

VÄGLEDNING FÖR VERKSAMHETSREVISION

Skyrev.

INNEHÅLL

1. Inledning	3
2. Vad är verksamhetsrevision?	4
3. Yrkesrevisor i kommunal revision	5
3.1 Krav och förväntningar	5
3.2 Behov av olika kompetenser	5
3.3 Verksamhetskunskap	6
3.4 Oberoende	6
4. Kommunikation	7
5. Revisionsprocessen i ett projekt	8
6. Innan ett revisionsprojekt inleds	9
6.1 Prövning av oberoende	9
6.2 Prövning av övriga förutsättningar	9
7. Planering av ett revisionsprojekt	11
7.1 Förstudie inför eventuell granskning	11
7.2 Projektplan	11
7.3 Syfte och revisionsfrågor	15
7.4 Revisionskriterier	16
7.5 Kommunikation i granskningsarbetet	18
8. Metoder för granskning	20
8.1 Inledning	20
8.2 Aktuella begrepp och frågeställningar	20
8.3 Inför val av metod	22
8.4 Dokumentanalys	23
8.5 Intervjuer	24
8.6 Enkäter	25
8.7 Seminarier och hearingar	26
8.8 Övriga metoder	26
9. Analys och bedömning	28
9.1 Viktiga förutsättningar inför analysen	28
9.2 Sköts verksamheten ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt på ett tillfredsställande sätt?	29
9.3 Kontroll och analys av insamlade uppgifter	30
9.4 Slutsatser och rekommendationer	31
10. Rapportering av utförd granskning	33
10.1 Inledning	33
10.2 Kommunikation	33
10.3 Offentlighet och sekretess	34
10.4 Revisionsrapportens innehåll och disposition	34
11. När granskningen är slutförd	35
11.1 Yrkesrevisorns dokumentation	35
11.2 Kvalitetssäkring	36
12. Avslutning	37

1. INLEDNING

Skyrev är en ideell förening för yrkesrevisorerna inom den kommunala sektorn. Föreningens mål är att utveckla och säkerställa kvaliteten i kommunal yrkesrevision. En viktig del i föreningens arbete är att följa, dokumentera, utveckla och tolka frågeställningar som rör god revisors- och revisionssed för yrkesrevisorerna. Denna vägledning är en del av det arbetet.

Skyrevs medlemmar, som vanligtvis arbetar på revisionsbyråer eller på revisionskontor, ska arbeta i enlighet med god revisionssed och tillämpa de regelverk som gäller för kommunal revision. Medlemmar i Skyrev åtar sig också att tillämpa föreningens etiska regler samt att iaktta gällande rekommendationer och vägledningar. I sin samverkan med landets förtroendevalda revisorer bidrar Skyrevs medlemmar till att utveckla praxis och god revisionssed inom kommunal verksamhet.

På samma sätt som Sveriges Kommuner och Regioner skrift *God revisionssed i kommunal verksamhet* behövs för att definiera utgångspunkter och principer för kommunal revision behöver formerna för det praktiska revisionsarbetet beskrivas, dokumenteras och utvecklas.

Vägledningen beskriver hur yrkesrevisorerna inom kommunal revision arbetar med verksamhetsrevision i alla dess faser: planering, granskning, analys och bedömning, samt rapportering.

Vägledningen är användbar för all verksamhetsrevision oavsett om verksamheten bedrivs i förvaltningsform eller i kommunägda företag.

Avsikten med vägledningen är att ge yrkesrevisorerna stöd i deras arbete. Genom att beskriva hur yrkesrevisorerna bör arbeta med verksamhetsrevision vill Skyrev bidra till att utveckla kvaliteten i de uppdrag som yrkesrevisorerna utför och därmed främja den kommunala revisionen.



FOTO: SCOTT GRAHAM, UNSPLASH

2. VAD ÄR VERKSAMHETSREVISION?

Verksamhetsrevision eller förvaltningsrevision har sedan länge en framträdande roll i kommunal revision och berörs redan i motiven till 1977 års kommunallag. Flera av de utredningar och översyner som genomfördes under 1990-talet och i början av 2000-talet tar också upp frågan. Utredningen *Den kommunala revisionen – ett demokratiskt kontrollinstrument* (SOU 1998:71, sid 37), illustrerar den syn på verksamhetsrevision som ligger till grund för den nuvarande lagstiftningen:

Förvaltningsrevisionen syftar till att undersöka om verksamheten bedrivs i enlighet med uppställda mål och på ett från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt. I förvaltningsrevisionen ingår även att undersöka om styrningen, uppföljningen och utvärderingen är tillräcklig

Utgångspunkten för denna vägledning är att verksamhetsrevision syftar till att ge revisorerna underlag för deras bedömning och uttalande i revisionsberättelsen vad gäller om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt.

3. YRKESREVISOR I KOMMUNAL REVISION

3.1 Krav och förväntningar

I regeringens proposition 1998/99:66 förs, med utgångspunkt från den kommunala särarten, ett längre resonemang om kraven på sakkunniga (yrkesrevisorer) inom kommunal verksamhet. Yrkesrevisorernas uppdrag är att *självständigt göra och redovisa sina bedömningar*, något som förutsätter kunskap om granskningsmetodik, metoder för kommunal verksamhetsrevision och erfarenhet av kommunal verksamhet.

Verksamhetsrevisionen av kommunal verksamhet ska ge underlag för bedömning av styrelsen, nämndernas och bolagsstyrelsernas verksamhet utifrån de mål och riktlinjer som fullmäktige beslutat. Vidare framgår av propositionen att verksamhetsrevisionen innebär att målnöjsfyllelsen avseende effektivitet och kvalitet granskas med en rad olika tekniker, t ex intervjuer, enkätundersökningar och statistisk analys. Kommunallagen, 12 kap. 8 § sammanfattar kraven på sakkunniga på följande sätt:

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

3.2 Behov av olika kompetenser

Regeringen uttrycker i sin proposition (prop 1998/99:66) att det inte finns skäl att i lagen ange vilken formell kompetens en yrkesrevisor ska ha men kravet är att de som utför revision i kommuner, landsting och regioner ska ha kunskap och förståelse för kommunal verksamhet. I detta inbegrips kunskap och förståelse för den kommunala särarten, för de demokratiska processerna och offentlighetsprincipen. Det ska självfallet även finnas nödvändig saklig kompetens t ex ifråga om aktuella metoder för verksamhetsrevision.

Skyrev har fastställt en ordning som innebär att den som ansöker om certifiering ska uppfylla vissa krav. Man ska vara medlem i föreningen, vara yrkesmässigt verksam inom kommunal revision, ha en tillräcklig erfarenhet av revision av kommunal verksamhet samt ha en lämplig akademisk examen¹. Beslut om certifiering tar en särskild oberoende nämnd utsedd av Skyrevs föreningsstämma.

För yrkesrevisorer som arbetar med verksamhetsrevision kan flera akademiska utbildningar vara relevanta, exempelvis civilekonom, offentlig förvaltning, jurist, samhällsplanerare, civilingenjör, nationalekonom, statsvetare eller medicinsk examen.

Utöver utbildning, erfarenhet och kunskap medför arbetet med verksamhetsrevision särskilda krav på oberoende, objektivitet och integritet. Genom att i det praktiska arbetet tillämpa god revisors- och revisionsmedvetenhet yrkesrevisorn till att ge den kommunala revisionen trovärdighet och legitimitet.

Genomförandet av ett granskningsuppdrag kan ibland förutsätta specialister med särskild kompetens, till exempel inom områden som ekonomi, personalfrågor, juridik och IT. Det är i dessa fall en fördel om granskningsarbetet leds av en certifierad kommunal yrkesrevisor.

1. En fullständig beskrivning av certifieringsreglerna finns på Skyrevs hemsida.

3.3 Verksamhetskunskap

Som yrkesrevisor ska man aktivt bidra till och ge stöd åt revisorerna i deras riskanalys. Vid granskning av en verksamhet är viktiga dokument bland annat:

- fullmäktiges budget, uppdrag, mål, policyer och riktlinjer till styrelser, nämnder och beredningar
- styrande dokument för kommunens företag till exempel bolagsordning och äganderegativ
- nämndens/styrelsens verksamhetsplan och budget
- nämndens/styrelsens omvärldsanalyser
- nämndens/styrelsens delårsrapport och årsredovisning
- nämndens/styrelsens handlingar (lokala riktlinjer, protokoll, möteshandlingar etc.)
- organisationsbeskrivningar, delegationsordning med mera
- verksamhetsstatistik, förvaltningsberättelser, nyckeltal
- nämndens/styrelsens internkontrollplan och riskbedömning
- tidigare granskningar.

Exempel på interna faktorer som har betydelse för revisorernas analys är förändringar i politik, verksamhet och organisation, finansiell styrka, ekonomiskt resultat, ledningens agerande, kvalitetsarbete och intern kontroll.

Förändringar av lagstiftning och statsbidragsregler, befolkningsförändringar och den allmänna utvecklingen är vanligt förekommande och nödvändiga att ta hänsyn till i riskanalysen. Exempel på kunskapskällor är bland annat Riksdagen, regeringskansliet, statliga myndigheter och intresseorganisationer som Sveriges Kommuner och Regioner.

Genom att förmedla information och kunskap från kollegor, nätverk och andra externa källor bidrar yrkesrevisorn till revisorernas analys och bedömning, vilket underlättar deras ställningstagande om granskningens inriktning och omfattning.

3.4 Oberoende

Oberoende och integritet är av grundläggande betydelse för yrkesrevisorns förtroende hos revisorerna, granskad nämnd eller bolagsstyrelse eller andra berörda. Som kommunal yrkesrevisor ska man vara objektiv, saklig och neutral i sitt arbete och verka för öppenhet och tydlighet.

Personliga intressen och åsikter får inte inverka på uppdraget. Inför varje uppdrag ska det därför prövas om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för yrkesrevisorn. En närmare redogörelse återfinns i avsnitt 6.1 Prövning av oberoende.

De etiska regler som utarbetats av Skyrev innehåller regler om oberoende och integritet, objektivitet och saklighet, kompetens, kollegialitet samt respekt och förtroende.

Om det finns risk för att oberoendet kan ifrågasättas ska yrkesrevisorn omgående kontakta uppdragsgivaren för en diskussion om att avstå från uppdraget eller att avsäga sig ett redan påbörjat granskningsarbete.



FOTO: RODEO PROJECT MANAGEMENT SOFTWARE, UNSPLASH

4. KOMMUNIKATION

Som yrkesrevisor ska man verka för öppenhet och tydlighet i granskningsarbetet. Behovet av öppenhet och tydlighet återkommer i alla faser av granskningen; planering, introduktion, genomförande och rapportering.

Om granskningen ska motsvara revisorernas krav och förväntningar är det nödvändigt att så tidigt som möjligt föra en dialog om syftet med granskningen och ställda revisionsfrågor.

Under arbetets gång är det vanligtvis den yrkesrevisor som leder granskningen som ansvarar för kommunikationen med dem som är föremål för granskning, såvida inte något annat bestämts. En öppen och tydlig dialog underlättar genomförandet av uppdraget och kan dessutom bidra till ett positivt mottagande av granskningens resultat, något som i sin tur kan öka motivationen att åtgärda eventuella brister.

Revisorerna/lekmannarevisorerna kan ha synpunkter på yrkesrevisorns roll i den dialog som är nödvändig i granskningen. De avgör också hur resultaten ska kommuniceras med fullmäktige, styrelse, nämnder och bolagsstyrelser, liksom med allmänhet och media. Revisorerna/lekmannarevisorerna kan själva behöva vara aktiva i denna del av dialogen.

För ytterligare vägledning hänvisas till avsnitt 7.5 Kommunikation i granskningsarbetet respektive avsnitt 10 Rapportering av utförd granskning.

