

GOD REVISIONSSED INOM DEN OFFENTLIGA FÖRVALTNINGEN

SUOMEN TILINTARKASTAJAT RY:S (FINLANDS REVISORER RF:S)
REKOMMENDATIONER
3/ 2020

Innehållsförteckning

1	Inledning	4
2	Revisionsystemet och god revisionssed	5
2.1	Två revisionsystem	5
2.2	God revisionsmed enligt revisionslagen	5
2.3	God revisionsmed i enlighet med lagen om revision inom den offentliga förvaltningen och ekonomin	6
3	Revisorns etiska regler	7
3.1	Integritet	7
3.2	Objektivitet	7
3.3	Yrkeskompetens och vederbörlig omsorg	8
3.4	Tystnadsplikt	8
3.5	Professionellt uppträdande	9
3.6	Oberoende	9
3.6.1	Ekonomiska intressen	10
3.6.2	Affärsrelationer	10
3.6.3	Familjeförhållanden och personliga relationer	11
3.6.4	Anställning hos revisionsobjektet	11
3.6.5	Anställning hos revisionsobjektet under den senaste tiden	11
3.6.6	Medlemskap i revisionsobjektets styrelse (eller annat motsvarande organ), högsta ledning eller som annan redovisningskyldig	11
3.6.7	Utförande av andra tjänster än revisionstjänster för revisionsobjektet	12
3.6.8	Gåvor och gästfrihet	13
3.6.9	Rättegång och hot om rättegång	13
3.7	Öppenhet och undvikande av intressekonflikter	14
3.8	Revisorns kompetens och upprätthållande av yrkeskunskapen	14
4	Revisionens innehåll och genomförande	15
4.1	Revisionens innehåll och inriktning	15
4.2	Ansvarsfördelning mellan revisionsobjektets ledning och revisorn	15
4.3	Revisorns rätt till information	16
4.4	Utnyttjandet av en extern granskningsenhets arbete vid revisionen	17
4.5	Utnyttjande av den interna revisionens arbete vid revisionen	18
4.6	Mottagande av revisionsuppdrag	18
4.7	Planering av revision	19
4.8	Revisionsuppgifter och -metoder	21

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

4.8.1	Revision av bokföringen, bokslutet och koncernbokslutet	21
4.8.2	Förvaltningsrevision	23
4.8.3	Intern kontroll, riskhantering och koncernövervakning	24
4.8.4	Uppgifter om grunderna för statsandelar	26
4.9	Dokumentation av revisionsåtgärderna	26
4.9.1	Revisorns arbetspapper	26
4.9.2	Förvaring av revisionsmaterial	27
4.10	Rapportering	27
4.10.1	Revisionsberättelse	29
4.10.2	Revisionsanteckning	29
4.10.3	Revisionsprotokoll	30
5	Revisorns övriga uppgifter	30
6	Kvalitetskontroll av revision	30

1 Inledning

Avsikten med revisionen är att revisorn ska kunna uttala sig om huruvida revisionsobjektets bokslut har upprättats i enlighet med gällande bestämmelser och huruvida bokslutet ger en rättvisande bild av kommunens resultat, ekonomiska ställning, finansiering samt verksamhet i enlighet med väsentlighetsprincipen. Revisionens uppgift är att granska och bedöma revisionsobjektet ur laglighetsperspektiv samt genom att rapportera om observationerna för att i första hand tjäna de högre beslutsfattarnas behov av information. Parallellt med detta har revisorerna inom den offentliga förvaltningen i uppgift att främja den allmänna tillförlitligheten inom den offentliga ekonomin och att den offentliga förvaltningens redovisningsskyldighet förverkligas på ett korrekt sätt. Förtroendet för revisionen grundar sig på att revisionen utförs med yrkeskunskap och oberoende.

Revisionen grundar sig på lagstiftning, revisionsbranschens anvisningar och standarder samt god praxis inom revisionsbranschen, alltså s.k. god revisionsssed, som i lagen om revision inom den offentliga förvaltningen och ekonomin benämns god revisionsssed inom den offentliga förvaltningen. God revisionsssed är en central norm för styrning av revisorns verksamhet gällande både den lagstadgade revisionen och revisorns övriga uppgifter. God revisorssed, som gäller oberoendet i revisorns verksamhet, uppförandet och upprätthållandet av yrkeskompetensen, hör också till de normer revisorn ska iaktta. God revisionsssed är en sedvanerätt som i enlighet med internationell praxis utformas av revisorerna och deras yrkesorganisationer.

I Finland har god revisionsssed inom den offentliga förvaltningen definierats i rekommendationen God revisionsssed inom den offentliga förvaltningen, som första gången godkändes 1991 av Samarbetsdelegationen för offentliga revisorer. År 2016 granskade Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry (JHTT-föreningen) rekommendationen God revisionsssed inom den offentliga förvaltningen. Vid uppdateringen av rekommendationen beaktades de behov av ändringar som revisionslagen 1141/2015 (härefter RevL) och lagen om revision inom den offentliga förvaltningen och ekonomin (härefter OfgRevL) som trädde i kraft i början av 2016 gav anledning till. Finlands Revisorer rf ansvarade för uppdateringen 2020 och vid uppdateringen har ändringar som gjorts i Kommunallagen fram till april 2020 beaktats. Separata rekommendationer om enskilda ämnesområden (t.ex. modifierade revisionsberättelser) kompletterar den här rekommendationen.

Rekommendationen om god revisionsssed kan förutom vid revision enligt OfgRevL också tillämpas på andra revisioner där lagstiftningen kräver val av en OFGR-revisor. Rekommendationen kan dessutom i tillämpliga delar följas i Statens revisionsverks revisionsverksamhet.

2 Revisionssystemet och god revisionsred

2.1 Två revisionssystem

I Finland ingår bestämmelserna om revision i två separata lagar, revisionslagen och lagen om revision inom den offentliga förvaltningen och ekonomin. Bestämmelserna om godkännande av och tillsyn över revisorerna finns i revisionslagen, som anger att man med revisor avser en fysisk person som har godkänts som GR-, CGR- eller OFGR-revisor eller en sammanslutning som har godkänts som revisionsammanslutning samt enligt OfgRevL med revisor avser en OFGR-revisor eller en OFGR-sammanslutning.

2.2 God revisionsred enligt revisionslagen

Revisionslagen tillämpas på revision av bokföringsskyldiga sammanslutningar och stiftelser enligt 1 kap. 1 § i bokföringslagen. De bokföringsskyldiga som ska revideras i enlighet med revisionslagen är bl.a. aktieföretag, kommanditföretag, andelslag, föreningar och stiftelser och för dessa kan ha antingen en GR- eller CGR-revisor eller sammanslutning väljas till revisor.

Enligt 4 kap. 3 § i revisionslagen är revisorn skyldig att iaktta god revisionsred. Enligt 3 kap. 3 § i samma lag ska de internationella revisionsstandarder (ISA-standarder) som har godkänts för att tillämpas inom Europeiska unionen tillämpas. Dessa standarder upprättas och uppdateras av den internationella revisorsorganisationen IFAC. Finlands Revisorer rf har publicerat standarderna på finska och de är direkta översättningar från de ISA-standarder som IFAC upprättat. ISA-standarderna är avsedda att tillämpas på revision av sådana samfund och stiftelser som avses i revisionslagen samt på revisorns övriga verksamhet, som i samfund och stiftelser hör till revisorns uppgifter. Observeras bör att de i 3 kap. 3 § i revisionslagen avsedda ISA-standarderna inte har godkänts att iakttagas inom Europeiska unionen, men tillämpning av ISA-standarderna har ansetts utgöra en del av god revisionsred i enlighet med revisionslagen.

God revisionsred i enlighet med revisionslagen tillämpas på revision av samfund ägda av kommuner och samkommuner.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

2.3 God revisionssted i enlighet med lagen om revision inom den offentliga förvaltningen och ekonomin

Enligt 6 § i lagen om revision inom den offentliga förvaltningen och ekonomin ska en revisor vid utförande av ett revisionsuppdrag iaktta god revisionssted inom den offentliga förvaltningen. Till de samfund som ska revideras i enlighet med OfgRevL hör bl.a. kommunerna, samkommunerna samt församlingarna och de kyrkliga samfälligheterna. Nämnda samfund kan revideras av en OFGR-revisor eller revisionsammanslutning med en OFGR-revisor som huvudansvarig revisor eller enligt OfgRevL och lagens övergångsbestämmelser också av en OFR-revisor och -revisionsammanslutning.

Avsikten med den här rekommendationen är att definiera god revisionssted i enlighet med 6 § i OfgRevL. Det är motiverat att ge en skild rekommendation om god revisionssted inom den offentliga förvaltningen eftersom den offentliga förvaltningen betydligt avviker från företagsverksamhet. Därför ska revisorn beakta särdragen inom den offentliga förvaltningen vid planeringen och genomförandet av revisionen samt rapporteringen av resultaten av revisionen.

Genomförandet av en revision inom den offentliga förvaltningen påverkas av att offentliga samfund har en annan typ av uppgifter än affärsföretag och annan typ av finansiering och målsättning av verksamheten samt av den lagstiftning som styr offentliga samfund. Det finns dessutom skillnader i kravet på revisionens innehåll bl.a. gällande vad revisorn ska granska och vad revisorn ska uttala sig om i revisionsberättelsen.

