



## **Instruktion om effektivitetsrevision**

Översättning av Instruktion om effektivitetsrevision  
Utgiven den 23 augusti 2007



# **Instruktion om effektivitetsrevision**

ISSN 1797-0571 (häft.)  
ISSN 1797-058X (PDF)  
ISBN 978-952-499-062-2 (häft.)  
ISBN 978-952-499-063-9 (PDF)

Edita Prima Oy  
Helsingfors 2008

# Förord

Instruktion om effektivitetsrevision gavs senast år 2002. Dessa anvisningar gällde processen för den egentliga revisionen, förstudien samt revisionsberättelsen. Den aktuella instruktionen har utvidgats. Instruktionen gäller den effektivitetsrevision som Statens revisionsverk gör i sin helhet, från identifiering av grunduppgiften och planering av revisionsverksamheten, förstudie, kunskapsuppbyggnad och rapportering till uppföljning liksom även kvalitetssäkring som gäller hela processen.

På ett mera allmänt plan styrs effektivitetsrevisionen av lagen om revisionsverket, revisionsverkets arbetsordning och strategi samt de internationella standarderna för revisionsarbetet. Denna anvisning om effektivitetsrevision beskriver och definierar vad lagstiftningen, ämbetsverkets övriga anvisningar samt de internationella standarderna betyder för effektivitetsrevision. Tillsammans med bestämmelserna om revisionsverket skapar anvisningarna förutsättningar för en effektivitetsrevision i enlighet med INTOSAI:s revisionsstandarder.

Till sin karaktär är instruktionen en allmän anvisning om basverksamheten för effektivitetsrevision. Avsikten är att instruktionen ska vara ett basverktyg för de revisorer som arbetar med effektivitetsrevision. Anvisningen innehåller de viktigaste elementen för en högklassig effektivitetsrevision. Anvisningen beskriver de begrepps- och funktionsmässiga gränserna inom vilka en effektivitetsrevision görs. De allmänna spelreglerna för alla de åtgärder som ingår i effektivitetsrevisionen definieras också. Trots att anvisningen innehåller ett visst antal punkter av rent teknisk karaktär ger den inte råd för alla revisionssituationer. Anvisningen lämnar mycket utrymme för omdömen och överväganden som grundar sig på revisorns yrkesskicklighet och sakkunskap. På detta sätt främjar instruktionen skapandet av innovativ och användbar information som är viktig med tanke på revisionsverksamhetens effekter.

Instruktionen omfattar inte de revisioner som görs i samarbete med effektivitetsrevisionens externa aktörer. Till dessa hör bland annat revisioner som revisionsverkets verksamhetsenheter samarbetar kring samt gemensamma revisioner och parallella revisioner som görs tillsammans med revisionsverken från övriga länder. Anvisningen behandlar inte heller sakkunnigverksamhet i anknytning till effektivitetsrevision.

Instruktionen fungerar även som redskap för genomförande av den strategi som har fastställts för revisionsverket för åren 2007–2012. Anvisningen främjar en korrekt allokering av ämbetsverkets resurser och en fungerande kvalitetssäkring. Samtidigt förbättras effektivitetsrevisorernas

sakkunskap och yrkesidentitet. Genom en förbättrad dokumentering av verksamheten har instruktionen en viktig uppgift även genom att den främjar effektivitetsrevisionens offentliga genomskinlighet och redovisningsskyldighet.

I ett internationellt perspektiv är effektivitetsrevisionen mycket mångfacetterad och det har visat sig vara en stor utmaning att definiera dess innehåll. Effektivitetsrevisionens anvisning kan för sin del ge diskussionen om detta mervärde och öka förståelsen för de aspekter, utgångspunkter och den kunskapsuppbyggnad som är typiska för effektivitetsrevision.

Det sker ständiga förändringar i revisionsobjekten och verksamhetsmiljön. Dessa påverkar effektivitetsrevisionen. Principen om fortlöpande förbättring lämpar sig på både revisionsarbetet och dessa instruktioner. Genom uppföljning och åtgärder för bedömning av kvaliteten följer man systematiskt upp hur instruktionen fungerar. Instruktionen ändras enligt behov.

Helsingfors den 23 augusti 2007

Överdirektör Vesa Jatkola

# Innehåll

|   |           |
|---|-----------|
| <b>Resumé</b>   | <b>7</b>  |
| <b>1 Effektivitetsrevisionens uppgift</b>                 | <b>9</b>  |
| Effektivitetsrevisionen som en del av revisionsverket     | 9         |
| Effektivitetsrevision som revisionsform                   | 10        |
| Ändamålsenligheten i statens finansförvaltning            | 10        |
| Effektivitetsrevisionens statsfinansiella perspektiv      | 14        |
| Allmänna principer för effektivitetsrevision              | 15        |
| <b>2 Effektivitetsrevisionens inriktning</b>              | <b>18</b> |
| Revisionsrättigheter                                      | 18        |
| Grunder för revisionens inriktning                        | 19        |
| Riskanalyser  | 20        |
| <b>3 Förstudie</b>  | <b>21</b> |
| Mål för förstudie   | 21        |
| Förstudieprocessen  | 21        |
| Utredning av revisionsbehovet                             | 24        |
| Revisionens revisionsupplägg skapas                       | 27        |
| Risker med genomförande av revision                       | 34        |
| Ämneskartläggning och temaplanering som del av förstudien | 35        |
| Förstudierapport  | 36        |
| <b>4 Revisionens kunskapsuppbyggnad</b>                   | <b>38</b> |
| Principer och begrepp för kunskapsuppbyggnad              | 38        |
| Revisionsmaterial   | 44        |
| Analys av revisionsmaterial                               | 49        |
| Slutsatser  | 51        |
| Dokumentering av revisionen                               | 52        |
| <b>5 Rapportering</b>                                     | <b>54</b> |
| Grund för rapportering och rapporteringssätt              | 54        |

|   |           |
|---|-----------|
| Rapporteringskedan  | 55        |
| Innehållsmässiga krav på revisionsberättelsen                             | 59        |
| Revisionsberättelsens struktur och innehåll                               | 61        |
| Övriga standardavsnitt i revisionsberättelsen                             | 68        |
| Revisionsberättelsens språkdräkt och uppställning                         | 71        |
| Initiativ, redogörelse och brev som rapporteringsmetoder                  | 76        |
| <b>6 Uppföljning</b>  | <b>79</b> |
| Mål och avsikt med uppföljningen  | 79        |
| Genomförande av uppföljningen   | 80        |
| Rapportering av uppföljningen   | 82        |
| <b>7 Revisionens kvalitetssäkring</b>                                     | <b>83</b> |
| Kvalitetssäkring som del av kvalitetshandlingen                           | 83        |
| Kvalitetssäkring i anknytning till planering av revisionsteman            | 84        |
| Kvalitetssäkring som hänför sig till revisionsprocessen                   | 86        |
| Bedömning av kvaliteten på revisionerna i efterskott                      | 91        |
| <b>Källor</b>   | <b>93</b> |
| <b>Bilagor</b>  | <b>95</b> |
| Bilaga 1: Resultat- och riskprisma  | 95        |
| Bilaga 2. Hjälpfrågor för skrivande av förstudierapporten                 | 97        |
| Bilaga 3: Hjälpfrågor i anknytning till skrivandet av revisionsberättelse | 100       |

# Resumé

- Effektivitetsrevisionen granskar ändamålsenligheten i statens finansförvaltning. Med finansförvaltning avses den verksamhetskedja i vilken statens ekonomiska satsning ombildas till verksamhet, resultat och effekter. Inom effektivitetsrevisionen beskrivs denna kedja med begreppet resultatkedja.
- Ändamålsenlig finansförvaltning betyder att den är effektiv. För att statens finansförvaltning skall vara effektiv förutsätts att hela resultatkedjan fungerar ekonomiskt, effektivt och effektfullt. Effektiviteten utgör ett generellt revisionskriterium vid samtliga effektivitetsrevisioner.
- Valet av revisionsteman styrs av revisionsverkets strategi för 2007–2012.
- Genom förstudier undersöks behovet av en revision noggrannare, det vill säga att temats statsfinansiella betydelse och riskerna sammanhängande med temat analyseras. I samband med förstudien ställer man dessutom upp revisionsupplägget. Utgångspunkten för revisionsupplägget är alltid frågan om den granskade verksamhetens effektivitet. Revisionsupplägget för en enskild effektivitetsrevision preciseras utgående från detta.
- Revisionsfrågorna besvaras genom kunskapsuppbyggnad som baserar sig på objektiva och tillförlitliga metoder. I kunskapsuppbyggnaden är det viktigt att revisorn förhåller sig kritiskt till materialet.
- Slutsatserna av revisionen och verkets ställningstagande rapporteras i revisionsberättelsen. Berättelsen ska vara objektiv, tillförlitlig och öppen. Sakerna skall presenteras i en form som är användbar för läsaren.
- I uppföljningen av revisionen reder man ut i vilken utsträckning rekommendationerna har följts. En rapport över hur rekommendationerna ha följts inlämnas till riksdagen och revisionsobjektet.



# 1 Effektivitetsrevisionens uppgift

## Effektivitetsrevisionen som en del av revisionsverket

- 1.1 Revisionsverkets ställning och uppgifter finns fastställda i grundlagens 90 § (731/1999). Uppgiften har preciserats i lagen om Statens revisionsverk (676/2000) och i lagen om rätt för Statens revisionsverk att granska vissa överföringar av medel mellan Finland och Europeiska gemenskaperna (353/1995). Bestämmelserna om verkets skyldighet att samarbeta med Europeiska revisionsdomstolen finns i fördraget om upprättande av Europeiska gemenskaperna (artikel 248).
- 1.2 Revisionsverket har till uppgift att granska lagligheten av och ändamålsenligheten i statsfinanserna samt iakttagandet av statsbudgeten.
- 1.3 Revisionsverket har beslutat att verkställa sin lagstadgade uppgift genom att utföra redovisnings- och effektivitetsrevisioner. För detta är verket uppdelat i enheter för redovisningsrevision och effektivitetsrevision, som vid behov samarbetar kring revisionerna.
  - 1.3.1 Effektivitetsrevisionen betonar ändamålsenligheten i finansförvaltningen medan redovisningsrevisionen granskar finansförvaltningens lagenlighet och att budgeten har iakttagits. Effektivitetsrevisionens inriktning och de frågor som ska granskas fastställs utgående från vad som är ändamålsenligt för finansförvaltningen. Härvid fäster man också uppmärksamhet vid problem som sammanhänger med att statsfinanserna inte används lagenligt och att budgeten inte iaktas.
  - 1.3.2 Efter övervägande kan en effektivitetsrevision koncentreras enbart på frågan huruvida finansförvaltningen har skötts lagenligt eller budgeten har iakttagits, om en sådan revision kräver ett övergripande utredningsarbete. En sådan revision görs i så fall i samarbete med redovisningsrevisionen.
- 1.4 Målen för redovisnings- och effektivitetsrevisionen liksom även för den anknytande sakkunnigverksamheten har definierats i verkets strategi. Kortfattat kan man säga att målet är att
  - trygga att lagarna och bestämmelserna för statens finansförvaltning iaktas samt att riktiga och tillräckliga uppgifter ges om statsfinanserna
  - främja finansförvaltningens samhällliga effekter och funktionella effektivitet samt god förvaltning och ekonomi.

## Effektivitetsrevision som revisionsform

- 1.5 I all revisionsverksamhet gäller det att undersöka om en viss omständighet som en viss aktör ansvarar för motsvarar de beslut som det behöriga organet har fattat eller den önskan som organet har gett uttryck för. Inom effektivitetsrevisionen innebär detta en revision av om de som bär ansvaret inom statsförvaltningen har skött statens finansförvaltning på ett ändamålsenligt sätt och i enlighet med riksdagens önskan.
- 1.6 I likhet med övrig revision är effektivitetsrevisionen ansvarssökande, hänför sig till verksamhet som redan har skett och grundar sina bedömningar på givna revisionskriterier.
- 1.6.1* Effektivitetsrevision gäller verksamhet som åligger en viss aktör eller har utförts av denna. Revisionen kan inte vara inriktad på ett fenomen eller begrepp som inte inkluderar konkret ansvar hos någon aktör för ett visst verksamhetsområde eller ansvar att göra någonting.
- 1.6.2* Effektivitetsrevision hänför sig till verksamhet som redan har skett och revisionen förutser inte samhällsutvecklingen eller de åtgärder som utvecklingen kräver. Revisionen kan dock gälla det granskade objektets planeringsverksamhet eller beredskap för framtida risker.
- 1.6.3* Utgångspunkten är att effektivitetsrevisionen värderar situationen. Värderingen grundar sig på olika revisionskriterier, som definierar de omständigheter som vid revisionen kan anses vara bra eller värda att eftersträva. Det är i första hand lagstiftningen och dess bakgrundsmaterial, budgeten och riksdagens övriga ställningstaganden som ger revisionskriterierna.

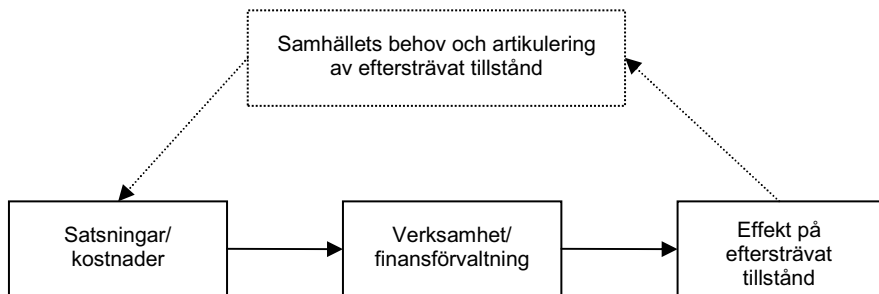
## Ändamålsenligheten i statens finansförvaltning

### Statens finansförvaltning

- 1.7 Statens finansförvaltning utgör målet för effektivitetsrevisionen. Med statens finansförvaltning avses verksamhet där myndigheterna använder statliga medel för att uppnå ett eftersträvat tillstånd (figur 1).
- 1.7.1* I denna instruktion beskrivs finansförvaltningen närmare med hjälp av en resultatkedja. Resultatkedjan består av finansförvaltningens olika delar inom vilka den ekonomiska satsningen för-

vandlas till verksamhet, avkastning och effekter. De olika skedena i resultatkedjan är: konstaterande av ett samhällligt behov, uppställning av mål, organisering av verksamheten och resursfördelning, egentlig verksamhet samt ledning och styrning av verksamheten, kostnader från verksamheten, avkastning från verksamheten och effekterna av denna (figur 2). Finansförvaltningen består dessutom av insamling av inkomster och skötsel av statsförmögenheten: också inom dessa funktioner används statsmedlen för att uppnå ett eftersträvat tillstånd – ackumulera skatteintäkter eller uppnå en viss förmögenhetsnivå.

Vid effektivitetsrevision tolkas statens finansförvaltning alltså i ett vitt perspektiv: i finansförvaltningen ingår också beslutsfattandet i substansfrågor som leder till direkta eller indirekta ekonomiska konsekvenser för staten.



**FIGUR 1. Grundkonstellationen för statens finansförvaltning.**

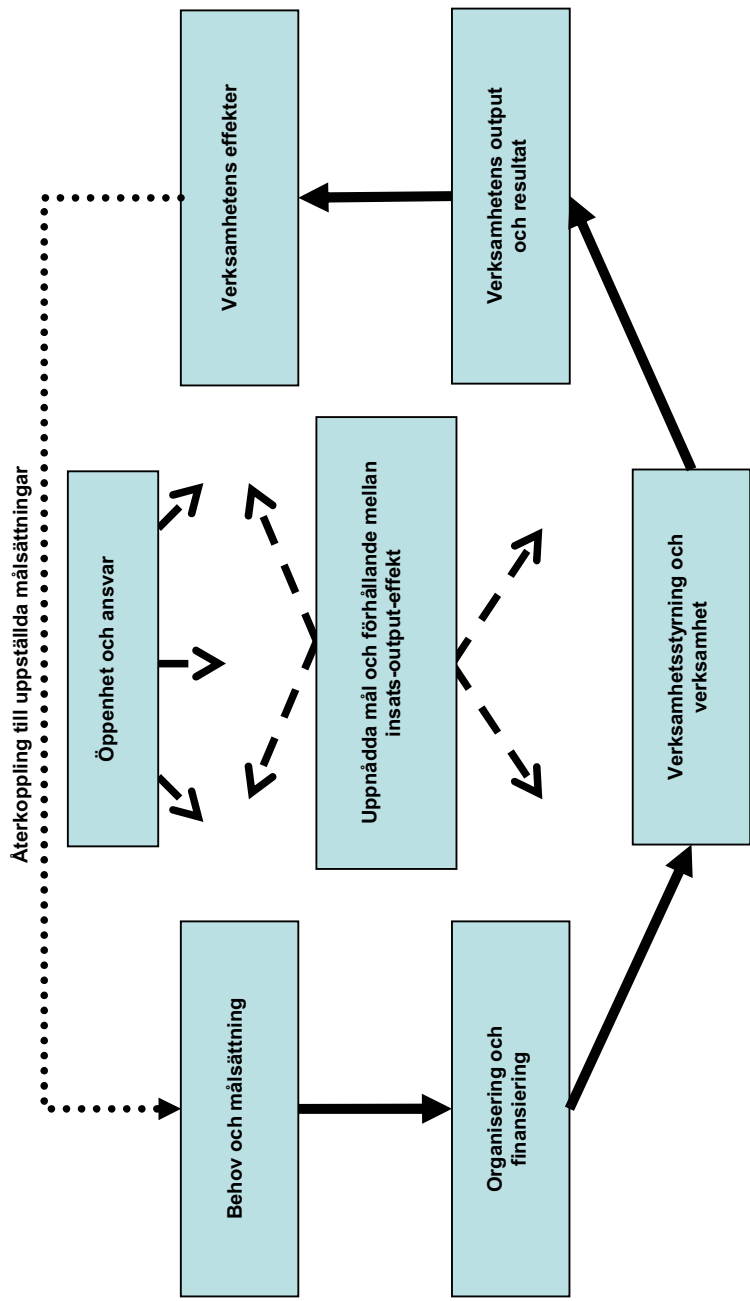
1.7.2 En snäv tolkning av finansförvaltningen skulle endast täcka funktionerna ekonomistyrning och -förvaltning, det vill säga budgetering, skötsel av betalningar, uppföljning av anslag och rapportering. Effektivitetsrevisionen fokuserar inte speciellt på ekonomistyrning och ekonomiförvaltning. En fungerande ekonomistyrning och -förvaltning utgör likväl ett väsentligt stöd för en effektiv statlig verksamhet och av den anledningen är dessa frågor också viktiga inom effektivitetsrevisionens uppgiftsområde.

### Ändamålsenlig finansförvaltning

1.8 Utgångspunkten för effektivitetsrevisionen och grundperspektivet för samtliga utförda effektivitetsrevisioner är revision av att statens finansförvaltning sköts ändamålsenligt, det vill säga effektivt. Finansförvaltningen är ändamålsenlig (effektiv) då den myndighet

som ansvarar för finansförvaltningen främjar det eftersträvade tillståndet så mycket som möjligt med så små kostnader som möjligt för staten. Detta grundar sig på allmänna rationalitetsprinciper, det vill säga att man med statliga medel som helhet åstadkommer största möjliga nytta.

- 1.9 Kravet på att statens finansförvaltning ska vara effektiv finns i lagen (423/1988) och förordningen (1243/1992) om statsbudgeten liksom i de allmänna föreskrifterna om tillämpning av statsbudgeten och förvaltningslagen (434/2003). I budgetlagen och -förordningen indelas effektiviteten i övergripande samhälleliga verkningar och verksamhetens effektivitet. Verksamhetens effektivitet indelas vidare i funktionell effektivitet och kvalitetssäkring samt skötseln av mänskliga resurser. (s.k. resultatprisma, se bilaga 1).
- 1.10 Finansförvaltningens effektivitet kan beskrivas och bedömas med hjälp av en resultatkedja (figur 2). För att finansförvaltningen ska vara ändamålsenlig ska hela resultatkedjan fungera ekonomiskt och effektivt. I enlighet med denna definition bildar effektiviteten ett allmänt revisionskriterium som ska tillämpas i alla effektivitetsrevisioner.
- 1.11 I samtliga effektivitetsrevisioner strävar man efter att granska om de eftersträvade tillstånden uppnås med så små statsfinansiella kostnader som möjligt. För att kunna försäkra sig om att orsak och verkan mellan den granskade verksamheten och de observerade effekterna kan säkerställas ska man dessutom alltid granska resultatkedjans olika skeden i samband med effektivitetsrevisionen. Hela resultatkedjan behöver också granskas för att man ska kunna hitta förklaringar till eventuella brister i effektiviteten. I de fall då det är svårt att uppskatta verksamhetens effektivitet är man tvungen att inrikta revisionen på olika skeden i resultatkedjan.
- 1.12 I en effektivitetsrevision är det ofta motiverat att lägga olika vikt vid revisionen av resultatkedjans enskilda delar. Revisionen kan till exempel begränsas helt till verksamhetens styrsystem. Begränsningen kan bland annat motiveras med att någon länk i kedjan uppfattas som speciellt riskfylld med tanke på effektiviteten. Begränsningen av revisionen till ett eller flera skeden i kedjan kräver att man kan motivera det specifika skedets betydelse för effektiviteten. Olika aspekter på revision av resultatkedjan beskrivs närmare i kapitel 3 (Förstudie).



FIGUR 2. Resultatkedja.

## Effektivitetsrevisionens statsfinansiella perspektiv

- 1.13 Effektivitetsrevisionen granskar alltid funktionerna ur ett statsfinansiellt perspektiv. Detta betyder att man uppskattar om det har funnits ett svar på samhällets behov och om man har närmat sig de eftersträvade tillstånden med så små kostnader för staten som möjligt.

Vid varje revision fäster man uppmärksamhet vid både de eftersträvade tillstånden och de kostnader som har uppstått eller uppstår för staten. Det är omöjligt att granska hur målen har uppnåtts utan att samtidigt granska kostnaderna för detta.

- 1.13.1 Ingen effektivitetsrevision görs för sådan verksamhet som inte har betydande kopplingar till statsfinanserna. Med betydande kopplingar till statsfinanserna avses att man använder väsentligt med statliga medel för verksamheten eller att verksamheten på ett väsentligt sätt påverkar statens inkomster, utgifter eller förmögenhet.

Om en fråga i lagstiftningen direkt eller indirekt påverkar statsfinanserna kan revisionen också gälla hur lagstiftningen fungerar. Om det inte finns en koppling mellan den verksamhet som föreskrivs i lagstiftningen och målen med verksamheten samt statsfinanserna granskas den inte. Detta trots att lagstiftningen och hur den tillämpas i praktiken kan ha stor betydelse för samhället och orsaka övriga ekonomiska enheter än staten stora kostnader.

- 1.13.2 Revisionen fäster uppmärksamhet även vid indirekta effekter på statsfinanserna. Vid behandling av indirekta effekter ska man kunna påvisa verksamhetens samband med statsfinanserna. Ju mera indirekt och osäker effekten är desto starkare evidens krävs.

- 1.13.3 Vid revisionen ska man även fästa uppmärksamhet vid icke önskade kostnader och effekter på andra ekonomiska enheter än staten. Identifikation av dem ingår i revisionen inom ramen för revisionen av det eftersträvade tillståndet och om detta har uppnåtts. Det kan till exempel redan i bestämmelserna om verksamheten finnas uppskattningar om effekterna på övriga ekonomiska enheter.

## Allmänna principer för effektivitetsrevision

### Revision som verkets uppgift

- 1.14 Utgående från arbetsfördelningen i lagen om revisionsverket och revisionsverkets arbetsordning fattar revisionsverket beslut om innehållet i revisionsplanen, inledning av revisionen samt avgivande av berättelse över utförd revision.

Effektivitetsrevisionen utförs genom samarbete inom enheten: förutom den ansvariga revisorn deltar också övriga revisorer, som känner till ämnet, enhetens ledning,, chefer och stödtjänsten i revisionen. Vid behov kan representanter för ämbetsverkets övriga enheter delta i revisionen. Effektivitetsrevisionen görs alltid enligt ämbetsverkets anvisningar för utförande av revision och utarbetande av revisionsberättelse.

### Revisionsverksamhet och lagstiftning

- 1.15 Effektivitetsrevisionen ifrågasätter inte det samhälleliga behov som riksdagen ger uttryck för eller det eftersträvade tillstånd som för det mesta finns upptaget i lagstiftningen eller lagberedningsmaterialet. Vid revisionen kan man dock bedöma det material som användes vid lagberedningen till exempel för att undersöka hur klara motiveringarna eller uppställningen av målen är. De operationella målen, som går att härleda ur förvaltningsenheternas stadgar ska också bedömas i samband med effektivitetsrevisionen.

Effektivitetsrevisionen kan till exempel också rapportera om att det behov av verksamheten som finns uttryckt i det politiska beslutet till följd av ändrade omständigheter inte längre existerar. Behovet kan också ha ändrats väsentligt. Effektivitetsrevisionen kan likaså rapportera om eventuella motstridigheter i bestämmelserna, om detta leder till oändamålsenligheter inom statens finansförvaltning.

- 1.16 I lagarna kan ingå bestämmelser om vilka medel som ska användas för att det eftersträvade tillståndet ska uppnås. Om det vid revisionen framgår att de metoder som finns i lagstiftningen inte har haft den eftersträvade effekten eller metoderna ger oönskade effekter ska detta upptas i revisionsberättelsen.

### Revisionsverksamhet och förvaltningens ansvar

- 1.17 Förvaltningsenheterna ansvarar för att de uppgifter som har föreskrivits dem utförs effektivt. Likaså ansvarar de för att den interna

kontrollens riskhantering är ändamålsenlig och tillräcklig för att trygga resultatet samt att rapporteringen av riktiga och tillräckliga uppgifter om resultatet sköts på behörigt sätt. Effektivitetsrevisionen har i uppgift att genom granskningar producera information om hur bra förvaltningen har skött sitt ansvar.

