

II

*(Meddelanden)*MEDDELANDEN FRÅN EUROPEISKA UNIONENS INSTITUTIONER, BYRÅER
OCH ORGAN

EUROPEISKA KOMMISSIONEN

**Kommissionens tillkännagivande rörande vägledning om tillämpningen av bestämmelserna avseende
revisioner som ska utföras enligt artikel 6 i förordning (EU) 2017/625**

(2021/C 66/02)

Förord

I artikel 6.1 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2017/625 ⁽¹⁾ föreskrivs att de behöriga myndigheterna ska utföra internrevisioner eller låta sin myndighet revideras och med beaktande av revisionernas resultat vidta lämpliga åtgärder.

Denna vägledning är avsedd att stödja de nationella behöriga myndigheterna i deras uppfyllande av de ovannämnda kraven. Dokumentet har utarbetats av kommissionen i samarbete med medlemsstaterna och är inte rättsligt bindande ⁽²⁾. Endast Europeiska unionens domstol har behörighet att tolka EU-rätten med avgörande verkan.

Innehållsförteckning

	<i>Sida</i>
1. Syfte och tillämpningsområde	24
2. Rättslig bakgrund	24
3. Definitioner	24
4. Grundläggande principer	25
5. Genomförande av revisionsprocessen	25
5.1. Systematisk strategi	25
5.2. Öppenhet	26
5.3. Oberoende	27

⁽¹⁾ Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2017/625 av den 15 mars 2017 om offentlig kontroll och annan offentlig verksamhet för att säkerställa tillämpningen av livsmedels- och foderlagstiftningen och av bestämmelser om djurs hälsa och djurskydd, växtskydd och växtskyddsmedel samt om ändring av Europaparlamentets och rådets förordningar (EG) nr 999/2001, (EG) nr 396/2005, (EG) nr 1069/2009, (EG) nr 1107/2009, (EU) nr 1151/2012, (EU) nr 652/2014, (EU) 2016/429 och (EU) 2016/2031, rådets förordningar (EG) nr 1/2005 och (EG) nr 1099/2009 och rådets direktiv 98/58/EG, 1999/74/EG, 2007/43/EG, 2008/119/EG och 2008/120/EG och om upphävande av Europaparlamentets och rådets förordningar (EG) nr 854/2004 och (EG) nr 882/2004, rådets direktiv 89/608/EEG, 89/662/EEG, 90/425/EEG, 91/496/EEG, 96/23/EG, 96/93/EG och 97/78/EG samt rådets beslut 92/438/EEG (förordningen om offentlig kontroll) (EUT L 95, 7.4.2017, s. 1).

⁽²⁾ När ordet "bör" används i denna vägledning ska det tolkas som god praxis, inte som ett bindande krav.

5.4.	Oberoende granskning	28
5.5.	Huvudmål	28
6.	Att utföra en revision	29
6.1.	Planering och förberedelser inför revisionen	29
6.2.	Utförandet av revisionen	29
6.3.	Revisionsrapportering	30
6.4.	Uppföljning av revisionens resultat	31
7.	Översyn och spridning av revisionens resultat	31
8.	Övrigt	31
8.1.	Resurser	31
8.2.	Revisorskompetens	32

1. Syfte och tillämpningsområde

Denna vägledning innehåller riktlinjer för utformningen och genomförandet av revisionssystem av de behöriga myndigheter som avses i artikel 3.3 a och b i förordning (EU) 2017/625. Syftet med revisionssystem är att se till att offentlig kontroll och annan offentlig verksamhet ⁽³⁾ som regleras genom förordning (EU) 2017/625 genomförs effektivt och är lämplig för att uppnå målen i relevant lagstiftning, inbegripet överensstämmelse med nationella kontrollplaner.

I stället för att föreskriva detaljerade metoder innehåller dokumentet en beskrivning av de principer som härrör från förordning (EU) 2017/625 när det gäller inrättandet av nationella revisionssystem och genomförandet av internrevisioner. Syftet är att göra det lättare att tillämpa dessa principer på medlemsstaternas olika kontroll- och revisionssystem. Vilka metoder som väljs för att tillämpa principerna kan variera beroende på storleken, karaktären och komplexiteten hos de behöriga myndigheter som ansvarar för den offentliga kontrollen i medlemsstaterna, samt myndigheternas antal.

2. Rättslig bakgrund

Denna vägledning är avsett att stödja medlemsstaterna i deras tillämpning av bestämmelserna om utförande av de revisioner som avses i artikel 6 i förordning (EU) 2017/625.