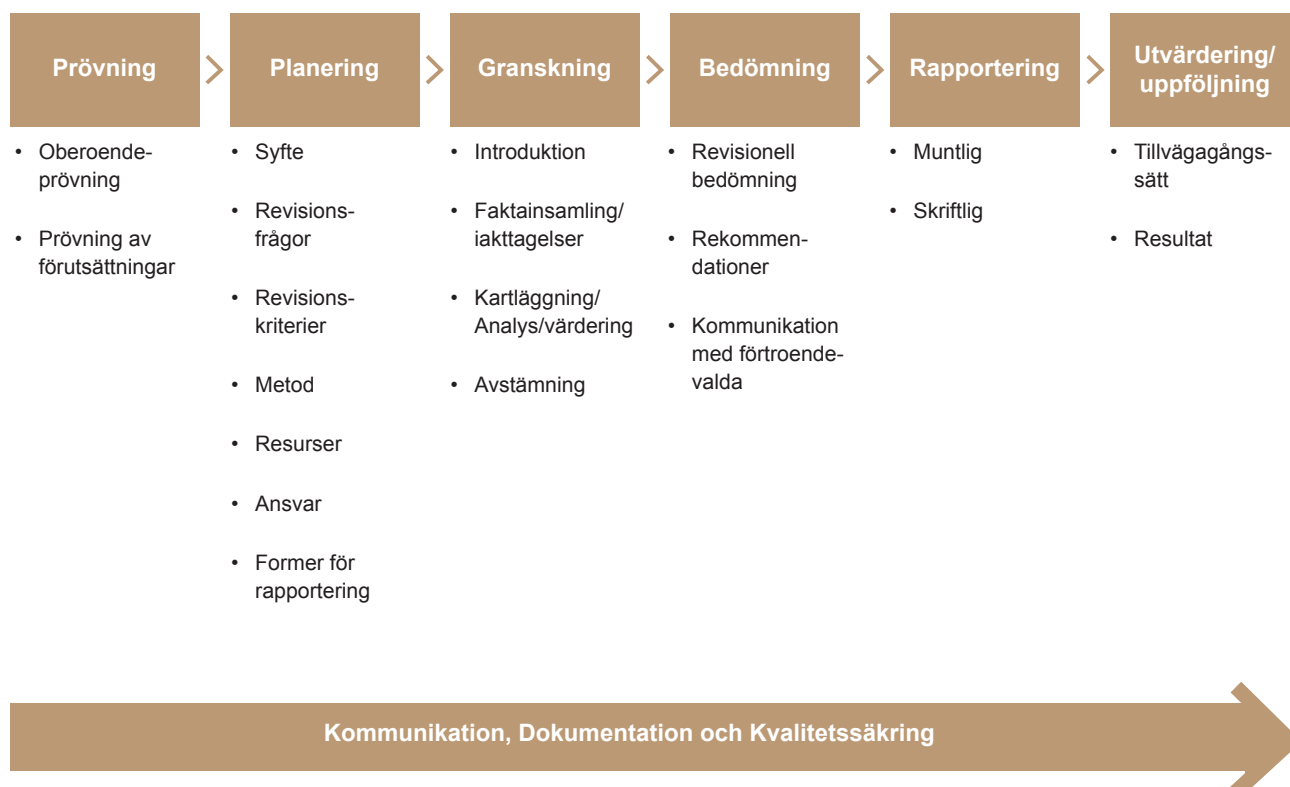
5. REVISIONSPROCESSEN I ETT PROJEKT

Alla granskningsinsatser som genomförs syftar till att ge revisorerna underlag för deras bedömning och uttalande i revisionsberättelsen om styrelsens, nämndernas och beredningarnas ansvar. På samma sätt sker granskningen av verksamheten i de kommunägda bolagen för att lekmannarevisorerna ska kunna uttala sig i granskningsrapporten.

Utifrån granskningsuppdraget och revisionsplanens prioriteringar planerar yrkesrevisor för de fördjupade granskningar som har beslutats och eventuella förstudier. I samband med planeringen klargörs bakgrund till granskningen, dess syfte, revisionsfrågor och revisionskriterier, metod, ansvarig verksamhet, ansvarig för granskningens genomförande samt former för avrapportering.

Varje revisionsprojekt ska planeras och dokumenteras i enlighet med Skyrevs rekommendationer och vägledningar. Genom att följa Skyrevs etiska regler, rekommendationer och vägledningar bidrar yrkesrevisorn till efterlevanden av god revisionssed.

Med stöd av den struktur som följer av revisionsprocessen kan de olika moment och arbetssteg som ingår i ett revisionsprojekt i stort beskrivas på följande sätt:



6. INNAN ETT REVISIONS- PROJEKT INLEDS

6.1 Prövning av oberoende

Yrkesrevisorns opartiskhet och självständighet är en viktig förutsättning för allt revisionsarbete, vid sidan av formell kompetens och erfarenhet av och kunskap om den kommunala miljön och dess särart. Granskningsuppdrag ska genomföras så att de uppfyller kraven på oberoende och integritet samt objektivitet och saklighet. Detta tydliggörs också i Skyrevs etiska regler.

Oberoende är av grundläggande betydelse för yrkesrevisorns förtroende hos uppdragsgivare, granskade verksamheter och andra berörda. För att yrkesrevisorn ska kunna vara och uppfattas vara oberoende krävs att denne är opartisk och självständig i förhållande till de som granskas.

Opartiskhet och självständighet brukar förtydligas på följande sätt:

- Faktisk objektivitet och självständighet – yrkesrevisorn ska kunna fullgöra revisionsuppdraget utan att ta hänsyn till några ovidkommande omständigheter.
- Synbar objektivitet och självständighet – yrkesrevisorn ska uppfattas som oberoende gentemot den granskade verksamheten.

Skyrevs medlemmar ska enligt gällande rekommendation¹ pröva sitt oberoende i uppdraget och i de enskilda granskningarna. Finns det omständigheter som kan rubba förtroendet för förmågan att utföra uppdraget med opartiskhet, självständighet och objektivitet? Prövningen ska genomföras och dokumenteras innan en granskning påbörjas. Det är den yrkesrevisor som är ansvarig för granskningen som ansvarar för att prövningen genomförs och dokumenteras.

Vid prövningen av oberoendet måste yrkesrevisorn på ett tillräckligt sätt dokumentera alla de överväganden som gjorts gällande oberoendet. De eventuella motåtgärder som vidtagits, för att oberoendet inte ska ifrågasättas, ska dokumenteras.

6.2 Prövning av övriga förutsättningar

Innan en granskning påbörjas ska yrkesrevisorn pröva om uppdraget är möjligt att genomföra, med hänsyn till kända förutsättningar och faktorer av betydelse för granskningen. En sådan prövning ska göras objektivt och sakligt där syftet med granskningen ställs mot den tid och de resurser som finns tillgängliga för att genomföra uppdraget.

Granskningens omfattning och komplexitet påverkar omfattningen av prövningen och hur detaljerad denna behöver vara. Andra faktorer som påverkar prövningen är vilken typ av verksamhet som ska granskas och hur

1. Skyrevs rekommendation R2 Prövning av yrkesrevisorns oberoende.

granskningen är tänkt att organiseras men även vilka revisionsfrågor som ska besvaras. Om granskningen avser frågeställningar som är väl kända för yrkesrevisorn underlättar det prövningen.

Verksamheter som tidigare inte har granskats kan kräva en mer ingående prövning av förutsättningarna för uppdraget. Det väsentliga är att prövningen görs med sådan noggrannhet att eventuell osäkerhet, så långt som är möjligt, kan undanröjas.

Det är viktigt att identifiera förhållanden eller faktorer som kan påverka syftet med och genomförandet av uppdraget. Följande frågor kan vara ett stöd för en prövning av förutsättningarna för ett revisionsprojekt:

- Vilka är de kritiska aktiviteter som ska genomföras?
- Finns det tillgång till rätt kompetens?
- Finns det tillräckligt med ekonomiska resurser?
- Har tillräcklig tid avsatts?
- Finns det risker eller hot mot genomförandet?
- Finns tillgång till handlingsalternativ?

Yrkesrevisorn som ska genomföra granskningsuppdraget bör arbeta aktivt med att tidigt identifiera och eliminera risker samt bedöma om det finns rimliga förutsättningar för att kunna genomföra granskningen på ett professionellt sätt.

Exempel på tänkbara risker kan vara att

- planeringen av uppdraget är inte realistisk
- kompetensen i revisionsteamet är otillräcklig
- viktiga förutsättningar har förändrats (till exempel ny organisation, förändringar i regelverk eller andra förutsättningar)
- granskningens relevans och nyttovärde har förändrats
- relevant underlag inte är tillgängligt, eller att det förutsätter en omfattande resursinsats
- tydliga revisionskriterier saknas
- revisionsfrågorna är otydliga.

Om det finns oklarheter eller saknas väsentliga förutsättningar för granskningens genomförande ska ansvarig yrkesrevisor föreslå revisorerna att uppdraget omformuleras eller att man gör andra nödvändiga förändringar.

7. PLANERING AV ETT REVISIONSPROJEKT

Innan en granskning inleds ska en projektplan tas fram. Det är yrkesrevisorn som vanligtvis upprättar ett förslag till projektplan. Det ska finnas en tydlig koppling mellan projektplanen och revisorernas revisionsplan (och riskanalys). När planen har prövats och godkänts av revisorerna kan granskningen inledas.

Ett revisionsprojekt skiljer sig från andra utredningar/utvärderingar genom dess revisionella syfte. Revision är inte ett allmänt utredningsarbete, även om arbetsgången i sig kan ha stora likheter. Syftet med revision är att ge underlag för ansvarsprövningen och de uttalanden som görs i revisionsberättelsen (styrelse, nämnder och beredningar) och i granskningsrapporten (kommunägda bolag).

Under granskningen kan förutsättningarna ändras och det kan även finnas andra skäl till att ompröva till exempel revisionsfrågor, revisionskriterier, metodansatser, avgränsningar och/eller tidplan. Om projektplanen behöver anpassas eller förändras i något avseende ska detta kommuniceras med revisorerna.

7.1 Förstudie inför eventuell granskning

Större projekt kan behöva föregås av en förstudie, om det inte redan finns tillräckligt med underlag för en granskning. Syftet med en förstudie är i de flesta fall att ge ett underlag för att kunna bedöma om det behov av en mer ingående granskning.

Förstudien kan vara i form av en kartläggning av det aktuella verksamhetsområdet. Det kan även handla om att undersöka om det finns hinder för att verksamheten ska kunna bedrivas effektivt och säkert.

De förtroendevalda revisorerna kan via tips eller uppgifter i media ha identifierat relevanta frågeställningar som de vill få svar på. Dessa frågeställningar kan behöva undersökas ytterligare innan revisorerna tar ställning till en eventuell granskning. Det är heller inte ovanligt att det under revisorernas arbete med riskbedömningar uppstår frågeställningar. Det kan i sig motivera en förstudie innan revisorerna tar ställning till en eventuell fördjupad granskning.

Fördelen med förstudier är att de, med en begränsad insats, kan ge en överblick över situationen inom det aktuella verksamhetsområdet. En förstudie kan också göras mer omfattande i syfte att identifiera flera tänkbara granskningsområden inom den aktuella verksamheten.

Förstudien ska visa om identifierad problembild/risk kan bekräftas eller om den oro som fanns var ogrundad. Det ska med stöd av förstudien vara möjligt för revisorerna att fatta ett väl grundat beslut om en eventuell fortsatt granskning.

7.2 Projektplan

Projektplanen är ett verktyg för att planera och styra genomförandet av projektet utifrån vad som beslutats i revisorernas revisionsplan. Projektplanen definierar bland annat granskningens inriktning, hur åtagandet ska genomföras,



FOTO: JASON GOODMAN, UNSPLASH

vem som är ansvarig för genomförandet och vilka resurser som avsatts för projektet. Projektplanen utgör även en överenskommelse mellan revisorerna och yrkesrevisorerna om hur granskningen ska genomföras mer i detalj.

Ett viktigt syfte med projektplanen är att skapa förutsättningar för att revisionen ska kunna genomföras effektivt och med god kvalitet så att ett rimligt underlag ges för revisorernas uttalanden i revisionsberättelsen respektive lekmannarevisorernas uttalanden i granskningsrapporten. Projektplanen bör därför vara så konkret som möjligt.

Det är viktigt att tillräckligt med tid läggs på upprättandet av projektplanen eftersom en väl genomarbetad plan ökar förutsättningarna för ett effektivt genomförande av uppdraget.