- 1.18 En utförd revision och avgiven revisionsberättelse frångår inte på något sätt förvaltningens ansvar. Effektivitetsrevisionens ansvar för den granskade sakens tillstånd begränsas till att revisionen är utförd och att en berättelse över utförd revision har avgetts i enlighet med kvalitetskraven.
- 1.19 Vid revisionen uppskattar man om förvaltningens styr- och rapporteringssystem samt åtgärder för att trygga resultatet har varit tillräckliga. Det faller alltså även på effektivitetsrevisionen att bedöma de system och metoder som används för intern kontroll och riskhantering samt för tryggande av resultatet.
- 1.20 Vid varje effektivitetsrevision strävar man efter att fastställa om förvaltningen ger en riktig och tillräcklig bild av verksamhetens effektivitet. Om förvaltningen inte har sörgt för den granskade verksamhetens effektivitet eller har underlåtit att producera sakliga uppgifter om den avslutas inte effektivitetsrevisionen enbart med ett konstaterande att så är fallet. Genom att i så fall granska själva effektiviteten kan man ge riksdagen en bättre bild av situationen.

I rapporteringen är det dock viktigt att koncentrera sig på om förvaltningen i tillräckligt hög grad har skött sitt ansvar. Observationerna om väsentliga brister i resultatrapporteringen ska inkluderas i berättelsen över utförd effektivitetsrevision. Mindre brister ska dokumenteras i revisionens arbetspapper.

### Effektivitetsrevisionens kunskapsuppbyggnad

- 1.21 I praktiken är effektivitetsrevision en mångsidig och krävande revisionsverksamhet, som går ut på att samla information och sedan sammanställa och analysera den på flera olika sätt. Enligt grundlagen är ämbetsverket en oberoende, extern bedömare. Detta betyder att man i samband med revisionen på ett högklassigt sätt ska samla in information och att ämbetsverkets ställningstaganden på goda grunder har härletts ur observationerna i samband med revisionen.
- 1.22 I samband med revisionerna strävar effektivitetsrevisionen efter att så tillförlitligt som möjligt fastställa hur bra resultatet av verk-

samheten har varit. Det går dock inte alltid att entydigt definiera läget hos revisionsobjektet eller ens verksamhetens målsättningar.

- 1.23 Ämbetsverkets ställningstaganden grundar sig på övervägningar om hurdana utlåtanden man kan ge utgående från det granskade materialet. Därför ska den insamlade informationen som ligger som grund för ställningstagandena vara så tillförlitlig som möjligt och allmänt godtagbar. Vid insamlingen och analysen av material följer man samma principer som vid forskning för att trygga att den insamlade informationen är tillförlitlig och godtagbar (se kapitel 4).
- 1.24 Insamlingen av information i samband med effektivitetsrevision betyder i synnerhet att man genom användning av olika material och metoder försäkras om att observationerna är tillförlitliga. I mån av möjlighet använder man sig av ursprungliga källor då observationerna ska kontrolleras. En kritisk inställning och en väl motiverad uppläggning av revisionen utgör viktiga grunder i kunskapsuppbyggandet.
- 1.25 Verket har omfattande rätt till information. För att öka tillförlitligheten i kunskapsuppbyggandet utnyttjas dessa rättigheter fullt ut.
- 1.26 Den höga kvaliteten på kunskapsuppbyggandet ska påvisas även för aktörer utanför verket. I synnerhet riksdagen, det sektoransvariga ministeriet och revisionsobjektet ska kunna övertygas om att alla ställningstaganden och grunderna för dem är tillförlitliga. Detta förutsätter en klar och logisk rapportering.

#### Övrig lagstiftning, anvisningar och standarder som påverkar revisionen

- 1.27 De allmänna lagarna om god förvaltning förpliktar revisionsverket och dess revisorer. Nämnas bör förvaltningslagen (434/2003), lagen om offentlighet i myndigheternas verksamhet (621/1999) och språklagen (423/2003) liksom även bestämmelserna om de anställda vid revisionsverket, till exempel lagen om riksdagens tjänsmän (1197/2003).
- 1.28 INTOSAI, den internationella samarbetsorganisationen för de högsta revisionsmyndigheterna har upprättat allmänna revisionsstandarder. Utgående från dem och praktisk erfarenhet har INTOSAI även upprättat anvisningar om effektivitetsrevision (Implementation Guidelines for Performance Auditing). Verkets instruktion för effektivitetsrevision följer kravet på god effektivitetsrevision i INTOSAI:s anvisningar. Vissa krav uppfylls redan i lagstiftningen om verket.

## 2 Effektivitetsrevisionens inriktning

### Revisionsrättigheter

- 2.1 Revisionsverkets behörighetsområde har definierats i 2 § lagen om revisionsverket (676/2000) samt i lagen om statens revisionsverk att granska vissa överföringar av medel mellan Finland och Europeiska gemenskaperna (353/1995). Vissa speciallagar innehåller dessutom bestämmelser om enskilda revisionsuppdrag och rättigheterna att utföra revisioner.<sup>1</sup> De viktigaste instanserna som berörs av revisionsverkets rätt att utföra revision utgörs av statliga myndigheter och inrättningar samt samfund som har fått statsbidrag.
- 2.2 Verkets viktigaste revisionsobjekt är statens inkomster, utgifter och förmögenhetsförvaltning, det vill säga budgetekonomin, bolag med statlig bestämmanderätt, statliga affärsverk och statliga fonder. Lagen betonar att revisionen av statliga bolag i synnerhet bör koncentreras till statens ägarstyrning och utnyttjande av delägarrättigheter.
- Revisionsverket har inte rätt att granska riksdagen och de inrättningar och fonder som övervakas direkt av riksdagen. Till de viktigaste inrättningarna som faller utanför övervakningen hör Folkpensionsanstalten, Jubileumsfonden för Finlands självständighet (SITRA) och Finlands Bank. Verket har dock rätt att av Folkpensionsanstalten och Finlands Bank få de utredningar och övrig information som det behöver i sin verksamhet.
- 2.3 Ämbetsverket har rätt att granska samfund och privatpersoner som har fått medel, stöd eller förmån av staten (här: statsbidrag). I detta fall har revisionsrätten dock begränsats till utredning av, (1) om de uppgifter som har lämnats för erhållande av statsbidrag är korrekta, (2) har villkoren i beslutet om beviljande av statsbidrag följts och (3) har statsbidraget använts för det ändamål för vilket det har beviljats. I övrigt har ämbetsverket inte rätt att granska verksamheten eller bokföringen hos den som har fått statsbidrag.
- 2.4 Ämbetsverket kan dessutom granska
- samfund och andra juridiska personer som av staten fått till-

---

<sup>1</sup> Lag om statliga affärsverk 1185/2002, Lag om oljeskyddsfonden 1406/2004, Lag om brandskyddsfonden 306/2003, Partilagen 10/1969 ja Luftfartslagen 1242/2005.

stånd att för ett visst ändamål skaffa medel som ska användas eller fördelas vidare av statliga myndigheter; till dem hör speciellt de penningspelsbolag som avses i lotterilagen (1047/2001)

- kreditinstitut och andra samfund, som sköter statens betalningsrörelse, för att utreda hur statens betalningsrörelse sköts liksom sådana andra samfund och juridiska personer som anförtrots andra uppgifter som gäller användning av statens medel, skötsel av egendom eller statens bokföring för att utreda hur de sköts
- till andra hörande medel som disponeras av statliga myndigheter och för vilka staten ansvarar.

2.5 Ämbetsverkets rätt att utföra revision täcker även överföring av medel mellan Finland och Europeiska unionen. Till dessa hör överföringar av medel mellan Europeiska unionen och finska staten samt överföringar av medel mellan kommuner, samkommuner, församlingar, företag, övriga samfund, stiftelser eller privatpersoner och Europeiska unionen (lag 353/1995).

## Grunder för revisionens inriktning

2.6 Enligt 3 § i lagen om revisionsverket utförs revisionen utgående från en revisionsplan som fastställs av verket. En effektivitetsrevision kan alltså endast inledas om ämnet har godkänts i revisionsverkets årliga revisionsplan eller om planen har ändrats.

2.7 Revisionsverkets strategi för 2007 – 2012 styr valet av ämnen till revisionsplanen, det vill säga revisionens inriktning. Strategin definierar (1) allmänna kriterier för inriktning av revisionen, (2) permanenta områden som ska granskas årligen, (3) revisionens strategiska temaområden och till dem hörande revisionsteman som årligen rapporteras till riksdagen.

2.8 De allmänna kriterierna för inriktning av revisionen används som grund vid valet av vilka ämnen som ska ingå i revisionsplanen. Kriterierna för inriktningen utgår från den ekonomiska betydelsen hos revisionsobjektet, den ekonomiska risken i anknytning till ämnet samt framställning av användbar revisionsinformation.

2.8.1 Med den granskade frågans ekonomiska betydelse avses dess effekt på statsfinanserna: statens utgifter, inkomster, förmögenhet och åtaganden. Frågan kan direkt påverka statsfinanserna. Exem-

pel på detta är beviljande av statsbidrag. Effekterna kan också vara indirekta. Om sådana ämnen som indirekt påverkar statsfinanserna inkluderas i revisionsplanen ska det finnas motiveringar till hur frågan förväntas påverka statsfinanserna. Vid valet av frågor som granskas prioriteras sådana som har betydande effekt på statsfinanserna.

- 2.8.2 Ett annat kriterium för inriktningen är ekonomisk risk, som här avser en oönskad händelse, faktor eller ett problem som har en negativ effekt på statsfinanserna och resultatet av verksamheten. Med tanke på att de uppställda målen ska uppnås kan också förloerade möjligheter vara en risk. Ekonomisk risk omfattar två saker: (1) sannolikheten för att någonting påverkar resultatet negativt samt (2) effekterna av en skadlig händelse på resultatet och därigenom på statsfinanserna.
- 2.8.3 Det tredje kriteriet för hur revisionen inriktas är att man genom den producerar användbar revisionsinformation. För att vara användbara ska den information som produceras i revisionen ha stor betydelse för beslutsprocessen inom statens finansförvaltning. Alternativt ska de uppgifter som granskas ge klarhet i om statens finansförvaltning har skötts lagenligt eller ändamålsenligt.

Båda dessa villkor förutsätter att det granskade objektet är väsentligt för statens finansförvaltning och att tidpunkten för kunskapsuppbyggnaden är ändamålsenlig.

## Risikanalyser

- 2.9 Enhetens förslag till ämnen som ska granskas grundar sig på en systematisk och heltäckande analys av riskerna inom det granskade området. Analysen utförs i samråd med redovisningsrevisionen och den utnyttjar även uppgifter som fås av ämbetsverkets ledning. En skild anvisning har getts gällande riskanalyser (förvaltningsområdesutredningar).
- 2.10 Anvisningarna för förvaltningsområdesutredningarna kan även med vissa tillämpningar användas vid förstudierna, då riskerna i revisionsobjektet analyseras för fastställande av revisionsaspekter. Under förstudien ska riskerna och problemen i det valda revisionsobjektet analyseras på en noggrannare nivå än vid en riskanalys som betjänar revisionens planering.

## 3 Förstudie

### Mål för förstudie

- 3.1 Målet med förstudien är att producera information som kan användas för att avgöra om en revision av ämnet ska göras eller inte. I detta avseende undersöks
- vilken betydelse har ämnet för statsfinanserna
  - vilka risker och problem för statsfinanserna förekommer i ämnet
  - hur kan ämnet granskas och kan man producera användbar information om det.
- 3.2 Avsikten med förstudien är också att stöda genomförandet av den kommande revisionen, i fall det är motiverat att inleda en revision av ämnet. I förstudien skapar man ett upplägg för revisionen genom att planera dess innehåll, genomförande, tidtabell och resurser.
- 3.3 Det konkreta resultatet av förstudien är en rapport över utförd förstudie och en projektplan som ingår i utredningen. Förstudien är en motivering till att det ämne som har invalts i revisionsplanen behöver granskas samt en plan över hur revisionen ska genomföras. Rapporten över förstudien och projektplanen är dessutom verksamhetsenhetens uppdrag för utförande av revisionen. Samtidigt förbinder sig enheten och revisorn sig till de resurser och tidtabeller som revisionen kräver samt osäkerhetsfaktorer i anknytning till genomförande av revisionen.

### Förstudieprocessen

- 3.4 Förstudien påbörjas med ett inledande möte och avslutas med ett möte om förstudien. Ämnet för revisionen styr långt hur förstudien ska göras. I alla förstudier ska tyngdpunkten i resurs- och tidsanvändningen dock ligga på en utredning av revisionsbehovet och analytiska överväganden av olika revisionsmöjligheter.

#### Inledande möte

- 3.5 Avsikten med det inledande mötet är att
- gå igenom motiveringarna till ämnesvalet och uppskatta hur ak-

tuella de är

- söka och gestalta väsentliga drag kring ämnet och lyfta fram olika infallsvinklar för det
- dra preliminära riktlinjer för förstudien
- samordna förstudien med övriga revisioner som ligger nära ämnet
- komma överens om hur många arbetsdagar och övriga resurser som ska användas på förstudien.

3.5.1 I det inledande mötet deltar, förutom den/de som utför förstudien, överdirektören, gruppchefen och rapportchefen(erna) samt vid behov övriga personer som känner till ämnesområdet. Generaldirektören ges möjlighet att delta i det inledande mötet genom att man i god tid meddelar honom om mötet. Om förstudien ingår i ett större revisionstema ska även den revisor som samordnar revisionerna kring temat kallas till det inledande mötet.

Efter att ha diskuterat tidpunkten för mötet och vilka personer som ska delta sammankallar gruppchefen och revisorn det inledande mötet.

3.5.2 Det går att förbereda sig för det inledande mötet genom att bekanta sig med motiveringarna till varför ämnet har inkluderats i revisionsplanen. Motiveringarna finns inskrivna i förvaltningsområdesutredningarna eller motsvarande material som används som grund för planeringen av revisionen.

Revisorn kan komplettera motiveringarna genom att utarbeta ett memorandum på 1 - 2 sidor som diskussionsunderlag för det inledande mötet. Ett par arbetsdagar kan användas till detta. Det inledande mötet har dessutom tillgång till de informationssökningar som stödtjänsten har gjort kring ämnet.

3.5.3 Om flera revisorer deltar i förstudien fattar det inledande mötet beslut om arbetsfördelningen mellan dem. Uppgifterna om vilka resurser som ska användas för förstudien fastställs på det inledande mötet och registreras på planeringsblanketten. På blanketten kan man också registrera de viktigaste frågorna från det inledande mötet.

3.5.4 Revisionsobjektet och det ministerium som ansvarar för sektorn får med ett standardbrev information om att en förstudie har inletts. Information om att en förstudie har inletts ges även inom revisionsverket. Enhetens sekreterare sänder ut ett internt och ett externt meddelande.

## Förstudiens arbetsfördelning och kontakter med revisionsobjektet

- 3.6 Förstudien utförssköts av den (de) revisor som har utsetts för uppgiften. Gruppchefen styr arbetet med förstudien. Gruppchefen ska styra och stöda revisorerna samt övervaka att förstudien görs enligt de givna anvisningarna. Gruppchefen godkänner förstudien för presentation vid mötet om förstudien.
- 3.7 Under förstudien diskuteras ämnet med den ansvariga myndigheten och ministeriet eller med båda parter. Vid tväradministrativa ämnen förs diskussioner med flera enheter som ansvarar för ämnet.
- Avsikten med diskussionerna är att utreda revisionsobjektets och/eller ministeriets synpunkter gällande särskilt (1) ämnets betydelse och risker, (2) revisionens alternativa infallsvinklar, (3) de planerade revisionskriterierna samt (4) möjligheterna att producera användbar information om ämnet. Avsikten med diskussionerna är också att redogöra för varför revisionsverket har inlett en förstudie. Samförstånd med revisionsobjekten om revisionens utgångspunkter främjar i allmänhet genomförandet av och effektiviteten i revisionen.
- Som huvudregel gäller att gruppchefen deltar i diskussionerna med revisionsobjekten och ministeriet under förstudien.

## Möte om förstudie

- 3.8 Förstudien avslutas med ett möte. Avsikten med mötet är att fatta beslut om vilka åtgärder som ska vidtas utgående från förstudien. Vanligen inleds en revision utgående från förstudien. I så fall är avsikten med mötet om förstudien också att informera mötesdeltagarna om det som har observerats vid förstudien samt att fatta beslut om uppläggnings-, resurserna och arbetsfördelningen för revisionen.
- 3.8.1 I allmänhet deltar samma personer som deltog i det inledande mötet i mötet om förstudien. Generaldirektören bereds möjlighet att delta i mötet om förstudien genom att han får meddelande om mötet i god tid.
- 3.8.2 Som diskussionsunderlag för mötet om förstudien används ett utkast om rapport över förstudien och den däri ingående preliminära projektplanen, som revisorn har sänt till mötesdeltagarna och generaldirektören på förhand. Vid behov ändras rapportutkastet och projektplanen enligt de beslut som har fattats vid mötet.
- 3.8.3 Revisionsobjektet och det för sektorn ansvariga ministeriet informeras skriftligen om att en revision har inletts. Ett brev sänds också i

de fall då revisionsobjektet har fått information om att en förstudie inleds och revisionens avslutas med förstudien. Information om att en revision har inletts och avslutats med förstudien ges även inom revisionsverket. Sekreteraren för enheten sänder ut den interna och externa informationen.

- 3.8.4 Vid mötet om förstudien kan man komma fram till att det inte är motiverat att inleda en revision av ämnet. I så fall kan revisionen avslutas med förstudien. Alternativt kan en utredning av ämnet inledas eller så kan man ta initiativ till rättelse av missförhållandena. Användningen av initiativ och redogörelse som rapporteringsform beskrivs närmare i rapporteringsanvisningen (punkterna 5.95–5.97).

Eftersom det är fråga om en ändring i revisionsplanen som har godkänts av generaldirektören fattar generaldirektören beslut om att revisionen avslutas med förstudien eller att man i stället för revisionen gör en utredning eller tar ett initiativ. Beslutet kan fattas vid mötet om förstudien eller efter mötet. Överdirektören eller den person som han har förordat föredrar ärendet. Som grund för föredragningen fungerar förstudierapporten ur vilken motiveringarna framgår samt förstudiens planeringsblankett, i vilken förslaget och det slutliga beslutet om att revisionen har avslutats registreras.

## Utredning av revisionsbehovet

- 3.9 Revisionsverket upptar sådana ämnen i revisionsplanen som man vid planeringen har ansett vara nödvändiga. Under förstudien fördjupas uppfattningen om behovet av en revision genom att objektets betydelse för statsfinanserna preciseras, de befarade riskerna lyfts fram och möjligheten att producera nya uppgifter om ämnet tas upp.
- 3.10 Information som beskriver objektet inhämtas innan man gör en analys av det egentliga revisionsbehovet. Beskrivande information får insamlas endast i den utsträckning det behövs för en utredning av revisionsbehovet och revisionsupplägget.

## Utredning av betydelsen för statsfinanserna

- 3.11 Utredningen av objektets betydelse för statsfinanserna kräver speciellt en utredning av de ekonomiska nyckeltalen. Som nyckeltal i statens finansförvaltning kan till exempel nämnas budgetutfallet, affärsbokföringens uppgifter om intäkter och kostnader, statens balansposter, objektets kostnadskalkyler och

uppgifterna om nationalekonomins bokföring. Beskrivningen av den ekonomiska betydelsen kräver ofta att siffrorna jämförs med nyckeltalen för övriga funktioner eller organisationer eller förvaltningsområdets totala utgifter.

Statsförvaltningens internetrapportering Netra är en användbar källa för ekonomiska nyckeltal samt för inhämtning av dokument om statliga ämbetsverk, inrättningar och fonder. Nyckeltalen för bolag och affärsinrättningar med statlig bestämmanderätt eller dem som erhåller statsbidrag fås ur bokslutsdokumenten och verksamhetsberättelsen. Uppgifterna om nationalekonomins bokföring finns att tillgå på Statistikcentralens webbtjänst.

- 3.12 Ibland har det granskade ämnet bara ringa direkt betydelse för statsfinanserna, medan den indirekta effekten på statsfinanserna är betydande. I så fall ska kopplingen till statsfinanserna beskrivas speciellt noggrant och grundligt

#### Revisionsobjektets risker

- 3.13 Revisionsbehovet påverkas förutom av objektets betydelse för statsfinanserna också av revisionsobjektets risker. Med risk avses en oönskad händelse, faktor eller ett problem, som har en negativ effekt på hur det efterstävade målet uppnås (se punkt 2.8.2). Vid riskanalysen strävar man efter att bedöma sannolikheten för riskutfallet samt följderna av om risken realiserar.

- 3.14 Som hjälp vid bedömning av det granskade objektets risker används resultatkedjan och de revisionsaspekter som har härletts ur den (figur 3). Genom användning av resultatkedjan strävar man efter att observera riskerna och problemen på ett övergripande och heltäckande sätt.

En riskanalys som utgår från resultatkedjan lämpar sig inte nödvändigtvis för teman som saknar ett självständigt samhällsligt mål. Statsförvaltningens stödfunktioner kan nämnas som exempel på sådana ämnesområden. Man bör dock även i detta fall sträva efter att undersöka om de målsättningar som har uppställts för funktionen har uppnåtts på ett så ekonomiskt sätt som möjligt.

- 3.15 Vid observation och analys av risker är det viktigt med en allmän, kritisk bedömning av revisionsobjektets risker. I detta utnyttjas revisorns yrkesskicklighet och erfarenhet.

Eftersom den tid som har avsatts för förstudien ofta är ganska kort förutsätter observation av och överväganden kring ris-

kerna inte att information insamlas och analyseras i samma utsträckning som vid revisionen, där uppgifterna kontrolleras ur flera källor. Däremot grundar sig riskanalyserna och presentationen oundvikligen på motiverade misstankar om det aktuella läget eller sekundära källor. Förvaltningens egna riskanalyser kan användas som källa för riskobservationerna.

- 3.16 Som bakgrund till riskanalysen kan man såsom begreppsmässig referensram även använda det resultatprisma som fungerar som referensram för statsförvaltningens effektivitetsbegrepp samt de i prismet inbyggda riskfaktorerna (s.k. riskprisma, se bilaga 1).

### Möjlighet att producera användbar information

- 3.17 Under förstudien undersöker man förutom den ekonomiska betydelsen och risken även om det är möjligt att producera användbar information om objektet (se punkt 2.8.3).
- 3.17.1 Skapandet av användbar information kräver inte alltid att de uppgifter som granskas har direkt koppling till beslutsfattandet om aktuell finansförvaltning, till exempel reform- eller utvecklingsprojekt. För att kravet på ansvar och öppenhet skall förverkligas granskar man dessutom funktioner där inga reformer pågår.
- 3.17.2 Betydelsen av hur användbar informationen är accentueras då den reviderade organisationen eller verksamheten omarbetas, ändras eller utvecklas, eller då sådana reformer förbereds. I så fall ska man vid förstudien i synnerhet överväga revisionens tidpunkt: lönar det sig att utföra revisionen så att revisionsinformationen kan påverka den pågående ändringsprocessen eller lönar det sig att inleda revisionen efter reformen eller ändringen. För bedömning av hur användbara uppgifterna från revisionen är ska man under förstudien undersöka vilka berednings-, utvecklings- och beslutsprocesser som är aktuella i anknytning till det granskade ämnet.
- 3.18 Bedömningar, undersökningar eller utredningar som revisionsobjektet eller övriga instanser har inlett eller förvärvat påverkar även de revisionsinformationens användbarhet. Betydelsen av hur dessa bedömningar, undersökningar eller utredningar påverkar revisionsinformationens användbarhet och påbörjandet av en revision bör avgöras från fall till fall. I vissa fall lönar det sig att skjuta upp revisionen tills utredningarna är klara. Ibland lönar det sig att inleda revisionen trots att utredningarna pågår, till ex-

empel i de fall då utredningens uppläggning eller förverkligande inte verkar ge svar på sådana frågor som revisionsverket särskilt intresserar sig för eller då det behövs en oberoende instans utredning av ämnet.

## Revisionens revisionsupplägg skapas

- 3.19 Den andra huvudaspekten på förstudien är att skapa ett revisionsupplägg, som definierar innehållet i revisionen och ramarna för genomförandet: aspekter på revisionen och frågor som ska granskas, revisionskriterier, det huvudsakliga revisionsmaterialet, metoder för insamling och analys av material samt revisionens tidtabell och resurser som krävs.

