

Risikanalyys i kommunal revision



Upplysningar om innehållet:
Anna Eklöf, anna.eklof@skl.se

© Sveriges Kommuner och Landsting, 2018
ISBN: 978-91-7585-598-1
Text: Anna Eklöf
Illustration: Christina Jonsson
Produktion: Advant Produktionsbyrå
Tryck: Ätta.45, 2018

Förord

Revisionsdelegationen inom Sveriges Kommuner och Landsting har uppdraget att uttolka, dokumentera och fastställa God revisionsred i kommunal verksamhet.

Risکانالysen är central inom revisionsprocessen. Vi har uppfattat att det finns behov av att fördjupa och förstärka arbetet med risکانالysen för att än mer rikta revisionens granskning mot väsentliga områden och frågor.

I skriften presenteras en syn på risکانalys i kommunal revision och ett arbetssätt som kan användas för planering av granskning. Avsikten är att göra läsaren förtrogen med en rad begrepp samt att ge inspiration som kan stödja förtroendevalda revisorer och sakkunniga i att göra träffsäkra och tydliga riskanalyser. Skriften är ett resultat av praxisstudier samt utforskande samtal med många förtroendevalda revisorer och sakkunniga.

Skriften vänder sig till förtroendevalda revisorer och sakkunniga i kommuner, landsting och regioner, kommunalförbund och finansiella samordningsförbund samt kommunala företag. Kommun används i denna skrift som sammanfattande begrepp för dessa organisationer.

God revisionsred är inte reglerad i lag eller föreskrift utan ska ses om de goda principer och föredömliga tillvägagångssätt som tillämpas i kommunal revision. Så ska även denna skrift läsas.

Stockholm i december 2017

Revisionsdelegationen

Sveriges Kommuner och Landsting

Innehåll

- 7 Kapitel 1. All revision bygger på riskanalys
- 9 Begreppet risk

- 11 Kapitel 2. Att göra en riskanalys
- 12 Steg ett - Riskinventering
- 14 Steg två - Analys av insamlade risker
- 16 Steg tre - Väsentlighetsbedömning

- 19 Kapitel 3. Prioritering av risker i revisionsplanen

- 20 Kapitel 4. Framgångsfaktorer



All revision bygger på riskanalys

Revisorerna i en kommun har enligt kommunallagen uppdraget att varje år granska all verksamhet. Det omfattande revisionsuppdraget kräver att revisorerna gör ett urval av granskningsområden. I God revisionssed i kommunal verksamhet framgår att all granskning därför ska bygga på riskanalys. Detta gäller såväl grundläggande granskning som fördjupade granskningar.

FIGUR 1. Revisionsprocessen

Riskanalysen är en del av planeringen i revisionsprocessen (God revisionssed i kommunal verksamhet).



Riskanalysen syftar till att utifrån en helhetssyn identifiera och analysera de största riskerna i kommunens verksamheter, funktioner och processer. Analysen utgår från kommunens förutsättningar och struktur. Den identifierar väsentliga händelser och företeelser i verksamheten, men också i omvärlden, som kan vara av betydelse för revisionens ansvarsprövning.

Genom analysen minskar risken att revisionen inte granskar det som är mest väsentligt, något som i sin tur kan leda till osäkra slutsatser och bedömningar, dvs. revisionsrisken.

Att granska rätt saker är viktigt för uttalandet i revisionsberättelsen och ytterst för fullmäktiges beslut om ansvarsfrihet. Med riskanalysen som underlag tar revisorerna fram årets revisionsplan.

I den här skriften presenteras en syn på riskanalys i kommunal revision och ett arbetssätt som kan användas för planering av granskning i kommunen. Den kan även användas för granskning av kommunala aktiebolag, stiftelser och andra företagsformer samt kommunalförbund och finansiella samordningsförbund.

Arbetsätt och metoder behöver anpassas lokalt eftersom kommuner, landsting och regioner har olika storlek och förutsättningar.