Artikel 6

Revision av behöriga myndigheter

1. För att säkerställa sin efterlevnad av denna förordning ska de behöriga myndigheterna utföra internrevisioner eller låta sin myndighet revideras, och de ska med beaktande av resultaten vidta lämpliga åtgärder.
2. De revisioner som avses i punkt 1 ska vara föremål för oberoende granskning, och utföras på ett öppet sätt.

De delegerade akter och genomförandakter som antas i enlighet med förordning (EU) 2017/625 är, trots att de inte uttryckligen nämns i artikel 6, också nödvändiga för att säkerställa efterlevnaden av förordning (EU) 2017/625. Därför ska revisioner även utföras för att kontrollera efterlevnaden av dessa delegerade akter och genomförandakter.

3. Definitioner

I denna vägledning hänvisas det till de definitioner som fastställs i artikel 3 i förordning (EU) 2017/625 och i artiklarna 2 och 3 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 ⁽⁴⁾.

revision: enligt definitionen i artikel 3.30 i förordning (EU) 2017/625 en systematisk och oberoende undersökning för att avgöra om verksamheter och dessa verksamheters resultat överensstämmer med planerade arrangemang och om dessa arrangemang tillämpas på ett verkningsfullt sätt och är lämpliga för att nå målen.

Andra definitioner som är relevanta för denna vägledning är följande:

revisionsorgan: det organ som utför revisionen. Det kan vara en intern enhet eller ett utomstående organ.

revisionsram: en förteckning över revisionsområden som sammanställs och vidhålls av revisionsorganet för att identifiera områden som ska revideras under revisionsplaneringsfasen.

revisionssystem: en kombination av ett eller flera revisionsorgan som utför en revision av en eller flera behöriga myndigheter.

⁽³⁾ Enligt artikel 1.5 i förordning (EU) 2017/625 ska artikel 6 i den förordningen även tillämpas på annan offentlig verksamhet. I denna vägledning ska *offentlig kontroll* förstås som att det även innefattar *annan offentlig verksamhet*.

⁽⁴⁾ Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet (EGT L 31, 1.2.2002, s. 1).

revisionsprocess: den verksamhet som beskrivs i avsnitt 5.1 ("Systematisk strategi") och avsnitt 6 ("Att utföra en revision").

revisionsprogram: en eller flera revisioner planerade att utföras under en viss tidsperiod och för ett visst ändamål.

revisionsplan: en beskrivning av aktiviteter och arrangemang för en revision.

revisionsstrategi: den tonvikt som vid revisionen läggs på de olika verksamheter som revideras (t.ex. en direkt revision av efterlevnad med inledande fokus på prestation och resultat jämfört med en revision av kontrollsystemen med inledande fokus på system och kontroller).

När det gäller specifik revisionsterminologi kan de aktuella versionerna av internationella standarder såsom ISO 19011, ISO 9000 och institutet för internrevisorer (Institute of Internal Auditors, IIA) ^(⁵) vara till hjälp.

4. Grundläggande principer

Revisionsystemen bör omfatta all offentlig kontroll och annan offentlig verksamhet i alla delar av produktionskedjan för jordbruksbaserade livsmedel som omfattas av förordning (EU) 2017/625, inbegripet alla behöriga myndigheters verksamhet, oavsett hur de är organiserade eller på vilken förvaltningsnivå de befinner sig, samt alla berörda organ eller kontrollorgan. Revisionerna bör därför i möjligaste mån utföras utan hänsyn till administrativa gränser. Om flera olika revisionsystem används inom en och samma medlemsstat bör det inrättas mekanismer för att säkerställa att all ovannämnd verksamhet täcks in helt och hållet när dessa kombineras.

För att skapa och bibehålla förtroende för revisionsystemets integritet ska alla berörda parter ha insyn i ledningen och genomförandet av revisionsprocessen. Särskilt viktigt är att det råder fullständig öppenhet mellan revisionsorganet och revisionsobjektet (se tabellen i avsnitt 5.2 nedan). Att se till att revisionsprocessen uppfattas som öppen av andra berörda parter är ett sätt att skapa förtroende. Det underlättar även spridningen av information, särskilt utbyte av bästa praxis inom och mellan behöriga myndigheter.

Oberoende bör säkerställas på organisations-, funktions-, revisionsprocess- och revisornivå. Revisionsorganet och revisionsgruppen bör utses av och rapportera till de behöriga myndigheternas högsta ledning. Ett tydligt, dokumenterat uppdrag med de befogenheter som behövs för att utföra revisionerna bör tillhandahållas. Uppdraget bör omfatta åtminstone revisionsorganets syfte, ansvarsområden, befogenheter och ansvarsskyldighet samt alla övriga aspekter som anses nödvändiga för att uppnå en tillfredsställande nivå av oberoende. Varken revisionsorganet eller revisionsgruppen bör delta i ledning eller övervakning av de kontrollsystem som revisionen avser.