Objektet för revisionen inom den offentliga förvaltningen är mera övergripande än vid revision enligt RevL. Å andra sidan är de ISA-standarder som tillämpas på revision enligt RevL mera detaljerade jämförd med god revisionssted inom den offentliga förvaltningen och ger revisorn mindre prövningsrätt vid exempelvis planeringen och inriktningen av revisionen på olika räkenskapsperioder.

De internationella revisionsstandarderna, de nationella standarderna för revision av privaträttsliga samfund eller ISSAI-standarderna ¹ är inte bindande för revisorerna vid revision inom den offentliga förvaltningen. Grundat på sitt yrkesmässiga omdöme kan revisorn dock när det är lämpligt stöda sig på de nämnda standarderna som komplement till rekommendationen God revisionssted inom den offentliga förvaltningen.

¹ ISSAI-standarderna (International Standards of Supreme audit Institutions) är av den global paraplyorganisationen för nationella revisionsorgan INTOSAI fastställda internationella revisionsstandarder, som delvis grundar sig på ISA-standarderna men som dessutom har kompletterats med särdragen för revision inom den offentliga förvaltningen. I Finland är Statens revisionsverk den högsta revisionsmyndigheten, vars anvisningar (bl.a. Revisionsanvisningen) grundar sig på ISSAI-standarderna.

3 Revisorns etiska regler

Avgöranden och slutsatser som görs och dras vid revisionen ska grunda sig på en korrekt utförd revision av väsentliga frågor och delområden och på en objektiv bedömning av observationerna. Revisorns granskningsobservationer grundar sig på fakta och informationskällornas tillförlitlighet ska verifieras. Utöver förfrågningar, höranden och utredningar av revisionsobjektet ska revisorn också utnyttja sina omfattande rättigheter att få information genom att gå igenom originalmaterial samt vid behov genom att observera verksamheten, fastställa att tillgångar existerar och följa upp väsentliga händelser. Källorna och källornas samband till de presenterade observationerna samt metoderna för informationshämtning dokumenteras. Observerade missförhållanden presenteras i en saklig och neutral ton.

Revisorn ska följa följande principer:

- Integritet
- Objektivitet
- Yrkeskompetens och vederbörlig omsorg
- Tystnadsplikt
- Professionell uppträdande

När det är lämpligt kan en tolkning av de nämnda principerna inhämtas ur de internationella etiska reglerna för professionella revisorer.

3.1 Integritet

Enligt principen av integritet är revisorerna förpliktade att vara direkta och uppriktiga i sina yrkesmässiga förhållanden och affärsförhållanden. Integriteten kräver dessutom opartiskhet och sanningsenlighet.

3.2 Objektivitet

Med objektivitetsprincipen avses att revisionen producerar riktig, tillräcklig och opartisk information. Enligt objektivitetsprincipen är revisorn skyldig att sörja för att det yrkesmässiga omdömet eller omdömet i anknytning till verksamheten inte äventyras till följd av en bristande objektivitet, intressekonflikter eller otillbörlig påverkan av andra. Revisorn kan råka i situationer där objektiviteten äventyras. I praktiken är det inte möjligt att definiera alla sådana situationer och fastställa tillvägagångssätt för dem.

3.3 Yrkeskompetens och vederbörlig omsorg

Enligt principen om yrkeskompetens och vederbörlig omsorg gäller följande förpliktelser för revisorn:

- a) revisorn upprätthåller sin yrkeskompetens och kunskaperna på en acceptabel nivå för att säkra att revisionsobjekten och uppdragsgivarna får kompetent professionell betjäning och
- b) revisorn agerar omsorgsfullt och följer god revisions sed inom den offentliga förvaltningen.

3.4 Tystnadsplikt

Enligt principen om tystnadsplikt är revisorn förpliktad att inte

- a) ge konfidentiell information som inhämtats till följd av relationer anknytna till yrket eller uppdragen till parter utanför revisionsammanslutningen eller arbetsgivarens organisation utan behörigt och uttryckligt befullmäktigande såvida lämnandet av information inte grundar sig på lagstadgad eller yrkesmässig rätt eller skyldighet och
- b) använda konfidentiell information som inhämtats till följd av relationer anknytna till yrket eller uppdragen för egen vinning eller för tredje parts strävanden efter nytta.

Vid revision av offentliga samfund bör man beakta att lagen om offentlighet i myndigheternas verksamhet gäller en revisor för ett offentligt samfund. Exempelvis vid revision av en kommun är revisorn ett av kommunens lagstaddade organ och i sitt uppdrag har den ansvariga revisorn i den valda revisionsammanslutningen tjänsteansvar. Vid revision av kommunerna gäller för skadeståndsskyldighet vad som fastställs i kommunallagen och skadeståndslagen. Vid utförandet av sina yrkesmässiga uppgifter eller utanför sitt arbete får revisorn inte till utomstående röja en sådan omständighet om sin kund eller arbetsgivare som revisorn inhämtat och som inte är offentlig. Tystnadsplikten fortsätter också efter avslutat uppdrag eller anställningsförhållande.

På revisorns och revisorns anställda tillämpas gällande tystnadsplikt vad som fastställs i lagen om offentlighet i myndigheternas verksamhet (621/1999). Tystnadsplikten fastställs enligt bestämmelserna om tjänstebrott i strafflagen, vilket betyder att tystnadsplikten inte hindrar revisorn att ge information och handlingar:

- 1) till statlig, kommunal eller annan myndighet för genomförande av tillsyns- och granskningsuppgifter enligt gällande lag,
- 2) till polismyndighet eller en annan förundersökningsmyndighet, tull- eller åklagarmyndigheten eller en domstol för utredning av brott,

- 3) till Europeiska unionens organ eller en annan behörig myndighet, om unionen lagstiftning förutsätter utlämning,
- 4) om ett för Finland bindande internationellt avtal förutsätter utlämning av uppgifterna

3.5 Professionellt uppträdande

Principen om professionellt uppträdande kräver att revisorn följer relevanta lagar, bestämmelser och föreskrifter samt undviker sådan verksamhet som revisorn känner till att eller borde känna till att eventuellt ställer yrkeskåren i dålig dager. Det här inkluderar verksamhet som en förnuftig tredje part, som känner till ärendet, efter att ha övervägt alla de fakta och de rådande omständigheterna vid den aktuella tidpunkten, sannolikt skulle konstatera ha en negativ effekt på yrkeskårens goda rykte.

3.6 Oberoende

Revisionen ska vara både faktiskt och synbart oberoende. Vid bedömningen av oberoende ska man beakta bestämmelserna om olika typer av jäv i lagstiftningen gällande granskningsobjektet samt i tillämpning utsträckning ISA-standardernas bestämmelser om oberoende. Gällande frågan när revisorn för en kommun är jävig finns bestämmelserna om tjänstemans jäv i 27 - 30 § i förvaltningslagen (434/2003). Enligt förvaltningslagen får en tjänsteman inte delta i behandlingen av ett ärende eller vara närvarande vid behandlingen, om tjänstemannen är jävig.

Trots att samarbetet med revisionsobjektet och den operativa förvaltningen i det granskade samfundet är viktigt ska revisorn göra alla sina avgöranden självständigt. Det granskade objektet och den operativa förvaltningen får inte ha styrningsmöjligheter eller inflytande på revisionen. Revisorn kan följa sin uppdragsgivares anvisningar, om de inte strider mot lag, kommunernas förvaltningsstadgar (eller motsvarande stadgar) eller god revisionssed inom den offentliga förvaltningen.

Vid prioritering och genomförande av sina uppgifter, när slutsatser ska dras och revisionsberättelsen skrivas ska revisorn också vara oberoende av politiska grupperingar, förtroendeorgan och det revisionsobjektets intressentgrupper.

Revisorn ska tacka nej till erbjudna förmåner eller gåvor som avviker från sedvanlig gästfrihet och som avser att påverka eller som kan anses påverka revisionen.

Revisorn får inte delta i beslutsprocesser i anknytning till ledningen av revisionsobjektet. Revisorn eller revisionsammanslutningen får inte utföra revision, om det finns intressen med anknytning till ekonomi,

affärsverksamhet, anställning eller annan koppling, inklusive erbjudandet av tilläggstjänster i det granskade objektet på ett sätt som kan äventyra revisorns eller revisionsammanslutningens oberoende och hotet inte i tillräcklig utsträckning kan minskas genom vidtagna motåtgärder

Kravet på oberoende gäller först och främst faktisk oberoende, det vill säga att verksamheten ska grunda sig endast på de omständigheter som har betydelse för respektive uppdrag. Det krävs å andra sidan också att revisorns oberoende är synbart, det vill säga att man ska undvika sådana omständigheter och förhållanden som är så betydande att en sakkunnig utomstående kunde ifrågasätta om revisorns verksamhet är oberoende. Det centrala är att först göra en bedömning av de omständigheter under vilka revisorn verkar, i synnerhet gällande om revisorn har sådana förhållanden och intressen som kan påverka utförandet av uppdraget. Därefter ska man bedöma om dessa förhållanden och omständigheter är sådana att en omdömeskill och informerad tredje part ifrågasätter oberoendet, det vill säga revisorns förmåga att opartiskt och oberoende göra en bedömning av alla frågor i uppdraget. För det allmänna förtroendet ska ett sådant oberoende dessutom kunna verifieras av en sådan tredje part och revisorn ska inte ta emot ett uppdrag där en sådan informerad tredje part sannolikt skulle ifrågasätta revisorns oberoende.

