

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Genom beslut den 5 december 2002 bemyndigade regeringen chefen för Finansdepartementet att tillkalla en särskild utredare med uppgift att göra en samlad översyn av den statliga internrevisionen för myndigheter under regeringen och de allmänna försäkringskassorna. Utredaren skall lämna förslag till de författningsändringar och andra åtgärder som anses behövliga. Med stöd av bemyndigandet förordnades den 22 januari 2003 Veronica Hedlund Lundgren, Statens räddningsverk, som särskild utredare. Till sakkunniga förordnades den 3 februari 2003 departementsrådet, chefen för Regeringskansliets internrevision Ingrid Eiken, Statsrådsberedningen, hovrättsassessorn Åsa Bokström, Finansdepartementet, ämnesrådet Thomas Küchen, Finansdepartementet samt till expert Klas Schöldström, Director Deloitte&Touche.

Som sekreterare har från den 15 februari 2003 Ulla-Kari Fällman, Sveriges Lantbruksuniversitet, varit anställd.

Utredningen, som påbörjade sitt arbete i februari 2003, har antagit namnet Internrevisionsutredningen (Fi 2003:01).

Utredningen överlämnar härmed betänkandet (SOU 2003:93) Internrevision i staten. Uppdraget är därmed slutfört.

Stockholm i oktober 2003

Veronica Hedlund Lundgren

/Ulla-Kari Fällman

Innehåll

Sammanfattning	9
Författningsförslag	15
Förkortningar	19
1 Utredningsuppdraget	21
1.1 Direktiv.....	21
1.2 Utredningsarbetet.....	21
1.3 Betänkandets disposition.....	22
2 Vad är intern styrning och kontroll respektive internrevision?	23
2.1 Styrning och kontroll	23
2.1.1 Styrning från regering och riksdag	23
2.1.2 Myndighetsledningens förvaltningsansvar och ansvaret för intern styrning och kontroll.....	26
2.2 Internrevision.....	29
2.2.1 Nationella bestämmelser för internrevision.....	29
2.2.2 Internationella riktlinjer	30
2.3 Internrevision i förhållande till andra professioner	35
2.3.1 Internrevisionen i förhållande till externrevisionen.....	35
2.3.2 Internrevisionen i förhållande till controllerfunktionen	36
2.4 Internrevision och offentlighetsprincipen	36

3	Internrevisionen i staten – en kartläggning	39
3.1	Resultatet av utredningens intervjuer och enkätundersökning.....	39
3.1.1	Myndigheter som har internrevision	40
3.1.2	Ledningsansvar	40
3.1.3	Antal internrevisorer vid myndigheter	41
3.1.4	Fördelning mellan kvinnor och män.....	41
3.1.5	Genomsnittsålder för internrevisorer	41
3.1.6	Kostnad för och bemanning av internrevisionen	42
3.1.7	Köpta internrevisionstjänster.....	42
3.1.8	Kompetens.....	42
3.2	Enkätundersökning i Internrevisorernas förenings regi.....	43
3.2.1	Kompetensfrågor, certifiering och utbildning	43
3.2.2	Kvalitetssäkring av internrevisionens arbete	43
3.2.3	Former för beslut om bemanning och budget för internrevisionen	43
3.2.4	Ensamrevisorernas situation.....	44
4	Internrevision i staten – en internationell utblick	45
4.1	Organisatorisk placering och reglering.....	45
4.2	Ansvar för intern styrning och kontroll samt uppföljning av ansvar	46
4.3	Former för rapportering och dialog.....	46
4.4	Revisionskommittéer	46
4.5	Samverkan med externrevisionen.....	47
4.6	God internrevisions- och internrevisorssed	47
4.7	Kompetenskrav och certifiering	47
4.8	Inrättande, arbetsformer och nätverk m.m.	48
4.9	Utvecklingsfrågor.....	48

5	Bakgrund och utgångspunkter för utredningens förslag ..	51
5.1	Bakgrund	51
5.2	Utgångspunkter för utredningens förslag.....	52
6	Roll- och ansvarsfördelning	55
6.1	Bakgrund	55
6.2	Överväganden	57
7	Rapportering och dialog	69
7.1	Former för rapportering och dialog.....	69
7.1.1	Bakgrund	69
7.1.2	Överväganden	70
7.2	Samverkan mellan internrevisionen och Riksrevisionen	75
7.2.1	Bakgrund	75
7.2.2	God sed för externrevision.....	76
7.2.3	Överväganden	77
8	Former för att bedriva internrevision	81
8.1	Regeringens krav på myndigheterna.....	81
8.1.1	Bakgrund	81
8.1.2	Överväganden	82
8.2	Internrevisionens arbetsformer.....	90
8.2.1	Bakgrund	90
8.2.2	Överväganden	91
8.3	Inrättande av revisionskommitté eller liknande.....	93
8.3.1	Bakgrund	93
8.3.2	Erfarenheter från revisionskommittéer	93
8.3.3	Överväganden	94
9	Kompetenskrav och certifiering.....	97
9.1	Bakgrund	97
9.2	Krav på kompetens och kompetensbehov hos internrevisorer i staten.....	98

9.2.1	Krav i internrevisionsförordningen på kompetens	98
9.2.2	God internrevisions- och internrevisorssed	99
9.2.3	Överväganden.....	99
9.3	Kompetensutveckling	101
9.3.1	Rätt kompetensutveckling.....	101
9.3.2	Befintligt utbildningsutbud.....	102
9.3.3	Överväganden.....	103
9.4	Certifiering	104
9.4.1	Befintliga system för certifiering av revisorer	104
9.4.2	Överväganden.....	105
10	Övriga frågor	107
10.1	Vissa regleringsfrågor.....	107
10.1.1	Överväganden.....	107
10.2	Konsekvensbeskrivning	109
10.2.1	Utgångspunkter	109
10.2.2	Överväganden.....	110
10.2.3	Förslag till finansiering	116
Bilaga		
Bilaga 1	Kommittédirektiv	119
Bilaga 2	Rapporter m.m. rörande internrevisionen	127
Bilaga 3	God internrevisions- och internrevisorssed.....	135
Bilaga 4	Internrevision i staten – en internationell utblick	143

Sammanfattning

Utgångspunkt

Internrevision vid statliga myndigheter regleras i en särskild förordning. Regeringen har motiverat regleringen av den statliga internrevisionen med att det ur regeringens perspektiv är ett absolut krav att den interna styrningen och kontrollen fungerar i de statliga myndigheterna, särskilt vad gäller myndigheter med stora medelsflöden. Vid tidpunkten för förordningens införande hade det framkommit att många myndigheter inte vidtagit erforderliga åtgärder för att uppmärksamma och åtgärda brister i den interna kontrollen.

Behovet av en samlad översyn av den statliga internrevisionen har aktualiserats mot bakgrund av iakttagelser som bl.a. Riksrevisionsverket (RRV) och Riksdagens revisorer (RR) gjort i samband med sina granskningsinsatser. Iakttagelserna visar att det finns behov av att stärka internrevisionen som profession, men också internrevisionens institutionella grund. Vårt uppdrag har därför varit att lämna förslag till inriktning av den statliga internrevisionen, att utifrån föreslagen inriktning lämna förslag till hur den statliga internrevisionen bör utformas samt att precisera vilka förutsättningar som bör vara uppfyllda för att den statliga internrevisionen skall fungera väl utifrån god internrevisions- och internrevisorssed. Uppdraget har även omfattat att lämna förslag till hur den statliga internrevisionen bör regleras.

De förslag som här lämnas till hur internrevisionen i staten bör stärkas tar sin utgångspunkt i rådande fördelning av ansvar och befogenheter mellan riksdag, regering och myndigheter. Det innefattar bl.a. det förhållandet att en ny statlig revisionsmyndighet, Riksrevisionen, har bildats samt att RRV och RR avvecklats. Den nya ordningen innebär att regeringen inte längre har tillgång till en egen revisionsinstans, men också att det inte är möjligt för regeringen att ge granskningsuppdrag till den statliga externrevisi-

sionsinstansen. Genom avvecklingen av RRV har regeringen gått miste om en egen värdefull remissinstans vad gäller styrnings- och kontrollfrågor samt revision. I vilken utsträckning regeringen kommer att kompenseras för förlusten genom remissyttranden från Riksrevisionen är det ännu för tidigt att bedöma.

Vidare tar våra förslag sin utgångspunkt i gällande lagstiftning. Enligt vår bedömning finns det dock anledning att vidare överväga hur god internrevisions- och internrevisorssed i praktiken skall tillämpas i förhållande till gällande bestämmelser om offentlighet och sekretess.

Vi vill framhålla att våra förslag skall ses som en helhet. Utformningen av ett enskilt förslag är beroende av hur de övriga förslagen utformats.

Problemområden och förslag

Vi kan konstatera att de problem som rör internrevisionen i staten är av olika karaktär och dignitet. Vår bedömning är dock att flertalet av dessa kan härledas till två mer grundläggande problemområden:

- Internrevisionen i staten utgör inte en tydlig profession.
- Ansvar för intern styrning och kontroll samt internrevision i staten är otydligt.

De problemområden vi identifierat avser såväl internrevisionens profession som dess institutionella grund. En väl fungerande internrevision i staten förutsätter enligt vår bedömning att ett antal åtgärder vidtas. I det följande beskriver vi respektive problemområde och förslag till åtgärder.

Internrevisionen i staten utgör inte en tydlig profession

Problem

Internationella normer för internrevision ger utrymme för olika typer av aktiviteter inom ett brett verksamhetsområde. Detta ställer krav på att anpassa dessa normer efter svenska statliga förhållanden dels genom att precisera rollen, dels genom en sammanhållen metod- och kompetensutveckling.

Genom den befintliga internrevisionsförordningen har rollen för den statliga internrevisionen delvis preciserats i förhållande till internationella normer. Vi bedömer dock att detta inte har medfört att internrevisionen i staten i tillräckligt stor utsträckning har en gemensam referensram vad gäller metoder, kompetens och övriga kvalitetsfrågor. En orsak till detta är enligt vår bedömning att ansvar för internrevisionsfrågor i staten som rör kvalitet, kompetens och metoder inte är samlat hos en instans. RRV hade inget helhetsansvar för kvalitets- och metodfrågor, men erhöll i samband med att internrevisionsförordningen infördes, ett visst ansvar för kompetensutveckling av internrevisorerna i staten. Verket ansvarade även för föreskrifter och allmänna råd. Sedan verket avvecklades finns det inte någon myndighet som har ett ansvar för dessa uppgifter.

Utredningens förslag

- Det skall inrättas en internrevisionsmyndighet (i fortsättningen kallad internrevisionsmyndigheten). Denna myndighet skall ha dels en samordnande uppgift, dels en granskande uppgift. Myndigheten skall svara för kvalitetssäkring, metod- och kompetensutveckling samt föreskrifter och allmänna råd till internrevisionsförordningen. Vidare skall myndigheten tillgodose regeringens behov av internrevisionell granskning.

Inrättandet av internrevisionsmyndigheten medför att regeringens styrning och kontroll av den statliga verksamheten i vid mening stärks (se även nedan).

- Internrevisionsmyndigheten skall få till uppgift att:
 - i en kompetensprofil specificera behovet av grundläggande generella kunskaper och färdigheter som krävs för att internrevisorerna i staten skall kunna arbeta enligt god internrevisions- och internrevisorssed,
 - utveckla ett gemensamt kompetensutvecklingsprogram som motsvarar kompetensprofilen,
 - utforma ett system för prov och certifiering för internrevisorerna i statliga myndigheter, samt
 - närmare precisera kompetenskrav som bör vara vägledande vid anställning av internrevisorerna, samordning av intern-

revision med annan myndighet och upphandling av internrevision.

Ansvar för intern styrning och kontroll respektive internrevision i staten är otydligt

Problem

Vi bedömer att det finns några delförklaringar till att ansvaret för internrevision är otydligt. En förklaring är att ansvaret för intern styrning och kontroll inte är tydligt reglerat. En annan förklaring är att internrevisionens uppdragsgivare i myndigheterna inte alltid är den som ansvarar för myndighetens verksamhet. Vi anser vidare att regeringen bidragit till otydlighet i vissa fall genom att ge uppdrag till internrevisionen i myndigheterna på det sätt som i nuläget är fallet avseende vissa EU-relaterade uppdrag.

För de statliga myndigheterna framgår förvaltningsansvaret bl.a. av förordning med instruktion för respektive myndighet samt verksförordningen (1995:1322). Av 7 § verksförordningen framgår att myndighetens chef ansvarar för att verksamheten bedrivs ”författningsenligt och effektivt” och att ”myndighetens organisation är utformad så att redovisning, medelsförvaltning och övriga tillgångar samt myndighetens verksamhet i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt.” Av dessa författningar går det dock inte att utläsa något uttryckligt anspråk på att ledningen också skall ansvara för att utforma den interna styrningen och kontrollen för att klara dessa krav. Begreppet intern styrning och kontroll återfinns inte i författningstexten.

Utöver det faktum att ansvaret för intern styrning och kontroll inte är tydligt reglerat är det också otydligt på vilket sätt ledningen skall redovisa hur den uppfyllt sitt ansvar till regeringen. I RRV:s vägledning för den årliga revisionen gav verket uttryck för synen att myndigheternas årsredovisning till regeringen utgör ett intygande från ledningens sida av ledningens förvaltningsansvar (ansvaret för en effektiv och författningsenlig verksamhet och för en tillförlitlig rapportering av verksamheten). En följd av denna syn är att myndigheten i årsredovisningen skall redovisa eventuella väsentliga brister i den interna styrningen och kontrollen. Det framgår dock inte tydligt av bestämmelserna för myndigheternas årsredovisning, varken i verksförordningen eller i förordning

(2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag, att myndigheternas årsredovisningar utgör ett sådant intygande.

I myndigheter med ledningsformen styrelse med begränsat ansvar är generaldirektören eller motsvarande ansvarig för myndighetens verksamhet inför regeringen. Det innebär, enligt internationella normer, att generaldirektören ansvarar för att utforma en effektiv intern styrning och kontroll. Trots det är det styrelsen, enligt nuvarande internrevisionsförordning, som är internrevisionens uppdragsgivare vid dessa myndigheter. Eftersom internrevisionen skall vara ett verktyg för att värdera den interna styrningen och kontrollen blir internrevisionens roll i dessa myndigheter mer ottydlig än i myndigheter med annan ledningsform.

Regeringen går i och med att RRV avvecklats miste om en viktig revisions- och utredningsresurs. Vidare har RRV utgjort en viktig remissinstans i revisionsfrågor för regeringen och Regeringskansliet. Till den del dessa insatser varit av internrevisionell karaktär måste alltså regeringens behov tillgodoses på något annat sätt.

Vi bedömer att statliga myndigheter även framdeles bör bedriva internrevision. Vidare anser vi att regeringen inte bör kunna ge uppdrag som riktar sig till myndigheternas internrevision. Det innebär i sin tur att regeringen inte kan kompensera sig för det resursbortfall som avvecklingen av RRV innebär genom att använda sig av internrevisionen i myndigheterna.

Det har i olika rapporter konstaterats att kontroll- och styrningsfrågor i många fall har låg prioritet och i praktiken ägnas relativt begränsad uppmärksamhet i Regeringskansliets arbete. RRV har därvid haft en betydelsefull roll i att bidra till att den statliga verksamheten bedrivs effektivt och under iakttagande av god hus hållning med statens resurser.

Utredningens förslag

- Internrevisionens uppdragsgivare i myndigheter under regeringen skall vara den i myndighetens ledning som enligt verksamhetsförordningen och myndighetens instruktion eller i särskild förordning ansvarar inför regeringen för myndighetens verksamhet och därmed för den interna styrningen och kontrollen.
- Internrevisionens uppdragsgivare skall besluta om:

- på vilket sätt internrevisionen skall bedrivas, och i förekommande fall, frågor som rör anställning av internrevisionschef,
 - revisionsplan för internrevisionen,
 - åtgärder med anledning av internrevisionens iakttagelser och rekommendationer, och
 - internrevisionens budget.
- Verksförordningen (1995:1322) och förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag skall ändras så att det framgår att beslutet om och undertecknandet av en myndighets årsredovisning medför att årsredovisningen utgör ett uttalande om hur myndigheten uppfyllt sitt ansvar för intern styrning och kontroll.
 - I internrevisionsförordningen skall ställas krav på att bedriva internrevision enligt god internrevisions- och internrevisorssed. Övriga bestämmelser i förordningsförslaget syftar till att på en övergripande nivå reglera på vilket sätt god internrevisions- och internrevisorssed skall tillämpas i statliga myndigheter.
 - Det skall i myndigheternas instruktion eller i särskild förordning regleras om myndigheten skall omfattas av internrevisionsförordningen.
 - En samlad översyn bör göras av urvalskriterier för tillämpning av förordningen om internrevision och andra faktorer som påverkar styrning och kontroll i staten. I avvaktan på en sådan översyn anser vi att en beloppsgräns på en miljard kronor, kompletterat med riskbaserade kriterier för urval av myndigheter som inte uppfyller beloppsgränsen, även i fortsättningen bör kunna tillämpas för urval av myndigheter som skall följa internrevisionsförordningen.
 - Internrevisionsmyndigheten skall föra ett register över myndigheter som bedriver internrevision i enlighet med förordningen. Myndigheter som bedriver internrevision skall åläggas att rapportera detta till myndigheten.
 - Innan internrevisionens uppdragsgivare beslutar om revisionsplanen skall samråd ske med Riksrevisionen. Samrådet skall ske på ett sådant sätt att det bidrar till en effektiv internrevision och ger Riksrevisionen möjlighet att bedöma i vilken utsträckning internrevisionens granskningar kan användas vid den externa revisionen.

Författningsförslag

1. Förslag till förordning om internrevision vid statliga myndigheter

Härigenom föreskrivs följande.

Tillämpningsområde

1 § Denna förordning skall tillämpas av myndigheter under regeringen om det föreskrivs i myndighetens instruktion eller i särskild förordning.

Bestämmelsen i 10 § skall tillämpas även av andra myndigheter under regeringen som genomför internrevision i enlighet med 2–9 §§.

Förordningen skall tillämpas av de allmänna försäkringskassorna. Vad som i det följande sägs om myndighet skall även gälla allmän försäkringskassa.

Internrevision i staten

2 § De myndigheter som omfattas av denna förordning skall bedriva internrevision enligt god internrevisors- och internrevisionsse.

Internrevisionens omfattning

3 § Internrevisionen skall omfatta all verksamhet som myndigheten bedriver eller ansvarar för.

Granskningens inriktning

4 § Internrevisionen skall granska om ledningens interna styrning och kontroll är utformad så att myndigheten med rimlig säkerhet kan

1. uppnå en effektiv verksamhet,
2. bedriva en författningsevenlig verksamhet, och
3. lämna en tillförlitlig redovisning och rapportering av verksamheten.

Råd och stöd

5 § Internrevisionen skall ge råd och stöd till myndighetens ledning inom det verksamhetsområde som anges i 3–4 §§.

Uppdragsgivare

6 § Den som enligt verksförordningen (xxxx:yyy) och myndighetens instruktion eller i särskild förordning ansvarar för intern styrning och kontroll i myndigheten (internrevisionens uppdragsgivare) skall besluta om

1. på vilket sätt internrevisionen skall bedrivas, och i förekommande fall, frågor som rör anställning av internrevisionschef,
2. revisionsplan för internrevisionen,
3. åtgärder med anledning av internrevisionens iakttagelser och rekommendationer, och
4. internrevisionens budget.

Redovisning

7 § Internrevisionen skall redovisa sina iakttagelser och rekommendationer till internrevisionens uppdragsgivare.

Tillgång till uppgifter

8 § Den som är internrevisionens uppdragsgivare skall se till att internrevisionen får tillgång till de uppgifter och upplysningar som den behöver för sin granskning.

Samråd

9 § Innan internrevisionens uppdragsgivare beslutar om revisionsplanen skall samråd ske med Riksrevisionen.

Samrådet skall bidra till en effektiv internrevision och ge Riksrevisionen möjlighet att bedöma om internrevisionens arbete kan användas i Riksrevisionens granskning av myndigheten.

Information

10 § De myndigheter under regeringen som bedriver internrevision skall lämna information om detta till Internrevisionsmyndigheten.

Tillämpningsföreskrifter

11 § Internrevisionsmyndigheten får meddela de föreskrifter som behövs för tillämpningen av denna förordning.

Denna förordning träder i kraft Genom förordningen upphävs förordningen (1995:686) om intern revision vid statliga myndigheter m.fl.

2 Förslag till ändring i lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m.

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen om revision av statlig verksamhet att 8 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Riksrevisionen får vid granskning inte anlita biträde av den som på grund av ett sådant förhållande som anges i 11 § förvaltningslagen (1986:223) skulle vara förhindrad att genomföra granskningen. Riksrevisionen får dock, i den utsträckning det är förenligt med god revisions- sed, samverka med *anställda vid en granskad myndighet* med uppgift att uteslutande eller huvudsakligen sköta den interna revisionen.

Föreslagen lydelse

8 §

Riksrevisionen får vid granskning inte anlita biträde av den som på grund av ett sådant förhållande som anges i 11 § förvaltningslagen (1986:223) skulle vara förhindrad att genomföra granskningen. Riksrevisionen får dock, i den utsträckning det är förenligt med god revisions- sed, samverka med *den som har till uppgift att uteslutande eller huvudsakligen sköta den interna revisionen vid en granskad myndighet*.

Denna lag träder i kraft den xx 200x.

Förkortningar

APC	Audit Progress Committee
bet.	betänkande
CIA	Certified Internal Auditor
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
dir.	direktiv
EG	Europeiska gemenskapen
ESO	Expertgruppen för studier i ekonomi
ESV	Ekonomistyrningsverket
EU	Europeiska unionen
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
FBF	Förordningen (2000:606) om myndig- heters bokföring
GIAC	Government Internal Audit Certificate
GIAS	Government Internal Audit Standards
IAC	Internal Audit Capabilities
IAS	Internal Audit Service
IIA	Institute of Internal Auditors
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
IRF	Internrevisorernas förening
ISACA	Information Systems Audit and Control Association
PIFC	Public Internal Financial Control
prop.	proposition
PPF	Professional Practices Framework
RF	Regeringsformen
RRV	Riksrevisionsverket

RR	Riksdagens Revisorer
RS	Revisionsstandard i Sverige
rskr.	riksdagsskrivelse
skr.	skrivelse
VÅR	Riksrevisionsverkets Vägledning för Årlig Revision

1 Utredningsuppdraget

1.1 Direktiv

Utredningens uppgift är att göra en samlad översyn av den statliga internrevisionen (dir. 2002:153). Därvid skall utredaren beakta utvecklingen av internrevisionsfunktionen i ett bredare perspektiv, bl.a. genom internationella utblickar, men även beakta de iakttagelser och förslag som Riksrevisionsverket (RRV) och Riksdagens revisorer (RR) och andra har redovisat. Vidare skall utredarens överväganden och förslag genomgående beakta förutsättningarna för en väl fungerande internrevision i enlighet med god sed vid de olika ledningsformerna enrådighetsverk, styrelse med begränsat ansvar respektive styrelse med fullt ansvar.

Utredningens direktiv redovisas i bilaga 1.

1.2 Utredningsarbetet

Utredningsarbetet påbörjades i februari 2003. Under utredningsarbetet har sakkunniga, expert, sekreterare och utredare träffats vid 9 tillfällen. Samråd har genomförts med utredningen om en översyn av verksförordningen (Ju 2001:12). Vidare har berörda centrala arbetstagarorganisationer informerats om arbetet och givits tillfälle att lämna synpunkter.

Vi har tagit del av innehållet i de utredningar som tidigare genomförts av RRV och RR samt annat referensmaterial. Inom ramen för utredningen har en internationell kartläggning genomförts baserad på studier av tillgänglig dokumentation samt genom telefonintervjuer med kontaktpersoner i de länder som berörts och inom Europeiska kommissionen. Vidare har en enkätundersökning genomförts i syfte att erhålla en bild av internrevisionen i de statliga myndigheterna, vad gäller kompetens, bemanning och resurser, åldersstruktur m.m. Enkätundersökningen har komplette-

rats genom intervjuer med några internrevisorer och myndighetsledningar.

Under våren 2003 har en arbetsgrupp inom ramen för Internrevisorernas förening (IRF) samlat in och sammanställt synpunkter från de statliga internrevisorerna vid en träff i det statliga nätverket inom IRF samt genom en enkätundersökning. Vi har även tagit del av resultatet av detta arbete.

1.3 Betänkandets disposition

Betänkandet omfattar 10 kapitel. I kapitel 2 beskrivs begreppen intern styrning och kontroll respektive internrevision med utgångspunkt i en redogörelse för innehållet i det svenska regelverket och olika internationella normer inom dessa områden. I kapitel 3 beskrivs den statliga internrevisionen. I kapitel 4 redovisas en sammanfattning av utredningens internationella utblick. I kapitel 5–10 redovisas utredningens förslag till hur internrevision i staten bör stärkas samt konsekvenser av lämnade förslag.