När kontrolluppgifter delegeras och den behöriga myndigheten har valt att göra en revision i stället för en kontroll av organet med delegerade uppgifter, bör det organet enligt avtalet vara skyldigt att godta revisionskraven och villkoren i dessa.

Oberoende granskning bör vara en regelbunden och planerad process som utförs av en annan aktör än revisionsorganet för att säkerställa att revisionsystemet är lämpligt för att generera oberoende resultat och att de behöriga myndigheterna uppfyller sina skyldigheter enligt artikel 6.2 i förordning (EU) 2017/625.

Utöver de särskilda riktlinjerna i detta dokument kan allmän vägledning fås från ISO 19011.

5. Genomförande av revisionsprocessen

5.1 Systematisk strategi

Revisionsprocessen bör genomföras på ett systematiskt sätt. Revisionsprocessen bör därför

- vara resultatet av en öppen planeringsprocess där riskbaserade prioriteringar fastställs i linje med den behöriga myndighetens ansvarsområden enligt förordning (EU) 2017/625,
- omfatta flerårig strategisk planering som utgör
 - en grund för fastställande av mål och prioriteringar,

^(⁵) <https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx><https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx>

- en utgångspunkt för beslut om vilka områden som ska väljas ut för revision, och
- en grund för detaljerad årlig planering,
- fastställa revisionsramen genom strategisk planering; denna bör delas in i reviderbara enheter, informationskällor för användning vid planeringen bör identifieras och kriterier för hur revisionsområden ska väljas ut bör fastställas,
- med lämplig riskbaserad frekvens och under en period av högst fem år inrätta ett revisionsprogram som säkerställer adekvat täckning av alla relevanta verksamheter och alla relevanta behöriga myndigheter som regleras av förordning (EU) 2017/625; revisionsprogrammet får inbegripa information om revisionstyper, resurser, tidsplaner, granskningsfrekvens (t.ex. en gång om året eller oftare),
- stödjas av dokumenterade förfaranden och uppgifter för att säkerställa konsekvens och visa att en systematisk strategi har använts; dessa förfaranden bör omfatta
 - riskbaserad planering av revisionsprogrammet,
 - framställning av revisionsresultat, inbegripet identifiering av bevis på efterlevnad eller bristande efterlevnad, enligt vad som är tillämpligt,
 - förberedelse, godkännande och distribuering av revisionsrapporter,
 - granskning av revisions slutsatserna för att fastställa starka och svaga sidor i kontrollsystemet, sprida bästa praxis och säkerställa övervakningen av korrigerande och förebyggande åtgärder,
- övervakas och ses över för att se till att revisionsprogrammets mål har uppnåtts och för att fastställa vad som kan förbättras.

Om en medlemsstat planerar att genomföra mer än ett revisionsprogram, bör åtgärder vidtas för att säkerställa en effektiv samordning av programmen och en smidig revisionsprocess för alla relevanta behöriga myndigheter. Revisionsprogrammet (eller revisionsprogrammen) bör också täcka alla relevanta nivåer av den behöriga myndighetens organisation.

5.2 Öppenhet

För att visa att revisionsprocessen är öppen för insyn bör de dokumenterade förfarandena möjliggöra en tydligt avgränsad revisionsplaneringsprocess som inbegriper fastställande av revisionsmål, kriterier, val av revisionsstrategi samt mekanismer för godkännande och distribution av revisionsrapporten.

De behöriga myndigheterna bör anta lämpliga åtgärder för att säkerställa öppenhet, med hänsyn till relevanta krav i nationell lagstiftning och EU-lagstiftning samt eventuella andra villkor. De behöriga myndigheterna bör därför överväga att främja metoder som förbättrar insynen i revisionsprocessen. Några exempel på sådana metoder visas i tabellen nedan. De behöriga myndigheterna bör, när de fattar beslut om vilka åtgärder som ska vidtas, sträva efter att uppnå jämvikt mellan dels behovet av öppenhet och insyn, dels risken att revisionssystemets förmåga att uppnå målen undergrävs. För att i största möjliga utsträckning utnyttja de fördelar som öppenhet ger bör man också eftersträva balanserad rapportering, dvs. en lämplig kombination av konstaterad efterlevnad (positiva resultat) och områden som behöver förbättras (negativa resultat).