Begreppet risk

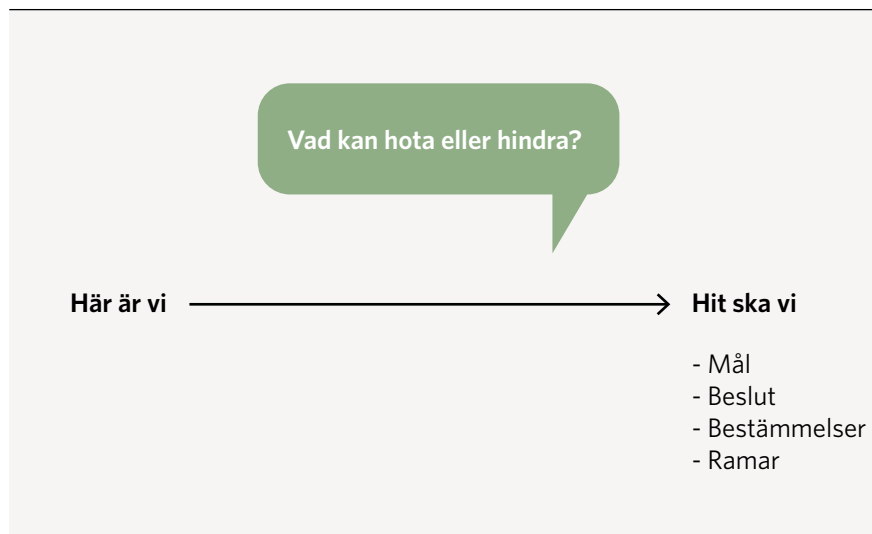
I God revisionssted i kommunal verksamhet definieras risk som ”*händelser och företeelser som hotar eller hindrar att uppdrag kan genomföras och att mål för verksamheten nås samt att det sker på avsett och säkert sätt*”.

Ett enklare sätt är att säga att risk är ett mått på de negativa konsekvenserna av en framtida händelse (eller utebliven händelse t.ex. passivitet). Motsatsen, ett mått på de positiva konsekvenserna, kallas för chans.¹

Uppgiften för en kommun är att bistå medborgarna med verksamhet, service och stöd, infrastruktur och säkerhet. Risker är därmed sådana händelser eller företeelser som äventyrar möjligheten att utföra uppgiften.

För att få underlag till riskanalysen inhämtar revisorerna information om interna och externa påverkansfaktorer. Interna faktorer kan bland annat vara förändringar inom verksamhet och organisation, finansiell styrka, ekonomiskt resultat, intern kontroll samt iakttagelser från tidigare granskningar. Externa faktorer kan vara förändringar i lagstiftning, demografi, arbetsmarknads- och bostadssituation, kommunikationer, näringsliv, forskning, media, miljöpåverkande faktorer, teknisk utveckling mm.

FIGUR 2. Vad är en risk?



Not. 1. Riskhantering vid Offentlig Privat Samverkan, OPS. SKL 2009.



Att göra en riskanalys

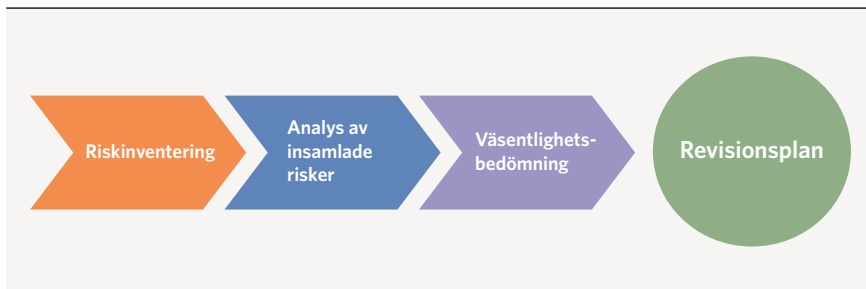
Revisorernas kunskap om styrelse, nämnder och deras verksamheter ökar genom den granskning som sker. Det gör att riskanalysen och planeringen för varje år kan bli mer träffsäker och därmed skapar förutsättningar för högre kvalitet i granskningen.

I detta avsnitt presenteras en arbetsmodell för hur riskanalysen kan göras i tre steg:

- › Riskinventering
- › Analys av insamlade risker
- › Väsentlighetsbedömning

Efter dessa steg gör revisorerna en prioritering av granskningsområden och beslutar om en revisionsplan som beskriver årets planerade granskning.

FIGUR 3. Riskanalys i tre steg



Arbetet med riskanalysen sker i samarbete mellan förtroendevalda revisorer och deras sakkunniga. Förtroendevalda är uppdragsgivare till de sakkunniga men ska själva vara delaktiga i arbetsprocessen. De sakkunniga har ofta ansvar för dokumentation och sammanställning av underlag samt bidrar med sakkunskap i analysen och i väsentlighetsbedömningen. De har också ofta uppdraget att vara processledare i arbetet med riskanalysen.