2 Vad är intern styrning och kontroll respektive internrevision?

Intern styrning och kontroll är ledningens instrument för att uppfylla ansvaret att bedriva en effektiv och författningsenlig verksamhet samt ansvaret för en tillförlitlig rapportering¹.

Internrevision är ett av ledningens verktyg för att värdera den interna styrningen och kontrollen. Internrevision skall enligt den internationella branschorganisationen IIA (Institute of Internal Auditors) definieras som ”en oberoende, objektiv säkrings- och konsultaktivitet med uppgift att tillföra värde och förbättra en organisations verksamhet. Den hjälper organisationen att uppnå sina mål genom att nyttja ett systematiskt, strukturerat sätt att värdera och förbättra effektiviteten i riskhantering, styrning och kontroll samt ledningsprocesser.”

I detta kapitel beskrivs hur frågor rörande styrning och kontroll respektive internrevision är reglerade i Sverige samt vad som följer av internationella normer inom respektive område.

2.1 Styrning och kontroll

2.1.1 Styrning från regering och riksdag²

Finansmakten

I 9 kap regeringsformen (RF) finns bestämmelser om finansmakten. Riksdagen beslutar enligt regeringsformen om skatt till staten och hur statens medel skall användas. Detta görs främst genom budgetregleringen där anslag anvisas för olika ändamål. Det framgår också av regeringsformen att regeringen ansvarar för att utarbeta förslag till statsbudget.

¹ INTOSAI guidelines for Internal Control (Internal Control Standards Committee,1992) och COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

² Beskrivningen är baserad på Vägledning för Årlig revision (Riksrevisionsverket).

I lag (1996:1059) om statsbudgeten finns ytterligare bestämmelser om regeringens befogenheter och skyldigheter på finansmaktens område. I statens verksamhet skall hög effektivitet eftersträvas och god hushållning iakttas. Enligt lagen är regeringen redovisningsskyldig inför riksdagen för statens medel och de övriga tillgångar som står till regeringens disposition. Bokföringen i staten skall ske på ett sätt som stämmer överens med god redovisningssed. Redovisningen skall ge en rättvisande bild av verksamheten, det ekonomiska resultatet och ställningen samt förvaltningen av statens medel och övriga tillgångar.

Normgivningsmakten

Statliga myndigheters verksamhet styrs i betydande utsträckning av lagar och förordningar (normer). Normgivningsmakten är enligt regeringsformen fördelad mellan riksdag och regering så att riksdagen ensam kan stifta grundlag och lag, medan regeringen med riksdagens tillstånd kan besluta om förordningar. Regeringen kan i vissa fall delvis ytterligare delegera denna normgivning till myndigheter i form av en rätt att utfärda föreskrifter till förordningar. Därtill kommer att en svensk myndighet är skyldig att följa tillämpliga bestämmelser från Europeiska unionen (EU) i och med medlemskapet i EU.

Utnämningmakten

Regeringens styrning av statliga myndigheter utövas också genom att regeringen beslutar om ledningsform och utser ledningar för myndigheterna (utnämningmakten). Till myndighetsledningarna har regeringen delegerat förvaltningsuppgifter och befogenheter som riksdag och regering har angett för respektive verksamhet.

Vissa konsekvenser av bildandet av Riksrevisionen

Riksdagen har bl.a. enligt första kapitlet fjärde paragrafen RF till uppgift att granska rikets styrelse och förvaltning. I lagen (1996:1059) om statsbudgeten finns grundläggande föreskrifter om redovisning och revision av den statliga verksamheten. I 46 § föreskrivs att statens verksamhet skall granskas genom revision. Av

detta följer emellertid inte entydigt i vilken organisatorisk form granskningen bör ske³. Tidigare utfördes externrevision av statlig verksamhet i huvudsak av Riksrevisionsverket (RRV) och Riksdagens revisorer (RR). Myndigheterna har avvecklats och fr.o.m. 1 juli 2003 är det Riksrevisionen som ansvarar för externrevision i staten.

I rapporten Regeringskansliets kontroll och styrning av statlig verksamhet⁴ görs antagandet att regeringens och Regeringskansliets verksamhet, i och med bildandet av Riksrevisionen, kommer att hamna i fokus för revisionens granskning på ett helt annat sätt än i dag.

Av 3 och 5 §§ lag (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m. framgår att den årliga revisionen skall granska årsredovisningen för staten och för Regeringskansliet. Denna granskning är dock begränsad till att avse om redovisningen och underliggande redovisning är tillförlitlig och räkenskaperna rättvisande och skall inte omfatta en granskning av om ledningens förvaltning följer tillämpliga föreskrifter och särskilda beslut. Effektivitetsrevisionen får däremot, enligt 2 och 4 §§, granska den verksamhet som regeringen och Regeringskansliet bedriver. Till stor del sammanfaller Riksrevisionens uppdrag att granska regeringen och Regeringskansliet med de granskningsuppdrag som RRV och RR hade tidigare. En skillnad är att Riksrevisionen ansvarar för att granska årsredovisningen för staten.

Vi kan konstatera att de lagändringar som genomförts med anledning av Riksrevisionens bildande delvis avser riksdagens roll i förhållande till externrevisionen. Det är dock ännu för tidigt att bedöma på vilket sätt bildandet av Riksrevisionen i praktiken kommer att påverka riksdagens behandling av revisionens iakttagelser och rekommendationer och hur belysningen av regeringens och Regeringskansliets verksamhet kommer att påverkas.

³ Prop. 1994/95:220 Lag om statsbudgeten.

⁴ Regeringskansliets kontroll och styrning av statlig verksamhet. Finansdepartementet september 2002.

2.1.2 Myndighetsledningens förvaltningsansvar och ansvaret för intern styrning och kontroll

För myndigheter finns i huvudsak fyra olika ledningsformer⁵.

- **Styrelse med fullt ansvar**
Styrelsen är myndighetens högsta ledning och är kollektivt ansvarig för hela verksamheten inför regeringen. Myndighetens chef, som utses av regeringen, ansvarar för den löpande verksamheten i enlighet med styrelsens direktiv. Enligt regeringen⁶ bör denna ledningsform övervägas främst för myndigheter som arbetar under affärsliknande förhållanden eller har en verksamhet som innebär stort finansiellt och självständigt ansvar.
- **Styrelse med begränsat ansvar**
Myndigheten leds av en chef med ansvar inför regeringen. Vid sin sida har chefen en styrelse med begränsat ansvar, ibland kallad lekmannastyrelse. Styrelsen har i huvudsak en rådgivande funktion, men beslutar i frågor om årsredovisning, delårsrapport, budgetunderlag, revisionsärenden och föreskrifter. Enligt regeringen⁷ är denna ledningsform att föredra i flera sammanhang, bl.a. där bredd och mångfald är önskvärd i verksamheten eller där samsyn och samordning med andra myndigheter är av särskild vikt.
- **Enrådighetsverk**
Myndigheten leds av en chef som inför regeringen bär ansvaret för myndighetens verksamhet. Vanligen finns en rådgivande instans vid chefens sida, ett insynsråd. Rådet kan i princip fylla samma funktion som en styrelse med begränsat ansvar, men har inga beslutsbefogenheter. Ledningsformen bör enligt regeringen⁸ övervägas där det finns behov av en mer direkt och tydlig styrning av myndigheten och där politiska beslut måste genomföras utan fördröjning.
- **Nämndmyndigheter**
Nämnden, som utses på samma sätt som en styrelse, är myndighetens ledning och ansvarar inför regeringen för verksamheten. Myndighetens direktör eller kanslichef svarar för den löpande verksamheten enligt nämndens direktiv. Regeringen⁹

⁵ www.finans.regeringen.se/styrelseprogram/myndighetsstyrelser.htm.

⁶ Prop.1997/98:136, bet. 1997/98:KU31, rskr. 1997/98:295.

⁷ ibid

⁸ ibid

⁹ Prop.1997/98:136, bet. 1997/98:KU31, rskr. 1997/98:295.

anser att denna ledningsform bör användas endast i begränsad omfattning. Antalet nämndmyndigheter bör minska och när det är möjligt bör särskilda beslutsfunktioner inom vanliga myndigheter användas i stället för nämndmyndighetsformen.

För de statliga myndigheterna regleras förvaltningsansvaret bl.a. i förordning med instruktion eller i särskild förordning för respektive myndighet och verksförordningen (1995:1322). Av 7 § verksförordningen framgår att myndighetens chef ansvarar för att verksamheten bedrivs ”författningenligt och effektivt” och att ”myndighetens organisation är utformad så att redovisning, medelsförvaltning och övriga tillgångar samt myndighetens verksamhet i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt.” Denna bestämmelse är normalt tillämplig på myndigheterna (se respektive myndighetsinstruktion eller i särskild förordning). Dessa författningar innehåller inte något uttryckligt krav på att ledningen också skall ansvara för att utforma den interna styrningen och kontrollen för att klara dessa krav. Begreppet intern styrning och kontroll återfinns inte i författningstext.

Enligt de internationella normer som refereras i inledningen till detta kapitel är ledningens instrument för att uppfylla sitt förvaltningsansvar en tillförlitlig intern styrning och kontroll av verksamheten. Eftersom ledningen har ansvaret för verksamheten bör ledningen också själv förfoga över utformningen av den interna styrningen och kontrollen så att ansvar och befogenhet följs åt. I arbetet med att utforma en effektiv intern styrning och kontroll skall ledningen om den tillämpar den s.k. COSO-modellen¹⁰ bl.a. göra en bedömning av riskerna i verksamheten, utforma kontroller för att täcka dessa risker samt följa upp och utvärdera den interna styrningen och kontrollen för att kunna utveckla och förbättra denna. Internrevisionen är ett av ledningens verktyg för att följa upp och värdera den interna styrningen och kontrollen, men är inte en del av denna.

RRV har i sin årliga rapport till regeringen för 2001 föreslagit att regeringen skall se över formuleringarna i verksförordningen i syfte att tydliggöra ledningens ansvar för intern styrning och kontroll i enlighet med internationell standard på området. Enligt direktiv¹¹

¹⁰ COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Kommittén sponsras av American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), American Accounting Association (AAA), Financial Executives International (FEI), The Institute of Internal Auditors (IIA) och Institute of Management Accountants (IMA).

¹¹ Uppdrag för översyn av verksförordningen. Dir 2001:117, Ju 2001:12.

till Utredningen om en översyn av verksförordningen, i det följande omnämnd som Verksförordningsutredningen, skall utredaren göra en bedömning av RRV:s förslag samt, mot bakgrund av sina överväganden, lämna förslag till förändringar av verksförordningen. Syftet med översynen av verksförordningen är huvudsakligen att skapa en större tydlighet när det gäller dels de förvaltningspolitiska kraven på myndigheterna, dels myndighetsledningens ansvar och uppgifter. De olika ledningsformerna skall enligt direktivet tydligt framgå av verksförordningen.

Regeringen skulle kunna välja att utforma regleringen av intern styrning och kontroll i staten enligt internationella normer. Regleringen skulle då avse myndighetsledningens förvaltningsansvar samt ansvaret för intern styrning och kontroll på en övergripande nivå. Med en sådan reglering skulle myndighetsledningen ansvara för att, med utgångspunkt i egna bedömningar, utforma en effektiv styrning och kontroll som säkerställer att myndigheten arbetar för att nå målen i enlighet med uppdraget i regleringsbrevet och andra styrdokument. De myndighetsledningar som fann behov av att bedriva internrevision skulle ha möjlighet att göra det på eget initiativ.

Vissa omständigheter försvårar dock en renodlad tillämpning av internationella normer. En omständighet är att ansvaret för myndighetens ledning i sig inte är tydligt reglerat. Denna fråga behandlas som tidigare nämnts i översynen av verksförordningen.

En annan omständighet är att ansvar och befogenheter för ledningen i en myndighet är begränsat, åtminstone jämfört med vad som gäller för en bolagsstyrelse. En styrelse med fullt ansvar har t.ex. inte befogenhet att utse generaldirektören. Vidare finns det i staten inte några regler om ekonomiskt ansvar för styrelseledamöter motsvarande aktiebolagslagens regler¹².

Dessa omständigheter medför att regeringen som ledning för statens verksamhet i sin helhet har intresse av att i viss utsträckning mer i detalj styra myndigheternas ledningar för att säkerställa en god styrning och kontroll i statsförvaltningen. Ett exempel på detta är reglering av organisationsfrågor i vissa myndigheters instruktion. Ett annat exempel är reglering av formerna för internrevisionen i myndigheterna genom internrevisionsförordningen. Ytterligare exempel finns i olika ekonomiadministrativa förordningar som innehåller mer eller mindre detaljerade bestämmelser om utform-

¹² Effektiv styrelse, Vägledning för statliga myndighetsstyrelser, Statskontoret.

ning av myndigheternas interna styrning och kontroll i vissa avseenden.

2.2 Internrevision

2.2.1 Nationella bestämmelser för internrevision

Förordning (1995:686) om internrevision vid statliga myndigheter m.fl.

Nuvarande bestämmelser för internrevision i statliga myndigheter finns i förordningen (1995:686) om internrevision vid statliga myndigheter m.fl. med tillhörande föreskrifter och allmänna råd. Enligt förordningen meddelar RRV de föreskrifter som behövs för verkställighet av förordningen. Av förordningen framgår att revisionen skall bedrivas i enlighet med god sed för internrevision. Att internrevisionen skall bedrivas enligt god sed innebär enligt föreskrifterna bl.a. att internrevisionen skall arbeta objektivt, oberoende, professionellt, med stor integritet och tillämpa vedertagna arbetsmetoder. I god sed ingår att internrevisorn skall dokumentera sin granskning. Innan styrelsen beslutar om revisionsplan skall samråd ske med RRV.

Med hänsyn till kravet på oberoende skall arbetet som internrevisor inte förenas med operativt deltagande i den verksamhet som revideras. Revisorn skall beakta etiska grundregler för internrevisorer.

Verksförordningen (1995:1322)

Av 13 § 3 verksförordningen (1995:1322) framgår att styrelsen skall besluta om revisionsplan och åtgärder med anledning av redovisning enligt 6 § internrevisionsförordningen.

Lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m.

Enligt lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m. får Riksrevisionen, i den utsträckning det är förenligt med god revisionsred, samverka med anställda vid en granskad myndighet med

uppgift att uteslutande eller huvudsakligen sköta den interna revisionen.

2.2.2 Internationella riktlinjer

Branschorganisationer

Det finns flera internationella organisationer som reglerar frågor rörande internrevision som är relevanta för svenska myndigheter. Den viktigaste av dessa är IIA som bildades 1941 och är en världsomspännande organisation för internrevisorer. Utöver IIA finns flera internationella organisationer som antagit riktlinjer som påverkar internrevisionen eller som avser funktioner som internrevisionen ibland utför som en s.k. konsulttjänst eller som en del av internrevisionen, men där expertkunskap är nödvändig. Ett exempel är ISACA (Information Systems Audit and Control Association) som är en världsomspännande intresseorganisation för styrning, säkerhet, kvalitet, revision och kontroll inom informationssystem- och informationsteknologiområdet. Denna typ av specialistorganisationer och deras normer berörs inte ytterligare i detta betänkande då de inte är ett uttryck för god internrevisionssed utan rör olika specialinriktningar.

IIA har över 80 000 medlemmar i fler än 120 länder. Huvuduppgifterna är att certifiera, utbilda, utforska och ge vägledning för professionen internrevision. Internrevisorernas förening (IRF) är en nationell branschorganisation för internrevisorer som verkar inom bolag, organisationer samt inom offentlig förvaltning i Sverige. IRF grundades 1951 under namnet Institutet för Intern Revision och verkade då endast som en intresseförening för internrevisorer. IRF företräder IIA i Sverige.

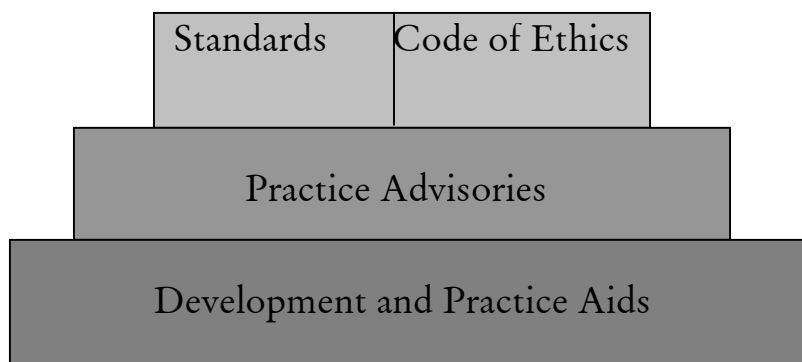
Föreningen är ideell och har som mål att:

- verka för en kompetent och ändamålsenlig internrevision i Sverige,
- utveckla internrevision i såväl teori som praktik,
- verka för en ökad användning av internrevision i näringsliv och förvaltning, samt
- vara en samlingspunkt för alla internrevisorer.

Föreningen verkar bl.a. genom att arrangera kurser, konferenser, seminarier och tematräffar samt genom att ge ut publikationer och sprida information om internrevision.

God internrevisions- och internrevisorssed

Figur 2.1. Hierarkiska nivåer inom Professional Practices Framework



I juni 1999 beslutade IIA:s styrelse om en ny definition av internrevision (se inledningen till kapitel 2) och en uppsättning med normer för internrevisionsyrket, the Professional Practices Framework (PPF). PPF består av tre kategorier av vägledning. Den första kategorin, som är obligatorisk för alla medlemmar i IIA att följa, består av Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards) och Code of Ethics. De övriga kategorierna Practice Advisories respektive Development and Practice Aids ger vägledning för att tolka och tillämpa Code of Ethics och Standards. Det är inte obligatoriskt att följa Practice Advisories, men det rekommenderas starkt av IIA. I Practice Advisories redovisas förutom uttolkning, även utveckling av god sed som sedan ligger till grund för kommande ändringar i Standards. Development and Practice Aids består av ett antal olika dokument etc. som utvecklats av och/eller som förespråkas av IIA. Development and Practice Aids är inte av den karaktären att de är obligatoriska eller ens starkt rekommenderade av IIA.

De obligatoriska Standards respektive Code of Ethics kan enligt uppgift från IRF sägas motsvara externrevisionens begrepp god

revisionssed respektive god revisorssed. Vi kommer därför att i det följande att betrakta Standards som god internrevisionssed och Code of Ethics som god internrevisorssed. I den utsträckning beskrivningen avser innehållet i Practice Advisories kommer det att framgå särskilt av texten.

Internrevision genomförs inom olika juridiska och kulturella miljöer, dvs. organisationer som skiljer sig åt i fråga om syfte, storlek och struktur. Revisionen kan utföras av personer inom eller utanför organisationen. Dessa skillnader påverkar hur internrevision i praktiken utövas. PPF är dock utformad för att bestämmelserna och rekommendationerna inte skall komma i konflikt med nationella lagar och regler gällande internrevision. Om sådana konflikter uppmärksammas uppmanar IIA internrevisorn att kontakta IIA eller juridisk expertis för att få vägledning.

Standards består av tre grupper. Attribute Standards inriktar sig på egenskaper hos organisationer och hos de individer som genomför internrevision. Performance Standards beskriver internrevisionens aktiviteter och tillhandahåller kvalitetskriterier gentemot vilka genomförandet av dessa kan mätas. Implementation Standards tillämpas på Attribute och Performance Standards inom specifika typer av åtaganden (till exempel en revision av regelefterlevnad eller en bedrägeriutredning).

Syftet med Code of Ethics är att främja en etisk kultur i internrevisionens yrkesutövning. Etiska regler är nödvändiga och lämpliga för yrket internrevision eftersom det baseras på förtroendet i internrevisionens objektiva försäkran om risk, kontroll och ledning. Code of Ethics används av både individer och enheter som erbjuder internrevisionstjänster.

I det följande beskrivs översiktligt innehållet i Attribute Standards, Performance Standards och Code of Ethics. I bilaga 3 redovisas en mer detaljerad bild av vad som motsvarar god internrevisions- och internrevisorssed inom de problemområden som behandlas i betänkandet.

Inom IRF pågår ett arbete med att översätta Standards och Code of Ethics till svenska. Den nedanstående beskrivningen av innehållet baseras på en egen översättning som kan komma att avvika från den kommande officiella översättningen.

Attribute Standards

- Syfte, befogenhet och ansvar
Syfte, befogenhet och ansvar för internrevisionen skall vara formellt definierade i ett s.k. charter (kontrakt), i överensstämmelse med Standards och godkänt av ledningen.
- Oberoende och objektivitet
Internrevisionen skall vara oberoende och internrevisorn skall vara objektiv i sitt genomförande av arbetet.
- Organisatoriskt oberoende
Internrevisionschefen skall rapportera till en nivå inom organisationen som gör det möjligt för internrevisionen att infria sina skyldigheter.
- Kompetens och tillbörlig professionell omsorg
Åtaganden skall genomföras med kompetens och tillbörlig professionell omsorg.
- Kvalitetssäkrings- och förbättringsprogram
Internrevisionschefen skall utveckla och bibehålla en kvalitetssäkring och ett förbättringsprogram som täcker alla aspekter av internrevisionen och ständigt övervaka dess effektivitet. Programmet skall utformas för att hjälpa internrevisionen att tillföra värde och förbättra organisationens verksamhet, samt för att tillhandahålla en försäkran om att internrevisionen är i överensstämmelse med Standards och Code of Ethics.

Performance Standards

- Leda internrevisionen
Internrevisionschefen skall effektivt leda internrevisionen för att säkerställa att den tillför värde till organisationen.
- Arbetets beskaffenhet
Internrevisionen utvärderar och bidrar till förbättring av riskhanterings-, kontroll- och ledningssystem.
- Planering av åtagandet
Internrevisorn skall utveckla och dokumentera en plan för varje åtagande.
- Genomföra ett åtagande
Internrevisorn skall identifiera tillräcklig, tillförlitlig, relevant och användbar information för att uppnå målet med åtagandet.
- Kommunicera resultat

Internrevisorn skall omgående informera om resultatet av åtagandet.

- **Övervaka åtgärder**
Internrevisionschefen skall fastställa och upprätthålla ett system för att övervaka de resultat som kommuniceras till ledningen.
- **Ledningens riskacceptans**
När en internrevisionschef bedömer att den verkställande ledningen har accepterat en nivå av kvarstående risk som är oacceptabel för organisationen skall internrevisionschefen diskutera ärendet med verkställande ledning. Om beslutet beträffande kvarstående risk inte blir återkallat skall internrevisionschefen och den verkställande ledningen rapportera ärendet till styrelsen.

Code of Ethics

- **Integritet**
Integritet hos internrevisorer påverkar förtroendet och ger därför en bas för tilltro till internrevisionens professionella utlåtande.
- **Objektivitet**
Internrevisorer skall visa den högsta nivå av professionell objektivitet i insamlandet, utvärderandet och kommunicerandet av information om den verksamhet eller process som undersöks. Internrevisorer skall göra en balanserad bedömning av alla relevanta omständigheter och är inte otillbörligt påverkad av sina egna eller andras intressen när de utformar utlåtanden.
- **Konfidentialitet**
Internrevisorer respekterar värdet av och äganderätten till den information de mottar och avslöjar inte information utan att ha befogenhet till det.
- **Kompetens**
Internrevisorer använder den kunskap, de färdigheter och de erfarenheter som behövs i genomförandet av internrevision.

2.3 Internrevision i förhållande till andra professioner

2.3.1 Internrevisionen i förhållande till externrevisionen

Intern- och externrevisionen har olika uppdragsgivare och olika roller. Externrevisionen genomför granskning på uppdrag av en organisations uppdragsgivare och skall vara oberoende i förhållande till den granskade organisationen. Internrevisionen granskar verksamheten i en organisation på uppdrag av dess ledning. Internrevisionen skall vara objektiv i sin granskning och organisatoriskt oberoende i förhållande till den granskade verksamheten. I relation till ledningen kan internrevisionen däremot inte vara oberoende.

Externrevisionen uttalar sig årligen i en revisionsberättelse. Uttalandet skall enligt god externrevisionssed avse om organisationens årsredovisning i allt väsentligt ger en rättvisande bild av organisationens resultat och ställning. Revisionsberättelsen innehåller också ett uttalande om ledningens förvaltning. För att kunna utföra granskningen på ett effektivt sätt behöver externrevisorn kunskap om ledningens interna styrning och kontroll. Externrevisionen lämnar, liksom internrevisionen, rekommendationer till förbättringar avseende intern styrning och kontroll. Det följer av såväl Revisionsstandard i Sverige¹³ som är fastställd av styrelsen för Föreningen Auktoriserade revisorer och Riksrevisionsverkets Vägledning för årlig revision.