Tabell – Exempel på metoder som garanterar insyn i revisionsprocessen

	Revisionsobjekt	Inom den behöriga myndigheten	För flera behöriga myndigheter (inom medlemsstaterna)	Offentliga aktörer och andra berörda parter
Tillgång till revisionsorganets dokumenterade förfaranden	✓	✓	✓	
Samråd om planeringen av revisionsprogrammet	✓	✓	✓	
Offentliggörande av revisionsprogrammet	✓	✓	✓	✓
Inlämning av en revisionsplan	✓	✓		

	Revisionsobjekt	Inom den behöriga myndigheten	För flera behöriga myndigheter (inom medlemsstaterna)	Offentliga aktörer och andra berörda parter
Möjlighet att föra fram synpunkter på utkastet till revisionsrapport	✓	✓		
Distribution av den slutliga versionen av revisionsrapporten	✓	✓	✓	
Offentliggörande av revisionsobjektets synpunkter på utkastet till rapport	✓	✓	✓	✓
Offentliggörande av den slutliga versionen av revisionsrapporten	✓	✓	✓	✓
Offentliggörande av sammanfattningar av den slutliga versionen av revisionsrapport och årsrapport	✓	✓	✓	✓
Offentliggörande av revisionsobjektets handlingsplan	✓	✓	✓	✓
Offentliggörande av uppföljningsresultat	✓	✓	✓	✓

Anmärkning: Behöriga myndigheter bör välja de metoder (första spalten) och inkluderade aktörer (övriga spalter) som passar för deras specifika omständigheter.

5.3 Oberoende

Revisionsorganen bör inte utsättas för några påtryckningar av kommersiell, ekonomisk, hierarkisk, politisk eller annan natur som kan påverka deras bedömning eller resultatet av revisionsprocessen. Revisionssystemet, revisionsorganet och revisorerna bör vara opartiska och oberoende i förhållande till den verksamhet som revisionen avser. Det bör heller inte föreligga någon intressekonflikt.

I många situationer är det inte möjligt att uppnå fullständigt oberoende. Det som krävs är en grad av oberoende som en rimlig extern observatör skulle anse tillräcklig för att säkerställa att revisionen utförs på ett rättvist, objektiva och opartiskt sätt och att revisionsorganet och dess revisorer inte utsätts för otillbörlig påverkan eller befinner sig i en intressekonflikt som skulle påverka antingen revisionsprocessen eller enskilda revisioner.

Revisionsorganet bör förses med kvalificerad och kompetent personal, finansiering, infrastruktur och andra resurser i den omfattning som krävs för att organet ska kunna genomföra revisionsprogrammet. Revisionsorganet bör ges tillgång till kontinuerlig yrkesutveckling och relevant teknisk expertis.

Revisionsorganet bör vara fritt från otillbörlig påverkan på samtliga nivåer i revisionsprocessen. I synnerhet bör godkännandet av revisionsprogrammet och revisionsrapporterna inte påverkas eller hindras av revisionsobjektet. Revisionsorganet bör ha frihet att utveckla revisionens tillämpningsområde och mål och ha tillgång till alla lokaler och all information som krävs för att revisionens mål ska kunna uppnås.

Det bör kontrolleras att det inte föreligger några intressekonflikter inom revisionsorganet eller revisionsgruppen eller hos tekniska experter som anlitas. Medlemmarna i revisionsgruppen bör uppträda objektiva, opartiska och oberoende och undvika ett ensidigt synsätt. Deras uppträdande ska präglas av rättvisa, intellektuell ärlighet och integritet. Om en intressekonflikt föreligger bör de meddela detta. För att uppnå detta kan det vara lämpligt att växla revisorer och/eller revisionsgrupp.

Om den tekniska expertis som krävs för att utföra revisionen endast finns inom den behöriga myndighet som är föremål för revisionen ska åtgärder vidtas för att säkerställa revisionsgruppens oberoende. Om kontrollverksamheten organiseras regionalt, kan ett utbyte av tekniska experter arrangeras för att säkerställa deras oberoende. Om revisionsorganet måste anlita tekniska experter utifrån, bör åtgärder vidtas för att säkerställa att de är oberoende och att de inte befinner sig i en intressekonflikt som skulle kunna äventyra revisionsgruppens oberoende.

5.4 Oberoende granskning

Den oberoende granskningen bör utföras av en eller flera personer som inte ingår i revisionsorganet eller i den organisation som är föremål för internrevisionen. Den eller de personerna bör ha en tillräcklig nivå av oberoende och expertis för att kunna granska revisionsprocessen. Varje organ eller kommitté som inrättas för att utföra en oberoende granskning av revisionsprocessen bör ha en eller flera oberoende personer som medlemmar.

