

# Upphandling av sakkunniga inom kommunal revision



Sveriges  
Kommuner  
och Regioner

# Inledning

Sveriges Kommuner och Regioner (SKR) har tagit fram detta kunskapsunderlag som stöd för processen att upphandla externa yrkesrevisorer som sakkunniga biträden till förtroendevalda revisorerna i kommuner och regioner samt lekmannarevisorerna i de kommunala aktiebolagen. Underlaget vänder sig till dig som är förtroendevald revisor eller upphandlare i en kommun eller region. Underlaget kan även användas till stöd för upphandling av sakkunniga till revisorerna i kommunalförbund och samordningsförbund.

I underlaget beskrivs viktiga definitioner och kontexten för den kommunala revisionen. Vidare framgår förutsättningarna för upphandling av sakkunniga biträden och hur en upphandling går till i praktiken.

I kommuner och regioner behöver man även upphandla auktoriserade revisorer till de kommunala aktiebolagen och andra företag. Dessa tjänster omfattas ej av detta kunskapsunderlag.

# Innehåll

<b>1 Definitioner och förkortningar .....</b>	<b>5</b>
1.1 Definitioner .....	5
1.2 Förkortningar .....	5
<b>2 De förtroendevalda revisorerna ska anlita sakkunniga .....</b>	<b>7</b>
2.1 Kommunallagens krav .....	7
2.2 De sakkunnigas kompetens .....	8
2.3 Förhållningssätt i revisionsprocessen .....	9
2.4 Årlig granskning.....	10
2.4.1 Grundläggande granskning .....	11
2.4.2 Fördjupad granskning.....	11
2.4.3 Granskning av delårsrapport och årsredovisning .....	11
<b>3 Olika lösningar för att anlita sakkunniga.....</b>	<b>13</b>
3.1 Sakkunniga anlitas genom upphandling för hela revisions-uppdraget ..	13
3.2 Revisionskontor med anställd personal kompletteras med externa yrkesrevisorer .....	13
<b>4 Upphandling av sakkunniga.....</b>	<b>14</b>
4.1 Offentlig upphandling .....	14
4.1.1 Utvärdering enligt LOU .....	14
4.1.2 Sekretess .....	15
4.2 Ansvar för upphandlingsarbetet .....	15
4.3 Inledande frågor .....	16
4.4 Vad ska upphandlas? .....	16
4.5 Uppdragets innehåll och omfattning.....	18
<b>5 Upphandling av sakkunniga i praktiken .....</b>	<b>20</b>
5.1 Från planering till avtal .....	20
5.2 Tydlighet i anbudsinfordran och upphandlingsdokumenten.....	21
5.3 Avtalstiden .....	22
5.4 Preciserat krav på uppdraget .....	22

5.5	Kompetenskrav på sakkunniga .....	24
5.6	Välj utvärderingsmodell med omsorg .....	24
5.6.1	Utvärdering av pris .....	25
5.7	Prövning och utvärdering av anbuden .....	26
5.8	Meddela tilldelningsbeslut .....	27
5.9	Teckna avtal .....	28
5.10	Leverans och uppföljning .....	28

# 1 Definitioner och förkortningar

## 1.1 Definitioner

Revisionsföretag	Ett företag, ofta kallad revisionsbyrå, som antingen är registrerat hos Revisorsinspektionen i enlighet med revisorslagen eller icke registrerat företag som tillhandahåller revisionstjänster och som är underkastat Revisorsinspektionens tillsyn.
Sakkunnigt biträde	Av 12 kap. 8 § KL framgår att de förtroendevalda revisorerna ska biträdas av sakkunniga biträden som de själva väljer och anlitar i den omfattning som behövs för att fullgöra granskningen enligt god revisionssed.
Yrkesrevisor	En godkänd eller auktoriserad revisor, certifierad kommunal revisor (av Skyrev) eller annan specialist anställd på ett revisionsföretag eller revisionskontor.
Förtroendevald revisor	Revisor som fullmäktige väljer i enlighet med 12 kap. 4 § KL
Lekmannarevisor	I helägda kommunala aktiebolag utser fullmäktige enligt KL minst en lekmannarevisor. Lekmannarevisorer väljs ur gruppen förtroendevalda revisorer i kommunen eller regionen.

## 1.2 Förkortningar

FAR	FAR, branschorganisationen för revisorer, redovisningskonsulter m.fl.
God revisionssed	God revisionssed i kommunal verksamhet 2022 (SKR)
KISA	Standard för kommunal räkenskapsrevision

KL	Kommunallag (2017:725)
LOU	Lag (2016:1145) om offentlig upphandling
SKR	Sveriges Kommuner och Regioner
Skyrev	Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer

## 2 De förtroendevalda revisorerna ska anlita sakkunniga

### 2.1 Kommunallagens krav

De förtroendevalda revisorerna i kommuner och regioner ska anlita sakkunniga i sin granskning, vilket regleras i kommunallagen (2017:725) (KL). Samma krav gäller för lekmannarevisorerna i de kommunala aktiebolagen, liksom för de förtroendevalda revisorerna i kommunalförbund och samordningsförbund. Hädanefter i denna PM används begreppet ”kommun” för såväl kommuner som regioner, kommunalförbund och samordningsförbund.

12 kap 8 § KL

*Revisorerna ska i sin granskning biträdas av sakkunniga som de själva väljer och anlitar i den omfattning som behövs för att fullgöra granskningen enligt god revisionssed.*

*Lekmannarevisor som utses med stöd av 10 kap.3 och 4 § ska i sin granskning biträdas av sakkunniga som de själva väljer och anlitar i den omfattning som behövs för att fullgöra uppdraget enligt god sed vid detta slag av granskning.*

*De sakkunniga ska ha den insikt och erfarenhet av kommunal verksamhet som fordras för att kunna fullgöra uppdraget.*

Lagstiftningen markerar de förtroendevalda revisorerna och lekmannarevisorernas oberoende genom att understryka att det är revisorerna själva som beslutar i denna fråga. Det ska alltså inte någon annan instans i kommunen, förbundet eller de kommunala företagen göra.