Internrevisionen granskar också den interna styrningen och kontrollen. Internrevisionen gör det emellertid i syfte att lämna förslag till förbättringar till den egna ledningen och inte i syfte att uttala sig om årsredovisningen. I internrevisionens verksamhetsområde ingår dock i normalfallet att granska om myndighetens interna styrning och kontroll är utformad för att ge en rimlig säkerhet om att uppgifterna i årsredovisningen och annan intern och extern rapportering är korrekt.

I kapitel 7 behandlas frågan om behov av och former för samverkan mellan intern- och externrevisionen.

¹³ Revisionsstandard i Sverige skall tillämpas fr.o.m. det räkenskapsår som börjar den 1 januari 2004.

2.3.2 Internrevisionen i förhållande till controllerfunktionen

Controllerfunktionens roll varierar i mycket hög grad mellan olika organisationer och mellan branscher. Enligt Controllerhandboken¹⁴ har en controller i sin egenskap av stabsfunktion huvudansvar för en organisations ekonomistyrning. I staten finns ingen definition av controllerfunktionens roll. En gemensam nämnare för många controllerfunktioner är dock att de är ledningens organ för att utforma den interna styrningen och kontrollen. Funktionen är därmed ansvarig för att ta fram, utföra och följa upp processer och rutiner som syftar till att skapa en god intern styrning och kontroll i organisationen.

En avgörande skillnad mellan internrevision och controllerfunktion är normalt att internrevisionen värderar och ger råd vad gäller utformning av processer för intern styrning och kontroll, medan controllerfunktionen ansvarar för att utveckla och förvalta dessa.

2.4 Internrevision och offentlighetsprincipen

Internrevisorn skall enligt IIA:s Code of Ethics respektera värdet och äganderätten till den information de får tillgång till. Revisorn skall därtill inte lämna ut information om det inte finns en legal skyldighet att göra det. I myndigheterna skall internrevisionen, på samma sätt som gäller för övriga delar av myndighetens verksamhet, iaktta bestämmelserna om offentlighet och sekretess som regleras i tryckfrihetsförordningen (1949:105) och sekretesslagen (1980:100). Det innebär att handlingar som upprättats av internrevisionen vid en statlig myndighet kan komma att lämnas ut i en helt annan utsträckning än motsvarande handlingar i t.ex. ett bolag. Vissa bestämmelser om sekretess kan dock vara aktuella att tillämpa i revisionsarbetet. Genom offentlighetsprincipen har internrevisorer i myndigheterna till viss del annorlunda förutsättningar för sin verksamhet än internrevisorer i privat sektor, något som kan upplevas som en försvårande omständighet. Det gäller framför allt möjligheten för revisorn att få ett förtroendefullt informationsutbyte med verksamheten och ledningen.

Internrevisorn har vidare krav på sig att dokumentera sitt arbete och sina iakttagelser. De handlingar som ingår i en sådan doku-

¹⁴ Controllerhandboken, Sveriges Verkstadsindustrier, utgåva 6.

mentation kan bli allmänna handlingar när de färdigställts, eller om de hör till ett särskilt ärende, när ärendet har slutbehandlats. Det finns en risk att internrevisionen inte får ta del av all den information som är nödvändig för att fullgöra sina uppgifter om känslig information måste dokumenteras.

Vi bedömer inte att internrevisionen genom att följa de svenska bestämmelserna om offentlighet och sekretess kommer i konflikt med Code of Ethics. Vi anser därför att någon särskild reglering av denna fråga inte är nödvändig. Det bör dock klargöras på vilket sätt god internrevisions- och internrevisorssed skall tillämpas mot bakgrund av dessa förutsättningar för internrevisorer i staten samt på vilket sätt de svenska bestämmelserna för offentlighet och sekretess skall tillämpas i olika skeden av revisionsarbetet. Förslag till vägledning för internrevisorer i staten inom detta område redovisas i kapitel 6.

3 Internrevisionen i staten – en kartläggning

Utredningen genomförde i april 2003 en enkätundersökning som riktade sig till internrevisorer i staten. Ett förfrågningsunderlag sändes till de 70 myndigheter inklusive allmänna försäkringskassor som bedriver internrevision. De efterfrågade uppgifterna avsåg året 2002.

Som ett komplement till enkätundersökningen intervjuades representanter från myndighetsledningar samt internrevisorer vid 12 myndigheter och statliga bolag. Totalt genomfördes 23 intervjuer.

Den i kapitel 1 nämnda arbetsgruppen inom Internrevisorernas förening (IRF) sände i mitten av april 2003 ut en enkät till internrevisionsenheter vid statliga myndigheter. Enkäten vände sig till alla internrevisorer som var medlemmar i det statliga nätverket inom IRF. Syftet med denna enkät var att fånga upp de åsikter, förslag och synpunkter som de statliga internrevisorerna har på de områden som arbetsgruppen identifierat som centrala för internrevisionsutredningen.

3.1 Resultatet av utredningens intervjuer och enkätundersökning

Samtliga intervjuade är överens om att internrevisionen bör arbeta direkt under styrelsen eller den nivå under regeringen som ansvarar för den interna styrningen och kontrollen vid myndigheten. Det bör ingå i myndighetsledningens ansvar att besluta om internrevisionsens verksamhet, budgetfrågor samt anställning av internrevisionschefen.

De anser att det är viktigt att internrevisorerna är kompetenta och att yrket blir mer likriktat. Ledningen behöver ett kraftfullt redskap, som samtidigt har stor integritet. Samtliga intervjuade

efterlyser en gemensam metodutveckling för internrevisionen och ett gemensamt kompetensutvecklingsprogram för internrevisorer.

Flera av de intervjuade är tveksamma till att internrevisorer arbetar som ”internkonsulter”. Med det avses att internrevisorerna t.ex. utvecklar styr- och policydokument eller genomför andra interna utredningsuppdrag. Därtill är det enligt de intervjuade inte lämpligt att internrevisionen får ta över verksamhetens ansvar för uppföljning och kontroll.

I det följande redovisas resultatet från enkätundersökningen.

3.1.1 Myndigheter som har internrevision

Internrevision finns vid 70 myndigheter (49 myndigheter och 21 allmänna försäkringskassor). I det följande använder vi genomgående ordet myndighet för såväl myndighet som allmän försäkringskassa. Av internrevisionsförordningen framgår att 60 myndigheter skall tillämpa förordningen. Det förekommer också att myndigheter har krav på att bedriva internrevision i regleringsbrev eller i instruktion. Det finns dessutom några myndigheter som bedriver internrevision på eget initiativ. Svar inkom från 65 myndigheter, vilket innebär en svarsfrekvens på 93 procent. Den höga svarsfrekvensen innebär att vi anser att enkätsvaren sammantaget ger en god bild av internrevisionen i staten. Det bör dock noteras att svarsfrekvensen på enskilda frågor är lägre.

3.1.2 Ledningsansvar

Av de totalt 70 myndigheterna leds 47 av styrelser med fullt ansvar och 21 av styrelser med begränsat ansvar. Därtill är 2 av myndigheterna enrådighetsverk. Vi har utgått från den definition på ledningsformer som tillämpas av Verksförordningsutredningen. Det innebär bl.a. att styrelser i universitet och högskolor betraktas som sådana med fullt ansvar. Trots att den vanligaste ledningsformen är styrelse med fullt ansvar är det generaldirektören eller motsvarande som anställer och beslutar om lön till internrevisionschefen samt beslutar om budget för internrevisionen.

3.1.3 Antal internrevisorer vid myndigheter

Det totala antalet anställda internrevisorer uppgick för de 58 myndigheter som besvarat frågan till ca 140. Internrevisionen vid en myndighet omfattar i normalfallet en eller två internrevisorer, men det förekommer även internrevisionsenheter med flera anställda. Vid 25 av myndigheterna var internrevisorn ensam.

Figur 3.1. Antal anställda internrevisorer år 2002



3.1.4 Fördelning mellan kvinnor och män

För de 53 myndigheter som besvarat frågan uppvisas en relativt jämn fördelning mellan kvinnor och män, både vad gäller internrevisionschefer och övriga internrevisorer. Av internrevisionscheferna var 38 procent kvinnor och 62 procent män. Av övriga internrevisorer var 40 procent kvinnor och 60 procent män.

3.1.5 Genomsnittsålder för internrevisorer

För de 51 myndigheter som svarat på frågan framgår att genomsnittsåldern för en internrevisor var 48 år. Andelen internrevisorer över 51 år var 48 procent, medan 5 procent av internrevisorerna var under 30 år.

3.1.6 Kostnad för och bemanning av internrevisionen

Resultatet av denna enkätfråga skall tolkas med större försiktighet än övriga frågor då svaren på frågan varierar till innehåll och kvalitet. Den totala kostnaden för internrevisionen vid de 58 myndigheter som besvarat frågan uppgick till ca 105 miljoner kronor. Svaren inkluderar såväl kostnader för verksamhet i egen regi som kostnader i samband med köp av tjänst.

En jämförelse mellan kostnaden för internrevisionen och myndighetens totala kostnader vid 42 av dessa myndigheter (exklusive försäkringskassor) visar att en myndighet i genomsnitt förbrukar 0,11 procent av de totala kostnaderna på internrevision. Vidare har en myndighet i genomsnitt en anställd internrevisor per 1 500 anställda. Enligt uppgift från Institute of Internal Auditors (IIA) visar en internationell benchmarking (Global Auditing Information Network), där ca 500 organisationer inom olika branscher ingår i en databas, att dessa organisationer i genomsnitt har en revisor per 933 anställda.

3.1.7 Köpta internrevisionstjänster

Liksom för föregående fråga bör resultatet av denna fråga tolkas med stor försiktighet mot bakgrund av osäkerheten i underlaget. Endast 24 myndigheter har lämnat uppgifter på den fråga som rör köp av internrevisionstjänster. Kostnaden för köpta internrevisionstjänster utgjorde 8 procent av den totala kostnaden för internrevision vid dessa myndigheter. Det upphandlades internrevisionstjänster vid dessa myndigheter omfattande totalt ca 8 000 timmar till en kostnad på totalt ca 8,5 miljoner kronor.

3.1.8 Kompetens

Enkätsvaren visar att flertalet internrevisionschefer och övriga internrevisorer har civilekonomutbildning eller liknande som grundutbildning. Under de tre senaste åren har internrevisorerna i genomsnitt ägnat sig åt kompetensutveckling i 10 dagar per år till en genomsnittskostnad på 22 000 kronor per år. Den kostnad som avses är kostnader som uppstår i samband med utbildning, t.ex. kostnader för resor, logi och kurser.

3.2 Enkätundersökning i Internrevisorernas förenings regi

En arbetsgrupp inom IRF sände också ut en enkät till internrevisionsenheter vid statliga myndigheter. Enkäten besvarades av 94 internrevisorer vid 53 myndigheter, vilket motsvarar en svarsfrekvens på 68 procent.

3.2.1 Kompetensfrågor, certifiering och utbildning

Samtliga internrevisorer anser att internrevisorer i staten behöver ha en grundkompetens avseende revisionsmetodik, kunskaper om statlig verksamhet och ekonomi. En överväldigande majoritet är däremot negativ till tanken att krav skall ställas på att de statliga internrevisorerna skall inneha Certified Internal Auditor examen (CIA-examen). De som har arbetat mer än 15 år inom staten är mest negativa. Flertalet revisorer efterlyser däremot en nationell examen.

3.2.2 Kvalitetssäkring av internrevisionens arbete

I princip samtliga internrevisorer anser att det finns ett behov av att göra kvalitetskontroller av internrevisionens arbete. Som motiv anges att de ser det som en möjlighet att höja kvaliteten i deras arbete. Däremot har internrevisorerna olika uppfattningar om hur dessa kvalitetskontroller skall utföras och av vem.

3.2.3 Former för beslut om bemanning och budget för internrevisionen

Ungefär fyra av fem internrevisorer anser att det är styrelsen vid myndigheten som skall anställa och sätta lönen för internrevisionschefer samt besluta om budgeten för internrevisionsenheten.

3.2.4 Ensamrevisorernas situation

Hälften av ensamrevisorerna anser att väl fungerande nätverk uppfyller det behov av stöd som de anser sig ha. Flera revisorer anser däremot att nätverk eller andra typer av frivilliga samarbetsformer inte kan ge det stöd som behövs för att de skall klara av att täcka all den verksamhet som myndigheten bedriver om de samtidigt skall ha tid till kompetensutveckling. De anser att minst två internrevisorer bör finnas vid en myndighet. Samtidigt anser många att det bör finnas någon samordningsresurs, tillsynsmyndighet eller liknande som ger ett mer strukturerat stöd till internrevisorerna vid myndigheterna.

4 Internrevision i staten – en internationell utblick

I utredningsuppdraget ingår att genomföra en samlad översyn av den statliga internrevisionen och att beakta utvecklingen av internrevisionsfunktionen i ett bredare perspektiv, bl.a. genom internationella utblickar. Vi har genomfört en kartläggning som omfattar utformning, inriktning och styrning av statlig internrevision i Finland, i Norge och i Storbritannien. Valet av länder ger således en bild av internrevisionen i två länder inom Europeiska unionen (EU) och ett land utanför EU. Statsförvaltningen i Finland liknar i stor utsträckning den svenska, medan den brittiska och den norska inte gör det i lika stor utsträckning. Kartläggningen visar också exempel på såväl en övergripande som detaljerad reglering av internrevisionen. Vi har också studerat internrevisionen vid EU-kommissionen samt de krav på statlig internrevision som EU-kommissionen tillämpar vid förhandlingar med kandidatländer.

Vi redovisar i detta kapitel en sammanfattning av resultatet av kartläggningen. I bilaga 4 lämnas en mer detaljerad redogörelse.

4.1 Organisatorisk placering och reglering

Den internationella kartläggningen visar tre olika alternativ för internrevisionens organisatoriska placering i statsförvaltningen. Det ena alternativet, som förekommer i Norge, är att internrevision finns i den del av statsförvaltningen som genomför verksamhet och inte i departementen som framför allt arbetar med policyfrågor. I övriga länder finns internrevision i såväl myndigheter eller motsvarande som i respektive departement. Den tredje varianten är den som EU-kommissionen valt. Där är internrevisionen placerad dels i internrevisionsenheter i respektive generaldirektorat, dels i en central enhet i anslutning till kommissionskollegiet. Storbritannien är det enda land som dessutom har inrättat en central funktion som ansvarar för metod- och kvalitets-

frågor. En sådan samordnande funktion är ett av de krav som EU-kommissionen tillämpar vid förhandlingar med kandidatländer i frågor om intern styrning och kontroll samt internrevision.

4.2 Ansvar för intern styrning och kontroll samt uppföljning av ansvar

I Storbritannien och Finland samt vid EU-kommissionen finns uttryckliga krav på de statliga organisationernas ledning avseende ansvar för intern styrning och kontroll som i olika utsträckning har formulerats i enlighet med internationella normer inom området. I Norge har ett förslag till nya regler med liknande innehåll nyligen remissbehandlats. I Storbritannien och vid EU-kommissionen krävs dessutom av den ansvariga ledningen att den årligen skall lämna ett intygande om på vilket sätt den uppfyllt sitt ansvar för intern styrning och kontroll. I EU-kommissionens förhandlingar med kandidatländer ställs krav på en tydlig reglering av ansvar för intern styrning och kontroll.

4.3 Former för rapportering och dialog

Formerna för internrevisionens rapportering och dialog med uppdragsgivare och andra intressenter varierar. Likaså varierar graden av reglering. I Finland och Norge saknas reglering av rapportering till uppdragsgivaren. I Finland finns dock krav på att internrevisionens rapporter skall lämnas till den statliga externrevisionen, Statens revisionsverk. I EU-kommissionen har rapporteringen reglerats i viss utsträckning. Där finns bl.a. krav på att internrevisionen i generaldirektoraten skall lämna en årlig bedömning av den interna styrningen och kontrollen i generaldirektoratet. I Storbritannien regleras formerna för internrevisionens rapportering i detalj i standarder för den statliga internrevisionen.

4.4 Revisionskommittéer

I Finland och Norge saknas revisionskommittéer i staten. I Storbritannien är det god sed att inrätta revisionskommittéer i samtliga statliga organisationer. Det skall finnas väl grundade motiv för att inte inrätta en sådan kommitté. I EU-kommissionen finns

en revisionskommitté som skall utgöra ett stöd för kommissionskollegiet. Det finns dock inga motsvarande kommittéer i generaldirektoraten.

4.5 Samverkan med externrevisionen

Samverkan med externrevisionen sker på olika sätt. I Norge saknas det en reglering av samverkan. I Finland finns som redan nämnts en bestämmelse om att lämna internrevisionens rapporter till externrevisionen. I Storbritannien regleras samverkan i standarder för internrevisionen. Samarbetet behandlas också i en vägledning som är framtagen gemensamt av brittiska Finansdepartementet och National Audit Office (den statliga externrevisionsinstansen). Vid EU-kommissionen finns ingen formell reglering av samverkan med externrevisionen med undantag för att den centrala internrevisionens rapporter skall skickas till Revisionsrätten (EU:s externrevision). Inte i något fall har vi kunnat konstatera att det föreligger krav på formellt samråd om internrevisionens revisionsplan på det sätt som sker i Sverige.

4.6 God internrevisions- och internrevisorssed

I Norge och i Finland hänvisas i regelverket till normer och standarder för god sed. Det är dock inte tydligt i regelverket vilka normer etc. som avses. I Storbritannien finns ett eget ramverk för internrevisionen i staten. Det framgår dock av detta att det skall vara ett uttryck för den brittiska statsförvaltningens tillämpning av Institute of Internal Auditors (IIA) Standards. Vid EU-kommissionen skall internrevisionen följa internationella standarder och internationellt god sed (best practice) för internrevision. Vid behov skall dessa anpassas till förutsättningarna i kommissionen.

4.7 Kompetenskrav och certifiering

I Finland finns en certifiering för revisorer som arbetar inom offentlig förvaltning. Ansvaret för certifieringen innehas av Revisorsnämnden för den offentliga förvaltningen och ekonomin. I Norge finns en särskild norsk certifiering som gäller alla sektorer. Det är den nationella representanten för IIA som ansvarar för

certifieringen. I Storbritannien tillhandahåller den brittiska företrädaren för IIA ett särskilt brittiskt system för certifiering för internrevisorer i alla branscher. Det finns även en speciell statlig certifiering som sköts av en arbetsgrupp inom Her Majesty's Treasury (brittiska Finansdepartementet).

EU-kommissionen har ingen egen certifiering. Det framgår av befattningsbeskrivningarna för de anställda internrevisorerna att de på sikt skall sträva efter att avlägga examen som Certified Internal Auditor (CIA-examen).

4.8 Inrättande, arbetsformer och nätverk m.m.

Inte i något av de länder som omfattats av vår kartläggning finns krav på att anställa internrevisorer. Det är upp till den enskilda ledningen att besluta om på vilket sätt internrevision skall bedrivas. Vårt intryck från intervjuerna är dock att det ofta sker genom anställning, ibland i kombination med köp av tjänst. Det förekommer enligt uppgift ensamrevisorer, men vi har inte kunnat bedöma i hur stor omfattning. I EU-kommissionen angavs i samband med att internrevisionen skulle inrättas, ett antal alternativ till anställning i syfte att undvika ensamrevisorer (samordning med andra internrevisionsenheter, samordning med utredningsresurser, köp av tjänst etc.). De flesta generaldirektoraten har dock anställt revisorer och det förekommer endast i några få fall att samordning sker med någon annan revisionsenhet eller utredningsresurs.

Samverkan i nätverk förekommer i varierande utsträckning i de tre länderna och i EU-kommissionen.

4.9 Utvecklingsfrågor

Vi har identifierat olika utvecklingsfrågor i de tre länderna. Gemensamt är dock att de är inriktade på olika delar av ledningens interna styrning och kontroll, vilket innebär att de indirekt påverkar internrevisionen. I Storbritannien pågår ett arbete med att utveckla ledningarnas riskbedömningar och det bedrivs också ett utvecklingsprojekt rörande hur de diskussioner om ledningens förvaltningsansvar (s.k. corporate governance) som förekommer i privat sektor påverkar statsförvaltningen. I Finland pågår inom Finansdepartementet ett utvecklingsarbete rörande metodutveckling m.m.

för såväl intern styrning och kontroll som internrevision. I Norge har ett förslag till nya bestämmelser om krav på intern styrning och kontroll i statsförvaltningen nyligen remissbehandlats.

Vid EU-kommissionen pågår ett utvecklingsarbete för att tydliggöra rollerna för internrevisionen i relation till den interna styrningen och kontrollen.

5 Bakgrund och utgångspunkter för utredningens förslag

5.1 Bakgrund

Den 1 juli 1995 trädde förordningen (1995:686) om internrevision vid statliga myndigheter m.fl. i kraft. Förordningen motiverades bl.a. med att Riksrevisionsverket (RRV) och Riksdagens revisorer (RR) påvisat att den interna kontrollen var bristfällig i många myndigheter¹. Antalet revisionsberättelser med invändningar och revisionsrapporter var stort under början av 1990-talet. De flesta brister avsåg myndigheternas interna styrning och kontroll. Förordningen infördes för att ge myndigheternas styrelser ett kraftfullt redskap för den interna styrningen och kontrollen. Internrevisionen skulle på så sätt underlätta för styrelserna att fullgöra sina uppgifter och därigenom ta sitt ansvar enligt verksförordningen.

Efter att förordningen infördes har olika problem rörande internrevisionen i de statliga myndigheterna lyfts fram av RRV och RR. I bilaga 2 följer en redogörelse för dessa. Några av problemen har åtgärdats under åren genom förändringar i internrevisionsförordningen samt föreskrifter och allmänna råd.

Hösten 2002 lämnades rapporten Regeringskansliets kontroll och styrning av statlig verksamhet² till statsrådet och chefen för Finansdepartementet. Rapporten omfattar bl.a. en kartläggning av vilka resurser som finns att tillgå inom Regeringskansliet för att kontrollera och styra förvaltningen, men också för att ompröva statliga åtaganden. I rapporten konstateras att det är angeläget att den pågående översynen av verksförordningen även beaktar internrevisionens särskilda problem. Det framhålls att det bör finnas tydliga regler för internrevision och att dess institutionella ställning bör stärkas.

¹ Prop. 1994/95:100 bilaga 1.

² Regeringskansliets kontroll och styrning av statlig verksamhet, Finansdepartementet september 2002.

5.2 Utgångspunkter för utredningens förslag

Utredningens bedömning

Problemen för internrevisionen i staten är av olika karaktär och dignitet. Flertalet kan dock härledas till två mer grundläggande problemområden:

- Internrevisionen i staten utgör inte en tydlig profession.
- Ansvaret för intern styrning och kontroll samt internrevision i staten är otydligt.

Som framgår av tidigare avsnitt har RRV och RR i flera rapporter redovisat problem gällande myndigheternas internrevision. Vi kan konstatera att de problem som låg till grund för internrevisionsförordningens införande delvis finns kvar, om än i något mindre omfattning.

Vi kan konstatera att problemen för internrevisionen i staten är av olika karaktär och dignitet. Vår bedömning är att flertalet kan härledas till två mer grundläggande problemområden. Det krävs enligt vår uppfattning åtgärder inom dessa områden för att internrevisionen fullt ut skall kunna vara en kraft att räkna med i strävan att åstadkomma en god styrning och kontroll i staten. De problemområden som beskrivs i det följande har varit en utgångspunkt för våra förslag som syftar till att medverka till en bättre styrning och kontroll såväl av som i de statliga myndigheterna.

1. Internrevisionen i staten utgör inte en tydlig profession.

Internationella normer för internrevision ger utrymme för olika typer av aktiviteter inom ett brett verksamhetsområde. Det ställer krav på att anpassa dessa normer efter svenska förhållanden dels genom att precisera rollen, dels genom en sammanhållen metod- och kompetensutveckling.

Genom den befintliga internrevisionsförordningen har rollen för den statliga internrevisionen delvis preciserats i förhållande till internationella normer. Vi bedömer dock att detta inte har medfört att internrevisionen i staten i tillräckligt stor utsträckning har en gemensam referensram vad gäller metoder, kompetens och övriga kvalitetsfrågor. En orsak till detta är enligt vår bedömning att ansvar för internrevisionsfrågor i staten som rör kvalitet, kompetens och metoder inte är samlat hos en instans. RRV hade inget

helhetsansvar för kvalitets- och metodfrågor, men erhöll i samband med att internrevisionsförordningen infördes, ett visst ansvar för kompetensutveckling av internrevisorer i staten. Verket ansvarade även för föreskrifter och allmänna råd. Sedan verket avvecklades finns det inte någon myndighet som har ett ansvar för dessa uppgifter.

