



Avdelningen för ekonomi och styrning
Sektionen för demokrati och styrning
Agneta Peterz

Till de förtroendevalda revisorerna i
kommuner, landsting och regioner

Revisorerna och god ekonomisk hushållning Bedömning av delårsrapporter och årsredovisning

Bakgrund

Den 1 december 2004 ändrades kommunallagen. Ändringarna påverkar bl.a. revisorernas arbete eftersom de nu också ska göra en bedömning av delårsrapporten och årsbokslutet. Vi får många frågor om vad det nya uppdraget innebär och vilka konsekvenser det kan ge. Eftersom vi tagit på oss att uttolka god revisionsmed i kommunal verksamhet är det viktigt att vi även uttolkar detta uppdrag. Den uttolkning vi presenterar i denna PM kommer att inarbetas i den just nu pågående uppdateringen av god revisionsmed. En ny upplaga kommer att finnas till 2006. Revisorernas första bedömning av delårsrapport ska dock ske redan i höst. Vi hoppas att informationen i vårt PM ska kunna vara till stöd i det arbetet.

Vi har under vintern och våren vid olika tillfällen diskuterat och stämt av tolkningen av uppdraget dels med samrådsgrupperna för revisorer i kommuner och landsting, dels med referensgruppen för kommunala revisionsfrågor. Uttolkningen är därför förankrad såväl bland förtroendevalda revisorer som sakkunniga biträden.

Den förändrade lagstiftningen och dess syfte

Ändringen i lagstiftningen fokuserar på god ekonomisk hushållning och på att öka långsiktigheten i den ekonomiska och verksamhetsmässiga planeringen. Lagen ställer därför krav på att budgeten ska innehålla finansiella mål samt mål och riktlinjer för verksamheten. Målen bör följas upp kontinuerligt och ska utvärderas i delårsrapporten och i årsredovisningen. Revisorerna bedömer resultatet i delårsrapport och årsbokslut.

Alla kommuner och landsting måste från 2005 ta upp delårsrapporten för behandling i fullmäktige. Regeringen menar att delårsrapporten utgör en viktig del i uppföljningen. Av rapporten bör det framgå om prognosen pekar på att ekonomisk balans kommer att uppnås enligt gällande förutsättningar. Om prognosen visar på ett negativt resultat bör delårsrapporten innehålla en översiktlig beskrivning av de åtgärder som krävs för att nå balans. Är resultatet negativt i årsbokslutet måste en åtgärdsplan upprättas. En detaljerad redogörelse av hanteringen av eventuella avvikelser från budgeten ska lämnas i samband med årsbudgeten för nästkommande år.

Vad innebär god ekonomisk hushållning för revisorerna?

Grunduppdraget att granska och pröva ansvar

Revisorernas grunduppdrag finns beskrivet i 9 kap. 9 § i kommunallagen. Uppdraget innebär att revisorerna ska pröva om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande och om den interna kontrollen som görs inom nämnderna är tillräcklig. Grunduppdraget är att **granska** verksamheten. Granskningen leder fram till en **ansvarprövning** och ett uttalande till fullmäktige i revisionsberättelsen, som ligger till grund för fullmäktiges beslut i ansvarfrågan.

Tilläggsuppdraget att bedöma resultat

I propositionen om god ekonomisk hushållning säger regeringen att balanskravet medför stora krav på ekonomisk uppföljning och att det är viktigt att revisorerna med sina kunskaper får en roll i uppföljningsarbetet. Detta har lett fram till följande tillägg i kommunallagen (kap. 9 a §):

Revisorerna skall bedöma om resultatet i delårsrapporten som enligt 8 kap. 20 § skall behandlas av fullmäktige och årsbokslutet är förenligt med de mål fullmäktige beslutat. Revisorernas skriftliga bedömning skall biläggas delårsrapporten och årsbokslutet.

Bedömningen gäller både de finansiella målen och målen och riktlinjerna för verksamheten. Vid årsskiftet räcker det därför inte att utgå från årsbokslutet. Här krävs istället att revisorerna utgår från årsredovisningen. Vi menar att formuleringen av lagparagrafen är något olycklig när den definierar årsbokslutet istället för årsredovisningen.

Det nya uppdraget att **bedöma** resultatet i delårsrapporten och årsredovisningen till fullmäktige innebär att revisorerna får en kompletterande roll i processen att säkerställa att god ekonomisk hushållning uppnås.

Två uppdrag med olika ansats...

Vi menar att det rör sig om två olika uppdrag. Granskningsuppdraget som ligger till grund för beslut om ansvarsprövning kräver en genomgripande granskning av all verksamhet. Bedömningen av delårsrapporten, ställer som vi ser det inte krav på att alla verksamheter ska ha granskats i alla delar. Det handlar istället om en mera översiktlig bedömning. Dess huvudsakliga syfte är att ge fullmäktige ledning för den fortsatta styrningen av verksamheten så att god ekonomisk hushållning kan upprätthållas.

Revisorernas insatser kan anpassas till detta syfte. Något som också talar för en mindre omfattande arbetsinsats inför bedömningen av delårsrapporten är att det inte finns något krav i lagen på hur rapporten ska utformas. Detta har i stället lämnats till praxis. Enligt regeringen är praxis i dag att delårsrapporten innehåller någon form av förvaltningsberättelse samt resultat- och balansräkningar. Ofta kan delårsrapporten också innehålla en prognos av helårsutfallet.

... men som överlappar varandra

De två uppdragen överlappar dock delvis varandra i de delar som gäller ändamålsenlighet, ekonomi och räkenskaper även om de har olika syften. Vi menar att överlappningen ska utnyttjas så att det nya uppdraget kan få en rimlig omfattning i förhållande till revisorernas resurser. Revisionen bör därför i bedömningen av framför allt delårsrapporten kunna dra nytta av sina resultat och erfarenheter från granskningen inom grunduppdraget och lyfta fram väsentliga iakttagelser som är gjorda fram till att bedömningen utarbetas.