KL anger vidare att sakkunnigt biträde ska anlitas i sådan omfattning som behövs för att fullgöra uppdraget enligt god revisionssed. De förtroendevalda revisorerna alternativt lekmannarevisorerna måste därför själva göra en bedömning av vad de behöver för stöd för att kunna lämna en väl underbyggd revisionsberättelse (kommun/förbund) respektive granskningsrapport (bolag). I

bedömningen är det viktigt att väga in behovet av administrativt stöd och behovet av granskningsinsatser. Bedömningen av det sakkunniga stödets omfattning är också en viktig del i underlaget till fullmäktige avseende behovet av ekonomiska resurser för revisionen och på motsvarande sätt till bolagsledningen (alternativt fullmäktige) vad gäller resurser till lekmanrevisionen.

## 2.2 De sakkunnigas kompetens

KL lägger fast att de sakkunniga ska ha insikt och erfarenhet av kommunal verksamhet. Lagstiftaren har dock inte närmare preciserat vilken formell kompetens som krävs av den som ska anlitas som sakkunnig. Det innebär att sakkunniga kan ha olika utbildningar och erfarenhet beroende på vad som behövs i de uppdrag som ska genomföras, förutsatt att de har insikt och erfarenhet av kommunal verksamhet.

I ”God revisionssed i kommunal verksamhet” eller andra styrande dokument definieras inte vilken kompetens som sakkunniga ska ha utöver den insikt och erfarenhet av kommunal verksamhet som fordras för att kunna fullgöra uppdraget. Det nämns däremot att det i praktiken är en stor andel av de sakkunniga som är certifierade kommunala yrkesrevisorer och/eller godkända eller auktoriserade revisorer.

”God revisionssed i kommunal verksamhet” har denna definition av sakkunniga:

*”Sakkunniga är certifierade kommunala yrkesrevisorer, auktoriserade revisorer eller andra specialister inom kommunal verksamhet.”<sup>1</sup>*

Kompetenskraven för sakkunniga utvecklas vidare:

*”Sakkunniga ska enligt kommunallagen ha tillräcklig kunskap om och erfarenhet av kommunal verksamhet. Det innebär kunskap om revisionsmetodik samt bland annat ekonomi, organisation, styrning och intern kontroll och om de kommunala verksamheter som revisionen granskar.”<sup>2</sup>*

---

<sup>1</sup> God revisionssed i kommunal verksamhet (SKR 2022) s.19

<sup>2</sup> God revisionssed i kommunal verksamhet (SKR 2022) s.20



Med kunskap och erfarenhet av kommunal verksamhet menas teoretisk och praktisk erfarenhet inom exempelvis vård och omsorg, socialtjänst, hälso- och sjukvård, skola, juridik, IT, strategisk planering, kommunal teknik och fastigheter, infrastruktur, kultur och fritid. Detta innebär att kompetens ska finnas inom olika verksamhetsgrenar och funktioner som förekommer i kommuner och deras företag. Verksamhetsförståelse är därmed en viktig ingrediens i de sakkunnigas kvalifikationer samt också insikter om det politiska systemet, dess förutsättningar och verksamheter.

Yrkesföreningen Skyrev har sedan 2002 infört en certifiering som bland annat kräver högskoleutbildning på minst kandidatnivå i ekonomi eller offentlig förvaltning, aktuell fortbildning samt handledd praktisk erfarenhet inom kommunal revision.<sup>3</sup>

Sakkunniga kan vara certifierade kommunala yrkesrevisorer genom Skyrev men kan även vara godkända eller auktoriserade revisorer och medlemmar i FAR. Av ”God revisionssed i kommunal verksamhet” framgår dock att även en person som inte är organiserad inom Skyrev eller FAR kan anlitas som sakkunnig.

### **2.3 Förhållningssätt i revisionsprocessen**

Förtroendevalda revisorer/lekmannarevisorer och de sakkunniga samverkar i revisionen och revisorerna/lekmannarevisorererna är uppdragsgivare åt de sakkunniga. De sakkunniga ska utföra uppdraget professionellt i enlighet med sina gällande standarder, vägledningar och rekommendationer.

”God revisionssed i kommunal verksamhet” utgör grunden för all kommunal revision, beslutad av Revisionsdelegationen inom SKR. Den utgår från den kommunala sektorns förutsättningar och gäller för alla revisionsuppdrag till vilka fullmäktige utser revisorer. Den säkerställer att revisionen av kommunens ekonomi och verksamhet sker på ett professionellt, oberoende och transparent sätt. ”God revisionssed i kommunal verksamhet” ger även kunskap om det kommunala ansvarssystemet och revisionen till bland annat ledamöter i fullmäktige, styrelse och nämnder.

---

<sup>3</sup> Se [www.skyrev.se](http://www.skyrev.se)

Revisionens förhållningssätt styrs av ett antal grundläggande principer för revisionsprocessen; öppenhet och kommunikation, tydlig ansvarsfördelning mellan förtroendevalda revisorer och sakkunniga samt kvalitetssäkring och dokumentation.

Utöver dessa grundläggande principer har de sakkunnigas organisationer, Skyrev samt FAR, fastställt principerna för de sakkunniga i form av standarder, vägledningar och rekommendationer.

Utöver ”God revisionssed i kommunal verksamhet”, finns vägledningar och standarder som gäller specifikt för de sakkunnigas arbete med olika delar av den årliga granskningen, dessa redovisas i avsnitt 2.4 nedan.

## **2.4 Årlig granskning**

De förtroendevalda revisorernas uppdrag enligt KL är att årligen granska och pröva om

- verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt
- den interna kontrollen är tillräcklig
- räkenskaperna är rättvisande
- resultaten i delårsrapport och årsredovisning är förenliga med fullmäktiges mål

Uppdragen speglas i de förtroendevalda revisorernas uttalande i revisionsberättelsen. För att täcka in hela uppdraget består den årliga granskningen av verksamhetsrevision och räkenskapsrevision.