Steg ett - Riskinventering

Riskinventeringen pågår under hela året. Utgångspunkten är revisionens uppdrag, dvs. att bedöma om kommunens verksamhet är ändamålsenlig och ekonomiskt tillfredsställande, bedrivs med tillräcklig intern kontroll och om räkenskaperna är rättvisande. Som grund finns de mål, beslut och riktlinjer som fullmäktige fastställt samt gällande lagstiftning och andra föreskrifter.

TABELL 1. Utgångspunkt för revisorernas riskinventering

Revisorernas uppdrag KL 12:1 ²	I riskanalysen	Uppdraget för styrelser och nämnder KL 6:6 ²
Ändamålsenligt och ekonomiskt tillfredsställande	Risker som leder till att inte nå mål och uppdrag, till givna förutsättningar, resurser etc.	- Lagar - Föreskrifter - Mål, beslut
Tillräcklig intern kontroll	Risker i bristande styrning, uppföljning och kontroll: - system, tillämpningar, effekter	- Reglementen/uppdrag - Budget - Riktlinjer, policys, principer - Processer - Rutiner
Rättvisande räkenskaper	Risker för icke rättvisande bild: att räkenskaperna inte upprättas enligt lag och sed	

Eftersom revisorerna ska ansvarspröva varje styrelse/nämnd så behöver risker också delas upp på samma vis. Detta för att göra en så kvalitativ och träffsäker revision som möjligt. Riskerna för till exempel en socialnämnd och en kommunstyrelse är endast delvis desamma. Vissa risker är även verksamhetsövergripande. Dessa har ofta styrelsen ansvar för.

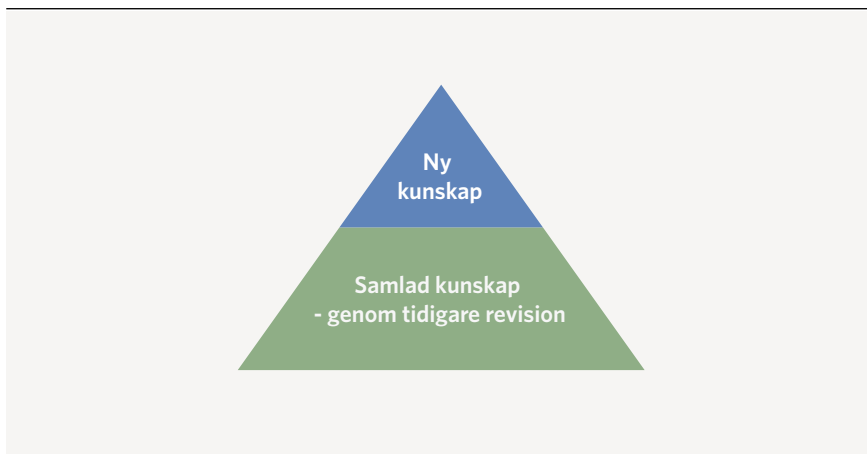
Revisorerna bör ha tillägnat sig en tillräckligt tydlig riskbild för respektive styrelse och nämnd utifrån de bedömningar de gjort av tidigare års granskningsresultat. Samtidigt får revisorerna och de sakkunniga löpande information om nya företeelser och händelser som kan medföra risk för negativ påverkan på verksamhet, ekonomi och förtroende.

Detta sker till exempel genom:

- › Dialog med tjänstemän och förtroendevalda i fullmäktige, styrelse och nämnder.
- › Bevakning via läsning av dokument och protokoll.
- › Information som framkommer i pågående granskningsarbete.
- › I kontakter med partier, medborgare, media mm.

Not. 2. Kommunallagen (2017:725).