Nedan beskrivs innehållet i en projektplan¹. Rubrikerna får anpassas utifrån granskningens omfattning och komplexitet samt utifrån eventuella direktiv från revisorerna.

Bakgrund

Projektplanen bör inledas med en kort beskrivning av identifierade problem och risker, med utgångspunkt från revisionsplanen. Motiveringen av ett projekt görs med ledning av tidigare granskningserfarenheter och den allmänna kunskap som revisionen har om verksamheten.

Noterade risker rörande verksamhetens effektivitet och ändamålsenlighet, den interna kontrollen eller ekonomi och räkenskaper bör framgå. Utgångspunkten är revisorernas riskanalys. Avsnittet ska sammantaget ge en tillräckligt överskådlig beskrivning av granskningsområdet och varför granskningen har prioriterats.

Syfte och revisionsfrågor

Revisionsprojektets övergripande syfte ska redovisas i projektplanen. Syftet ska ange granskningens inriktning och vad som ska uppnås med granskningen. Syftet konkretiseras genom en eller flera revisionsfrågor som ska besvaras. Tydligt formulerade revisionsfrågor är avgörande för att granskningen ska kunna genomföras på ett strukturerat och målinriktat sätt samt för att syftet ska kunna uppnås.

Vid formulering av revisionsfrågor ska granskningen ses ur ett helhetsperspektiv och revisorernas övergripande riskanalys. Revisionsfrågorna ska överensstämma med revisorernas uppdrag och revisionsplanens intentioner. En mer fördjupad beskrivning av hur man arbetar med revisionsfrågor återfinns i avsnitt 7.3 Syfte och revisionsfrågor.

Avgränsningar

Det är viktigt att noga överväga vilka avgränsningar som ska göras vad gäller såväl verksamheten som den tidsperiod som granskas. Granskningens omfattning är även en form av avgränsning.

Revisionskriterier

Projektplanen anger vilka revisionskriterier som utgör grunden för granskningen. Med revisionskriterier menas de bedömningsgrunder som bildar underlag för revisionens analyser, slutsatser och bedömningar. Revisionskriterierna kan ofta hämtas från lagar och förfaranden eller fullmäktigebeslut, policyer och interna regelverk. Revisionskriterierna kan också ha sin grund i jämförbar praxis.

Revisionskriterierna är grundläggande för hållbara och i efterhand kontrollerbara bedömningar och slutsatser. Aktuella kriterier måste därför uttryckas så sakligt och objektivt som möjligt och redovisas i projektplanen. Se vidare avsnitt 7.4 Revisionskriterier.

1. Skyrevs rekommendation R3 Projektplan.

Ansvarig styrelse eller nämnd

Av projektplanen ska framgå vilken styrelse eller nämnd som är ansvarig för den verksamhet som granskas. Granskningen kan omfatta mer än en nämnd. Om revisionsfrågorna inte är desamma för samtliga berörda nämnder/styrelser eller verksamheter bör det framgå.

Metoder

Projektplanen anger vilken granskningsmetod som ska tillämpas. Valet av metod/metoder beror på granskningens omfattning och komplexitet, syftet med granskningen samt avsatta resurser.

Valda metoder ska vara relevanta i förhållande till granskningens syfte och utarbetade revisionsfrågor. I annat fall finns risk för att revisionsfrågorna inte kan besvaras på grund av att nödvändiga uppgifter saknas. För ytterligare information se vägledningens avsnitt 8, Metoder för granskning.

Projektorganisation

Vem, vilka och hur många som deltar i genomförandet av revision är beroende av projektets omfattning och komplexitet, kompetensbehov och tillgång på resurser. För att säkra kvaliteten i arbetet är det en fördel om minst två medarbetare ingår i projektet. Inte minst vid utarbetande av revisionsfrågor och revisionskriterier är det viktigt att ha en diskussionspartner. Under utförandet kan däremot enskilda medarbetare ha en mer framträdande roll, framförallt i projekt av mindre omfattning.

Organisation och bemanning samt roller och ansvar måste anpassas efter syftet med granskningen. För ett framgångsrikt genomförande måste det finnas en tydlig ansvars- och arbetsfördelning.

I projektplanen anges vem som är ansvarig för projektets genomförande, projektledaren, samt övriga medarbetare i projektet.

Projektledaren ansvarar normalt för att:

- upprätta projektplan
- se till att projektet har tillgång till rätt kompetens
- introducera projektet (muntligt eller skriftligt) för granskad verksamhet
- genomföra granskningen i enlighet med fastställd projektplan
- ta fram en revisionsrapport
- kommunicera utkast till revisionsrapport för faktakontroll²
- kvalitetssäkra granskningen
- föredra granskningen för revisorerna/lekmannarevisorena
- följa upp granskningen.

Prövning av oberoende och integritet

Oberoende och integritet är av grundläggande betydelse för yrkesrevisorns förtroende hos revisorerna, granskad nämnd/styrelse/beredningar och andra berörda. Inför varje uppdrag ska det därför prövas om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för yrkesrevisorn. Av projektplanen ska framgå att en sådan prövning har genomförts. Om det finns skäl ska en förnyad prövning göras under granskningsarbetet. Se även avsnitt 6.1. Prövning av oberoende.

² Faktakontroll innebär att utkast till revisionsrapport överlämnas till granskad verksamhet för synpunkter.

Tidplan och resursbehov

I projektplanen anges vilka resurser som finns tillgängliga för projektet samt tidpunkt för avrapportering. Det är viktigt att göra en realistisk planering utifrån tidsfrister och resursförbrukning. Tidplan och resurser måste stå i överensstämmelse med uppdragets bredd, djup och komplexitet.

Vid planering av ett projekt kan det vara svårt att göra en realistisk tidplan respektive bedömning av resursbehovet. För att underlätta kan följande göras:

- Alla som ska delta i granskningen diskuterar tidplan och resursbehov.
- Granskningsmoment och aktiviteter som ska göras i granskningen identifieras –vem ska göra vad och när ska det göras?
- Var realistisk i planeringen vad gäller möjligheterna att få svar på frågor, boka in och genomföra intervjuer, få svar på enkäter, få tillgång till material med mera.
- Gör en tydlig arbetsfördelning utifrån medarbetarnas kompetens och resursinsats.
- Tänk på att vara konkret och realistisk!

Att upprätta en realistisk tidplan är en viktig del i planeringen. Tidplanen ska innehålla de granskningsinsatser och aktiviteter som ska göras i projektet, från fastställande av projektplan till granskning och avrapportering. Av tidplanen bör framgå när i tiden de olika aktiviteterna ska genomföras samt hur mycket tid som respektive aktivitet bedöms ta.

Det är lämpligt att följande tidpunkter framgår av projektplanen:

- introduktion av projektet
- datainsamlingsperiod och andra granskningsaktiviteter
- avstämningspunkter med uppdragsgivaren
- faktakontroll
- kvalitetssäkring
- avrapportering för revisorer

Nedan redovisas ett exempel på hur en tidplan kan utformas.

Aktivitet	Startdatum	Slutdatum	Tidsåtgång	Ansvarig	Kommentar

Introduktion och avrapportering

Syftet med introduktionen är främst att informera om projektet och dess genomförande men också att skapa ett öppet och förtroendefullt arbetsklimat.

Projektledaren ansvarar för att kommunikationen fungerar och kontakter uppdragsgivaren vid behov. Otillräcklig information till nyckelpersoner eller berörd verksamhetspersonal kan få negativa följdverkningar på projektets genomförande och resultat. Introduktionen av ett projekt är viktig för att skapa goda förutsättningar för granskningen.

Formerna för introduktion/avrapportering och tidpunkten för avrapportering till revisorerna ska framgå av planen. Ytterligare information om kommunikation och dialog återfinns i avsnitten 4, 7.5 och 11.2. Formerna för avrapportering beskrivs mera utförligt i avsnitt 11 Rapportering av utförd granskning.

Kvalitetssäkring

Hur kvalitetssäkringen kommer att genomföras ska finnas beskrivet i projektplanen eller andra styrande dokument. Kvalitetssäkringen ska säkerställa att granskningen och revisionsrapporten har nödvändig yrkesmässig och metodisk kvalitet. Den ska även visa att det finns en överensstämmelse mellan syfte, revisionsfrågor, revisionskriterier och val av metoder, bedömningar och slutsatser.

Innan revisionsrapporten kan redovisas ska den ha varit föremål för faktakontroll, vilket är en del av kvalitetssäkringen. Det är viktigt att yrkesrevisorn i ett tidigt skede klargör hur faktakontrollen ska genomföras. Se vidare under avsnitt 10.2 Kommunikation.

Övrigt

Projektplanen bör undertecknas av den ansvariga yrkesrevisorn innan den överlämnas för godkännande. Revisorerna och lekmannarevisorerna kan ta ställning till förslagen projektplan på olika sätt, exempelvis genom att de dokumenterar beslutet i projektplanen eller att det framgår av mötesanteckningar.

Om projektplanen behöver omarbetas ska revisorerna godkänna gjorda förändringar. Ett alternativ kan vara att gjorda förändringar i uppdraget noteras i revisorernas mötesdokumentation.

7.3 Syfte och revisionsfrågor

Medan en utredning eller utvärdering beskriver och analyserar olika förhållanden för att få en ökad kunskap är syftet med revision att dess resultat ska ligga till grund för revisorernas uttalande i revisionsberättelsen respektive lekmannarevisorernas uttalande i granskningsrapporten.

Skillnaden mellan verksamhetsrevision och utredningar i allmänhet är med andra ord den prövning som ska ske av de resultat som framkommer sett i relation till granskningens revisionskriterier, t ex fullmäktiges mål och riktlinjer.

För att kunna genomföra en effektiv revision behöver granskningens syfte och revisionsfrågor klargöras. Detta sker ofta genom en dialog mellan revisorerna och yrkesrevisorerna. Revisorerna bidrar med kunskap utifrån sin kännedom om kommunens verksamhet medan yrkesrevisorerna, utifrån sin kunskap och erfarenhet, kan bidra med information om liknande granskningar och tänkbara tillvägagångssätt (metoder).

Syftet anger granskningens inriktning och ska utgå från revisorernas uppdrag och vad som har beslutats i revisionsplanen. Syftet förtydligas med hjälp av revisionsfrågor vilka ska vara så konkreta och avgränsade att de är möjliga att besvara. Det ska också finnas ett logiskt samband mellan syfte, revisionsfrågor, revisionskriterier och granskningsmetoder. De revisionsfrågor som ska besvaras är en naturlig utgångspunkt vid valet av revisionskriterier och metoder.

Att utarbeta revisionsfrågor är en central del i projektplaneringen. Granskningen underlättas av tydliga och konkreta revisionsfrågor. De är även viktiga för att kunna göra avgränsningar i granskningen. Revisionsfrågorna utgör också underlag för bedömningen av vilka uppgifter som ska inhämtas och vilka metoder som ska användas.

Hur många revisionsfrågor som behöver anges varierar beroende på revisorernas syfte med granskningen och granskningens komplexitet. Ibland är det tillräckligt att formulera en eller två revisionsfrågor, vid andra tillfällen behövs det flera. Om allt för många revisionsfrågor har formulerats kan det finnas en risk för att granskningen blir för omfattande.

Revisionsfrågorna behöver anpassas till givna resurser och tillgängliga metoder. Det kan förekomma att revisionsfrågor är av den karaktären att det är svårt att besvara dem med tillgängliga underlag och metoder, även om frågorna i sig är relevanta.

Alla aspekter som rör granskningens syfte och revisionsfrågor ska kommuniceras med uppdragsgivaren så att de kan ta ett väl underbyggt beslut om projektplanen.

Att tänka på när revisionsfrågor formuleras:

- Undvik flera problemområden i samma revisionsfråga, det är bättre att formulera flera revisionsfrågor.
- Avgränsa granskningen, framförallt vid många revisionsfrågor.
- Uttryck revisionsfrågorna på ett sätt som knyter an till de risker som har identifierats i den verksamhet eller fråga som granskas.
- Tänk på att revisionsfrågorna ska styra granskningen. De blir då relevanta och betydelsefulla som underlag för ansvarsprövningen.
- Formulera revisionsfrågorna noggrant. De kan då besvaras i avrapporteringen av granskningen.
- Var tydlig i formuleringen av revisionsfrågorna så att de inte missuppfattas av läsaren. Undvik att lägga till komplicerade förklaringar eller orsakssammanhang.
- Undvik alltför detaljerade revisionsfrågor.
- Låt revisionsfrågorna vara klart avgränsade och inte överlappa varandra.
- Redovisa revisionsfrågorna i en logisk följd efter varandra.