*Verksamhetsrevisionen* grundas på en riskanalys och består av två delar:

- Grundläggande granskning, som genomförs på samtliga nämnder
- Fördjupad granskning, som genomförs för en specifik verksamhet eller process

*Räkenskapsrevisionen* utgörs av granskning av delårsrapport och årsredovisning enligt Standard för kommunal räkenskapsrevision.

I aktiebolag omfattar lekmannarevisionen verksamhetsrevision (grundläggande granskning och fördjupad granskning), men inte räkenskapsrevision. Denna

utförs av en auktoriserad revisor som har ett självständigt uppdrag och som upphandlas separat.

Nedan presenteras respektive del i den årliga granskningen översiktligt. En utförlig beskrivning av omfattningen av respektive granskningsdel framgår av ”God revisionssed i kommunal verksamhet”.

#### **2.4.1 Grundläggande granskning**

Grundläggande granskning syftar till att översiktligt bedöma måluppfyllelse, styrning och intern kontroll. Granskningen ska ge en grund för revisionens och lekmanrevisionens bedömningar i revisionsberättelse/granskningsrapport. Omfattningen av grundläggande granskning kan variera mellan olika styrelser och nämnder.

Skyrev har antagit en vägledning för grundläggande granskning för de sakkunnigas arbete vid genomförande av grundläggande granskning på uppdrag av förtroendevalda revisorerna eller lekmanrevisorerna, ”Vägledning för grundläggande granskning”.

#### **2.4.2 Fördjupad granskning**

Fördjupad granskning genomförs där riskanalys och/eller tidigare granskning visar att den grundläggande granskningen inte är tillräcklig.

Fördjupade granskningar kan vara kommunövergripande, nämndspecifik eller riktade mot viss verksamhet. Omfattningen av fördjupad granskning kan variera.

Skyrev har utarbetat en vägledning för de sakkunnigas arbete vid genomförande av fördjupad granskning på uppdrag av förtroendevalda revisorerna eller lekmanrevisorerna, ”Vägledning för verksamhetsrevision”.

#### **2.4.3 Granskning av delårsrapport och årsredovisning**

Granskning av delårsrapport och årsredovisning består av flera olika delar. Granskning av räkenskaperna görs av sakkunniga på uppdrag av förtroendevalda revisorerna enligt ”Standard för kommunal räkenskapsrevision” även benämnd KISA.

*Granskning av räkenskaperna*

- årsredovisningens balansräkning, resultaträkning, kassaflödesanalys, driftredovisning och investeringsredovisning samt noter
- sammanställda räkenskaper (om sådana finns)
- förvaltningsberättelse
- delårsrapport

*Granskning och bedömning av god ekonomisk hushållning.*

Granskningen av utfallet rörande verksamhetsmålen med betydelse för god ekonomisk hushållning samt själva bedömningen av huruvida resultaten i delårsrapport och årsredovisningen är förenliga med målen omfattas inte av ”Standard för kommunal räkenskapsrevision” och behöver därför beställas separat vid granskning av delårsrapport och årsredovisning.

*Granskning av balanskravsresultat.*

Revisionens bedömning av återställandet av ett negativt balanskravsresultat samt eventuellt återopande av synnerliga skäl omfattas inte av Standard för kommunal räkenskapsrevision och behöver därför beställas separat vid granskning av delårsrapport och årsredovisning, om de förtroendevalda revisorerna önskar detta.

## 3 Olika lösningar för att anlita sakkunniga

Kommuner väljer idag olika lösningar för att anlita sakkunniga. Valet av lösning sker utifrån lokala förutsättningar och önskemål. De flesta väljer att anlita externa sakkunniga, efter upphandling på marknaden. Ett mindre antal, främst större kommuner och regioner, väljer att anställa egna sakkunniga, men kompletterar dessa med konsulter i olika utsträckning.

Här beskrivs kortfattat de vanligaste lösningarna för anlitan­de av sakkunniga:

### **3.1 Sakkunniga anlitas genom upphandling för hela revisionsuppdraget**

Majoriteten av kommunerna väljer att ingå avtal med ett revisionsföretag som en helhetsleverantör. Ett fåtal kommuner har valt att i någon form dela uppdraget mellan två eller flera revisionsföretag.

De sakkunnigas uppdrag omfattar vanligen uppdragsledarskap, administration samt genomförande av granskning, dvs verksamhetsrevision och räkenskapsrevision.

I det administrativa stödet kan till exempel ingå posthantering, kallelser och minnesanteckningar, ekonomisk uppföljning eller andra liknande uppgifter. Det finns kommuner som arrangerar ett lokalt administrativt stöd till revisionen genom att anställa eller anlita resurser internt inom den egna organisationen.

### **3.2 Revisionskontor med anställd personal kompletteras med externa yrkesrevisorer**

Ett tjugotal kommuner har anställt egna sakkunniga i ett revisionskontor som har kompetens och kapacitet att genomföra granskningar och som även sköter administration och uppdragsledning gentemot revisorerna.

De egna sakkunniga kompletteras ofta med upphandling av externa yrkesrevisorer genom att teckna avtal med ett eller flera revisionsföretag, eller andra konsultföretag.

# 4 Upphandling av sakkunniga

## 4.1 Offentlig upphandling

LOU tillämpas för anskaffningar som görs av en kommun i syfte att köpa tjänster från externa leverantörer.

Normalt tillkännager kommunen sitt behov genom att publicera ett upphandlingsdokument innehållande krav och kriterier på en publik annonseringsdatabas. Kommunen tar, efter en skälig anbudstid, emot och utvärderar anbud från olika leverantörer. Kommunen väljer slutligen det mest ekonomiska anbudet baserat på en förutbestämd utvärderingsmodell.

Regelverket kring genomförande av offentlig upphandling är komplext och kräver att upphandlingsprocessen görs i nära samarbete med en upphandlingskunnig person oavsett värdet på anskaffningen.