Den oberoende granskningen bör omfatta hela revisionsprocessen, inbegripet planering och utförande av revisioner, rapportering (även godkännande av rapporter), korrigerande åtgärder och uppföljning. Den bör även omfatta olika hot mot oberoende och mekanismer för att hantera dessa. En oberoende granskning är inte en revision, men den kan dock utföras med hjälp av en revisionsstrategi. Granskningen kan variera i omfattning, detaljnivå och intensitet och bör leda till

- en objektiv utvärdering av revisionsprocessens och revisionsorganets ändamålsenlighet och oberoende,
- återkoppling för kontinuerlig förbättring,
- visshet för revisionsorganet, ledningen för behöriga myndigheter och andra berörda parter om att revisionsprocessen uppfyller målen i artikel 6 i förordning (EU) 2017/625.

Denna granskning bör göras regelbundet. Frekvensen kan emellertid variera beroende på den tidigare granskningens resultat och revisionsorganets egna interna kontroller.

De behöriga myndigheterna bör säkerställa ⁽⁶⁾ att den oberoende granskningen dokumenteras när det gäller bl.a. mandat, roller och ansvarsområden, sekretess, etiska regler, rättigheter och skyldigheter samt krav på rapportering och spridning.

Revisionsorganet bör vidta åtgärder för att åtgärda alla brister som konstateras vid den oberoende granskningen.

5.5 Huvudmål

Syftet med revisionssystem är att kontrollera de behöriga myndigheternas efterlevnad av förordning (EU) 2017/625 och funktionen hos systemen för offentlig kontroll. För detta ändamål, och för att uppfylla kraven i artikel 6 i förordning (EU) 2017/625 bör revisionssystemet täcka följande tre aspekter som anges i artikel 3.30 i förordning (EU) 2017/625:

a) Verifiering av att offentliga kontroller utförs i enlighet med planerade arrangemang

Detta görs för att säkerställa att de behöriga myndigheterna uppfyller sina allmänna skyldigheter ⁽⁷⁾ och att de offentliga kontrollerna utförts som planerat samt att den personal som utför kontrollerna följer eventuella anvisningar eller vägledningar som getts.

Verifieringen av detta krav kan till stor del ske genom dokumentgenomgång, men bör också omfatta kontroller på plats. Revisionsgruppen bör ha goda allmänna kunskaper om revision och de kunskaper som krävs för att uppnå detta revisionsmål.

b) Verifiering av att de planerade arrangemangen tillämpas på ett verkningsfullt sätt

”Verkningsfullhet” avser i vilken grad de offentliga kontrollerna ger (avsedd) effekt/uppfyller ett visst mål. Systemet för offentlig kontroll förväntas fungera på ett lämpligt sätt genom sina planerade arrangemang för att verifiera efterlevnaden av relevanta rättsliga krav och, när bristande efterlevnad konstateras, vidta åtgärder för att minska eller helt avhjälpa denna bristande efterlevnad inom en lämplig tidsperiod. Dessutom bör systemet tillåta en nivå av kontroll och tillsyn som kan avskräcka från bristande efterlevnad och hantera säkerhetsrisker i samband med livsmedel.

Verifieringen av detta krav bör omfatta en bedömning av kontrollernas kvalitet, tillförlitlighet och enhetlighet liksom revisioner på plats. Revisionsgruppen bör ha relevant teknisk expertis för att kunna uppnå detta revisionsmål.

⁽⁶⁾ Här råder viss flexibilitet, eftersom ansvaret för oberoende granskning varierar inom medlemsstaterna.

⁽⁷⁾ Enligt artikel 5 i förordning (EU) 2017/625.

- c) Verifiering av att de planerade arrangemangen är lämpliga för att nå de offentliga kontrollernas mål

”Lämplighet” har att göra med huruvida kontrollsystemets utformning och genomförande är ändamålsenligt när det gäller att uppnå de önskade resultaten, dvs. målen i förordning (EU) 2017/625 för medlemsstaternas fleråriga nationella kontrollplaner eller nationella politiska mål. Denna aspekt är särskilt relevant när det finns tecken på att kontroller som utförs i enlighet med planerade arrangemang inte uppnår sina planerade resultat eller mål.

Verifieringen av detta krav bör omfatta en bedömning av de offentliga kontrollerna, t.ex. deras planering, frekvens, intensitet och de metoder som används, med beaktande av produktionskedjans (eller produktionskedjornas) struktur och riskprofil samt produktionsmetoder och volymer. Även begränsningar som kan ha påverkat planeringen eller genomförandet av arrangemang bör granskas ⁽⁸⁾.

