50



**Revisorsinspektionen**

Swedish Inspectorate of Auditors



## Tematillsyn – revisionsbolagens medverkan i den kommunala revisionen

*Postadress/Postal address*  
Box 24014  
104 50 Stockholm  
Sweden

*Besöksadress/Visiting address*  
Karlavägen 104  
[www.revisorsinspektionen.se](http://www.revisorsinspektionen.se)  
[ri@revisorsinspektionen.se](mailto:ri@revisorsinspektionen.se)

*Telefon/Telephone*  
08-738 46 00  
+46-8-738 46 00

*Org.nr*  
202100-4805

## Vad är en tematillsyn?

Tematillsyn är en viktig del i Revisorsinspektionens förebyggande tillsyn och i arbetet med att utveckla god revisors- och revisions sed. Vidare är den ett komplement till de övriga två tillsynsformerna, kvalitetskontroll och riskbaserad tillsyn.

En tematillsyn riktar sig mot revisionsbranschen som helhet och omfattar normalt flera revisionsbolag/revisorer i syfte att få en bättre helhetsbild samt kunna identifiera gemensamma utmaningar, ”best practice” eller ett förbättringsbehov för branschen. Syftet är att på sikt höja revisionskvaliteten och yrkesetiken genom att ge branschen vägledning inom det område som tillsynen avser.

Tillsynsobjekt och övriga intervjuade har anonymiserats i rapporten.

## Sammanfattning

Revisionsbolag anlitas i stor omfattning av kommuner och regioner för extern och oberoende granskning av den egna verksamheten. De möter dock ett antal utmaningar och problem i genomförandet av uppdragen. Samtidigt har antalet frågor till Revisorsinspektionen som berör aspekter av den kommunala revisionen ökat under senare tid. Myndigheten har mot denna bakgrund genomfört en tematillsyn av auktoriserade och godkända revisorer samt registrerade revisionsbolags medverkan inom den kommunala revisionen.

### Resultat och slutsatser

Tematillsynen visar på att revisionsbolagen fyller en viktig roll inom den kommunala revisionen. Det framgår dock att ett antal utmaningar uppstår när privat och kommunal revision möts. Revisionsbolag ska i sin granskning som sakkunniga biträden till de förtroendevalda revisorerna följa revisorslagens bestämmelser och god revisorssed och god revisionsledning samtidigt som de ställs inför de sektorspecifika förutsättningar som finns i den kommunala revisionen.

Inom den kommunala revisionen saknas ett fastställt regelverk – ett ramverk och en standard för redovisningsrevision - som bestämmer kraven för hur en revision ska utföras, detta skapar problem. Avsaknaden av ett regelverk bidrar inte enbart till oklarheter kring vilken revision som utförs av kommunala verksamheter, den möjliggör inte för samhällets insyn och kontroll av kvaliteten i den revision som utförs när bedömningskriterier för tillsyn saknas.

Revisorsinspektionen drar följande övergripande slutsatser.

- De grundläggande förutsättningarna för att revisionsbolag, auktoriserade och godkända revisorer ska kunna efterleva god revisorssed och god revisionsledning är inte alltid uppfyllda inom den kommunala revisionen.
- Tillsynen över revisionsbolagens, de auktoriserade och godkända revisorernas medverkan i den kommunala revisionen behöver stärkas.

Bedömningen grundas på nedanstående iakttagelser.

### Viktiga delar av den kommunala revisionen bedöms inte vara revisionsverksamhet

Det finns två huvudmodeller för hur revisionsbolag anlitas i den kommunala revisionen. Den första är som sakkunniga biträden till de förtroendevalda revisorerna enligt kommunallagen och den andra är som konsulter åt kommunernas revisionskontor.

I de fall revisionsbolag anlitas som sakkunniga biträden utgör uppdragen revisionsverksamhet. Detta innebär att revisorslagens krav gäller för verksamheten och att den står under Revisorsinspektionens tillsyn. Uppdrag som konsult åt ett revisionskontor uppfyller i de flesta fallen inte revisorslagens kriterier på revisionsverksamhet, eftersom resultatet av granskningen inte direkt utgör bedömningsunderlag för annan än uppdragsgivaren. Enligt Revisorsinspektionen bör även denna typ av granskningsuppdrag utgöra revisionsverksamhet och stå under tillsyn, eftersom de ur ett samhällsligt perspektiv är minst lika skyddsvärda. Revisorsinspektionen vill därför synliggöra behoven på detta område för regeringen.

## **Revisionsbolagen ska alltid utse en huvudansvarig revisor för uppdragen**

För att säkerställa tillsyn kräver revisorslagen att ett revisionsbolag ska utse en auktoriserad eller godkänd revisor som huvudansvarig för ett uppdrag om det utgör revisionsverksamhet. Tematillsynen visar att detta inte alltid görs i den kommunala revisionen.

## **Behov av ett ramverk och en standard för redovisningsrevision inom den kommunala revisionen**

En effektiv revision och tillsyn, förutsätter ett klart och tydligt regelverk. Kraven på hur revisionen ska genomföras och hur resultatet av denna ska rapporteras måste vara fastställda. Först då finns det förutsättningar för auktoriserade eller godkända revisorer att kunna möta de förväntningar som finns på deras arbete och för Revisorsinspektionen att genomföra en tillsyn av kvaliteten i utförd revision.

## **Möjligheten att efterleva god revisorssed och god revisions sed som sakkunnigt biträde**

Tillsynen visar att ansvariga revisorer i uppdragen gjort uttalanden om att räkenskaperna bedöms som rättvisande, dvs. utfört ett bestyrkandeuppdrag. En förutsättning för att utföra ett bestyrkandeuppdrag enligt god revisors sed och god revisions sed är att den auktoriserade eller godkände revisorn är självständig, vilket bl.a. innebär att det inte får finnas några väsentliga begränsningar i revisionen. Revisorn måste ha möjlighet att självständigt kunna välja de granskningsåtgärder som revisorn anser är nödvändiga för att kunna göra sitt ställningstagande.

Revisorsinspektionen kan konstatera att grundläggande förutsättningar, som att revisorerna självständigt ska kunna svara för risk- och väsentlighetsbedömning och val av granskningsåtgärder, inte alltid är uppfyllda inom den kommunala revisionen. Det finns därför ett behov av en översyn av de sakkunniga biträdenas ansvar för att säkerställa att revisionsbolag och revisorer ges förutsättningar att fullgöra bestyrkandeuppdrag inom den kommunala revisionen enligt god sed. Att genomföra en annan form av granskning som inte ställer samma krav på självständighet och resurser som ett bestyrkandeuppdrag kan även övervägas.