Det är därför viktigt att i tidigt skede involvera upphandlingsavdelningen eller annan funktion som ansvarar för genomförandet av upphandlingar i syfte att säkerställa att anskaffningen görs i enlighet med EU-rättsliga grundprinciper, LOU och interna upphandlingspolicyer.

Upphandlingsprocessen tar lång tid. Det är ett omfattande arbete att ta fram upphandlingsdokument, omfattande kvalificeringskrav, kravspecifikation, utvärdering m.m. Även arbetet med prövningen och utvärderingen av inkomna anbud kan vara tidskrävande. Det är därför viktigt att den upphandlande myndigheten startar arbetet i god tid. Om ett nytt avtal ska börja gälla vid ett årsskifte, behöver upphandlingsarbetet påbörjas minst sex månader tidigare.

### 4.1.1 Utvärdering enligt LOU

En upphandlande myndighet ska anta det ekonomiskt mest fördelaktiga anbudet för myndigheten.

Vilket anbud som är det ekonomiskt mest fördelaktiga anbudet ska utvärderas på grund av utvärderingsmodellen som fastställts i upphandlingsdokumenten. Någon av följande tre grunder får tillämpas:

- bästa förhållandet mellan pris och kvalitet,

- kostnad, eller
- pris.

Vid utvärdering av kostnad, bedöms anbudet utifrån kostnadseffektivitet, såsom en analys av kostnaderna under en livscykel medan utvärdering av pris består i huvudsak av sammanställningar, så kallade priskorgar, av en eller flera timpriser, månadspriser eller totalkostnad/fastpris av ett avgränsat eller tydligt definierat uppdrag. Utvärdering av kostnad förekommer sällan i upphandlingar av sakkunniga.

Utvärderingen kan bestå av ett eller flera kriterier. Utvärderingen mot de angivna utvärderingskriterierna har karaktären av att fördjupat bedöma och värdera anbudet mot kriterierna. Det är viktigt att förtroendevalda revisorerna intar en aktiv roll i utvärderingen av anbuderna.

#### **4.1.2 Sekretess**

I en upphandling gäller absolut sekretess för alla uppgifter som rör inkomna anbud fram till att tilldelningsbeslut fattas eller att upphandlingen avslutas på annat sätt.

Antalet inkomna anbud, vilka anbudsgivare som kommer på intervju eller vilka priser som lämnats är alla uppgifter som omfattas av den absoluta sekretessen under denna tid. Vissa uppgifter omfattas även av sekretess efter tilldelning. Rådfråga upphandlingsfunktionen vid minsta tveksamhet.

#### **4.2 Ansvar för upphandlingsarbetet**

Upphandlingsarbetet kan organiseras på olika sätt. Eftersom upphandlingsregelverket är komplext ska upphandlingsfunktionen svara för att projektleda och organisera upphandlingsprocessen i nära samarbete med de förtroendevalda revisorerna. En upphandlingsfunktion säkerställer att upphandlingen genomförs enligt LOU samt att krav och utvärderingskriterier utformas i enlighet med lagens grundprinciper m.m.

De förtroendevalda revisorerna bestämmer själva om några eller alla ska delta i upphandlingsprocessen. Oavsett hur upphandlingsprocessen organiseras ska de förtroendevalda revisorerna fatta beslut i upphandlingen och tilldelningsbeslutet, utifrån villkoren i upphandlingsdokumentet.

Beslut om tilldelning av kontrakt är ett förvaltningsärende, där de förtroendevalda revisorerna fattar beslut om upphandlingen som om de juridiskt vore en nämnd, vilket innebär att de kan rösta vid beslutsfattandet. Beslutet ska protokollföras och anslås samt kommuniceras skriftligen till samtliga deltagande leverantörer i upphandlingen. Ett avtalstecknande ska föregås av en avtalsspärr.

### **4.3 Inledande frågor**

Inför och under en upphandling av sakkunniga som ska utföra revisionstjänster behöver många frågor beaktas. Det handlar både om uppdraget som ska upphandlas och om utformningen av upphandlingsprocessen.

Viktiga frågor är:

- Vad ska upphandlas, och för vem/vilka?
- Vad ska uppdraget innehålla och i vilken omfattning?
- När ska ett nytt avtal börja gälla? När behöver upphandlingen påbörjas och vara avslutad?
- Hur ska upphandlingsarbetet organiseras? Hur ser samspelet ut mellan upphandlingsfunktionen och förtroendevalda revisorerna/lekmannarevisorerna?
- Hur utformas kommersiella villkor, krav på leverantören och övriga delar i upphandlingsdokumentet?

### **4.4 Vad ska upphandlas?**

Flera olika kontrakt avseende sakkunniga kan vara aktuella i en kommun. De kan hanteras var för sig eller samordnat. Varje kommun bestämmer om, och i så fall hur, en samordning ska ske.

Den part som genomför en upphandling kallas i upphandlingssammanhang för upphandlande myndighet. Generellt och upphandlingsrätligt är upphandlande myndighet den som betalar för tjänsten.

Tänkbara upphandlingssituationer vid upphandling av sakkunniga inom kommunal revision är:



- Upphandling av sakkunniga till förtroendevalda revisorer i kommun för granskning av styrelse, nämnder och beredningar. Upphandlingen avser ett kontinuerligt sakkunnigstöd under en bestämd avtalsperiod. Kommunen är upphandlande myndighet och avtalspart. De förtroendevalda revisorerna genomför och fattar beslut i upphandlingen som beställare samt tecknar avtal.
- Upphandling av sakkunniga till lekmannarevisorerna i kommunens aktiebolag för granskning av styrelse och VD. Detta ingår i regel i upphandlingen av sakkunniga till de förtroendevalda revisorerna, även om det behöver preciseras som en ytterligare tjänst. Upphandlingen genomförs lämpligen av kommunens revisorer (ur vilken gruppering lekmannarevisorerna hämtas). Om respektive bolag finansierar de sakkunniga till lekmannarevisorerna blir bolaget upphandlande myndighet och avtalspart. Avtal tecknas då av bolagets firmatecknare. Om kommunen finansierar de sakkunniga till lekmannarevisorerna blir kommunen upphandlande myndighet och avtalspart.
- Upphandling av sakkunniga till revisorerna i kommunalförbund respektive till revisorerna i samordningsförbund. Upphandlingen avser ett kontinuerligt sakkunnigstöd under en bestämd avtalsperiod eller ett stöd för enskilda uppdrag eller projekt. Respektive förbund är upphandlande myndighet och avtalspart. Revisorerna i kommunalförbund och samordningsförbund genomför och beslutar om upphandlingen och tecknar avtal.