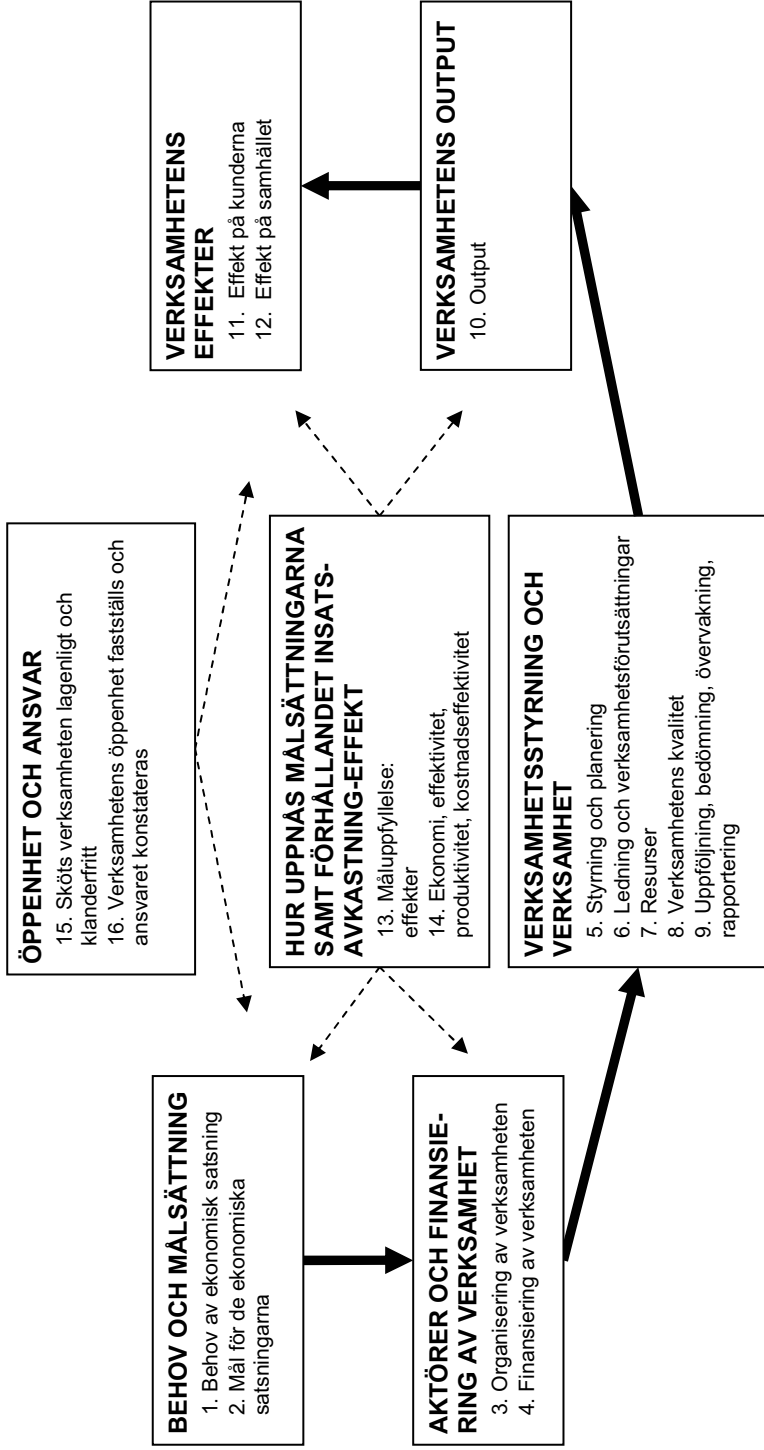
### Aspekter på revisionen

- 3.20 Utgångspunkten för och den grundläggande frågan vid varje effektivitetsrevision är om verksamheten har varit effektiv. Revisionsupplägget för den enskilda revisionen specificeras utgående från detta grundperspektiv. Grundperspektivet har strukturerats med hjälp av resultatkedjan i punkterna 1.10–1.12.
- 3.21 I förstudien används resultatkedjan som referensram för utformning av revisionsupplägget så att varje del av resultatkedjan utgör en eventuell infallsvinkel på ämnet. Utgående från detta bedömer man sedan hur de olika delarna i resultatkedjan stöder uppnåendet av de uppställda målen. Likaså bedömer man om kedjan innehåller sådana särskilda problem eller risker som äventyrar verksamhetens effektivitet (se figur 3). I praktiken kombineras flera aspekter vid varje revision.
- 3.22 I effektivitetsrevisionerna strävar man i synnerhet efter att uppskatta effekterna av verksamheten samt förhållandet mellan effekterna och insatserna. För att kunna uppskatta effekterna måste man dock beakta hela resultatkedjan, till exempel styrsystemen och finansieringssystemen. Det är därför möjligt att åstadkomma självständiga infallsvinklar och revisionsfrågor för varje led i kedjan utgående från i vilken grad de valda synvinklarna återspeglar de största riskerna och problemen för effektiviteten i verksamheten hos revisionsobjektet. Vid valet av infallsvinklar ska man därför beakta resultatkedjan en helhet.
- 3.23 Då effekterna på samhället ska bedömas överlappar statens verksamhet ofta med övriga aktörer, till exempel kommunerna, före-

tagen och den s.k. tredje sektorn. I så fall uppstår effekterna av statens verksamhet som en sammanslutning mellan flera aktörers målsättningar och verksamhet.

- 3.24 Diskussioner om alternativa tillvägagångssätt och infallsvinklar förs tillsammans med gruppchefen. Då man diskuterar infallsvinklar och senare även mera specifika revisionsfrågor ska också revisionsverkets strategi och strategins temaområden beaktas.

Först då revisorn och gruppchefen är överens om de huvudsakliga infallsvinklarna kan revisionsupplägget specificeras genom att fastslå revisionsfrågorna och -kriterierna, det primära materialet och de viktigaste metoderna samt tidtabellen och de behövliga resurserna.



FIGUR 3. Ur resultatkedjan härledda infallsvinklar för effektivitetsrevision.

## Uppställning av revisionsfrågor och revisionens avgränsning

- 3.25 Revisionens huvudfråga utgör det centrala i revisionsupplägget. Huvudfrågan anger vad man strävar efter att undersöka i revisionen eller vilken fråga man strävar efter att besvara genom kunskapsuppbyggandet.
- 3.26 Man strävar efter att presentera huvudfrågan som en frågesats. Användningen av en frågesats bidrar till att visa revisionens primära intresseområde. I huvudfrågan används inga sådana uttryck som gör att frågan blir diffus. Exempel på sådana ord och uttryck är "bland annat", "i synnerhet" och "huvudsakligen". Om det granskade ämnet behandlas ur flera olika revisionsperspektiv bör man hitta en gemensam primär fråga för dem.
- 3.27 Om man närmar sig revisionsämnet ur flera olika infallsvinklar bör en gemensam huvudfråga hittas för dessa.
- 3.28 Huvudfråga ska vara klar och begriplig. Frågan är ofta abstrakt och kan till exempel presenteras i formen "har målsättningarna uppnåtts effektivt".
- 3.29 För att man i samband med förstudien ska få en klar bild av vilka typer av material det krävs för att besvara revisionsfrågan ska huvudfrågan ytterligare spjälkas upp på konkreta revisionsfrågor. De kan ligga på olika nivåer. Antalet frågor och noggrannheten beror alltså på revisionsämnet och dess upplägg.
- Ibland konkretiseras de revisionsfrågor som preciserar huvudfrågan under revisionsprocessens gång. Detta kan till exempel ske utgående från de preliminära observationerna vid revisionen.
- 3.30 Bland annat följande frågor kan förekomma som revisionsfrågor med de olika infallsvinklar för effektivitetsrevision som finns i figur 3:
1. Behov: Finns det fortfarande ett samhälleligt behov för verksamheten och de ekonomiska satsningarna?
  2. Mål: Grundar sig målet för de ekonomiska satsningarna på ett riksdagsbeslut eller ett behov härlett ur beslutet och styr detta verksamheten? Är det möjligt att uppnå målen med de givna insatserna?
  3. Organisering: Har någon ett tydligt ansvar för verksamheten? Har verksamheten organiserats så att målsättningarna kan uppnås effektivt och ekonomiskt?
  4. Finansiering: Har grunderna för finansieringen dimensionerats på ett ändamålsenligt sätt? Uppmuntrar finansieringssystemet

- till ekonomiskt tänkande och effektivitet?
5. Styrning och planering: Planeras och styrs verksamheten i enlighet med målsättningarna? Fungerar styrningen och styrsystemen? Är informationsgrunden för styrning och planering tillräcklig? Hur har revisionsobjektet förberett sig för risker?
  6. Ledning och verksamhetsförutsättningar: Leds verksamheten så att målsättningarna är möjliga att uppnå? Finns det tillräckliga förutsättningar för ledningen och verksamheten? Har stödfunktionerna, till exempel anskaffning, IT, fastigheter och personalfrågor, skötts på ett ändamålsenligt sätt?
  7. Resurser: Hur har man försäkrat sig om att personalresurserna, utrymmena och maskinerna används och utvecklas effektivt?
  8. Verksamhetens kvalitet: Är verksamhetsprocesserna högklassiga och fungerande? Är metoderna för kvalitetssäkring ändamålsenliga? Hur tryggar man kvalitetsförbättringar i verksamheten?
  9. Bedömning, övervakning, rapportering och uppföljning: Är övervakningen och uppföljningen av verksamheten tillräcklig? Är den interna kontrollen ändamålsenligt uppbyggd? Har riktiga och tillräckliga uppgifter om verksamheten rapporterats till den styrande instansen?
  10. Output: Vad är verksamhetens output? Är output i enlighet med målsättningarna och är de högklassiga i förhållande till insatserna?
  11. Effekter på kunderna: Har verksamheten haft önskade effekter på kunderna? Har effekterna uppnåtts effektivt i relation till resurserna?
  12. Effekter på samhället: Har verksamheten haft någon effekt på samhället? Har dessa effekter åstadkommits på ett effektivt sätt? Har verksamheten några oplanerade effekter? Vilken betydelse har dessa effekter på statsfinanserna?
  13. Uppnådda mål: Har de mål som har uppställts i budgeten och motiveringarna till budgeten uppnåtts? Har målen uppnåtts effektivt med beaktande av resurserna?
  14. Förhållandet insats – output - effekt: Har verksamheten skötts ekonomiskt, effektivt, produktivt och kostnadseffektivt?
  15. Lagenlighet och felfrihet: Sköts verksamheten lagenligt? Har statsbudgeten följts?
  16. Verksamhetens öppenhet och ansvar: Har de uppställda målen, finansieringen, verksamheten och avkastningen presenterats öppet? Har riktiga och tillräckliga uppgifter producerats om ef-

fektiviteten? Är verksamheten öppen för medborgarna?

- 3.31 En avgränsning av de frågor som granskas ska även göras i förstudien. Infallsvinklarna för revisionen och frågorna visar redan för sin del vilka frågor som omfattas av revisionen och vilka ämnen som lämnas utanför revisionsfrågorna och insamlingen av material. Dessutom kan man göra till exempel tidsmässiga, regionala och administrativa avgränsningar. Dessa ska motiveras noggrant.

#### Definition av revisionskriterier

- 3.32 I förstudien definieras revisionskriterierna. Med ett revisionskriterium avses en utvärderings- eller bedömningsgrund, en måttstock, ett kännetecken eller annan egenskap som definierar vad som kan anses vara bra eller eftersträvansvärt vid revisionen.

- 3.33 Revisionskriterierna härleds i första hand ur de beslut som riksdagen har fattat, det vill säga ur lagstiftningen, budgeten och bakgrundsmaterialet till dem, ur riksdagens övriga ställningstaganden eller mera allmänt ur de allmänna principerna för god förvaltning. Resultatavtalen, målsättningar som har presenterats i målen för programmet eller centralförvaltningens anvisningar kan också användas som revisionskriterier, om dessa följer samma linjer som riksdagens beslut. Om de målsättningar som förvaltningen själv har upprättat inte kan härledas ur de målsättningar som riksdagen har upprättat ska frågan diskuteras med revisionsobjektet. I så fall ska frågan också behandlas i rapporten om förstudien.

Det förekommer att de primära källorna inte innehåller några klara kriterier för revisionen. I så fall ska revisorn precisera kriterierna för revisionen ur olika källor.

- 3.34 Hushållning utgör ett kriterium för samtliga revisionen: man kan inte granska hur målsättningarna har uppnåtts utan att beakta de kostnader som detta har orsakat statsfinanserna.

- 3.35 Målet är att skapa och presentera så klara och entydiga revisionskriterier som möjligt i förstudien. Det är speciellt viktigt att kriterierna och grunderna för valet av dem presenteras på ett tydligt sätt för både revisionsobjektet och det styrande ministeriet.

I vissa fall – till exempel då de uppställda målen för den granskade verksamheten är oklara eller motstridiga – går det inte att skapa några entydiga kriterier i samband med förstudien. Kriterierna får sin exakta form först i samband med revisionen.

## Definition av revisionens material och metoder

3.36 Till förstudien hör även planering av vilket revisionsmaterial som ska användas för att besvara revisionsfrågorna, hur materialet ska samlas in, vilka de huvudsakliga analyssätten är för materialet och hur mycket resurser insamlingen och analysen av materialet kräver. Avsikten med planeringen är att säkra att man verkligen kan besvara revisionsfrågorna samt att materialet och metoderna lämpar sig för de ställda frågorna.

3.37 Med revisionsmaterial avses den information som under revisionen insamlats ur olika källor. De kan vara muntliga, skriftliga eller utarbetade med hjälp av elektroniska databehandlingsinstrument eller sådana som revisorn själv har observerat. Analys av materialet avser å sin sida specifikation och disposition av revisionsmaterialet, vilket styrs av revisionsfrågorna och revisionskriterierna.

I förstudien definieras det huvudsakliga materialet, med vilket man strävar efter att besvara revisionsfrågorna. I förstudien strävar man dessutom efter att definiera de huvudsakliga metoderna med vilka man har för avsikt att analysera revisionsmaterialet. Vilka exakta analysmetoder som lämpar sig beror ofta på det slutliga materialets kvalitet och mängd.

Revisionsmaterialet behandlas närmare i punkterna 4.16–4.23 och materialets analysmetoder i punkterna 4.24–4.32.

3.38 Anlitande av externa sakkunniga är ett specialfall av anskaffning och analys av material. Användningen av sakkunniga har särskilt omnämnts i 3 § i lagen om verket. I förstudien ska användningen av externa sakkunniga behandlas mera ingående än övriga metoder för inhämtning av material. I synnerhet ska den externa sakkunnigas förutsättningar att producera objektiv information om ämnet, betydelsen av att en extern sakkunnig anlitas och anskaffningsprocessens betydelse för tidtabellerna (då den tid som går åt för tjänstens anskaffningsprocess beaktas) samt behandlingen av konfidentiella eller hemliga uppgifter vid revisionen övervägas.

## Projektplan för revision

3.39 Projektplanen för revision är en plan över tidtabellen för revisionen och de resurser som används för denna.

3.40 Tidtabellen för genomförandet av revisionen bedöms genom att revisionen spjälkas upp på arbetsmoment. Arbetsmomentens arbetsmängd samt när de inleds och avslutas bedöms skilt för sig.

Vid alla revisioner ska åtminstone tidtabellen för följande arbetsmoment uppskattas. Genomförandet av dem följs upp med hjälp av ledningens informationssystem.

- (Kartläggning av ämnet inleds)
- (Kartläggning av ämnet avslutas/) Förstudien inleds
- Förstudien avslutas
- Revisionen inleds
- Preliminärt utkast till revisionsberättelse klart; styrningsansvaret överförs på rapportchefen
- Utkastet till revisionsberättelse ges till revisionsobjektet för respons
- Respons inhämtas
- Revisionens slutmöte
- Revisionsberättelsen publiceras.

3.41 Under revisionens gång uppskattar gruppchefen och revisorn hur väl revisionsupplägget och projektplanen håller.

Väsentliga förändringar i revisionsupplägget, till exempel om revisionsfrågan klart ändras, ska presenteras för överdirektören och vidare för generaldirektören för beslut.

Revisorn ska rapportera om behov av väsentliga ändringar i tidtabellerna och resurserna för revisionen till den styrande chefen. Om man önskar göra ändringar i projektplanen ska ändringarna presenteras för överdirektören för beslut.

3.42 Ett exempel på projektplan finns i word-modellen för förstudie.

## Risker med genomförande av revision

3.43 En viktig del av förstudien går ut på att utvärdera och rapportera riskerna och osäkerhetsfaktorerna i anknytning till genomförande av revisionen. Diskussionen om riskerna är speciellt viktig i det skede då ämnet begränsas genom valet av infallsvinklar och definitionen av revisionsfrågor.

3.44 Till exempel följande riskfaktorer i anknytning till genomförandet av revisionen förekommer

- samtidigt genomförande av övriga utredningar eller bedömningar av ämnet
- revisionsuppläggets hållbarhet
- fördunkling av det statsfinansiella perspektivet, i synnerhet om revisionsobjektet är speciellt omfattande eller flerdimensionellt
- tillgång på material för revisionen

- kunskaper som krävs för inhämtning och behandling av material för revisionen
  - dimensionering av revisionsresurserna eller tidtabellen.
- 3.45 Under förstudiens olika skeden ska riskerna och osäkerhetsfaktorerna diskuteras med gruppchefen. Diskussionerna med det ministerium som ansvarar för revisionsobjektet och sektorn underlättar ofta uppfattningen om risker i anknytning till revisionen. Det är skäl att diskutera dessa även med de övriga revisorerna.
- 3.46 I förstudierapporten ska en möjligast klar och välmotiverad bild ges av de faktorer som utgör ett hot mot genomförandet av revisionen och utnyttjandet av revisionsresultatet. Presentationen av osäkerhetsfaktorerna är viktig bland annat därför att revisionsprocessen eventuellt avslutas redan vid förstudien till följd av förutsedda problem. De osäkerhetsfaktorer som presenteras i förstudierapporten utgör även de preliminära grunderna för eventuella ändringar i revisionsuppläggandet eller det faktum att man endast kan ge ett partiellt svar på revisionsfrågan.

## Ämneskartläggning och temaplanering som del av förstudien

- 3.47 I vissa fall är det i revisionsplanen upptagna ämnet mycket omfattande och mångfacetterat, varvid det är skäl att inleda utredningen med en s.k. ämneskartläggning. Avsikten med ämneskartläggningen är att strukturera ett omfattande ämne i mindre delar av vilka de ämnen som ska inkluderas i förstudien väljs ut.
- 3.48 Ett beslut om ämneskartläggning fattas alltid separat vid det inledande mötet, trots att man eventuellt redan har förberett sig på att en ämneskartläggning ska göras i motiveringarna till revisionsplanen. Den arbetsmängd och antalet arbetsdagar som har reserverats för ämneskartläggningen antecknas i förstudiens planeringsblankett.
- 3.49 Gruppchefen styr arbetet med ämneskartläggningen. Vid insamlingen av information för ämneskartläggningen används i tillämpliga delar samma metoder som vid förvaltningsområdesutredningen och förstudien.
- 3.50 Då ämneskartläggningen har gjorts och ett memorandum har skrivits om den ska ett nytt inledande möte hållas. Där kommer man

överens om vilket av de ämnen som har presenterats i ämneskartläggningen som ska vara objekt för den egentliga förstudien eller om man utgående från kartläggningen ska göra flera förstudier. På mötet fattar man även beslut om antalet arbetsdagar som ska användas för förstudien.

- 3.51 Sekreteraren arkiverar memorandumet gällande ämneskartläggningen. Den slutliga förstudien kan skrivas skilt, som en separat rapport eller läggas till efter ämneskartläggningen.
- 3.52 Revisionsplanen kan även inkludera sådana omfattande revisionsobjekt och teman, som verket kommer att avlägga rapport om till riksdagen under kommande år. Då ämneskartläggningen gäller ett sådant tema ska även den s.k. temaplanen inkluderas. Temaplanen är verkets arbetsplan över vilka ämnen inom temat och hur många revisioner kring temat som bör göras inom de närmaste åren för att revisionen av temat ska vara tillräckligt täckande och rapporteringen till riksdagen ska vara välgrundad.
- 3.53 Ämneskartläggningen, som innehåller en temaplan, behandlas annars på samma sätt som en ordinär ämneskartläggning, men på inledande mötet kontrolleras även att temaplanen är realistisk.

## Förstudierapport

- 3.54 Det centrala innehållet i förstudierapporten består av motiveringarna för påbörjande av revisionen och valet av infallsvinklar för revisionen (eller det faktum att revisionen avslutas med förstudien) samt en beskrivning av revisionsupplägget.
- 3.55 Förstudierapporten skrivs på en färdig modellbotten. Rapporten ska behandla åtminstone följande punkter:
  - 1. Förstudieprocessen (vad som har gjorts under förstudien)
  - 2. Beskrivning av revisionsobjektet och dess ekonomiska betydelse
  - 3. Revisionsobjektets risker och problem
  - 4. Möjligheten att producera användbar information
  - 5. Alternativa aspekter på revisionen
  - 6. Revisionsfrågor och begränsning av revisionen
  - 7. Revisionskriterier
  - 8. Revisionsmaterial och anskaffning samt analys av dem
  - 9. Risker med genomförande av revisionen
  - 10. Projektplan

I bilaga 1 finns riktgivande frågor som beskriver kapitlets innehåll.

- 3.56 Förstudiemötet behandlar rapportutkastet varefter det ändras enligt behov. Sekreteraren arkiverar förstudierapporten.
- 3.57 Förstudierapporten är ett offentligt dokument, som på anhållan finns att tillgå på verkets registratorskontor. Detta ska beaktas i rapportens stil och layout. Om förstudierapporten behandlar sekretessbelagda frågor är rapporten till dessa delar hemlig.

# 4 Revisionens kunskapsuppbyggnad

## Principer och begrepp för kunskapsuppbyggnad

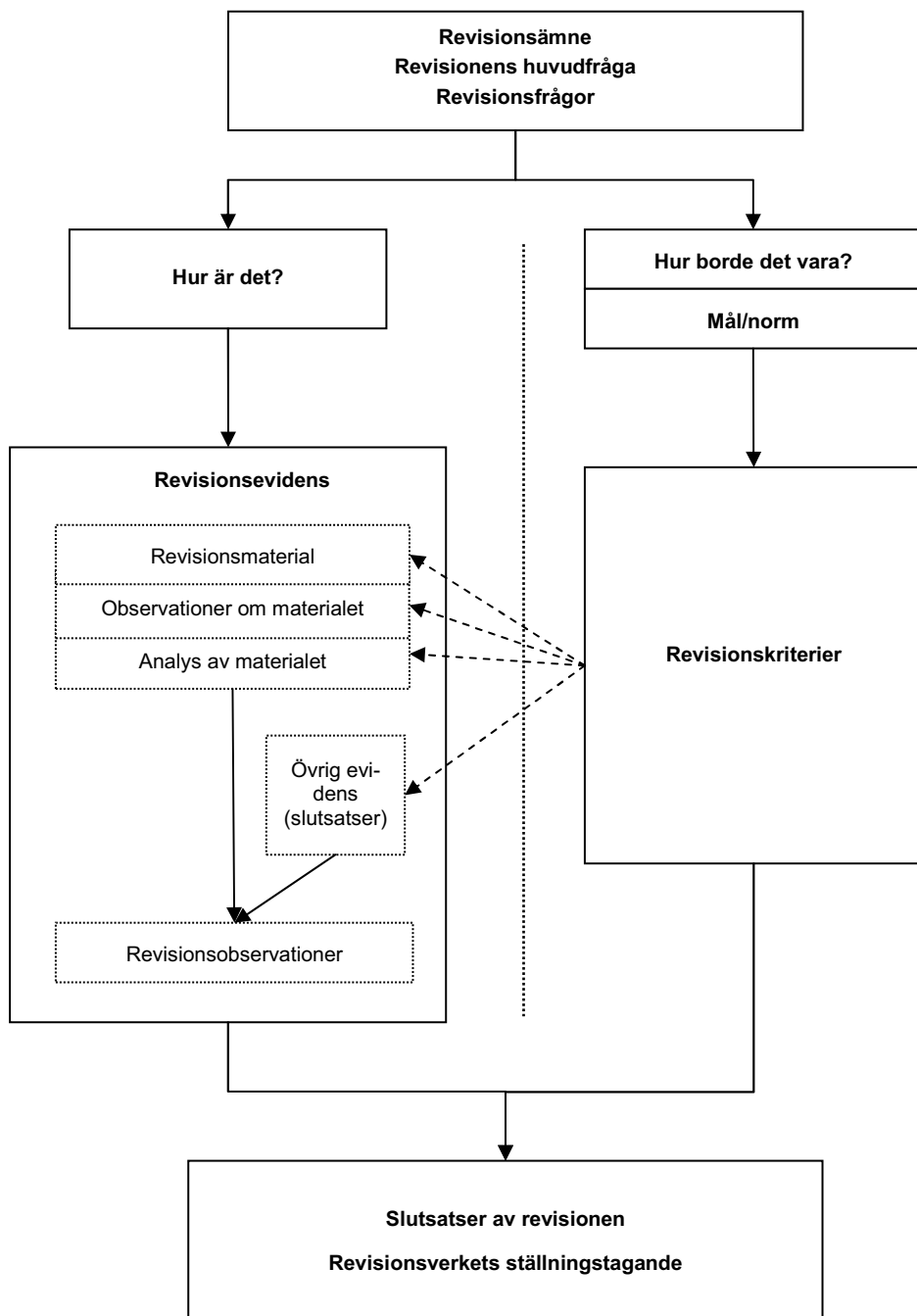
- 4.1 Avsikten med kunskapsuppbyggnaden är att besvara revisionsfrågorna genom att följa revisionsupplägget i förstudien. Målsättningen är att skapa hållbara grunder för revisionsverkets ställningstaganden.
- 4.2 Kunskapsuppbyggnaden sker huvudsakligen under den egentliga revisionen, men den utnyttjar även information som har insamlats och observationer som har gjorts under förstudien.
- 4.3 Kunskapsuppbyggnaden ska vara tillförlitlig och de använda metoderna allmänt godtagbara för att verkets ställningstaganden utgående från dem ska vara välgrundade.
- 4.4 Metoderna vid anskaffningen och analyseringen av material för revisionen följer samma principer som vid forskning. Detta betyder att kunskapsuppbyggnaden är objektiv, kritisk och framskrider logiskt. Grunderna för kunskapsuppbyggnaden ska dessutom vara tillräckligt identifierade och verifierbara, varvid även någon annan kan spåra och bedöma slutsatserna.