2. Ansvaret för intern styrning och kontroll samt internrevision i staten är otydligt.

Vi bedömer att det finns två delförklaringar till att ansvaret för internrevision i staten är otydligt. En förklaring är att ansvaret för intern styrning och kontroll inte är tydligt reglerat. En annan förklaring är att internrevisionens uppdragsgivare i myndigheterna inte alltid är den som ansvarar för intern styrning och kontroll i myndigheten. Vi anser vidare att regeringen bidragit till otydlighet i vissa fall genom att ge uppdrag till internrevisionen i myndigheterna.

För de statliga myndigheterna framgår förvaltningsansvaret av förordning med instruktion eller i särskild förordning för respektive myndighet samt verksamhetsförordningen (1995:1322). Av 7 § verksamhetsförordningen framgår att myndighetens chef ansvarar för att verksamheten bedrivs "författningssenligt och effektivt" och att "myndighetens organisation är utformad så att redovisning, medelsförvaltning och övriga tillgångar samt myndighetens verksamhet i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt." Dessa författningar innehåller dock inte något uttryckligt anspråk på att ledningen också skall ansvara för att den interna styrningen och kontrollen utformas för att klara dessa krav. Uttrycket intern styrning och kontroll finns inte i författningstext. Detta leder till oklarhet om vem som har ansvar för intern styrning och kontroll.

Utöver det faktum att det inte är reglerat vem som har ansvaret för intern styrning och kontroll är det också otydligt på vilket sätt ledningen skall redovisa hur den uppfyllt sitt ansvar till regeringen. I RRV:s vägledning för den årliga revisionen gav verket uttryck för uppfattningen att myndigheternas årsredovisning till regeringen utgör ett intygande från ledningens sida av ledningens förvaltningsansvar (ansvaret för en effektiv och författningssenlig verksamhet och för en tillförlitlig rapportering av verksamheten). Enligt detta betraktelsesätt, som överensstämmer med internationell god redovisnings- och externrevisionssed, skall myndigheten i årsredovis-

ningen redovisa eventuella väsentliga brister i den interna styrningen och kontrollen. Även om denna syn överensstämmer med god sed framgår det inte uttryckligen av verksförordningen eller av förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag, att myndigheternas årsredovisningar utgör ett sådant intygande.

I myndigheter med ledningsformen styrelse med begränsat ansvar är generaldirektören eller motsvarande ansvarig för myndighetens verksamhet inför regeringen. Det innebär, enligt internationella normer, att generaldirektören ansvarar för att utforma en effektiv intern styrning och kontroll. Trots det är det styrelsen, enligt nuvarande internrevisionsförordning, som är internrevisionens uppdragsgivare vid dessa myndigheter. Eftersom internrevisionen skall vara ett verktyg för att värdera den interna styrningen och kontrollen blir internrevisionens roll i dessa myndigheter mer otydlig än i myndigheter med annan ledningsform.

Vi bedömer att statliga myndigheter även framdeles bör bedriva internrevision. Vidare anser vi att regeringen, eftersom internrevision bedrivs på uppdrag av myndighetsledningen, inte bör kunna ge uppdrag som riktar sig till myndigheternas internrevision. Det innebär i sin tur att regeringen inte fullt ut kan kompensera sig för det resursbortfall som avvecklingen av RRV innebär, genom att använda sig av internrevisionen i myndigheterna.

Det har i skilda sammanhang konstaterats att kontroll- och styrningsfrågor i många fall har låg prioritet och i praktiken ägnas relativt begränsad uppmärksamhet i Regeringskansliets arbete. RRV har haft en betydelsefull roll i att bidra till att den statliga verksamheten bedrivs effektivt och under iakttagande av godushållning.

Regeringen går i och med att RRV avvecklats miste om en viktig revisions- och utredningsresurs. Vidare har RRV utgjort en viktig remissinstans i revisionsfrågor för regeringen och Regeringskansliet. Till den del dessa insatser varit av internrevisionell karaktär måste alltså regeringens behov tillgodoses av något annan instans.

6 Roll- och ansvarsfördelning

6.1 Bakgrund

Riksrevisionsverket (RRV) konstaterade i rapporten Internrevisionen i staten¹ bl.a. att internrevisionens ställning är institutionellt svag. Det finns enligt verket inga mekanismer som säkerställer att internrevisionen kan genomföras enligt god internrevisionssed eller att revisionsrapporter blir föremål för behandling och beslut om åtgärder. Vidare framfördes kritik mot att internrevisionsförordningen inte har anpassats efter de statliga myndigheternas olika ledningsformer.

Ledningar i myndigheter och bolag besitter enligt RRV i många fall inte tillräcklig kunskap om eller missuppfattar innebörden och omfattningen av det ansvar och befogenheter avseende intern styrning och kontroll samt internrevision som följer med ställningen som styrelseledamot. De tar enligt RRV inte tillräckligt ansvar för att hävda internrevisionens integritet och är inte tillräckligt insatta och aktiva i revisionsfrågor.

RRV menade att myndigheter inte tillmäter internrevisionen den vikt som avsågs i internrevisionsförordningen. Myndigheterna har inte skapat en organisation för internrevision som garanterar en fristående och oberoende ställning direkt under myndighetschefen. Inom myndigheterna är det i många fall oklart vilka beslut som skall fattas och vem som beslutar med anledning av internrevisionens förslag. Det förekommer att internrevisionen inte rapporterar direkt till styrelsen, utan till myndighetschefen eller annan chefstjänsteman. Flera myndighetschefer har stort inflytande över internrevisionen genom att de beslutar om tillsättning av internrevisionschefer och arbetsvillkor i övrigt (fråga om chefsbefattning eller inte, lönesättning, resurser, budget m.m.), vilket gör att risken är stor att myndighetschefens ledande roll inte blir granskad och

¹ Internrevision i staten, Riksrevisionsverket 2002:12.

bedömd i erforderlig omfattning. Det förekommer att det i praktiken är myndighetschefen som styr internrevisionens arbete. Det har också förekommit att myndighetschefer hindrar internrevisorer i deras arbete genom direkta eller indirekta hot.

RRV lämnade i rapporten flera förslag till åtgärder. Verket föreslog bl.a. att styrelserna bör få ökade befogenheter att hävda internrevisionens integritet. Vidare föreslogs att det bör vara styrelsen som tillsätter cheferna för internrevisionen och beslutar om internrevisionens budget. Internrevisionens chef bör ha dispositionsrätten till de budgeterade medlen.

I Riksdagens revisorers (RR) rapport Myndigheternas internrevision² ansåg revisorerna att internrevisionens goda förutsättningar inte utnyttjas fullt ut. Internrevisionen kan ha ett större genomslag på myndigheternas internkontroll om den tar bättre hand om sina förslag, bl.a. genom att i större utsträckning se till att förslagen följs upp. Vidare tillmäter styrelserna inte internrevisionen den vikt som från början var avsikten med internrevisionsförordningen.

Trots påpekanden om bristfälligheter var RR:s övergripande slutsats att internrevisionen gör nytta. Den har medverkat till att förbättra internkontrollen vid myndigheterna och i vissa fall underlättat RRV:s externrevision genom att RRV kunnat minska eller ändra inriktning på sin granskning. Därigenom har förutsättningarna för en korrekt och effektiv hantering av skattebetalarnas pengar ökat. Vidare ansåg revisorerna att internrevisionen i hög grad även fortsättningsvis kommer att behövas. Av RR:s rapport framgår att generaldirektörer som intervjuats anger att de i stort sett är nöjda med internrevisionens granskningsinriktning och att internrevisionens arbete bidragit till en förbättrad intern kontroll. Vidare framgår att styrelseledamöter som intervjuats uppskattar att internrevisionen rapporterar till styrelsen. Samtidigt har styrelseledamöterna svårt att ge exempel på hur internrevisionens granskningar kan användas i styrningen av myndigheten. De problem som redovisades i rapporten rörande ledningen och internrevisionens uppdragsgivare är att styrelsen är begränsat engagerade i internrevisionens arbete, i förhållande till det ansvar som styrelsen fått. Vidare är det oklart om det är styrelsen eller generaldirektören som skall besluta om åtgärder med anledning av internrevisionens förslag.

² Myndigheternas internrevision, Riksdagens revisorer skr. 1999-10-14, rapport 1998/99:10.

RR tog också upp frågan om internrevisionens oberoende, framför allt oberoendet i förhållande till den granskade verksamheten och gränsdragningen mot controllers. Förhållandet till myndighetsledningen kommenterade revisorerna på bl.a. följande sätt:

Internrevisorerna menar att oberoendet går att upprätthålla. Åtminstone i förhållande till dem man granskar. Flera internrevisorer anser dock att man inte kan gå hur långt som helst i oberoendet, man är trots allt anställd av myndigheten och rapporterar närmast till generaldirektören och styrelsen. Ett uttryck för detta synsätt är att flera internrevisorer i sin revisionspolicy skriver in att de inte skall granska generaldirektören och verksamhetsledningen.

6.2 Överväganden

Utredningens bedömning

Internrevisionen skall även i fortsättningen vara myndighetsledningens verktyg för att granska den interna styrningen och kontrollen.

Utredningens förslag

- Internrevisionens uppdragsgivare i myndigheter under regeringen skall vara den i myndighetens ledning som enligt verksamhetsförfordningen och myndighetens instruktion eller i särskild förordning ansvarar inför regeringen för myndighetens verksamhet och därmed för den interna styrningen och kontrollen.
- Internrevisionens uppdragsgivare skall besluta om:
 - på vilket sätt internrevisionen skall bedrivas, och i förekommande fall, anställning av internrevisionschef,
 - revisionsplan för internrevisionen,
 - åtgärder med anledning av internrevisionens iakttagelser och rekommendationer, samt
 - internrevisionens budget.
- Det skall inrättas en internrevisionsmyndighet. Myndigheten skall ha dels en samordnande uppgift, dels en granskande uppgift. Myndigheten skall svara för kvalitetssäkring, metod- och kompetensutveckling samt föreskrifter och allmänna råd

till internrevisionsförordningen. Vidare skall myndigheten tillgodose regeringens behov av internrevisionell granskning.

Internrevision i myndigheterna eller som regeringens resurs?

Den statliga verksamheten bedrivs i huvudsak av relativt självständiga myndigheter, som styrs av de lagar, förordningar och mål som riksdag och regering fastställer. Regeringen har ett övergripande ansvar för den verksamhet som riksdagen har beslutat om. Regeringen har i stor utsträckning delegerat befogenheter till myndigheterna och givit dem ett förvaltningsansvar för verksamheten. I detta ingår en rätt att använda de medel som ställts till förfogande. För att verksamheten skall ha legitimitet förutsätts dock att delegeringen är villkorad med krav på återrapportering och revision.

Regeringen och de statliga myndigheterna kan jämföras med en koncern med regeringen som koncernledning och de statliga myndigheterna som dotterbolag. Internrevisionens roll i denna koncern kan utformas på flera olika sätt. Ett alternativ är att enbart organisera internrevisionen i anslutning till koncernledningen och alltså bedriva en internrevision centralt som har till uppgift att granska all statlig verksamhet. Ett andra alternativ är att utgå från dagens modell med internrevision som myndighetsledningens resurs. Ett tredje alternativ är att behålla nuvarande modell med internrevision placerad i myndigheterna och att komplettera med en central samordnande funktion under regeringen.

Det första alternativet har den fördelen att regeringen får tillgång till en egen resurs för internrevision. Vidare skulle internrevisionens institutionella ställning stärkas. Nackdelen är att myndighetsledningarna förlorar ett viktigt verktyg för att värdera intern styrning och kontroll i den egna verksamheten. Visserligen skulle regeringens internrevision kunna bistå myndigheterna med underlag, men det skulle inte vara myndighetsledningens verktyg. En påtaglig fördel med det andra alternativet, nuvarande modell, är att internrevisionen fungerar som myndighetsledningens verktyg. Internrevisionen erhåller genom sin organisatoriska placering i den organisation som granskas en mycket god kunskap om myndigheten och dess verksamhet, vilket ger förutsättningar för en ändamålsenlig granskningsinriktning. Nackdelarna med detta alternativ framgår av de problem som diskuterats tidigare. Det tredje alternativet har den fördelen att myndighetsledningarna fortfarande

skulle förfoga över den egna internrevisionen. Inrättande av en samordnande funktion skulle dock kunna medföra otydlighet avseende vem som är internrevisionens uppdragsgivare. Vi bedömer att en samordning avseende val av granskningsinriktning troligen skulle medföra en sådan otydlighet, medan en samordning avseende metod- och kompetensutveckling inte skulle göra det.

Synpunkterna från styrelseledamöter och myndighetschefer inom ramen för RRV:s granskning tyder på att denna krets önskar ha såväl internrevision som internrevisionsförordningen kvar. I RR:s rapport framgår att ledningsrepresentanterna anser att internrevisionen är till nytta för myndigheterna. Slutsatsen är att internrevisionen gör nytta och att den har medverkat till att förbättra internkontrollen vid myndigheterna. Vi delar denna uppfattning och vi anser därför att det vore olämpligt att ta bort detta verktyg från myndighetsledningarna. En sådan åtgärd skulle t.o.m. kunna få till följd att den interna styrningen och kontrollen i staten försämrades.

Vi bedömer inte att de problem som fördes fram i RR:s och RRV:s rapporter bäst löses genom att organisera internrevision i en egen organisation på koncernnivå. I stället bör regeringen stärka internrevisionens ställning i myndigheterna. Vi anser att regeringen i första hand bör ge internrevisionen bättre förutsättningar att arbeta enligt god internrevisions- och internrevisorssed. Vår bedömning är därför att regeringen bör behålla dagens modell, med internrevisionen organiserad i myndigheterna som myndighetsledningens verktyg. Utöver de skäl som vi anför ovan ter det sig som en naturlig följd av den svenska förvaltningsmodellen, med en relativt hög grad av självständighet för myndigheterna, att myndigheternas ledning förfogar över ett verktyg för att granska den interna styrningen och kontrollen i myndigheterna. Kartläggningen av hur Finland, Norge och Storbritannien samt EU-kommissionen hanterar frågan visar heller inte på något fall där den statliga internrevisionen enbart är förlagd till den centrala nivån.

Internrevisionen i myndigheterna bör ges en gemensam referensram vad gäller metoder, kompetens och kvalitet för att ge internrevisionen bättre förutsättningar att verka enligt god internrevisions- och internrevisorssed. Vår bedömning är därför att det finns behov av en samordnande resurs. Vi anser att samordningsresursen bl.a. bör ha till uppgift att utveckla gemensamma metoder och ge praktisk vägledning till internrevisionen. Ett exempel på en sådan uppgift är att utarbeta en vägledning i syfte att ta fram ett

stöd för internrevisorer vad gäller hantering av bestämmelser om offentlighet och sekretess. Vidare bör denna resurs ha ett helhetsansvar för kompetensutveckling och certifiering av internrevisorer. Den bör även ansvara för att utforma ett system för extern kvalitetssäkring av internrevisionen i de statliga myndigheterna samt ge myndigheterna stöd i att utforma intern kvalitetssäkring. Institute of Internal Auditors (IIA) har tagit fram en vägledning för hur kvalitetssäkringen kan utformas. Ett system för kvalitetssäkring av internrevisionen inom universitets- och högskoleområdet håller för närvarande på att utarbetas. Samordningsresursen bör med utgångspunkt i befintliga system utforma ett system för kvalitetssäkring som uppfyller kraven enligt god internrevisionssed och som är anpassat till statliga myndigheter. Vi bedömer att samordningsresursen bör överväga möjligheter till samverkan med Internrevisorernas förening (IRF), i den utsträckning det bedöms som möjligt och lämpligt.

Vår internationella utblick visar att en samordningsresurs med ungefär motsvarande uppgifter finns i Storbritannien. En sådan samordningsresurs är dessutom ett krav som EU-kommissionen ställer i samband med förhandlingar med kandidatländerna.

Vem skall vara uppdragsgivare inom myndigheten?

Det finns inget generellt svar på frågan om vem som bör vara internrevisionens uppdragsgivare i en organisation. En anpassning måste ske till de specifika förhållanden som råder i varje typ av organisation. I IIA Standard nr 1000 anges olika ledningsformer till vilken internrevisionen bör rapportera. Enligt vår uppfattning är det i första hand styrelsen eller myndighetschefen i form av generaldirektör eller motsvarande som är tänkbara som uppdragsgivare. Båda dessa alternativ omfattas av Standard 1000. Enligt den tillhörande Practice Advisory 1110-1 bör internrevisionen rapportera i revisionsfrågor till en revisionskommitté, styrelsen eller motsvarande och i administrativa frågor till den verkställande ledningen. Denna rekommendation utgår från att styrelsen ytterst ansvarar för verksamheten, på det sätt som är normalt i t.ex. bolag. Så är det inte i alla svenska myndigheter, inte ens för alla myndigheter med internrevision. Det finns därför anledning att analysera om denna uppdelning är lämplig för de svenska myndigheterna.

I kapitel 2 beskrivs de olika ledningsformerna i svenska myndigheter. Det framgår därvid att ansvaret för intern styrning och kontroll i de olika ledningsformerna inte är tydligt reglerat. Verksförordningsutredningen har bl.a. till uppgift att se över regleringen av ansvaret för intern styrning och kontroll. Utredningen har ännu inte lämnat sitt betänkande till regeringen. Vi har därför valt att beskriva hur vi ser på hur ledningens förvaltningsansvar och ansvaret för intern styrning och kontroll bör regleras. Det bör av verksförordningen framgå att ledningen ansvarar för att verksamheten bedrivs författningsenligt och effektivt samt att verksamheten rapporteras på ett tillförlitligt sätt. Det bör också av verksförordningen tydligt framgå att det i förvaltningsansvaret ingår ett ansvar för att det i myndigheten finns en effektiv intern styrning och kontroll för att säkerställa att verksamheten bedrivs i enlighet med målen för verksamheten. Det är värt att notera att EU-kommissionen i förhandlingarna med kandidatländerna ställer krav på en tydlig reglering av ansvaret för intern styrning och kontroll. Slutligen anser vi att det är den som ansvarar för verksamheten och den interna styrningen och kontrollen som bör besluta om årsredovisningen. Årsredovisningen utgör, enligt internationella normer, ett intygande av att årets förvaltning skett i enlighet med målen för verksamheten (se även kapitel 5). Beslutet om årsredovisningen bör därför följa förvaltningsansvaret och ansvaret för intern styrning och kontroll.

Mot bakgrund av att internrevisionen är ett av ledningens verktyg för att värdera intern styrning och kontroll ter det sig naturligt att den del av ledningen som ansvarar för den interna styrningen och kontrollen också är internrevisionens uppdragsgivare. I det följande utgår vi från att ansvaret för intern styrning och kontroll kommer att regleras i verksförordningen på ett tydligare sätt än vad som i dag är fallet.

Internrevisionen bör i revisionella frågor rapportera till styrelsen och i administrativa frågor till den verkställande ledningen. Detta är enligt vår uppfattning en logisk ordning i myndigheter som har ledningsformen styrelse med fullt ansvar. På motsvarande sätt är nämnden, i en myndighet med ledningsformen nämnd, den naturliga uppdragsgivaren för internrevisionen. I enrådighetsverk, som saknar styrelse, är det enda möjliga alternativet att generaldirektören (eller motsvarande) utgör internrevisionens uppdragsgivare. I ledningsformen styrelse med begränsat ansvar, där ansvaret är delat mellan generaldirektören eller motsvarande och

styrelsen, framstår inte lösningen som lika självklar. Enligt nuvarande internrevisionsförordning är styrelsen internrevisionens uppdragsgivare oavsett om styrelsen har ett fullt eller ett begränsat ansvar. De problem som uppmärksammas avseende myndigheter med den senare ledningsformen bottnar enligt vår uppfattning delvis i det faktum att internrevisionen enligt nuvarande internrevisionsförordning förväntas agera på samma sätt gentemot en styrelse med fullt ansvar som en med begränsat ansvar. En avgörande faktor är att det i myndigheter med en styrelse med begränsat ansvar i normalfallet är generaldirektören som är myndighetens chef och som därmed ansvarar för verksamheten m.m. enligt 6–10 §§ verksförordningen. Därmed ansvarar också generaldirektören för den interna styrningen och kontrollen enligt det synsätt som kommer till uttryck i de internationella normer som vi tidigare refererat till. Styrelsens roll i denna ledningsform är enligt verksförordningen att pröva om verksamheten bedrivs effektivt och i överensstämmelse med syftet med verksamheten. Vidare skall styrelsen biträda myndighetens chef och föreslå de åtgärder som styrelsen finner motiverade. Slutligen har styrelsen ansvar för några olika typer av beslutsärenden, bl.a. beslut om årsredovisning och åtgärder med anledning av intern- och externrevisionens rapportering.

Eftersom generaldirektören i myndigheter med styrelse med begränsat ansvar är den som ansvarar för verksamheten, och därmed intern styrning och kontroll, är det enligt vår bedömning generaldirektören som bör vara internrevisionens uppdragsgivare i dessa myndigheter. Styrelsen har som tidigare nämnts ansvar för att pröva om verksamheten bedrivs effektivt. Vad styrelsens begränsade ansvar i detta avseende konkret innebär är inte helt tydligt och övervägs av verksförordningsutredningen. Mot bakgrund av ansvaret att pröva om verksamheten bedrivs effektivt torde dock styrelsen ha ett intresse av internrevisionens arbete. Detta innebär enligt vår uppfattning att styrelsen ändå bör ta del av redovisningen från internrevisionen. Emellertid bör styrelsen inte vara internrevisionens uppdragsgivare.

Det finns vissa nackdelar med detta förslag. En situation där generaldirektören eller motsvarande både är uppdragsgivare för internrevisionen och samtidigt granskas av denna kan medföra oönskade effekter, bl.a. i form av risk för bristande objektivitet avseende granskning av den verkställande ledningens styrning och uppföljning av verksamheten. Denna risk finns redan i dag i myn-

digheter som är enrådighetsverk. En fördel med att styrelsen är internrevisionens uppdragsgivare är att internrevisionen ges bättre förutsättningar för en objektiv granskning av den verkställande ledningens förvaltning.

Vår bedömning är att internrevision ges bäst förutsättningar att verka då den bedrivs i myndigheter som leds av styrelser med fullt ansvar. Valet av ledningsform är ett av regeringens styrinstrument för den statliga verksamheten. Även om andra faktorer i första hand styr valet av ledningsform är möjligheten för internrevisionen att fungera i de olika ledningsformerna något som regeringen bör vara medveten om då den överväger ledningsform för en myndighet. Vi förutsätter att det kan finnas behov av att inrätta internrevision även i myndigheter som har annan ledningsform än styrelse med fullt ansvar. Det finns dock en uppenbar risk för att internrevisionen, i de fall generaldirektören är internrevisionens uppdragsgivare, inte fullt ut kan granska den verkställande ledningens förvaltning på ett objektivt sätt. Denna risk omfattar även granskning av kostnader för generaldirektören (lön, förmåner m.m.). På motsvarande sätt ser vi en risk för att internrevisionen, i myndigheter där styrelsen är uppdragsgivare, har svårt att vara objektiv vid granskning av styrelsens direktiv till den verkställande ledningen och kostnader relaterade till styrelsearbetet. Vi anser att de situationer då bristande objektivitet konstateras bör hanteras på det sätt som framgår av IIA Standards och Practice Advisories. Där framgår bl.a. att internrevisionen bör informera uppdragsgivaren då bristande objektivitet konstaterats och en begränsning i internrevisionens arbetsområde kan därvid komma i fråga.

Vi vill särskilt kommentera förhållandet att RRV³ efterfrågade en tydligare boskillnad mellan en övervakande styrelse och en verkställande ledning. Verket anförde vidare att "Utan denna tydlighet kan det ifrågasättas om internrevisionen ges möjlighet att i rimlig omfattning, fortlöpande, granska myndigheternas chefer med avseende på deras direkta förvaltningsåtgärder, särskilt i fall där myndighetens chef också är styrelsens ordförande." Som vi tidigare framfört anser vi inte att det är en lämplig lösning att en styrelse med begränsat ansvar har till uppgift att vara internrevisionens uppdragsgivare. Vi anser att det delvis är en felaktig förväntning på internrevisionen att den kritiskt och objektivt skall granska myndighetens chef med avseende på dennes förvaltningsåtgärder i myn-

³ Internrevision i staten, Riksrevisionsverket 2002:12.

digheter där myndighetens chef ansvarar för den interna styrningen och kontrollen. Internrevisionen granskar myndighetens verksamhet och interna styrning och kontroll *på uppdrag av ledningen*. Den löpande och kritiska granskningen av ledningens förvaltning som RRV efterfrågar är därtill en viktig uppgift för externrevisionen. Det finns möjlighet till ett värdefullt informations- och erfarenhetsutbyte mellan intern- och externrevisionen, men det är i detta utbyte av avgörande betydelse att tydligt hålla isär de båda professionernas roller. Detta resonemang utvecklas ytterligare i kapitel 7.

Vad innebär det att vara internrevisionens uppdragsgivare?