7.4 Revisionskriterier

Revisionskriterier avser de normer eller bedömningsgrunder som utgör underlaget för yrkesrevisorns analyser, slutsatser och bedömningar. Revisionskriterierna kan vanligen hämtas i fullmäktigebeslut, interna regelverk och policyer samt från författningar och förarbeten. De kan också ha sin grund i jämförbar praxis.

Revisionskriterierna är grundläggande för hållbara och efterkontrollerbara bedömningar och slutsatser. De utgör den måttstock som används för att bedöma verksamheten. Det är avgörande för granskningens genomförande att de kriterier som används har legitimitet. I verksamhetsrevisionen är därför processen eller metoden för att precisera revisionskriterierna av särskild vikt.

Revisionskriterierna ska stå i ett logiskt förhållande till aktuella revisionsfrågor och till revisorernas syfte med granskningen. Det är den granskade verksamheten och syftet som avgör vilka källor kriterierna bör utgå från. Detta förutsätter generella kunskaper om den verksamhet som ska granskas samt om de författningar och regler som styr det aktuella området. Här är fullmäktiges beslut om mål och uppdrag till verksamheten en av grundbultarna.

Yrkesrevisorn ska ta del av dessa underlag samt inhämta information om tidigare granskningar, relevanta studier och eventuella utvärderingar. Kunskap om brukarnas och andra intressenters behov och förväntningar kan också vara användbara.

Revisionskriterierna kan hämtas från följande källor:

- Lagar, förordningar, förarbeten och rättspraxis
- Fullmäktiges beslut, mål och direktiv
- Styrelsens/nämndens styrdokument i form av mål, direktiv, riktlinjer med mera
- Statliga direktiv, anvisningar med mera
- Jämförbar praxis
- Vetenskaplig teoribildning, rättsuppfattningar, vedertagna standarder, facklitteratur med mera.

Författningar och fullmäktiges beslut utgör ett bindande ramverk för kommunernas verksamhet och utgör utgångspunkten för formuleringen av revisionskriterierna. Även propositioner och offentliga utredningar kan innehålla underlag som är av värde när revisionskriterierna ska formuleras.

När interna styrdokument i form av mål, administrativa riktlinjer och direktiv är utgångspunkten för utformningen av revisionskriterierna är det viktigt att kontrollera att dessa överensstämmer med författningar och fullmäktiges beslut och direktiv. Exempel på interna styrdokument är reglementen, protokoll, planer, budgetar, lokala policyer, anvisningar med mera.

Statliga direktiv, årsrapporter från statliga tillsynsmyndigheter, vägledningar med mera kan vara ett värdefullt stöd. Vid utformningen av revisionskriterier kan också vetenskapliga teorier, metoder och praxis, som bedöms som relevanta inom det granskade området, vara till nytta i granskningen.

Standarder och normer är också ett bra stöd. Ett exempel är de principer för god ledning och styrning avseende ekonomiförvaltning och intern kontroll som har formulerats inom ramen för COSO.

Revisionskriterierna har en viktig roll vid revisorernas behandling av projektplanen och revisionsrapporten. Tydliga kriterier ger revisorerna goda förutsättningar att kunna ta ställning till de bedömningar, slutsatser och rekommendationer som framförs i revisionsrapporten. Med tydliga revisionskriterier kan också verksamheten som revideras få kunskap om de normer eller standarder som används inom revision.

Tydliga och konkreta revisionskriterier gör det även möjligt för andra läsare, t ex ledamöter i fullmäktige, styrelser, nämnder samt medborgare och media, att bilda sig en egen uppfattning om underlaget för revisorernas bedömningar.

Revisionskriterierna kan sammanfattas enligt nedanstående. De ska:

- vara reella, giltiga, objektiva, förståeliga, accepterade, tillämpbara och konkreta.
- tydliggöra den norm eller referens som insamlade uppgifter bedöms mot
- tydliggöra bedömningsgrunderna för granskad verksamhet
- användas i värderingen av granskningens utfall
- utgöra underlag för rekommendationer
- tydliggöra för uppdragsgivaren vad rapportens framförda bedömningar, slutsatser och rekommendationer utgår ifrån
- redovisa underlaget för revisionens bedömningar för media och medborgare

7.5 Kommunikation i granskningsarbetet

För att kunna åstadkomma goda förutsättningar för revisionens genomförande är det viktigt att vid introduktionen vara öppen och tydlig med granskningens syfte. Avsikten med introduktionen är bland annat att

- informera om och förankra granskningen hos granskad verksamhet
- förebygga eventuella missuppfattningar
- skapa ett öppet och förtroendefullt arbetsklimat
- skapa rimliga förväntningar på revisionsinsatsen
- etablera förutsättningar för ett effektivt arbete.

Om flera verksamheter omfattas av granskningen bör introduktionen om möjligt ske på liknande sätt hos alla som berörs av granskningen.

Möte

Genom att vara öppen och tydlig i informationen om planerad granskning är det möjligt att få förståelse för uppdraget. Det är en fördel om den första kontakten inte är en del av insamlandet av underlag för granskningen. Men denna första kontakt kan ändå ge värdefull information om hur den granskade verksamheten ser på eventuella problem och svagheter inom det aktuella området.

Exempel på information som bör tas upp vid ett första möte är följande:

- revisionsfrågor, syfte och avgränsningar
- revisionskriterier, det vill säga vad resultaten kommer att värderas mot
- granskningsmetoder
- presentation av yrkesrevisorer/team
- tidplan för granskningen
- förväntningar på kommunikation under granskningen
- revisorernas (uppdragsgivarens) behandling av revisionsrapporten.

Mötet ger tillfälle att diskutera och lösa en del praktiska frågor: tillgängliga underlag, personer att intervjua med mera. Det är ofta lämpligt att be om förslag på kontaktperson i relation till den granskning som ska genomföras.

Brev eller e-post

Det kan ibland vara svårt att genomföra ett särskilt möte enbart för att informera om den granskning som ska genomföras. Om så är fallet kan information istället lämnas i form av brev eller e-post. Det kan även av andra orsaker vara praktiskt att introduktionen sker på detta sätt.

Den information som behöver förmedlas är i stort densamma som vid ett möte, men det är likafullt nödvändigt att noggrant överväga dess form och innehåll eftersom det inte finns något omedelbart utrymme för dialog.



FOTO: ALEJANDRO ESCAMILLA, UNSPLASH

8. METODER FÖR GRANSKNING

8.1 Inledning

Med tydliga revisionsfrågor och när revisionskriterierna har preciserats är nästa steg att bestämma vilka metoder som ska användas i granskningen. Syftet med detta kapitel är att ge vägledning vid val av metod. En översiktlig introduktion ges för att förtydliga vad som avses med olika metoder samt deras för- och nackdelar. För mer detaljerad information hänvisas till facklitteratur inom området.

Ett grundläggande krav är att insamlade revisionsbevis är relevanta och att granskningens analyser och bedömningar är väl underbyggda. Med revisionsbevis avses den information som används för att komma fram till bedömningarna/slutsatserna i granskningen. Revisionsbevis kan exempelvis utgöras av intervjuanteckningar, enkätresultat, rapporter/uppföljningar och protokoll.

Den metodik som ska tillämpas i granskningsarbetet klargörs redan i projektplanen. Eftersom verksamhetsrevision ska genomföras med objektivitet och saklighet förutsätts att information (revisionsbevis) samlas in på ett systematiskt sätt.

Yrkesrevisorn har, inom ramen för projektplanen, ansvar för att utforma och genomföra granskningsåtgärder i syfte att få tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Om vidtagna granskningsåtgärder inte leder till att tillräckliga revisionsbevis kan inhämtas kan det leda till felaktiga slutsatser i granskningsarbetet.

Det bör vara en strävan att genomföra all verksamhetsrevision så att det i efterhand är möjligt att ta ställning till såväl granskningens sakliga innehåll som bedömningar, slutsatser och rekommendationer. Detta förutsätter i sin tur att det finns tydliga samband mellan identifierade risker, fastställda revisionsfrågor, preciserade revisionskriterier, insamlade revisionsbevis, genomförd analys och samlad bedömning.

Oavsett vilka metoder som väljs för granskningen kommer en del av arbetet att bestå av kontakter och intervjuer med ansvariga för verksamheten, vilket kan vara handläggare och annan personal. Det är därför viktigt att noga överväga hur den information som samlas in ska behandlas och hur kontakterna med olika företrädare bör dokumenteras.

8.2 Aktuella begrepp och frågeställningar

I detta avsnitt ges en övergripande introduktion kring metodik, samtidigt som ett antal begrepp inom området definieras.

Generellt om metoder

De metoder som används för insamling av uppgifter eller data brukar delas in i två klasser: kvalitativa metoder respektive kvantitativa metoder.

Kvalitativa metoder kan vara lämpliga när granskningen avser ett begränsat antal personer eller när granskningen kan avgränsas till få enheter. En vanlig kvalitativ metod är intervjuer.

Fördelarna med intervjuer är att de ger snabb information, kan förklara

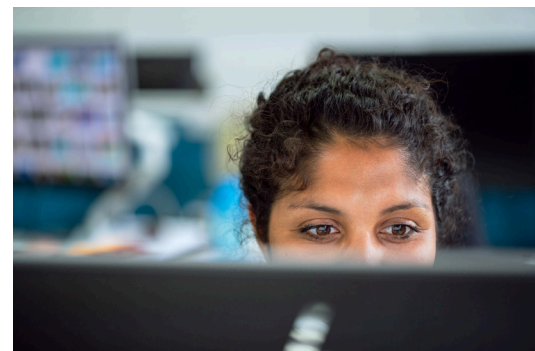


FOTO: THISISENGINEERING, UNSPLASH

skeenden, ger möjlighet att följa upp oklarheter och att det ger tillfälle att belysa komplicerade frågeställningar. Till nackdelarna hör att intervjuer är arbetskrävande, att jämförelser inte medges och att intervjuanteckningar kan bli ofullständiga.

Kvantitativa metoder är lämpliga när granskningen berör många personer eller verksamheter. Vanliga kvantitativa metoder är enkäter, aktgranskningar, registeranalyser och strukturerade telefonintervjuer.

Det som är svagheten hos kvalitativa metoder som intervjuer, till exempel risken för påverkan av den som intervjuar, är istället en styrka hos kvantitativa metoder. Det har för granskningen mindre betydelse vem som skickar ut en enkät eller vem som gör en genomgång av de akter som ska granskas. Resultaten blir desamma givet att man arbetar noggrant och systematiskt.

Fördelar med kvantitativa metoder är att resultaten enklare kan analyseras och jämföras. Däremot kan validiteten (att man verkligen mäter det man vill mäta) vara ett problem när man använder kvantitativa metoder. Det är svårt att gå på djupet och det blir ofta någon form av förenkling när resultaten ska redovisas.

I praktiken används ofta flera olika metoder i en och samma granskning eftersom kvantitativa metoder ger en överblick och möjlighet till generella bedömningar medan kvalitativa metoder kan ge djupare kunskap om aktuella granskningsfrågor.

Om urval

Oavsett vilken eller vilka metoder som väljs för att genomföra granskningsuppdraget är frågan om urval alltid aktuell. Vilka personer, processer och verksamheter omfattas av granskningen?

Den bärande idén med urval är förstås att det med en begränsad insats och ett noga övervägt urval ska vara möjligt att uttala sig om verksamheten, processen eller funktionen i dess helhet utan att behöva ha en personlig kontakt med alla som är berörda.

Ett urvalsförfarande ställer krav på kunskaper om det som ska granskas samtidigt som det är nödvändigt att noga överväga om urvalet tillgodoser behovet av uppgifter. De principer som urvalet utgår från och det faktiska genomförandet har ofta en avgörande betydelse för granskningens resultat.