Det står kommunen fritt att upphandla sakkunniga till förtroendevalda revisorer i kommunen samt sakkunniga till lekmannarevisorerna i kommunens aktiebolag var och en för sig i separata upphandlingar eller som delkontrakt i en och samma upphandling. Som beställare behöver revisorerna värdera för- och nackdelar med att ha samma eller olika leverantörer för de aktuella revisionstjänsterna. I upphandlingsdokumentet gör beställaren tydligt om avsikten är att uppdraget (och därmed anbud) ska omfatta alla delar, eller om det handlar om flera uppdrag som kan innehas av olika leverantörer. Detta styr därmed om anbud kan lämnas på såväl helhet som delar.

## 4.5 Uppdragets innehåll och omfattning

Uppdraget att vara sakkunniga till kommunens revisorer och/eller lekmannarevisorerna är en sammansatt tjänst bestående av flera delar som kräver olika kompetens:

- uppdragsledning
- administration
- processtöd i revisionsprocessens olika delar (riskanalys, planering, granskning, prövning)
- granskningsinsatser (verksamhetsrevision och räkenskapsrevision)
- eventuell utvecklings- och utbildningsinsatser.

De uppdragsledande och administrativa delarna behöver specificeras. Det är bl.a. viktigt att ge en bild av hur omfattande mötesverksamheten är för att revisionsföretag ska kunna beräkna kostnaden för uppdraget/tjänsten.

Underlag för beskrivningen av de granskningsinriktade delarna av uppdraget, som beskrivs i avsnitt 2.4, hämtas från ”God revisionsred i kommunal verksamhet” och anpassas till den egna kommunen.

Det är också viktigt att ta ställning till avgränsningar, dvs vad som inte ska ingå i uppdraget och som därför inte heller får tillmätas någon betydelse om leverantörerna erbjuder aktiviteter som inte efterfrågats, t.ex. fria seminarier eller skräddarsydda utbildningar.

Innan de förtroendevalda revisorerna, och om tillämpligt lekmannarevisorerna, beskriver uppdraget i anbudsinfördran är det av stort värde att gemensamt diskutera vilka beståndsdelar som ska ingå i uppdraget och vilka krav som ska ställas. Upphandlingen är ett bra tillfälle att utvärdera nuläget och ompröva tidigare fattade beslut kring uppdragets omfattning, kravställning och möjlighet till nytt angreppssätt. Några vägledande frågor kan vara:

- Hur ser de sakkunnigas uppdrag ut idag, vad omfattar det? Hur fungerar det? Behöver något förändras? Nya eller förändrade behov eller förutsättningar?
- Kan någon del av uppdraget utföras inom den egna organisationen i kommunen t.ex. de administrativa uppgifterna?
- Hur beskriva uppdragets omfattning på ett tydligt sätt?

- Vilken kompetens behövs för olika delar av uppdraget – dvs. uppdragsledarskap, administration, granskning etc.?
- Vilka krav ska ställas beträffande genomförande, tillgänglighet, kvalitetssäkring, etc.?

# 5 Upphandling av sakkunniga i praktiken

## 5.1 Från planering till avtal

Nedanstående punkter sammanfattar de huvudsakliga momenten i upphandlingsprocessen:

1. Organisera upphandlingsarbetet – bestäm vilka förtroendevalda revisorer som ska delta i upphandlingsprocessen. Involvera upphandlingsfunktionen tidigt för att tillsammans utforma en tidplan med hänsyn till aktuella tidsfrister.
2. Genomför, om möjligt, marknadsanalyser – träffa olika revisionsföretag för att få en klarare bild på hur marknaden fungerar. Dialog med revisionsföretag kan även bidra till att fler anbud lämnas i upphandlingen.
3. Ta, om möjligt, del av andra kommuners erfarenheter för att få inblick i hur andra har utformat sina upphandlingar.
4. Undersök formalia rörande vem som är avtalspart, och hur den formella processen för val av revisionsföretag går till, med avseende på mandat och beslutsforum.
5. Uppskatta upphandlingens totala värde och vilket upphandlingsförfarande som ska tillämpas.
6. Genomför en inledande diskussion med samtliga förtroendevalda revisorer och upphandlingsfunktionen om vad som ska upphandlas, för vem/vilka och med vilka krav (se avsnitt 4.3-4.4).
7. Diskutera vilka utvärderingskriterier som anbuden ska utvärderas mot.
8. Upprätta de delar av upphandlingsdokumentet som ska tas fram/bifogas.
9. Upphandlingsfunktionen är behjälplig vid annonseringen av upphandlingen. Tänk på att det kan behövas tid på att hantera eventuella frågor och kompletteringar under anbudstiden. Undvik att besvara frågor på annat sätt än genom upphandlingssystemet. Detta för att förhindra snedvridning av konkurrensen och för att säkerställa att alla potentiella anbudsgivare ska få samma information och samma förutsättningar för att kunna delta i upphandlingen.