Som beskrivs ovan skall en organisatoriskt oberoende internrevision, enligt god internrevisionssed, inte hindras från att bestämma revisionens omfattning och inriktning. Den skall heller inte hindras då den utför sitt arbete och rapporterar resultat. Detta skall dock ställas mot det faktum att internrevisionen skall vara ledningens instrument och genom sitt arbete ge ett värde till uppdragsgivaren.

Vi vill särskilt belysa frågan om beslut om anställning av chef och om budget för internrevisionen. Vår bedömning är att internrevisionens ställning bör stärkas av att styrelsen, i de fall styrelsen är internrevisionens uppdragsgivare, beslutar om frågor som rör anställnings- och lönevillkor för internrevisionschefen samt budget för internrevisionen. I vilken utsträckning detta i praktiken faktiskt stärker internrevisionens ställning får visa sig då styrelsen får detta ansvar. På motsvarande sätt anser vi att nämnden, i myndigheter med ledningsformen nämnd, bör besluta om budget för internrevisionen och anställning av internrevisionschefen.

Som nämnts ovan föreslår vi att myndighetschefen blir internrevisionens uppdragsgivare i myndigheter i vilka styrelsen har ett begränsat ansvar. Därvid anser vi att myndighetschefen också bör tillsätta internrevisionschefen och besluta om budget för internrevisionen. Även i enrådighetsverk bör generaldirektören eller motsvarande tillsätta internrevisionschefen och besluta om internrevisionens budget.

Mot bakgrund av de svenska myndigheternas ledningsformer och den organisatoriska lösning vi föreslår avseende internrevisionens uppdragsgivare m.m. föreslår vi en något annorlunda utformning av beslutsordningen jämfört med rekommendationerna

i Practice Advisories. Vi föreslår att uppdragsgivaren skall besluta om:

- på vilket sätt internrevisionen skall bedrivas och, i förekommande fall, frågor som rör anställning av internrevisionschef (se kapitel 8),
- internrevisionens revisionsplan,
- åtgärder med anledning av internrevisionens iakttagelser och rekommendationer, samt
- internrevisionens budget.

Regeringens behov av internrevision

Internrevisionen skall inte hindras i sitt val av granskningsinriktning. Detta följer av internationella normer. Regeringen bör därför inte lämna särskilda revisions- eller utredningsuppdrag till internrevisionen. Om regeringen gör det finns det en uppenbar risk för otydlighet avseende vem som är internrevisionens uppdragsgivare.

Regeringen har i och med att RRV avvecklats förlorat en viktig revisions- och utredningsresurs. Vidare har RRV utgjort en viktig remissinstans för regeringen och Regeringskansliet. En del av de utredningar som genomförts av RRV kan förmodligen betraktas som granskning av internrevisionell karaktär.

Ytterligare en aspekt att ta hänsyn till är de krav på revisionsuppgifter m.m. som ställs på Sverige genom olika förordningar beslutade av rådet och kommissionen. Som framgår av 21 a § förordning (1999:1424) om förvaltning av EG:s strukturfonder skall internrevisionen vid Arbetsmarknadsstyrelsen för mål 3 och gemenskapsinitiativet Equal utfärda sådana deklARATIONER om att en stödform avslutats som framgår av förordningar beslutade av rådet och kommissionen rörande strukturfonderna⁴. För mål 1 och 2 samt för gemenskapsinitiativen Interreg IIIA, Interreg IIIB Norra periferin, Leader + och Urban II liksom för strukturstöd till fiskerinäringen utanför mål 1 skall motsvarande deklARATIONER utfärdas av internrevisionen vid Länsstyrelsen i Gävleborgs län.

⁴ Artikel 38.1f i rådets förordning (EG) nr 1260/1999 av den 21 juni 1999 om allmänna bestämmelser för strukturfonder och artikel 15-17 i kommissionens förordning (EG) nr 438/2001 av den 2 mars 2001 om genomförandebestämmelser till rådets förordning (EG) nr 1260/1999 beträffande förvaltnings- och kontrollsystemen för stöd som beviljas inom ramen för strukturfonderna.

Enligt en förordning beslutad av rådet inom jordbruksområdet⁵ skall medlemsstaterna tillstålla Europeiska kommissionen en årsredovisning med nödvändiga underlag för granskning och godkännande samt ett intyg avseende redovisningens fullständighet, exakthet och sanningsenlighet. Revisorsintyget skall enligt en förordning beslutad av kommissionen⁶, utfärdas av en attesterande roll som är funktionellt oberoende av utbetalningsstället samt har lämplig teknisk kompetens. Ett sådant revisorsintyg lämnas med stöd av ett på den privata revisionsmarknaden upphandlat bolag.

Det är troligt att kommissionen kommer att sträva efter att i ökad omfattning delegera kontroll- och revisionsuppgifter till nationell nivå. Europeiska rådet i Berlin godkände i mars 1999 ett decentraliserat system, med en omfattande överföring av förvaltnings-, utvärderings- och kontrollbefogenheter till medlemsstaterna. Kommissionen föreslog senast i oktober 2002 nya riktlinjer i syfte att uppnå en ytterligare decentralisering av befogenheter⁷.

Mot denna bakgrund torde regeringen ha behov av en internrevisionsresurs som svarar för internrevisionsinsatser på central nivå och som kan utgöra en remissinstans i internrevisionsfrågor. Internrevisionsresursen bör även på sikt ansvara för den typ av EU-relaterade uppdrag som berörts ovan. Vid dimensioneringen av internrevisionsresursen bör enligt vår uppfattning beaktas möjligheten att ge uppdrag till andra instanser, såväl statliga myndigheter som privata aktörer. I de fall då det inte finns någon naturlig uppdragstagare bör resursen ha kapacitet att själv utföra revisionen.

Organisatorisk lösning för samordnings- och internrevisionsresursen

Vi anser att det inte är ett absolut krav att organisera samordnings- och internrevisionsresursen tillsammans, även om det finns fördelar med en sådan lösning. Den främsta fördelen är samordningsvinster avseende uppbyggnad av kompetens om internrevisionsfrågor. Att en och samma organisation ansvarar för såväl kompe-

⁵ Artikel 6.1b i rådets förordning (EEG) nr 1258/99 av den 17 maj 1999 om finansiering av den gemensamma jordbrukspolitiken.

⁶ Artikel 3.1 i kommissionens förordning (EG) 1663/95 av den 5 juni 1995 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EEG) nr 729/70, ersatt av rådets förordning 1258/99.

⁷ Meddelande om förenkling, förtydligande, samordning och flexibilitet i förvaltningen av strukturpolitiken 2000–2006.

tensutveckling, metodutveckling, föreskrifter och allmänna råd till internrevisionsförordningen som utveckling av kvalitetssäkrings-system för internrevisionen ser vi däremot som en förutsättning för att åstadkomma en sammanhållen syn på god internrevisions- och internrevisorssed i staten.

Vi bedömer att det finns tre möjliga organisatoriska alternativ för de båda resurserna. Det första alternativet är att någon befintlig myndighet tillförs samordnings- och internrevisionsresurserna. Ett andra alternativ är att inrätta en arbetsgrupp eller liknande i Regeringskansliet. Ett tredje alternativ är att inrätta en särskild myndighet. En kombination av dessa alternativ är också möjlig. I det följande beskriver vi de tre alternativen.

Det finns några befintliga myndigheter som skulle kunna få ansvar för delar av de föreslagna uppgifterna, även om ingen befintlig myndighet har nödvändig kompetens inom internrevisionsområdet. Det finns myndigheter som har erfarenhet av att arbeta med regelfrågor, metod- och kompetensutveckling samt kvalitetsfrågor inom sina respektive områden, något som är av värde för samordningsresursen. Det finns också myndigheter som har kompetens inom utredningsområdet. Sådan kompetens är värdefull för internrevisionsresursen. Vi har dock inte funnit någon myndighet som kan ansvara för båda uppgifterna.

En arbetsgrupp inom Regeringskansliet skulle kunna fungera som den föreslagna internrevisionsresursen. Däremot är det inte lämpligt att Regeringskansliet, som ansvarar för att bereda regeringsärenden, också beslutar om föreskrifter och allmänna råd till internrevisionsförordningen. Därmed bör en sådan arbetsgrupp heller inte få till uppgift att svara för kompetens- och metodutveckling etc. då detta arbete bör samordnas med uppgiften att ta fram föreskrifter och allmänna råd.

Genom att inrätta en särskild myndighet kan samordningsresursen och internrevisionsresursen placeras i samma organisation. Inrättande av en myndighet medför vissa initiala kostnader som inte skulle bli lika märkbara om uppgifterna ges till någon eller några befintliga myndigheter. Vi bedömer dock att de samordningsfördelar, framför allt avseende uppbyggnad av kompetens om internrevisionsfrågor, som det skulle innebära att förlägga samordningsresursen och internrevisionsresursen i samma myndighet talar för detta alternativ.

Vi föreslår därför att regeringen bör inrätta en särskild internrevisionsmyndighet. Internrevisionsmyndigheten bör ha dels en

samordnande uppgift, dels en utredande uppgift. Den samordnade uppgiften bör bestå av kvalitetssäkring, metod- och kompetensutveckling samt ansvar för föreskrifter och allmänna råd till internrevisionsförordningen. Internrevisionsuppgiften bör bestå i att tillgodose regeringens behov av internrevisionell granskning. Myndigheten bör dessutom kunna utgöra en remissinstans i internrevisionsfrågor och bör också kunna ha en roll i existerande nätverk. Myndigheten bör inhämta kompetens och erfarenheter från internrevisionskretsen genom ett råd eller liknande, bestående av representanter för de statliga internrevisorerna. Vi vill i detta sammanhang framhålla vikten av att internrevisionsmyndigheten har löpande kontakt med ett antal olika myndigheter med närliggande ansvarsområden. Några av de viktigaste är Regeringskansliet, Riksrevisionen, Ekonomistyrningsverket, Revisorsnämnden och Statens kvalitets- och kompetensråd. Myndigheten bör också ha löpande kontakt med IRF.

Internrevisionsmyndigheten bör kunna ha en relativt begränsad bemanning (se kapitel 10). Detta kan leda till att personalen kan ha behov av ett professionellt utbyte utanför den egna myndigheten. Ett sätt att åstadkomma detta kan vara att samlokalisera myndigheten med någon annan myndighet. En sådan lösning skulle också kunna medföra kostnadsbesparingar.

7 Rapportering och dialog

7.1 Former för rapportering och dialog

7.1.1 Bakgrund

Som vi tidigare redogjort för är regeringens krav på myndigheternas ledning avseende intern styrning och kontroll i myndigheten otydliga. Internrevisionen är ledningens verktyg för att värdera den interna styrningen och kontrollen i myndigheten. Internrevisionen är således inte en del av den löpande interna styrningen och kontrollen. För att internrevisionen skall kunna fungera i enlighet med god sed för internrevision krävs dock att den miljö som internrevisionen verkar inom fungerar i enlighet med de normer och standarder som god internrevisions- och internrevisorssed bygger på. Mot bakgrund av att myndighetsledningens ansvar för intern styrning och kontroll i dag inte är tydligt reglerat finns risk för att internrevisionen inte heller kan verka på ett effektivt sätt.

Utöver det faktum att ansvaret för intern styrning och kontroll inte är tydligt reglerat är det också otydligt på vilket sätt ledningen skall redovisa hur den uppfyllt sitt ansvar till regeringen. I Riksrevisionsverkets (RRV:s) vägledning för den årliga revisionen gav verket uttryck för synen att myndigheternas årsredovisning till regeringen utgör ett intygande från ledningens sida av ledningens förvaltningsansvar (ansvaret för en effektiv och författningssenlig verksamhet och för en tillförlitlig rapportering av resultat). En följd av denna uppfattning, som överensstämmer med internationellt god redovisningssed och god externrevisionssed, är att myndigheten i årsredovisningen skall redovisa eventuella väsentliga brister i den interna styrningen och kontrollen. Även om detta överensstämmer med god sed framgår det inte tydligt i verksförordningen eller i förordning om årsredovisning och budgetunderlag, att årsredovisningen utgör ett sådant intygande.

När det gäller internrevisionens rapportering och dialog inom myndigheten har Riksdagens revisorer¹ (RR) tagit upp att internrevisionen har problem att få gehör för sina förslag. Revisorerna lämnar följande förslag:

Processen från det att rapporten lämnas tills förslagen blivit genomförda måste skärpas upp. Möjligheterna för internrevisionens förslag att bli genomförda skulle öka om en tydlig policy för förslagens hantering togs fram inom myndigheten. Vidare bör internrevisionen alltid begära in svar från de granskade med anledning av sina förslag. Dessa svar kan bifogas till den revisionsrapport som lämnas till generaldirektören och styrelsen. I sin revisionsplan bör internrevisionen avsätta en viss tid åt att följa upp om deras förslag blivit genomförda.

RRV redovisade inte några specifika problem avseende internrevisionens rapportering². Problematiken med ett svagt intresse från styrelserna och internrevisionens svaga institutionella ställning påverkar dock enligt vår uppfattning även formerna för internrevisionens rapportering.

7.1.2 Överväganden

Utredningens bedömning

Det kan på sikt vara aktuellt att införa ett särskilt uttalande i årsredovisningen om hur ledningen uppfyllt sitt ansvar för intern styrning och kontroll.

Formerna för internrevisionens rapportering till uppdragsgivaren respektive verksamhetsansvariga bör utformas av respektive myndighet.

Utredningens förslag

Verksförordningen (1995:1322) och förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag skall ändras så att det framgår att beslutet om och undertecknandet av en myndighets årsredovisning medför att årsredovisningen utgör ett uttalande om hur myndigheten uppfyllt sitt ansvar för intern styrning och kontroll.

Internrevisionens uppdragsgivare skall besluta om åtgärder med anledning av internrevisionens iakttagelser och rekomen-

¹ Myndigheternas internrevision, Riksdagens revisorer skr. 1999-10-14, rapport 1998/99:10.

² Internrevision i staten, Riksrevisionsverket 2002:12

dationer. Internrevisionen skall redovisa sina iakttagelser och rekommendationer till den som är uppdragsgivare till internrevisionen.

Rapportering och dialog mellan myndighetsledning och regering respektive Regeringskansliet

Det förekommer en rad olika former för rapportering och dialog mellan en myndighetsledning och regeringen respektive Regeringskansliet. Myndigheten rapporterar till regeringen bl.a. genom budgetunderlag och årsredovisning, men också genom olika rapporter med anledning av särskilda regeringsuppdrag. Därutöver förekommer såväl en informell som formell dialog mellan myndigheterna och Regeringskansliet. Mål- och resultatdialogen mellan myndighetsledning och fackdepartement är ett exempel på det sistnämnda. De olika formerna av rapportering och dialog kan ses som ett led i uppföljningen av myndighetsledningens ansvar för verksamheten.

I rapporten Regeringskansliets kontroll och styrning av statlig verksamhet³ föreslås att åtgärder bör vidtas så att regelbundna mål- och resultatdialoger kommer till stånd och att de alltid omfattar en diskussion om verksamhetens resultat. Vidare föreslås att dialogerna även bör omfatta en diskussion om kvaliteten i myndighetens interna styrning och kontroll samt, i förekommande fall, hur väl internrevisionen fungerar.

I en promemoria från Statskontoret till Verksförordningsutredningen görs bedömningen att det finns behov av en mer formell resultat- och ansvarsuppföljning⁴. Statskontoret anser att mål- och resultatdialogen mellan myndighetsledningen och Regeringskansliet bör vara ett forum för en prövning av myndighetens ansvar. Denna bör kompletteras med dels en förtydligad instruktion för dialogen, dels ett bedömningsutlåtande, vilket skall lämnas från departementet till myndigheten och som bör ges offentlighet.

Internationellt förekommer det att en organisations ledning lämnar olika typer av intyg eller försäkringar om statusen på den interna styrningen och kontrollen. I den amerikanska Sarbanes-

³ Regeringskansliets kontroll och styrning av statlig verksamhet, Finansdepartementet 2002.

⁴ Reglering av ansvar och ansvarsutkrävande, Statskontoret 2003:11.

Oxley Act⁵ finns bl.a. bestämmelser för den finansiella rapporteringen från vissa företag som är registrerade på amerikanska aktiebörsen. Av bestämmelserna följer krav på att verkställande direktör och ekonomiansvarig skall:

- intyga riktigheten i kvartalsrapporter och årsredovisningar och intyga sitt ansvar för att upprätthålla och utvärdera intern styrning och kontroll, samt
- redovisa förändringar i den interna styrningen och kontrollen och andra faktorer som kan påverka denna samt utforma processer för att ge underlag för denna personliga försäkran.

Inom ramen för den internationella utblicken har vi noterat att liknande intyg används inom EU-kommissionen och i Storbritannien. EU-kommissionens system innebär att varje generaldirektör genom undertecknandet av generaldirektoratets årsrapport skall intyga att den information som presenteras är riktig och fullständig samt att de rutiner för intern styrning och kontroll som inrättats ger en adekvat försäkran (reasonable assurance) om lagligheten och riktigheten hos de underliggande transaktionerna. I Storbritannien ansvarar en s.k. accounting officer för den interna styrningen och kontrollen i de statliga organisationerna. Denne tjänsteman lämnar årligen ett intygande om den interna styrningen och kontrollen i organisationen. I båda dessa fall finns en modell för hur försäkran skall utformas med alternativa formuleringar som kan användas i olika situationer. I Finland behandlas intern styrning och kontroll i en bilaga till ett ämbetsverks bokslut och en diskussion pågår om att utveckla detta till ett formellt intygande från ledningens sida.

Enligt Internrevisionsutredningens direktiv finns möjlighet för utredningen att lämna förslag som bedöms vara nödvändiga för att skapa goda förutsättningar för den statliga internrevisionen. Vidare ger direktivet möjlighet att lämna förslag i syfte att förbättra processer för att utveckla och ta i bruk normer för intern styrning och kontroll vid statliga myndigheter.

Vi har tidigare framfört att en kritisk faktor som påverkar internrevisionens förutsättning att agera på ett effektivt sätt och i enlighet med god sed är ett förtydligande av ledningens ansvar för intern styrning och kontroll. Vi anser också att ett sådant förtyd-

⁵ President George W. Bush införde i juli 2002 en lag, Sarbanes-Oxley Act. Lagen är utarbetad av Securities and Exchange Commission.

ligande bör kompletteras med en uppföljning av hur ledningen uppfyller ansvaret.

Vår bedömning är att mål- och resultatdialogen mellan myndigheterna och Regeringskansliet bör utvidgas till att omfatta intern styrning och kontroll och internrevision.

Vi föreslår därtill att myndighetsledningen bör lämna ett uttalande om hur ledningen uppfyllt sitt ansvar för intern styrning och kontroll. Vi anser att myndighetens årsredovisning bör användas för ett sådant uttalande. Som ett första steg bör verksförordningen (1995:1322) och förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag ändras så att det framgår att beslutet om och undertecknandet av en myndighets årsredovisning medför att årsredovisningen utgör ett uttalande om hur myndigheten uppfyllt sitt ansvar för intern styrning och kontroll. Bestämmelserna om intygande i Sarbanes-Oxley Act omfattar intern styrning och kontroll avseende den finansiella rapporteringen. I EU-kommissionen och i Storbritannien omfattar intygandena även övriga delar av ledningens förvaltningsansvar. Vi bedömer att det är rimligt att ett motsvarande uttalande i svenska statsförvaltningen omfattar intern styrning och kontroll inte bara avseende en tillförlitlig redovisning av verksamheten utan även avseende ansvaret för en effektiv verksamhet och författningsenlig verksamhet. På sikt bedömer vi att det dessutom kan vara aktuellt att utveckla detta genom att införa ett särskilt uttalande i årsredovisningen enligt den modell som tillämpas i bl.a. Storbritannien och i EU-kommissionen.

Vi bedömer att en förutsättning för förslaget genomförande är att myndighetschefers och styrelseledamöters kunskaper om intern styrning och kontroll samt internrevision ökas genom utbildningsinsatser och metodstöd. Ett sådant behov bör också finnas för berörd personal i Regeringskansliet. Införandet av det föreslagna uttalandet bör på sikt kunna medverka till en generell kompetenshöjning i statsförvaltningen inom områdena intern styrning och kontroll samt internrevisionen. Myndighetsledningarna bör aktivt sträva efter en sådan kompetenshöjning i myndigheterna bl.a. genom utbildningsinsatser. Internrevisionen bör kunna medverka i sådana insatser.

Införandet av ett sådant uttalande skulle enligt vår bedömning bidra till att förtydliga ledningens ansvar. Vi bedömer dessutom att en tydlig uppföljning av ledningens ansvar skulle ge internrevisionens arbete en tydligare plattform än i dag. Vi vill framhålla

vikten av att ansvaret för de bedömningar som skall ligga till grund för det föreslagna uttalandet inte skall överlätas på internrevisionen. Det är ledningen som ansvarar för dessa bedömningar och det är ledningens ansvar att, efter en bedömning av riskerna i verksamheten, utforma ett effektivt system för intern styrning och kontroll, följa upp att det fungerar och vidta åtgärder om så inte är fallet. Internrevisionens roll skall vara att granska om ledningens system med rimlig säkerhet kan säkerställa att verksamheten bedrivs enligt målen. Ett sätt för ledningen att bilda sig en uppfattning om effektiviteten i styrningen och kontrollen är att använda internrevisionens iakttagelser, men internrevisionen skall inte ses som en del av den interna styrningen och kontrollen.

Rapportering och dialog mellan internrevisionen och ledningen respektive verksamhetsansvariga

I kapitel 6 föreslås att internrevisionens uppdragsgivare bör besluta om åtgärder med anledning av internrevisionens iakttagelser och rekommendationer. Mot denna bakgrund bör det av förordningen framgå att internrevisionen skall redovisa sina iakttagelser och rekommendationer till uppdragsgivaren. Detta ansluter till de bestämmelser som i dag finns i internrevisionsförordningen och i föreskrifter och allmänna råd. IIA:s rekommendation är i stället att den verkställande ledningen bör besluta om åtgärder med anledning av internrevisionens iakttagelser och rekommendationer, medan styrelsen enbart ges motsvarande information.

Vår bedömning är att formerna i övrigt för internrevisionens rapportering till uppdragsgivaren respektive verksamhetsansvariga bör utformas av respektive myndighet. IIA Standards skall följas och Practice Advisories därvid vara vägledande.

Det framgår av IIA:s Practice Advisories att internrevisionen årligen bör redovisa en sammanfattande bedömning av organisationens interna styrning och kontroll till den verkställande ledningen och revisionskommittén. Det framgår också att allt fler organisationer har inkluderat en rapport från ledningen avseende den interna styrningen och kontrollen i årsredovisning och i delårsrapporter till externa intressenter. Mot bakgrund av bedömningen att varje myndighet bör besluta om formerna för rapporteringen anser vi inte att ett krav på en sådan årlig bedömning av internrevisionen är något som för närvarande bör regleras i en förord-

ning. Om det föreslagna uttalandet från ledningen rörande intern styrning och kontroll införs, kan myndighetsledningarna komma att efterfråga denna typ av årlig bedömning. Om så blir fallet anser vi att formerna för och en eventuell reglering av internrevisionens roll i detta avseende bör övervägas av internrevisionsmyndigheten.

7.2 Samverkan mellan internrevisionen och Riksrevisionen

7.2.1 Bakgrund

Av 5 § internrevisionsförordningen framgår att samråd skall ske med RRV innan beslut fattas om revisionsplan. Av tillhörande föreskrift framgår att samråd med RRV avseende revisionsplan samt väsentliga ändringar i denna skall ske i rimlig tid innan beslut fattas.

RR har påtalat ett behov av att förtydliga innebörden av samrådet⁶. Revisorerna framförde också synpunkten att samrådet inte är jämbördigt. RR föreslog att förordningens föreskrifter och allmänna råd förtydligas så att det framgår att förfarandet skall vara skriftligt. Vidare ansåg revisorerna att en förklaring bör ges till varför samrådet mellan RRV och internrevisionen inte kan vara ömsesidigt.

I en strävan att förtydliga syftet med samrådet gjordes 2001 en komplettering av RRV:s allmänna råd till internrevisionsförordningen. Tidigare fanns inget allmänt råd rörande samråd. Av nuvarande allmänna råd framgår att RRV inom ramen för ett samrådsförfarande kan ge förslag till förbättringar av internrevisionens revisionsplan. Då förslaget remitterades föranledde det ett relativt stort antal kommentarer. Några myndigheter framförde att det föreslagna förtydligandet av det allmänna rådet var bra. Andra ansåg att det inte borde stå "förbättringar" utan "förändringar", eftersom RRV inte har någon möjlighet att avgöra vad som är en förbättring. Vissa ansåg att det inte fanns behov av något förtydligande, medan andra ansåg att innebörden av samrådet borde förtydligas ytterligare. En aspekt som några myndigheter tog upp är att ett syfte med samrådet bör vara att undvika dubbelarbete och åstadkomma en så effektiv revision som möjligt. Ytterligare en

⁶ Myndigheternas internrevision, Riksdagens revisorer skr. 1999-10-14, rapport 1998/99:10.

synpunkt som framfördes var att RRV inte skall överpröva internrevisionen.