Revisionsgruppen bör ha mycket goda kunskaper i systemrevision och bör ha tillgång till den tekniska expertis som behövs för att uppnå detta revisionsmål.

6. Att utföra en revision

6.1 Planering och förberedelser inför revisionen

Revisorn (eller revisionsgruppen) bör planera revisionen på ett sätt som garanterar att den kan genomföras på ett effektivt och ändamålsenligt sätt samt i god tid.

Revisionsplanen bör ge teknisk och rättslig förståelse för revisionsområdet och de troliga revisionsobjekten. Den bör innehålla information om revisionens mål och tillämpningsområde, vilka revisionskriterier som ska tillämpas, viktiga områden/riskområden som ska granskas, valet av revisionsstrategi, en uppskattning av nödvändiga resurser samt en preliminär tidsplan.

Revisionskriterierna bör omfatta mål som härrör från medlemsstaternas fleråriga nationella kontrollplaner, förordningarna (EG) nr 178/2002 och (EU) 2017/625 samt, i tillämpliga fall, specifika krav i relevant EU-lagstiftning och nationell lagstiftning.

När revisionens mål, tillämpningsområde och kriterier har fastställts bör man gå vidare till att fastställa strategi, metod och tekniker för revisionen. Genom att fastställa revisionsstrategin kan man säkerställa att revisionens mål uppnås och att tillräckliga och lämpliga bevis samlas in för att det ska gå att dra giltiga och tillförlitliga revisions slutsatser. Revisorn (eller revisionsgruppen) bör utveckla strategin med hjälp av sitt yrkesmässiga omdöme.

Revisionsgruppen bör, redan på planeringsstadiet, fundera över vilka revisionsbevis som bör efterfrågas. Att planera vilka bevis som ska inkluderas och hur, när och var dessa ska samlas in är en viktig del av revisionsplaneringen. Kvaliteten på de bevis som samlas in har en direkt och betydande effekt på revisionens resultat och slutsatser.

6.2 Utförandet av revisionen

Innan själva revisionen inleds bör revisionsgruppen försäkra sig om att revisionsobjektet har fått all information som behövs om revisionens syfte, mål och tillämpningsområde samt om eventuella behov av bidrag eller assistans från revisionsobjektets sida, såsom tillträde till lokaler eller tillgång till handlingar eller uppgifter före eller under revisionen.

Att anordna ett inledande möte är ett bra sätt att säkerställa att både revisionsgruppen och berörd personal hos revisionsobjektet får tillgång till all relevant information. Mötet ger tillfälle att förtydliga revisionsmålen, kontrollera att revisionsplanen har förståtts, fastställa arbetsarrangemang och ta itu med eventuella övriga frågor.

När revisionen utförs bör revisionsgruppen samla in, verifiera och analysera/utvärdera revisionsbevisen för att säkerställa att de är lämpliga och tillräckliga för att revisionens mål ska kunna uppnås. I synnerhet bör överensstämmelsen med planerade arrangemang, genomförandets verkningsfullhet och de planerade arrangemangens lämplighet för att nå målen kontrolleras. Dessa aktiviteter bör dokumenteras.

Revisionsbevisen måste jämföras med kriterierna och målen för revisionen för att möjliggöra för revisionsgruppen att ta fram revisionsresultat och dra övertygande slutsatser. Revisionsbevisen måste också vara av lämplig typ och vara tillräckligt omfattande om det ska gå att utarbeta revisionsresultat, slutsatser och eventuella rekommendationer som kan stå emot invändningar och uppfylla villkoren för intern och extern revision.

⁽⁸⁾ Grundorsaksanalys kan vara ett viktigt verktyg för att bedöma lämpligheten.

Vid ett avslutande möte presenterar revisionsgruppen revisionsresultaten. Mötet bör även användas som ett forum för att

- diskutera preliminära resultat och slutsatser med revisionsobjektets ledning och få återkoppling från ledningen,
- låta revisionsobjektet rätta till missförstånd och diskutera de preliminära resultaten och slutsatserna samt lämna ytterligare information eller förtydliganden som stöd för sin ståndpunkt,
- få revisionsobjektets synpunkter på genomförandet av revisionen.

Revisionsgruppen kan välja att ändra de preliminära resultaten och slutsatserna på grundval av en ytterligare analys av de insamlade bevisen eller mot bakgrund av ytterligare bevis som lämnas in.