I de följande avsnitten finns en beskrivning av specifika omständigheter och förhållanden mellan parter, som orsakar eller eventuellt kan orsaka hotbilder om oberoende. I avsnitten finns det beskrivningar av eventuella hot och olika slags motåtgärder som eventuellt kan lämpa sig för att eliminera hoten eller sänka dem till en acceptabel nivå. Likaså ges noggrannare exempel på situationer där inga motåtgärder kan sänka hoten till en acceptabel nivå.

Om förutsättningarna för en oberoende revision saknas ska revisorn vägra ta emot eller avsäga sig uppdraget.

3.6.1 Ekonomiska intressen

Revisorns ekonomiska intressen i revisionsobjektet kan orsaka ett egenintressehot. Frågan om ett hot uppstår och är betydande beror på

- (a) vilken roll den person har som har ett sådant ekonomiskt intresse,
- (b) om det ekonomiska intresset är direkt eller indirekt och
- (c) om det ekonomiska intresset är väsentligt.

3.6.2 Affärsrelationer

En nära affärsrelation mellan revisionsammanslutningen eller en medlem i revisionsteamet eller dennes familjemedlem och revisionsobjektet eller en person i den operativa ledningen uppstår genom en

affärsrelation eller gemensamma ekonomiska intressen och kan utgöra ett egenintressehot eller skrämshot.

3.6.3 Familjeförhållanden och personliga relationer

Familjeförhållanden och personliga relationer mellan en medlem i revisionsteamet och en styrelseledamot (eller medlem i motsvarande organ), en person som sitter i dess högsta ledning eller (beroende på personernas roller) vissa anställda vid revisionsobjektet kan orsaka egenintresse-, vänskap- eller skrämshot. Förekomsten av hot och deras betydelse beror ofta på flera faktorer av typ personens uppgifter i revisionsteamet, familjemedlemmens eller den andra personens roll hos kunden samt hur nära relationen är.

3.6.4 Anställning hos revisionsobjektet

Vänskap- eller skrämshot kan uppstå om en ledamot i revisionsobjektets styrelse (eller motsvarande organ) eller en person i högsta ledningen eller en anställd, som har en ställning där den anställda har möjlighet att utöva betydande inflytande på informationen om objektet för revisionsuppdraget, har varit medlem av revisionsteamet eller delägare i revisionssammanslutningen.

3.6.5 Anställning hos revisionsobjektet under den senaste tiden

Egenintressehot, självgranskningshot eller vänskapshot kan uppstå om en medlem i revisionsteamet under den senaste tiden har arbetat som ledamot i revisionsobjektets styrelse (eller motsvarande organ), i dess högsta ledning, som annan redovisningsskyldig eller anställd. Det här sker exempelvis om en medlem i revisionsteamet gör bedömningar av delar av sådan information om objektet som medlemmen har producerat under sin tid som anställd hos revisionsobjektet.

3.6.6 Medlemskap i revisionsobjektets styrelse (eller annat motsvarande organ), högsta ledning eller som annan redovisningsskyldig

Om en delägare eller en anställd i en revisionssammanslutning, och en personligen vald revisor sitter som ledamot i revisionsobjektets styrelse (eller motsvarande organ), dess högsta ledning eller i övrigt är redovisningsskyldig skulle a självgranskningshot och egenintressehot vara så betydande att inga motåtgärder skulle kunna sänka dessa till en godtagbar nivå. Därmed får en delägare eller anställd inte sitta som ledamot i revisionsobjektets styrelse (eller motsvarande organ), högsta ledning eller som annan redovisningsskyldig.

3.6.7 Utförande av andra tjänster än revisionstjänster för revisionsobjektet

Revisionsammanslutningarna kan beroende på sin sakkunskap och expertis erbjuda revisionsobjekten också andra tjänster än revisionstjänster. Utförande av andra tjänster än revisionstjänster kan orsaka hot mot revisionsammanslutningens eller revisionsteamets medlemmars oberoende. De hot som ofta uppstår är självgranskningshot, egenintressehot och partställningshot.

Innan revisionsammanslutningen accepterar ett uppdrag att utföra andra tjänster än revisionstjänster för ett revisionsobjekt ska sammanslutningen avgöra om utförandet av en sådan tjänst resulterar i ett hot mot oberoendet. Om ett sådant hot uppstår som inte ens med motåtgärder går att sänka till en acceptabel nivå får den aktuella tjänsten, som inte är en revisionstjänst, inte produceras.

Rådgivning och konsultation har som regel sådan karaktär att de kräver specifika utredningar om problemet samt tillämpning av informationen och erfarenhet i praktiken. Presentation eller upprepning av allmänna frågor utan tillämpning på det aktuella fallet bör inte anses vara rådgivning. De allmänna och individuella omständigheterna samt fakta bör kunna tillämpas på respektive fall och de möjligheter samt målsättningar som krävs för rådgivningsobjektet. I många fall har revisorn redan genom sina arbetsuppgifter särskilda förutsättningar att ge riktgivande rådgivning om exempelvis bokföring, intern kontroll, finansiering och organisering av uppgifterna.

Ett hot kan uppstå om revisionskunden erbjuder exempelvis följande tjänster:

- redovisnings- och bokföringstjänster,
- värderingstjänster,
- skatteplaneringstjänster såvida de inte stöder sig på skattemyndighetens beslut eller ett annat prejudikatfall eller etablerad praxis eller de inte grundar sig på skattelagstiftningen samt
- juridiska tjänster, som stöder genomförandet av revisionsobjektets förvaltning eller en enskild åtgärd.

Frågan om existerande hot och dess betydelse beror på sådana faktorer som

- typ av tjänst,
- om det är en medlem i revisionsteamet som utför tjänsten och
- hur väsentlig omständigheten är i relation till kundens bokslut.

En bedömning bör göras av hur betydande det hot som uppstår är och vid behov ska motåtgärder vidtas för att eliminera hotet eller sänka det till en acceptabel nivå. Exempel av motåtgärder kan vara:

- sakkunniga som inte ingår i revisionsteamet används för utförandet av tjänsten eller
- att en sakkunnig som inte har deltagit i utförandet av tjänsterna ger revisionsteamet rådgivning gällande tjänsterna och går igenom behandlingen av frågan i bokslutet.

Där det är tillämpligt kan tolkning av hot och motåtgärder kring erbjudande av övriga tjänster inhämtas i de internationella revisionsstandarderna.

Det är exempelvis förbjudet att erbjuda följande tjänster åt revisionsobjektet:

- Uppgifter som revisionskundens ledning ansvarar för (övervakning, ledning och styrning av samfundet),
- Redovisnings- och bokföringstjänster, som inte är rutinmässiga eller mekaniska till sin karaktär
- Värderingstjänster i de fall då värderingstjänsterna väsentligt påverkar bokslutet om vilket revisionssammanslutningen ska uttala sig och värderingen innehåller betydlig subjektivitet. Däremot kan revisorn eller revisionssammanslutningen utföra en s.k. jämförande värdering som stöd för sitt uttalande.
- Agerande för revisionskundens räkning i en advokatliknande roll vid lösning av tvist eller rättegång när det gäller penningbelopp som är väsentliga för det bokslut om vilket revisionssammanslutningen uttalar sig.

I situationer där det finns en förhöjd risk för att oberoendet har äventyrats kan det vara skäl att kommunicera med revisionsnämnden eller ett annat relevant förvaltningsorgan och redogöra för de motåtgärder som revisorn har vidtagit för att minska hotet till en acceptabel nivå.

3.6.8 Gåvor och gästfrihet

Genom att ta emot gåvor och gästfrihet av revisionsobjektet kan ett egenintressehot och vänskapshot uppstå. Om en revisionssammanslutning eller en medlem av revisionsteamet tar emot gåvor eller gästfrihet och dessa inte är oväsentliga och obetydliga till sitt värde är det uppkomna hotet så betydande att inga motåtgärder kan sänka hotet till en acceptabel nivå. Revisionssammanslutningen eller en medlem i revisionsteamet får alltså inte ta emot sådana gåvor och sådan gästfrihet.

3.6.9 Rättegång och hot om rättegång

När en rättegång pågår eller det verkar sannolikt att en rättegång kommer att inledas mellan revisionssammanslutningen eller en medlem i revisionsteamet och revisionsobjektet uppstår ett egenintressehot och skrämshot. Det karakteristiska för förhållandet mellan revisionsobjektets operativa

ledning och medlemmar i revisionsteamet ska vara total uppriktighet och att uppgifter ges om alla delområden i revisionsobjektets verksamhet. När revisionsammanslutningen och revisionsobjektets operativa ledning vid en reell eller hotande rättegång står på motsatta sidor och detta påverkar den operativa ledningens benägenhet att lämna alla uppgifter uppstår ett egenintressehot och skrämselfhot. Hur betydande de hot som uppstår är, beror på sådana faktorer som

- hur väsentlig rättegången är och
- om rättegången anknyter till ett tidigare revisionsuppdrag.