7.2.2 God sed för externrevision

Frågor om samverkan mellan internrevisionen och den externa revisionen i staten behandlas också i den av INTOSAI antagna Limadeklarationen⁷. Enligt deklarationen ingår det i den externa revisionens uppgift att granska effektiviteten och ändamålsenligheten i internrevisionen hos granskningsobjekten. Bedöms internrevisionen som effektiv skall den externa revisionen i samverkan med internrevisionen verka för en ändamålsenlig indelning eller fördelning av granskningsuppgifterna mellan de båda revisionsinstanserna (Part I, Section 3). En i huvudsak likartad reglering för samverkan mellan extern- och internrevisionen gäller även inom den privata sektorn⁸.

I RRV:s Vägledning för årlig revision beskrivs relationen mellan intern- och externrevisionen sammanfattningsvis på följande sätt. Enligt vägledningen anger RRV i ett samråd, efter granskning, om de grundläggande förutsättningarna för internrevision har uppfyllts. Samrådet innebär enligt vägledningen ingen tillkommande eller ny åtgärd i revisionsarbetet. Det formella samrådsförfarandet ställer dock vissa krav på form och innehåll. I vägledningen framgår vidare följande om samrådet.

Som externrevisorer är vi alltid själva ansvariga för våra bedömningar och vårt uttalande i revisionsberättelsen. Vi kan inte och får inte dela detta ansvar med en internrevision. Om internrevisionen uppfyller de grundläggande förutsättningarna på kompetens, objektivitet och ställning i organisationen har vi dock möjlighet att förlita oss på internrevisionens arbete i större eller mindre utsträckning. Vi fattar i strategin (RRV:s benämning på ett av planeringsdokumenten, utredningens kommentar) ett beslut om hur vi skall använda oss av internrevisionens arbete. För internrevision vid statliga myndigheter gäller också krav på samråd med RRV innan myndighetens ledning fattar beslut om internrevisionens plan⁹. I strategin förbereder vi detta samråd.

⁷ INTOSAI (International Organisation for Supreme Audit Institutions) är en organisation för de oberoende nationella revisionsorganen i FNs medlemsländer. Riksrevisionen är medlem i INTOSAI.

⁸ FAR:s (Föreningen auktoriserade revisorer) rekommendation Revisionsprocessen 2001.

⁹ Förordning (1995:686) om intern revision vid statliga myndigheter m.fl.

I vägledningen beskrivs också RRV:s information till internrevisionen. Denna information skedde normalt sett inte genom samrådet utan genom ett löpande informations- och erfarenhetsutbyte. RRV skulle diskutera sin planering och riskbedömning med internrevisionen. Verkets revisorer lämnade dock inte över sitt underlag eftersom analysen av risker omfattade hela ledningens förvaltning inklusive internrevisionen. När externrevisorerna informerade om sina planerade granskningsinsatser skulle de även informera om de projekt och arbetsinsatser som effektivitetsrevisionen avsåg att utföra inom området. Syftet med detta var att undvika dubbelarbete och underlätta en samordning av den totala revisionsinsatsen.

7.2.3 Överväganden

Utredningens förslag

Innan internrevisionens uppdragsgivare beslutar om revisionsplanen skall samråd ske med Riksrevisionen. Samrådet skall bidra till en effektiv internrevision och ge Riksrevisionen möjlighet att bedöma i vilken utsträckning internrevisionens granskningar kan användas vid den externa revisionen.

Vi kan konstatera att det i olika sammanhang har framförts synpunkter på samrådet i dess nuvarande utformning. Synpunkterna gäller vad samrådet innebär, att samrådet inte skall utgöra en överprövning från externrevisionens sida av internrevisionens plan och att samrådet bör vara ömsesidigt.

I god sed för såväl intern- som externrevision ingår vägledning för hur samverkan mellan de båda professionerna bör gå till. Dessa normer behandlar inte något formellt samråd. Vi har inte heller funnit något fall av formellt samråd om internrevisionens revisionsplan enligt den svenska modellen i vår internationella utblick.

Regeringen har i propositionen om Riksrevisionen uttalat att samråd skall ske med Riksrevisionen innan en myndighet beslutar om revisionsplan för internrevisionen (prop. 2001/02:190, bet. 2002/03:KU12, rskr. 2002/03:22). Regeringen anförde att samrådet syftar till en effektivare internrevision. Samrådet ger också Riksrevisionen möjlighet att bedöma i vilken utsträckning internrevisionens granskningar kan användas vid den externa revisionen.

Det är dock den granskade myndigheten som ytterst beslutar om myndighetens revisionsplan för internrevisionen på grundval av en inom myndigheten genomförd analys av risken för väsentliga fel i verksamheten. Regeringen hänvisade också till det yttrande Lagrådet lämnat över lagrådsremissen i ärendet och anförde att en bestämmelse om skyldighet att i detta hänseende samråda med Riksrevisionen har sin naturliga plats i direkt anslutning till de bestämmelser som gäller myndigheternas skyldighet att upprätta en revisionsplan och inte i lagen om revision av statlig verksamhet m.m. såsom regeringen föreslagit i lagrådsremissen. Skälen till detta var enligt Lagrådet att bestämmelsen främst riktar sig till myndigheterna och inte till Riksrevisionen.

Syftet med samverkan mellan intern- och externrevision enligt god sed är i stor utsträckning detsamma som syftet med samrådet enligt vad regeringen anförde. Vi menar därför att det egentligen inte borde krävas någon ytterligare reglering. Som nämnts har dock såväl regeringen som riksdagen ställt sig bakom att en reglering av samrådet bör ske. Vi föreslår därför att en bestämmelse införs i internrevisionsförordningen i enlighet med vad regeringen anförde i propositionen om Riksrevisionen.

I kapitel 8 redovisar vi vår bedömning avseende vem som skall besluta om formerna för internrevisionen i den enskilda myndigheten. Där framgår att vi bedömer att respektive myndighetsledning bör få möjlighet att göra en bedömning av på vilket sätt internrevisionen skall bedrivas. Vår bedömning medför en möjlighet för en myndighetsledning att i sin helhet köpa internrevisionen från en extern leverantör, i de fall detta bedöms vara den lämpligaste lösningen. Som framgår ovan anges i 8 § lag (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m. att Riksrevisionen får samverka med anställda vid en granskad myndighet med uppgift att utslutande eller huvudsakligen sköta den interna revisionen. Denna bestämmelse får ses mot bakgrund av att den nuvarande internrevisionsförordningen med tillhörande föreskrifter bygger på att internrevision i myndigheter inrättas genom anställning av internrevisor. Om utredningens förslag om att ge myndighetsledningen möjlighet att besluta om formerna för internrevisionen bör en följdändring göras av nämnda bestämmelse i revisionslagen.

Vi anser att det är av vikt att samrådet genomförs så att de båda professionernas roller bibehålls. Det innebär enligt vår uppfattning bl.a. att det är den granskade myndigheten som ytterst skall besluta om myndighetens revisionsplan för internrevisionen på grundval av

en inom myndigheten genomförd analys av risken för väsentliga fel i verksamheten. Vidare är det viktigt att ha i åtanke att det är internrevisionens revisionsplan som är föremål för samråd med Riksrevisionen samt att internrevisionens arbete ingår som en del i myndighetens verksamhet som granskas av Riksrevisionen. Detta hindrar dock inte att samrådet kan gagna ett ömsesidigt informations- och erfarenhetsutbyte.

Vi vill framhålla betydelsen av ett löpande informations- och erfarenhetsutbyte mellan intern- och externrevisionen, utöver det formella samrådet. Även om intern- och externrevisionen har olika uppdragsgivare och olika roller har de i stor utsträckning behov av samma kunskap om den verksamhet som granskas för att kunna fullgöra sin uppgift på ett bra sätt. Det är dock viktigt att även detta utbyte sker med respekt för de båda professionernas olika roller och uppdragsgivare och att det utformas i enlighet med respektive professions goda sed.

De närmare formerna för samrådet bör övervägas av internrevisionsmyndigheten. Därvid bör internrevisionsmyndigheten överväga att utveckla ett metodstöd för samverkan med externrevisionen dels genom samrådet, dels genom ett löpande informations- och erfarenhetsutbyte.

8 Former för att bedriva internrevision

8.1 Regeringens krav på myndigheterna

8.1.1 Bakgrund

En myndighet kan i dag omfattas av internrevisionsförordningen på ett av följande sätt:

- Myndigheten omfattas av den förteckning över myndigheter som skall inrätta internrevision som framgår av 1 § internrevisionsförordningen.
- Myndigheten har ett krav på att inrätta internrevision som framgår av instruktion eller i särskild förordning, regleringsbrev eller genom annat beslut av regeringen.
- Myndigheten har på eget initiativ inrättat internrevision. Av föreskrifterna till 3 § framgår att internrevision skall inrättas antingen genom anställning av åtminstone en internrevisor eller genom samordning med annan myndighet som har en eller flera internrevisorer anställda. En ändring genomfördes under 2001 av förordning, föreskrifter och allmänna råd. Förordningen gäller i dag inte för de myndigheter som på eget initiativ enbart köper internrevisionstjänster från exempelvis ett konsultföretag.

Riksdagens Revisorer (RR) har i en rapport från 1999¹ framfört att det är oklart vilka myndigheter som omfattas av förordningen, eftersom den även gäller för myndigheter som på eget initiativ inrättat internrevision. Den främsta oklarheten gällde enligt RR om förordningen skulle tillämpas av myndigheter som på eget initiativ köpte internrevisionstjänster. RR föreslog att förordningen bör innehålla en bilaga där samtliga myndigheter som omfattas av förordningen namnges.

¹ Myndigheternas internrevision, Riksdagens revisorer skr. 1999-10-14, rapport 1998/99:10.

Enligt 4 § internrevisionsförordningen skall interrevisionen bedrivas i enlighet med god sed för internrevision. Enligt uttalanden i förarbetena till förordningen skall internrevisionen bedrivas enligt internationell standard för god revisionssed². Utöver hänvisningen regleras ett antal olika frågor i såväl förordning som föreskrifter och allmänna råd.

En fråga som aktualiserades i samband med Riksrevisionsverkets (RRV) konsekvensutredning 2001 om nya föreskrifter och allmänna råd till förordningen var varför vissa frågor som behandlas i god sed också skall regleras i förordning, föreskrifter eller allmänna råd. Det anfördes att eventuell reglering utöver Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (de internationella standarder som utgör god internrevisionssed och som beskrivs i bilaga 3) bör begränsas till förhållanden som är specifika för statliga myndigheter.

8.1.2 Överväganden

Utredningens bedömning

Nätverk som bygger på frivillig medverkan på det sätt som i dag förekommer fyller en mycket viktig funktion och ger möjlighet till professionella diskussioner, informations- och erfarenhetsutbyte.

Utredningens förslag

- Det skall av en myndighets instruktion eller i särskild förordning framgå om myndigheten skall omfattas av internrevisionsförordningen.
- Internrevisionsmyndigheten skall föra ett register över myndigheter som bedriver internrevision i enlighet med förordningen. Myndigheter som bedriver internrevision skall åläggas att rapportera detta till myndigheten.
- En samlad översyn bör göras av urvalskriterier för tillämpning av förordningen om internrevision och andra faktorer som påverkar styrning och kontroll i staten. I avvaktan på en sådan översyn skall en beloppsgräns på en miljard kronor, kompletterad med riskbaserade kriterier för urval av myndigheter som

² Prop. 1994/95:100 bil 1.

inte uppfyller beloppsgränsen, även i fortsättningen tillämpas för urval av myndigheter som skall följa internrevisionsförordningen.

- Det skall i förordningen ställas krav på att bedriva internrevision enligt god internrevisions- och internrevisorssed.

Kriterier för urval av myndigheter

Vi har tidigare anfört att regeringens behov av att inrätta system för intern styrning och kontroll samt internrevision som ger en rimlig grund för en effektiv styrning och kontroll i staten bör vägas mot de svenska myndigheternas relativt långtgående självständighet. Vi anser att regeringens styrning av internrevisionen bör balanseras mellan dessa två intressen. Vi föreslår att regeringen, för att uppfylla sitt ansvar för styrning och kontroll i staten, bör ställa krav på vissa myndigheter att bedriva internrevision i enlighet med internrevisionsförordningen. Kravet bör framgå av myndighetens instruktion eller i särskild förordning. Vi anser dock att myndigheternas självständighet motiverar en relativt stor frihet för myndigheterna att själva besluta om formerna för internrevisionen. I de följande avsnitten redovisas utredningens bedömningar i detta avseende.

Frågan om vilka myndigheter som skall bedriva internrevision kan inte enbart avgöras utifrån kriterier som myndighetens kostnader m.m. Effektiviteten hos styrningen och kontrollen i staten påverkas av ett antal olika faktorer. Några sådana viktiga faktorer är hur den interna styrningen och kontrollen i myndigheterna utformas, hur myndighetsledningarna utses, vilka krav som ställs på dessa och vilken återrapportering som myndigheten skall lämna till regeringen och Regeringskansliet. Vilka verksamheter och vilken andel av statens kostnader som omfattas av internrevision är en annan sådan faktor.

Det kan hävdas att internrevisionen inte är en del av den interna styrningen och kontrollen i myndigheterna. Vi anser dock att internrevisionen, för staten som helhet, är en del av styrning och kontroll i vid bemärkelse. Därför bör kriterier för urval av myndigheter som skall tillämpa internrevisionsförordningen utformas samordnat med övriga faktorer som påverkar styrningen och kontrollen. Genom att samlat utforma och följa upp kraven på myndig-

heterna avseende intern styrning och kontroll samt internrevision kan regeringen erhålla en rimlig grund för att bedöma om styrningen och kontrollen i staten som helhet är tillfredsställande.

Den övervägande delen av kraven på myndigheternas interna styrning och kontroll gäller generellt för samtliga myndigheter. Det finns dock några exempel på krav om att lämna olika typer av information som skall tillämpas av ett urval av myndigheter. Som exempel kan nämnas den särskilda dokumentation som skall lämnas till Ekonomistyrningsverket (ESV) enligt föreskrifterna till 2 kap 3 § i förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag. Urvalet av myndigheter som skall tillämpa denna bestämmelse är, enligt uppgift från ESV, baserat på en kombination av kvantitativa kriterier och kriterier av bedömningskaraktär. Förteckningen över vilka myndigheter som skall lämna den särskilda dokumentationen finns i ESV:s föreskrifter.

Överväganden om vilka myndigheter som skall bedriva internrevision enligt förordningen och vilka krav som i övrigt skall ställas på olika myndigheter vad gäller rapportering och andra bestämmelser om intern styrning och kontroll bör bedömas i ett sammanhang. Vi föreslår därför att regeringen bör göra en samlad översyn av urvalskriterier för tillämpning av förordningen om internrevision och andra faktorer som påverkar styrning och kontroll i staten.

Vi vill dock, i avvaktan på resultatet av en sådan översyn, lämna följande förslag. Urvalet av myndigheter bör utformas så att det ger regeringen en rimlig grund för antagandet att den statliga internrevisionen är effektiv. Vi föreslår att myndigheterna bör väljas ut genom en kombination av kriterier som rör såväl myndigheternas storlek (väsentlighet) som riskerna i myndigheternas verksamhet. Därtill bör ytterligare ett objektiva kriterium komma i fråga, nämligen om EU:s bestämmelser kräver att viss verksamhet omfattas av krav på internrevision. EU:s krav på internrevision är dock i normalfallet riktade till Sverige som medlemsstat och inte mot enskilda myndigheter. Krav på enskilda myndigheter måste därför regleras i svenska bestämmelser.

När det gäller kravet på väsentlighet anser vi att urvalet bör ske enligt en beloppsgräns som avser myndighetens totala kostnader (verksamhetskostnader och transfereringar). Det finns andra kriterier, t.ex. antal anställda, som skulle kunna ses som ett komplement eller ett alternativ till en beloppsgräns. Det är dock viktigt att skilja på å ena sidan regeringens behov av att försäkra sig om en rimlig

grund för en effektiv styrning och kontroll och å andra sidan dimensioneringen av en enskild myndighets internrevision. I det senare fallet torde antal anställda i myndigheten kunna vara en indikator som påverkar internrevisionens omfattning. När det däremot gäller urvalet av myndigheter som skall omfattas av krav på att bedriva internrevision anser vi att en beloppsgräns är ett mer relevant kriterium. Inför införandet av den nuvarande internrevisionsförordningen angav regeringen några kriterier för urval av myndigheter som skulle omfattas av förordningens krav (prop.1994/95:100). I propositionen angavs bl.a. en beloppsgräns rörande myndighetens omsättning på en miljard kronor och vissa andra riskrelaterade kriterier. Om en beloppsgräns på en miljard kronor skulle tillämpas i dag skulle, enligt uppgift från Regeringskansliet, 95,9 procent av de totala kostnaderna för staten omfattas. En beloppsgräns på 10 miljarder kronor motsvarar 86,0 procent, medan en beloppsgräns på 0,5 miljarder kronor motsvarar 97,9 procent av de totala kostnaderna för staten.

Bedömningen av om en viss myndighets verksamhet är riskfylld eller ej bör avgöras från fall till fall, lämpligen genom en dialog mellan myndighetens ledning och Regeringskansliet. Även externrevisionens synpunkter bör inhämtas. Det kan vara svårt att finna tydliga kriterier för ett sådant urval eftersom det innebär att en bedömning måste ske. Det bör dock vara möjligt att välja ett antal indikatorer som skall tillämpas vid bedömningen. Vi föreslår därför att regeringen slår fast sådana indikatorer som bör ligga till grund för en diskussion med berörda myndigheter. Vi föreslår att följande indikatorer på om myndighetens verksamhet är riskfylld bör ingå vid bedömningen:

- Myndigheten har en decentraliserad organisation.
- Det finns en långtgående delegering av beslutsfattande till enskilda handläggare.
- En stor andel av verksamheten innebär manuell hantering och subjektiva bedömningar i samband med myndighetens beslut³.

Som framgår ovan redovisade RR i sin rapport uppfattningen att det är svårt att få en helhetsbild av vilka myndigheter som har internrevision. Vi delar denna uppfattning, men anser att det kan vara olämpligt att i förordningstext ange samtliga myndigheter.

³ RRV:s vägledning för årlig revision, kännetecken på s.k. bedömningstransaktioner.

Vår bedömning är att den förteckning över vilka myndigheter som skall tillämpa förordningen, som för närvarande återfinns i 1 § internrevisionsförordningen, bör utgå. I stället bör det av förordningen framgå att den skall tillämpas av myndigheter under regeringen om det föreskrivs i myndighetens instruktion eller i särskild förordning. Vi bedömer vidare att bestämmelsen om att de myndigheter som på eget initiativ bedriver internrevision skall tillämpa förordningen bör tas bort.

RR föreslog i sin rapport att förordningen bör innehålla en bilaga där samtliga myndigheter som omfattas av förordningen namnges. Syftet med en sådan bilaga var att undvika oklarhet om vilka myndigheter som skall tillämpa förordningen. I syfte att klargöra vilka myndigheter som omfattas av förordningens krav samt ge regeringen och andra intressenter en komplett bild av vilka myndigheter som bedriver internrevision föreslår vi att internrevisionsmyndigheten skall ansvara för att föra ett register över berörda myndigheter. Myndigheter som bedriver internrevision, enligt bestämmelserna i internrevisionsförordningen, bör därför åläggas att anmäla detta till internrevisionsmyndigheten. Kravet bör omfatta även myndigheter som av annan anledning än krav i myndighetens instruktion eller i särskild förordning bedriver internrevision i enlighet med bestämmelserna i förordningen.

Krav på att bedriva internrevision

Enligt 3 § internrevisionsförordningen skall de myndigheter som omfattas av förordningen inrätta internrevision som skall ledas av en chef. Enligt föreskrifterna till förordningen kan en myndighet inrätta internrevision genom att antingen anställa internrevisor eller genom att samordna internrevisionen med en annan myndighet. Att på eget initiativ enbart köpa internrevisionstjänster, från exempelvis ett konsultföretag, är som en följd av föreskrifterna till 3 § i förordningen inte att "inrätta" internrevision. De myndigheter som väljer denna lösning omfattas således inte av förordningens krav.

I Institute of Internal Auditors (IIA) definition av internrevision och IIA Standards finns inte något krav på att internrevision måste bedrivas genom att anställa egna internrevisorer. Det finns möjlighet att bedriva internrevision enligt god sed genom att köpa internrevisionstjänsten i sin helhet. Vi kan också konsta-

tera att det i de länder som ingår i vår internationella kartläggning inte ställs några formkrav på internrevisionen i de statliga organisationerna på samma sätt som i den svenska internrevisionsförordningen. EU-kommissionen har dock i beslutet om inrättande av internrevisionsenheter i generaldirektoraten angett att enheter som består av mindre än två personer bör undvikas. Kommissionen förordar i första hand andra alternativ än köp av denna tjänst, t.ex. samordning mellan olika generaldirektorat.

Vi kan identifiera fyra huvudsakliga former för att bedriva internrevision i de statliga myndigheterna. Den första är en egen internrevision med egna anställda revisorer (s.k. in-house). Det andra är en i sin helhet köpt internrevisionstjänst (s.k. outsourcing). Det tredje är en kombination mellan de två (s.k. co-sourcing) och det fjärde alternativet är en samordning av internrevision mellan flera myndigheter. För- och nackdelar med samordning av internrevision mellan myndigheter redovisas i nästa avsnitt. I en magisteruppsats vid Mitthögskolan⁴ jämförs alternativen att inrätta internrevision med egna anställda internrevisorer och att köpa tjänsten. Uppsatsen rör endast bolag, men vår bedömning är att slutsatserna i stor utsträckning är relevanta även för staten.

En fördel som nämns med att köpa internrevisionstjänsten är ökat oberoende. Författarna menar att inhyrda internrevisorer kan anses vara mer oberoende gentemot ledningen än internrevisorer anställda i organisationen vars levebröd är beroende av att de håller ledningen tillfredsställd. En annan fördel som tas upp är kostnadseffektivitet. Det gäller företag som endast har ett begränsat behov av internrevision och som kan köpa konsulttjänster när behov finns i stället för att alltid ha internrevisorer anställda. Ytterligare en fördel som nämns i uppsatsen är kostnadsomvandling. Med detta avses att man byter ut fasta kostnader i form av anställda revisorer mot rörliga kostnader som beror på hur mycket internrevision som köps in. Det blir därmed lättare för ledningen att påverka kostnaderna. Slutligen nämns kvalitetssäkring som en fördel med att upphandla tjänsten. Kvalitetssäkring innebär att företag försäkrar sig om att de får den kvalitet och kompetens som krävs genom att köpa in internrevisionstjänster från kvalificerade revisionsbyråer.

En av de fördelar med att anställa egna internrevisorer som uppsatsförfattarna tar upp är att det skapar regelbundenhet i revi-

⁴ Egen internrevisionsavdelning eller outsourcing? - en studie av tre svenska bolags internrevisionsfunktioner. Magisteruppsats 10 p, vid Mitthögskolan Sundsvall, Emma Adamsson och Kristine Liljeström.

sionen av företagets interna kontroll. En annan fördel är att internrevisorerna har betydande kunskap om organisationen och affärshändelser i företaget, vilket gör det möjligt för dem att kombinera sin kunskap och skicklighet med en förståelse för företagets affärshändelser. Ytterligare en fördel som nämns är lojalitet. Med detta avses att de internrevisorer som är anställda av organisationen är mer benägna att arbeta extra hårt för att effektivisera organisationen eftersom de själva är en del av den. Slutligen ses det som en fördel att företag kan använda internrevisionsavdelningen som en utbildningsplats för de personer som senare skall komma att arbeta inom finansiellt inriktade respektive och strategiska områden i organisationen.

Vi anser med något undantag att uppsatsförfattarna ger en bra bild av fördelarna med respektive alternativ. En fördel som förs fram när det gäller köp av internrevisionstjänsten är att det är lättare för revisorer som kommer utifrån att vara oberoende gentemot ledningen. Vi bedömer dock att en externt anlita revisor åtminstone till viss del bör känna sig bunden till ledningen som är konsultens kund. Vi vill även komplettera bilden med ytterligare några aspekter. Vi vill framhålla vikten av att en myndighet som väljer att helt köpa internrevisionstjänsten tillser att ha en tillräcklig beställarkompetens. Brister i beställarkompetensen medför en stor risk för att en helt köpt internrevisionstjänst inte uppfyller kraven på god internrevisions- och internrevisorssed och att den köpta tjänsten inte heller motsvarar myndighetens behov. Brist på beställarkompetens kan dock enligt vår bedömning även vara ett problem för en egen funktion eller motsvarande för internrevision.