10. Tänk på att ge anbudsgivare skälig tid. Normalt är 30 dagar en för anbudsgivare tillräcklig tid för att utarbeta ett anbud. Revisionsföretag har dock många perioder med extra hög arbetsbelastning under året därför kan 45-60 dagar i anbudstid vara mer skäligt.
11. Upphandlingsfunktionen är behjälplig vid anbudsöppning. Anbud lämnas elektroniskt i upphandlingssystem. Det är inte längre möjligt att ta in anbud på annat sätt.
12. Prövning av inkomna anbud sker utifrån hur processen beskrivits i upphandlingsdokumentet. Prövningen omfattar formella krav, att anbudsgivarna är fria från uteslutningsgrunder, att samtliga kvalificeringskrav är uppfyllda samt att krav på uppdraget/tjänsten (kravspecifikationen) är uppfyllda.
13. Utvärdering av anbud ska göras utifrån den utvärderingsmodell som fastställts i upphandlingsdokumentet.
14. Ett formellt beslut i upphandlingsärendet (tilldelningsbeslut) behöver fattas. Tänk på att slutligt beslut måste fattas av förtroendevalda revisorerna/lekmannarevisorerna. Om upphandlingen görs för andra upphandlande myndigheter bör kontroll ske så att behörig person fattar respektive beslutet. En kommun är som huvudregel förhindrad att delegera rätten att fatta beslut till utomstående.
15. Efter att tilldelningsbeslut fattats ska samtliga anbudsgivarna underrättas om tilldelningsbeslutet. Underrättelsen måste vara skriftlig, innehålla skälen för beslutet samt uppgift om avtalsspärr. Utöver underrättelsen finns även skyldighet att upprätta en individuell rapport, ibland omnämnd för upphandlingsprotokoll, i syfte att dokumentera upphandlingsprocessen.
16. Efter att avtalsspärren löpt ut och kontroll om att upphandlingen inte överprövats kan kommunen teckna avtal.
17. Efterannonsera resultatet inom 30 dagar från det att avtal ingås.

## **5.2 Tydlighet i anbudsinfordran och upphandlingsdokumenten**

Upphandlingsdokumenten är ett samlingsbegrepp som omfattar varje dokument som en upphandlande myndighet använder för att beskriva innehållet i en upphandling. Hit hör bland annat annonsen till upphandlingen, anbudsinfordran (tidigare förfrågningsunderlag), frågor och svar, kompletteringar, beslut m.m.

Anbudsinfordran ska ge den information som anbudsgivaren behöver för att kunna lämna ett fullständigt anbud. Anbudsinfordran bör förmedla en bild av

kommunen så att revisionsföretag kan förstå förutsättningarna för uppdraget. Hit hör kortfattade beskrivningar av verksamheten i kommunen, av nämnder, beredningar och företag, liksom av revisorernas organisation och arbetsätt.

Anbudsinfordran kan utformas på olika sätt och utgör en viktig del i upphandlingsdokumenten. De förtroendevalda revisorerna behöver ha ett tätt samarbete med upphandlingsfunktionen för att upphandlingsdokumenten ska bli så fullständiga som möjligt.

Formulera krav i upphandlingsdokumenten som medför att potentiella anbudsgivare ska delta vid anbudspresentationer eller intervjuer. På så sätt kan de förtroendevalda revisorerna verifiera att tilltänkta revisionsföretag innehar rätt kvalifikationer. Möjlighet finns även att använda intervjuerna i utvärderingssyfte. Detta behöver dock göras i ordnade former för att undvika jävsituation och vara förenlig med upphandlingslagstiftningen.

### **5.3 Avtalstiden**

Det är vanligt att kommuner tecknar avtal på totalt fyra år, oftast uppdelat på en inledande avtalsperiod med option till en eller flera förlängningar.

Det är en fördel att föra dialog med potentiella revisionsföretag inför påbörjade av en upphandling i syfte att klargöra hur marknaden ser på avtalstiden och om längre avtalsperiod kan attrahera fler revisionsföretag.

En alltför kort avtalstid kan göra det svårt att attrahera nya revisionsföretag. Vidare kan för kort avtalstid motverka möjligheten till kontinuitet i revisionsarbetet.

En alltför lång avtalstid kan ge oönskade inlåsnings effekter eller begränsa möjligheten till konkurrensutsättning.

### **5.4 Preciserat krav på uppdraget**

Utöver en grundläggande beskrivning av det aktuella uppdraget som ansluter till hur uppdraget definieras i kommunallagen och i God revisions sed, så finns ofta frågor som revisorerna behöver diskutera för att formulera krav i upphandlingsdokumentet. Några exempel på sådana områden är:

*Rörande uppdragsledarskap och administration*

- Arbetsformer/samspel med de förtroendevalda revisorerna.
- Fysisk och/eller digital närvaro på de förtroendevalda revisorernas möten.
- Tillgänglighet t.ex. vid oförutsedda händelser.
- Stöd i de förtroendevalda revisorernas kommunikation med den övriga organisationen.
- Planering av revisionsarbetet i samråd med de förtroendevalda revisorerna.
- Ekonomisk uppföljning, rapportering av nedlagd tid, fakturering.
- Kunskaps- och erfarenhetsåterföring samt jämförelser med andra uppdrag i kommuner.
- Stöd i kompetensutveckling och erfarenhetsutbyte med andra förtroendevalda revisorer.
- Om behövt, krav på arbetsrättsliga villkor eller andra särskilda kontraktsvillkor.

#### *Rörande granskningsarbetet*

- Kommunikation med de som granskas före, under och efter avslutad granskning.
- Former för rapportering till de förtroendevalda revisorerna under och efter avslutad granskning. I verksamhetsrevisionen definieras detta i projektplaner som beslutas av de förtroendevalda revisorerna efter förslag från de sakkunniga. I räkenskapsrevisionen bör de förtroendevalda revisorerna i ett årligt beställningsdokument definiera hur den löpande rapporteringen från de sakkunniga ska gestaltas samt definiera innehållet i revisionsrapporter efter delårs- samt bokslutsgranskning. I detta dokument kan även en årlig kostnad eller omfattning definieras.
- Stöd i arbetet med att ta fram förslag till missiv och revisionsberättelser.
- Form för kvalitetssäkring i granskningsprocessen i såväl verksamhets- som räkenskapsrevision.
- Form- och kvalitetskrav på den skriftliga rapporteringen.
- Samverkan med andra berörda i gemensamma granskningar mellan kommuner.
- I lekmanrevisionen i bolagen – samverkan med auktoriserad revisor i bolagen.
- Krav på tillgänglighetsanpassning, exempelvis av material som ska publiceras på webben

De krav som de förtroendevalda revisorerna anser viktiga måste tydligt framgå av upphandlingsdokumenten. Allmänna erbjudanden utöver de krav som ställs i anbudsinfördran får inte påverka utvärderingen.