3.7 Öppenhet och undvikande av intressekonflikter

Revisorn ska inta en saklig och uppskattande inställning till de reviderade. Hos revisionsobjektet ska revisorn sträva efter att skapa fungerande människorelationer och samtidigt bevara tillräcklig distans för att trygga oberoendet.

För att trygga oberoendet ska man förhålla sig försiktig till revisionsobjektets interna konflikter. Om konflikterna har betydelse för revisorns arbete ska revisorn inte skapa sig en uppfattning i frågan efter att endast ha hört den ena parten.

Revisorn förklarar revisionens målsättningar, verksamhetsmetoderna och de preliminära resultaten för revisionsobjektet. Öppenheten ökar ofta objektets samarbetsvillighet, underlättar insamlandet av information och skapar en mottagande miljö för förslag till rättelser.

3.8 Revisorns kompetens och upprätthållande av yrkeskunskapen

Revisorn är skyldig att upprätthålla och utveckla sin yrkeskunskap. Upprätthållandet och utvecklingen av yrkeskunskapen är förutsättningar för att revisorn ska bevara sitt godkännande och å andra sidan också för återställande av ett avbrutet godkännande. Patent- och registerstyrelsens revisionstillsyn ansvarar för tillsynen över och anvisningarna om upprätthållande och utveckling av yrkeskunskapen.

Vid revisionen behövs det utöver de yrkesmässiga grundfärdigheterna ofta också specialkunskaper och -kompetens. Oberoende av karaktären på revisionsuppdraget bör revisorn ha en god allmänkunskap om förvaltningsomgivningen, förmåga att tänka ekonomiskt, förmåga att på ett mångsidigt sätt utnyttja det granskade objektets informationssystem samt kännedom om revisionsmetoder, -normer och praxis. Om en person som har relativt liten praktisk erfarenhet av revisionsarbetet har utsetts till revisor eller revisorns assistent ska särskild uppmärksamhet fästas vid arbetsintroduktionen, uppföljningen och övervakningen. Den huvudansvariga revisorn bär det primära ansvaret för assistenten och assistentens arbete.

Revisorn ska ha tillräckliga kunskaper och erfarenhet för uppgiftens karaktär och svårighetsgrad. Om de anställda hos revisionssammanslutningen utöver de yrkesmässiga grundfärdigheterna också har specialkunskaper och -kompetens bör man sträva efter att fördela uppdragen till de revisorer som har de bästa färdigheterna. Genom rekrytering och fördelning av uppgifterna eller vid behov genom att anlita en extern sakkunnig ska revisionssammanslutning försäkra sig om att den har förutsättningar att utföra samtliga erhållna revisionsuppdrag.

4 Revisionens innehåll och genomförande

Beskrivningen i det här kapitlet är ett exempel på hur revisionen kan genomföras i en kommun och i tillämplig utsträckning kan exemplet användas också för övriga revisionsobjekt inom den offentliga förvaltningen.

4.1 Revisionens innehåll och inriktning

Bestämmelserna om vilka uppgifter kommunens revisor har finns i kommunallagen, som anger att respektive räkenskapsperiods förvaltning, bokföring och bokslut är objekt för revisionen. Enligt kommunallagen ska revisorn dessutom uttala sig om hur den interna kontrollen, riskhanteringen och koncernövervakningen har ordnats samt huruvida uppgifterna om grunderna för statsandelarna är riktiga.

I revisionen ingår inte en bedömning av om verksamheten är ändamålsenlig. I kommunerna är det revisionsnämnden som ska bedöma om verksamheten är ändamålsenlig. Enligt kommunallagen hör det till revisionsnämndens uppgifter att bedöma huruvida de mål för verksamheten och ekonomin som fullmäktige satt upp har nåtts i kommunen och kommunkoncernen och huruvida verksamheten är ordnad på ett resultatrikt och ändamålsenligt sätt. Vid revisionen kan man ur laglighetsperspektiv fästa uppmärksamhet vid betydande brister i uppställningen av målen, beredningen och genomförandet.

4.2 Ansvarsfördelning mellan revisionsobjektets ledning och revisorn

Revisionsobjektets redovisningsskyldiga tjänstemän och medlemmarna i olika organ bär ledningens ansvar för att verksamheten är korrekt utförd och för resultatet av den. De redovisningsskyldiga ansvarar också för att vid granskningen observerade missförhållanden rättas till.

I kommunen är det kommunstyrelsen och övriga redovisningsskyldiga som ansvarar för kommunens förvaltning och skötseln av kommunens ekonomi. Kommunstyrelsen och kommundirektören/borgmästaren ansvarar för att bokslutet upprättas så att det ger en rättvisande bild av kommunens resultat, ekonomiska ställning, finansiering och verksamhet i enlighet med väsentlighetsprincipen och att det

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

uppfyller de lagstadgade kraven. Kommunstyrelsen och de övriga redovisningsskyldiga ansvarar också för ordnandet av kommunens interna kontroll, riskhanteringen och koncernövervakningen samt för att uppgifterna om grunderna för statsandelarna är riktiga.

Revisorn ska utföra en revision i enlighet med de lagar och andra bestämmelser som gäller för revisionsobjektet med iakttagande av god revisions sed inom den offentliga förvaltningen. Revisorn ansvarar för sin egen och sina assistenters del för att revisionen har skett i enlighet med god revisions sed inom den offentliga förvaltningen.

God revisions sed inom den offentliga förvaltningen förutsätter att revisorn planerar och utför en revision för att uppnå en rimlig säkerhet som grund för sitt uttalande. Kommunens revisor ska uppnå rimlig säkerhet om huruvida det finns någon väsentlig felaktighet i bokslutet och huruvida kommunens förvaltning och ekonomi har skötts i strid med lag eller fullmäktiges beslut samt att felet eller den orsakade skadan inte är ringa. Revisionen omfattar åtgärder för insamling av revisionsevidens om förvaltningens lagenlighet, de siffror som ingår i bokslutet och övriga uppgifter som presenteras i bokslutet, grunderna för statsandelarna samt ordnandet av intern kontroll och riskhantering samt koncernövervakningen. Valet av åtgärder grundar sig på revisorns omdöme, som inkluderar en bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter till följd av oegentligheter eller misstag.

Revisionen kan producera information som skapar förutsättningar för korrekta åtgärder i verksamheten. Den information som revisionen producerar ska vara väsentlig, tillförlitlig och tydlig. Det hör inte till revisionens egentliga uppgifter att ge instruktioner, men revisorn kan inom ramen för sitt eget kompetensområde ge råd och anvisningar till exempel gällande allmänna principer för bokföring och bokslut. I samband med observationer som revisorn rapporterar ska i mån av möjlighet ett förslag eller en rekommendation ges för rättelse av missförhållandena. Revisionsobjektets ledning ansvarar för att anvisningarna tillämpas och missförhållandena rättas till.

Till följd av de naturliga begränsningarna för revision och intern kontroll kan man inte helt undvika risken för att eventuella väsentliga felaktigheter kan förbli oupptäckta även om revisionen är korrekt planerad och utförd i enlighet med god revisions sed inom den offentliga förvaltningen. Vid valet av granskningsåtgärder är utgångspunkten innehållet i det uttalande revisorn ger och inte i identifikation av oegentligheter. Om det vid revisionen framkommer betydande missförhållanden eller oegentligheter ska revisorn rapportera om dessa utan obefogat dröjsmål. Revisorn ska dessutom följa upp att korrekta åtgärder har vidtagits för tidigare observerade missförhållanden.

4.3 Revisorns rätt till information

Revisorn har rätt att få de uppgifter som behövs för utförande av revisionen av revisionsobjektet. Kommunens revisors rätt till information gäller utöver de handlingar som kommunen förvaltar över också

handlingar som övriga samfund och stiftelser inom kommunkoncernen förvaltar över, förutsatt att revisorn anser dem vara nödvändiga för utförande av revisionsuppdraget. Revisorn överväger vilken betydelse respektive information har för utförande av revisionen. Om revisorn inte får tillgång till uppgifter som är relevanta för revisionen ska revisorn i revisionsberättelsen nämna att revisionen inte har kunnat utföras i tillräcklig utsträckning i enlighet med god revisionssed inom den offentliga förvaltningen.

Enligt kommunallagen har revisorn trots sekretessbestämmelserna rätt att av kommunens myndigheter få de upplysningar och ta del av de handlingar som revisorn anser vara behövliga för skötseln av revisionsuppdraget. Rätten till upplysningar ska tolkas brett så att det reviderade objektet kostnadsfritt också är skyldigt att bistå revisorn med insamling av uppgifter i anknytning till revisionen. Revisorn ska inte kräva att få tillgång till sådant material som redan på förhand kan bedömas sakna betydelse för revisionen. Revisorns rätt till information samt de skyldigheter som revisionsobjektets ledning och redovisningsskyldiga har i anknytning till det ska inkluderas i revisionsuppdragets bekräftelsebrev. Av revisionsobjektets ledning inhämtas dessutom årligen innan revisionsberättelsen ges en skriftlig bekräftelseanmälan om att ledningen har gett revisorn all relevant information om det samfund som är objekt för revisionen och de omständigheter som påverkar bokslutet. En skild rekommendation har getts om ledningens bekräftelsebrev.