Även granskningar av begränsad omfattning förutsätter ett aktivt val av vilka personer som behöver intervjuas. Om den verksamhet som ska granskas är känd sedan tidigare underlättas identifieringen av nyckelpersoner och andra uppgiftslämnare. Men det är ändå inte ovanligt att granskningen får inledas med kontakter i syfte att klargöra vilka personer som bör intervjuas.

När målgruppen är bestämd återstår att bedöma hur stort urval som behövs för att kunna genomföra granskningen eftersom storleken har betydelse för förekomsten av slumpmässiga fel.

Om granskningen avser en omfattande verksamhet, grundläggande process eller funktion kan det finnas skäl att överväga om ett större antal personer behöver intervjuas. Är det lämpligt att intervjuar flertalet eller till och med samtliga handläggare inom verksamheten eller funktionen?

Urvalet kan göras med stöd av slumpstalstabell eller genom att till exempel välja var femte eller tionde person i gruppen. Det är inte ovanligt att de personer som ska ingå i urvalet behöver uppfylla vissa i förväg fastställda kriterier, exempelvis att urvalet ska komma från ett visst geografiskt område eller krav på kön, ålder etcetera. Ett motsvarande resonemang kan föras när granskningen avser ett slumpmässigt urval av ärenden eller dokument (fakturor, reseräkningar med mera).

Fördelen med korrekt utförda urval är att det ger möjligheten att uttala sig om »helheten«. Om det skulle visa sig att svarsfrekvensen i en enkät är låg eller att en stor andel av de dokument som eftersökts inte är tillgängliga minskar däremot värdet av undersökningen. Det är då ofta lämpligt att göra en särskild så kallad bortfallsanalys.

Med en korrekt tillämpning av statistiska metoder kan resultaten tillföra granskningen värdefull information. Att använda statistiska metoder kan i vissa sammanhang förutsätta tillgång till experter, men givet grundläggande kunskaper kan urvalsproblematiken ofta lösas på ett relativt enkelt sätt. För att kunna dra säkerställda slutsatser utifrån en urvalsundersökning krävs självklart att undersökningen är väl planerad och utförd.

8.3 Inför val av metod

De vanligast förekommande metoderna för att ge underlag för verksamhetsrevisionen är dokumentanalys, intervjuer, enkäter samt seminarier och hearingar. Andra etablerade metoder är bland annat olika former av statistiska analyser, referensgrupper och direkta observationer, om än inte så vanliga inom kommunal revision.

Det finns ingen allmängiltig metod som alltid är lämplig eftersom de olika metoderna ger olika typer av information. Intervjuer med företrädare för en verksamhet kan till exempel ge en viss uppfattning om aktuella frågeställningar som senare måste korrigeras när intervjuresultaten stäms av mot andra uppgifter. Omvänt kan uppgifter hämtade från styrelsens eller nämndens handlingar vara ofullständiga eller innehålla felaktigheter som framkommer i dialog med företrädare för verksamheten.

Det är inte ovanligt att olika skeden av en granskning ställer skilda krav på val av metoder. Oavsett vilken eller vilka metoder som väljs är det viktigt att värdera för- och nackdelar med de enskilda metoderna.

I praktiken använder man vanligen flera metoder i en och samma granskning, till exempel intervjuer, dokumentanalys och någon form av urval av uppgifter från olika källor (ekonomisk redovisning, statistik från verksamheten, journaler etcetera). Genom att använda flera metoder och olika källor under datainsamlingen ökar tillförlitligheten eftersom uppgifterna från exempelvis intervjuer med verksamhetsföreträdare kan ställas i relation till uppgifter hämtade från annat håll, såsom handlingar, statistik med mera.

Andra faktorer som har betydelse för valet av granskningsmetod är vilken information som finns tillgänglig, granskningens syfte samt revisionsfrågor och revisionskriterier.

Exempel på frågor att fundera kring vid val av metod:

- Hur ska granskningen genomföras?
- Vilka resurser är tillgängliga?
- Vilka uppgifter behövs för att besvara fastställda revisionsfrågor?
- Vilka uppgifter/data finns att tillgå?
- Vilka uppgifter/data behöver vi samla in?
- Hur ska dessa bearbetas?
- Hur ska insamlade uppgifter analyseras?

Det slutliga valet av metod/metoder för en granskning bestäms främst utifrån de fastställda revisionsfrågorna. Som stöd för en bedömning av valet mellan olika metoder för en viss bestämd granskning kan följande kriterier användas:

- De uppgifter (data) som samlas in är relevanta i förhållande till aktuellarevisionsfrågor och revisionskriterier (giltiga och valida).
- Uppgifter kan samlas in på ett sådant sätt att yrkesrevisorn kan säkerställa attuppgifterna är pålitliga (reliabla).
- Insamlingen av uppgifter är tillräckligt omfattande för att yrkesrevisorn ska kunnagenomföra en analys och därmed kunna besvara revisionsfrågorna.
- Uppgifter som samlats in med hjälp av intervjuer ska normalt alltid verifieras.
- Uppgifter som omfattar personuppgifter ska behandlas i överensstämmelsemed kraven i EU:s dataskyddsförordning General Data Protection Regulation (GDPR).

8.4 Dokumentanalys

Handlingar från fullmäktige, styrelse och nämnder

Inom kommunal revision utgör fullmäktiges handlingar och protokoll samt motsvarande underlag från nämnder och styrelser ett nödvändigt underlag för verksamhetsrevisionen. Fullmäktiges planer, policyer och beslut är grundläggande för granskningen då de redogör för målen för verksamheterna och därmed preciserar vilka krav som ställs. Även reglementena för nämnder och styrelser är av sådan vikt. Detsamma gäller bolagsordningar och ägardirektiv.

Andra dokument av stort intresse är nämndernas och styrelsernas riktlinjer och anvisningar, ekonomi- och verksamhetsrapporter, delårsrapporter och årsredovisning samt beskrivningar av systemen för intern kontroll och redovisning. Med utgångspunkt i fullmäktiges beslut respektive styrelsernas och nämndernas rapportering ges förutsättningar för en samlad bedömning av förutsättningar, mål, planer, utfall i ekonomi och verksamhet med mera för ett visst område eller verksamhet.

En grundläggande frågeställning är de granskade dokumentens innebörd. Det är nödvändigt att analysera och bedöma exempelvis mål och andra principiella ställningstaganden. Hur ska fullmäktiges beslut förstås och vilken tolkning har nämnder och styrelser gjort av det uppdrag de fått av fullmäktige? Andra exempel på aktuella frågeställningar kan vara hur fullmäktiges beslut överensstämmer med tidigare beslut och de författningar som finns inom det aktuella området.

Att förstå och tyda innebörden av olika dokument är en central del av granskningsarbetet. Med stöd av en kritisk läsning får yrkesrevisorn underlag för kommande intervjuer och avstämningar, med exempelvis statistik, registerdata och rapportering, samtidigt som förståelsen och analysen av verksamheten fördjupas.

Statistik och annan data

I granskningen kan även statistik, nyckeltal och andra uppgifter inhämtas för att få en bild av den granskade kommunens/det granskade landstingets verksamhet. Uppgifter som medger relevanta jämförelser med andra kommuner och landsting kan också finnas tillgängliga. Det finns nationell statistik inom ett flertal verksamhetsområden.

Innan uppgifter från externa källor används behöver informationen och uppgifterna värderas – är de relevanta i sammanhanget? Det finns goda skäl att vara källkritisk och noga överväga om källan till rapporten eller statistiken kan ha påverkat innehåll och slutsatser.

8.5 Intervjuer

Intervjuer, som kanske är den metod man oftast tillämpar inom verksamhetsrevisionen, kan genomföras som traditionell djupintervju, telefonintervju eller som gruppintervju.

Det faktum att intervjuer uppfattas som naturliga och okomplicerade kan leda till att man underskattar problem som kan uppstå. Intervjuer är en ovärderlig metod men ställer också krav på genomförandet i fråga om både förberedelser, utförande och i form av efterföljande analys och dokumentation.

En professionell intervju förutsätter noggranna förberedelser i form av inläsning och utarbetande av ett frågeformulär eller motsvarande. Förutom dessa förberedelser ställs höga krav på det faktiska genomförandet. Med en väl förberedd intervju och ett professionellt genomförande finns goda förutsättningar för att resultaten ger ett bra underlag för det fortsatta granskningsarbetet.

Intervjuer kan ha olika syften beroende på när de genomförs under granskningen. Under de inledande faserna av granskningen är det vanligt att frågeställningarna är mer generella och utforskande för att senare bli mer konkreta och detaljerade. När granskningen är i sitt slutskede ställer man mest frågor för att försäkra sig om att tidigare lämnade uppgifter är korrekta och rätt uppfattade.

Det är i de flesta fall lämpligt att anteckningar från intervjuer kommuniceras med den person eller de personer som lämnat uppgifterna, bland annat för att undvika eventuella missförstånd. Detta är naturligtvis särskilt viktigt om de uppgifter som personen lämnat innehåller väsentlig information utöver det som återfinns i skriftliga dokument. Om anteckningarna i huvudsak avser innehållet i styrdokument, protokoll med mera kan kvalitetssäkringen ske när rapporten faktakontrolleras.

Om intervjuanteckningar inte har kommunicerats ska kvalitetssäkring ske senast när rapportutkastet överlämnas för faktakontroll. Detta är av särskild vikt när muntliga uppgifter utgör en grundläggande del av underlaget för bedömningen.

Djupintervjuer

Den intervjuform man oftast använder oberoende av granskningens omfattning kallas djupintervju. Som stöd för intervjun rekommenderas frågeformulär eller checklista.

En fördel med djupintervjuer är att de kan ge en mer ingående förståelse för de frågeställningar som behandlas eftersom de baseras på en tydlig interaktion. Frågor följs av svar som i sin tur ger följdfrågor. Med en djupintervju finns i de flesta fall utrymme till anpassningar under hand till de frågor och aspekter som uppkommer under samtalet. Ett kännetecken för djupintervjuer är alltså att det samtidigt sker en form av bearbetning och analys, vilket kan resultera i uppföljande frågor eller att nya frågor tillkommer.

Intervjun är en krävande metod eftersom frågorna som ställs inte får vara ledande – som intervjuare måste man vara objektiv och neutral. En viss distans är ofta nödvändig men det får ställas i relation till att intervjun som metod förutsätter att man lyckas etablera en god relation till den som intervjuas.

Det är viktigt att sträva efter en öppen och förtroendefull dialog samtidigt som intervjun i sig förutsätter en analytisk och kritisk inställning. Det senare är nödvändigt för att kunna ställa relevanta följdfrågor.

Ett problem med djupintervjuer är att det kan vara svårt att hinna dokumentera samtalet, särskilt om det rör komplicerade frågeställningar. Det finns flera tänkbara vägar för att lösa detta. Ett sätt är att en kollega för anteckningar och i övrigt bistår under intervjun. Ett annat är att spela in intervjun och få en exakt återgivning av samtalet. Denna metod förutsätter dock samtycke från respondenten och innebär även en relativt stor arbetsinsats när anteckningarna ska färdigställas.

Strukturerade intervjuer

En sätt att undvika de problem som kan uppstå med få intervjupersoner (urval, representativitet etc) kan vara att använda ett i förväg fastställt frågeformulär med fasta svarsalternativ. Med färdigformulerade frågor kan samma frågor ställas till ett större antal intervjupersoner. Om metoden används korrekt kan den ge resultat som kan generaliseras. Färdigformulerade frågor och fasta svarsalternativ är en teknik som oftast används vid telefonintervjuer. Om frågeformuläret är inlagt på dator kan man även få ett snabbt resultat.

Det kan uppstå problem med strukturerade intervjuer. Om intervjun upplevs ta för lång tid kan den intervjuade välja att svara på ett oreflekterat sätt, vilket minskar värdet av den information som lämnas. Omvänt kan en alltför snabbt genomförande leda till att den intervjuade missförstår frågorna och att svaren av det skälet inte blir helt korrekta. En nackdel är också att det inte går att ställa uppföljande frågor.