Bedömningen av delårsrapport och årsredovisningen ska grundas på:

- det ekonomiska resultatet (=räkenskaper)
- uppfyllelsen av fullmäktiges mål (=ändamål och ekonomi)

Båda dessa dimensioner ligger inom revisionens grunduppdrag. Vid revisionsårets slut utgör de dessutom underlag för ansvarsprövningen. Delar av underlaget för bedömningen ska då finnas att hämta i förvaltningsberättelsen. Denna måste enligt den kommunala redovisningslagen innehålla en utvärdering av om målen för god ekonomisk hushållning uppnåtts. Vi menar med detta att bedömningen i samband med årsredovisningen helt bör kunna integreras med revisionens grunduppdrag på årsbasis och alltså inte kräva en särskild arbetsinsats.

När ska uppdraget börja?

De nya kraven (att fullmäktige ska ange mål och riktlinjer för verksamheten samt finansiella mål) slår igenom vid olika tidpunkter. Det beror på när budgetbehandlingen för 2005 ägde rum. Om budgeten behandlades innan ändringarna i kommunallagen trädde i kraft i december 2004 gäller de gamla reglerna även under 2005. De nya reglerna gäller redan från 2005 om budgeten behandlades den 1 december 2004 eller senare.

För revisorerna gäller dock reglerna avseende bedömning av delårsrapporten och årsredovisningen redan 2005.

Resurser och revisionsplanering

Det nya bedömningsuppdraget ställer krav på att revisorerna tar ställning till vilken tillkommande arbetsinsats som behöver genomföras. Uppdraget är som nämnts delvis samordnat med grunduppdraget att granska inför ansvarsprövningen. Resultaten av den pågående granskningen används som underlag till bedömningen. Som underlag för bedömningen kan också behövas en tillkommande övergripande analytisk granskning av räkenskaperna och måluppfyllelsen samt en viss verifiering av innehållet i delårsrapporten. Omfattningen av en sådan arbetsinsats får bedömas utifrån risk och väsentlighet. Vid planeringen av årets granskning bör det nya uppdraget vävas in. Det bör också beaktas vid framtagandet av den övergripande risk- och väsentlighetsanalysen.

Det personella och ekonomiska utrymmet för det tillkommande uppdraget kan vara mycket begränsat för en del revisionsgrupper. Det finns därför anledning för revisorerna att uppmärksamma fullmäktige på att man genom ändrad lagstiftning fått ytterligare ett uppdrag som tar resurser och tid i anspråk. Det kan ske på olika sätt – genom att presentera sin risk- och väsentlighetsanalys och genom att presentera sin revisionsplan där det nya uppdraget tydligt framgår.

Vi känner till att det finns revisionsgrupper som årligen gör en omfattande granskning av delårsrapporten och har så gjort i flera år. Ett av flera skäl som uppges är att tidigarelägga viss granskning av årsredovisningen för att minska omfattningen vid årets slut. Ett annat är att göra en risk- och väsentlighetsbedömning som visar på behovet av en djupgranskning för att offensivt kunna lyfta fram iakttagelser och kunna påverka. Det finns givetvis inget hinder för att göra mer omfattande granskningar och resultaten kan naturligtvis även användas för bedömningen av målen för den ekonomiska förvaltningen.

Vad ska revisorerna uttala sig om?

Revisorerna ska bedöma om det ekonomiska resultatet är förenligt med fullmäktiges beslut och om verksamheten drivits inom uppsatta mål. Det måste understrykas att det är de mål som fullmäktige lagt fast som ska bedömas, inte de mål som nämnder och styrelser har antagit. Arbetet och bedömningen blir därför avhängigt av hur omfattande och specifika fullmäktiges mål är.

Bedömningen av delårsrapporten ska ge svar på följande frågor:

- är det troligt att fullmäktiges finansiella mål kommer att uppnås?
- har verksamheten drivits så att fullmäktiges beslutade mål uppnås?
- kommer ett balanserat resultat att uppnås vid årets slut? om inte - finns åtgärder för att nå balans angivna och är de tillräckligt tydliga?

Om revisorerna ser en risk för att fullmäktiges mål eller resultatet inte kommer att uppnås bör de i bedömningen påtala att åtgärder måste vidtas.

Om inga mål finns?

Finns det inga eller ofullständiga mål i fullmäktiges budgetdokument, som resultatet kan bedömas mot, kan revisorerna rimligen inte utföra sitt uppdrag fullt ut. Det som inte finns kan inte bedömas.

Om revisorerna över tiden noterar att kraven på att upprätta mål inte efterlevs eller att kvalitet och styrkraft är för svag är detta i sig tecken på brister i styrning och beredning. Revisorerna bör då uppmärksamma fullmäktige om detta förhållande.

Hur ska bedömningen vara utformad?

Någon bestämd form på bedömningen finns ännu inte. En god sed får utvecklas över tiden. Vi föreställer oss att dokumentet ska vara så kortfattat som möjligt. I samband med den pågående översynen av god revisionsred kommer vi att titta på utformningen av revisorernas dokument, inklusive denna bedömning, och komma med förslag och synpunkter.

Den bedömning som ska lämnas med anledning av årsbokslutet kan antingen avlämnas som en separat handling eller integreras i revisionsberättelsen. I dagsläget uppfattar vi det som en fördel att integrera den i revisionsberättelsen för att hålla samman informationen och minska antalet dokument till fullmäktige. Även den frågan kommer ytterligare att belysas i god revisionsred.