FIGUR 4. Kunskap om risker



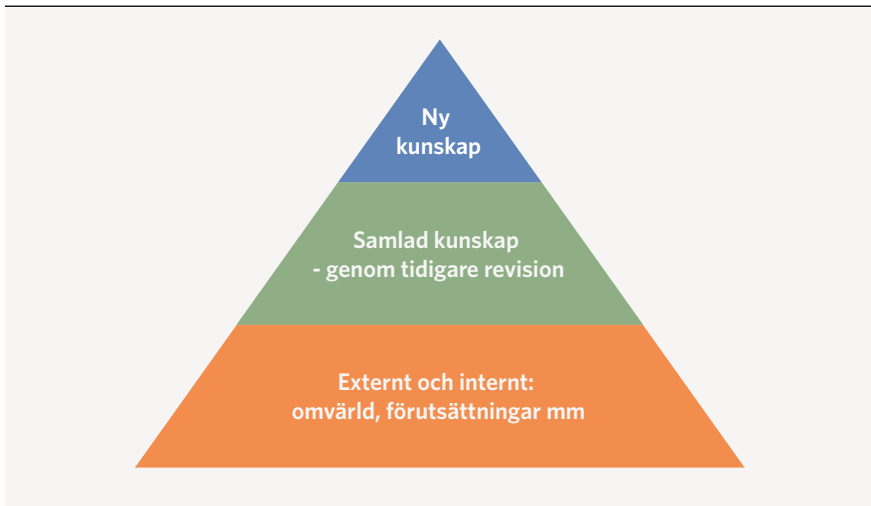
För att inte missa iakttagelser och ny kunskap dokumenteras detta löpande. Revisionen kan ta fram en "risklista", som sakkunniga och revisorer har tillgång till. Där kan noteringar av iakttagelser, händelser och företeelser ske i samband med dialog, läsning av dokument, efter möten utifrån tips från utomstående etc.

Steg två - Analys av insamlade risker

I samband med planeringsfasen i revisionsprocessen görs en sammanställning och sortering av insamlade risker. Därefter fördjupas analysen och prioriteringar ska göras, vilket slutligen utmynnar i en revisionsplan.

Som inledning till detta arbete är det vanligt att revisorerna beställer ett underlag från de sakkunniga. Underlaget kan bestå av en omvärldsanalys, men också en sammanställning av kommunens egna analyser av verksamheten. Detta underlag kopplas samman med de viktigaste riskerna som revisorerna identifierat under året. De sakkunnigas underlag utgör därmed ett komplement till de risker som finns på ”risklistan”. På så sätt växer underlaget till riskanalysen ytterligare.

FIGUR 5. Underlag med omvärldsanalys



I analyskedet är det viktigt att få en överblick över insamlade risker. I tabellen på nästa sida visas ett exempel på hur en riskinventering som inkluderar alla nämnder kan sammanställas i en ”riskkarta”.

I kartan sker ingen värdering av riskerna – de placeras endast vid ansvarig styrelse eller nämnd. En del risker hör ihop med gemensamma processer och placeras under en kolumn för ”processer, funktioner, rutiner”. Även sådana gemensamma processer har i grunden en ansvarig nämnd, i många fall styrelsen.

TABELL 2. Riskkarta i kommun A - exempel

Revisorernas uppdrag KL 12:1	KS	SocN	SkolN	Kommunens företag	Processer Funktioner Rutiner
Ändamåls- enligt och ekonomiskt tillfreds- ställande	Flera för- seningar i investerings- projekt	Ökade kostnader för HVB- placeringar Större andel unga i behov av stöd	Ökad frånvaro i gymnasiet. Upprop från missnöjda föräldrar i förskolan	Missnöjda kunder i Avfallsbolaget	Flera över- klagade upp- handlingar
Tillräcklig intern kontroll	Bristfällig riskanalys för sam- verkan med näringsliv i utbyggnad av friluftss- område	Upprepade ekonomiska underskott HVB- placeringar utanför ram- avtal ökar	Oklara rutiner för inköp av skolmaterial	Upplåtelse av lokaler i strid mot ägardirektiv	Upprepade avbrott i nytt IT-system
Rättvisande räkenskaper	Redovisning av pensions- skulden	Felaktig hantering av återsökning av moms- ersättning			Debiterings- rutiner ger försenade intäkter

När kartan är sammanställd ska bilden analyseras. Detta steg är viktigt och avgörande för att hitta rätt granskningsområden. I stora organisationer är antalet risker som bevakas löpande mycket omfattande varför analysen ofta görs succesivt. I mindre organisationer kan antalet risker vara något färre och kartan mer lätthanterlig.

Vad är det kartan visar? Finns det områden som återkommer? Finns områden som hör samman och egentligen beror på en gemensam tredje faktor? Vad är ett symptom och vad är en risk? Kan en bakomliggande orsak finnas på en annan nivå? Finns områden där kunskapen är begränsad och det behövs mer information?

Analysen kan komma att ändra kartbilden. En del risker kan sammanläggas, döpas om eller tas bort. Detta är första steget mot att börja formulera granskningsområden av riskerna.

Vad visar kartan?