# Innehåll

Sammanfattning .....	3
1 Inledning .....	6
1.1 Syfte.....	6
1.2 Avgränsning .....	6
1.3 Metod.....	7
2 Kommunal revision .....	7
3 Revisorsinspektionens tillsynsansvar .....	8
3.1 Tillsynsobjekt .....	8
3.2 Revisionsverksamhet .....	8
3.3 God revisorssed och god revisionsned .....	9
3.3.1 Revisorslagen .....	9
3.3.2 Vedertagna ramverk.....	10
3.3.3 Standarder .....	11
4 Revisorsinspektionens fördjupade tillsyn .....	12
4.1 Granskningsuppdrag upphandlade av kommunerna .....	12
4.1.1 Sakkunniga till förtroendevalda revisorer.....	12
4.1.2 Konsult till revisionskontor.....	13
4.2 Ansvarig revisor.....	14
4.3 Självständighet och opartiskhet.....	14
5 Utmaningar och problemområden.....	15
5.1 Revisionsverksamhet och tillsynsobjekt.....	15
5.1.1 Revisionsverksamhet – uppdrag som sakkunnigt biträde.....	15
5.1.2 Revisionsverksamhet – uppdrag som konsult till revisionskontor .....	15
5.1.3 Tillsynsobjekt och huvudansvarig revisor .....	16
5.2 Standard .....	16
6 Åtgärder för en stärkt tillsyn.....	17
7 Möjligheten att utföra uppdrag enligt god sed.....	17
8 Avslutande kommentarer och vägen fram .....	18

# 1 Inledning

Revision har en stark formell ställning i Sverige. Praktiskt taget all verksamhet av större ekonomisk betydelse ska enligt lag granskas genom en årligen återkommande revision. Detta gäller verksamheter inom såväl privat som statlig och kommunal sektor. Revisorsinspektionen har enligt revisorslagen (2001:883) ett tillsynsansvar över revisionsverksamhet som utförs av auktoriserade och godkända revisorer samt av registrerade revisionsbolag.<sup>1</sup>

Tillsynen syftar till att säkerställa att god revisorssed och god revisionsledning utvecklas på ett ändamålsenligt sätt och att revisorerna utför revision av hög kvalitet och därtill lever upp till högt ställda yrkesetiska krav. Sammantaget skapar detta grunden till en stark revisorsprofession i Sverige som åtnjuter ett högt förtroende i näringslivet och samhället.

Auktoriserade revisorer är främst verksamma inom den privata sektorn, men även inom den offentliga sektorn och då inte minst i den kommunala revisionen. Revisionsbolag anlitas i stor omfattning av kommuner och regioner<sup>2</sup> för extern och oberoende granskning av den egna verksamheten.

Revisionsbranschen har vid samråd och framtidsseminarier<sup>3</sup> med Revisorsinspektionen samt i remissvar<sup>4</sup> tagit upp ett antal utmaningar och problem i genomförandet av uppdrag inom den kommunala revisionen. Samtidigt har antalet frågor till myndigheten som berör aspekter av den kommunala revisionen ökat under senare tid. Revisorsinspektionen har mot den bakgrunden genomfört denna tematillsyn.

## 1.1 Syfte

Syftet med tematillsynen har varit att

- kartlägga utmaningar och problemområden som revisionsbolagen och auktoriserade revisorer möter inom den kommunala revisionen samt möjligheten att utföra uppdragen enligt god revisorssed och god revisionsledning, och
- i förlängningen stärka Revisorsinspektionens tillsyn över auktoriserade revisorers och revisionsbolags medverkan i den kommunala revisionen.

## 1.2 Avgränsning

Tematillsynen har avgränsats till Revisorsinspektionens ansvar och revisorslagens bestämmelser. Rapporten berör därför inte det arbete som de förtroendevalda<sup>5</sup> revisorerna utför enligt kommunallagen.

Den kommunala revisionen består av två delar: verksamhetsrevision och redovisningsrevision. Revisionsbolagen anlitas för båda typerna av revision, men Revisorsinspektionen har avgränsat tematillsynen till att omfatta redovisningsrevisionen. Därtill har myndigheten valt att inte utvärdera kvaliteten i enskilda uppdrag. En ytterligare avgränsning har

<sup>1</sup> I denna rapport kommer auktoriserade och godkända revisorer gemensamt benämnas auktoriserade revisorer och registrerade revisionsbolag benämnas revisionsbolag.

<sup>2</sup> I denna rapport kommer kommuner och regioner gemensamt benämnas kommuner.

<sup>3</sup> Den framtida revisionen ”Förslag till åtgärder för förbättrad revisionskvalitet och stärkt förtroende för revisorer och revisionen i Sverige” 2017-03-03, ”Branschens utmaningar” 2017-04-20 och ”Förväntningar, nytta och relevans” 2018-04-26.

<sup>4</sup> FAR:s remissvar den 29 oktober 2015 över betänkandet *En kommunallag för framtiden* (SOU 2015:24).

<sup>5</sup> I denna rapport kommer revisorer enligt 12 kap. kommunallagen (2017:725) att benämnas förtroendevalda revisorer.

skett genom att inte inkludera uppdrag i kommunala aktieföretag, stiftelser och andra kommunala organisationsformer, exempelvis kommunalförbund.

### 1.3 Metod

Tematillsynen har genomförts under perioden mars till november 2019. Den inleddes genom att Revisorsinspektionen träffade olika aktörer inom den kommunala revisionen för att diskutera utmaningar, förväntningar och förutsättningar för uppdragen. Möten hölls med företrädare för Sveriges kommuner och regioner (SKR) och dess Revisionsdelegation, forskare inom kommunal redovisning och revision samt kvalitetsansvariga, affärsområdesansvariga och jurister hos de revisionsbolag<sup>6</sup> som utför granskningsuppdrag åt kommunerna.

Efter den inledande fasen utarbetades en tillsynsplan och en fördjupad tillsyn genomfördes av fjorton kommunala uppdrag. I urvalet var ovan nämnda revisionsbolag representerade och uppdragen valdes utifrån en geografisk spridning i landet och uppdragens storlek. Detta urval stämde av med SKR och revisionsbolagen för att kvalitetssäkra urvalet.

Den fördjupade tillsynen genomfördes hos revisionsbolagen där Revisorsinspektionen först tog del av bl.a. förfrågningsunderlag<sup>7</sup>, offerter, avtal och revisionsbolagens rapportering. Sedan diskuterades uppdragen med ansvarig revisor, kvalitetsansvariga, affärsområdesansvariga och jurister.<sup>8</sup> I dessa samtal diskuterades de specifika uppdragen, men även generella utmaningar som förekommer inom den kommunala revisionen och hur dessa hanteras inom revisionsbolagen.