4.4 Utnyttjandet av en extern granskningsenhets arbete vid revisionen

Kommunens revisionsnämnd ordnar uppföljningen av förvaltningen och ekonomin oberoende av den operativa ledningen. Det finns externa granskningsenheter som lyder under kommunernas revisionsnämnder där kommunen i sin tjänst har auktoriserade revisorer och deras assistenter.

Kommunens revisor kan utnyttja det arbete som en extern granskningsenhet som lyder under kommunens revisionsnämnd har utfört som ersättande eller komplement till sitt arbete. Den externa granskningsenhetens arbete kan utnyttjas när verksamhetsprinciperna och metoderna för den externa granskningsenheten på ett korrekt sätt stöder revisionens objektivitet, den externa enheten har ett systematiskt verksamhetssätt och de anställda vid granskningsenheten är tillräckligt kompetenta.

När revisorn utnyttjar det arbete som en extern granskningsenhet har utfört ska revisorn dokumenterat

- a) göra en bedömning om inom vilket område och i vilken omfattning man kan använda den externa granskningsenhetens hjälp,
- b) beakta det arbete som sköts av granskningsenheten vid upprättandet av revisionsplanen och fastställa målen för granskningsenhetens arbete,
- c) om den externa granskningsenhetens arbete används som direkt hjälp, styra och övervaka samt gå igenom det utförda arbetet.

4.5 Utnyttjande av den interna revisionens arbete vid revisionen

Revisorn kan utnyttja arbete utfört av revisionsobjektets interna revision som komplement eller ersättning för det egna arbetet, om den interna revisionens ställning hos revisionsobjektet samt verksamhetsprinciperna och metoderna stöder den interna revisionens objektivitet, interna revisionen följer allmänt godkända verksamhetsprinciper för intern revision och revisorn bedömer att den interna revisionens kompetensnivå är tillräckligt hög.

I de fall då kommunen har en intern revision och revisorn har för avsikt att utnyttja det utförda arbetet för att ändra på vilken karaktär de egna revisionsåtgärderna har och när de utförs eller för att minska åtgärdernas omfattning eller att utnyttja den interna revisionen direkt som hjälp ska revisorn dokumenterat

- avgöra om det arbete som den interna revisionen har utfört eller den interna revisionens direkta hjälp kan utnyttjas och om detta är möjligt, inom vilka områden och i vilken utsträckning. Efter att ha avgjort detta ska revisorn
- vid utnyttjandet av den interna revisionens arbete avgöra om det aktuella arbetet lämpar sig för revisionsändamål och
- om de anställda vid den interna revisionen anlitas som direkt hjälp ska deras arbete styras och övervakas samt genomgås.

4.6 Mottagande av revisionsuppdrag

Innan revisorn tar emot ett revisionsuppdrag ska revisorn försäkra sig om att det finns realistiska möjligheter att genomföra revisionsuppdraget i enlighet med god revisions sed inom den offentliga förvaltningen. En realistisk bedömning bör göras av tidsåtgången för revisionen och grunderna för detta bör dokumenteras. Tidsåtgången för en revision påverkas i hög grad av det reviderade objektets storlek, risk och mångfald.

Det revisionsteam som deltar i revisionen ska vara oberoende av revisionsobjektet. Oberoendet ska kontrolleras och dokumenteras för hela revisionsteamets del innan revisionsuppdraget tas emot. En bedömning av oberoendet ska dessutom ske minst en gång om året eller oftare, om förhållandena gällande oberoendet förändras. Dokumentationen ska också innehålla en bedömning av eventuella hot mot oberoendet, vilken betydelse dessa har och eventuella motåtgärder. Principerna för faktorer och situationer som utgör ett hot mot oberoendet finns presenterade i revisionens etiska regler, som har behandlats i kapitel 3 i den här rekommendationen.

När revisorn tar emot ett revisionsuppdrag ska revisorn försäkra sig om att ledningen för revisionsobjektet och revisorn har en gemensam uppfattning om innehållet i revisionsuppdraget samt de skyldigheter som revisorn och revisionsobjektets ledning samt övriga redovisningsskyldiga har gällande utförandet av uppdraget. De olika parternas skyldigheter vid utförandet av uppdraget ska dokumenteras i revisionsuppdragets bekräftelsebrev, om vilket det finns separata rekommendationer.

Vid fortlöpande revisioner ska revisorn göra en bedömning av om omständigheterna förutsätter justering av villkoren för revisionsuppdraget och om det är nödvändigt att påminna revisionsobjektet om de gällande villkoren för revisionsuppdraget.

4.7 Planering av revision

Målet för revisionen är att trygga att revisionsobjektets bokslut inte innehåller väsentliga felaktigheter till följd av misstag eller oegentligheter. För förverkligandet av detta ska revisorn i tillräcklig omfattning planera sådana revisionsåtgärder med vilka risken för väsentligt fel kan sänkas till en tillräckligt låg nivå och trygga att det inte finns någon betydande risk för att ett felaktigt uttalande ges. Planeringen av revisionen har väsentlig betydelse för kvaliteten på hela revisionen.

Revisionsplanen och genomförandet av revisionen grundar sig på en riskbedömning som revisorn gör gällande revisionsobjektet samt identifikation av de kvalitetsmässigt eller volymmässigt väsentliga bokslutsposterna. Följande åtgärder kan ingå i riskbedömningsåtgärderna:

- enligt revisorns överväganden förfrågningar hos revisionsobjektets ledning, övriga redovisningsskyldiga samt den interna revisorn.
- analytiska åtgärder
- observationer
- detaljerade granskningsåtgärder.

Vid planeringen av revisionen ska revisorn beakta de externa faktorernas effekt på revisionsobjektets verksamhet och på bokslutets riktighet, de författningar och särdrag som gäller revisionsobjektet, den bokslutsnorm som används vid upprättandet av bokslutet samt ordnandet av den interna kontrollen och för revisionen relevanta kontroller. Till revisionsobjektets särdrag kan exempelvis höra användningen av en extern serviceorganisation i de informationssystem som producerar ekonomiförvaltningens information samt därmed anknutna verksamhetsprocesser. I dessa fall kan man i tillämplig utsträckning inhämta omständigheter som ska beaktas vid revisionen ur de internationella revisionsstandarderna.

I samband med riskbedömningen bör revisorn skapa sig en uppfattning om hur den interna kontrollen har ordnats och nivån på den interna kontrollen. Revisorn ska skapa sig en uppfattning om

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

revisionsobjektets interna kontrollmiljö, riskbedömning och riskhantering, för revisionen relevanta kontroller och uppföljning av att kontrollerna fungerar samt om för den ekonomiska rapporteringen betydande informationssystem. Observationerna om hur den interna kontrollen har ordnats bör beaktas vid planeringen av omfattningen på revisionsåtgärderna.

Det är önskvärt att också de övriga medlemmarna i revisionsteamet utöver den huvudansvariga revisorn deltar i planeringen av revisionen och de diskussioner som förs. Utgående från riskbedömningen planerar den ansvariga revisorn sitt och sina biträdens arbete som en helhet. Vid planeringen av revisionsarbetet bör också behovet av specialsakkunniga uppskattas.

Vid planeringen av revisionen fastställs målsättningarna för och omfattningen på revisionen utgående från de bedömda riskerna, de för revisionen använda metoderna, den arbetsmängd som behövs för granskning av delområdena och arbetsfördelningen samt när revisionsåtgärderna vidtas.

Utöver en revisionsplan som täcker en räkenskapsperiod kan man också upprätta en revisionsplan som täcker flera räkenskapsperioder exempelvis för de år som motsvarar revisorns mandatperiod. I en plan som täcker flera räkenskapsperioder kan revisorn genom att använda sitt yrkesmässiga omdöme inrikta revisionsåtgärderna på olika räkenskapsperioder med beaktande av innehållet i det uttalande som görs för respektive räkenskapsperiod. Inriktningen av revisionsåtgärderna kan genomföras så att revisorn exempelvis inhämtar revisionsevidens om den interna kontrollens funktion med tyngdpunkt på olika verksamhetsområden/funktioner under olika räkenskapsperioder.

I samband med planeringen bör man vid nya revisionsobjekt sträva efter att utreda objektets särdrag och samla in väsentliga bakgrundsuppgifter för att bilda sig en helhetsuppfattning. Granskaren ska bekanta sig med boksluten för tidigare räkenskapsperioder och revisorns rapportering samt beakta övriga för revisionen relevanta granskningar som gjorts hos revisionsobjektet.

Planeringen är inte en separat fas i revisionen utan en fortgående process, som vanligen inleds ganska genast efter att föregående revision har slutförts och pågår ända tills det pågående revisionsuppdraget har slutförts. Vid behov justeras revisionsplanen under revisionsperioden när arbetet framskrider samt efter räkenskapsperioden utgående från resultaten av föregående revision.

Revisorns riskbedömning, identifieringen av väsentliga bokslutsposter samt den uppdragsspecifika eller vid fortlöpande uppdrag periodvisa och/eller årliga revisionsplanen ska dokumenteras. Valet och dokumentationen av revisionsmetod ska dessutom göras i planerna för det specifika revisionsobjektet.