Under kommunstyrelsen framkommer två olika risker som hör samman med byggprojekt:

- Förseningar i investeringsprojekt
- Bristande riskanalys

Problemen kan härledas till olika delar av exploateringsprocessen, varför revisionen kan fokusera på att granska den.

Under socialnämnden och skolnämnden framkommer risker som har att göra med unga personer:

- Ökad frånvaro i gymnasiet
- Större andel unga i behov av stöd
- Ökade kostnader för HVB-placeringar
- Placeringar på HVB-hem utanför ramavtal ökar

Dessa risker kan minska om kommunen har ett bra förebyggande arbete riktat till unga. Revisionen kan granska nämndernas arbete med förebyggande arbete och tidiga insatser, samt deras samverkan i frågan.

Under skolnämnden och AB framkommer att olika typer av kunder/brukare är missnöjda:

- Upprop från missnöjda föräldrar i förskolan
- Missnöjda kunder i Avfallsbolaget

Revisorerna kan granska hur olika nämnder systematiskt arbetar med brukarundersökningar, synpunkter och klagomålshantering samt hur resultatet används och återkopplas till brukare/kund.

I samtliga exempel är det viktigt att eventuella granskningsområden riktas till ansvarig styrelse/nämnd och förses med relevanta revisionskriterier.

Steg tre - Väsentlighetsbedömning

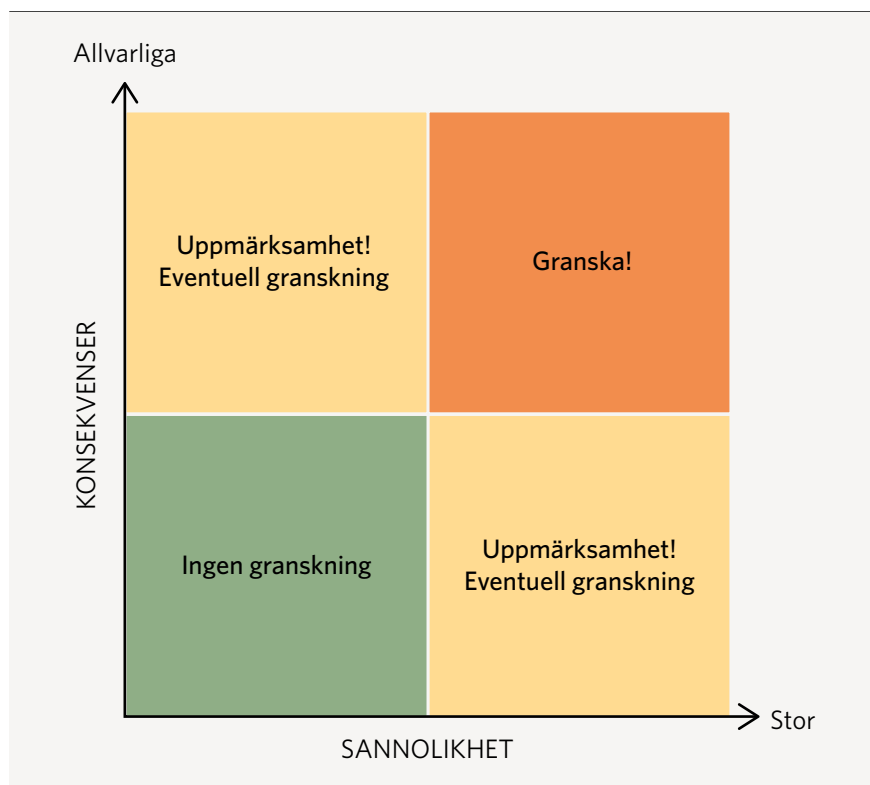
Efter analysen görs en väsentlighetsbedömning. Med det menas att riskerna och de granskningsområden som börjat ta form bedöms utifrån hur viktiga de är utifrån revisionens uppdrag. Väsentlighet är komplext och omfattar såväl ekonomi som verksamhetens resultat och kvalitet. I God revisionssed framgår att revisorerna ska göra en bedömning av sannolikhet och konsekvens, dvs. hur troligt det är att risken inträffar samt hur allvarligt det är eller blir om risken realiserar.

Värdering av sannolikhet kan vara svårt och vilar i stor utsträckning på bedömning av kvaliteten i styrelsens och nämndernas egen omvärldsbevakning, riskanalys samt interna styrning och kontroll. Det är lättare att göra mer adekvata bedömningar av sannolikhet för den som har god sakkunskap inom ett område. De sakkunniga bidrar med sin kunskap och erfarenhet i detta arbete.