## 2 Kommunal revision

Enligt 12 kap. 1 § kommunallagen (2017:725) ska de förtroendevalda revisorerna pröva om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande och om den interna kontrollen som görs inom nämnderna är tillräcklig. Vidare framgår av 12 kap. 8 § att de förtroendevalda revisorerna i sin granskning ska biträdas av sakkunniga som de själva väljer och anlitar i den omfattning som behövs för att fullgöra sin granskning. De sakkunniga ska ha den insikt och erfarenhet av kommunal verksamhet som fordras för att kunna fullgöra uppdraget. Kommunallagen kräver inte att de sakkunniga måste vara revisionsbolag eller auktoriserade revisorer.

I 12 kap. 12 § kommunallagen anges att de förtroendevalda revisorerna varje år ska lämna en berättelse, med redogörelse för resultatet av den revision som avser verksamheten under det föregående budgetåret, till fullmäktige. De sakkunnigas rapporter ska bifogas revisionsberättelsen. Av kommunallagen framgår emellertid inte hur de sakkunniga ska biträda de förtroendevalda revisorerna eller vilken typ av granskning de ska utföra.

<sup>6</sup> I dagsläget finns det ca 170 registrerade revisionsbolag men det är endast ett fåtal av dessa som har uppdrag inom den kommunala revisionen. De revisionsbolag som Revisorsinspektionen haft möten med har tillsammans 297 uppdrag inom Sveriges 310 kommuner och regioner.

<sup>7</sup> De upphandlingar som Revisorsinspektionen tagit del av har upphandlats både enligt lagen (2016:1145) om offentlig upphandling och den tidigare lagen (2007:1091) om offentlig upphandling. I denna rapport benämns både förfrågningsunderlag och upphandlingsdokument som förfrågningsunderlag.

<sup>8</sup> Ansvarig revisor har medverkat vid möten hos samtliga revisionsbolag. Personer som innehaft de övriga rollerna har förekommit i varierande omfattning vid dessa möten.

De sakkunniga revisorernas roll och ansvar enligt kommunallagen har varit föremål för en successiv utveckling. I slutet av 1990-talet infördes en rätt för de förtroendevalda att anlita sakkunniga för granskningen. Detta har sedermera ersatts av en skyldighet att anlita sakkunniga. Genom att det också införts krav på att de sakkunnigas rapporter ska bifogas revisionsberättelsen har deras roll i revisionsprocessen ytterligare understrukits. De sakkunniga har numera också rätt att yttra sig när fullmäktige behandlar revisionsberättelsen, vilket gett de sakkunniga en mer fristående roll.

### 3 Revisorsinspektionens tillsynsansvar

Revisorsinspektionens tillsyn ska kontrollera att revisorslagens bestämmelser efterlevs och att god revisorssed och god revisionsmed iakttas. Tillsynsansvaret omfattar:

- Ett *tillsynsobjekt* som utför *revisionsverksamhet*.<sup>9</sup>

För att Revisorsinspektionen ska kunna bedöma kvaliteten i genomförda uppdrag (kvalitetstillsyn) måste det därtill finnas:

- *Vedertagna ramverk* och *standarder* som reglerar revisionsverksamheten.

#### 3.1 Tillsynsobjekt

I revisorslagen slås fast att Revisorsinspektionens tillsynsobjekt utgörs av auktoriserade revisorer och revisionsbolag. Revisionsbolagen ska, enligt 17 § revisorslagen, för varje uppdrag som de åtar sig och som utgör revisionsverksamhet utse en huvudansvarig som ska vara auktoriserad revisor.

Bakgrunden till kravet på huvudansvarig är att granskningsuppdrag inte sällan utförs av andra specialister inom revisionsbolaget än auktoriserade revisorer. Särskilt i stora revisionsbolag med många delägare och anställda kan detta försvåra ett ansvarsutkrävande.<sup>10</sup>

Genom kravet att den huvudansvarige måste vara en auktoriserad revisor ska det alltid finnas en enskild revisor, som står under tillsyn, hos revisionsbolagen som är personligt ansvarig för varje uppdrag.

#### 3.2 Revisionsverksamhet

Vad som utgör revisionsverksamhet definieras i 2 § 8 revisorslagen. Med detta avses

- a) verksamhet som består i sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren, samt
- b) rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskning enligt punkten a).

<sup>9</sup> Revisorsinspektionen har dock viss tillsyn av verksamhet som faller utanför definitionen av revisionsverksamhet (se prop. 2000/01:146, *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*, s. 44).

<sup>10</sup> Se prop. 2000/01:146, s. 70.



Av förarbetena till bestämmelsen framgår att det till revisionsverksamhet är naturligt att hänföra sådana granskningsuppgifter som från ett samhällsperspektiv framstår som särskilt skyddsvärda och som därmed är i behov av tillsyn från samhällets sida.<sup>11</sup>

Begreppet revisionsverksamhet omfattar bl.a. sådana uppdrag där det framgår av lag eller annan författning att en auktoriserad revisor ska genomföra granskningen (s.k. lagstadgad revision). Utöver den lagstadgade revisionen kan auktoriserade revisorer få uppdrag som inte krävs enligt någon lag, men som i sak överensstämmer med lagstadgad revision. För att avgöra om sådana uppdrag ska anses vara revisionsverksamhet nämner förarbetena följande omständigheter:<sup>12</sup>

- den auktoriserade revisorn utnyttjar olika typer av revisionstekniker,
- sannolikt anlitas den auktoriserade revisorn på grund av sin kvalifikation och den som tar emot granskningsrapporten värderar dess innehåll på visst sätt just därför att den har granskats av en auktoriserad revisor,
- rapporten över granskningen är avsedd för tredje man.

När det gäller verksamhet som inte bör ses som revisionsverksamhet anges i förarbetena tre olika områden:<sup>13</sup>

- Verksamhet där revisorn varken uppträder som granskare eller använder sedvanliga revisionstekniker. Exempel på sådan verksamhet är rådgivning i redovisnings-, skatte- och organisationsfrågor. Skälet är att uppdragen i dessa fall inte har någon omedelbar betydelse för omvärldens förtroende för revisorns granskningsarbete.
- Verksamhet som innefattar granskning, men där resultatet inte är avsett att användas i förhållande till tredje man. Exempel på detta är olika slag av internrevision avsedd enbart för företagsledningens interna bruk. Verksamheten kan ligga nära lagstadgad revision, men har inte samma samhälleliga skyddsintresse.
- Uppdrag som en revisor åtar sig utanför sin yrkesverksamhet, t.ex. som ledamot i en förenings styrelse, eller som annars är av privat karaktär.

Av förarbetena framgår att det kan uppstå oklarheter om en verksamhet utgör revisionsverksamhet och att gränsdragningen får lösas genom utveckling av god revisorssed och revisionsned.<sup>14</sup>

### 3.3 God revisorssed och god revisionsned

#### 3.3.1 *Revisorslagen*

Revisorslagen innehåller grundläggande bestämmelser om hur en auktoriserad revisor ska utföra ett uppdrag som utgör revisionsverksamhet. De skyldigheter som ankommer på auktoriserade revisorer är inte kopplade till inom vilken sektor revisorn arbetar.