Man måste å andra sidan också beakta att det inte alltid går att ge ett utlåtande om den absoluta sanningen kring den granskade frågan. Vid revisionen gör man de mest sannolika tolkningarna av de valda utgångspunkterna.
- 4.4.1 Revisionen har inte alltid i uppgift att få full klarhet i situationen för och problemen med den granskade frågan. Kunskapsuppbyggnaden kan på ett övertygande sätt visa att det i den granskade verksamheten uppenbarligen förekommer problem. I så fall kan det som resultat av revisionen räcka med att ett förslag om noggrannare utredning av frågan lämnas till myndigheten och att de åtgärder som behövs utgående från utredningen vidtas. Ett sådant förslag ska åtföljas av välgrundade motiveringar.
- 4.4.2 Till kunskapsuppbyggnad som sker som vid forskning hör att revisorn gör bedömningar som grundar sig på revisorns yrkeserfarenhet. Bedömningarna ska grunda sig på tillräckliga observationer och de ska vara objektiva, så att också övriga revisorer i samma situation skulle komma fram till mycket liknande be-

dömningar.

- 4.4.3 Liksom vid forskning används olika grepp vid revisionens kunskapsuppbyggnad. Med ett förklarande grepp om revisionen strävar man efter att konstatera kausala förhållanden mellan orsak och verkan, vilket har en viktig betydelse vid lokaliseringen av problem- och riskställen. Vid revision strävar man också ofta efter att förstå aktörernas verksamhetsmetoder och motiv. Detta revisionsgrepp är viktigt eftersom man med hjälp av det kan rikta insamlingen av uppgifter för revisionen och analysen till de korrekta frågorna: identifikation av de verkliga problem- och riskställena förutsätter att man förstår de metoder som de granskade använder. Detta grepp behövs å andra sidan då man drar slutsatser, så att frågorna kan ställas i rätt förhållande, det går att förutse motargument och man vet vad som är möjligt att kräva av objektet.
- 4.5 Kunskapsuppbyggnadens tillförlitlighet kräver att man använder olika typer av material och olika analysmetoder vid revisionen. Den helhet som dessa ger bildar sedan grunden för ställningstagandena (s.k. utgångspunkt i flera källor). Endast i sällsynta fall kan man besvara ytterst noggrant definierade revisionsfrågor med stöd av enbart en källa eller genom användning av endast en typ av material. Användningen av flera källor behandlas närmare i punkt 4.20.
- 4.6 De viktigaste skedena i kunskapsuppbyggnaden är insamling av material för revisionen, analys av materialet och slutsatser. I praktiken överlappar och påverkar skedena varandra: utgående från de primära observationerna och analyserna drar man preliminära slutsatser och för att bevisa dessa samlar man in mera material och analyserar det. Huvudskedena i kunskapsuppbyggnaden behandlas separat i denna anvisning.
- 4.7 I figur 4 finns en beskrivning av hur de tre huvudskedena i kunskapsuppbyggnaden är kopplade till kunskapsuppbyggnaden som helhet. Utgångspunkten för kunskapsuppbyggnaden är grundfrågan i revisionsupplägget: är omständigheterna sådana som de borde vara. För detta måste man undersöka omständigheterna och jämföra dem med hur de borde vara (efterstävade omständigheter).
- 4.7.1 I förstudien har de eftersträvade omständigheterna för verksamheten redan granskats ("hur borde det vara") i samband med fast-

ställandet av kriterierna för revisionen. Detta kommer ytterligare att specificeras under pågående revision. Den egentliga kunskapsuppbyggnaden inleds med en utredning av hurdana omständigheterna är. Därefter jämför man detta med om de observerade omständigheterna i tillräckligt hög grad motsvarar vad de borde vara (eftersträvade omständigheter). Frågan "hur borde det vara" är inte enbart en jämförelsegrund, utan frågan styr även insamlingen av revisionsmaterial och analyserna mot sådana frågor som är väsentliga för revisionsfrågan. På frågan "hur är det" strävar man efter att ge ett svar endast utgående från de omständigheter som är relevanta i förhållande till frågan "hur borde det vara".



FIGUR 4. Revisionens kunskapsupbyggnad som helhet.

## Revisionskriterier

- 4.8 Revisionskriterierna spelar en viktig roll för den kunskapsuppbyggnad som beskrivs i figur 4. Revisionskriterierna konkretiserar det eftersträvade målet bakom frågan "hur borde det vara" och ger en jämförelsegrund för hurdana omständigheterna borde vara. Dessa skapar därmed en operationell faktor, som styr valen av material och analysmetoder och samtidigt ger ett mått för bedömning av om den observerade omständigheten tillräckligt motsvarar det eftersträvade målet. Begreppen för revisionskriterierna och ledarskap har behandlats närmare i punkterna 3.32–3.35.
- 4.9 Då målsättningen för verksamheten har presenterats i form av en kvantitativ indikator betyder mål och kriterium samma sak. I så fall är användningen av kriteriet som grund för kunskapsuppbyggnaden relativt entydig.  
Om målet däremot har presenterats som ett kvalitativt mål är man tvungen att tolka revisionskriteriet och det är inte lika enkelt att bedöma verksamheten. Man bör dock sträva efter att presentera det använda kriteriet så entydigt och transparent som möjligt. Kriteriet kan till exempel vara resultatet av objektets tidigare verksamhet eller så kan en jämförelse göras med prestationsnivån hos motsvarande instanser med liknande verksamhet.
- 4.10 De uppställda revisionskriterierna definierar inte nödvändigtvis helt hurdan situationen borde vara. Som bakgrund till kunskapsuppbyggnaden och som faktor för styrning av den bör man därför även använda en mera allmän tolkning av vad som eftersträvas med den verksamhet som granskas. I figur 4 har detta presenterats så att "hur det borde vara" även styr kunskapsuppbyggnaden direkt och inte enbart genom revisionskriterierna.

## Revisionsobservationer

- 4.11 Revisionsobservationerna är utgående från revisionsfrågorna och -kriterierna gjorda relevanta och faktabaserade iakttagelser av gällande omständigheter. Konstaterandet "hurdan situationen är" är inte i sig någon revisionsobservation. Revisionsobservationen bildas, genom att man till konstaterandet om den rådande situationen tillägger en tolkning utgående från revisionsfrågan och -kriterierna. De enskilda revisionsobservationerna visar å sin sida om läget är vad det borde vara.
- 4.12 Revisionsobservationerna fås genom insamling och analysering

av material som innehåller relevant information med tanke på revisionsfrågorna och –kriterierna. Det går ofta att göra observationer redan direkt utgående från materialet, men de egentliga revisionsobservationen stiger fram ur det analyserade materialet.

- 4.12.1 Revisionsobservationerna ska grunda sig på ett tillräckligt, väsentligt och tillförlitligt material samt på en ordentlig utförd analys. Revisionsmaterialet och insamling av materialet behandlas i punkterna 3.36–3.38 och principerna för insamling och användning av material i punkterna 4.16–4.23. Analysen av materialet har behandlats allmänt i punkterna 3.37 och 3.38 och noggrannare i punkterna 4.24–4.32.
- 4.12.2 Medan kunskapsuppbyggandet pågår gör man hela tiden olika observationer av vilka vissa förkastas direkt som irrelevanta för revisionsupplägget. Det är dock skäl att hålla i minnet och registrera enskilda, skenbart obetydliga observationer, som hänförs till det granskade temat eftersom de i ett senare skede kombineras till och med kan utgöra grunden för väsentliga revisionsobservationer. Dyliga spridda observationer kan även vara ett slags ledtrådar till de egentliga revisionsobservationerna.

## Revisionsevidens

- 4.13 Revisionsevidens (bevis) utgör den helhet av revisionsobservationer och logiska slutsatser som bildar grunden till revisionsverkets ställningstaganden och strävar efter att bevisa att ställningstagandena är korrekta.
  - 4.13.1 För att man skall kunna förvissa sig om revisionens slutsatser och revisionsverkets ställningstaganden bör revisorerna producera tillräcklig och väsentlig evidens, som har dokumenterats på ett adekvat sätt.
  - 4.13.2 Eftersom revisionsobservationerna stiger fram ur det insamlade materialet stöder sig revisionsevidensen i grunden på det material som används vid revisionen.
  - 4.13.3 I vissa fall består revisionsevidens mera av slutsatser (övrig evidens i figur 4) än av observationer utgående från materialet. Detta kan till exempel vara fallet då man vid revisionen har påvisat förutsättningarna för att en viss effekt ska kunna åstadkommas. Sådana slutsatser grundar sig på materialet och observationer utgående från materialet, men observationerna skulle inte som sådana utan de slutsatser som stöder dem vara tillräckliga som

grund för revisionsverkets ställningstaganden.

- 4.13.4 Exakta och heltäckande revisionsobservationer utgör stark evidens för revisionsverkets ställningstaganden. Detsamma gäller för de logiska slutledningarna. Vid revisionen kan även svagare evidens användas, det vill säga enskilda observationer om materialet. Som enskilda observationer skulle de inte utgöra tillräcklig evidens, men tillsammans och tolkade kan de göra slutsatserna trovärdiga.

### Slutsatser och revisionsverkets ställningstaganden

- 4.14 Kunskapsuppbyggnaden avslutas då man vid revisionen har formulerat ett förslag till revisionsverkets slutsatser och ställningstaganden. Detta skede behandlas närmare i punkterna 4.33–4.39 i anvisningen.

### Ändring av revisionsupplägg

- 4.15 I samband med revisionens kunskapsuppbyggnad kan det dyka upp faktorer, som man inte kunde förutse vid förstudien och som påverkar revisionsupplägget. Revisionsupplägget bör dock inte ändras för lättvindigt, utan ändringsbehoven ska vara välmotiverade. Ändringsbehoven ska diskuteras med revisionschefen. Revisionschefen ska överväga om revisionsupplägget ändras i så hög grad att frågan bör presenteras för överdirektören eller generaldirektören enligt arbetsordningen. Godkända ändringar i revisionsupplägget ska dokumenteras.

## Revisionsmaterial

- 4.16 Med revisionsmaterial avses den information som samlas från olika källor. Informationen kan vara i muntlig, skriftlig eller elektronisk form eller basera sig på revisorns egna observationer. Materialet kan även vara analytiskt till sin karaktär, om det har skapats som ett resultat av analysen av övrigt material.
- 4.17 Revisionsmaterialet utgör grunden för revisionens kunskapsuppbyggnad. Målsättningen med insamlingen av material är att producera revisionsevidens. För att uppnå detta söker man svar ur materialet genom att använda hjälpfrågan ”hur är det”, som är underordnad revisionsfrågan. Genom insamling och observation av materialet sätter man sig dessutom djupare in i revisionsobjektets verksamhet för att förstå de väsentliga dragen i den.

- 4.18 Revisionens informationskällor är:
- lagar, förordningar och övriga normer
  - övrigt material, som riksdagen har producerat
  - förvaltningens dokumentmaterial, såsom verksamhetsplaner och resultatstyrningsdokument
  - budgeter, bokföring och bokslut samt kostnadsredovisning
  - beslut som gäller den granskade verksamheten och bakgrundsmaterial till dem
  - objektets informationssystem
  - muntliga informationskällor
  - resultat av enkäter
  - statistiskt material
  - uppgifter, som fås genom observationer
  - undersökningar och bedömningar
  - utlåtanden och betänkanden av sakkunniga
  - tidigare revisionsberättelser och material i anknytning till dem.

#### Effektiv användning av material

- 4.19 Vid revisionen strävar man efter en effektiv insamling och användning av material. Det är skäl att avsluta insamlingen då kostnaderna för ytterligare insamling av material är större än nyttan. Detta gäller till exempel då samma saker börjar dyka upp upprepade gånger i materialet.
- 4.19.1 Effektiv insamling av material kräver å ena sidan koncentration på de materialkällor som bedöms vara de mest väsentliga. Å andra sidan förutsätter detta fortlöpande och aktivt urval av material styrt av revisionsfrågorna och -kriterierna samt förmåga att helt utesluta källor ur materialet.
- 4.19.2 En materialkälla som har bedömts vara väsentlig innehåller mycket tillförlitligt material och endast få irrelevanta uppgifter för bedömningen av revisionsfrågan. Mängden irrelevant information har dock inte stor betydelse om det är möjligt att använda effektiva urvalsmetoder på materialkällan. Väsentliga källor kan till exempel vara dokument som har producerats kring revisionens ämnesområde, som i sig direkt ger svar på revisionens hjälpfråga "hur är det".
- 4.19.3 Uppgifter om "hur är det" som har hämtats ur färdiga dokument, av typ utredningar och undersökningar kan ombildas till revisionsobservationer, då uppgifterna bedöms med hjälp av revi-

sionskriterierna. En på förhand känd uppgift kan i så fall få nytt innehåll och ny betydelse. Även om ingen väsentlig ny betydelse skulle uppstå kan uppgifter vara viktig för revisionens kunskapsuppbyggnad.

- 4.19.4 Det går inte ofta att besvara frågan "Hur är det" med hjälp av ett fåtal materialkällor. Vanligen blir man tvungen att samla in materialet och sammanställa det ur flera sådana källor, som innehåller mycket onödiga uppgifter som är svåra att avlägsna. I synnerhet vid behandlingen av sådana materialkällor är det viktigt att göra ett aktivt urval av materialet. Man bör också kunna begränsa och lämna vissa källor helt oanvända även om de eventuellt innehåller enskilda uppgifter i anknytning till revisionen.
- 4.19.5 Det är viktigt att även sådana källor som nära anknyter till ämnesområdet, men som har sammanfattats för andra aspekter än revisionens och i anknytning till övriga frågeställningar används vid revisionen. Med avseende på revisionen kan sådana källor kallas ospecifika. Eftersom dessa inte är kopplade till några som helst intressen i anknytning till revisionens ämnesområde ger de en bra möjlighet för testning av de uppgifter som finns i övriga källor. För det andra kan helt nya aspekter och observationer komma i dagen genom dem. För det tredje kan det i sådant material finnas konkreta exempel, som stöder och belyser revisionsobservationerna. Konkreta exempel har en stor betydelse som försäkring att man inte enbart presenterar antaganden vid revisionen.

#### Flera källor

- 4.20 Användningen av olika källor för revisionsmaterialet ökar tillförlitligheten hos revisionsobservationerna, eftersom man på detta sätt kan verifiera i kors (användning av flera källor). Kontroll av den granskade frågan genom olika material kan dessutom lyfta fram samband och revisionsobservationer, som inte skulle framträda tillräckligt tydligt ur något enskilt material.
- 4.20.1 För att få den bästa helhetsnyttan är det bra att använda olika revisionsmaterial växelvis. Växelvis användning avser till exempel att man utgående från intervjuer och dokument gör en enkät, vars observationer används som grund för diskussioner och vid behov inhämtas annan tilläggsinformation.
- 4.20.2 Principen om flera källor efterföljs inte om man vid revisionen för en fråga använder en källa och för följande fråga en annan källa, även om källorna är olika, men utan att källorna stöder och verifi-

erar varandra.

- 4.20.3 Ju större tolkningsmöjligheterna är gällande frågan eller observationen, desto större är behovet att använda flera olika källor. Det finns också situationer då man inte ska använda någonting annat än en bestämd källa. Ett exempel på detta är de centrala uppgifterna om finansförvaltningen, såsom budgetuppgifter, som alltid ska inhämtas direkt ur de ursprungliga dokumenten.
  - 4.20.4 Principen om flera källor ska tillämpas så att man vid samtliga revisioner bekantar sig med de centrala dokumenten och övriga skriftliga dokument.
  - 4.20.5 De uppgifter som fås ur observationerna kan användas som stöd för övriga källor då detta är möjligt. Uppgifterna kan insamlas genom observation av de människor som arbetar för revisionsobjektet eller revisionsobjektets byggnader, utrymmen, apparater och liknande. Revisorn kan också delta i möten eller kurser som gäller det granskade objektet. Att göra observationer kan vara tidsödande och det kan ändra verksamhetsprinciperna hos observationsobjektet. Man får dock inte identifiera sig med revisionsobjekten. En fördel med observationerna är att uppgifterna fås direkt och är oberoende av övriga källor.
- 4.21 Muntliga materialkällor har en särskild ställning vid revisionens kunskapsuppbyggnad. Muntlig information fås på olika sätt genom intervjuer, frågeställningar eller diskussioner. Vid revisionen uppstår det muntliga materialet genom växelverkan. Det kan finnas problem anknutna till användningen av muntliga materialkällor, men om det muntliga materialet används med omdöme har det stor betydelse också därför att många frågor saknar skriftliga källor. Det muntliga materialet fungerar i synnerhet som en källa till bakgrundsmaterial, det förtydligar och ger riktlinjer för ytterligare utredningar.
- 4.21.1 Som huvudregel gäller att användning av enbart muntligt material som grund för revisionsobservationen bör undvikas. Man bör sträva efter att kontrollera uppgifterna från muntliga källor ur övriga källor. Kontrollen ska alltid göras då det gäller en fråga som är central för revisionen och där det även finns övriga typer av källor att tillgå.
  - 4.21.2 Genom insamling av muntliga uppgifter kan man även få material som lämpar sig som evidens, då materialet påvisar vad som i själva verket har gjorts. Resultatet förbättras ytterligare då det muntli-

ga materialet kopplas till den analytiska evidensen. Man kan till exempel på förhand definiera hurudan verksamhetsprocessen borde vara, varefter man hör sig för hos personerna vad som har gjorts i processen. Revisionsobservationerna härleds genom slutsatser baserade på förhållandet mellan dessa.

- 4.21.3 Eftersom insamling av muntligt material används i stor utsträckning vid revisionerna är det skäl för alla revisorer att bekanta sig med metoderna för insamling av muntligt material och god praxis vid insamling av materialet. Intervjuer som metod för anskaffning av muntligt material har beskrivits i handboken för effektivitetsrevision.
- 4.22 Det är alltid skäl att fästa uppmärksamhet vid observerade motsättningar mellan uppgifterna i olika källor och man bör sträva efter att utreda orsaken till motsättningarna. Detta gäller även den här ovanför nämnda kontrollen av muntlig information med skriftliga källor: man kan inte ogrundat utgå från att en motsättning beror på att den muntliga källan är otillförlitlig. Utredningen av orsakerna till motsättningarna kan även leda till nya, väsentliga revisionsobservationer.
- 4.23 Man bör utnyttja revisionsverkets rätt till uppgifter fullt ut. Det är viktigt att material till vilket övriga har begränsad tillgång utnyttjas, trots att det är besvärligare än vanligt att leta efter och hitta sådana uppgifter. Som exempel på material som är skyddat från eller begränsat för övriga kan nämnas beredningsmaterial som inte har diarieförts, material som finns på ämbetsverkens intranetsidor och säkerhetsklassificerat material.
- 4.23.1 Revisorn har rätt att få till påseende tjänstemännens eget beredningsmaterial i arkiv, arbetsrum, elektroniska filer o.d. platser. Det kan vara svårt att hitta i synnerhet sådant material som endast existerar som fil. Om det till exempel i beslutsdokumenten har presenterats siffror utan uträkningar eller grunder, kan man med hänvisning till dem be beredaren lämna sina filer gällande beredningen eller arbetspappren för påseende. Om revisorn får till svar att det inte finns något bakgrundsmaterial är detta redan i sig en revisionsobservation som ska rapporteras.
- 4.23.2 Trots att revisorn har omfattande rätt till uppgifter bör man alltid vara sakligt artig då man ber om och letar efter material. Man bör å andra sidan sörja för att man får det material som behövs för revisionen. Eventuella problem med att få tillgång till materialet ska i första hand utredas med den aktuella personen och vid behov

med gruppchefens hjälp via denna persons chef. För effektivisering av tillgången till uppgifter kan verket i sista hand med stöd i 15 § i lagen om revisionsverket utfärda vite. En rapport om allvarliga problem med att inhämta uppgifter ska lämnas i revisionsberättelsen.

- 4.23.3 Vid behandling av säkerhetsklassificerat material följer man verkets anvisning om tillämpning av lagen om offentlighet i myndigheternas verksamhet (621/1999) samt föreskrifterna om behandling av elektroniskt material som ska bevaras konfidentiellt.

## Analys av revisionsmaterial

- 4.24 Med den analys som utförs vid revisionen avses specificering och uppställning av revisionsmaterialet som styrs av revisionsfrågorna och -kriterierna. Vid analysen strävar man efter att ur revisionsmaterialet lyfta fram en tillräcklig mängd uppgifter, som beskriver "hur det är".
- 4.25 Revisionsmaterialets karaktär (volym, kvalitet) avgör hurdana analyser man kan och det lönar sig att göra av materialet. Användningen av en lämplig analysmetod för materialet bör eftersträvas, en metod som på det mest effektiva sättet ordnar materialet på önskat sätt. Övriga egenskaper som bör eftersträvas vid analysen är hur analysen kan spåras och hur tillförlitliga de resultat som har erhållits ur materialet är.
- 4.26 En aktiv, kritisk och objektiv inställning är viktig då analysen görs. Analysen betyder aktiv användning och tolkning av materialet där revisionsfrågan belyses från olika sidor och tilläggsuppgifter inhämtas ur olika källor. Dessa befäster eller bestrider uppgifter som har inhämtats tidigare eller den bild som har skapats. Analysen omfattar även strävan efter sammankopplingar som ser saker på djupet, vilket betyder att enskilda frågor av ringa betydelse kan leda till betydande revisionsobservationer.
- 4.27 Analysen av materialet är delvis ett kontinuerligt ordnande av materialet och insamling av observationer, som det är svårt att tillämpa kvantitativa metoder på. Svårigheten ökar av att man vid analysen växelvis behöver använda sig av olika material. Vid kvalitativt material kan ett sådant manuellt arbetssätt, som är tätt bundet till materialinsamlingen utgöra majoriteten av analysen och det finns

inte nödvändigtvis något effektivare alternativ till det.

- 4.28 Ibland kan det vid analysen av både kvalitativt och kvantitativt material vara bra och löna sig att använda kvantitativa metoder. Vissa sådana metoder finns närmare beskrivna i verkets guide för effektivitetsrevision (till exempel statistiska metoder). Det finns mycket allmän litteratur om olika metoder.
- 4.29 Fördelarna med både kvalitativa och kvantitativa metoder är effektivitet, audit trail och tillförlitliga resultat. I synnerhet på kvantitativt revisionsmaterial kan man lätt tillämpa metoder för vilka olika program har utvecklats (till exempel statistik- och tabellkalkyleringsprogram). Ibland kan programmen vara relativt lätta att använda, trots att de utför avancerade uträkningar. Därför är det ytterst viktigt att känna till vad metoderna och programmen lämpar sig för samt förstå vad som sker i den analys som programmet utför. I annat fall är risken stor för felaktiga tolkningar av resultaten.
- Vid revisionen bildar tillämpningen av en viss metod vanligen en tydlig helhet. Tack vare detta behöver verkets metodexperter anlitas som stöd för projektet endast under den tid som behövs för användning av metoden. I övrigt behöver metodexperterna inte på djupet känna till den analyserade frågan. Metodexperten kan även vara någon extern instans.
- 4.30 En kvantitativ analys kan till exempel vara en kalkyl över sambandet mellan olika frågor eller en statistisk analys, som grundar sig på sannolikhets slutsatser utgående från ett tillräckligt antal händelser. Vanligen är antalet enheter vid en kvalitativ analys så begränsat att det inte är möjligt att dra statistiska slutsatser. Kvalitativt material granskas ofta som en helhet, som kan tänkas belysa strukturen på någon internt logisk helhet.
- 4.31 Trots att det är svårare att använda forbundna metoder på kvalitativt material, finns det även program som speciellt effektiviserar analysen av omfattande materialhelheter. En fördel med sådana hjälpmedel är att de styr in materialet mot en systematisk behandling, vilket redan som sådant ökar analysens audit trail och resultatens tillförlitlighet.
- 4.32 Vid revisionen kan man uppnå ett bra resultat genom att kombinera kvalitativ och kvantitativ analys. Den kvalitativa analysen kan till exempel användas för preliminära observationer, som sedan testas och preciseras med kvantitativa metoder.

## Slutsatser

- 4.33 Här avses med slutsatser resultatet av de bedömningar och överväganden som revisorn har gjort. Dessa görs både om ”hur det är” och om situationen är som den borde vara.
- Revisionsverkets ställningstaganden är å sin sida de helhets-slutsatser som verket har dragit utgående från de observationer som har gjorts under revisionen och de ändringsbehov som dessa orsakar hos revisionsobjektet.
- 4.34 Analyserna av material och jämförelser som grundar sig på kriterierna utgör utgångspunkten för slutsatserna om det aktuella läget. Analyserna eller jämförelserna visar inte direkt den aktuella situationen, utan revisorerna måste dra slutsatser utgående från dem. Utgående från den granskade frågan eller företeelserna lyfter man såsom slutsatser fram någonting nytt, som inte som sådant ingår i det analyserade materialet.
- 4.35 I den utsträckning som slutsatserna grundar sig på slutledningar kan man entydigt konstatera om riktiga slutledningsregler har efterföljts och om slutsatsen är riktig eller inte. Vid en kvantitativ analys är situationen vanligen denna. I den är de slutsatser som styrs av slutledningsregler tätt kopplade till utförandet av analysen.
- 4.36 Vid kvalitativa analyser dras slutsatserna vanligen så att man bildar en helhetsbedömning av det analyserade materialet. I så fall kan man inte obestridligt konstatera att slutsatserna är riktiga eller så kan det till och med vara irrelevant att göra en sådan bedömning. Sådana slutsatser kräver delvis andra typer av egenskaper, såsom objektivitet, balans och rimlighet. Detta gäller i synnerhet slutsatser om situationen är sådan som den borde vara eller vad man borde göra åt situationen. Delvis gäller detta även slutsatserna om hurdan situationen är. Man bör även ordentligt kunna motivera de slutsatser som har dragits utgående från bedömningarna.
- 4.37 Med motiveringar avses bland annat att man kan presentera tillräckligt med fakta som grund för slutsatserna. Inga allmänna krav kan anges för antalet fakta som behövs eller kvaliteten på fakta, i synnerhet inte om det gäller slutsatser som grundar sig på en kvalitativ analys.
- Mängden fakta som behövs och kvaliteten på den styrs helt av

karaktären på frågorna och deras inbördes samband. Enskilda observationer av ringa betydelse, men som är oberoende av varandra och visar i samma riktning, kan berättiga till en stark slutsats. I vissa fall kan redan en enskild betydande observation ge det avgörande stödet för en slutsats.