Bedömning av konsekvenser omfattar både kommunen och enskilda kommunmedlemmar. Olika slag av konsekvenser värderas – ekonomiska, juridiska, verksamhetsmässiga, förtroenderelaterade. Händelser som kan påverka allmänhetens förtroende för verksamheten är ofta väsentliga att beakta även om den ekonomiska skadan eller annan konsekvens är begränsad.

Eftersom väsentlighetsbedömningen är grundläggande för revisionens inriktning är det viktigt att de förtroendevalda revisorerna är aktiva och värderar riskerna tillsammans med de sakkunniga.

FIGUR 6. Matris för väsentlighetsbedömning





Prioritering av risker i revisionsplanen

När revisorerna gjort väsentlighetsbedömning och rangordnat risker och granskningsområden ska revisionsplanen beslutas. Med begränsade ekonomiska resurser följer ett behov av prioriteringar. Såväl den fördjupade som den grundläggande granskningen ska bygga på riskanalys. Det innebär att upplägget och innehållet i den grundläggande granskningen kan komma att variera för de olika revisionsobjekten, beroende på vad som kommer fram i riskanalysen.

För en nämnd som ansvarar för många stora projekt kanske revisorerna gör extra omfattande granskning av intern styrning och kontroll jämfört med en nämnd med mindre komplex verksamhet. Det gör att den grundläggande granskningen i praktiken kan bli olika ”djup” inom olika nämnders ansvarsområden. Någon granskning måste dock alltid göras av samtliga nämnder, även där riskerna bedöms vara små.

Revisionsplanen beskriver på ett överskådligt sätt innehållet i revisionen. De risker som inte fångas upp i grundläggande granskning hanteras genom fördjupade granskningar, uppföljningar, förstudier eller liknande. De risker som inte tas upp i konkreta granskningsprojekt i revisionsplanen noteras på revisionens ”risklista” och bevakas inför kommande år. Vid större förändringar i riskbilden kan revisorerna besluta att göra förändringar i revisionsplanen under löpande år.

Framgångsfaktorer

Vid framtagandet av denna skrift har förtroendevalda och sakkunniga bidragit med förslag på sådant som kan underlätta arbetet med riskanalysen:

- › **Tidplan.** Uppskatta tids- och resursåtgången för riskanalysen i samråd med sakkunniga. Sätt av tillräckligt med tid och börja i god tid innan revisionsåret börjar.
- › **Projektplan.** En projektplan för arbetet med riskanalys tydliggör arbetssätt och metoder samt skapar en tydlig rollfördelning mellan förtroendevalda revisorer och de sakkunniga. Det kan bidra till klara förväntningar och en gemensam målbild.
- › **Delaktighet.** Värna om att alla förtroendevalda revisorer är delaktiga i arbetet med riskanalysen, särskilt vid riskinventering och väsentlighetsbedömning.
- › **Fullmäktige.** Prova att göra riskinventering som en gemensam övning i fullmäktige. Det kan ge nya perspektiv och bidra med underlag till revisionens fortsatta arbete.
- › **Bolagen.** Glöm inte bolagen. Även lekmannarevisionen ska bygga på en riskanalys.
- › **”Risklistor”.** Skapa digitala ”risklistor” som alla har tillgång till, där noteringar kan göras löpande. Om revisorerna har särskilda ”bevakningsnämnder” – låt dem bli ansvariga för ”risklistan” för sina nämnder och bolag.
- › **Utvärdera.** Gör en utvärdering av arbetssätt och resultat, dels direkt efter att riskanalysen är klar, dels efter avslutat revisionsår innan nästa riskanalys ska göras.

Lycka till i ert arbete!

Risicanalys i kommunal revision

Risicanalysen är en obligatorisk del av planeringen inom kommunal revision. Denna skrift ger inspiration och exempel på arbetssätt för att genomföra träffsäkra och tydliga risicanalys.

Skriften vänder sig till förtroendevalda revisorer i en kommun, ett landsting eller en region, kommunalförbund och finansiella samordningsförbund samt kommunala företag. Skriften kan också vara en grund för de sakkunnigas arbete då de utför sitt uppdrag.

ISBN 978-91-7585-598-1

Beställ eller ladda ner på webbutik.skl.se

Post: 118 82 Stockholm | Besök: Hornsgatan 20

Telefon: 08-452 70 00 | www.skl.se



Sveriges
Kommuner
och Landsting