Enligt 19 § revisorslagen ska en auktoriserad revisor iaktta god revisorssed. Om arbete utförs av ett biträde till revisorn, är revisorn skyldig att se till att även biträdet iakttar god revisorssed. God revisorssed omfattar dels normer för revisorernas yrkesmässiga upp-

<sup>11</sup> Se prop. 2000/01:146, s. 40.

<sup>12</sup> Se prop. 2000/01:146, s. 41 f. och 86.

<sup>13</sup> Se prop. 2000/01:146, s. 42.

<sup>14</sup> Se prop. 2000/01:146, s. 42.

trädande, dels normer för hur revisionsuppdraget ska utföras.<sup>15</sup> En auktoriserad revisor ska genomföra sin granskning så ingående och omfattande som god revisionssed kräver.<sup>16</sup>

Vidare ska en auktoriserad revisor enligt 20 § revisorslagen utföra uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. Med opartiskhet och självständighet avses bl.a. revisorns förmåga att ta hänsyn till samtliga omständigheter som är av betydelse för granskningsuppdraget, men inte ta hänsyn till några andra omständigheter.<sup>17</sup>

Revisorslagen innehåller emellertid inte närmare reglering om hur ett uppdrag ska utföras. Dessa regleringar finns i vedertagna ramverk och revisionsstandarder vilka ger uttryck för god revisionssed.

### 3.3.2 Vedertagna ramverk

I Sverige har lagstiftaren valt att inte lagfästa vissa av de mer grundläggande normerna för god revisionssed, utan det ankommer på revisorsorganisationerna och Revisorsinspektionen att lämna närmare vägledning angående omfattningen av revisorns granskning.<sup>18</sup> FAR:s *Ramverk för utförande av granskningsuppdrag i Sverige* beskriver på en övergripande nivå en fullständig granskningsprocess vid utförandet av granskningsuppdrag. Syftet med ramverket är att ge vägledning vid utförande av granskningsuppdrag i Sverige. En auktoriserad revisor kan utföra olika granskningsuppdrag som resulterar i att revisorn lämnar en rapport. Förutsättningarna för de olika typerna av granskningsuppdrag skiljer sig åt, främst vad gäller vilken grad av självständighet som behövs, olika krav på revisionsbevis och säkerhet i rapporteringen. Granskningsuppdrag kan sammanfattas enligt följande:

- revision av historisk finansiell information,
- översiktlig granskning av historisk finansiell information,
- andra bestyrkandeuppdrag än revision eller översiktlig granskning av historisk finansiell information, och
- granskning enligt särskild överenskommelse.

I de tre första kategorierna uttrycker revisorn en slutsats som har en viss grad av säkerhet, s.k. bestyrkandeuppdrag. Dessa uppdrag ska följa *Internationellt ramverk för bestyrkandeuppdrag*<sup>19</sup> av vilket det framgår att vissa förutsättningar måste vara uppfyllda för att ett sådant uppdrag ska kunna utföras.

Vid ett bestyrkandeuppdrag är syftet att hämta in tillräckliga och ändamålsenliga bevis för att kunna göra ett uttalande som utformats så att det ökar graden av tilltro till de finansiella rapporterna hos andra avsedda användare än den ansvariga parten. Sådana uppdrag kan genomföras med olika grad av säkerhet; rimlig säkerhet eller begränsad säkerhet.

Ett uttalande om att *räkenskaperna är rättvisande* kräver ett bestyrkande. En förutsättning för ett bestyrkande är att den auktoriserade revisorn självständigt kan välja de granskningsåtgärder som revisorn anser är nödvändiga för att kunna göra sitt ställningstagande.

<sup>15</sup> Se prop. 2000/01:146, s. 88.

<sup>16</sup> Jfr prop. 2000/01:146, s. 87.

<sup>17</sup> Se prop. 2000/01:146, s. 57.

<sup>18</sup> Se prop. 1997/98:99, *Aktiebolagets organisation*, s. 147 f.

<sup>19</sup> Detta ramverk är utfärdat av International Auditing and Assurance Standard Boards (IAASB). IAASB är ett oberoende organ som ger ut revisionsstandarder. Enligt FAR:s regler ska dess medlemmar beakta god revisionssed och därmed samtliga rekommendationer i revisionsfrågor som FAR har utfärdat. I detta avseende ska *Internationellt ramverk för bestyrkandeuppdrag* ses som en rekommendation från FAR.

Vid bestyrkandeuppdrag har alltså uppdragsgivaren inte själv möjlighet att styra revisorns arbete, exempelvis genom att ge riktlinjer om vad revisorn ska eller inte ska titta på i sin granskning. Det är upp till den auktoriserade revisorn att utifrån sin egen riskbedömning avgöra hur omfattande granskningen ska vara för att revisorn ska kunna bestyrka rapporten. Detta innebär bl.a. att det inte får finnas väsentliga begränsningar<sup>20</sup> i revisionens inriktning och omfattning.

Den fjärde kategorin är granskning enligt särskild överenskommelse. Vid granskning enligt särskild överenskommelse innehåller rapporteringen ingen slutsats av revisorn, i stället rapporterar revisorn normalt sina iakttagelser per granskningsåtgärd men utan någon sammanfattande slutsats. Den stora skillnaden mellan denna uppdragsform och bestyrkandeuppdrag är att revisorn kommer överens med kunden och eventuell tredje man, innan uppdraget påbörjas, om vilka granskningsåtgärder som ska utföras. I denna uppdragsform råder alltså full transparens vad gäller granskningsåtgärderna, till skillnad från bestyrkandeuppdrag där den auktoriserade revisorn själv bestämmer granskningsåtgärderna med utgångspunkt i risk och väsentlighet.

### 3.3.3 Standarder

De standarder som beskriver hur en auktoriserad revisor ska genomföra ett granskningsuppdrag består inom den privata sektorn av ISA<sup>21</sup>, ISRE<sup>22</sup>, ISAE<sup>23</sup>, SNT<sup>24</sup> samt av FAR:s rekommendationer och uttalanden och praxis från Revisorsinspektionen och domstolar. Bestyrkandestandarder innehåller mål, krav, tillämpningsmaterial och andra förtydliganden, inledande texter och definitioner som ska tillämpas.

För den kommunala verksamheten finns sektorsspecifik reglering. SKR har tagit på sig uppdraget att i samverkan med förtroendevalda revisorer, lekmanarevisorer och deras sakkunniga fortlöpa uttolka, dokumentera och fastställa god revisionssed i kommunal verksamhet samt verka för dess utveckling.<sup>25</sup> Ansvar för denna process har Revisionsdelegationen inom SKR. I skriften ”God revisionssed i kommunal verksamhet” får de förtroendevalda revisorerna vägledning för vad som ska genomföras i den kommunala revisionen. Skriften behandlar grundläggande värden och förhållningssätt, revisorernas uppdrag, revisionsprocessen samt de grunder som tillämpas för de förtroendevalda revisorernas ansvarsprövning. Av skriften framgår även att de sakkunniga biträdena i sitt arbete ska följa god revisionssed samt Föreningen Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer (SKYREV) vägledningar och rekommendationer.