All relevant återkoppling från revisionsobjektet bör dokumenteras och beaktas vid rapporteringen om revisionen och vid framtida revisioner.

6.3 Revisionsrapportering

Revisionsrapporten är en mycket viktig del av revisionen som syftar till att

- lämna relevanta försäkringar om funktionen hos de processer som är föremål för revision,
- fastställa och sprida god praxis,
- identifiera områden med bristande efterlevnad eller svagheter och uppmärksamma revisionsobjektet på dessa för korrigerande och/eller förebyggande åtgärder,
- ligga till grund för uppföljning av de åtgärder som revisionsobjektet vidtar som svar på revisionsrekommendationer,
- ge tillfälle att kommunicera med fler berörda parter, i tillämpliga fall.

Revisionsrapporten bör vara objektiv, övertygande och utarbetas inom en rimlig tidsram.

För att vara objektiv bör revisionsgruppen i sin rapportering lägga fram relevanta bevis, inbegripet sådana som motsäger eller inte stöder gruppens ståndpunkt eller slutsats. Bevisen bör inte presenteras på ett selektivt sätt, och åsikter från revisionsgruppen som inte stöds av väl underbyggda bevis bör inte inkluderas i rapporten. Rapporteringen bör vara balanserad och inte enbart inriktas på negativa resultat. Rapporten bör innehålla positiva uttalanden när revisionsobjektets verksamhet befinns vara väl organiserad och utförd.

En övertygande revision framstår som trovärdig eftersom den innehåller giltiga, evidensbaserade resultat, logiska slutsatser och praktiska, realistiska och relevanta rekommendationer. Rapporten bör vara uppbyggd på ett logiskt sätt och vägleda läsaren genom processen, från revisionens syfte, mål och tillämpningsområde till dess resultat, slutsatser och rekommendationer. Det bör finnas ett tydligt samband mellan bevis, resultat, slutsatser och rekommendationer.

Slutsatserna bör ta upp överensstämmelse med de planerade arrangemangen, genomförandets verkningsfullhet och de planerade arrangemangens lämplighet när det gäller att uppnå de fastställda målen, beroende på vad som är tillämpligt (se avsnitt 5.5). De bör bygga på objektiva bevis. Särskilt när det gäller att dra slutsatser om de planerade arrangemangens lämplighet i förhållande till de fastställda målen kan bevis erhållas genom att sammanställa och analysera resultaten från flera revisioner. Slutsatserna bör i sådana fall gå utöver de enskilda organen, enheterna och myndigheterna.

Rekommendationerna bör ha som syfte att eliminera eller korrigera orsakerna till att revisionsobjektet inte uppfyllde revisionskriterierna. I rekommendationerna bör det inte anges vilka åtgärder som ska vidtas av revisionsobjektet utan vilket resultat som ska är avsett att uppnås genom revisionsobjektets korrigerande och/eller förebyggande åtgärder.

Rapporten ska minst innehålla

- uppgifter om revision, datum, platser och revisionsobjekt,
- revisionens mål, tillämpningsområde, metod och kriterier,
- revisionens resultat (och relaterade bevis), slutsatser och, i tillämpliga fall, rekommendationer.

Beroende på revisionsorganets policy kan revisionsgruppen antingen identifieras i rapporten eller lämnas oidentifierad.

6.4 Uppföljning av revisionens resultat

Där så krävs bör en handlingsplan utarbetas och tillhandahållas av revisionsobjektet. Den bör innehålla förslag på korrigerande och förebyggande åtgärder⁽⁹⁾ för att följa eventuella rekommendationer som gjorts till följd av revisionen. Revisionsgruppen⁽¹⁰⁾ bör göra en bedömning av handlingsplanens lämplighet och kan senare delta i arbetet med att kontrollera dess genomförande.

- Handlingsplanen ger revisionsgruppen möjlighet att bedöma om de föreslagna korrigerande och förebyggande åtgärderna är tillräckliga för att följa rekommendationerna i revisionsrapporten. I handlingsplanerna bör det ingå riskbaserade prioriteringar och tidsplaner för genomförande av de korrigerande och förebyggande åtgärderna samt anges vem som ansvarar för genomförandet. En rad handlingsplaner av olika slag kan godtas, och det är revisionsobjektet som väljer mellan de olika möjligheter som står till buds.
- De korrigerande och förebyggande åtgärderna bör inte vara begränsade till särskilda tekniska krav, utan bör där så krävs innefatta systemövergripande åtgärder (t.ex. kommunikation, samarbete, samordning, översyn och rationalisering av kontrollprocesser). En grundorsaksanalys av eventuell bristande efterlevnad bör utföras av revisionsobjektet för att fastställa vilka korrigerande och förebyggande åtgärder som är lämpligast. Eventuella motstridiga uppfattningar mellan revisionsobjektet och revisionsgruppen bör lösas.
- Avslutning: Mekanismer bör inrättas för att se till att handlingsplanerna är lämpliga och att korrigerande och förebyggande åtgärder genomförs inom rimlig tid. Revisionsobjektet och revisionsgruppen bör enas om förfaranden som syftar till att kontrollera slutförandet av handlingsplanen.