Gruppintervjuer

En vanlig intervjuform är att man träffar ett antal utvalda personer för att diskutera i förväg bestämda frågeställningar. Gruppintervjuer kan vara lämpliga när det finns behov av ett erfarenhetsutbyte och diskussion kring bestämda teman, till exempel när det är av betydelse att kunna återge värderingar, åsikter och synsätt inom en verksamhet eller en arbetsplats.

Gruppintervjun kan behandla verksamheten i sig men även frågeställningar som rör hela organisationen (funktioner eller processer).

En risk med gruppintervjuer är att ett fåtal personer dominerar och att inte alla får komma till tals. Detta problem går att lösa på olika sätt, exempelvis genom att aktivt styra intervjun och ge var och en en möjlighet att yttra sig. En annan risk kan vara att deltagare inte vågar uttrycka sina åsikter inför de andra.

Gruppintervjuer kan dokumenteras på olika sätt. Ett kan vara att använda en skrivtavla eller motsvarande för att löpande notera iakttagelser. Fördelen med detta är att man direkt kan kontrollera att framförda synpunkter är korrekt uppfattade. Ett annat sätt är att en kollega för minnesanteckningar medan man själv leder samtalet.

En särskild form av gruppintervjuer är fokusgrupper. För information om tillvägagångssätt och analys hänvisas till metodlitteratur.

8.6 Enkäter

Enkäter är särskilt lämpliga när man vill klargöra hur de tillfrågade bedömer en verksamhet, process eller funktion. Det kan till exempel handla om att få underlag som klargör hur en grupp personer värderar en viss funktion, hur man ser på tillämpningen av regelverk och så vidare. Enkäter kan även ge underlag som belyser respondenternas kunskaper om till exempel verksamhetens mål och gällande regelverk.

Användningen av enkäter har blivit vanligare under senare år vilket bland annat beror på att IT i flera avseenden underlättar den praktiska hanteringen. Med stöd av webbenkäter är det enkelt att nå både beslutsfattare, chefer och medarbetare inom aktuella verksamheter.

Under förutsättning att enkätens frågeställningar är väl genomtänkta och utformade kan man, givet en korrekt urvalsprocess, få underlag för generella slutsatser om hur en viss verksamhet, process eller funktion uppfattas av de personer som tillfrågas.

En grundläggande förutsättning för att en enkät ska ge användbara resultat är att de som konstruerar frågeformuläret har kunskap om området samt en god språkkänsla. De som besvarar enkäten ska förstå både frågeställningar och svarsalternativ, samtidigt som resultaten ska vara användbara i den efterföljande analysen.

De frågor som man ställer ska vara så tydliga att de inte kan missuppfattas



FOTO: NASTUH ABOOTALEBI, UNSPLASH

och de fasta svarsalternativ som anges måste vara genomtänkta. Det är ofta nödvändigt att formulera någon form av »kontrollfrågor« som gör det möjligt att dels bedöma om frågan är rätt uppfattad, dels bedöma relevansen i de svar som lämnas¹.

Oavsett om enkäten är omfattande eller mer begränsad är det en fördel om den »testas« av utvalda personer innan den används. Det kan lämpligen ske i samarbete med någon eller några representanter för den grupp som ska besvara enkäten, eller med hjälp av kollegor.

En uppenbar fördel med enkäter är att de är resurseffektiva. Det är möjligt att nå många personer samtidigt och bearbetningen av insamlade uppgifter kan ofta göras relativt snabbt.

Webbenkäter erbjuder i detta sammanhang många fördelar eftersom det vanligtvis finns programvara för bearbetning och analys. Andra fördelar med enkäter är att det inte finns någon risk för intervjuarpåverkan, att de som tillfrågas hinner tänka efter innan de svarar och att det finns en viss anonymitet.

Samtidigt finns vissa metodmässiga svagheter med enkäter. De kan ta relativt lång tid att genomföra genom att svaren kan dröja och ofta krävs upprepade påminnelser för att få en tillräckligt hög svarsfrekvens. För den händelse att bortfallet är stort är det nödvändigt att genomföra en särskild bortfallsanalys. Enkäter medger heller inte uppföljande frågor vilket ställer höga krav på att frågorna är väl genomtänkta och formulerade.

För att möta enkätteknikens olika svagheter är det vanligt att relatera och bedöma enkätens resultat med hänsyn till annan information som man har inhämtat. Det kan till exempel vara information från dokumentanalyser, intervjuer med mera.

8.7 Seminarier och hearingar

Ett sätt att närma sig en viss verksamhet, process eller funktion som man har begränsad kunskap om är genom att bjuda in företrädare för verksamheten, till exempel ledande tjänstemän eller experter, till ett seminarium. Seminarier kan också användas under senare skeden i granskningen, till exempel när det finns preliminära iakttagelser och slutsatser som behöver diskuteras i en bredare krets.

Seminarier kräver noggranna förberedelser för att ge deltagarna det underlag som behövs inför en kvalificerad diskussion. Förberedelser i form av muntliga inlägg och skriftligt material till deltagarna kan förutsätta en betydande arbetsinsats. Det kan många gånger även vara krävande att leda seminariet och dokumentera resultaten.

Ett enklare arbetssätt är att bjuda in verksamhetsföreträdare till en hearing. Där får de möjlighet att informera om sin verksamhet och svara på frågor. Även detta kräver förberedelser och efterarbete, men det är inte lika betungande som ett seminarium. En hearing innebär fördelar vad gäller kunskapsinhämtning, samtidigt är det en effektiv arbetsform eftersom den ger revisorerna tillfälle att aktivt delta i granskningsarbetet.

Det går även bra att använda hearingar när revisorerna vill få en gemensam diskussion med styrelse eller nämnd om ett visst ämne eller tema. Utöver de fördelar med hearingar som redan nämnts kan revisorerna även vid ett sådant tillfälle informera styrelsen eller nämnden om gjorda iakttagelser samtidigt som konkreta frågeställningar kan behandlas. Om styrelsen/nämnden får teman och frågeställningar i förväg ges goda möjligheter till en öppen och konstruktiv dialog.

8.8 Övriga metoder

Registeranalyser

I takt med att kommunerna i allt större utsträckning använder IT-baserade system för styrning och ledning, administration och i den direkta verksamheten har förutsättningarna för granskning och analys förändrats högst

1. För en närmare beskrivning av hur enkäter konstrueras hänvisas till förekommande handböcker, till exempel från Statistiska Centralbyrån.

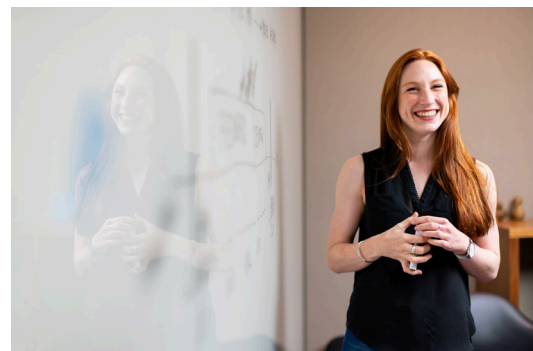


FOTO: THISISENGINEERING, UNSPLASH

påtagligt. Information från ledningssystem, ekonomisystem, personaladministrativa system men även från olika kärnverksamheter (vård, omsorg, utbildning) kan med hjälp av registeranalys beskrivas och analyseras med en helt annan precision än tidigare.

En uppenbar fördel med att utgå från den information som finns i de IT-baserade systemen är att det finns möjligheter att bearbeta och analysera stora informationsmängder på ett mer kostnadseffektivt sätt. Man kan med modern teknik och en begränsad resursinsats belysa frågeställningar som tidigare varit svåra att undersöka. Samtidigt förutsätter granskningar av den här typen tillgång till specifik utrustning och programvara och i vissa fall särskild kompetens.

Observationer

Observation är en vanlig samhällsvetenskaplig metod som mera sällan används inom verksamhetsrevision. Att följa en verksamhet som observatör kan många gånger ge en värdefull inblick i hur verksamheten är organiserad och hur arbetet bedrivs. Ibland är observationer en naturlig del av granskningen som man inte reflekterar över, till exempel när man besöker en arbetsplats.

Observationer kan också bestå i att man kontrollerar att fysiska föremål finns där de ska vara, att beskrivningar av rutiner och processer finns tillgängliga och att funktioner och processer utförs på föreskrivet vis.

Att granska akter kan också betraktas som en form av observation. Detta eftersom att insamlingen av förutbestämda uppgifter ur handlingarna även ger tillfälle att bedöma hur handlingar är förvarade, om de är väl ordnade och så vidare.

Referensgrupper och experter

Ibland kan genomförandet av granskningen förutsätta specialistkompetens inom något område som vanligen inte finns bland yrkesrevisorerna. I sådana fall kan det vara lämpligt att utse en referensgrupp/person som har efterfrågad kompetens eller att på annat sätt försäkra sig om tillgång till expertkunskaper. I vissa fall kan information och underlag fås via intresseorganisationer, till exempel Sveriges Kommuner och Regioner.

En fördel med att tillsätta referensgrupper eller att anlita experter är att det ger snabb och relevant information. Det finns däremot även risker, till exempel att det kan vara svårt att bedöma experternas kompetens samt att kontrollera och värdera resultaten av deras arbete.

Granskning av akter

En särskild form av dokumentanalys är att inom ramen för granskningen gå igenom akter (t ex socialtjänst, omsorger, sjukvård) som redogör för enskilda ärenden. Genom att ta fram ett formulär eller frågeunderlag kan man inom ramen för granskningen välja ut ett antal akter för att ur dessa hämta uppgifter som sedan sammanställs.

Med denna metod är det möjligt att bedöma om arbetssättet överensstämmer med de föreskrifter som gäller för verksamheten. Inför en granskning av akter ställs krav på ett strukturerat urval och en noggrann planering av vad som ska granskas.

Jämförelser

Jämförelser (benchmarking) kan vara ett alternativ när det inte finns tydligt fastställda mål eller standarder. En verksamhet kan jämföras över tid eller med andra liknande verksamheter. Väl utförda jämförelser förutsätter ofta en betydande arbetsinsats och kan ibland motivera att experter inom området anlitas.

9. ANALYS OCH BEDÖMNING

Den analys som genomförs inom ramen för revision är något som ofta pågår parallellt med att uppgifter samlas in, till exempel vid intervjuer eller vid sammanställning av olika uppgifter som avser den granskade verksamheten. I själva verket etableras utgångspunkterna för analysen redan i planeringsfasen när revisionsfrågor formuleras och revisionskriterier fastställs. Man kan säga att analysen är en interaktiv del av granskningen som utvecklas och fördjupas allteftersom granskningen genomförs.

Många uppgifter från verksamheten är intressanta i sig men inte nödvändigtvis relevanta för de revisionsfrågor som ska besvaras. Utmaningen är att skilja relevant och giltig information från uppgifter och underlag som är mindre väsentliga.

Analysens innehåll och omfattning varierar naturligtvis beroende på vilken typ av granskning som utförs men generellt underlättas arbetet om granskningen är väl definierad och avgränsad.

En framgångsrik granskning förutsätter också systematik. En strukturerad mall för intervjuer och även för genomgång av tillgänglig dokumentation gör det lättare att systematisera insamlade uppgifter. Analysen utförs inte alltid enbart med stöd av checklistor och mallar. Ibland behöver insamlade uppgifter och underlag kompletteras med t ex djupintervjuer. Detta gäller särskilt i de fall granskningen avser komplicerade processer och skeenden.

Med registeranalyser och programvara för enkäter kan man utföra avancerade analyser och studera samband. Det förtjänar dock att påpekas att dessa tekniker eller metoder i sig inte ger svar på frågor om orsakssamband (kausalitet). Det är upp till den yrkesrevisor som genomför analysen att värdera sambanden mot eventuella bakomliggande faktorer.