4.8 Revisionsuppgifter och -metoder

Enligt kommunallagen² ska revisorn årligen granska kommunens bokföring, bokslut och koncernbokslut, förvaltning, interna kontroll och riskhantering samt koncernövervakning samt de uppgifter som getts om grunderna för statsandelar. Här nedan har uppgifterna inom dessa delområden i revisionen och genomförandet av dem behandlats.

Revisorn kan enligt eget omdöme välja en revisionsstrategi grundad på riskbedömning enligt områden för granskningen med ett angreppssätt som baserar sig på antingen kontroller eller materialgranskning. Om revisorn väljer ett angreppssätt grundat på kontroller ska revisorn testa att kontrollerna fungerar. Revisorn ska dessutom vid behov utgående från en riskbedömning vidta materialgranskningsåtgärder lämpade för det granskade delområdet. Angreppssättet med kontroller har beskrivits i de internationella revisionsstandarderna, som revisorn kan utnyttja enligt sitt eget omdöme. Under vissa förhållanden kan revisionsevidens inhämtad vid tidigare revisioner användas som revisionsevidens, om revisorn i tillräcklig utsträckning försäkras om att evidensen fortfarande är relevant.

4.8.1 Revision av bokföringen, bokslutet och koncernbokslutet

Enligt kommunallagen ska revisorn granska om kommunens bokslut och det därtill hörande koncernbokslutet ger en riktig och tillräcklig bild av kommunens resultat, ekonomiska ställning, finansiering och verksamhet enligt bestämmelserna och föreskrifterna om upprättande av bokslut. Enligt kommunallagen hör balansräkning, resultaträkning, finansieringsanalys och noter till dem samt en tablå över budgetutfallet och en verksamhetsberättelse till kommunens bokslut.

Revisionsåtgärder som hänför sig till bokföringsmaterialet skapar grunden för granskning av bokslutets riktighet. Genom dessa granskningsåtgärder kan man försäkra sig om att exempelvis enskilda, betydande affärstransaktioner har presenterats korrekt i bokföringen och bokslutet, att kostnaderna hör till kommunens verksamhet, att de för den ekonomiska rapporteringen väsentliga kontrollerna fungerar samt att överföringen av information mellan informationssystem är tillförlitlig.

Exempelvis följande granskningsåtgärder kan vidtas gällande bokföringsmaterialet och bokslutet.:

1. Analytiska granskningsåtgärder

Med analytiska granskningsåtgärder kan man genom att följa upp utvecklingen av den aktuella posten mellan räkenskapsperioderna eller i förhållande till en annan bokslutspost göra en bedömning av om de

² Vid revision av andra offentliga sammanslutningar än kommuner bör de författningar som gäller revisorns uppgifter i respektive offentliga sammanslutning beaktas.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

poster som ingår i bokslutet är skäligen. De analytiska åtgärderna kan också användas för granskning av bokslutet som helhet för att sträva efter att identifiera ändringar och avvikelser som bör omfattas av granskningsåtgärderna utöver den revisionsplan som revisorn tidigare gjort upp.

I samband med de analytiska granskningsåtgärderna bör man jämföra utvecklingen för den granskade bokslutsposten i förhållande till den uppfattning som revisorn har fått om hur den aktuella posten utvecklats i samband med övriga granskningsåtgärder. Om revisorn observerar att sambandet mellan dessa är ologiskt bör den observerade differensen undersökas exempelvis genom förfrågningar till ledningen och/eller andra redovisningsskyldiga samt genom att vidta en tillräcklig mängd övriga revisionsåtgärder.

Vid planeringen av analytiska granskningsåtgärder bör man beakta att de inte som sådana är tillräckliga vid definition av revisionsåtgärder som gäller en för revisionen betydande risk. För poster med väsentlig risk bör man därtill planera åtgärder som hänför sig till verksamhetsprocesserna och kontroller av dem.

2. Materialgranskning

Genom materialgranskningen undersöker revisorn om de uppgifter som ekonomiförvaltningen har producerat är riktiga, tillförlitliga, exakta och följer bokföringsbestämmelserna. I åtgärderna för granskning av bokföringsmaterialet kan ingå granskning av intäkts- och kostnadstransaktionerna utgående från verifikationsmaterial, granskning av rättelseposter, bokslutstransaktioner och övriga huvudbokstransaktioner utgående från verifikationsmaterialet och stödjande dokument samt granskning av innehållet av bokslutsposterna med hjälp av balansspecifikationerna, verifikationerna och det övriga materialet. Materialgranskningsåtgärderna ska koncentreras till de för bokslutet väsentliga intäkts- och kostnadsslag som beräknas vara kopplade till risk för väsentliga misstag eller oegentligheter.

Vid planeringen av materialgranskningsåtgärderna kan man beakta existensen av för revisionen betydande kontroller i anknytning till verksamhetsprocessen bakom det aktuella intäkts- eller kostnadsslaget och hur väl de fungerar. För att kunna minska på mängden materialgranskning ska revisorn försäkra sig om att de centrala kontrollerna fungerar genom att testa dem.

Vid planeringen av materialgranskningsåtgärder lönar det sig att överväga användning av externa bekräftelser eftersom man genom externa bekräftelser får starkare evidens om riktigheten i den granskade bokslutsposten än med övriga granskningsåtgärder. Externa bekräftelser kan exempelvis inhämtas för säkrande av riktigheten på fordrings- och skuldsaldon, säkrande av att avtalsvillkor är fullständiga och bedömning av om de i bokslutet ingående avsättningarna är tillräckliga.

3. Sambandet mellan bokföringen och bokslutet

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Granskningen av riktigheten av bokslutet omfattar också säkrande av att informationen i delbokföringarna har överförs felfritt till bokföringen och vidare till bokslutet. Revisorn ska inom ramen för de revisionsåtgärder som vidtas gällande den finansiella rapporteringen försäkra sig om att revisionsobjektet har byggt upp tillräckliga kontroller genom exempelvis avstämningar för att trygga korrekt informationsöverföring. Avsaknaden av sådana kontroller eller brister i hur dessa fungerar kan avsevärt öka risken för väsentligt misstag eller oegentlighet i bokslutet.

4. Korrekt bokslutsinnehåll och presentationssätt

Revisorn ska försäkra sig om att det reviderade bokslutet till sitt innehåll och presentationssätt följer de bestämmelser som gäller för revisionsobjektet. Vid revisioner av kommuner ska man försäkra sig om att kommunens bokslut har upprättats i enlighet med de allmänna anvisningar och utlåtanden om bokslutets olika delar som bokföringsnämndens kommunsektion publicerat. Kommunsektionens allmänna anvisningar är på kommunallagen grundade för kommunerna bindande tillämpningsanvisningar. För församlingarna gäller på motsvarande sätt de anvisningar som Kyrkostyrelsen har gett om bokslutets innehåll och presentationssätt.

5. Koncernbokslutet

Revisorn ska försäkra sig om att det koncernbokslut som ingår i bokslutet är korrekt. Bland annat följande punkter ska verifieras vid revisionen

- konsolideringen har gjorts korrekt
- de väsentliga elimineringarna och rättelseposterna har gjorts korrekt
- uträkningarna har gjorts korrekt
- koncernbokslutets verifikationsmaterial är korrekt
- informationsöverföringen till koncernbokslutet är korrekt gjord (koncernredovisningen jämfört med bokslutet)
- Innehållet i koncernbokslutet och presentationssättet är korrekta i bokslutet med beaktande av bokföringsnämndens kommunsektionens allmänna anvisningar och utlåtanden gällande koncernbokslut.

4.8.2 Förvaltningsrevision

Enligt kommunallagen ska revisorn granska att kommunens förvaltning har skötts enligt lag och fullmäktiges beslut. Förvaltningsrevisionen kan därmed gälla exempelvis

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

- om beslut fattade av fullmäktige, styrelsen och nämnderna är lagenliga och följer stadgarna samt beslutsfullmakterna.
- genomförande av fullmäktiges beslut
- att tjänstemannabesluten följer lag och bestämmelser samt beslutsfullmakterna
- budgetutfallet inom ramen för att fullmäktiges beslut har iakttagits
- jäv och register över intressenter
- täckning av underskott på det sätt som kommunallagen föreskriver
- väsentliga avtal gällande revisionsobjektet
- pågående tvistemål eller yrkanden ställda mot revisionsobjektet, rättegångar

Revisorn kan årligen inrikta sina revisionsåtgärder på olika delområden i enlighet med tyngdpunktsområdena för revisionen och revisionsplanen. Revisionsobjektets beslutsprocess ska granskas årligen och revisionsåtgärder ska vidtas gällande styrelsens och fullmäktiges beslutsfattande. Likaså ska budgetutfallet årligen granskas inom ramen för hur fullmäktiges beslut har iakttagits. I samband med förvaltningsrevisionen får man också väsentlig information som stöd för granskningen av att bokslutet är korrekt. Vid genomgången av besluten kan man bl.a. identifiera sådana ansvar och anspråk gällande revisionsobjektet som bör beaktas vid upprättandet av bokslutet.