SKYREV publicerade år 2014 ett utkast till *Vägledning för redovisningsrevision i kommuner och landsting*. I utkastet framgår att det baseras på ISA, även om det inte finns förutsättningar för en full tillämpning.<sup>26</sup> Enligt SKYREV:s utkast till rekommendation *RU Granskning av*

<sup>20</sup> I en revision kommer det alltid att finnas vissa inneboende begränsningar som uppstår på grund av den finansiella rapporteringens karaktär, granskningsåtgärdernas karaktär, och behovet av att revisionen utförs inom en rimlig tidsperiod och till en rimlig kostnad.

<sup>21</sup> International Standards on Auditing.

<sup>22</sup> International Standards on Review Engagements.

<sup>23</sup> International Standards on Assurance Engagements.

<sup>24</sup> Standard för närliggande tjänster.

<sup>25</sup> God revisionssed i kommunal verksamhet 2018, s. 8.

<sup>26</sup> SKYREV:s *Vägledning för redovisningsrevision i kommuner och landsting*, s. 10.

*årsredovisning* ska revisorn pröva om räkenskaperna är rättvisande och om årsredovisningen är upprättad enligt lagen om kommunal redovisning<sup>27</sup> och enligt god redovisningssed.

## 4 Revisorsinspektionens fördjupade tillsyn

### 4.1 Granskningsuppdrag upphandlade av kommunerna

Fjorton uppdrag har valts ut för en fördjupad tillsyn och i detta avsnitt sammanfattas de viktigaste iakttagelserna.

Kommuner kan välja att upphandla externa sakkunniga biträden eller ha egna anställda sakkunniga (nedan benämnt revisionskontor) som fullgör uppdraget som biträde till de förtroendevalda revisorerna.<sup>28</sup> De flesta kommuner väljer att upphandla externa sakkunniga biträden.<sup>29</sup> Det kan dock noteras att kommuner med större ekonomiska resurser i högre utsträckning har ett revisionskontor. Även om en kommun har ett revisionskontor upphandlas vissa granskningsuppdrag.

Det finns två huvudmodeller för hur revisionsbolag anlitas i den kommunala revisionen. Den första är som sakkunniga biträden till de förtroendevalda revisorerna och den andra är som konsulter åt kommunernas revisionskontor.

Den fördjupade tillsynen omfattade tolv uppdrag där revisionsbolagen arbetade på uppdrag av de förtroendevalda revisorerna och två där revisionskontoren var uppdragsgivare.

#### 4.1.1 Sak-kunniga till förtroendevalda revisorer

##### *Kommunens förfrågningsunderlag*

Av kommunernas förfrågningsunderlag framgår att dessa vanligtvis ställer krav på att revisionen ska genomföras enligt gällande lagstiftning, lokala beslut och föreskrifter samt på det sätt som framgår i SKR:s skrift ”God revisionsred i kommunal verksamhet”. Det har i ett fåtal upphandlingar även funnits hänvisning till SKYREV:s utkast till vägledning.

Förfrågningsunderlagen definierar dock inte på ett tydligt sätt vilken form av granskning som efterfrågas utifrån ett revisionellt perspektiv. Det framgår t.ex. inte vilken typ av uttalande, och därigenom omfattningen av granskningen, som kommunerna efterfrågar. Det framgår inte heller av förfrågningsunderlagen hur och på vilket sätt uppdragstagaren ska rapportera den genomförda granskningen.

I samtal med revisionsbolagen har de bekräftat att det i förfrågningsunderlagen inte tydligt framgår vad kommunerna efterfrågar i sina upphandlingar, vilket enligt bolagen beror på

<sup>27</sup> Lagen (1997:614) om kommunal redovisning är numera ersatt av lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning.

<sup>28</sup> I dagsläget har bl.a. följande kommuner och regioner ett revisionskontor: Region Dalarna, Region Jämtland Härjedalen, Region Jönköpings län, Region Kalmar län, Region Kronoberg, Region Skåne, Region Stockholm, Region Sörmland, Region Värmland, Region Västerbotten, Region Västernorrland, Västra Götalandsregionen, Borås stad, Gävle kommun, Göteborgs Stad, Helsingborgs stad, Höörs kommun, Linköpings kommun, Malmö stad, Norrköpings kommun, Stockholms stad och Växjö kommun.

<sup>29</sup> Av SKR:s rapport *Faktabas Revision – kommuner 2000 – 2016* framgår att år 2016 uppgav 86 procent av kommunerna att de anlitate externa sakkunniga, 9 procent anlitate externa sakkunniga samt förfogade över anställd resurs för administration och 7 procent hade både externa och egna anställda som utförde granskningen. Av rapporten *Faktabas Revision – landsting och regioner 2004 – 2016* framgår att motsvarande uppgifter för regionerna var 35 procent, 0 procent respektive 65 procent.

begränsade kunskaper om revision hos de upphandlingsansvariga. Revisionsbolagen redogör emellertid bl.a. i offerter och projektplaner för vilka granskningstjänster de avser att leverera. Vidare har revisionsbolagen uppgett att kommunerna har ett annat språkbruk. Vedertagna begrepp inom den privata revisionen har en annan innebörd i den kommunala revisionen. Detta kan enligt revisionsbolagen medföra problem och oklarheter under hela revisionsprocessen.

#### *Granskningens omfattning*

Revisionsbolagen har uppgett att de tillämpar sin egen revisionsmetodik, som är baserad på den internationella standarden ISA, på uppdrag inom den kommunala revisionen. I rapporteringen till uppdragsgivaren har däremot ansvariga revisorer beskrivit följande alternativa tillvägagångssätt som grund för sina uttalanden.

- Revisionen har utförts i enlighet med kommunallagen, den kommunala redovisningslagen, god revisionssed för kommunal verksamhet, samt kommunens gällande tidplan för upprättande av bokslut.
- Granskningen sker i den omfattning som följer av god revisionssed i kommunal verksamhet, främst såsom denna definieras av SKR och SKYREV.
- Granskningen har utförts enligt god revisionssed med utgångspunkt i utkastet ”Vägledning för redovisningsrevision i kommuner och landsting” från SKYREV.