Tillräcklighet kan påvisas om vilken person som helst med normalt omdöme går att övertyga att fakta stöder slutsatserna. Under revisionens gång kan man också relativt tryggt konstatera att faktaunderlaget är tillräckligt om ytterligare information inte längre väsentligt belyser frågan ur nya perspektiv, utan observationerna börjar upprepas. I statistiska guider finns det regler för den mängd information som behövs för kvantitativa analyser.

- 4.38 Stutsatserna kan variera i säkerhetsgrad. Ju kontroversiellare den förutsedda slutsatsen är, desto större säkerhet och välgrundade motiveringar bör eftersträvas. Härvid ska man samla in en större mängd fakta som stöd för slutsatsen och slutsatserna bör dras mera detaljerat än normalt. Vid slutsatser som görs utgående från en kvalitativ analys kan det vara besvärligare än vanligt att komma med motiveringar. Eftersom slutsatsen kan grunda sig på en helhetsbedömning av materialet kan man inte lyfta fram några specifika frågor, som på ett enkelt sätt skulle stöda slutsatsen. I så fall måste man fästa särskild uppmärksamhet vid helheten kring slutsatserna.
- 4.39 Vid revisionen kan man komma fram till slutsatser, som eventuellt är betydande, men för vilka det är svårt att nå en tillräcklig säkerhet. Det kan finnas ett behov att rapportera dessa frågor, men i så fall ska man tydligt ange den med frågan relaterade osäkerheten.

## Dokumentering av revisionen

- 4.40 Det material som har använts vid revisionen och de metoder som har använts för analys av dem ska presenteras och bevaras så att det utgående från dem framgår hur man har kommit fram till revisionens observationer och slutsatser. Den centrala, samlande dokumentationen skrivs in i revisionsberättelsen, men det material som utgör grunden för detta (till exempel skriftligt material som har erhållits av den reviderade eller intervjumemorandum) förvaras i revisionens arbetspapper. Sådant material som nämns i källförteckningen till revisionsberättelsen och som finns allmänt

tillgängligt ingår inte i arbetspappren.

Revisionsfrågorna samt det använda materialet och analysmetoderna påverkar i hög grad hur detaljerade arbetspapper som ska upprättas och i vilken omfattning arbetspappren ska förvaras efter revisionen.

- 4.41 Då revisionen har avslutats ska revisionens arbetspapper och övrigt verifierande material förvaras i sex år. Det primära förvaringssättet för arbetspapper är elektronisk förvaring.

## 5 Rapportering

### Grund för rapportering och rapporteringsätt

- 5.1 Enligt lagen om statens revisionsverk har verket två huvudsakliga rapporteringsätt: en revisionsberättelse enligt 5 § och en årlig berättelse om sin verksamhet till riksdagen enligt 6 §. Dessutom kan verket vid behov avge särskilda berättelser till riksdagen.
- 5.2 Det huvudsakliga rapporteringsättet för effektivitetsrevisionen är en berättelse över revisionen enligt 5 §, som redogör för revisionens observationer och revisionsverkets ställningstaganden. Enligt lagrummet ska berättelsen sändas för kännedom och behövliga åtgärder till revisionsobjektet och det ansvariga ministeriet samt för kännedom till riksdagens revisionsutskott och finansministeriet.
- 5.3 I den i lagens 6§ avsedda berättelsen till riksdagen redogör verket för sin verksamhet och om de gjorda revisionsobservationerna. Generaldirektören fattar beslut om innehållet i berättelsen till riksdagen.
- Enligt 6§ kan verket även avge särskilda berättelser till riksdagen. Generaldirektören fattar beslut om avgivande av dessa från fall till fall. Inga skilda förutsättningar finns uppräknade för lämnande av särskild berättelse. Berättelsen kan vara utarbetad av antingen redovisningsrevisionen, effektivitetsrevisionen eller av båda tillsammans.
- Enligt revisionsverkets strategi rapporterar verket till riksdagen om teman som hör till de strategiska temaområdena i form av särskilda berättelser eller så upptas ett temasammandrag i den årliga berättelsen till riksdagen.
- 5.4 Utöver revisionsberättelsen och berättelsen till riksdagen hör initiativ, redogörelse och brev till effektivitetsrevisionens rapporteringsmetoder. Dessa metoder används dock inte för normal rapportering av revisionsobservationer. Användningen av initiativ, redogörelse eller brev behandlas i punkterna 5.95–5.97.

## Rapporteringskedan

### Skrivande under revisionens gång

- 5.5 Rapporteringen av revisionen görs efter slutförd revision, men tidpunkten då revisionsberättelsen skrivs kan inte tidsmässigt skiljas från det övriga utförandet av revisionen. I synnerhet analys- och skrivskedet överlappar ofta eftersom skrivandet också är ett hjälpmedel för analys av materialet och slutsatser.
- 5.6 Vid revisionen producerar man texter under hela revisionsprojektets gång och det lönar sig att använda dessa texter i den slutliga berättelsen. Redan rapporten över förstudien kan innehålla texter, som kan användas i revisionsberättelsen vid beskrivning av revisionsobjektet eller revisionsupplägget. Arbetspapper som har upprättats över intervjuer, enkäter, statistik eller skriftliga källor kan även som sådana vara användbara texter i revisionsberättelsen.

### Skrivande och styrning av revisionsberättelse

- 5.7 Den rapporteringsansvariga revisorn och de övriga revisorerna som har utfört revisionen skriver berättelsen enligt den överenskomna arbetsfördelningen. Den rapporteringsansvariga revisorn ansvarar för att de olika delarna i berättelsen passar ihop liksom även för innehållet som helhet samt föredrar berättelsen för beslut.
- 5.8 Gruppchefen och rapportchefen leder skrivandet av revisionsberättelsen. Gruppchefen har i uppgift att säkra att man kan avlägga rapport över revisionen, det vill säga att man vid revisionen har införskaffat tillräckligt med revisionsevidens för att kunna besvara revisionsfrågorna. Gruppchefens uppgift är dessutom att gå igenom det första berättelseutkastet och försäkra sig om att innehållet i berättelsen motsvarar det som har avtalats i förstudien och att den preliminära uppläggningsen av berättelsen är balanserad.

Rapportchefens uppgift är att stöda och handleda revisorn vid skrivandet av revisionsberättelsen samt säkra att berättelsen uppfyller de krav som ställs på den. Rapportchefen fattar beslut om när utkastet till revisionsberättelse är klart och det kan sändas till revisionsobjektet för respons.

Hur styrningsansvaret övergår från gruppchefen till rapportchefen avtals från fall till fall. Det väsentliga är att revisorn och cheferna hela tiden har klart för sig vem av cheferna som ansvarar för styrningen.

- 5.9 Innan utkastet till berättelse sänds till revisionsobjektet kan man be enheten för redovisningsrevision om respons på utkastet, om revisorn och rapportchefen anser att respons från årsrevisionen kunde ge rapporten mervärde.

#### Begäran om respons

- 5.10 Utkastet till revisionsberättelse sänds för respons till revisionsobjektet och det ministerium som ansvarar för sektorn. Avsikten med responsen är att ge revisionsobjektet möjlighet att ge sin åsikt om tillräckligheten i den revisionsevidens som presenteras i utkastet samt säkra att utkastet till revisionsberättelse inte innehåller några missförstånd och att berättelsens innehåll inte kommer som en överraskning för revisionsobjektet.
- 5.11 Begäran om respons lämnas endast till de instanser som väsentligt ansvarar för revisionsobjektets verksamhet, det vill säga enligt huvudregeln till den granskade organisationen samt det ministerium till vars sektor revisionsobjektet hör. De som ger respons är alltså enligt huvudregeln samma organisationer till vilka den egentliga revisionsberättelsen enligt 5 § i lagen om revisionsverket ska ges. Ingen respons inhämtas av revisionsobjektets intressentgrupper, intressegrupper eller de instanser av vilka material har inhämtats för revisionen.
- 5.12 Utkastet till revisionsberättelse och den respons som inhämtas på denna är inte längre ett sätt att inhämta uppgifter av de granskade, men berättelseutkastet ska till sitt innehåll och sin utformning vara så nära den färdiga revisionsberättelsen som möjligt.
- Revisorn kan ha skriftlig kontakt med revisionsobjektet också under revisionen innan utkastet till revisionsberättelse sänds iväg. Av de sända breven, memorandumerna eller motsvarande dokumenten ska det dock av utformningen och innehållet tydligt framgå att det inte är fråga om revisionsverkets utkast till revisionsberättelse.
- 5.13 Innan utkastet sänds iväg för respons omformar enhetens sekreterare utkastet så att den följer uppställningen för effektivitetsrevisionens revisionsberättelse.
- Enhetens sekreterare sänder brevet med begäran om respons och berättelseutkastet elektroniskt. Sekreteraren arkiverar också utkastet och den respons som har inkommit. Om responsen anländer till verket per brev eller elektroniskt sänder enhetens sekreterare vidare responsen till revisorn, rapportchefen (erna) och överdirektören.

- 5.14 Rapportchefen och den rapporteringsansvariga revisorn undertecknar brevet med begäran om respons. Enligt huvudregeln ges två veckor tid för inlämnande av respons. Responsgivaren avgör på vilket sätt responsen inlämnas.
- 5.15 Om responsen ges muntligen på ett responsmöte skriver revisorn ett memorandum om mötet. Detta sänds också till revisionsobjektet. I responsmötet om revisionsberättelsen deltar förutom revisorerna även rapportchefen och vid behov överdirektören och gruppchefen.

#### Behandling av respons

- 5.16 De revisorer som har skrivit berättelsen och rapportchefen går igenom responsen.. Revisorerna gör utgående från den erhållna responsen och diskussioner med rapportchefen eventuella kompletteringar och rättelser i utkastet till revisionsberättelse.
- Behandlingen av respons dokumenteras i revisionens arbetspapper så att både de ändringar som har gjorts utgående från responsen och motiveringarna till att ändringarna i utkastet har lämnats ogjorda i efterskott kan kontrolleras.
- 5.17 Om den erhållna responsen är oklar eller om den som har lämnat responsen har missförstått utkastet till revisionsberättelse på ett sätt som gör att man kan utgå från att en korrigerande av missförståndet väsentligt kan ändra innehållet i responsen kan man be den som har gett responsen att precisera eller förtydliga sin respons. Begäran om förtydligande kan göras muntligen. De erhållna preciseringarna dokumenteras och arkiveras på samma sätt som den egentliga responsen.
- I revisionsberättelserna ges detaljerade hänvisningar till responsen enligt huvudregeln endast i de fall då responsens innehåll står i strid med tidigare erhållna revisionsuppgifter.

#### Revisionens slutmöte

- 5.18 Rapportchefen godkänner förslaget till revisionsberättelse för presentation på revisionens slutmöte. Berättelsen med resumé lämnas till överdirektören och till generaldirektören för kännedom minst en vecka före slutmötet.
- 5.19 Före slutmötet utarbetas också en uppföljningsplan. Revisorn utarbetar planen under rapportchefens övervakning. Planen överlämnas till överdirektören före slutmötet. I kapitel 6 finns anvisningar om planens innehåll.

- 5.20 Revisionen avslutas med slutmötet, vars avsikt är att
- fatta beslut om avgivande revisionsberättelse och huruvida revisionen ger anledning till övriga åtgärder
  - diskutera hur informationen om revisionen ska skötas
  - diskutera och fatta beslut om revisionens uppföljningsplan
  - bedöma hur revisionen har lyckats.

I slutmötet deltar de revisorer som har utfört revisionen, överdirektören, rapportchefen/cheferna och gruppchefen. Generaldirektören bereds också möjlighet att delta i mötet.

- 5.20.1 På slutmötet diskuterar man om verket kan avge den berättelse som har gjorts över revisionen och om ändringar skall göras i utkastet. Överdirektören fattar beslut om avgivande av berättelse.

På mötet diskuterar och fattar man beslut om revisionen föranleder några övriga åtgärder, till exempel nya diskussioner med revisionsobjektet.

- 5.20.2 På slutmötet diskuterar man dessutom alternativa informationssätt samt antal exemplar som ska publiceras av berättelserna. Huvudregeln är att ett pressmeddelande publiceras om revisionsberättelserna. Generaldirektören fattar beslut om presskonferenser eller seminarier för intressentgrupperna som hålls i samband med att berättelsen publiceras. Övriga möjliga informationskanaler är artiklar i publikationer som behandlar ämnesområdet eller presentation av revisionen vid olika evenemang i branschen.

På slutmötet uppskattar man dessutom hur stor efterfrågan på de tryckta berättelserna kommer att vara utöver standarddistributionen. Revisorn förmedlar uppgifterna till enhetens sekreterare.

- 5.20.3 På slutmötet behandlas även revisionens uppföljningsplan. Överdirektören godkänner planen.

- 5.20.4 På slutmötet diskuterar och uppskattar man hur väl revisionsprocessen lyckades. Som hjälp vid bedömningen kan till exempel följande frågor användas: Har man besvarat revisionsfrågorna under revisionen och har revisionens omfattning varit den önskade? Hur lyckades man under revisionen sköta samarbetet med revisionsobjektet och övriga intressentgrupper samt internt inom verket? Har man under revisionen till någon del avvikit från anvisningarna för effektivitetsrevision? Hur väl uppnåddes målen för tidtabell och resursanvändning vid revisionen?

För att underlätta bedömningen av tidtabellen och resursanvändningen ska revisorn före slutmötet ta reda på de uppskattade och realiserade tidtabellerna för revisionen samt antalet dagsver-

ken.

- 5.21 Om generaldirektören inte har deltagit i slutmötet ska berättelsen sändas honom för kännedom innan slutligt beslut fattas om dess innehåll.

#### Publicering av revisionsberättelsen och information om revisionen

- 5.22 Målet med publiceringen av revisionsberättelsen och information om revisionen är att främja dess effekter. Standardsätten för information är distribution av revisionsberättelserna samt pressmeddelanden.
- 5.23 Enheternas sekreterare sänder den resumé som revisorn har utarbetat för översättning och redigerar berättelsen för tryckning.
- 5.24 Informatören utarbetar ett pressmeddelande i samarbete med revisorn och kommer överens om när revisionen ska publiceras.
- 5.25 Revisionsberättelsen ges revisionsobjektet och det ansvariga ministeriet till kännedom och för behövliga åtgärder samt dessutom riksdagens revisionsutskott och finansministeriet till kännedom.
- 5.26 Den tryckta revisionsberättelsen och pressmeddelandet sänds till revisionsobjektet och ministeriet så att berättelsen finns hos dem minst tre arbetsdagar innan berättelsen offentliggörs.
- 5.27 Revisionsberättelsen sänds dessutom till revisionsverkets viktigaste intressentgrupper enligt standardutdelningen samt till väsentliga instanser med tanke på det granskade ämnet enligt revisorns egen distributionsförteckning.

#### Innehållsmässiga krav på revisionsberättelsen

- 5.28 Revisionsberättelsen utgör ett led i revisionsprocessen och den främjar revisionens effekter. Samtidigt är revisionsberättelsen ett dokument utgående från vilket instanser utanför revisionsverket i stor utsträckning skapar sig en uppfattning om hur verket fungerar som en oberoende, extern revisionsmyndighet.
- 5.29 Kraven på revisionsberättelsen är desamma som för hela revisionsprocessen: berättelsen ska vara objektiv, tillförlitlig, öppen och användbar.
- 5.30 Med revisionsberättelsens objektivitet avses att frågorna i berättelsen presenteras på ett mångsidigt, objektivt och neutralt sätt. I berättelsen presenteras på ett mångsidigt, objektivt och neutralt sätt. I berättelsen presenteras på ett mångsidigt, objektivt och neutralt sätt.

telsen behandlas det granskade ämnet på ett mångsidigt sätt och ingen ensidig och begränsad bild får ges av ämnet. I berättelsen presenteras räkenskapsverkets egna ställningstaganden, som har bildats utgående från revisionen, och den används inte som förespråkare för övriga instansers åsikter. Ordvalet i berättelsen är neutralt.

5.31 Med revisionsberättelsens tillförlitlighet avses att de frågor som har presenterats i berättelsen är välmotiverade. Det ska tydligt framgå ur berättelsen att slutsatserna och rekommendationerna grundar sig på observationer som har gjorts under revisionen. Observationerna grundar sig för sin del på en tydligt dokumenterad revisionsprocess och på tillräckligt med verifierande material. De metoder och material som har används under revisionsprocessen är motiverade i förhållande till revisionsfrågorna. Revisionsfrågorna är motiverade i förhållande till målet med revisionen, revisionstemat grundar sig å sin sida på revisionsverkets strategi och urvalsgrunderna för revisionsteman.

5.32 Med revisionsberättelsens öppenhet avses att det av berättelsen tydligt framgår vilka revisionens utgångspunkter är, vad som har gjorts vid revisionen och vilka slutsatser man har kommit fram till. Med berättelsens öppenhet avses även att begränsningarna i revisionen har presenterats tydligt. Begränsningen berättar vad som inte behandlas i berättelsen, vilka eventuella svagheter som finns i revisionens infallsvinklar, materialet och metoderna samt vilka slutsatser man inte kan dra utgående från berättelsen.

5.33 Med revisionsberättelsens användbarhet avses att det granskade ämnet behandlas på ett förståeligt och åskådligt sätt och att berättelsen är lättläst. I berättelsen koncentrerar man sig på att de observationer som är väsentliga för revisionsfrågan och de observationer som utgör grunden för ställningstagandena framgår tydligt. Berättelsen behöver inte behandla alla de observationer som har gjorts vid revisionen och berättelsen behöver inte innehålla beskrivande material i större utsträckning än vad som behövs för att förstå revisionsobservationerna och motivera ställningstagandena.

Revisionsberättelsen ska skrivas på ett sätt som skapar förutsättningar för korrigerande av observerade missförhållanden och problem. Utgående från berättelsen bör även en läsare som inte närmare känner till frågan kunna förstå huvuddragen i revisionen.

Revisionsberättelsen bör överlag bilda en klar och logisk helhet. Berättelsen bör som sådan, utan hänvisningar till arbetspappren, klart och övertygande beskriva kärnan i den granskade frågan.

## Revisionsberättelsens struktur och innehåll

- 5.34 Alla revisionsberättelser skrivs så att de i huvuddrag följer samma struktur. I revisionsberättelsens egentliga berättelseavsnitt presenteras:
1. Inledning, med en förklaring till varför revisionen har inletts.
  2. Revisionsupplägget, som presenterar
    - målet med revisionen, frågorna och avgränsningarna
    - revisionskriterierna
    - revisionens material och metoder.
  3. Revisionsobservationerna
  4. Revisionsverkets ställningstaganden innehållande revisionens slutsatser och eventuella rekommendationer.
- 5.35 I slutet av denna rapportanvisning finns det frågor i anknytning till berättelsens olika delar. Dessa kan användas som stöd vid skrivandet av revisionsberättelsen.

### Inledning

- 5.36 I berättelsens förstakapitel presenteras bakgrunden till revisionen. Kapitlet rubriceras Inledning. Avsikten med kapitlet är att redogöra för läsaren orsaken till revisionen och varför det var nödvändigt att granska objektet. Kapitlet är kort, högst 3 – 4 sidor. Kapitlet spjälkas inte upp på underkapitel.
- 5.37 I kapitlet beskrivs ämnet för revisionen i korthet och allmänt i några stycken. Samtidigt beskrivs ämnets statsfinansiella betydelse uppskattat i pengar och gärna i relation till någonting. Revisionsobjektet beskrivs mera detaljerat i kapitel 2.
- 5.38 Efter den allmänna presentationen av ämnet beskriver man på vilka grunder verket har valt ut ämnet för revision. Om ämnet grundar sig på tidigare revisioner ska dessa specificeras. För revisionsobjektet aktuella och betydande ställningstaganden som riksdagen och dess organ har gett kring det granskade ämnet ska dessutom beskrivas.
- 5.39 I kapitlet redogör man även för revisionens mål. Målsättningen uttrycker en generell uppskattning om hur revisionsinformationen kan utnyttjas.

## Revisionsupplägg

5.40 Rubriken för det andra kapitlet i berättelsen är Revisionsupplägg. I kapitlet finns en redogörelse för vad som har granskats i samband med revisionen och hur revisionen har utförts. Målsättningen är att läsaren efter att ha läst inledningen och revisionsupplägget om läsaren så önskar ska kunna gå direkt till revisionsverkets ställningstaganden som finns i slutet av berättelsen. Trots att tyngdpunkten vid utförandet av revisionen ligger på revisionsobservationerna är det ofta av största intresse för en jäktad läsare vad som har granskats och vilka slutsatser man har kommit fram till på basen av revisionen.

5.41 Kapitlet indelas i underkapitel. I kapitlet presenteras

- en beskrivning av revisionsobjektet
- revisionens huvudfråga och de konkreta revisionsfrågorna
- avgränsningarna sammanhängande med revisionens mål och motiveringar till dessa
- revisionskriterierna
- revisionsmaterialet och analysmetoderna
- betydelsen av revisionens organisatoriska, tidsmässiga och områdesmässiga begränsningar för slutsatserna och möjligheterna att utnyttja dem
- vem som har utfört revisionen, arbetsfördelningen och styrningsansvaret.

Alla de nämnda frågorna är kopplade till varandra och presentationsordningen för dem ska bedömas från fall till fall. Det är dock önskvärt att presentationen görs enligt ovanstående förteckning.

Förutom vid beskrivningen av objektet används förfluten tid i kapitlet Revisionsupplägg: i kapitlet berättar man att revisionen är utförd och att man därefter har skrivit en berättelse över den utförda revisionen.

5.42 Beskrivningen av revisionsobjektet ska åtminstone innefatta verksamheten, de använda resurserna, ansvariga myndigheter samt den rättsliga grunden. Om det har skett väsentliga förändringar i dem ska dessa redogöras för. Dessutom kan en beskrivning av hurdana kontakter objektet har till övriga verksamheter eller organisationer ges.

Avsikten med beskrivningen är att hjälpa läsaren att förstå målet med och frågorna för revisionen. Därför ska beskrivningen koncentreras på sådana faktorer inom objektets verksamhet, organisationen eller lagstiftningen som hänför sig till och leder till re-

visionsfrågorna. Objektbeskrivningen ska vara kort, högst 3–4 sidor. I beskrivningen ska man fästa uppmärksamhet vid att man inte enbart upprepar sådant som redan har sagts i inledningen.

- 5.43 Efter objektbeskrivningen presenteras revisionens huvudfråga och de konkreta revisionsfrågorna. Huvudfrågan bör kunna uttryckas med en tydlig frågesats och den bör vara noggrant formulerad. Inga sådana uttryck som gör att frågan blir obestämd bör användas i huvudfrågan; exempel på sådana uttryck är bland annat, speciellt eller huvudsakligen.

Det lönar sig ofta att ytterligare spjälka upp huvudfrågan på konkreta revisionsfrågor. Revisionens huvudfråga och revisionsfrågorna ska bilda en logisk helhet. Frågorna ska dessutom vara i linje med de slutsatser från revisionen som presenteras senare. Sådana revisionsfrågor ska inte presenteras som inte har utretts vid revisionen eller som slutsatserna inte ger något svar på.

- 5.44 Efter huvudfrågan och revisionsfrågorna presenteras revisionens avgränsningar i den utsträckning som de anknyter till revisionens målsättning och frågor. Avgränsningarna förtydligar vilka frågor som har besvarats vid revisionen och vilka som inte har besvarats. För läsaren är det ofta tydligast att avgränsa revisionen genom en beskrivning av vilka frågor som inte har behandlats vid revisionen.

- 5.45 Revisionskriterierna, det vill säga bedömningsgrunderna för revisionsobservationerna bör presenteras tydligt. Man bör också tydligt ange varifrån kriterierna har härletts och på vilka grunder de har valts. Ofta anknyter kriterierna till huruvida bestämmelser har följts, uppställda mål har uppnåtts eller principerna för god finansförvaltning och förvaltning. Eftersom revisionen utförs i efterskott ska man i kriterierna fästa särskild uppmärksamhet vid att de har varit giltiga och rimliga vid revisionstidpunkten. Som tillräckliga bedömningskriterier gäller inte heller egna eller andras åsikter om hurdant läget borde vara eller borde ha varit. Om olika kriterier används för olika revisionsfrågor kan kriterierna specificeras vid behandlingen av revisionsobservationerna.

- 5.46 I kapitlet presenteras dessutom det granskade materialet och metoderna: vilket material har använts vid revisionen, hur har materialet insamlats och med vilka metoder har det analyserats? Materialet och metoderna presenteras på ett allmänt plan. Om olika material och analysmetoder har använts för olika revisionsfrågor kan de även beskrivas skilt för varje revisionsfråga.

Beskrivningen av material och metoder inkluderar i allmänhet

även grunderna för hur materialet och metoderna har valts. Om särskilda svagheter är förknippade med materialet eller metoderna eller dessa innehåller faktorer som äventyrar de korrekta slutsatserna ska dessa omnämnas separat. Vid behov kan materialet och metoderna även specificeras i samband med revisionsobservationerna eller i bilaga.

- 5.47 I kapitlet presenteras dessutom hur valet av material och metoder för revisionen har avgränsat revisionsobjektet. Avgränsningarna kan vara administrativa, tidsmässiga eller regionala: En administrativ avgränsning anger vilka organisationer har granskats och vilka organisationer som inte har granskats. En tidsmässig avgränsning anger den tidsperiod som har granskats. En regional avgränsning beskriver vilket områdes aktörer revisionen har hänförs till.