4.8.3 Intern kontroll, riskhantering och koncernövervakning

Enligt kommunallagen ska revisorn granska om kommunens interna kontroll och riskhantering samt koncernövervakningen har ordnats på behörigt sätt. För ordnandet av den interna kontrollen gäller att revisorn i samband med planeringen av revisionen skapar sig en uppfattning om kommunens interna kontrollomgivning, informationssystem och uppföljningen av att kontrollerna fungerar samt dokumenterar denna uppfattning. Ordnandet av den interna kontrollen kan dessutom granskas inom ramen för genomgången av verksamhetsprocesserna för väsentliga bokslutsposter och de kontroller som skapats i processen. Vid planeringen av revisionen skapar revisorn sig också en uppfattning om processen för bedömning av revisionsobjektets risker samt metoder för och nivån på riskhanteringen.

Likaså fås evidens om hur den interna kontrollen fungerar i samband med revisionen av bokföringen och bokslutet. I synnerhet då fel eller brister observeras i samband med revisionen bör revisorn överväga och utreda om felet beror på brister i den interna kontrollen eller att kontrollerna inte fungerar och beakta den gjorda bedömningen som en del av bedömningen av hur den interna kontrollen ordnats. I synnerhet i samband med oegentligheter ska revisorn bedöma om den interna kontrollen innehåller sådana brister som har främjat uppkomsten av oegentligheten. Observerade väsentliga brister ska utan dröjsmål rapporteras till de instanser som saken gäller.

Bilden av hur den interna kontrollen är ordnad skapas i samband med flera arbetsskeden under revisionen av kommunen. När revisorn gör sin helhetsbedömning ska revisorn också beakta den

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

förklaring om hur kommunens interna kontroll är ordnad som finns i ledningens verksamhetsberättelse samt göra en bedömning av om den givna förklaringen stämmer. Revisorn ska inom ramen för revisionsdokumentationen om räkenskapsperioden dokumentera den helhetsuppfattning om nivån på den ordnade interna kontrollen som skapas under de olika skedena i revisionen.

För koncernövervakningens del ska revisorn bilda sig en uppfattning om hur koncernens moder styr och övervakar sina koncernbolags verksamhet. I kommunerna har koncernledningen som uppgift att sköta koncernstyrningen och -övervakningen. Till koncernledningen hör åtminstone styrelsen, kommundirektören samt de tjänstemän som i kommunens interna bestämmelser har tillförordnats styrningen och övervakningen av koncernbolagen. Målet för koncernövervakningen är att säkra att det inte förekommer sådana betydande risker i koncernbolagen som modersammanslutningen inte får information om och som om de utfaller kan orsaka betydande ekonomisk skada också för modersammanslutningen, vars finansiering sker med offentliga medel.

Vid granskningen av koncernövervakningen kan revisorn överväga bl.a. följande omständigheter:

- hur har ansvaret för koncernstyrningen och -övervakningen fördelats
- har de uppgifter som fastställts för koncernledningen i koncernanvisningarna förverkligats
- hurdana koncernanvisningar har modern gett till koncernbolagen och hur har man försäkrat sig om att anvisningarna har beaktats i bolagens beslutsprocess
- hurdana anvisningar har getts åt moderns representanter i dotterbolagens beslutande organ och hur har övervakningen av att dessa följts förverkligat
- har en uppföljning gjorts av hur dotterbolagen målsättningar förverkligats och har förklaringar krävts för avvikelser
- har dotterbolagens rapporteringsskyldigheter förverkligats på det i koncernanvisningen fastställda sättet
- har koncernanvisningen följts i ärenden som kräver s.k. förhandstillstånd

Vid revisionen av koncernstyrningen och -övervakningen beaktar man de uppgifter som revisorn fått om koncernbolagen. Uppgifterna kan inhämtas antingen ur rapporterna från bolagens revisorer eller i egenskap av revisor för koncernbolagen.

Vid helhetsbedömningen av koncernövervakningen ska revisorn också beakta den förklaring om hur koncernövervakningen är ordnad som finns i ledningens verksamhetsberättelse samt göra en bedömning av om den givna förklaringen stämmer. Revisorn ska dokumentera sin helhetsuppfattning om ordnandet av koncernövervakningen inom ramen för revisionsdokumentationen om räkenskapsperioden.

4.8.4 Uppgifter om grunderna för statsandelar

Enligt kommunallagen ska revisorn inom ramen för revisionen granska om uppgifterna om grunderna för statsandelarna är riktiga. En granskning av statsandelarna enligt kommunallagen omfattar granskning av de uppgifter som getts som grund för uträkning av de kalkylmässiga statsandelarna, men inte granskning av statsandelar som hänför sig till ett specifikt ändamål.

I motiveringarna till kommunallagen har granskningen av statsandelarna beskrivits så här: Statsandelarna är kalkylmässiga och årliga redogörelser för användningen av dem behöver inte ges. Kommunen ska ge de statliga myndigheterna uppgifter om grunderna för fastställande och betalning av statsandelarna.

Revisorerna ska granska att de uppgifter som getts som grund för statsandelarna är riktiga för att kunna säkerställa att de är tillförlitliga. Uppgifter som getts som grund för statsandelarna är t.ex. statistik om kommunernas ekonomi och verksamhet som Statistikcentralen samlar in och uppgifter om antalet elever som Utbildningsstyrelsen samlar in. Granskningen omfattar primärt att säkerställa att systemet för insamling av uppgifter är tillförlitligt.

En separat rekommendation har getts om granskningen av uppgifterna om grunderna för statsandel.

4.9 Dokumentation av revisionsåtgärderna

4.9.1 Revisorns arbetspapper

Revisorn ska sammanställa eller upprätta arbetspapper, som verifierar den utförda revisionen och skapar en grund för kvalitetskontroll av revisionen.

Till arbetspappren hör också kompletterande eller jämförande information som inhämtats som verifikation utanför revisionsobjektet (evidens). I dokumentationen över revisionen inkluderas revisionsplanerna, analyser, memorandum, sammandrag över betydande frågor, bekräftelsebrev, brev som ledningen gett, granskningslistor samt korrespondens om viktiga frågor, inklusive meddelanden per e-post. Revisorn ska också dokumentera diskussioner som förts med den operativa ledningen, förvaltningsorganen och övriga instanser gällande betydande omständigheter, inklusive vilka betydande omständigheter som diskuterades och när och med vem diskussionen fördes. Revisionens arbetspapper är inte offentliga.

Utgående från sina arbetspapper ska revisorn kunna bevisa att arbetet har utförts i enlighet med god revisionsd i inom den offentliga förvaltningen. Av arbetspappren ska även framgå hur observationerna har härletts ur det utförda arbetet. Av revisionsdokumentationen ska också den ansvariga eller revisionsansvariga revisorns genomgång av de biträdande granskarnas arbetspapper framgå.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

Utgående från revisorns arbetspapper ska en extern expert på revision kunna skapa sig en helhetsbild av arbetsplaneringen, genomförandet, resultaten och de slutsatser som har dragits utgående från dem. Det bör inte anses nödvändigt att dokumentera alla detaljer i anknytning till revisionen och det är inte heller ändamålsenligt för det praktiska arbetet.

Revisorn ska sammanställa revisionsdokumentationen till ett enhetligt revisionsmaterial och slutföra de administrativa åtgärderna, som gäller sammanställningen av den slutliga revisionsmappen, inom tidsfristen för detta efter att revisionsberättelsen har getts. I allmänhet har revisorn högst 60 dagar på sig att sammanställa det slutliga revisionsmaterialet efter det att revisionsberättelsen har getts. När det slutliga revisionsmaterialet har sammanställts får revisorn inte förstöra eller avlägsna någon form av revisionsdokumentation förrän förvaringstiden har gått ut.

4.9.2 Förvaring av revisionsmaterial

Revisionsdokumenten ska arkiveras på ett sådant sätt att ingen utomstående har möjlighet att få tag på revisionsdokumenten. Den allmänna förvaringstiden för handlingar är minst 10 år från utgången av räkenskapsperioden, men för exempelvis EU-projekt kan förvaringstiden vara ännu längre. Enligt revisionslagen ska en revisor förvara de handlingar som gäller ett uppdrag som avses i 1 kap. 1 § 1 och 2 mom. i minst sex år.

Samtliga dokument kan förvaras antingen elektroniskt eller på papper. De elektroniska arbetspapren förvaras så att dokumenten finns tillgängliga under förvaringstiden och därefter ombesörjer man att de förstörs på korrekt sätt. Säkerhetskopior ska tas av de arbetspapper som förvaras elektroniskt.

4.10 Rapportering

Revisorns rapportering kan vara skriftlig eller muntlig och avsikten med den är att till revisionsobjektet förmedla information om observationer i samband med revisionen. För att åstadkomma eventuella rättelser som krävs hos revisionsobjektet kan mindre väsentliga frågor rapporteras muntligen. Revisorns rapportering, inklusive muntlig rapportering, ska finnas dokumenterad i arbetspapren. Det ska dessutom finnas en kopia av de slutliga rapporterna, såsom revisionsberättelsen, revisorns anmälan, revisionsprotokollet och revisionsanteckningen i revisorns arbetspapper.