#### *Revisionsbolagens rapportering och uttalanden*

Det finns ingen fastslagen mall för de sakkunniga biträdenas rapport. I de granskningsrapporter som Revisorsinspektionen har tagit del av har det skiljt sig åt både mellan och även inom revisionsbolagen. I uppdrag där revisionsbolagen varit sakkunniga biträden har följande uttalanden förekommit:

- Vi bedömer att årsredovisningen i *allt väsentligt ger en rättvisande bild* av kommunens resultat och ställning. Årsredovisningen har i allt väsentligt upprättats i enlighet med den kommunala redovisningslagen och god redovisningssed.
- Den sammanställda redovisningen bedöms i *allt väsentligt ge en rättvisande bild* av verksamheten och den ekonomiska ställningen.
- Vi bedömer att räkenskaperna i *stort är rättvisande*. Årsredovisningen är i allt väsentligt upprättad enligt god redovisningssed.
- Årsredovisningen har i övrigt i allt väsentligt upprättats i enlighet med den kommunala redovisningslagen och god redovisningssed. Årsredovisningen bedöms *uppfylla kravet på rättvisande räkenskaper*.
- Årsredovisningen är i allt väsentligt upprättad enligt den kommunala redovisningslagen och god redovisningssed, såsom den definieras av Rådet för kommunal redovisning. Årsredovisningen bedöms *uppfylla kravet på rättvisande räkenskaper*.
- Baserat på osäkerheterna vad gäller [...] och värdet av aktierna i dotterbolaget kan vi inte bedöma om årsredovisningen *ger en rättvisande bild* av kommunens resultat och ställning.

#### *4.1.2 Konsult till revisionskontor*

Tillsynen visar på att förfrågningsunderlagen på ett tydligt och detaljerat sätt definierar vilken granskning som kommunerna efterfrågar, såsom vilka granskningsåtgärder som ska utföras, hur rapportering ska ske och vilken typ av uttalande som förväntas.

I det ena av de granskade uppdragen styrde revisionskontoret planering, genomförande och rapportering. I rapporteringen uttalade revisorn att syftet med granskningen hade varit att verifiera siffrorna i kolumnen för sammanställd redovisning i årsredovisningen och att granskningen hade utförts i enlighet med bifogat granskningsprogram.

I det andra uppdraget hade revisionsbolaget en mer självständig roll och tog fram en egen risk- och väsentlighetsbedömning. I detta fall uttalade revisorn att årsbokslutet i sin helhet och för de enskilda förvaltningarna i alla väsentliga avseenden gav *en rättvisande bild* av den finansiella ställningen per bokslutsdagen.

## 4.2 Ansvarig revisor

De förfrågningsunderlag som Revisorsinspektionen har tagit del av varierar när det gäller de krav som kommunerna ställer på den ansvarige revisorn<sup>30</sup> för uppdragen. Följande kompetenskrav förekommer:

- Certifierade kommunala revisorer.
- Certifierade kommunala revisorer eller personer som kan styrka motsvarande kompetens.
- Personer som minst uppfyller kompetenskraven för certifiering enligt SKYREV.
- Personer med erforderlig kompetens för uppdraget.

Den mest vanligt förekommande formuleringen är att den ansvarige revisorn minst ska uppfylla kraven för certifiering enligt SKYREV. Det är ingen kommun i de granskade uppdragen som har ställt kravet att den ansvarige revisorn ska vara auktoriserad enligt revisorslagen.

Även när det gäller revisionsbolagens bemanning av uppdragen har det funnits en variation kring huruvida den som utsetts till ansvarig revisor har varit auktoriserad och/eller certifierad.<sup>31</sup> I de uppdrag som gått igenom har den ansvarige revisorn i vissa fall varit både auktoriserad enligt revisorslagen och certifierad av SKYREV. I andra fall har denne enbart varit certifierad av SKYREV.

## 4.3 Självständighet och opartiskhet

I vissa upphandlingar har kommunen i förfrågningsunderlaget satt ett fast pris för revisionens genomförande. I andra fall har det ankommit på revisionsbolagen att lämna ett anbud. Av förfrågningsunderlagen framgår även att revisionsbolagen ska stödja de förtroendevalda revisorernas arbete med riskanalys och upprättande av revisionsplan.

Vid samtal med revisionsbolagen har det uppgetts att många kommuner har en begränsad budget för revision. Om avtalat belopp inte täcker nödvändiga granskningsåtgärder förs en diskussion med uppdragsgivaren om ytterligare ersättning. I vissa fall kan finansieringsfrågan lösas, men inte alltid. Revisionsbolagen kan då komma i ett läge där granskningsåtgärder får utföras utan kompensation.

---

<sup>30</sup> I förfrågningsunderlagen används vanligtvis inte begreppet ansvarig revisor, utan begrepp såsom uppdragsledare eller liknande.

<sup>31</sup> Av uppgifter som revisionsbolagen tillhandahållit Revisorsinspektionen framgår att i totalt 297 uppdrag inom den kommunala revisionen är uppdragsledare/huvudansvarig/kundansvarig/uppdragsansvarig auktoriserad i 41 procent av uppdragen och certifierad i 59 procent av uppdragen.

De förtroendevalda revisorerna är ansvariga för revisionen, vilket innebär att de ytterst bestämmer dess inriktning och omfattning. Även om de förtroendevalda har det yttersta ansvaret har samtliga revisionsbolag uppgett att de tar fram en egen risk- och väsentlighetsbedömning som används i revisionen.

Om en samsyn kring revisionens inriktning och omfattning inte uppnås kan det påverka granskningen. Exempel på detta som förts fram avsåg uppdrag där granskningen av intern kontroll av väsentliga processer inte fått genomföras, eftersom en sådan kontroll hade gjorts föregående år.

## 5 Utmaningar och problemområden

### 5.1 Revisionsverksamhet och tillsynsobjekt

Inom den kommunala revisionen åtar sig revisionsbolagen dels uppdrag som sakkunnigt biträde, dels uppdrag som konsult åt kommunens revisionskontor. Som framgår ovan i avsnitt 3.2 ställer revisorslagen upp tre grundrekvisit för att ett uppdrag ska utgöra revisionsverksamhet.

- En granskning av förvaltning eller ekonomisk information,
- som utmynnar i en rapport eller någon annan handling, och
- denna rapport eller handling ska vara avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren.

#### 5.1.1 *Revisionsverksamhet – uppdrag som sakkunnigt biträde*

När ett revisionsbolag anlitas som sakkunnigt biträde är det de förtroendevalda revisorerna som är deras uppdragsgivare. Inom ramen för fullgörandet av sina uppdrag som sakkunniga biträden granskar revisionsbolagen både kommunens förvaltning och/eller dess ekonomiska information. Resultatet av denna granskning mynnar ut i en rapport.