Vi gör inte anspråk på att ha redovisat en fullständig förteckning över fördelarna med de olika alternativen, men vi bedömer att de mest centrala fördelarna med respektive alternativ framgår ovan. Det är inte realistiskt att tro att det ena eller det andra alternativet passar bäst för hela statsförvaltningen. För- och nackdelar med de olika alternativen måste vägas mot varandra i varje enskilt fall. Det är ledningen i varje enskild myndighet som har bäst förutsättningar att göra denna avvägning.

Vi anser att myndighetens ledning, mot bakgrund av myndigheternas självständighet, så långt möjligt bör kunna besluta om former för hur internrevisionen skall bedrivas – naturligtvis inom ramen för god internrevisions- och internrevisorssed (se nästa avsnitt). Vi föreslår därför att förordningen endast bör innehålla krav på att myndigheterna skall bedriva internrevision. Myndig-

hetsledningen bör besluta om former för hur internrevisionen skall bedrivas. På så sätt ges myndighetens ledning en större möjlighet att utforma internrevisionen på det sätt som bäst passar den enskilda myndighetens förutsättningar än vad som är fallet i dag.

Ett av de problem som RRV tog upp i sin rapport från 2002 var att internrevisionens uppdragsgivare i vissa myndigheter inte prioriterar internrevisionen i tillräcklig omfattning. RRV pekade också på att internrevisionen i vissa myndigheter t.o.m. motarbetas. Det skulle kunna finnas en risk att myndighetsledningen i dessa situationer skulle utnyttja möjligheten att avstå från att anställa egna revisorer, t.ex. för att dra ner på internrevisionens omfattning under en för myndigheten lämplig nivå. Det är därför viktigt att hålla i minnet att myndighetsledningen, oavsett på vilket sätt internrevisionen bedrivs, har ett ansvar för att tillse att internrevision bedrivs enligt god internrevisions- och internrevisorssed och i enlighet med övriga bestämmelser i internrevisionsförordningen. Vi anser att den typ av negativa effekter som RRV berörde i sin rapport kan motverkas genom införandet av ett system för kvalitetssäkring (se kapitel 6). Vidare kan sådana effekter motverkas genom regeringens och Regeringskansliets uppföljning av myndighetsledningens ansvar för intern styrning och kontroll samt internrevision (t.ex. i mål- och resultatdialogen). Vi vill i detta sammanhang framhålla att våra förslag skall ses som en helhet. Utformningen av förslaget i detta avsnitt är beroende av hur de övriga förslagen utformats.

God internrevisions- och internrevisorssed

Vår bedömning är att de internationella krav som ställs på internrevisionschef och annan internrevisor (god internrevisorssed) och internrevisionsarbetet (god internrevisionssed) bör följas av de statliga internrevisorerna. Normerna är utarbetade för att passa organisationer inom såväl offentlig som privat sektor. Det finns inte någon anledning att utveckla och definiera en särskild god internrevisions- och internrevisorssed för den statliga sektorn i Sverige. Däremot anser vi att det finns behov av att i förordning eller i föreskrifter och allmänna råd komplettera eller anpassa de krav som följer av att internrevisionen bedrivs vid statliga myndigheter.

Vi föreslår att det i internrevisionsförordningen bör finnas en hänvisning till god internrevisions- och internrevisorssed. Med detta åsyftar vi bl.a. de obligatoriska bestämmelserna i Institute of Internal Auditors (IIA) Standards och Code of Ethics. Vi anser att det därutöver finns ett behov av att i förordningstext reglera på vilket sätt de svenska myndigheterna bör tillämpa vissa delar av den internationellt goda seden. I Practice Advisories ges vägledning om hur de obligatoriska bestämmelserna skall tillämpas och tolkas. Om det i svenska bestämmelser bör göras en hänvisning till Practice Advisories är en fråga som bör övervägas i samband med att föreskrifter och allmänna råd utformas.

Av den inledande bestämmelsen i IIA:s första standard, nr 1000, framgår att syfte, befogenhet och ansvar för internrevision formellt bör definieras i ett kontrakt, en s.k. charter. IIA Standards och Practice Advisories tar sin utgångspunkt i att fastställandet av en sådan charter är en fråga för varje organisation att överväga. Vår bedömning är att bestämmelser i förordning, föreskrifter och allmänna råd, tillsammans med myndighetsspecifika policydokument, bör betraktas som en sådan. Förordningen bör dock innehålla de bestämmelser som regeringen, som ansvarig för den statliga verksamheten inför riksdagen, anser sig behöva för att försäkra sig om en väl fungerande internrevision i staten. Varje myndighet bör i eget framtaget policydokument reglera det som rör den egna internrevisionen.

8.2 Internrevisionens arbetsformer

8.2.1 Bakgrund

Av kapitel 3 framgår att det vid 25 av de myndigheter som svarat på utredningens enkät finns endast en internrevisor. Av svar på den enkät som RRV skickade ut inför sin rapport⁵ om internrevisionen i staten framkommer att ensamrevisorer har en utsatt ställning. Av RRV:s rapport framgår dock att 76 procent av ensamrevisorerna instämmer helt eller delvis i påståendet att det fungerar bra att vara ensamrevisor. I rapporten finns förslag om att inrätta större sammanhållna revisorsgrupper för olika grupper av myndigheter. Syftet med förslaget är att stärka internrevisionens ställning och ge revisorererna bättre möjligheter att utvecklas. Är revisorer flera

⁵ Internrevision i staten, Riksrevisionsverket 2002:12.

kan de enligt RRV lättare identifiera sig i en tydlig yrkesroll med klar förankring i god sed för internrevisionen.

Resultatet av den enkät som Internrevisorernas förenings (IRF) arbetsgrupp genomfört (se kapitel 3) visar att drygt hälften av de som svarat anser att väl fungerande nätverk uppfyller det behov av stöd som finns. Flera revisorer anser dock att nätverk eller andra typer av frivilliga samarbetsformer inte kan ge tillräckligt stöd för att en ensamrevisor skall klara att täcka hela myndighetens verksamhet samtidigt som revisorn får tid till kompetensutveckling. Samtidigt anser många att det bör finnas någon samordningsresurs, tillsynsmyndighet eller liknande som ger ett mer strukturerat stöd till internrevisorerna vid de statliga myndigheterna.

8.2.2 Överväganden

Utredningens bedömning

Stora sammanhållna revisionsgrupper bör inte införas.

God internrevisions- och internrevisorssed innehåller inga kriterier för hur stor en internrevisionsenhet skall vara eller hur mycket revision som skall utföras i en viss organisation. Inte heller framgår att ett visst antal anställda är en förutsättning för att internrevisionen skall kunna följa god internrevisions- och internrevisorssed. Det är enligt god sed fullt möjligt att organisera sin internrevision enbart genom att upphandla internrevision, förutsatt att de tjänster som upphandlas uppfyller kraven på god internrevisions- och internrevisorssed.

Vi kan också konstatera att det i de länder som ingår i vår internationella kartläggning inte uttrycks några krav på minsta storlek på internrevision i de statliga organisationerna. EU-kommissionen har dock, som framgår av kapitel 4, i beslutet om inrättande av internrevisionsenheter i generaldirektoraten angett att enheter som består av mindre än två personer bör undvikas. Nätverk förekommer i samtliga länder och inom EU-kommissionen i varierande utsträckning.

Vi delar RRV:s bedömning att det finns risker med att vara ensamrevisor. En funktion som endast består av en person är sårbar och utsatt. En professionell diskussion med revisorskollegor kan

vara svår att uppnå. Det verksamhetsområde som skall täckas av internrevisionen är dessutom omfattande och det kan vara svårt för en person att på ett tillförlitligt sätt granska hela verksamheten. Vi utesluter inte att en ensam revisor i det enskilda fallet kan fungera väl, men det är riskfyllt och bör därför undvikas. Vår bedömning är att internrevisionen, för att möjliggöra en viss professionell diskussion, bör bestå av minst två personer. Bedömningen utgör inget ställningstagande avseende den enskilda myndighetens dimensionering av internrevisionen. Varje myndighet måste själv bedöma dimensioneringen av internrevisionen med utgångspunkt i myndighetens storlek och riskerna i verksamheten.

Vår bedömning är, som framgår i föregående avsnitt, att ledningen för respektive myndighet skall besluta om formerna för hur internrevisionen skall bedrivas mot bakgrund av den enskilda myndighetens situation. Något uttryckligt krav på att en internrevisionsenhet skall bestå av ett visst minsta antal personer bör därför inte regleras.

För de myndigheter som inte har behov av mer än en internrevisor ges några olika alternativ. Ett alternativ är att samordna internrevisionen med en eller flera myndigheter. En bedömning bör göras i varje enskilt fall om hur många myndigheter som kan dela på en internrevisionsenhet. Vi bedömer dock inte att det bör införas stora sammanhållna revisionsgrupper enligt RRV:s förslag. Vi har i kapitel 6 redovisat våra skäl för varför vi anser att internrevisionen skall vara ett instrument för myndighetsledningarna. En samordning mellan alltför många myndigheter torde medföra en känsla av "extern internrevision" för alla berörda – ledning, verksamhetsansvariga och internrevision. Vi bedömer att internrevisionsmyndighetens arbete med kvalitetssäkring, metod- och kompetensutveckling enligt förslagen i kapitel 6 och 9 är ett bättre sätt att åstadkomma den tydliga yrkesroll med förankring i god sed som RRV förordar. Vi bedömer dock att det kan vara lämpligt att införa större internrevisionsgrupper i de fall det finns ett större antal liknande myndigheter, t.ex. inom länsstyrelse- och socialförsäkringsområdet.

Ett annat alternativ till ensamrevisor är en kombination av en anställd internrevisor och upphandling av internrevision eller att enbart upphandla internrevision. I båda dessa fall vill vi poängtera att det skall vara fråga om anlåtande av en extern part som uppfyller kraven på god internrevisions- och internrevisorssed och som, i

fallet med kombination av anställd och köpt tjänst, ger tillfälle till erfarenhetsutbyte och en löpande professionell diskussion.

Det förekommer i dag några olika nätverk för internrevisorer. Det finns ett nätverk för samtliga internrevisorer som arbetar i staten. Det finns också nätverk inom olika sektorer eller andra myndighetsgrupperingar. Det är vår bedömning att denna typ av nätverk, som bygger på frivillig medverkan, fyller en mycket viktig funktion och de ger även möjligheter till professionella diskussioner, informations- och erfarenhetsutbyte. Nätverken kan dock inte helt täcka ensamrevisorernas behov av en professionell diskussion.

8.3 Inrättande av revisionskommitté eller liknande

8.3.1 Bakgrund

RRV anser i sin rapport⁶ att internrevisionens ställning är institutionellt svag. Det finns inga mekanismer som säkerställer att internrevisionen kan genomföras enligt god internrevisionsssed eller att revisionsrapporter blir föremål för behandling och beslut om åtgärder. Enligt RRV finns det anledning att överväga såväl rådgivande kommittéer med ansvar för att övervaka att åtgärder vidtas med anledning av internrevisionens rekommendationer som revisionskommittéer med ansvar för riskhantering och finansiell rapportering. Syftet är att åstadkomma en kvalitetssäkrad internrevision och att stärka internrevisionens ställning.

8.3.2 Erfarenheter från revisionskommittéer

Det finns mycket begränsad erfarenhet från revisionskommittéer eller liknande bland statliga myndigheter. I vår enkätundersökning har vi endast fått information om något enstaka fall. I de statliga bolagen förekommer enligt uppgift från Regeringskansliet revisionskommittéer eller liknande i vissa bolag. Våra studier av den privata sektorn, genom att studera aktuella artiklar i facktidskrifter och genom diskussion med företrädare för IRF, har också gett sparsamt resultat avseende erfarenheter av revisionskommittéer. Genom vår internationella utblick har vi fått kännedom om att

⁶ Internrevision i staten, Riksrevisionsverket 2002:12.

revisionskommittéer förekommer inom statsförvaltningen i Storbritannien och inom EU-kommissionen.

I Storbritannien utgör revisionskommittéerna ett stöd för den s.k. accounting officer och är dennes resurs för att bedöma den information som denne behöver för att kunna lämna sitt intygande om den interna styrningen och kontrollen. I det brittiska systemet är kommittéerna i normalfallet sammansatta av såväl interna som externa ledamöter. Goda råd avseende arbetet med och i en revisionskommitté har dokumenterats i en vägledning.

EU-kommissionen har inrättat en revisionskommitté, en s.k. Audit Progress Committee (APC). Kommitténs uppgift är att följa upp hur revisionsrekommendationer följs och kvaliteten i revisionsarbetet. Huvuduppgiften är att säkerställa att kommissionens olika delar vidtar lämpliga åtgärder för att förbättra systemet för intern styrning och kontroll i enlighet med rekommendationerna från den centrala internrevisionsfunktionen. APC skall vara ett stöd för kommissionskollegiet i dess ansvar att följa fördraget om Europeiska unionen samt övriga lagstadgade krav och överenskommelser.

8.3.3 Överväganden

Utredningens bedömning

Det bör inte finnas något generellt krav på att inrätta revisionskommittéer i de myndigheter som kommer att omfattas av internrevisionsförordningen.

Vi kan konstatera att det i såväl privat som statlig sektor förekommer olika typer av revisionskommittéer eller liknande, men att de olika typerna delvis har olika syften. En typ av kommittéer ansvarar för att dels bedöma lämpligheten i system för styrning och intern kontroll samt finansiell redovisning och resultatredovisning, dels bedöma väsentliga iakttagelser från intern- och externrevisionen. Detta är ett långtgående ansvar och kräver en gedigen kompetens hos kommitténs ledamöter. Den andra typen har enbart till uppgift att vara en samordnande funktion för revisionsfrågor.

Det finns både för- och nackdelar med revisionskommittéer. Fördelen är att revisorerna får stöd i kontakterna med styrelsen och att internrevisionen på så sätt kan förbättra informationen till

styrelsen och därmed också förbättra relationen med styrelsen. Det finns dock också en risk att styrelsen i större utsträckning får andrahandsinformation om internrevisionen och det kan i sin tur få till följd att relationen mellan internrevisionen och hela styrelsen försämras snarare än förbättras.

Det är således inte självklart att en revisionskommitté är till fördel för internrevisionen. Det bör därför inte ställas något krav på att en sådan kommitté inrättas i alla myndigheter som kommer att omfattas av internrevisionsförordningen. Däremot bör det vara möjligt för de myndigheter som så önskar att inrätta en revisionskommitté. Frågan bör dock övervägas ytterligare om regeringen väljer att införa ett uttalande om myndighetsledningarnas ansvar för intern styrning och kontroll, enligt det förslag som lämnats i kapitel 6. Om så sker kan en revisionskommitté av det slag som förekommer t.ex. i Storbritannien utgöra ett stöd för ledningen och en diskussionspartner för internrevisionen. Det kan då också vara lämpligt att internrevisionsmyndigheten överväger att utveckla någon form av vägledning för internrevisionens samarbete med en eventuell revisionskommitté.

Självfallet är det av vikt att kommitténs ledamöter har de kunskaper om intern styrning och kontroll samt internrevision som gör det möjligt för dem att ta ansvar för kontroll- och revisionsfrågorna på ett aktivt och kunnigt sätt. Det gäller oavsett vilken av de ovan beskrivna rollerna som kommittén ges.

9 Kompetenskrav och certifiering

Utredningens förslag

Internrevisionsmyndigheten skall få till uppgift att:

- i en kompetensprofil specificera behovet av grundläggande generella kunskaper och färdigheter som krävs för att internrevisorer i staten skall kunna arbeta enligt god internrevisions- och internrevisorssed,
- utveckla ett gemensamt kompetensutvecklingsprogram som motsvarar kompetensprofilen,
- utforma ett system för prov och certifiering för internrevisorer i statliga myndigheter, samt
- närmare precisera generella kompetenskrav som bör vara vägledande vid anställning av internrevisorer, samordning av internrevision med annan myndighet och upphandling av internrevision.

9.1 Bakgrund

Riksrevisionsverket (RRV) påpekar i sin rapport att det inte finns någon gemensam vägledning för vilka kompetenskrav som bör ställas vid anställning av internrevisionschefer eller andra internrevisorer vid en myndighet¹. Kvaliteten på internrevisionen varierar. Myndigheterna har inte alltid byggt upp den kompetens och kvalitet som krävs för att kunna uppnå de krav som står i förordningen. Flera myndigheter internrekryterar internrevisorer som inte kan anses ha erforderlig kompetens för att arbeta med internrevision. Det saknas vanligtvis krav på internrevisorerna både vad avser professionella kunskaper och verksamhetskunskaper.

¹ Internrevision i staten, Riksrevisionsverket 2002:12.

Internrevisorerna är i vissa fall för få i den enskilda myndigheten för att kunna möjliggöra ett erfarenhetsutbyte som bidrar till att utveckla kompetensen. Resurserna är i flera fall otillräckliga i relation till myndighetens storlek och verksamhet.

Vår enkätundersökning visar att flertalet internrevisor (såväl internrevisionschefer som övriga internrevisor) har en civil-ekonomutbildning eller motsvarande utbildning. Under de tre senaste åren har myndigheterna i genomsnitt ägnat sig åt kompetensutveckling i 10 dagar per år (se kapitel 3). Som framgår av en internationell benchmarking (Global Auditing Information Network), där ca 500 organisationer inom olika branscher ingår i en databas, ägnar internrevisorerna i genomsnitt 7,5 dagar per år åt kompetensutveckling.

9.2 Krav på kompetens och kompetensbehov hos internrevisor i staten

9.2.1 Krav i internrevisionsförordningen på kompetens

Av nuvarande internrevisionsförordning framgår inte några krav på att internrevisorerna skall besitta en viss formell kompetens. Av allmänna råd till 4 § framgår följande:

Ett yrkesmässigt arbete förutsätter att internrevisorerna äger och fortlöpande upprätthåller den kunskap och yrkesskicklighet som svarar mot arbetsuppgifternas art och svårighetsgrad. Att arbeta professionellt innebär bl.a. att internrevisionen sker med hög kvalitet, vilket i sin tur förutsätter kompetensbevarande och kompetensutvecklande insatser i en professionell miljö. Det senare kräver viss storlek på en revisionsenhet. När kunskap och erfarenhet erfordras inom områden utanför internrevisorernas kompetens bör särskilda specialister anlitas.

Således finns i dag krav på att internrevisorn skall ha den kompetens som motsvarar arbetsuppgifterna, även om det saknas bestämmelser som reglerar att internrevisorn skall besitta en särskild formell kompetens, inneha en viss examen eller liknande.

9.2.2 God internrevisions- och internrevisorssed

Inte heller i Institute of Internal Auditors (IIA) Standards finns krav på att internrevisorn skall ha en viss formell utbildning eller examen (se bilaga 3). Det är internrevisionschefens ansvar att göra en bedömning av vilken kompetens som internrevisorerna behöver för att klara uppdraget. Chefens bedömning skall avse såväl individens som hela internrevisionens kompetens i förhållande till sitt uppdrag. Av Attribute Standard 1210 framgår att internrevisorer skall besitta den kunskap, färdighet och annan kompetens som behövs för att de skall kunna utföra sina arbetsuppgifter. Vidare framgår att internrevisionen kollektivt skall besitta eller uppnå den kompetens, färdighet och annan kompetens som krävs för att utföra arbetsuppgifterna. Internrevisionschefen skall, om personalen saknar relevant kompetens för hela eller delar av arbetsuppgifterna, söka kompetent råd och stöd. Attribute Standard 1230 anger att internrevisorer skall öka sina kunskaper, färdigheter och annan kompetens genom löpande professionell utveckling. I tillhörande Practice Advisory framgår bl.a. att internrevisorer ansvarar för att fortsätta sin utbildning i syfte att bibehålla sin skicklighet. Internrevisorer uppmuntras också i Practice Advisory att visa sin skicklighet genom att genomgå lämplig professionell certifiering, t.ex. Certified Internal Auditor (CIA).

9.2.3 Överväganden

I nuvarande förordning ställs det inte några formella krav på kompetens hos internrevisorer. Sådana krav ställs inte heller i IIA:s obligatoriska standarder. Internrevisorer uppmuntras dock enligt Practice Advisories att genomgå lämplig certifiering, t.ex. CIA. Det framgår tydligt av dessa normer att internrevisorer skall inneha eller skaffa sig den kunskap och kompetens som behövs för de uppgifter som skall utföras. Rätt kompetens hos internrevisorer är en av de viktigaste förutsättningarna för att revisionen skall kunna arbeta enligt god sed och med rätt kvalitet. Internrevisorerens kompetens är enligt vår uppfattning avgörande för kvaliteten hos internrevisionen i staten.

En vanlig fråga är varför just internrevisorer behöver ha särskild kompetens och utgöra en tydlig profession. Det är en stark tradition inom revisorsyrket liksom inom många andra yrken att

genom kompetensutveckling och certifiering kvalitetssäkra medarbetarnas kunskaper och färdigheter. En internrevisor redovisar på ett självständigt sätt iakttagelser och rekommendationer. Många gånger ifrågasätter internrevisorn beslut som fattas på olika nivåer i en organisation. För att internrevisorns redovisning skall få det genomslag som krävs för att bidra till förbättringar är det nödvändigt att revisorn är trovärdig. Avgörande för trovärdigheten är att det är möjligt att påvisa att revisorn har tillräcklig kompetens för att göra korrekta bedömningar med utgångspunkt i ett väl genomfört revisionsarbete.

En internrevisor har åtminstone behov av två typer av kompetens; revisorskompetens och sakområdeskompetens. Båda är nödvändiga för att revisorn skall kunna utföra sina arbetsuppgifter. Revisorskompetensen är inte beroende av den organisation som internrevisorn arbetar inom, medan sakområdeskompetens delvis måste relateras till den organisation som internrevisorn verkar inom. Det finns dock generell sakområdeskompetens som inte är verksamhetsrelaterad. Exempel på sådan kompetens är kunskap om informationsteknologi, redovisningsteori, organisationsteori och annat som utgör en generell bas för att kunna analysera en organisation och riskerna med verksamheten.

Vi anser, i enlighet med ovan nämnda standard, att det inom internrevisionen vid en myndighet skall finnas en lämplig sammansättning av revisorer som tillsammans besitter både revisorskunskap, nödvändig generell verksamhetskunskap och ett visst mått av specifik verksamhetskunskap i tillräcklig utsträckning för att kunna utföra arbetet på ett professionellt sätt. Det kan, beroende på verksamhetens art, därutöver finnas behov av specialiserade internrevisorer inom en revisionsenhet. Det bör vara internrevisionschefens ansvar att bedöma vilken kompetens som revisionsenheten behöver för att internrevisionen som helhet skall kunna verka i enlighet med god sed.

Det bör tas fram en kompetensprofil som specificerar behovet av grundläggande generella kunskaper och färdigheter som krävs för att internrevisorer i staten skall kunna arbeta enligt god internrevisions- och internrevisorssed. Kompetensprofilen bör ha sin utgångspunkt i det specifikt statliga behovet, och bl.a. baseras på synpunkter från såväl internrevisorer som företrädare för internrevisorernas uppdragsgivare. Vi föreslår att internrevisionsmyndigheten bör få till uppgift att utforma en sådan kompetensprofil. Därutöver behövs kompetensprofiler för olika typer av specialister,

med utgångspunkt i det specifika behovet, utformas av varje revisionsenhet.

Vi skall enligt direktivet lämna förslag till kompetenskrav som bör vara vägledande vid anställning av internrevisorer vid statliga myndigheter. Mot bakgrund av att olika organisationer förutsätter tillgång till olika typer av kompetens är det enligt vår uppfattning internrevisionschefen som måste avgöra vilken kompetens som krävs för enskilda revisorer. Vi anser att särskilda kompetenskrav i enlighet med den föreslagna kompetensprofilen bör kunna ställas på internrevisionen i staten. Det torde dock vara lämpligast att utforma ett sådant kompetenskrav för internrevisionen som funktion och inte för enskilda revisorer. Vidare bör kompetenskraven kunna ställas på internrevisionen oavsett i vilken form den bedrivs. Vi föreslår därför att internrevisionsmyndigheten får till uppdrag att närmare precisera vägledande kompetenskrav för internrevisorer som skall verka som generalister och som kan tillämpas vid anställning av internrevisorer, samordning av internrevision med annan myndighet och upphandling av internrevision.

9.3 Kompetensutveckling

9.3.1 Rätt kompetensutveckling

För att ge internrevisorerna förutsättningar att uppnå erforderlig kompetens behöver revisorerna få tillgång till kompetensutveckling. Utbildningen bör anpassas till varje individ. Behovet av utbildningsinsatser bör avgöras gemensamt av chef och medarbetare.