Rapporten ska vara aktuell, lätt att förstå och det ska vara möjligt att skilja slutsatserna och rekommendationerna från den övriga texten. I revisorns arbetspapper ska det finnas tillräckliga verifieringar som dokumentation av de presenterade omständigheterna. I brist på tillräcklig evidens ska man inte låta bli att rapportera viktiga frågor utan det är bra att lyfta fram dem och tydligt ange

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

förbehållen gällande observationerna. Om man för någon väsentlig aspekt inte har kunnat iakta god revisionsred inom den offentliga förvaltningen eller om revisionen har utförts i begränsad omfattning ska detta nämnas i rapporten

De observerade missförhållandena ska rapporteras muntligt eller skriftligt med beaktande av hur betydande frågan är och det övriga informationsvärdet. Den ansvariga ledningen ska omgående informeras om väsentliga missförhållanden, misstag och oegentligheter som kräver rättelse. Vid rapportering av oegentligheter bör man beakta att den som är skyldig till oegentligheten kan förstöra eller täcka sina spår när agerandet har upptäckts. Om revisorn under den pågående räkenskapsperioden observerar betydande saker att anmärka på i revisionsobjektets förvaltning och ekonomi ska saken omgående anmälas till revisionsobjektets styrelse eller ett annat motsvarande organ.

Väsentliga frågor som framkommit vid revisionen ska presenteras skriftligen. Innan rapporten ges ska den reviderade beredas möjlighet att kommentera de observationer som lyfts fram och rekommendationerna och på så sätt kontrolleras uppgifternas riktighet. Den reviderades möjlighet att komma med kommentarer stärker förtroendet för att granskningsverksamheten är objektiv och tryggar kvaliteten på den.

Efter rapporteringen följer revisorn upp att de nödvändiga åtgärderna vidtas. Det är skäl för revisorn att genom diskussioner försäkra sig om att ansvarspersonerna och den ansvariga ledningen har uppfattat de presenterade observationerna på det sätt som revisorn avser. Om ansvarspersonerna och den ansvariga ledningen inte vidtar åtgärder som kan anses tillräckliga ska ärendet rapporteras till en högre beslutsfattare.

Vid rapporteringen ska revisorn beakta lagen om offentlighet i myndigheternas verksamhet (offentlighetslagen) eftersom en OFR- eller OFGR-revisor är en i offentlighetslagen avsedd myndighet och OFR-revisor eller OFGR-revisor i sitt uppdrag har ett tjänsteansvar i enlighet med OfgRevL. Revisorn ska utgående från offentlighetslagen avgöra om den givna rapporten är offentlig eller sekretessbelagd. Om rapporten är avsedd att vara sekretessbelagd ska den förses med en anteckning om sekretess och en hänvisning ges till sekretessgrunden i offentlighetslagen, t.ex. när revisorns granskningsrapporter innehåller beskrivningar av miljön, funktionerna, kontrollerna och bristerna i en offentlig sammanslutnings interna kontroll.

Det är i första hand det revisionsobjekt som rapporten gäller som besvarar frågor om innehållet och tolkningen av revisionsrapporter som blivit offentliga och först i andra hand revisorn efter att ha kommit överens om detta med revisionsobjektet.

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

4.10.1 Revisionsberättelse

Över utförd revision ska revisorn avge en revisionsberättelse, som är ett offentligt dokument. Kommunallagen innehåller bestämmelser om revisionsberättelsen och dess innehåll samt eventuella anmärkningar som ges i revisionsberättelsen. Om det inte finns bestämmelser om revisionsberättelsen i de författningar som gäller revisionsobjektet ska bestämmelserna i revisionslagen följas.

Enligt kommunallagen ska revisorn för varje räkenskapsperiod avge en berättelse till fullmäktige med en redogörelse för resultaten av revisionen. Berättelsen ska också innehålla ett uttalande om huruvida bokslutet bör godkännas och ansvarsfrihet beviljas en medlem i organet i fråga och den ledande tjänsteinnehavaren inom organets uppgiftsområde (redovisningsskyldig). Om revisorn konstaterar att kommunens förvaltning och ekonomi har skötts i strid med lag eller fullmäktiges beslut och felet eller den åsamkade skadan inte är ringa, ska det i revisionsberättelsen riktas en anmärkning om saken mot den redovisningsskyldige. Anmärkningen kan inte riktas mot fullmäktige. Motsvarande bestämmelser om modifierade revisionsberättelser finns också i bestämmelserna gällande övriga typer av samfund.

När revisorn stannar för att ge en modifierad revisionsberättelse ska grunderna för modifieringen dokumenteras i revisionens arbetspapper. Även i sådana situationer där man för betydande observationers del kommer fram till att det inte finns ett behov av modifiering ska orsaken till att ingen modifiering görs i revisionsberättelsen motiveras. Som regel ska revisorn inhämta en annan auktoriserad revisors syn på grunderna för modifieringen och om berättelsen ska vara modifierad eller omodifierad samt dokumentera diskussionen kring detta i arbetspappren.

Om revisorn har utfört revisionen under sådana omständigheter där det inte har varit möjligt att iaktta god revisionsred i inom den offentliga förvaltningen eller en begränsad revision har utförts ska detta omnämnas i berättelsen. I fall betydande omständigheter har framkommit under revisionen, ska revisorn dessutom lämna nödvändiga tilläggsuppgifter i revisionsberättelsen.

Det finns en separat rekommendation om kommunernas revisionsberättelse.

4.10.2 Revisionsanteckning

I bokslutet ska revisorn göra en revisionsanteckning där revisorn hänvisar till revisionsberättelsen. Med anteckningen verifierar revisorn att revisionen har utförts, det bokslut som har försett med anteckningen har varit objekt för revisionen och att revisionsberättelsen har getts.

Följande ordalydelse rekommenderas för revisionsanteckningen:

Över utförd revision har idag avgivits berättelse.

Datum och underskrifter

4.10.3 Revisionsprotokoll

Enligt kommunallagen ska revisorn meddela om iakttagna väsentliga missförhållanden i ett revisionsprotokoll som lämnas till kommunstyrelsen. Revisionsprotokollet delges revisionsnämnden.

5 Revisorns övriga uppgifter

Till revisorns uppgifter kan utöver den ordinarie revisionen också höra andra bestyrkandeuppdrag som inte ingår i revisionen, exempelvis översiktliga granskningar eller granskningar av EU:s och Business Finlands projekt och redovisningar gällande dem samt andra uppgifter såsom att sitta som sekreterare för revisionsnämnden. För revisorns övriga uppgifter ska förutom den här rekommendationen också de separata anvisningarna gällande revisionsobjektet beaktas samt enligt revisorns bedömning i tillämplig utsträckning de internationella revisionsstandarderna. När revisorn tar emot uppdrag som inte ingår i revisionen ska revisorn försäkra sig om att oberoendet i det egentliga revisionsuppdraget inte äventyras.

Av de uttalanden om ges gällande andra bestyrkandeuppdrag än den ordinarie revisionen ska det tydligt framgå att det är fråga om ett specialuppdrag som inte ingår i den lagstadgade revisionen. Det granskade objektet, utförandesättet, resultatet, vem som utfört granskningen samt övrig nödvändig information ska framgå av uttalandet.

6 Kvalitetskontroll av revision

Revisionstillsynen, som lyder under Patent- och registerstyrelsen (PRS) utövar tillsyn över kvaliteten på revision och revisionens lagenlighet samt revisorernas verksamhet och yrkeskunskap genom regelbundna kvalitetskontroller och undersökning av enskilda fall. PRS förordnar revisorer i samfund av allmänt intresse för kvalitetskontroll minst vart tredje år och revisorer för övriga samfund minst vart sjätte år. Revisorerna och revisionssammanslutningarna ska inom rimlig tid beakta de rekommendationer som getts utgående från kvalitetskontrollen. Tilläggsinformation om innehållet i revisionstillsynens kvalitetskontrollverksamhet finns på Patent- och registerstyrelsens sidor (<https://prh.fi/sv/index.html>).

Revisorn ska se till att det utförda revisionsarbetet är högklassigt och delta i kvalitetsgranskningen i enlighet med revisionslagen. En central faktor för kvalitetskontrollen av revision bör anses vara revisorns skyldighet att upprätthålla och utveckla sin yrkeskunskap, som bl.a. förutsätter att man regelbundet utför

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

revisioner och deltar i utbildning. Revisorn ska också kunna använda effektiva och moderna arbetsmetoder och i tillräcklig utsträckning inhämta aktuell information om branschen.

Målsättningen för den allmänna kvalitetssäkringen av revisionen är att man gör en tillräcklig bedömning av kunden innan uppdraget tas emot, revisorn är oberoende i förhållande till kunden och att revisionsteamet är lämpligt för uppdraget.

Kvalitetssäkringen av ett specifikt uppdrag hänför sig direkt till hur ett specifikt uppdrag har skötts och spelar därmed en central roll för säkrandet av en god kvalitet. Målet för kvalitetssäkringen av ett specifikt uppdrag är att uppdraget har planerats korrekt och genomförts på ett ändamålsenligt sätt samt att arbetsuppgifterna har utförts i enlighet med den här rekommendationen. Det utförda revisionsarbetet ska också i efterskott kunna verifieras utgående från de arbetspapper som revisorn har upprättat.