9.1 Viktiga förutsättningar inför analysen

En analys som uppfyller verksamhetsrevisionens krav på att vara objektiv och saklig förutsätter att följande villkor och förutsättningar är tillgodosedda:

- Insamlade revisionsbevis relaterar till revisionskriterierna och besvarar revisionsfrågorna.
- Praxis och faktiska förhållanden är beskrivna i en omfattning som ger tillräckligt underlag för analys och slutsatser.
- Analysen av insamlade revisionsbevis redogör för i vilken utsträckning verksamheten, funktionen eller processen tillgodoser de krav som framgår av fastlagda revisionskriterier.
- Analysen är objektiv
- Om revisionsfrågan omfattas av flera revisionskriterier är sambanden mellan dessaklargjorda när revisionsfrågan besvaras.

9.2 Sköts verksamheten ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt på ett tillfredsställande sätt?

I demokratiskt styrda organisationer bestäms verksamhetens omfattning och inriktning av fullmäktige genom anvisningar till styrelse och nämnder om mål, riktlinjer, planer samt beslut om ekonomiska ramar.

Styrelse och nämnder har enligt kommunallagen, t ex KL 6 kap § 6, i uppdrag att bedriva verksamheten utifrån angivna mål och på det sätt som fullmäktige har beslutat. De har också ansvar för att följa upp och kontrollera att verksamheten sköts i enlighet med lagar, föreskrifter och regler.

Syftet med verksamhetsrevision är att ge revisorerna respektive lekmanarevisorerna underlag för att bedöma om och hur styrelse och nämnder utför sitt uppdrag och om verksamheten *sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt* (KL 12 kap § 1).

I revisorernas uppdrag ingår också att bedöma om räkenskaperna är rättvisande och om den interna kontrollen är tillräcklig. När man ska bedöma om en verksamhet bedrivs ändamålsenligt och på ett ekonomiskt tillfredsställande sätt är det viktigt att även bedöma på vilket sätt styrelsen eller nämnden har tagit ansvar för den interna kontrollen.

Ändamålsenlig verksamhet

Med *ändamålsenligt* menas att styrelsen eller nämnden bedriver sin verksamhet i enlighet med fullmäktiges mål och riktlinjer och att man följer de lagar, föreskrifter och regler som gäller för verksamheten. Innebörden av *ändamålsenligt* behöver uttolkas i förhållande till de revisionsfrågor som har formulerats.

Några exempel på generella frågeställningar är följande:

- Är resultaten i linje med fullmäktiges mål och planer?
- Följer man de lagar, föreskrifter och regler som gäller?
- Fungerar styrning, ledning och kontroll?
- Är verksamheter, processer och funktioner effektiva?
- Uppnår man beslutad kvalitet i service och tjänster?

Det är inte alltid givet hur man kan bedöma om en verksamhet är effektiv eller inte. En granskning som inbegriper frågeställningar om t ex effektivitet eller kvalitet i service och tjänster förutsätter vanligtvis noggranna preciseringar och avgränsningar.

Omfattande och resurskrävande utredningar eller utvärderingar är normalt inte en uppgift för revisorer. Om tillgängliga uppgifter från verksamheten inte ger tillräckliga underlag för revision bör detta påpekas för ansvarig styrelse och nämnd .

Ekonomiskt tillfredsställande verksamhet

En given utgångspunkt för att bedöma om en verksamhet sköts på ett från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt är om styrelsen eller nämnden har genomfört sitt uppdrag inom de ekonomiska ramar som fullmäktige har anvisat.

För att kunna bedöma om verksamheten sköts på ett ekonomiskt tillfredsställande sätt är det också nödvändigt att undersöka hur tillgängliga resurser har använts och om relationen mellan insatta resurser och uppnådda resultat är rimlig. Den verksamhet som nämnden har ansvar för ska bedömas utifrån ett hushållningsperspektiv (god ekonomisk hushållning) men också med avseende på styrning, ledning och kontroll.

Med produktivitet avses hur mycket som görs, alltså utförda prestationer i förhållande till insatta resurser. Med verksamhetens effektivitet avses vilka resultat som uppnås i förhållande till de resurser som används. Resultat avser ofta graden av måluppfyllelse i förhållande till fastställda mål.

Begreppen effektivitet och produktivitet är väl definierade i samhällsvetenskaplig litteratur men kommunal verksamhet är mångfasetterad och inbegriper viktiga kvalitativa aspekter. En rättvisande bedömning av uppnådda resultat förutsätter att hänsyn tas till kommunens kvalitetsmål och kvalitativa krav i lagar och författningar.

Kvalitet har inte någon entydig och allmänt accepterad definition. I vilken utsträckning revision ska inbegripa egna undersökningar av kvalitet i en kommunal verksamhet är en fråga som avgörs av revisorerna.

9.3 Kontroll och analys av insamlade uppgifter

Hur man genomför analysen är beroende av vilka uppgifter som har samlats in och de metoder som har valts. Det i särklass vanligaste tillvägagångssättet vid verksamhetsrevision är genomgång av tillgänglig dokumentation (styrdokument, protokoll och handlingar från styrelsen eller nämnden, aktuella utredningar med mera), men även intervjuer med ansvariga politiker, ledande tjänstemän och handläggare.

Betydelsen av att tidigt informera om gjorda iakttagelser bör understrykas. Det ger förutsättningar för en dialog som kan ge nya upplysningar, vilka i sin tur kan bidra till en bättre analys.

Kvalitativ analys

Genom att analysera kvalitativa uppgifter är det möjligt att belysa och förstå komplexa sammanhang eller händelser. Insamlade uppgifter undersöks och prövas med avseende på riktighet och relevans men även för att söka förklaringar och orsaker till gjorda iakttagelser. Detta sker ofta genom jämförelser av muntliga utsagor och tillgänglig skriftlig dokumentation. Syftet är att klargöra och verifiera i vilken mån tillgängliga uppgifter tyder på att revisionskriterierna är uppfyllda eller inte.

En analys förutsätter en noggrann genomgång av innehållet i de dokument som utgör revisionskriterier för granskningen (fullmäktiges mål och planer, lagar och författningar etc). De modeller som kommunerna använder för styrning och uppföljning, exempelvis styrkort, kan underlätta analysen men en vanlig komplikation är att målen är långsiktiga och därmed inte alltid tydliga och mätbara.

Om styrelse och nämnder inte har formulerat tydliga verksamhetsmål krävs ofta kompletterande uppgifter. Detsamma gäller vid utebliven rapportering eller om det i något avseende finns brister i uppföljningen. Det kan även finnas andra kvalitativa problem som innebär att insamlade uppgifter om utfall och resultat är osäkra.

För att säkerställa tolkningen och analysen av verksamhetens styrdokument, tillika underlag för valda revisionskriterier, är det nödvändigt att ha en dialog med ledande tjänstemän och andra företrädare för verksamheten. Dessa intervjuer är en viktig del av analysen eftersom de ger svar på frågeställningar som uppkommit efter en första genomgång av tillgängliga underlag. Intervjuer bidrar även till värdefull kunskap om samspelet mellan olika aktörer som politiker, tjänstemän, professionella grupper med flera.

Det är också viktigt att bedöma om den dokumentation som tagits fram av verksamheten är relevant. Finns det tydliga samband mellan innehållet i övergripande planer (från fullmäktige), eventuella anvisningar från styrelse/nämnd och den rapportering/uppföljning som faktiskt sker? Innehållet i planer, verksamhetsberättelser, rapporter och uppföljningar från den granskade verksamheten behöver stämmas av. Sammantaget innebär det att läsa och bedöma tillgänglig dokumentation ur ett källkritiskt perspektiv.

Verksamhetsrevision förutsätter goda kunskaper om bakgrunden till



FOTO: PRISCILLA DU PREEZ, UNSPLASH

gällande lagstiftning i form av propositioner, författningskommentarer men också om föreskrifter eller allmänna råd från olika statliga myndigheter. Det kan finnas skäl att särskilt analysera och bedöma hur gällande författningar uppmärksammas och tolkas i relation till fullmäktiges mål och planer och hur de omsätts i konkreta handlingsplaner av verksamheten.

I analysen ingår att verifiera påståenden framförda under intervjuer och att med stöd av information från andra källor bedöma riktigheten i granskningens resultat. Det kan finnas behov av att ställa ytterligare frågor eller att mer ingående undersöka innebörden av de framförda påståendena.

Värdet av den information man får via intervjuer måste även bedömas med hänsyn till den intervjuades uppdrag och ställning i organisationen. Har den intervjuade primär tillgång till uppgifter och egen kunskap om den verksamhet som granskas? Eller avspeglar givna svar snarare en allmän uppfattning eller en föreställning om det som efterfrågas? Precis som vid analysen av tillgänglig dokumentation är det ytterst viktigt att inta en källkritisk hållning och noga bedöma värdet av och innebörden i gjorda uttalanden.

Kvantitativ analys

Statistik, enkäter och registeranalyser är exempel på metoder som ger kvantitativa uppgifter som kan struktureras och ge underlag för att beskriva förhållandena inom en verksamhet, process eller funktion. Det är också möjligt att få kunskap om uppfattningar, synsätt och bedömningar inom det granskade området.

Eftersom resultaten av en kvantitativ analys kan uttryckas i statistiska termer är det vanligtvis möjligt att få konkret information och kunskap, exempelvis om hur ofta en viss typ av avvikelser uppstår (inom verksamhet eller ekonomi) eller om hur en specifik grupp av chefer eller handläggare värderar följsamheten till gällande riktlinjer.

Det är också möjligt att med enkäter få en samlad bild av hur förtroendevalda i styrelse, nämnder, bolagsstyrelser samt ledande tjänstemän bedömer kommunens/bolagets styrning och ledning, deras faktiska kunskaper om förutsättningarna för bedriven verksamhet (till exempel styrdokumentens innehåll och betydelse) osv.

I vissa fall kan bearbetning och analys av insamlade uppgifter ske med stöd av vanliga kalkylprogram. I andra fall krävs tillgång till särskild programvara, exempelvis för registeranalyser (och kunskaper om hur programvaran används). I vissa situationer är det nödvändigt att anlita experter på insamling, bearbetning och analys av information från databaser och register.

Elektroniska frågeverktyg som gör det möjligt att genomföra enkätundersökningar via e-post kan förenkla insamling av data och analys eftersom programmet registrerar och bearbetar svaren automatiskt.

En fördel med kvantitativa analysmetoder är att de kan ge resultat som medger generella bedömningar och uttalanden om »populationen« i dess helhet. En förutsättning är naturligtvis att tillämpade metoder har använts på ett korrekt sätt. För att till fullo kunna använda denna potential krävs grundläggande kunskaper om statistiska metoder och undersökningar.

9.4 Slutsatser och rekommendationer

Med stöd av utförd analys och gjorda bedömningar ska granskningens resultat sammanfattas genom att ställda revisionsfrågor besvaras på ett tydligt sätt. Revisionsrapportens slutsatser ska vara logiskt uppbyggda, möjliga att relatera till gjorda iakttagelser, balanserade och väl avvägda.

De bedömningar som görs ska ha en detaljeringsnivå som står i rimlig proportion till insamlade underlag och revisionskriterier. Redovisade bedömningar kan självfallet inte göras mer långtgående än det finns grund för i insamlade underlag.

Innehåll och omfattning avgörs ytterst av de revisionsfrågor som ska besvaras men också av valda revisionskriterier. En granskning som avser

komplexa frågeställningar eller en omfattande verksamhet kan förutsätta att flera revisionsfrågor ska besvaras, vilket ställer särskilda krav på rapportens disposition¹.

Några grundläggande frågeställningar som alltid är nödvändiga att behandla och ta ställning till efter genomförd verksamhetsrevision är följande:

- Uppnås fullmäktiges mål, följs givna riktlinjer etc?
- Bedrivs granskad verksamhet, process eller funktion i enlighet med lagar, gällandeförfattning, beslut eller anvisningar?
- Sköts granskad verksamhet, process eller funktion på ett från ekonomisk synpunkttillfredsställande sätt?

Eftersom all granskning syftar till att ge underlag för revisorernas ansvarsprövning ska det framgå om styrelsen, nämnden eller fullmäktigeberedningen har uppfyllt sitt ansvar eller om det finns avvikelser i några avseende, till exempel att fullmäktiges mål inte nås eller att verksamheten på annat sätt inte bedrivs ändamålsenligt.

Oavsett om det finns anledning till kritik eller inte, ska slutsatserna vara väl underbyggda och tydligt formulerade. Det är viktigt att redovisa och beakta svagheter eller brister i underlagen samt att beakta alla relevanta aspekter i gjorda iakttagelser.