För att en granskning ska utgöra revisionsverksamhet krävs att resultatet av granskningen är till för någon annan än uppdragsgivaren. Av 12 kap. 12 § kommunallagen framgår att de sakkunnigas rapporter ska bifogas de förtroendevalda revisorernas revisionsberättelse. När detta krav infördes år 2000 betonade regeringen att fullmäktige ska ha ett så fullständigt bakgrunds- och beslutsunderlag som möjligt.<sup>32</sup> Resultatet av revisionsbolagens granskning (de sakkunnigas rapport) är därmed avsett att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren (de förtroendevalda revisorerna).

Revisorsinspektionen bedömer mot bakgrund av det nu sagda att uppdrag som sakkunnigt biträde till förtroendevalda revisorer utgör revisionsverksamhet enligt revisorslagen.

#### 5.1.2 *Revisionsverksamhet – uppdrag som konsult till revisionskontor*

När ett revisionsbolag anlitas som konsult är det revisionskontoret som är uppdragsgivaren. Uppdraget som konsult består i att granska förvaltning och/eller ekonomisk information. Resultaten av granskningarna utmynnar i en rapport ställd till revisionskontoret.

---

<sup>32</sup> Se prop. 1998/99:66, *En stärkt kommunal revision*, s. 47.

Resultatet av revisionsbolagens granskning utgör ett bedömningsunderlag för revisionskontoret. Rapporten är dock i regel inte avsedd för någon annan. Det är revisionskontoret som självständigt bestämmer vad som ska rapporteras och bifogas som underlag till de förtroendevalda revisorernas revisionsberättelse.

Detta innebär enligt Revisorsinspektionens mening att ett – på ovan sätt beskrivet – uppdrag som konsult till revisionskontor inte utgör revisionsverksamhet enligt revisorslagen.

### 5.1.3 Tillsynsobjekt och huvudansvarig revisor

Inom den kommunala revisionen är det revisionsbolagen som åtar sig uppdraget. I de fall ett uppdrag utgör revisionsverksamhet ska revisionsbolaget utse en huvudansvarig som är auktoriserad revisor. Revisorslagen medger inga undantag från bestämmelsen.

Revisorsinspektionen kan emellertid konstatera att detta inte alltid görs, utan att den huvudansvarige ofta i stället är en revisor som har certifierats genom SKYREV. En förklaring till detta kan vara de kompetenskrav som kommunerna ställer upp i sina upphandlingar. Det innebär dock att revisionsbolagen i dessa fall inte lever upp revisorslagens krav på en auktoriserad revisor som huvudansvarig.

## 5.2 Standard

En effektiv revision, och en tillsyn som omfattar kvaliteten i utfört arbete, förutsätter ett klart och tydligt regelverk. Kraven på hur revisionen ska genomföras och hur resultatet av denna ska rapporteras måste vara fastställda. Först då finns det förutsättningar för revisorerna att kunna möta de förväntningar som finns på deras arbete och för Revisorsinspektionen att utföra en tillsyn av kvaliteten. Brister i relevanta standarder är något som den auktoriserade revisorn har att förhålla sig till genom att ta ställning till vilken typ av uppdrag som är möjligt att genomföra enligt god revisionssed. Vikten av ett tydligt regelverk kan belysas utifrån följande perspektiv.

- Uppdragsgivaren (förtroendevalda revisorerna eller revisionskontor) får en förståelse för förutsättningarna för revisionen och en vetskap om *hur* revisionen kommer att utföras och rapporteras.
- Uppdragstagaren (revisionsbolagen, revisorer) får en vägledning<sup>33</sup> om *vad* som ska utföras i revisionen.
- Användaren (kommunanställda, medborgarna, samhällets intressenter) av rapporten får en *förståelse* för vilken granskning som revisorn genomfört för att uttala sig med en viss säkerhet.

I den kommunala revisionen saknas det emellertid ett fastställt regelverk – ett ramverk och en standard för redovisningsrevision - som behandlar hur en auktoriserad revisor ska utföra redovisningsrevision. Det är inte heller tydligt i revisionsbolagens rapportering vilken standard som utgör grunden för revisorns uttalande. Revisionsbolagen har dock uppgett att de tillämpar sin egen revisionsmetodik. Därtill har det kommit fram att det för samtliga intressenter råder en viss oklarhet kring hur vedertagna begrepp används inom den kommunala revisionen. Sammantaget skapar detta en oklarhet kring vad uppdrags-

---

<sup>33</sup> En standard innehåller normalt mål, krav, tillämpningsmaterial och andra förtydliganden som ska tillämpas i revisorns arbete.



givaren får för granskning, hur uppdragstagen ska genomföra uppdraget och användarens förståelse av revisorns arbete.

För närvarande pågår ett projekt mellan SKR, SKYREV och FAR där målet är att ta fram ett ramverk för den kommunala redovisningsrevisionen, tillämpningsanvisningar till ISA/ISRE och en standard för andra kommunala bestyrkandeuppdrag. Om projektet leder till en standard bör detta underlätta revisorernas arbete, bidra till bättre förståelse för genomförd revision samt öka möjligheterna att utföra en tillsyn av kvaliteten i genomförd revision.

## 6 Åtgärder för en stärkt tillsyn

Denna tematillsyn och förslagen till åtgärder utgår från revisorslagen och tar inte upp andra tillvägagångssätt, t.ex. förändrad reglering av den kommunala revisionen.

Den nuvarande definitionen av revisionsverksamhet för med sig att revisorslagens bestämmelser omfattar revisionsbolagens uppdrag som sakkunnigt biträde till de förtroendevalda revisorerna, men i regel inte uppdrag som konsult åt revisionskontor. Skillnaden mellan dessa uppdragstyper är att när ett revisionsbolag agerar som sakkunnigt biträde utgör slutprodukten beslutsunderlag för fullmäktige medan när de agerar som konsult utgör det beslutsunderlag för revisionskontoret. Den fördjupade tillsynen visar att i princip samma revisionsarbete utförs oavsett uppdragsgivare, där bestyrkandeuppdrag även utförs i konsultrollen. I båda uppdragstyperna anlitas revisionsbolagen på grund av sin kompetens och i arbetet används sedvanliga revisionstekniker. Det kan därför ifrågasättas om inte även uppdrag som konsult åt revisionskontor borde utgöra revisionsverksamhet.

I förarbetena till revisorslagen framgår att det till revisionsverksamhet är naturligt att hänföra sådana granskningsuppgifter som från ett samhällsperspektiv framstår som särskilt skyddsvärda. Vidare framgår att sådana uppdrag som har omedelbar betydelse för omvärldens förtroende för revisorns granskningsarbete bör ses som revisionsverksamhet.

De största kommunerna i Sverige har tiotusentals anställda och har intäkter och kostnader som kan mäta sig med de största aktiebolagen. Sammanlagt utgör den kommunala sektorn en stor del av Sveriges bruttonationalprodukt. Uppdrag som konsult åt revisionskontor är därför enligt Revisorsinspektionen mening en sådan granskningsuppgift som från ett samhällsperspektiv framstår som särskilt skyddsvärd och påverkar omvärldens förtroende för revisorns granskningsarbete. Sådana uppdrag borde därför omfattas av tillsyn.