## **5.5 Kompetenskrav på sakkunniga**

Inför upphandling av sakkunniga behöver de förtroendevalda revisorerna överväga och tydliggöra vilka kompetens och kvalifikationskrav som ska ställas på sakkunniga med hänsyn till uppdraget. Det handlar bl.a. om:

- krav på utbildning
- krav på praktisk erfarenhet (av exempelvis specifika verksamheter/bolagsformer etc)
- krav på eventuell certifiering/auktorisering
- krav på genomförande, organisation, kvalitetssäkring, oberoendeprovning, etc.

De förtroendevalda revisorerna behöver också överväga och tydliggöra eventuella särskilda kompetenskrav på ansvarig uppdragsledare/granskningsledare – t.ex. erfarenhet av ledarskap, kvalificerad samordning, projektledning och/eller av administrativ kompetens. Hur de förtroendevalda revisorerna och lekmanrevisorerna själva genomför sitt uppdrag har också betydelse för vilka krav som ska ställas på en uppdragsledare/granskningsledare.

## **5.6 Välj utvärderingsmodell med omsorg**

De förtroendevalda revisorernas bedömning avgör i slutänden vilket revisionsföretag som tilldelas kontraktet. Stor vikt ska därför läggas på att utforma en utvärderingsmodell som är heltäckande och som identifierar det ekonomiskt mest fördelaktiga anbudet, d v s där kvalitativa kriterier kan ha en avgörande vikt.

Upphandlande myndighet måste i upphandlingsdokumenten beskriva samtliga kriterier som kommer tillmätas betydelse och hur utvärderingen av lämnade anbud kommer att göras. I upphandlingsdokumentet ska även redovisas vilken bevisning som efterfrågas i anbudsskedet samt om utvärderingen kommer baseras på presentation, referenstagning, intervju eller något annat.



Exempel på utvärderingskriterier, utöver pris, som kan användas vid upphandling av revisionstjänster:

- Förslag på arbetsmetod/arbetsprocess
- Referenstagning (tidigare likvärdiga referensuppdrag)
- Intervju av föreslagen uppdragsledare eller andra nyckelpersoner
- Genomförandetider
- Kompetens hos nyckelpersoner
- Tekniskt stöd

Det är viktigt att utvärderingsmodellen syftar till att fastställa det ekonomiskt mest fördelaktiga anbudet.

Av praxis följer att upphandlande myndigheter får, när det kommer till upphandling av intellektuella tjänster, bedöma kvaliteten hos nyckelperson, exempelvis uppdragsledaren, som föreslås för uppdragets fullgörande. Bedömning kan även avse övriga nyckelpersoners sammansättning, erfarenhet, förmåga och/eller meriter.

Eftersom revisionstjänster är att betrakta som intellektuella tjänster finns även möjlighet att använda intervjuer som en del i utvärderingen.

Det finns många olika utvärderingsmodeller som går att nyttja och möjlighet finns att vikta kriterierna för att sätta kvalitativa faktorer i fokus i utvärderingen. Oavsett vilken utvärderingsmodell som väljs eller hur viktningen mellan olika kriterier sker måste kriterierna vara transparenta och med begränsat utrymme till subjektivitet vid bedömningen av anbuden. Upphandlingsfunktionen stödjer de förtroendevalda revisorerna att utforma lämplig utvärderingsmodell.

### **5.6.1 Utvärdering av pris**

Ett ovillkorat fast pris är, enligt Revisionsinspektionen, inte tillåtet i räkenskapsrevision eftersom den sakkunnige ska göra en självständig bedömning av vad som behövs för att lämna väl underbyggda uttalanden, och inte får begränsas av ett fast pris. Det är ytterst den sakkunniga för räkenskapsrevision som självständigt ska bedöma och ange vad som är tids- och kostnadsuppskattning för det konkreta uppdraget. Det är dock möjligt att i upphandlingen begära ett uppskattat pris, så kallat avtalspris.

Ett avtalat pris för räkenskapsrevision bör därför bygga på en uppskattning som utgår från ett normalt verksamhetsår där omfattning, inriktning och organisation i allt väsentligt är stabil och oförändrad, den löpande redovisningen är av normal standard och att en tillfredsställande intern kontroll föreligger.

Parterna kan vidare avtala om i vilka situationer revisionsföretaget får avvika från det avtalade priset. Det är viktigt att tydligt ange i vilka fall avvikelser ska innebära avsteg från avtalade priser för att undanröja missförstånd i framtiden. Det bör även finnas möjligheter för kommunen att genom egna åtgärder återställa eventuella avvikelser för att undvika en ändring av avtalat pris.

Till skillnad från räkenskapsrevisionen kan övriga uppdrag som sakkunniga anlitas för i en kommun, upphandlas till ett fast pris. Vidare kan ett takpris, budgetram eller högsta volym sättas för att reglera kommunens totala kostnader för ett kontrakt som omfattar såväl verksamhetsrevision som räkenskapsrevision. Detta i syfte att styra kostnaden och uppnå en flexibilitet mellan olika uppdragsdelar som ingår i samma avtal.

## **5.7 Prövning och utvärdering av anbud**

Det är viktigt att komma överens om arbetsfördelning mellan upphandlingsfunktionen och revisorerna i upphandlingsprocessen.

När anbudstiden är slut ska inkomna anbud öppnas vid en särskild öppningsförrättning. Anbud ska föras upp i en förteckning som ska bestyrkas av dem som deltar i förrättningen. Numera sker detta automatiserat via elektroniska upphandlingssystem.

Ett anbud som inkommer för sent får inte tas upp till prövning.