Rekommendationer

I samband med revision är det naturligt att förmedla råd och synpunkter som kan bidra till att rätta till noterade avvikelser och brister.

Om och när skriftliga rekommendationer lämnas ska det finnas en tydlig grund för det i gjorda iakttagelser och genomförd analys. Det är viktigt att rekommendationer är utformade på ett sätt som inte omöjliggör en senare uppföljande granskning. De ska inte vara föreskrivande eller innehålla detaljerade förslag till förändringar. Om inte kan revisionens oberoende och objektivitet ifrågasättas.

Bra och tydliga rekommendationer:

- följer logiskt av fakta, observationer, bedömningar och slutsatser och är förståeliga
- är positivt hållna och öppet formulerade utan detaljerade lösningar
- är praktiska och möjliga att följa
- pekar på möjligheterna att korrigera bakomliggande orsaker till noterade brister
- är möjliga att utvärdera, det vill säga att det i efterhand går att bedöma omåtgärder för att följa rekommendationerna har vidtagits
- är tydligt adresserade till ansvarig nämnd/styrelse.

1. Skyrevs rekommendation R4 Revisionsrapporter.

10. RAPPORTERING AV UTFÖRD GRANSKNING

10.1 Inledning

Presentationen av de resultat som framkommit genom en revision är en grannliga uppgift. De viktigaste iakttagelserna och den genomförda analysen ska presenteras på ett rättvisande och överskådligt sätt så att resultaten fångar läsarens eller åhörarens uppmärksamhet och intresse.

Oavsett om rapporteringen sker muntligt eller skriftligt ska den i alla delar alltid präglas av objektivitet, saklighet och ett korrekt framförande. Rapporteringen ska vara fullständig, överblickbar, begriplig och relevant i relation till uppdraget. Eventuella problem i granskningsarbetet och osäkerheter i bedömningar ska öppet redovisas.

Rapportering ska ske i den form och under den tid som fastställts i projektplanen och genomföras på ett seriöst sätt. All kommunikation ska präglas av respekt och förtroende.

Vid avslutandet av en granskning ska kvalitetssäkrad och överenskommen dokumentation överlämnas till revisorerna. En revisionsrapport kan få aktualitet även efter det att granskningen har avslutats och kommunicerats. De grundläggande kraven för ett etiskt förhållningssätt gäller självfallet även i sådana situationer.

10.2 Kommunikation

Innan revisionsrapporten kan redovisas för revisorerna ska ett utkast överlämnas till berörda förvaltningar, i förekommande fall även till utsedd kontaktperson, för faktakontroll.

Det är en fördel om rapportutkastet är fullständigt, det vill säga förutom iakttagelser även redovisar bedömningar och slutsatser. Men även om öppenhet är en viktig grund för kommunal revision kan revisorerna av olika skäl ha synpunkter på detta moment. Som uppdragstagare är det viktigt att yrkesrevisorn i ett tidigt skede klargör hur faktakontrollen enligt revisorernas uppfattning bör genomföras.

Syftet med faktakontrollen är att säkerställa att rapportutkastet inte innehåller felaktigheter. Det är inget som hindrar att synpunkter även lämnas på redovisad analys, men eventuella synpunkter som avser bedömningar och slutsatser får inte inkräkta på yrkesrevisorns oberoende och integritet.

Innan rapporten överlämnas till revisorerna ska den vara väl genomarbetad och kvalitetssäkrad. Om det inträffar att revisorerna får ta del av underlag som inte är sakgranskade, t ex som en följd av att underlag inte funnits tillgängligt som planerat, måste det tydligt framgå.

Man kan rapportera resultaten av en granskning på flera sätt. Det vanligaste är en traditionell revisionsrapport eller en kortfattad promemoria. Andra former för rapportering kan vara seminarium, hearing eller överläggningar med styrelsen/nämnden eller ledningen för verksamheten.

Såväl muntlig som skriftlig rapportering till revisorerna ska kännetecknas av objektivitet, saklighet och ett korrekt framförande. Andra ledord i sammanhanget är överblickbarhet och relevans. Att använda ett lättillgängligt språk,



FOTO: TRENT ERWIN, UNSPLASH

en överskådlig disposition och en tydlig analys underlättar också mottagandet av en revisionsrapport.

10.3 Offentlighet och sekretess

Kommunalrättsligt är de förtroendevalda revisorerna en offentlig myndighet. Det innebär att revisionsrapporter och andra underlag som överlämnas till revisorerna är allmän handling och därmed tillgängliga för allmänheten.

Om det finns uttryckligt stöd för det i offentlighets- och sekretesslagen kan uppgifter, t ex uppgifter i en revisionsrapport, sekretessbeläggas.

10.4 Revisionsrapportens innehåll och disposition

Rapportens innehåll och disposition

När en revisionsrapport upprättas behöver den inte nödvändigtvis följa en viss ordning, men det är lämpligt att disponera rapporten på ett sätt som underlättar för läsaren. En god disposition och ett korrekt språk är avgörande.

Det väsentliga är att rapporten är logiskt uppbyggd, och att det tydligt framgår vad som är iakttagelser (dokumentanalys, intervjuer etc) och vad som är yrkesrevisorns analys, bedömningar och slutsatser.

Skyrevs rekommendation¹ är att rapporter upprättas och disponeras på följande sätt: efter en sammanfattning följer de inledande avsnitten som redogör för syfte, revisionsfråga och avgränsning, revisionskriterier, ansvariga samt metoder. Därefter redovisas granskningens resultat: iakttagelser, analys, bedömningar och eventuella rekommendationer. Revisionsrapporten bör undertecknas av den som är ansvarig för granskningen. Om denne är certifierad kommunal yrkesrevisor bör det framgå.

Avsnitt som i ovan nämnda vägledning redovisas separat kan föras samman medan det i andra fall kan vara motiverat att ytterligare dela in rapporten i flera delar. Den del av rapporten som avser granskningens resultat kan struktureras på flera olika sätt beroende på granskningens syfte och innehåll.

Revisorernas synpunkter och önskemål

Det förekommer att revisorerna har önskemål och synpunkter på revisionsrapportens utformning och innehåll, till exempel på behovet av redogörelser för sakförhållanden inom en verksamhet. Det kan också finnas åsikter om dispositionen, till exempel om det finns behov av sammanfattningar med mera. Revisorernas synpunkter och önskemål i dessa avseenden bör tillgodoses så långt som möjligt. Detsamma gäller om synpunkterna avser den skriftliga framställningen i sig (»språket«). En förutsättning är självfallet att eventuella önskemål om förändringar inte påverkar innebörden av yrkesrevisorns analys och bedömningar.

Om revisorernas synpunkter avser eller påverkar revisionsrapportens analys, bedömningar och slutsatser är situationen mer komplicerad. Om revisorerna anser att överlämnad rapport i något avseende brister i förhållande till givet uppdrag, ska noterade avvikelser rättas. Om deras synpunkter föranleds av att redovisad rapport leder till nya frågeställningar som inte ingick i det ursprungliga uppdraget kan de begära kompletteringar, vilket i sin tur förutsätter att uppdraget utvidgas eller förlängs.

Varje yrkesrevisor har ett eget ansvar för rapportens innehåll, redovisade bedömningar och slutsatser, vilket ytterst är en fråga som rör oberoende och integritet. Om det trots allt skulle finnas uppfattningar eller skiljaktigheter som inte kan biläggas, får de lösas genom att revisorerna i sin skrivelse till styrelsen eller nämnden klargör vilken uppfattning de själva företräder. Revisorerna kan också besluta att dra tillbaka rapporten om de bedömer att den inte besvarar ställda revisionsfrågor. En sådan rapport blir inte allmän handling.

1. Skyrevs rekommendation R4 Revisionsrapporter.



FOTO: THISISENGINEERING, UNSPLASH

11. NÄR GRANSKNINGEN ÄR SLUTFÖRD

Under den tid en granskning pågår är all insamlad information, gjorda sammanställningar och annat underlag för rapporten att betrakta som arbetsmaterial. Det innebär att handlingarna inte är allmänna. När granskningen är avslutad är granskningsrapporten samt underlag som minnesanteckningar, korrespondens, analyslistor, enkätmaterial etc allmänna handlingar. Det är därför viktigt att rensa den upprättade akten från handlingar som inte tillför ny information eller sådant som är irrelevant.

Om det finns uppgifter i det insamlade underlaget som skyddas med stöd av offentlighets- och sekretesslagen bör särskilt uppmärksammas att sådan information ska förvaras på ett tillfredsställande och säkert sätt.

I *God revisionssed* redogörs för revisorernas hantering av handlingar som avser revision.

11.1 Yrkesrevisorns dokumentation

Med yrkesrevisorns dokumentation avses de arbetspapper som upprättats, material och underlag som samlats in under granskningen, anteckningar från intervjuer, korrespondens med mera samt den slutliga revisionsrapporten¹.

Dokumentationen ska verifiera och stödja yrkesrevisorns ställningstaganden, bedömningar och slutsatser. En väl ordnad dokumentation underlättar efterföljande kvalitetssäkring liksom eventuella uppföljningar. Det ska vara möjligt att i efterhand kunna styrka att tillräckliga revisionsbevis ligger till grund för granskningens slutsatser och att granskningen är utförd enligt god revisionssed.

Omfattning och innehåll i yrkesrevisorns dokumentation påverkas av förhållanden som uppdragets karaktär och komplexitet samt av revisionsrapportens utformning. Dokumentationen ska generellt vara tydlig, ha en överskådlig struktur och vara inriktad på väsentligheter samt förvaras i ordnat skick och under betryggande former.

1. Skyrevs rekommendation R1 Dokumentation av verksamhetsrevision.

En rekommendation är att följande handlingar och underlag förvaras i yrkesrevisorernas dokumentation av den genomförda granskningen:

- projektplan och riskanalys (vid behov även detaljplaner)
- eventuella avtal mellan revisorer och yrkesrevisorer (konsulter)
- uppgift om ansvariga yrkesrevisorer samt analys och prövning av oberoende
- anteckningar över utfört arbete (vad som har granskats, hur och när arbetet utförts, omfattning, iakttagelser, bedömningar och slutsatser)
- korrespondens, avstämning med berörda verksamheter samt kvalitetssäkring
- använda vägledningar/granskningsprogram, intervjuguides, enkät-/frågeformulär och analyslistor samt eventuell intern utvärdering av granskningen
- kopior på eller hänvisning till viktiga dokument som exempelvis fullmäktiges direktiv, verksamhetsplaner, budget, policy- och strategidokument, årsredovisning, räkenskapsinformation med mera
- revisionsrapporter, promemorior, intyg och andra skriftliga utlåtanden som har avgivits.

11.2 Kvalitetssäkring

Skyrev har som mål att utveckla och säkerställa kvaliteten i de uppdrag som utförs av kommunala yrkesrevisorer.

Kvalitet i verksamhetsrevision innebär att granskningen har utförts av yrkesrevisorer med kunskaper, insikter och förståelse för den verksamhet som granskas. Det innebär att valda metoder och tillvägagångssätt är relevanta för genomförandet av uppdraget och att granskningen ger tydliga svar på ställda revisionsfrågor.

Kvalitetssäkring förutsätter att den organisation som yrkesrevisorn är verksam inom har system och rutiner som säkerställer att det fortlöpande sker en kontroll av kvaliteten i genomförda uppdrag samt att revision utförs i enlighet med god revisionssed, vägledningar och rekommendationer.

Genom att följa god revisionssed och tillämpa Skyrevs vägledningar, rekommendationer och Skyrevs etiska regler finns förutsättningar för att en genomförd revision håller en hög kvalitet.



FOTO: EMMA DAU, UNSPLASH

12. AVSLUTNING

Skyrevs arbete med att utveckla vägledningar till stöd för kommunal yrkesrevision fortsätter.

En vägledning i verksamhetsrevision är, och ska vara, i ständig utveckling.

Synpunkter på innehållet i vägledningen kan lämnas till kommitén för god kommunal revisors- och revisionssed. Kontaktuppgifter finns på vår hemsida www.Skyrev.se.