Den omständigheten att kommunernas sätt att organisera de sakkunniga får en avgörande betydelse för om revisorernas uppdrag är att anse som revisionsverksamhet eller inte är enligt Revisorsinspektionens mening inte förenligt med de principer som kommer till uttryck i revisorslagens förarbeten. Myndigheten vill därför synliggöra behoven på detta området för regeringen.

## 7 Möjligheten att utföra uppdrag enligt god sed

De utmaningar som har kommit fram i tematillsynen berör främst begränsningar i granskningens inriktning och omfattning vid bestyrkandeuppdrag.

En förutsättning för att en auktoriserad revisor ska utföra ett bestyrkandeuppdrag enligt god revisorssed och god revisionsmed är att revisorn är självständig, vilket bl.a. innebär att

det inte får finnas några väsentliga begränsningar i revisionen. Den omständigheten att de förtroendevalda revisorerna har ansvaret för den kommunala revisionen förändrar inte detta. Utan revisorn måste ha möjlighet att självständigt kunna välja de granskningsåtgärder som revisorn anser är nödvändiga för att kunna göra sitt ställningstagande.

Det har i tillsynen kommit fram att det i vissa kommuner finns en samsyn mellan de förtroendevalda revisorerna och de sakkunniga kring riskbedömningen och vilka granskningsåtgärder som är behövliga i revisionen, men att samsyn saknas i andra kommuner. Vidare har det kommit fram att vissa uppdrag utförs till en budget som inte täcker nödvändiga granskningsåtgärder. Om så är fallet sker en diskussion men i vissa fall kan inte finansieringsfrågan lösas.

Det är av vikt att revisorn gör en bedömning av om eventuella begränsningar kan påverka granskningens inriktning och omfattning, och om dessa utgör hinder mot att anta uppdraget. Vidare måste en revisor för att kunna vara självständig ges tillräckliga ekonomiska resurser för att inte försätta sig i en situation där revisorn inte kan genomföra erforderliga granskningar.<sup>34</sup> Under granskningens genomförande måste revisorn utifrån sin professionella bedömning löpande beakta om det uppkommer sådana begränsningar.<sup>35</sup> Om effekterna av begränsningarna bedöms vara väsentliga ska det påverka revisorns uttalande och i vissa fall bör revisorn avgå från uppdraget.

Grundläggande förutsättningar, som att revisorerna självständigt ska kunna svara för risk- och väsentlighetsbedömning samt val av granskningsåtgärder, är inte alltid uppfyllda inom den kommunala revisionen. Revisorsinspektionen anser därför att det finns behov av en översyn av de sakkunniga biträdenas ansvar för att säkerställa att revisionsbolag och auktoriserade revisorer ges förutsättningar att fullgöra bestyrkandeuppdrag inom den kommunala revisionen enligt god sed. Att genomföra en sådan översyn ligger dock utanför Revisorsinspektionens uppdrag och är därför närmast en fråga för SKR, SKYREV och FAR att utreda.

Förutsättningarna för ett granskningsuppdrag påverkas av dess karaktär. Olika granskningsuppdrag ställer olika krav på mängden revisionsbevis och vilken grad av självständighet som behövs. Att genomföra en annan form av granskning som inte ställer samma krav på självständighet och resurser som ett bestyrkandeuppdrag kan därför övervägas för att möta kommunernas behov.

## 8 Avslutande kommentarer och vägen fram

Revisionens förtroendeskapande funktion uppnås om den möter högt ställda och på förhand definierade krav på revisionskvalitet och yrkesmässigt uppträdande. Därtill ankommer på revisorsorganisationer och på tillsynsmyndigheten att närmare lämna vägledning om regleringens tillämpning. Detta skapar förutsägbarhet, enhetlighet och rätts-säkerhet. Vid avsaknad av beslutad reglering och normering riskerar uppdragsgivare, beställare och olika intressenter att få allt för stort inflytande på revisionens inriktning och innehåll och därmed påverka de auktoriserade revisorernas självständighet.

Tematillsynen visar att avsaknaden av ett vedertaget ramverk och en standard för redovisningsrevision skapat en oklarhet kring vad uppdragsgivaren får för granskning, hur

<sup>34</sup> Jfr bl.a. Revisorsinspektionens beslut den 28 mars 1996 dnr 169-96, Revisorsinspektionens beslut den 20 november 2003 dnr 2003-878 och Kammarrätten i Stockholms dom den 11 februari 2005 mål nr 3253-04 där det fastslås att revision inte får genomföras till s.k. takpris.

<sup>35</sup> Jfr IAASB *Internationellt ramverk för bestyrkandeuppdrag* p. 89.

revisionsbolagen ska genomföra uppdraget, och användarens förståelse av revisorns arbete. Det möjliggör vidare inte samhällets tillsyn av kvaliteten i utförda uppdrag.

Tematillsynen visar vidare att viktiga delar av revisionsbolagens medverkan i den kommunala revisionen inte bedöms vara revisionsverksamhet. En enhetlig tillämpning och likvärdiga krav på de sakkunniga biträdenas arbete måste eftersträvas. I annat fall riskerar samhällets förtroende för revisorernas arbete att skadas. Likvärdiga krav måste ställas på revisionsverksamhet oavsett om den avser ett privat företag, en myndighet, en kommun eller en region.

Hur ser då den fortsatta vägen ut?

- Ett viktigt utvecklingsarbete med att ta fram en standard för redovisningsrevision har initierats. Ett arbete som förhoppningsvis kommer att hantera några av utmaningarna i den kommunala revisionen. Lärdomar från Riksrevisionens arbete med att ta fram ett ramverk och en standard för den statliga finansiella revisionen kan vara till vägledning i detta arbete.
- Ytterligare, mer genomgripande åtgärder, kan dock vara nödvändiga för att långsiktigt hantera de problem som revisionsbolagen ställs inför i den kommunala revisionen. Vid en framtida översyn av regleringen kan erfarenheter hämtas från hur trossamfundet (tidigare kyrkliga kommuner) och Finlands kommunrevision valt att organisera och hantera ansvarsfördelningen mellan förtroendevalda revisorer och auktoriserade revisorer.
- Nuvarande situation, att revisionsbolagens medverkan i den kommunala revisionen i sin helhet inte bedöms som revisionsverksamhet, bör vidare analyseras. En översyn av revisorslagen och definitionen av begreppet revisionsverksamhet kan vara en väg, men andra möjliga alternativ bör i första hand övervägas. Exempelvis kan det införas ett krav på att revisionsbolagens granskningar och rapporter, på uppdrag av revisionskontoren, ska bifogas som underlag till fullmäktige och därmed utgöra underlag till annan än uppdragsgivaren.