Efter anbudsöppningen kontrolleras att alla uppgifter och dokument som efterfrågats har lämnats in. Anbud som inte uppfyller de formella kraven eller saknar efterfrågad obligatorisk information blir antingen föremål för komplettering eller diskvalificering. Utrymme finns för att komplettera uppenbara felskrivningar, felräkningar eller andra typer av fel. Av praxis följer även att vissa saknade bilagor kan kompletteras, när dessa återfinns i officiella register.

Anbudsprövningen genomförs därefter i följande steg:

- Kontroll av eventuell grund för uteslutning, enligt formella krav i LOU.
- Prövning/kontroll av kvalificeringskrav, dvs. behörighet att utöva yrkesverksamhet, ekonomisk och finansiell ställning, teknisk och yrkesmässig kapacitet.
- Prövning/kontroll av om krav på uppdraget/tjänsten är uppfyllda.

I samråd med upphandlingsfunktionen tydliggörs hur ansvaret för prövningen och utvärderingen fördelas mellan involverade i kommunen.

Rekommendationen är dock att prövningen och kvalificeringen av anbud ska ske under ledning av upphandlingsfunktionen.

Anbudsgivare vars anbud inte möter i upphandlingsdokumenten ställda krav blir diskvalificerad.

Observera att upphandlande myndighet själv avgör hur processen för prövning och utvärdering ska genomföras. Möjlighet finns att utföra prövning och utvärderingen i successiva steg.

## **5.8 Meddela tilldelningsbeslut**

När utvärderingen är klar ska ett tilldelningsbeslut fattas, vilket ska förmedlas till anbudsgivarna genom en underrättelse om tilldelningsbeslut.

Underrättelse om tilldelningsbeslut skickas elektroniskt. I och med att tilldelningsbeslutet har fattats upphör den absoluta sekretessen. Tänk dock på att vissa uppgifter i ett anbud kan omfattas av sekretess trots att den absoluta sekretessen upphört att gälla.

Underrättelsen om beslutet ska informera om vilket beslut som fattats och tydligt ange skälen för beslutet. Det räcker inte att skriva att det antagna anbudet var det ekonomiskt mest fördelaktiga. Det krävs en relativt utförlig beskrivning av varför visst anbud antagits.

Tilldelningsbeslutet fattas av revisorerna i ett förvaltningsbeslut, dvs som om de vore en nämnd. Det innebär att protokoll ska upprättas, justeras och anslås. Det kan vara lämpligt att ge någon/några av revisorerna i uppdrag att teckna avtalet när tiden för avtalsspärren löpt ut.

## **5.9 Teckna avtal**

Om en eller flera anbudsgivare begär överprövning kan avtal inte ingås förrän en domstol avgjort målet. Förtroendevalda revisorer kan då hamna i ett läge där de riskerar att bli "avtalslösa". I en sådan situation kan direktupphandling bli aktuell för att tillgodose behovet under en begränsad tidsperiod.

Direktupphandling ska användas restriktivt och i enlighet med upphandlingsreglerna.

Avtal tecknas med den/de valda leverantören/-erna. Beroende på vilken tjänst som avses blir det olika avtal och olika avtalstecknare. Se avsnitt 4.3.

Avtalet består vanligen av kontrakt, uppdragsbeskrivning och annan hänvisning till upphandlingsdokumenten, allmänna bestämmelser samt aktuellt anbud. Ett avtal kan även avse ramavtal där processen för avrop beskrivs och där uppdrag förutsätter enskilda avrop.

## **5.10 Leverans och uppföljning**

Det är av stor vikt att i tidigt skede komma överens om hur uppdrag ska planeras, genomföras och kvalitetssäkras. Rutiner för löpande rapportering och rätten att ta del av material ska ha fastslagits i avtalet liksom andra relevanta kommersiella villkor.

Avtalsbundenhet råder och inga väsentliga ändringar i avtalet tillåts under avtalstiden. Vilka tillåtna ändringar som får göras på ett upphandlat avtal regleras i LOU. Det är därmed viktigt att parterna vid uppdragets genomförande respekterar avtalade villkor.

Det är viktigt att följa upp så att avtalade villkor efterlevs under avtalstiden. Det är därför nödvändigt att lägga in fasta tidpunkter för sådan uppföljning t.ex. en gång varje år. Då träffas parterna för en genomgång av hur parterna lever upp till vad som utlovats och avtalats. Uppföljning kan avse genomförda granskningar, ekonomisk uppföljning, avstämning kring tider, personal, behov av kompetensutveckling, kundnöjdhet m.m.

Samverkansformer för utveckling av avtalet samt hur uppföljning sker bör ha reglerats i avtalet för att underlätta kommunens möjlighet till effektiv avtalsuppföljning.

Revisorerna bör ta initiativ och sätta upp de punkter som ska diskuteras vid uppföljningsmöten. Uppföljning kan leda till förbättringar och framför allt till att eventuellt missnöje kanaliseras och hanteras i tid.

# Upphandling av sakkunniga inom kommunal revision

Sveriges Kommuner och Regioner (SKR) har tagit fram detta kunskapsunderlag som stöd för processen att upphandla externa yrkesrevisorer som sakkunniga biträden till förtroendevalda revisorerna i kommuner och regioner samt lekmanarevisorerna i de kommunala aktiebolagen. Underlaget kan även användas till stöd för upphandling av sakkunniga till revisorerna i kommunalförbund och samordningsförbund.

I materialet underlaget beskrivs viktiga definitioner och kontexten för den kommunala revisionen. Vidare framgår förutsättningarna för upphandling av sakkunniga biträden och upphandling hur en upphandling går till i praktiken m.m.

Upplysningar om innehållet  
Lotta Ricklander, [lotta.ricklander@skr.se](mailto:lotta.ricklander@skr.se)

© Sveriges Kommuner och Regioner, 2024  
ISBN: 978-91-8047-278-4  
Text: Amar Al-Djaber, Lotta Ricklander, Anna Eklöf  
[www.skr.se](http://www.skr.se)