Alla avgränsningar som har gjorts inom ramen för revisionen ska motiveras i korthet. Då avgränsningarna presenteras är det också bra att berätta vad de gjorda avgränsningarna betyder för revisionens slutsatser och generaliseringen av dem. I berättelsen kan man till exempel nämna hurdana resultat de gjorda avgränsningarna utesluter och vilka slutsatser man inte kan dra utgående från revisionen. Då avgränsningarna har presenterats tydligt och en redogörelse getts för vad avgränsningarna betyder minskar klyftan mellan förväntningarna och ogrundad kritik mot revisionsresultaten.

- 5.48 I det följande uppräknas de instanser som har ombetts att ge respons och som har gett respons. En redogörelse ges för hur responsen har erhållits. Här nämns dessutom att den respons som har erhållits har beaktats vid utarbetandet av den slutliga revisionsrapporten.

Om man under de tidigare skedena i revisionsprocessen av revisionsobjektet eller av någon annan instans har bett om och erhållit respons på sådana enskilda observationer som utgör grunden för de slutliga revisionsobservationerna och som kan anses vara dokument i enlighet med offentlighetslagen, kan även detta omnämnas i korthet.

- 5.49 I slutet av kapitlet presenteras dessutom namnen på de personer som har utfört revisionen och de revisionschefer som har styrt revisionen. Likaså kan en eventuell arbetsfördelning mellan revisorerna presenteras i korthet.

## Revisionsobservationer

- 5.50 Kapitlet om revisionsobservationerna bildar kärnan i berättelsen. Målet är att kapitlet bildar en övertygande faktagrund för de slutsatser som presenteras i slutet av berättelsen.
- 5.51 Revisionsobservationerna upptas i ett kapitel, som bär rubriken Revisionsobservationer. Kapitlet kan bestå av flera underkapitel, men i praktiken bör det inte finnas flera än 5 – 6 underkapitel. Om det finns flera underkapitel framgår det inte nödvändigtvis längre vilka revisionens viktigaste uppgifter är. Ur rubrikerna för underkapitlen och genom grupperingen bör revisionsfrågorna eller revisionens teman framträda.
- 5.52 I kapitlet om revisionsobservationer är det viktigt att fokusera på problemen. Texten ska koncentrera sig på revisionsfrågorna och svaren på dessa frågor. Av texten ska tydligt framgå när det gäller en observation som har gjorts vid revisionen och vad som snarare är en allmän beskrivning av frågan. Beskrivande text kan endast finnas i den utsträckning som är nödvändigt för att läsaren ska förstå revisionsfrågan och det svar som ges på frågan.
- Revisionsobservationerna ska skrivas på ett sådant sätt att det framgår av dem att de grundar sig på tillräckligt, väsentligt och tillförlitligt material. Det ska tydligt framgå av texten med vilket kriterium frågorna har bedömts. Av texten ska också framgå vad den gjorda observationen betyder för revisionskriteriet: Är läget bra, tillfredsställande eller dåligt? Observationerna ska alltså tydligt tolkas mot de kriterier som används vid revisionen. Tolkningen kan inte lämnas endast åt läsaren.
- 5.53 Den rekommenderade huvudregeln är att de viktigaste revisionsobservationerna presenteras först i varje underkapitel och först därefter de mindre betydande observationerna. Det är också möjligt att först presentera en slutsats gällande den behandlade frågan och först därefter den dokumentation som har lett till slutsatsen, förutsatt att detta förfaringssätt används i hela texten. Lyckade lösningar kan också presenteras som observationer i synnerhet i de fall då de tillämpade lösningarna skulle kunna generaliseras i större utsträckning.
- 5.54 Om kapitlet Revisionsobservationer består av flera underkapitel eller om det i övrigt finns mycket text om observationerna kan man i slutet av underkapitlen eller kapitlet Revisionsobservationer lägga till en översikt över revisionsobservationerna som ett eget

underkapitel. Detta underkapitel ska skilja sig från kapitlet Revisionsverkets ställningstaganden: i kapitlet om ställningstaganden presenteras ett svar på revisionens huvudfråga, medan i underkapitlet presenteras ett sammandrag av de viktigaste observationerna. Skillnaden är att man i kapitlet med ställningstaganden höjer sig upp till en högre nivå och besvarar revisionens huvudfråga utgående från observationerna.

- 5.55 Utöver de observerade problemen bör man även fästa uppmärksamhet vid dess orsaker. En uppbyggande analys av orsakerna främjar revisionens effekter.

Om verket ger rekommendationer utgående från revisionen sker detta i kapitlet Revisionsverkets ställningstaganden.

Om revisionsobjektet under revisionsprocessen har vidtagit åtgärder till följd av revisionen ska dessa enligt huvudregeln omnämnas i samband med den i frågavarande revisionsobservationen. Om de åtgärder som revisionsobjektet har vidtagit har varit ytterst betydande med tanke på slutsatserna av revisionen kan de åtgärder som revisionsobjektet har vidtagit behandlas i ett skilt underkapitel i slutet av kapitlet Revisionsobservationer.

- 5.56 Responsen från revisionsobjektet behandlas i berättelsen endast i den utsträckning som den har betydelse för revisionens målsättningar, resultat och slutsatser. Inga långa citat ur den erhållna responsen ska presenteras.

- 5.57 I vissa revisioner sväller antalet sidor i kapitlet om observationer ut och kapitlet blir långt. För att bedöma innehållet i kapitlet kan man i så fall använda följande frågor:

- Har i observationsavsnittet inkluderats sådan beskrivande text som inte är egentliga observationer som man själv har gjort? Är denna beskrivning nödvändig för att läsaren ska förstå observationen?
- Leder de observationer som man har redogjort för till ställningstaganden (som finns längre fram i kapitlet Ställningstaganden)? Om inte, finns det då något behov att skriva mycket om dessa observationer?

### Revisionsverkets ställningstaganden

- 5.58 I revisionsberättelsens sista kapitel presenteras revisionsverkets ställningstaganden. Med ställningstaganden avses både revisionens slutsatser och de rekommendationer som ges vid behov. Målet är att slutsatserna och rekommendationerna presenteras på ett neutralt, tydligt och koncist sätt.

- 5.59 Revisionens slutsatser är svaret på revisionens huvudfråga och revisionsfrågorna och samtidigt revisionsverkets ställningstagande till det behandlade revisionsområdet. Slutsatserna är inte detsamma som revisionsobservationer: slutsatserna är de slutledningar som man har kommit fram till utgående från observationerna. Slutsatserna ger svaret på frågan vad de gjorda observationerna har för betydelse för revisionens huvudfråga.
- 5.60 Kapitlet Ställningstaganden ska i allmänhet vara högst 4 – 5 sidor långt. Kapitlet indelas inte i underkapitel. Om kapitlet blir långt, i praktiken längre än 2 sidor, kan det delas upp med hjälp av underrubriker som namnges och bildar helheter som följer svaren på revisionsfrågorna. Rubrikerna kan också ha formen av koncisa meningar.
- 5.61 I början av kapitlet kan man kort och i allmänna drag upprepa objektet för revisionen och huvudfrågan samt de viktigaste revisionsfrågorna som härletts ur huvudfrågan. Detta är nödvändigt om berättelsen består av ett stort antal sidor. I övrigt är det inte i allmänhet nödvändigt med en redogörelse för revisionsupplägget i detta kapitel.
- Av slutsatserna ska det klart framgå vad svaret är på revisionens huvudfråga. Slutsatserna ska också innehålla ett bedömande ställningstagande om revisionens huvudfråga: till vilka delar har man agerat bra, till vilka delar finns det förbättringar att göra. Slutsatserna ska klart kunna härledas ur revisionsobservationerna, dock så att texten lyfts upp på en allmännare nivå än i de enskilda observationerna.
- 5.62 I slutsatserna är det skäl att omnämna om revisionsobjektet har tolkat revisionskriterierna på ett annat sätt än de finns i berättelsen och därför är oenig om revisionens slutsatser.
- 5.63 I kapitlet kan man utöver slutsatserna även presentera revisionsverkets rekommendationer. Eventuella rekommendationer presenteras efter övervägande av det aktuella fallet. Då rekommendationer ges ska man fästa uppmärksamhet vid den nytta och de kostnader som tillämpningen av dessa orsakar statsfinanserna.
- I de fall då rekommendationen som sådan tydligt kan härledas ur slutsatserna behöver inga rekommendationer ges. Rekommendationerna bör vara allmänna: de kan visa den riktning det utgående från revisionen lönar sig att ta, men inte konkreta åtgärder som borde vidtas.

- 5.64 Slutsatserna och rekommendationerna ska ha en återkoppling till det som redogjorts för tidigare i berättelsen. I kapitlet presenteras inga nya observationer och inga nya frågor tas upp. Om revisionsobservationerna har gett upphov till nya infallsvinklar på revisionstemat kan dessa dock presenteras och dryftas. Även de nya infallsvinklarna bör dock kunna härledas ur det som redogjorts för tidigare i berättelsen.
- 5.65 I kapitlet görs inga hänvisningar till övriga delar av berättelsen, inga fotnoter används för förklaringar och text lånas inte av andra, eftersom kapitlet uttryckligen är räkenskapsverkets ställningstagande till den granskade frågan.

## Övriga standardavsnitt i revisionsberättelsen

- 5.66 Utöver det egentliga berättelseavsnittet innehåller revisionsberättelsen vissa andra standardavsnitt: beslutssida, stickord, innehållsförteckning, sammandrag, källförteckning samt vid behov bilagor. Nedan följer en redogörelse för det huvudsakliga innehållet i dessa. Anvisningarna för innehållsförteckningen och rubriksättningen finns i ett senare kapitel, som gäller berättelsens layout.

### Beslut att avge berättelse

- 5.67 Revisionsverket beslutar om avgivande av revisionsberättelse. Därför finns det i början av revisionsberättelsen ett beslutsblad, som undertecknas av beslutsfattarna och den som föredrar beslutet. Beslutet om att avge effektivitetsrevisionens revisionsberättelse fattas enligt verkets arbetsordning av enhetens överdirektör. Som föredragande fungerar den tjänsteman som huvudsakligen berett ärendet.

På beslutsbladet konstaterar man att revisionsverket har utfört en effektivitetsrevision i enlighet med revisionsplanen och att verket utgående från detta har avgett en revisionsberättelse i ärendet. Därefter konstaterar man att revisionen har utförts enligt revisionsverkets instruktion om effektivitetsrevision. I beslutet upptas en förteckning över de organisationer som nämns i lagen om revisionsverket 5 § till vilka verket ska avge revisionsberättelsen. Utöver dessa delges berättelsen också controller-funktionen för statsfinanserna. Övriga organisationer omnämns inte i beslutet.

På beslutsbladet omnämns även att verket i samband med uppföljningen kommer att utreda vilka åtgärder man har vidtagit för

att rätta till de observerade missförhållandena. Vid denna punkt omnämns även året för när uppföljningen kommer att göras.

- 5.68 På beslutsbladet kan man i undantagsfall också omnämna att revisionsobjektet ska meddela revisionsverket vilka åtgärder revisionsobjektet har vidtagit med anledning av de observationer som har gjorts i revisionen. Ett sådant omnämnande förutsätter att det i revisionsberättelsen finns anmärkningar på missförhållanden utgående från vilka revisionsobjektet omedelbart förutsätts vidta korrigerande åtgärder. Omnämmandet ska innehålla ett datum före vilket revisionsobjektet ska meddela vilka åtgärder som har vidtagits. Omnämmandet ska dessutom innehålla en specifikation av i vilket kapitel i revisionsberättelsen de missförhållanden som kräver korrigerande åtgärder har upptagits. Stycket har en standarduppställning och finns i stilmodellen till berättelsen.

## Resumé

- 5.69 I revisionsberättelsens resumé presenteras revisionens viktigaste frågor i korthet. Målet är att läsaren ur resumén snabbt ska kunna få en helhetsbild av revisionen och dess viktigaste resultat.

I resumén kan man avvika från den frågeuppställning som har använts i berättelsen. Tyngdpunkten i resumén bör ligga på bakgrunden till revisionen (varför utfördes revisionen), revisionsobjektets finansiella betydelse (frågans ekonomiska storleksklass), revisionsfrågorna (vad granskades) och revisionsverkets ställningstaganden (vad fick man reda på och vilket slags rekommendationer gavs). Revisionens material och metoder kan nämnas i korthet. Av revisionsobservationerna presenteras koncentrerat de viktigaste, inte nödvändigtvis alla. Revisionens slutsatser ska tydligt presenteras.

Resumén skall bilda en självständig text: I den hänvisas inte till övriga delar av revisionsberättelsen eller externa källor. Fotnoter och förkortningar används inte heller.

Resumén är högst tre sidor lång. För att uppnå detta kan man vid omfattande revisioner vid behov enbart nöja sig med att presentera de ämnesshelter om vilka observationer och ställningstaganden har gjorts.

## Stickord

- 5.70 Stickorden upptas i revisionsberättelsen efter beslutsbladet, men före innehållsförteckningen. Avsikten med stickordsförteckningen är att underlätta bibliotekspersonalens och informatörernas klassificering av revisionsberättelserna och på detta sätt förbättra möj-

ligheterna att hitta berättelserna genom datakörning.

Som stickord används ord som finns i stickordsförteckningen. Som stickordsförteckningar kan man använda riksdagsbibliotekets eller finansministeriets stickordsförteckningar eller den allmänna finländska stickordsförteckningen och i synnerhet dess punkt 71 (Förvaltning. Organisationsforskning. Offentlig förvaltning).

Stickorden bör beskriva revisionens centrala tema, men de får trots det inte vara för allmänna. Antalet stickord beror på revisionstemat. I revisionsrapporterna är 4 – 8 stickord ett lämpligt antal.

## Källförteckning

5.71 Alla revisionsberättelser har en källförteckning. Källförteckningen innehåller en förteckning över det material på vilket de saker som presenteras i revisionsberättelsen grundar sig (se närmare punkt 4.18). Källförteckningen läggs till i slutet av texten före bilagorna. Källförteckningen rubriceras Källor, vilket även inkluderas i innehållsförteckningen.

Källförteckningen är en förteckning över det egentliga revisionsmaterialet och övrigt material som har använts i revisionen. Till egentligt revisionsmaterial hör exempelvis intervjuer, svar på enkäter och olika dokument gällande revisionsobjektet. Källförteckningen ska också innehålla ett omnämnande om det material som presenteras närmare i bilagorna.

Övrigt material som används vid revisionen är till exempel lagar, förordningar och dokument för beredning i anknytning till dem samt undersökningar och utredningar som behandlar det granskade temat. Detta material omnämns i källförteckningen i det fall då hänvisningar till dem finns i texten. (Se närmare punkterna 5.84–5.86 om källhänvisningar.)

Det är skäl att observera att källförteckningen endast innehåller källor som texten hänvisar till. I källförteckningen omnämns alltså inte sådana källor som texten inte hänvisar till även om sådan litteratur skulle ha lästs för revisionen.

I källförteckningen presenteras olika typer av källor som skilda punkter. Källförteckningen ordnas så att läsaren lätt hittar den källa som texten har hänvisat till. Om till exempel skribentens tillnamn och året har nämnts i texten ska källförteckningen vara uppställd i alfabetisk ordning enligt skribentens namn.

På verkets intranet finns en modell på källförteckning och exempel på hur källorna ska upptas i den.

## Bilagor

5.72 Om det i berättelsen är nödvändigt att presentera material som stöder den egentliga texten kan revisionsberättelserna ha bilagor. I bilagor kan sådant material presenteras som inte nödvändigtvis behöver läsas för att man ska förstå budskapet i berättelsen, men som stöder och fördjupar det presenterade ämnet.

Bilagorna ska användas med omdöme eftersom revisionsberättelsens egentliga del i sig borde innehålla den information som är väsentlig för läsaren. Ett alternativ till bilagor är att man skriver ett separat memorandum över det preciserande materialet och i en fotnot till revisionsberättelsen anger att det aktuella memorandumet finns tillgängligt på verket.

Endast sådant material som berättelsen hänvisar till ska presenteras i bilagan. Sådant material som inte har någon koppling till den egentliga texten ska inte finnas som bilaga. I bilagorna kan man t. ex. presentera revisionsmaterialets anskaffningssätt samt de metoder som används vid analys av materialet, utredningar som är för omfattande för att upptas i den egentliga berättelsen samt omfattande siffermaterial, som har upptagits i tabellform i den egentliga texten. Respons på berättelseutkastet ska inte bifogas till berättelsen.

Avsnittet med bilagor ska ha rubriken Bilaga eller Bilagor. Den egentliga bilagan ska dessutom rubriksättas separat markerad med fet stil (till exempel Bilaga 1: Frågeformulär). Om det finns flera bilagor ska varje bilaga inledas på en ny sida och numreras löpande. Sidhuvudet till sidorna med bilagor ska förses med ordet Bilaga och bilagans nummer (till exempel Bilaga 3). I innehållsförteckningen ska bilagorna upptas med endast en rubrik (Bilaga eller Bilagor).

## Revisionsberättelsens språkdräkt och uppställning

### Stil och längd på berättelsen

5.73 Utseendet på de revisionsberättelser som revisionsverket avger är enhetligt. Revisionsberättelserna ska skrivas på ett sätt som följer verkets grafiska anvisningar och berättelseuppställning. Enheter-  
nas sekreterare ansvarar för stilisering av berättelsen.

Ett textsnitt i enlighet med berättelsens stil ska användas redan

i utkastet till berättelse. Det berättelseutkast som sänds till revisionsobjektet ska så långt som möjligt överrensstämma med den slutliga berättelsen både i fråga om innehåll och utseende.

- 5.74 Den externa utformningen av revisionsberättelsen förbättrar inte i sig revisionen innehållsmässigt, men man bör dock inte ringakta betydelsen med berättelsens utseende. Ett slarvigt och råddigt presentationssätt kan avleda läsarens uppmärksamhet från själva ämnet och revisionsresultaten. Med berättelsens utseende strävar man därför efter att förbättra berättelsens läsbarhet för läsaren.
- 5.75 Revisionsberättelserna ska vara kompakta och kortfattade. Detta betyder att berättelsen endast innehåller sådana texter, som styr läsaren mot revisionsresultaten. Sådana beskrivningar, problemställningar och analyser som inte anknyter till de egentliga revisionsfrågorna ska inte inkluderas i revisionsberättelsen. Trots att man inte kan ge allmänna anvisningar om antalet sidor i berättelserna avser kompakt och kortfattad text i de flesta fall en berättelse på högst 60–70 sidor.

Strävan efter kompakt text är viktig eftersom majoriteten av dem som eventuellt läser revisionsberättelserna är personer med en ställning som beslutsfattare eller sakkunniga, vars tidsmässiga resurser är begränsade. Berättelserna ska tydligt förmedla de viktigaste observationerna som har gjorts vid revisionen och räkenskapsverkets ställningstaganden. Därför ska särskild uppmärksamhet fästas vid resumén, samt kapitlen inledning, revisionsupplägg I kapitlet om revisionsobservationer är det viktigt att fokusera på problemen. och revisionsverkets ställningstaganden.

### Berättelsens namn, rubriker och kapitelstruktur

- 5.76 Revisionsberättelsens namn ska vara informativt och noggrant. Namnet får gärna vara kort, men det bör ge uttryck för vad revisionen gäller. Det är önskvärt att namnet på revisionen är ett substantiv och att det står i grundform (t.ex. Statsarv, Tekes produktutvecklingsfinansiering).

Om all den information om revisionstemat och infallsvinkeln, som man önskar inkludera i namnet, inte ryms med kan ett tudelat namn användas. I ett tudelat namn kompletterar det preciserande namnet berättelsens huvudnamn (t.ex. Arbetskrafts- och näringslivscentralerna – styrnings- och ledningssystemens funktion). Det preciserande namnet ska också vara kort och koncist. Vid behov kan man utnyttja de aspekter på revisionen som har presenterats i punkt 3.30 vid rubriksättningen.

5.77 Berättelsens rubriker uppdelar revisionen på olika kapitel och avsnitt. Kapitlens och underkapitlens rubriker och den innehållsförteckning som dessa bildar beskriver hur berättelsen fortskrider och vilket förhållandet är mellan de behandlade ämnena.

Revisionsberättelsens huvudkapitel har standardiserad rubrik-sättning: Inledning (kapitel 1), Revisionsupplägg (kapitel 2), Revisionsobservationer (kapitel 3) och Revisionsverkets ställningstaganden (kapitel 4).

I kapitel 1 och 4 används inga underkapitel. Rubrikerna i underkapitlen till kapitlen 2 och 3 ska följa det behandlade ärendet. Rubrikerna ska vara noggranna och koncisa, men samtidigt ska de tydligt visa vilken helhet kapitlet behandlar.

5.78 I berättelserna används tre rubriknivåer (till exempel kapitel 3, dess underkapitel 3.1 och dess underkapitel 3.1.1). Användning av flera kapitelnivåer bryter helheten i texten och gör att innehållsförteckningen blir rörig och det blir mera arbetsdrygt att följa med berättelsen. Om ett enskilt underkapitel verkar vara för långt kan det spjälkas upp på flera parallella underkapitel. Texten kan dessutom grupperas med styckeindelning och mellanrubriker, som inte numreras och inte upptas i innehållsförteckningen.

Underrubrikerna och deras rubriker ska vara tydligt underställda huvudkapitlet. Om kapitlet innehåller underkapitel ska det finnas minst två sådana: Underkapitel 3.1 förutsätter att det även finns ett underkapitel 3.2. Det bör inte finnas flera än 5 – 6 parallella underkapitel eftersom användningen av flera underkapitel försvårar förståelsen av budskapet i huvudkapitlet.

## Tabeller och figurer

5.79 Man kan använda tabeller och figurer i revisionsberättelserna. Med dem kan man komplettera texten, framhäva och betona revisionsresultaten samt förbättra textens läsbarhet och budskapets åskådlighet. Här avses med figurer ritningar, linjer, stolpar eller andra motsvarande figurer.

5.80 Om tabeller eller figurer används i berättelserna ska det alltid finnas hänvisningar till dem i texten. Uppgifter om källorna ska också nämnas. Hänvisningen till tabellen och figuren görs med numret på dem.

5.81 Innan man använder en tabell och figur ska man överväga vad det är man strävar efter att visa med tabellen eller figuren. Den största skillnaden mellan en tabell och en figur är åskådligheten: Figuren

är mera åskådlig än tabellen. Detta betyder att läsaren snabbare och mera direkt får en allmän uppfattning om frågan ur en figur än ur en tabell. Det är också lättare att observera ändringar av typ trendförändringar eller det inbördes förhållandet mellan frågorna ur figurer. Samtidigt är de uppgifter som finns i en figur mera allmänt tagna, medan uppgifterna kan presenteras i större detalj i en tabell.

- 5.82 De mest allmänt använda figurerna är linje-, stolp- och pajdiagram. Eftersom det finns många olika slags figurer ges här endast vissa vanliga anvisningar, som gäller alla figurer.

Alla figurer har en rubrik, som skrivs under figuren. Figurerna numreras löpande med en skild nummerserie. Figuren ska innehålla alla de förklaringar som behövs för att man ska förstå figuren som sådan. Vid användning av figurer ska man beakta att de yttre faktorerna i en figur, som t.ex. de tillämpade skalorna, kraftigt påverkar figurens form och därmed också det budskap som figuren förmedlar.

I figuren används färger som följer verkets grafiska anvisningar, om det är möjligt att ändra på figurens färger.

- 5.83 Berättelsens tabeller bearbetas enligt den tabellstil som finns i verkets Word såvida det presenterade ämnet inte föranleder någonting annat. Tabellen har alltid en rubrik, som skrivs ovanför tabellen. Rubriken ska vara så informativ att läsaren genom att enbart läsa rubriken får en uppfattning om tabellens innehåll. Tabellerna numreras med en skild, löpande nummerserie.

## Källhänvisningar

- 5.84 Om revisionsberättelsen innehåller citat eller de uppgifter som presenteras i berättelsen grundar sig på externa källor, ska man i revisionsberättelsen anteckna ur vilken källa uppgiften härstammar. Enligt huvudregeln nämns organisationen som källa. I texten eller källhänvisningarna nämns inte personernas namn eller deras exakta tjänsteställning utan särskild orsak.
- 5.85 Skriftliga källor antecknas som fotnot. I källhänvisningen upptas författarens namn och vilket år källan har publicerats. Om författaren inte är en enskild person, men till exempel ett ministeriums arbetsgrupp, antecknas den aktuella organisationen och när verket har publicerats (till exempel Arbetsministeriet 2006). Ett alternativt sätt är att hänvisa till verket med namn (till exempel Museum 2000 – museipolitiska programmet). Om samma författare har

publicerat flera verk under samma år ska verken i källhänvisningen och källförteckningen förses med bokstäver efter årtalet (till exempel Arbetsministeriet 2006a; Arbetsministeriet 2006b).

I källhänvisningen nämner man som huvudregel källans sidnummer, så att läsaren kan lokalisera den sida från vilken uppgiften härstammar. Sidnumren ska alltid upptas om det är fråga om ett direkt citat ur källan. Direkta citat ska förses med citattecken.

I hänvisningar till författningar ska författningens ursprungliga nummer anges. Förändringarna i författningen ska endast specificeras om det är relevant för den behandlade frågan.

- 5.86 Uppgifter som grundar sig på intervjuer ska framgå av den egentliga texten, till exempel "de intervjuade anger att" eller "utgående från de intervjuer som har gjorts under revisionen". Om det inte finns särskild anledning till det ska den intervjuade personens namn inte anges.