7. Översyn och spridning av revisionens resultat

Revisionsresultaten och, i förekommande fall, återkoppling bör beaktas vid planeringen av framtida revisionsprogram och när revisionsprocessen ses över.

Revisionsresultatens eller den bristande efterlevnadens konsekvenser för andra sektorer, regioner eller behöriga myndigheter bör beaktas, särskilt i medlemsstater där kontrollerna delegeras till en rad behöriga myndigheter eller är decentraliserade.

Internrevisioner ger en oberoende utvärdering av de offentliga kontrollernas ändamålsenlighet och lämplighet när det gäller att uppnå målen. Därför bör revisionsresultaten göras tillgängliga för relevanta behöriga myndigheter i medlemsstaterna, som ett sätt att hjälpa dem att utveckla och förbättra sina kontrollsystem och se över sina fleråriga nationella kontrollplaner.

Revisionsresultaten kan också innehålla exempel på bästa praxis som bör spridas. Dessa exempel kan användas av revisionsobjektet på andra områden eller av andra enheter som utför liknande verksamhet för att förbättra processerna. Därför bör rapporterna på begäran göras tillgängliga för andra sektorer och regioner inom medlemsstaterna samt för kommissionen.

8. Övrigt

8.1 Resurser

Medlemsstaterna bör se till att de behöriga myndigheterna har de (rättsliga och administrativa) befogenheter och resurser och det bemyndigande som krävs för att inrätta, tillämpa och upprätthålla ett effektivt revisionssystem.

När den personal och andra relaterade resurser som behövs för att leda, övervaka och se över revisionsprocessen anslås bör man beakta att revisioner ska utföras för att granska alla behöriga myndigheter och deras kontrollverksamhet inom ramen för förordning (EU) 2017/625. Revisionsgruppens sammansättning kan variera med tanke på revisionsprogrammets (revisionsprogrammets) mål och tillämpningsområde så att man tillgodoser behoven av revisorer med allmänna kunskaper och tekniska kunskaper samt tekniska experter.

Allmän vägledning om vilka resurser som krävs för revisioner ges i ISO 19011.

⁽⁹⁾ I detta sammanhang avses med *korrigerande åtgärder* åtgärder för att avlägsna orsaken till bristande efterlevnad och hindra att situationen uppkommer igen. *Förebyggande åtgärder* avser åtgärder för att avlägsna orsaken till potentiell bristande efterlevnad (för att hindra att den bristande efterlevnaden uppkommer) eller andra potentiella icke-önskvärda situationer.

⁽¹⁰⁾ Här råder viss flexibilitet, eftersom ansvaret för uppföljning varierar bland medlemsstaternas behöriga myndigheter.

8.2 Revisorskompetens

De kunskaper i revision som krävs och urvalskriterierna bör fastställas under följande rubriker:

- Allmänna kunskaper och färdigheter.
- Principer, förfaranden och metoder för revision. Ledarskaps-/organisationsfärdigheter.
- Särskilda tekniska kunskaper och färdigheter.
- Personliga egenskaper ⁽¹⁾.
- Utbildning.
- Yrkeserfarenhet.
- Utbildning i och erfarenheter av revisioner.

Det är nödvändigt att införa en mekanism för att se till att revisorerna är konsekventa och att deras kunnande upprätthålls. Vilka kunskaper som krävs kan bero på vilket område inom kontroll- eller tillsynssystemet som revisionsgruppen inriktar sig på. Revisorerna bör ha det tekniska kunnande och de tekniska färdigheter som krävs och ha erfarenhet av de områden som ingår i utbildningen för personal som utför offentlig kontroll och annan offentlig verksamhet som anges i kapitel I i bilaga II till förordning (EU) 2017/625.

⁽¹⁾ Revisorer bör vara oberoende, etiska, diplomatiska, uppmärksamma, lyhörda, mångsidiga, uthålliga, beslutsamma, bestämda, kunna arbeta självständigt, ha ett öppet sinne samt vara benägna att införa förbättringar.