#### Berättelsens språkdräkt

- 5.87 Då man skriver berättelsen är det skäl att utöver berättelsens faktainnehåll och struktur också fästa uppmärksamhet vid faktorer kring berättelsens språkdräkt och layout. Läsningen av och förståelsen för budskapet i berättelsen underlättas med ett för ämnet lämpligt textsnitt samt språkdräkt och layout.
- 5.88 Målet är att texten i berättelsen är skriven klart och omsorgsfullt med användning av standardspråk. Man uttrycker sig på ett enkelt och koncist sätt. Meningarna ska vara lätta att förstå och helst inte långa. Inga komplicerade bisatser och långa satsmotsvarigheter används. Texten innehåller inga onödiga ord, termerna är självklara och de används konsekvent i hela berättelsen. Textens vokabulär skall vara förenligt med allmänt språkbruk.
- 5.89 Texten ska vara grammatikaliskt korrekt. Det får inte förekomma några skrivfel. Det är speciellt viktigt att sifferuppgifterna är korrekta.
- 5.90 Passivformer bör undvikas i berättelsetexten, i synnerhet vid dokumentering av informationskällan och rekommendationer. Användning av passiv form kan ge uppfattningen att revisorn strävar efter att presentera sin subjektiva åsikt som en objektiv observation. Ur texten ska man alltid tydligt kunna utläsa vems uppfattning, bedömning eller uppgifter det gäller.
- 5.91 Olika metoder för betoning av text (understreckning, kursivering,

fet stil) ska användas sparsamt eftersom texten kommer att verka rörig om för mycket betoningar används. De viktigaste punkterna i texten ska i första hand betonas genom det budskap som texten innehåller, inte utgående från textens utseende. Om ett enskilt ord eller avsnitt i texten betonas ska det i första hand ske genom kursivering.

5.92 I berättelsen används fotnoter huvudsakligen för källhänvisningarna. Inga långa textavsnitt ska skrivas in i fotnoterna eftersom detta försvårar textens läsbarhet. De frågor som är väsentliga för revisionens slutsatser ska upptas i den egentliga berättelsetexten.

5.93 Användningen av förkortningar i berättelsetexten ska undvikas eftersom det kan vara svårt för läsaren att förstå ovanligare förkortningar och riklig användning av förkortningar ger texten ett råddigt intryck. Om förkortningar trots allt används ska de gagna läsaren: förkortningen ska ersätta något betydligt längre uttryck, som man i annat fall skulle vara tvungen att använda. Då man använder förkortningen för första gången ska man samtidigt nämna hela det oförkortade uttrycket.

I berättelsens resumé och i kapitlet om verkets ställningstaganden används inga förkortningar.

## Initiativ, redogörelse och brev som rapporteringsmetoder

5.94 I vissa fall har verket ett behov att presentera revisionsresultaten på annat sätt än i en revisionsberättelse. De övriga rapporteringsmetoderna är initiativ, redogörelse och brev. För innehållet och rapporteringen av dem gäller i tillämpliga delar samma krav som för revisionsberättelsen.

### Initiativ

5.95 Ett initiativ kan användas i de fall då verket anser det vara nödvändigt att man försöker rätta till ett missförhållande som gäller inom verksamhetsområdet, till exempel i föreskrifterna eller i förvaltningens verksamhet. För att kunna ta ett initiativ bör verket ha en tillräckligt tillförlitlig uppfattning om att ett missförhållande råder och de negativa följderna av detta. Informationsunderlaget för ett initiativ kan till exempel uppstå i samband med uppföljning av ett revisionsområde och beredningen av en förvaltningsområdesutredning, en förstudie eller revision.

Med ett initiativ strävar man alltid efter en konkret förändring. Därför hänför sig initiativet huvudsakligen till ett begränsat problem och lösningen på detta. För att initiativet ska hänföras till verkets verksamhetsområde ska det observerade problemet ha en klar koppling till lagligheten och ändamålsenligheten i statens finansförvaltning.

Innehållet i initiativet avgör om det är generaldirektören eller överdirektören som undertecknar initiativet och vem som föredrar initiativet. Beslut om detta fattas separat från fall till fall.

## Redogörelse

- 5.96 Förutom effektivitetsrevisionens berättelser utges även redogörelserna i publicerbar form. Enligt huvudregeln distribueras redogörelsen till samma instanser som revisionsberättelsen. Den tydligaste skillnaden mellan redogörelse och revisionsberättelse är att den först nämnda inte innehåller revisionsverkets ställningstaganden. En redogörelse är ett undantag till det normala presentationssättet för revisionsverkets observationer. Därför ska det alltid finnas specificerade motiveringar till redogörelsen ur vilka avsikten och målet med den aktuella redogörelsens framgår. Det kan till exempel vara motiverat med en redogörelse om
- man i redogörelsen preliminärt granskar en omfattande helhet för att finna eventuella frågor som behöver granskas
  - ämnet i sig är betydande ur revisionsperspektiv, men räkenskapsverket inte har ett klart ställningstagande till frågan
  - frågan förutom staten också berör övriga aktörer och revisionsbefogenheterna därför är oklara
  - publikationen endast innehåller material som har sammanförts ur material som redan existerar.

## Brev

- 5.97 Avsikten med ett brev är att informera förvaltningen om hur revisionen framskrider. De brev som ingår i den egentliga revisionsprocessen är brev om inledning av förstudie och revision, brev med begäran om respons på utkastet till revisionsberättelse samt följebrev till revisionsberättelsen. Ett brev används också under revisionsprocessen i de undantagsfall som omnämns i punkt 5.68.

Ett brev är en skild rapporteringsform i de fall då revisionen avslutas utan att verket ger en revisionsberättelse i ärendet. Som huvudregel sänds ett brev om inledning av förstudie och revision i allmänhet för alla revisioner medan ett brev om avslutad revision

endast sänds vid behov.

För brevet om avslutad revision används en färdig brevbotten. Brevet sänds till det ansvariga ministeriets kanslichef samt till ledningen för den granskade enheten. I brevet redogör man i korthet för varför revisionen avbryts. Om motiveringarna inte ryms på en sida i brevet kan de bifogas till brevet som ett separat memorandum. Revisorn föredrar brevet om avslutad revision och chefen för verksamhetsenheten beslutar om sändning av brevet.

En rapport över revisioner som har avslutats med ett brev, liksom även initiativ och redogörelser kan upptas i verkets berättelse till riskdagen under punkten revisioner. Generaldirektören fattar beslut om innehållet i berättelsen till riskdagen.

## 6 Uppföljning

### Mål och avsikt med uppföljningen

- 6.1 Målet med uppföljningen är att undersöka vilka åtgärder revisionsobjektet har vidtagit utgående från revisionsverkets ställningstaganden (slutsatser och rekommendationer) och om dessa åtgärder ur verkets perspektiv är tillräckliga med avseende på de missförhållanden och utvecklingsbehov som har konstaterats vid revisionen. Avsikten med uppföljningen är alltså att skapa sig en uppfattning om de problem som har observerats hos det granskade objektet i tillräcklig utsträckning avlägsnats och hurdana åtgärder verket i fortsättningen bör rikta mot den redan granskade frågan.
- 6.2 Genom uppföljningen kan man också undersöka om det har skett några andra väsentliga förändringar hos det granskade objektet utöver förverkligandet av rekommendationerna eller avlägsnandet av missförhållandena. Vid uppföljningen bedömer man dock inte det granskade objektet som helhet på nytt utan man koncentrerar sig endast på hur verkets ställningstaganden har beaktats och rekommendationerna förverkligats.
- 6.3 Vid uppföljningen strävar man dessutom efter att observera i vilken utsträckningen det uttryckligen är revisionen som har påverkat förändringarna hos det granskade objektet. Eftersom revisionen endast är en av de faktorer som påverkar objektet och eftersom det överhuvudtaget är svårt att verifiera påverkningskedjorna blir man för det mesta tvungen att nöja sig med ett motiverat antagande om vilken effekt revisionen har haft på förändringarna hos det granskade objektet.
- 6.4 Avsikten med uppföljningen är att främja och stöda revisionens effekter och beaktandet av verkets ställningstaganden samt rapportera till riksdagen hur ställningstagandena har förverkligats. Vid uppföljningen lyfter revisionsverket på nytt fram revisionsämnet och ålägger revisionsobjektet att behandla revisionens ställningstaganden på nytt. Genom uppföljningen visar verket för revisionsobjektet, det ansvariga ministeriet samt riksdagen att verket följer med objektet och har ett intresse för situationen hos revisionsobjektet även efter den egentliga revisionen.
- 6.5 Avsikten med uppföljningen är dessutom att producera uppgifter

för planering av verkets verksamhet. Planeringen betjänas till exempel av uppgifter om situationen hos tidigare revisionsobjekt, i vilken utsträckning revisionsobjekten har förverkligat de rekommendationer som verket har gett och har förverkligandet av rekommendationerna speciellt berott på revisionen eller eventuellt på andra faktorer som har påverkat den granskade frågan.

- 6.6 Uppföljningen ingår som en del i effektivitetsrevisionens revisionsprocess genom vilken revisionsverket sköter sin lagstadgade uppgift. Metoderna och begäran om uppgifter grundar sig därmed på samma lagparagrafer som vid revisionerna. Enligt 4 § i lagen om revisionsverket har verket rätt att utan dröjsmål av myndigheter och övriga få de dokument, utredningar och övriga uppgifter som avses i 2 § i lagen som är nödvändiga för skötseln av revisionsverkets lagstadgade uppgifter.
- 6.7 Enligt 5 § i lagen om revisionsverket ska revisionsobjektet och det ministerium till vars ansvarsområde revisionsobjektet hör meddela revisionsverket vilka åtgärder som vidtagits med anledning av anmärkningarna i revisionsberättelsen. Detta krav anknyter till de av revisionens observationer som verket anser förutsätta särskilda, konkreta och omedelbara åtgärder av den ansvariga myndigheten. På beslutsbladet till effektivitetsrevisionens revisionsberättelse finns ett särskilt omnämnande i de fall då revisionsobjektet ska sända in en sådan utredning.
- 6.8 Uppföljningen är inte en revision, men uttryckligen uppföljning av de förändringar som sker i revisionsobjektet. De observationer som utgör grunden för ställningstagandena i revisionsberättelsen ska vara mycket bra verifierade. Vid uppföljningen är kravet på verifiering av observationerna svagare och objektet mindre omfattande, vilket betyder att metoderna för kunskapsuppbyggnad och kvalitetssäkring vid uppföljningen avviker från motsvarande metoder vid revisionen.

## Genomförande av uppföljningen

- 6.9 Uppföljning görs på varje avslutad effektivitetsrevision. I undantagsfall kan man lämna uppföljningen ogjord till exempel om revisionsobjektet helt har ändrats, men en sådan förändring inte var känd då revisionsberättelsen gavs. Om uppföljningen inte genomförs krävs det ett skilt beslut om detta.

- 6.10 Uppföljningen sker i två faser: först gör man upp en plan för uppföljningen och sedan en uppföljningsrapport. Planen och rapporten skrivs på samma uppföljningsblankett.
- 6.11 Uppföljningsplanen görs i samband med att revisionsberättelsen färdigställs och avges. Beslut gällande vilka frågor som ska uppföljas fattas i samband med att revisionsberättelsen avges för att så bra som möjligt kopplas till de ställningstaganden eller revisionsobservationer som då finns i färskt minne. Uppföljningsplanen bör behandlas vid slutmötet för revisionen också på grund av att det på revisionsberättelsens beslutsblad finns ett omnämnande om vilket år uppföljningen av ämnet kommer att ske.
- 6.12 I uppföljningsplanen redogör man för, (1) vilka frågor som följs upp vid uppföljningen, (2) hur man har för avsikt att sköta uppföljningen och (3) när rapporteringen av uppföljningen kommer att ske.
- 6.12.1 De frågor som ska kontrolleras vid uppföljningen bör alltid vara de åtgärder som har vidtagits utgående från de viktigaste ställningstagandena i revisionsberättelsen. Uppföljningen bör dessutom gälla övriga förändringar som är väsentliga för ställningstagandena.
- I vissa fall ger riksdagen ett utlåtande eller tar på annat sätt ställning till revisionsberättelsens ställningstaganden samt de rekommendationer som har getts till förvaltningen. Då uppföljningen genomförs ska riksdagens ställningstaganden speciellt beaktas.
- 6.12.2 Det lönar sig att sköta insamlingen av uppgifter för uppföljningen kontinuerligt vid sidan av övrigt arbete efter det att revisionsberättelsen har getts. Metoderna för uppföljning kan i och för sig vara desamma som vid insamlingen av material för revisionen, till exempel insamling av ekonomisk information, dokument och statistik samt analys, intervjuer eller enkäter. Eftersom den arbetstid som används för insamling av uppgifter och rapportering av den egentliga uppföljningen oftast är kort (cirka 5–10 arbetsdagar), lönar det sig ofta att använda den begäran om utredning som har sänts till revisionsobjektet som grundläggande informationskälla för uppföljningen. Det finns ett färdigt modellbrev för begäran om utredning.
- 6.12.3 Tidpunkten för rapportering av uppföljningen definieras på revisionsberättelsens beslutsblad och i uppföljningsplanen. Den vanligaste tidpunkten är 1–3 år efter revisionen. Då tidpunkten fast-

ställs bör man bedöma hur omfattande åtgärder och förändringar man förutsätter i revisionens ställningstaganden och hur länge det kan ta att vidta dessa åtgärder eller inleda förverkligandet. Även om revisionsobjektet skulle stå inför omfattande förändringar i systemen, som det kan ta flera år att förverkliga, bör uppföljningen dock inte ske senare än tre år efter det att revisionsberättelsen har getts.

Då man fattar beslut om tidpunkten för uppföljningsrapporten bör även tidtabellen för verkets berättelse till riksdagen beaktas.

## Rapportering av uppföljningen

- 6.13 Uppföljningsrapporten är revisionsverkets åsikt gällande frågan huruvida de missförhållanden som har nämnts i revisionens ställningstaganden i tillräckligt hög grad har korrigerats och om de rekommendationer som eventuellt har getts i revisionsberättelsen har förverkligats i tillräckligt hög grad.
- 6.14 I uppföljningsrapporten anges revisionsverkets beslut om fortsatta åtgärder som krävs för det tidigare granskade ärende som uppföljningen nu gäller. Lösningen kan till exempel vara att uppföljningen avslutas, om man anser att missförhållandena i tillräckligt hög grad har rättats till eller fortsatt uppföljning, om man inte ännu har fått tillräcklig information om att missförhållandena har rättats till. Slutsatsen kan också vara ett förslag om ändring av revisionsplanen och inledning av en ny revision av den aktuella frågan.
- 6.15 Uppföljningsrapporten skrivs på ett för ändamålet skapat underlag som en fortsättning på uppföljningsplanen. Huvudpunkterna i rapporten är (1) uppföljningsplan och förverkligande (2) observationer vid uppföljningen, (3) fortsatta åtgärder samt (4) rapportering av uppföljningen till riksdagen. Ur underlaget framgår exaktare anvisningar om innehållet i rapporten.
- 6.16 Uppföljningsrapporten sänds brevlades till revisionsobjektet och ministeriet genast då uppföljningen är klar.
- 6.17 Rapporteringen till riksdagen av observationer i samband med uppföljningen görs i den berättelse som revisionsverket årligen lämnar till riksdagen. Som text används punkt 4 i uppföljningsrapporten.

# 7 Revisionens kvalitetssäkring

## Kvalitetssäkring som del av kvalitetshandlingen

- 7.1 Enligt grundlagen är revisionsverket oavhängigt och i lagen har verket beviljats omfattande granskningsrättigheter och rätt att er-hålla uppgifter. Verket har dessutom beviljats rätt att självständigt besluta om de ämnen om vilka verket vill avge en revisionsberät-telse till behandling i landets högsta statliga organ, riksdagen. Ver-kets starka och oberoende ställning, omfattande rätt att få uppgifter samt möjligheterna att självständigt fatta beslut om de granskade ämnesområdena betyder att man kan ställa extremt höga krav på kvaliteten på det arbete som revisionsverket utför.
- 7.2 Med revisionens kvalitet avses i detta sammanhang att planering-en, utförandet och rapporteringen av revisionen uppfyller de krav som ställs på dem. Kvalitetskraven grundar sig på de principer och riktlinjer som nämns i revisionsverkets strategidokument och som har preciserats annorstädes i dessa anvisningar.
- 7.3 Generellt gäller följande centrala aspekter för kvalitetshandling:
  1. Strategiska kvalitetskrav, som används för att härleda revisions-ämnen ur verkets grunduppgifter och strategiska målsättningar samt kriterierna för inriktning av revisionen.
  2. Innehållsmässiga kvalitetskrav, enligt vilka upplägget för revi-sionen är relevant och att ställningstagandena utgående från re-visionen härleds övertygande, konsekvent och objektivt ur revi-sionens observationer och material samt att ställningstagandena presenteras klart och tydligt i revisionsberättelsen.
  3. Kvalitetskrav på processen, som betyder att revisionsprocessen sköts omsorgsfullt, effektivt och verifierbart från planering till uppföljning och att samarbetet med revisionsobjektet sker på ett sakligt och uppbyggande sätt.
- 7.4 Med revisionens kvalitetshandling avses alla de arrangemang med vilka verket på ett väsentligt sätt strävar efter att påverka kva-liteten på det utförda arbetet. Till dessa hör till exempel verkets organisationsstruktur, styrning av revisionsprocessen, kunskaps-kraven på revisorer, rekrytering av nya revisor eller anvisningar om revisionsprocessen. Kvaliteten på revisionerna påverkas i syn-nerhet av de anställdas kunnande; de anställdas kunskaper och

spontana strävande efter att utföra ett bra arbete samt utveckla kvaliteten på det egna arbetet är därför den viktigaste faktorn för hantering, säkrande och utveckling av kvaliteten.

- 7.5 Utöver detta utgör kvalitetssäkringen ett led i kvalitetshandlingen, vilket i detta sammanhang innebär direkta observationer i anknytning till planering, revision, rapportering och uppföljning för att förbättra och trygga kvaliteten. Kvalitetssäkringen är ingen separat funktion. Den ingår som en aspekt i revisionsprocessens varje skede. Åtgärderna för kvalitetssäkring integreras så friktionsfritt som möjligt i den egentliga processen.

Genom de kvalitetssäkringåtgärder som vidtas blir den enskilda revisorns arbete hela revisionsverkets produkt; samtidigt förbinder sig verket till revisionens observationer och ställningstaganden och tar som organisation ansvar för följderna av revisionens ställningstaganden.

- 7.6 Kvalitetssäkringen indelas i tre delar: kvalitetssäkring i samband med planering av revisionsteman, kvalitetssäkring som hänför sig till utförandet av revisionen (inkl. uppföljning) samt bedömning och utveckling av kvaliteten på revisionen i efterskott.

## Kvalitetssäkring i anknytning till planering av revisionsteman

- 7.7 Avsikten med den planering av revisionsteman som sker i verksamhetsenheten är att bereda ett förslag till revisionsteman för följande år åt generaldirektören. Utgångspunkten för planeringen finns i verkets strategi som årligen definierar revisionsteman, de revisionsteman som ska rapporteras till riksdagen under strategiperioden samt allmänna kriterier för inriktning av revisionen.

Med kvalitetssäkring av planeringen av ämnen avses här sådana åtgärder som säkrar att enhetens förslag till revisionsteman har härletts ur verkets strategiska riktlinjer och de kriterier för val av teman som verkets har fastslagit.

- 7.8 Följande metoder används i anknytning till kvalitetssäkringen av planeringen av revisionsteman:

- 7.8.1 Enhetens ledning presenterar för revisionspersonalen de kriterier för val av teman som ingår i verkets strategi innan planeringsfasen inleds.

- 7.8.2 Det finns en beskrivning av planeringsupplägget, det vill säga vem som deltar i planeringen, deltagarnas uppgifter och arbetsfördelning och tillräckliga anvisningar ges i varje skede av upplägget.
- 7.8.3 Förvaltningsområdesgrupperna utför en systematisk och heltäckande riskanalys av det område som ska granskas i enlighet med anvisningarna.
- 7.8.4 Revisionsgrupperna behandlar de utförda riskanalyserna med mål att hitta gemensamma och tväradministrativa riskområden. Revisionscheferna rapporterar om gruppens observationer till enhetschefen.
- 7.8.5 Stödfunktionerna gör ett sammandrag av förvaltningsområdesutredningarna, där avsikten är att hitta gemensamma riskområden för utredningarna.
- 7.8.6 Under planeringsåret görs olika riskanalyser av ekonomiskt betydande och riskfyllda temaområden som enligt ledningen för enheten inte blir tillräckligt analyserade i förvaltningsområdesutredningarna.
- 7.8.7 Ledningen för enheten bedömer på nytt revisionsbehovet för sådana teman som tidigare har valts in i revisionsplanen, men som inte har granskats liksom även revisionsbehovet för sådana teman där man har fattat beslut om att revision inleds inom de närmaste åren.
- 7.8.8 Ledningsgruppen för effektivitetsrevision behandlar alla de texter som påverkar revisionsplanen på ett sådant sätt att en jämförelse mellan presenterade teman, deras ekonomiska betydelse och risker är möjlig. De aktuella texterna är i synnerhet förvaltningsområdesutredningarna, sammandragen av dessa, skilda riskanalyser samt motiveringarna till teman som har avslutats under tidigare år.
- 7.8.9 Grunden för valet av tema är en bedömning av tillgängliga resurser under det följande året.
- 7.8.10 Enhetens ledning motiverar valet av teman i revisionsplanen och dokumenterar motiveringarna. Ur motiveringarna ska framgå sambandet med de grundprinciper för revisionens inriktning som framgår ur verkets strategi.

## Kvalitetssäkring som hänför sig till revisionsprocessen

- 7.9 Med kvalitetssäkring under revisionsprocessen avses de åtgärder som vidtas under revisionens gång för att säkra att kvaliteten i planeringen, kunskapsuppbyggnaden, rapporteringen och uppföljningen följer de givna anvisningarna och övriga kravnivåer samt de åtgärder som inleds utgående från avvikelser i kvaliteten.
- 7.10 Målet med kvalitetssäkringen av revisionsprocessen är att förbättra och utveckla kvaliteten på revisionen samt att trygga att revisionen planeras, förverkligas och rapporteras på ett högklassigt sätt. Man strävar efter att så friktionsfritt som möjligt integrera metoderna för kvalitetssäkring i den egentliga planeringen, tillämpningen och rapporteringen.

### Kvalitetssäkring under förstudien

- 7.11 I samband med förstudien är metoderna och medlen för kvalitetssäkring:
- 7.11.1 Förstudiens inledande möte (se punkt 3.5), vars avsikt ur kvalitetssäkringsperspektiv är att (1) trygga att de som planerar revisionen känner till orsakerna till att temat har inkluderats i revisionsplanen och (2) ge planeringen av ämnet så mångsidiga infallsvinklar som möjligt samt (3) göra preliminära begränsningar i förstudien.
- 7.11.2 Under förstudiens gång görs en utredning av hur verket tidigare har granskat ämnesområdet och vilka kunskaper verket har om ämnesområdet. Ur kvalitetssäkringsperspektiv är avsikten att trygga att man i planeringen av revisionen utnyttjar ämbetsverkets bästa möjliga sakkunskap och tar tillvara kunskap som tidigare har inhämtats om temat.
- 7.11.3 Revisionschefens deltagande i förstudien, handledningen samt chefens godkännande av utkastet till förstudie för presentation på förstudiemötet. Avsikten är att berika behandlingen av temat och trygga att förstudien görs i enlighet med anvisningarna.
- 7.11.4 Diskussioner med revisionsobjektet och det ansvariga ministeriet under förstudiens gång om vilken betydelse revisionstemat har och hur aktuellt det är samt de preliminära infallsvinklarna, frågorna och kriterierna för revisionen. Avsikten med detta är att ur kvalitetssäkringsperspektiv trygga att motiveringarna för valet av tema fortfarande gäller och revisionsupplägget är relevant.

- 7.11.5 Systematisk letning av information gällande det granskade temat i bl.a. författningsdatabasen, statsrådets datasystem för beslutsfattande, forskningsdatabaser samt på internet. Ur kvalitetssäkringsperspektiv är avsikten med detta att trygga att man vid planeringen beaktar väsentliga förändringar som sker i objektet och att man i förstudien använder material som redan har insamlats kring ämnet.
- 7.11.6 Klargöring av målet för revisionen och dess huvudfrågan samt uppsjälkning av dessa på konkreta revisionsfrågor (i förstudierapporten). Avsikten är att trygga genomförandet av revisionen och att hantera riskerna i samband med detta.
- 7.11.7 Upprättande av projektplan för revisionen; projektplanen innehåller en beskrivning av revisionens arbetsfördelning, en plan över de resurser som används för revisionen samt en beskrivning av tidtabellen för revisionens olika skeden. Ur kvalitetssäkringsperspektiv är avsikten att hantera riskerna i anknytning till revisionens utförande samt ge revisorerna ett arbetsredskap för uppföljning av det egna arbetet och revisionschefen ett redskap för styrning och uppföljning av arbetet.
- 7.11.8 Förstudiemötet (se punkt 3.8), vars mål ur kvalitetssäkringsperspektiv är att trygga att man vid planeringen av revisionen i tillräckligt hög grad har beaktat verkets strategiska val, eventuella övriga aspekter i anknytning till det granskade temat, övriga revisioner som tangerar ämnet samt risker i anknytning till genomförande av revisionen och tidtabellen.
- 7.11.9 Förstudierapporten i enlighet med förstudieanvisningarna. Denna har behandlats på förstudiemötet, den tillkännages inom verket och information om den sänds till revisionsobjektet och det sektoransvariga ministeriet. Avsikten med kvalitetssäkringen är att dokumentera de val som har gjorts i samband med planeringen och projektplanen samt informera verket, revisionsobjektet och ministeriet om temat.

#### Kvalitetssäkring i anknytning till kunskapsuppbyggnaden

- 7.12 Under den egentliga revisionen används följande metoder för kvalitetssäkring:
- 7.12.1 Uppföljning av den revisionsplan och projektplan som revisorn själv och revisionschefen har upprättat och såvida ett ändringsbehov uppstår, diskussioner med revisionscheferna om ändringar av planerna; revisionschefens rapport om beslut gällande väsentliga

ändringar i förstudien och projektplanen. Ur kvalitetssäkringsperspektiv är avsikten att trygga att revisionerna förlöper planenligt eller att revisionsprojektets resurser kan omvärderas.

- 7.12.2 Ledningens informationssystem, som kan användas för uppföljning av hur revisionsprojekten fortskrider under de viktigaste projektskedena. De viktigaste skedena efter det att temat har upptagits i revisionsplanen är: (1) en eventuell kartläggning av temat, (2) inledning av den egentliga förstudien, (3) förstudiemötet: avslutande av projektet eller inledning av revisionen, (4) skrivande av berättelseutkast och överföring av styrningsansvaret på rapportcheferna, (5) förmedling av berättelseutkastet till revisionsobjektet för respons, (6) inhämtning av kommentarer, (7) slutmöte, (8) publicering av revisionen, (9) givande av uppföljningsrapport samt (10) rapportering om revision i berättelsen till riksdagen.
- 7.12.3 Gruppchefens styrning, rådgivning och övervakning gällande innehållet i revisionen: såsom avtalats i förstudien diskuterar chefen och revisorn regelbundet hur revisionen fortskrider, dock minst 3 gånger om året eller under revisionen.

Exempel på naturliga tidpunkter för diskussionerna är (1) då revisionsupplägget har formulerats och den egentliga insamlingen av material börjar, (2) insamlingen av material har redan gjorts i den utsträckning att man kan bedöma hur väl projektplanen kommer att hålla och om det material som insamlats är tillräckligt i förhållande till revisionsfrågorna, (3) analysen av materialet har huvudsakligen gjorts och det finns ett utkast till faktainnehåll och innehållets struktur. Avsikten med diskussionerna är att trygga att materialinsamlingen och -analysen gällande revisionen är tillräckliga för att besvara revisionsfrågorna.

Vid långvariga revisioner eller sådana med omfattande frågeställningar håller man dessutom ett möte, som avtalas separat, i det skede då man kan bedöma om det insamlade materialet är tillräckligt i förhållande till revisionsfrågorna. De personer som deltar i förstudiemötet deltar också i detta möte.

- 7.12.4 En tydlig ansvarfördelning i styrningen av revisionen så att revisorn under hela revisionens gång har möjlighet att diskutera med revisionschefen.

Överföringen av styrningsansvaret från gruppchefen till rapportchefen avtalas separat från fall till fall. Det väsentliga i överföringen av styrningsansvaret är att det hela tiden är klart för revisorn och cheferna vem av cheferna som ansvarar för styrningen av revisionen. Revisorn kommer överens om överföringen av

styrningsansvaret med gruppchefen.

- 7.12.5 Samarbete och kontakt med revisionsobjektet, vilket resulterar i att revisorn känner till revisionsobjektets åsikt om det som granskas. Ur kvalitetssäkringsperspektiv är avsikten att kontrollera att den ur revisionsobjektets perspektiv väsentliga informationen förmedlas till verket och revisionsprojektet.

De ansvariga tjänstemännen vid revisionsobjektet och det sektoransvariga ministeriet ska dessutom i stora drag känna till revisionsfrågorna, det huvudsakliga materialet som används i revisionen och analysmetoderna samt revisionens tidtabell. Avsikten är att trygga att revisionsresultaten inte kommer som en överraskning för revisionsobjektet och att revisionsobjektet kan beakta dem i sin verksamhet och sitt utvecklingsarbete.

- 7.12.6 Anlitande av effektivitetsrevisionens interna expertis vid krävande frågor kring revisionsmetoderna eller på revisionens målområden, i synnerhet om en intern expert har utsetts för dessa områden samt vid behov anlitande av sakkunniga inom redovisningsrevision.
- 7.12.7 Anlitande av externa experter i de fall då verket inte har tillräcklig metodkunskap för behandling av materialet eller substanskunskap om revisionsobjektet.
- 7.12.8 Förvaring av revisionens arbetspapper i enlighet med givna anvisningar så att de som styr revisionen (och vid behov en extern bedömare) kan observera hur man kommit fram till slutsatserna från uppställning av revisionsfrågorna till revisionsobservationer och därifrån vidare till revisionens slutsatser och ställningstaganden.
- 7.12.9 Behandling av revisionsmaterialet i enlighet med offentlighetslagen, Statsrådets förordning om datasäkerhet och god datahanteringssed samt verkets egna anvisningar om datasäkerhet och dataskydd.

### Kvalitetssäkring i rapporteringen

- 7.13 Följande metoder används för kvalitetssäkring under rapporteringen av revisionen:
- 7.13.1 Tydlig arbetsfördelning i revisionens projektplan om vem av revisorerna som bär ansvaret för att revisionsberättelsen skrivs. Avsikten är att trygga att revisionsberättelsens stil och behandlingsätt är konsekvent och enhetligt.

- 7.13.2 Standarduppställning för revisionsberättelsens huvudkapitel enligt anvisningarna i kapitel 5 samt anvisningens beskrivning av det viktigaste innehållet i dessa huvudkapitel.
- 7.13.3 Det frågeformulär eller den checklista, som finns i rapporteringsanvisningen och som den revisor som i första hand skriver berättelsen kan använda som stöd vid skrivandet av revisionsberättelsen.
- 7.13.4 Anvisningar för skrivande av revisionsberättelse och tolkningar av rapporteringsanvisningen som revisionschefen/rapportchefen har gett. Ur kvalitetssäkringsperspektiv är avsikten att trygga att skrivandet av berättelsen fortskrider planenligt, att tillräckligt med observationer presenteras för att besvara revisionsfrågorna och att rapporteringen också i övrigt följer verkets anvisningar.
- 7.13.5 Språkvård av utkastet till revisionsberättelser i det skede då utkastet sänds till revisionsobjektet för respons. Ur kvalitetssäkringsperspektiv är avsikten med detta att trygga att rapporteringen är grammatikaliskt korrekt och att texten är lättläst för en extern läsare.
- 7.13.6 Verkets grafiska anvisningar, dokumentmallar för revisionsberättelsen samt sekreterarnas bearbetning av revisionsberättelsens och revisionsberättelseutkastets stil och uppställning. Avsikten med dessa är att trygga att revisionsberättelserna har en enhetlig och identifierbar layout samt att berättelsens layout följer de givna direktiven.
- 7.13.7 Hörande av revisionsobjektet om utkastet till revisionsberättelse och beaktande av erhållen respons i den slutliga berättelsen. Ur kvalitetssäkringsperspektiv är avsikten att trygga att berättelsen inte innehåller några fel eller missförstånd.
- 7.13.8 Revisionens slutmöte, där revisorerna, de revisionschefer som har styrt arbetet, revisionsdirektören och överdirektören deltar. Ur kvalitetssäkringsperspektiv är avsikten att trygga att man vid revisionen har besvarat revisionsfrågorna i tillräcklig utsträckning och att revisionen har utförts så att verket kan ge en revisionsberättelse.

Avsikten med slutmötet är dessutom att bedöma och diskutera om de i förstudien uppställda innehållsmässiga och tidsmässiga målsättningarna har uppnåtts och hur väl revisionsprocessen i största allmänhet har lyckats.

## Kvalitetssäkring av uppföljningen

7.14 Kvalitetssäkringen av uppföljningen– samt uppföljningsplanen och uppföljningsrapporten – är viktig eftersom en rapport över uppföljningen ges direkt i berättelsen till riksdagen. Följande metoder används för kvalitetssäkring av uppföljningen:

7.14.1 Upprättandet av en uppföljningsplan i samband med att revisionsberättelsen ges eller så snart som möjligt därefter. Avsikten är att uppföljningen så noggrant som möjligt fokuseras på verkets ställningstaganden.

7.14.2 Beskrivning av metoderna för uppföljning i uppföljningsplanen; revisionsdirektörens/rapportchefens stöd och styrning vid upprättandet av uppföljningsplanen samt överdirektörens godkännande av uppföljningsplanen.

Ur kvalitetssäkringsperspektiv är avsikten att trygga att det finns tillräckliga och ändamålsenliga metoder för besvarandet av uppföljningsfrågorna.

7.14.3 Begäran av en utredning av den granskade om de ändringar som har skett utgående från revisionens ställningstaganden samt kontroll av innehållet i utredningen ur andra källor. Ur kvalitetssäkringsperspektiv är avsikten å ena sidan att på ett effektivt sätt få reda på de förändringar som revisionsobjektet anser vara viktigast och å andra sidan att kontrollera att de uppgifter som fås ur en källa i tillräckligt hög grad är korrekta.

7.14.4 Revisionsdirektörens/rapportchefens stöd och styrning vid utarbetande av uppföljningsrapporten, informatörens språkvårdsåtgärder i det textavsnitt som sänds till riksdagen samt överdirektörens godkännande av uppföljningsrapporten.

Ur kvalitetssäkringsperspektiv är avsikten att trygga att organisationen har förbundit sig till de slutsatser som man har kommit fram till.

## Bedömning av kvaliteten på revisionerna i efterskott

7.15 Med bedömning av kvaliteten på revisionerna i efterskott avses de åtgärder som vidtas efter revisionsprocessen och avgivandet av revisionsberättelsen. Med detta strävar man efter att kontrollera kvaliteten på de gjorda revisionerna samt att kvalitetssäkringens metoder är tillräckliga inom enheten liksom även de åtgärder som

vidtas utgående från avvikelser i kvaliteten.

Avsikten med dessa åtgärder är att samla in uppgifter om kvaliteten på arbetet, möjligheterna att förbättra kvaliteten samt hur väl systemet för kvalitetssäkring fungerar. Uppgifterna samlas in internt och genom inhämtning av en extern instans åsikt om kvaliteten på revisionen. Följande metoder används:

- 7.15.1 Ledningsgruppen för effektivitetsrevision för en diskussion om varje avslutad revision. Diskussionen går ut på att bedöma hur enheten har lyckats med den aktuella revisionen, kvaliteten på revisionen samt behovet att utveckla revisionsprocessen. Diskussionen förs 3 – 4 gånger årligen.
- 7.15.2 Effektivitetsrevisionens utvecklingsgrupper 1 – 3, vars uppgift är att följa med enhetens verksamhet inom gruppens uppgiftsområde samt sträva efter att observera ett utvecklingsbehov inom området. Gruppen har dessutom i uppgift att ta emot utvecklingsinitiativ av de anställda, behandla dessa initiativ samt inom sitt eget område vidarebefordra prioriterade utvecklingsförslag till effektivitetsrevisionens ledningsgrupp för behandling.
- 7.15.3 En extern bedömning eller självvärdering som görs av effektivitetsrevisionen med jämna, till exempel 4 – 5 års mellanrum. Bedömningen kan gälla olika aspekter på effektivitetsrevisionen, till exempel val av teman, utförande av revisionen eller revisionsberättelserna.
- 7.15.4 En peer review av revisionens kvalitet som görs regelbundet med 5 – 10 års mellanrum. Utvärderingen görs av en utländsk, nationell revisionsmyndighet.

# Källor

---

## 1. Lagar och förordningar

Förordning om statsbudgeten (1243/1992)

Lag om riksdagens tjänstemän (1197/2003)

Europeiska unionen — konsoliderade versioner av fördraget om europeiska unionen och fördraget om upprättandet av europeiska gemenskapen. Europeiska unionens officiella tidning C 321E av den 29 december 2006

Förvaltningslag (434/2003)

Luftfartslag 1242/2005

Språklag (443/2003)

Lag om statliga affärsverk (1185/2002)

Lag om statsbudgeten (423/1988)

Lag om rätt för statsrevisorerna och statens revisionsverk att granska vissa överföringar av medel mellan Finland och Europeiska gemenskaperna (353/1995)

Lag om statens revisionsverk (676/2000)

Lag om offentlighet i myndigheternas verksamhet (621/1999)

Lag om oljeskyddsfonden (1406/2004)

Lag om brandskyddsfonden (306/2003)

Partilag (10/1969)

Finlands grundlag (731/1999)

## 2. Revisionsverkets anvisningar, guider och övriga dokument

Föreskrift om behandling av elektroniskt, sekretessbelagt datamaterial på revisionsverket (01/348/2001)

Anvisning om genomförande av förvaltningsområdesutredningar (115/02/2007)

Guide om metoder inom effektivitetsrevisionen (40/01/2005)

Statens revisionsverks strategi för åren 2007–2012. (045/02/2006)

## 3. Övrigt material

INTOSAI (2001): Code of Ethics and Auditing Standards. <http://www.issai.org/>

INTOSAI (2004): Implementation Guidelines for Performance Auditing. Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience. <http://www.issai.org/>

Finansministeriet och controller-funktionen för statsfinanserna (2005): Valtion viraston ja laitoksen sekä rahaston sisäinen valvonta ja riskienhallinta. Valtionhallinnon hyvä käytäntö ja sen toteutumisen arviointi. [www.vm.fi](http://www.vm.fi)

# Bilagor

## Bilaga 1: Resultat- och riskprisma

Resultatprismat (figur 5) beskriver grundkriterierna för statsekonomi och verksamheten, som det stadgas om i lagen om statsbudgeten (423/1988) och förordningen om statsbudgeten (1243/1992).

Effektivitetskriterierna enligt resultatprisma är samhällelig påverkan, som beskriver hur de samhällspolitiska målsättningarna har uppnåtts samt verksamhetens effektivitet. Verksamhetens effektivitet inkluderar (1) kvaliteten på avkastningar, betjäkningsförmåga samt processerna, (2) verksamhetens effektivitet, det vill säga ekonomisering, avkastning samt kostnadsresponsivitet och lönsamhet för den avgiftsbelagda och samfinansierade verksamheten samt (3) hantering och utveckling av mentala resurserna (källa: [www.vm.fi](http://www.vm.fi)).



FIGUR 5. Resultatprisma (källa: [www.vm.fi](http://www.vm.fi)).

Riskprismat beskriver målen för statsförvaltningens riskhantering och eventuella risker i statsförvaltningens resultatbildning. Riskprismat grundar sig på de grundläggande begreppen i resultatprismat. Riskprismat har presenterats i rekommendationen om intern kontroll och riskhantering som getts av den delegation för intern kontroll och riskhantering som statsrådet tillsatt.



**FIGUR 6. Riskprisma (källa: Intern övervakning och riskhantering för statliga ämbetsverk och inrättningar samt fonder. God praxis inom statsförvaltningen och utvärdering av dess realisering. Finansministeriet och controller-funktionen för statsfinanserna 2005.)**

## Bilaga 2. Hjälpfrågor för skrivande av förstudierapporten

Förstudierapporten skrivs på en färdig modell i Word. Rapporten ska behandla åtminstone följande punkter. Behandlingsordningen för ämnena kan variera.

1. Förstudieprocessen
  - Hur har förstudien gjorts: skriftligt och muntligt material och analyser?
2. Beskrivning av revisionsobjektet och finansiell betydelse
  - Vilka lagar och övriga normer styr verksamheten?
  - Vilka är målsättningarna för verksamheten? (lag och förordning med motiveringar, verksamhetsplaner, budgetproposition)
  - Med vilka medel och verktyg strävar man efter att uppnå målen? (lagstiftning, serviceproduktion, understöd osv.)
  - Vilka ministerier, ämbetsverk och inrättningar ansvarar för förverkligande, styrning, finansiering och övervakning av verksamheten?
  - Finns det bland dem som sköter verksamheten instanser utanför statsförvaltningen av typ kommuner?
  - Vilken är verksamhetens direkta betydelse för statsfinanserna? (inkomster/utgifter, intäkter/kostnader, omkostnader, balansposter)?
  - Vilken är verksamhetens indirekta betydelse för statsfinanserna och hur uppstår den?
3. Revisionsobjektets risker och problem
  - Till vilka punkter i resultatkedjan har verksamhetens risker koncentrerats?
  - Hurdana oönskade händelser, faktorer eller problem som äventyrar uppnåendet av det uppställda målet kan det finnas i resultatkedjan?
  - Hur sannolika är dessa och vilka kan konsekvenserna av dem vara?
4. Möjlighet att producera användbar information
  - Finns det reform- eller utvecklingsprojekt som hänför sig till verksamheten? Lönar det sig att tidsmässigt placera och inrikta revisionen så att den stöder det pågående utvecklingsarbetet? Är det eventuellt vettigare att sträva efter att påverka den praxis som håller på att utformas genom att inleda revisionen först då man har fått preliminära erfarenheter av förverkligandet?

- Har sådana utredningar gjorts eller pågår det utredningar om temat som har betydelse för om en revision ska inledas?
- Kan revisionen motiveras ur ansvars- och öppenhetsperspektiv, om ingen koppling finns till utvecklingsprojektet?

#### 5. Alternativa synvinklar på revisionen

- Hurdan helhet kring det granskade ämnet bildar resultatkedjan och vilka delar är de mest centrala för verksamhetens effektivitet?
- Vilka delar av resultatkedjan är de mest väsentliga ur risk- och problemperspektiv?
- Vilken preciserande infallsvinkel eller kombination av flera infallsvinklar är motiverad med tanke på det granskade temat?
- Vilka övriga instanser inom staten påverkar verksamhetens effektivitet och hur har dessa faktorer beaktats i resultatkedjan?

#### 6. Revisionsfrågor och begränsning av revisionen

- Vilken huvudfråga strävar man efter att besvara genom revisionen?
- Vilka preciserande frågor har ställts för att besvara huvudfrågan?
- Vilka frågor begränsas utanför revisionen efter det att infallsvinklarna på revisionen har valts och revisionsfrågorna har ställts?
- Vilka tidsmässiga, regionala eller administrativa begränsningar är aktuella?
- Hur har begränsningarna motiverats?

#### 7. Revisionskriterier

- Vilka är revisionskriterierna och varifrån har de härletts (t.ex. lagstiftning, statsbudgeten, vissa av riksdagens ställningstaganden, resultatavtal)
- Kommer användningen av eventuella sekundära källor vid definitionen av kriterierna i fråga i samband med revisionen?
- Vad betyder hushållning som bedömningsgrund för det nu granskade temat?
- Är kriterierna entydiga?

#### 8. Revisionsmaterial och anskaffning och analys av materialet

- Vilket material behövs huvudsakligen för att besvara revisionsfrågorna?
- Hur samlas och analyseras materialet?
- Finns det ett behov att använda extern sakkunskap vid insamlingen och analysen av material?
- Ur vilka olika källor (principen om flera källor) kommer materialet att insamlas?

- Vilka analysmetoder (kvantitativa, kvalitativa eller en kombination) lämpar sig för behandling av revisionsmaterialet?

#### 9. Risker med genomförande av revisionen

- Har förvaltningsområdet några pågående bedömningar, utvecklingsprojekt eller betydande lagstiftningsreformer i anknytning till revisionstemat?
- Finns det tecken på faktorer som skulle kunna påverka revisionsuppläggets giltighet (t.ex. tillgång på material)?
- Har man i samband med förstudien försäkrat sig om att det finns tillräckligt med mångsidigt material att tillgå för att revisionsfrågorna ska kunna besvaras?
- Har man vid planeringen av revisionen beaktat att revisorerna har tillräckligt med metodkunskap för bearbetning av materialet (egen och/eller vid behov externt införskaffad kunskap)?

#### 10. Projektplan

- Vilka är de viktigaste arbetsfaserna under revisionen?
- Hur länge kommer en arbetsfas enligt planerna att ta räknat i dagsverken?
- När har man planerat att respektive arbetsfas ska börja och sluta?
- Vilka övriga väsentliga kostnader (annat än dagsverken) orsakar genomförandet av revisionen?
- Hur har man planerat att arbetsuppgifterna ska fördelas mellan revisorerna?
- Hur deltar revisionscheferna i genomförandet av revisionen?

## Bilaga 3: Hjälpfrågor i anknytning till skrivandet av revisionsberättelse

### 1. Inledning

Bakgrund till revisionen:

- Hur tydligt och logiskt har ursprunget till revisionstemat utretts?
- Hur väl har revisionstemat motiverats till exempel avseende dess finansiella betydelse och risk?

Revisionens mål:

- Har revisionens mål och motiveringarna till målet uppgetts tydligt?
- Har tidigare och pågående revisioner beaktats?
- Har eventuell redan existerande övrig information om temat beaktats?
- Framgår det av berättelsen vilka instanser som eventuellt skulle kunna utnyttja resultatet av revisionen?

### 2. Revisionsupplägg

Beskrivning av revisionsobjektet:

- Har den verksamhet, de myndigheter som ansvarar för verksamheten samt grunderna för verksamheten i lagstiftningen som är objekt för revisionen beskrivits kort och tydligt i revisionsberättelsen?
- Har objektet ställts i förhållande till helheten i beskrivningen?

Revisionens huvudfråga och revisionsfrågorna:

- Framgår det av berättelsen vilken huvudfråga man söker svar på genom revisionen?
- Framgår det av berättelsen vilka konkreta revisionsfrågor man söker svar på genom revisionen?
- Bildar huvudfrågan och de kompletterande frågorna en logisk helhet?
- Är frågeställningarna tydliga och avgränsade och följer de målsättningarna med revisionen?

Avgränsning av revisionen

- Har den verksamhet som är objekt för revisionen och de myndigheter som sköter denna tydligt avgränsats i revisionsberättelsen?
- Är valet av revisionsobjekt motiverat och kopplat till frågeställningarna?
- Är avgränsningen logisk och välgrundad samt vettig med beaktan-

de av målen med revisionen och revisionsfrågorna?

- Har man i avgränsningen lyft fram möjligheterna att eventuellt generalisera slutsatserna av revisionen i större utsträckning än objektet?

Revisionens datamaterial och analysmetoder:

- Har revisionens huvudsakliga material och hur detta har skaffats omnämnts (till exempel enkät, intervju)?
- Har materialets användbarhet motiverats avseende revisionsobjektet och målsättningarna?
- Har användningen av materialet motsvarat det objekt och de avgränsningar som har nämnts i berättelsen?
- Finns det i berättelsen omnämmanden om hur materialet har analyserats?
- Har eventuella begränsningar i det valda materialet och metoderna lyfts fram?

### 3. Revisionsobservationer

- Finns det tillräckliga och tydliga uppgifter om revisionsobservationerna i revisionsberättelsen?
- Har revisionsobservationerna och olika parterns åsikter registrerats i berättelsen så att deras ursprung framgår?
- Har revisionsobservationernas finansiella betydelse lyfts fram?
- Har man i revisionsberättelsen kunnat presentera och avskilja revisionsobservationer som har olika finansiell betydelse och vikt?
- Skiljer sig revisionsobservationerna från den allmänna bilden av läget och den uppfattning övriga har?
- Hur långt på djupet går specificeringen av ämnet: Innehåller berättelsen endast beskrivningar och lösryckta observationer och missförhållanden i anknytning till temat eller innehåller den även en bedömning av orsakerna till dessa och har man lyckats hitta gemensamma förklarande faktorer till dem?
- Har de kalkyler i anknytning till revisionsobservationerna som har presenterats i revisionsberättelsen utförts korrekt?
- Har observationerna presenterats så att man för att skapa sig en helhetsbild av respektive fråga inte behöver bläddra fram och tillbaka i berättelsen?
- Hur har revisionsobjektens och eventuella övriga instansers respons presenterats – är presentationen väsentlig och objektiv med tanke på målsättningarna för revisionen och revisionsfrågorna?
- Har responsen från de olika parterna beaktats?

#### 4. Revisionsverkets ställningstaganden

##### Slutsatser

- Har revisionens slutsatser tydligt specificerats enligt temat på helheten?
- Är slutsatserna en tydlig och logisk följd av revisionsobservationerna eller är de överraskande i förhållande till observationerna?
- Har olika observationer tillskrivits den tyngd de bör ha i slutsatserna?
- Har slutsatserna skrivits neutralt och uppbyggande?
- Har revisionens huvudfråga besvarats i slutsatserna?
- Hur bra producerar revisionen sådan information som kan utnyttjas för verksamhetsstyrning inom förvaltningen?

##### Eventuella rekommendationer

- Skiljer sig revisionsobservationerna och slutsatserna tydligt från räkenskapsverkets eventuella rekommendationer?
- Framgår av berättelsen de instanser som eventuellt bör vidta åtgärder med anledning av det som har framkommit vid revisionen?
- Är de givna rekommendationerna realistiska och möjliga att förverkliga?
- Har man kunnat undvika onödiga detaljer i rekommendationerna?

#### 5. Revisionsberättelsens uppbyggnad och utseende

- Är namnet på berättelsen informativ och exakt?
- Har man i berättelsen enligt anvisningarna följt en enhetlig struktur (inledning, revisionsupplägg, revisionsobservationer, revisionsverkets ställningstaganden)?
- Motsvarar kapitelrubrikerna också innehållet i kapitlen?
- Har de centrala begreppen tydligt definierats och har de använts så att samma begrepp genomgående har använts för en viss sak?
- Har berättelsen skrivits på tydligt och begripligt standardspråk och har betydelsen hos eventuella yrkestermer förklarats i berättelsen eller bilagorna?
- Har man undvikit att skriva sådana saker i den löpande texten som klart framgår av tabeller eller figurer? Stöder dessa texten?
- Innehåller revisionsberättelsen material som är onödigt och/eller oväsentligt för slutsatserna?
- Är revisionsberättelsens resumé kort och koncist? Innehåller resumén väsentliga uppgifter om revisionsobjektet och dess finansiella betydelse samt väsentliga revisionsobservationer och ställningstaganden?

- Om revisionsberättelsen har innehållit figurer och tabeller, stöder de observationerna och slutsatserna?
- Stöder bilagorna till revisionsberättelsen berättelsens textdel och bildar de en balanserad helhet?



STATENS REVISIONSVERK

Antinkatu 1, PB 1119, FI-00101 Helsingfors

Telefon +358 9 4321, telefax +358 9 432 5820, [www.vtv.fi](http://www.vtv.fi)

ISBN 978-952-499-062-2 (häft.)