Den verksamhet som bedrivs i de statliga myndigheterna skiljer sig åt i ganska stor utsträckning, varför kunskap om den egna organisationens verksamhet med nödvändighet måste inhämtas inom den egna myndigheten. Den statliga miljön och det statliga regelverket är däremot en gemensam nämnare för alla myndigheter och sådan kunskap kan erhållas genom utbildningar som är gemensamma för alla internrevisorer i staten. Vidare kan olika grupper av myndigheter ha likartad verksamhet, exempelvis universitet och högskolor, försäkringskassor och länsstyrelser. Möjlighet att dra nytta av likheterna kan lämpligen ske genom informations- och erfarenhetsutbyte inom olika nätverk, men det kan också vara tänkbart med riktade utbildningsinsatser inom olika verksamhetsområden. Revisorskunskaper och -färdigheter är något som uppnås

dels genom utbildning, dels genom yrkeserfarenhet. Diskussioner med kollegor i den egna organisationen, i olika typer av nätverk och på annat sätt är en förutsättning för att kunna utvecklas som internrevisor.

9.3.2 Befintligt utbildningsutbud

För de statliga internrevisorerna har det under en rad år varit möjligt att delta i kurser och seminarier som anordnats av RRV. RRV hade mellan 1994 och 2001 regeringens uppdrag att erbjuda kurser och seminarier för de statliga internrevisorerna. Detta uppdrag har nu avslutats och Riksrevisionen kommer inte att bedriva denna typ av verksamhet. RRV ansåg, utifrån det genomförda projektet, att en tydlig och gemensam kompetensprofil bör tas fram för den statliga internrevisionen. En sådan kompetensprofil är också en central förutsättning för ett eventuellt framtida certifieringsprogram för statliga internrevisorer.

Vi kan konstatera att det för närvarande saknas ett kompetensutvecklingsprogram för internrevisorer i Sverige. En internrevisor har dock möjlighet att delta i utbildningar som erbjuds av olika arrangörer. I det följande beskrivs några av de möjligheter som finns.

Den utbildning som bedrivs inom Internrevisorernas förening (IRF) har två olika syften. Det ena syftet är att svara för ett stöd som gör det möjligt för internrevisorer att klara en CIA-examen. Det andra syftet är att erbjuda kurser, seminarier och konferenser som i övrigt motsvarar internrevisorernas utbildningsbehov. Fler-talet kurser är inriktade på revisionsmetodik av olika slag, men IRF kan också förmedla kurser i t.ex. presentations- och intervjuteknik. I form av seminarier i IRF:s regi behandlas olika aktuella ämnen, t.ex. kvalitetssäkring, och hur internrevisionen kan skapa värde för sin uppdragsgivare. IRF strävar efter att i kursverksamheten använda sig av de vägledningar som IIA erbjuder. Vid behov sker en anpassning till svenska förhållanden.

Ekonomistyrningsverkets (ESV) utbildningar syftar till att bistå myndigheter med att utveckla kompetensen för både nyanställd och mer erfaren personal inom myndigheterna. Utbildningsutbudet omfattar såväl resultatstyrning som finansiell styrning/redovisning, men också utbildningar direkt avsedda för användare av de ekonomiadministrativa system som ESV tillhandahåller.

Statskontoret erbjuder bl.a. seminarier kring utvärdering i offentlig miljö. Statskontoret förmedlar också kontakter med Nätverket Utvärderarna, som är ett forum för utbyte av idéer om och erfarenheter av utvärdering.

Statens kvalitets- och kompetensråd stödjer statliga myndigheters verksamhetsutveckling genom utbildningar, utvecklingsprogram, seminarier, rapporter, konferenser, utvecklingsprojekt m.m. inom följande områden: systematiskt kvalitetsarbete, långsiktig kompetensförsörjning och förvaltningskunskap. Rådet utvecklar och förmedlar t.ex. basutbildningar i förvaltningskunskap för statsanställda.

Det finns också olika utbildningsföretag som erbjuder skilda utbildningar som kan vara relevanta för internrevisorer.

9.3.3 Överväganden

Det finns ett behov av att utveckla ett gemensamt kompetensutvecklingsprogram för statliga internrevisorer som motsvarar den föreslagna kompetensprofilen. Vi anser att ett sådant kompetensutvecklingsprogram bör utformas av internrevisionsmyndigheten. Kompetensutvecklingsprogrammet bör kunna vara ett flerårigt program med kurser inom de ämnesområden som kommer att ingå i kompetensprofilen. Programmet kan t.ex. bestå av ett basblock och ett vidareutbildnings-/specialiseringsblock.

Vi kan konstatera att det finns ett relativt brett utbud av kurser och seminarier som är mer eller mindre relevanta för internrevisorer. Vid utformning av programmet bör i första hand möjligheten undersökas att utnyttja befintliga kurser och seminarier som anordnas av andra utbildningsanordnare och låta dessa ingå i programmet. För att tillgodose utbildningsbehovet inom områdena revisionsmetodik och innebörden av god sed bör IRF:s befintliga kurser, dels de CIA-förberedande kurserna, dels övriga revisionsmetodikkurser, kunna utnyttjas då de tar sin utgångspunkt i god internrevisions- och internrevisorssed.

För de ämnesområden som rör kunskap om den statliga särprägel, t.ex. förvaltningskunskap, redovisning och organisation, bör kompetensprofil och utbildningsmål jämföras med motsvarande för Riksrevisionens årliga revisorer. Om det visar sig att de är tillräckligt likartade anser vi att internrevisionsmyndigheten vid utformning av kompetensutvecklingsprogrammet bör under-

söka om det är möjligt att av effektivitets- och kostnadsskäl, samordna kurser för intern- och externrevisorer i staten.

När det gäller övrigt utbildningsbehov bör internrevisionsmyndigheten undersöka om det kan tillgodoses av andra utbildningsanordnare. Om det finns behov av utbildningsinsatser som inte kan tillgodoses av något befintligt organ bör internrevisionsmyndigheten överväga att i egen regi tillhandahålla sådana insatser.

9.4 Certifiering

9.4.1 Befintliga system för certifiering av revisorer

Utöver internrevisorer finns bl.a. både statliga och privata externrevisorer, kommunrevisorer, skatterevisorer, kvalitetsrevisorer, miljörevisorer och arbetsmiljörevisorer. För vissa av dessa finns i lagstiftning eller i andra bestämmelser krav på en viss gemensam kompetensutveckling och någon typ av certifiering för att säkerställa den kompetens som krävs för att de skall kunna utföra ett sitt arbete på ett professionellt sätt. Andra har på eget initiativ eller av annan anledning kompetensutvecklingsprogram i kombination med provverksamhet. Som exempel kan nämnas RRV, som på uppdrag av regeringen inom den årliga revisionen definierade kompetenskrav, utvecklade ett kompetensutvecklingsprogram och genomförde prov i Revisorsnämndens regi. Dock är det inte reglerat, varken i lag eller i förordning, krav på certifiering av de statliga externrevisorerna. RRV framförde 2001 i en skrivelse till regeringen att certifiering innebär ett skriftligt utlåtande, utfärdat av en behörig myndighet, om att fastställda kompetenskrav är uppfyllda². Kompetenskraven bör vara fastställda i någon form av föreskrift och det skall finnas en behörig extern certifieringsinstans. RRV konstaterade att dessa förutsättningar saknades.

CIA-examen

För internrevisorer finns en internationell certifiering, CIA, som IIA ansvarar för. I Sverige administreras CIA av IRF. En CIA-examen testar internrevisorernas kunskap och förmåga rörande aktuell

² Skrivelse till regeringen, Riksrevisionsverket 2001-06-14, 30-2001-0750.

internrevisionspraxis. CIA-proven genomförs på engelska och den litteratur som tagits fram finns inte tillgänglig på svenska.

En CIA-examen omfattar fyra delar³.

Del I Internrevisionsprocessen

Del II Färdigheter i internrevision

Del III Ledningens interna styrning och kontroll samt informationsteknologi

Del IV Revisionsmiljön

Del IV kan om så önskas anpassas till nationella eller branschspecifika förhållanden. IIA erbjuder också en möjlighet att få denna typ av certifiering och prov godkända av IIA (Professional Recognition Credit) och dessa kan då därmed ses som en del av en CIA-examen. Det finns i USA en särskild certifiering för internrevisorer som arbetar i statlig sektor, CGAP. Den testar revisorernas förståelse för revisionsmetodik i statlig sektor, standarder samt kontroll- och riskmodeller. CGAP har godkänts av IIA enligt systemet för Professional Recognition Credit. Enligt uppgift från IRF avser IIA att globalisera CGAP. IIA erbjuder sina nationella samarbetspartners en möjlighet att testa CGAP-provet för att bedöma hur väl det speglar de egna behoven för den statliga sektorn, vilket ger en möjlighet att bedöma vilken nationell anpassning som behövs.

9.4.2 Överväganden

Vi anser att prov för att uppnå certifiering är en lämplig form för att testa och intyga de statliga internrevisorernas faktiska kompetens samt för att ge status till yrkeskåren. Det bidrar till att kvalitetssäkra internrevisionen. Den internationella utblicken visar exempel på länder som har utformat egna certifieringssystem. I Norge finns ett system för certifiering av internrevisorer som gäller såväl inom den offentliga sektorn som inom den privata sektorn. I Finland finns en certifiering för internrevisorer som verkar i offentlig sektor. I Storbritannien finns såväl en särskild brittisk certifiering som en särskild certifiering för internrevisorer i staten.

Ett certifieringssystem bör utformas för internrevisorer i svenska staten. Internrevisionsmyndigheten bör få i uppdrag att

³ IIA:s hemsida, www.theiia.org.

utforma ett sådant certifieringssystem. Vår bedömning är att myndigheten även bör kunna ansvara för certifieringen av internrevisorerna.

Vi anser att den ovan föreslagna kompetensprofilen måste vara grunden för såväl kompetensutveckling som certifiering. När kompetensprofilen är utformad är det möjligt att slutligt ta ställning till om det befintliga certifieringssystemet CIA kan användas även för internrevisorerna i staten.

En CIA-examen är ett befintligt system utformat för att testa internrevisorernas kunskap och förmåga rörande aktuell internrevisionspraxis med utgångspunkt i IIA Standards och Code of Ethics. Det har från statliga internrevisorerna som genomgått CIA framförts att proven i vissa delar inte är relevanta för statliga internrevisorerna. Det talar mot att enbart använda CIA som grund för certifiering av statliga internrevisorerna. En ytterligare faktor är att allt material rörande CIA endast finns på engelska. Det faktum att CIA är en internationellt erkänd certifiering som innehas av ca 40 000 personer i hela världen, och att den internationellt är accepterad inom såväl privat som statlig sektor, gör dock enligt vår bedömning att det kan vara angeläget att utnyttja CIA-examen för att pröva internrevisorernas kunskaper i god internrevisions- och internrevisorssed.

Vi anser därför att möjligheten att använda CIA-examen för att pröva internrevisorernas kunskap om revisionsmetodik och god internrevisions- och internrevisorssed bör övervägas av internrevisionsmyndigheten. Om det visar sig vara möjligt att använda CIA bör det även vara tillräckligt att pröva övriga kunskaper genom särskilda kompletterande prov. Om CIA väljs som en del av certifieringssystemet, anser vi att internrevisionsmyndigheten bör eftersträva att den del av certifieringen som är specifikt statlig godkänns av IIA som CIA-examen del IV. På så sätt kan de statliga revisorerna uppnå såväl en CIA-examen som en certifiering som svensk statlig internrevisor. I detta sammanhang bör också undersökas om den amerikanska CGAP-certifieringen helt eller delvis kan anpassas till svenska förhållanden.

I vissa certifieringssystem ingår som en del en bedömning av de personliga egenskaperna hos den person som skall certifieras. Huruvida så skall vara fallet i den föreslagna internrevisorcertifieringen bör övervägas av internrevisionsmyndigheten.

10 Övriga frågor

10.1 Vissa regleringsfrågor

10.1.1 Överväganden

Utredningens förslag

- I internrevisionsförordningen skall det anges att internrevisionen skall omfatta all verksamhet som myndigheten bedriver eller ansvarar för. Internrevisionen skall granska om ledningens interna styrning och kontroll är utformad så att myndigheten med rimlig säkerhet kan:
 - uppnå en effektiv verksamhet,
 - bedriva en författningsenlig verksamhet, samt
 - lämna en tillförlitlig rapportering av verksamhetens resultat.
- Internrevisionen skall ge råd och stöd till myndighetens ledning inom det verksamhetsområde som anges i första stycket.
- I internrevisionsförordningen införs en bestämmelse som föreskriver att internrevisionens uppdragsgivare skall säkerställa att internrevisionen får tillgång till de uppgifter och upplysningar som den behöver för sin granskning.

Reglering i lag eller i förordning?

Mot bakgrund av den svenska förvaltningsmodellen regleras kraven på intern styrning och kontroll samt internrevision i förordningar, föreskrifter och allmänna råd. Den internationella utblicken visar att ett av EU-kommissionens krav vid förhandlingar med kandidatländer är att internrevisionens s.k. funktionella oberoende skall regleras i lag. Motsvarande krav ställs dock inte på länder som

redan är medlemmar i EU. Ett motiv för att Sverige ändå bör följa EU-kommissionens krav, att reglera internrevisionen i lag, är att internrevisionens ställning ytterligare skulle stärkas. Å andra sidan bör regeringen så långt som möjligt förfoga över möjligheten att styra kraven på myndigheterna. Värt att notera är att det i Finland finns en grundläggande bestämmelse om ämbetsverkens ansvar för intern styrning och kontroll i den finska budgetlagen, medan de närmare bestämmelserna om utformningen av denna samt inrättandet av internrevision regleras i en budgetförordning. I Sverige har en lösning valts som innebär att budgetlagen innehåller bestämmelser om regeringens ansvar gentemot riksdagen, medan kraven på myndigheterna regleras i förordning. Mot bakgrund av den valda svenska modellen är det vår bedömning att krav på internrevision även framdeles bör framgå av förordning.

Internrevisionens verksamhetsområde

Enligt internrevisionsförordningen skall internrevisionen omfatta all verksamhet som myndigheten bedriver eller ansvarar för. Internrevisionen skall avse självständig granskning av myndighetens interna styrning och kontroll och hur myndigheten fullgör sina ekonomiska redovisningsskyldigheter.

Vi bedömer att internrevisionens verksamhetsområde bör vara detsamma som i dag. Internrevisionen skall därmed ansvara för granskning samt råd och stöd avseende hela myndighetens verksamhet. Internrevisionen skall bedöma om ledningens interna styrning och kontroll är utformad så att myndigheten med rimlig säkerhet kan uppnå målen för verksamheten inom de tre områden som är ledningens ansvar, nämligen en effektiv verksamhet enligt de av riksdag och regering uppsatta målen, en författningssenlig verksamhet och en tillförlitlig redovisning av verksamheten. En bestämmelse med sådan innebörd överensstämmer med såväl internationella normer avseende intern styrning och kontroll som med IIA Standards och Practice Advisories.

Bestämmelsen om verksamhetsområdet bör gälla såväl internrevisorns uppgift att granska som uppgiften att ge råd och stöd till myndigheten. IIA Standards ger tillsammans med Practice Advisories internrevisorn stora möjligheter att verka som s.k. konsult i organisationen. Det finns också regler för hur internrevisionen skall agera för att klara kraven på objektivitet och

oberoende i samband med detta arbete. Vi bedömer inte att det finns anledning att i förordningstext, i förhållande till god internrevisions- och internrevisorsred, i detalj definiera internrevisorns roll som konsult. Det bör vara ledningen i den enskilda myndigheten som avgör på vilket sätt internrevisorn bäst kan ge det stöd som krävs för att ledningen skall kunna fullgöra sitt ansvar för intern styrning och kontroll. Vi anser att internrevisionsmyndigheten bör överväga att ta fram en vägledning för att ge stöd till internrevisionen inom detta område. En sådan vägledning torde också kunna vara till nytta för myndighetsledningen.

Internrevisionens tillgång till uppgifter och upplysningar

För att internrevisionen skall kunna fullgöra sina arbetsuppgifter är det nödvändigt att internrevisionen får tillgång till det material, de uppgifter och upplysningar som behövs. Vi anser att det bör framgå av förordningen att det är internrevisionens uppdragsgivare som ansvarar för att säkerställa att så sker.

Vi föreslår därför att en bestämmelse införs i förordningen om att den som är internrevisionens uppdragsgivare skall säkerställa att internrevisionen får tillgång till de uppgifter och upplysningar som den behöver för sin granskning.

10.2 Konsekvensbeskrivning

10.2.1 Utgångspunkter

Av 14 § kommittéförordningen (1998:1474) framgår att om förslagen i ett betänkande påverkar kostnaderna eller intäkterna för staten, kommuner, landsting, företag eller andra enskilda skall en beräkning av dessa konsekvenser redovisas i betänkandet. Om förslagen innebär samhällsekonomiska konsekvenser i övrigt skall även dessa redovisas. När det gäller kostnadsökningar och intäktsminskningar för staten, kommuner eller landsting skall kommittén föreslå en finansiering. Vi kan konstatera att förslag som medför ökade utgifter på statsbudgeten (takbegränsade utgifter) skall åtföljas av ett förslag till finansiering så att de takbegränsade utgifterna och offentliga sektorns saldo inte påverkas negativt. En sådan redovisning lämnas i avsnitt 10.2.3.

Av 15 § kommittéförordningen (1998:1474) framgår att om förslagen i ett betänkande har betydelse för den kommunala självstyrelsen skall konsekvenserna i det avseendet anges i betänkandet. Detsamma gäller när ett förslag har betydelse för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet, för sysselsättning och offentlig service i olika delar av landet, för små företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt i förhållande till större företags, för jämställdheten mellan kvinnor och män eller för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen. Vi bedömer att förslagen inte medför några konsekvenser i enlighet med vad som framgår av 15 § kommittéförordningen (1998:1474).

Av 16 § kommittéförordningen (1998:1474) framgår att regeringen anger närmare i utredningsuppdraget vilka konsekvensbeskrivningar som skall finnas i ett betänkande. Vi noterar att regeringen i utredningsuppdraget inte närmare har preciserat vilka konsekvensbeskrivningar som skall finnas (se dir. 2002:153).

10.2.2 Överväganden

Utredningens bedömning

Lämnade förslag medför sammantaget ökade utgifter på statsbudgeten. Bildandet av en internrevisionsmyndighet medför ökade utgifter på statsbudgeten. Därtill innebär ett flertal förslag en ökad ambitionsnivå vad gäller myndigheternas arbete med intern styrning och kontroll samt internrevision, vilket kan medföra behov av omprioriteringar av resurser.

Vårt samlade förslag syftar till att skapa förutsättningar för en stärkt internrevision vid myndigheter under regeringen. Förslagen är dock av olika dignitet. Ett grundläggande förslag är bildandet av en särskild internrevisionsmyndighet. Övriga förslag kan sägas på olika sätt bidra till att stärka den statliga internrevisionen och skall ses i ljuset av regeringens ambition att fästa ökad uppmärksamhet på internrevisionen i staten.

I det följande kommenteras inledningsvis de förslag vi lämnar. Av kommentarerna framgår bl.a. om förslagen bedöms medföra ökade utgifter på statsbudgeten. De förslag som bedöms medföra ökade utgifter på statsbudgeten kommenteras något mera utförligt.

Tydliggör vem som är internrevisionens uppdragsgivare

Vårt förslag är att internrevisionens uppdragsgivare i myndigheter under regeringen skall vara den i myndighetens ledning som enligt verksförordningen och myndighetens instruktion eller i särskild förordning ansvarar för intern styrning och kontroll. Vidare föreslår vi att internrevisionens uppdragsgivare skall besluta om på vilket sätt internrevisionen skall bedrivas, revisionsplan för internrevisionen, åtgärder med anledning av internrevisionens iakttagelser och rekommendationer, internrevisionens budget och, i förekommande fall, frågor som rör anställning av internrevisionschef. Förslaget innebär ett klagörande i förhållande till den ordning som gäller. Förslaget i sig medför ingen anslagspåverkan.

Inrätta en särskild internrevisionsmyndighet

En särskild internrevisionsmyndighet föreslås inrättas av regeringen. Myndigheten skall svara för samordnande uppgifter, men också kunna utgöra en internrevisionsresurs för regeringen. Myndigheten för internrevision i staten skall fullgöra följande uppgifter:

1. ansvara för föreskrifter och allmänna råd i anslutning till en förordning för internrevision i staten,
2. utgöra en samordningsfunktion för internrevisionen i staten i syfte att ge internrevisionen vid statliga myndigheter under regeringen och de allmänna försäkringskassorna goda förutsättningar att fungera väl utifrån god internrevisions- och internrevisorssed:
 - svara för rådgivning,
 - svara för metodutveckling,
 - svara för fortlöpande kompetensutveckling,
 - svara för att utveckla och förvalta ett system för certifiering av internrevisorer i staten,
 - precisera kompetenskrav som bör vara vägledande vid anställning av internrevisorer, samordning av internrevision med annan myndighet och upphandling av internrevision.
 - utforma en extern kvalitetssäkring av internrevisionen för de statliga myndigheterna.

3. på uppdrag av regeringen utföra EU-relaterade uppgifter inom internrevisionsområdet, samt
4. på uppdrag av regeringen genomföra andra riktade insatser inom internrevisionsområdet.

Uppgiften att ansvara för föreskrifter och allmänna råd i anslutning till den nuvarande förordningen om internrevision vid statliga myndigheter m.fl. var en uppgift för RRV t.o.m. halvårsskiftet 2003. Ingen annan myndighet har därefter ålagts denna uppgift. Det förefaller lämpligt att internrevisionsmyndigheten ges ansvar för att ta fram och förvalta sådana föreskrifter och allmänna råd till förordningen. Vi bedömer att uppgiften att ta fram allmänna råd och föreskrifter initialt kommer att vara relativt resurskrävande, men att resursinsatsen därefter kommer att vara mer begränsad.

Internrevisionsmyndigheten bör även få i uppgift att föra ett register över myndigheter som bedriver internrevision i enlighet med förordningen. Myndigheter som bedriver internrevision bör åläggas att rapportera detta till internrevisionsmyndigheten.

Att samordna den statliga internrevisionen i staten omfattar olika uppgifter. Såväl den rådgivande som den kompetensutvecklande rollen kommer att ställa stora krav på internrevisionsmyndigheten, inte minst i ett initialskede. Över tiden kan dock denna uppgift förväntas att förändra karaktär då den inledningsvis avser att ta fram och utveckla kompetensprogram etc. för att på sikt övergå till ett förvaltningsskede. Behovet av utveckling inom detta område kommer dock att bestå, om än med olika innehåll och intensitet över tiden.

Det svenska medlemskapet i EU har bl.a. medfört att den svenska regeringen måste finna former för att dels lämna ett revisionsutlåtande för strukturfondsprogrammen, dels ett revisionsintyg för Statens jordbruksverks årliga bokslut för Garantisektionen vid Europeiska utvecklings- och garantifonden som underlag för kommissionens avslut av de årliga räkenskaperna (se även kapitel 6). Dessa uppgifter utfördes tidigare av RRV.

Det nuvarande uppdraget till internrevisionen vid Arbetsmarknadsstyrelsen respektive vid Länsstyrelsen i Gävleborgs län omfattar programperioden 2000–2006. Motsvarande uppdrag till ett privat revisionsbolag avseende Garantisektionen vid europeiska utvecklings- och garantifonden är reglerat i avtal och sträcker sig t.o.m. 2005. Uppdragen finansieras över statsbudgeten. Den totala kostnaden uppgår till i storleksordningen 9 miljoner kronor per år.

Som framgår av kapitel 6 är det troligt att EU-kommissionen kommer att sträva efter att i ökad omfattning delegera kontroll- och revisionsuppgifter till nationell nivå. Det förefaller därför lämpligt att regeringen kan vända sig till en och samma instans för att få stöd i arbetet med EU-relaterade uppgifter som avser internrevision. Vi föreslår därför att uppgifterna att lämna ett revisionsutlåtande för strukturfondsprogrammen respektive certifiera Statens jordbruksverks årliga bokslut för Garantisektionen vid Europeiska utvecklings- och garantifonden på sikt förs över till internrevisionsmyndigheten.

Internrevisionsmyndigheten skall även på uppdrag av regeringen kunna genomföra vissa riktade insatser i syfte att granska den interna styrningen och kontrollen vid myndigheter. Vi föreslår alltså att internrevisionsmyndigheten skall svara för den kategori av insatser inom detta område som tidigare utfördes av RRV. Vår bedömning är att regeringens behov av denna typ av insatser kommer att vara fortsatt hög, inte minst mot bakgrund av att regeringens ansvar för den interna styrningen och kontrollen av förvaltningen kan förväntas stå i fokus för Riksrevisionens granskning.

Vi bedömer att det åtgår i storleksordningen fem årsarbetskrafter för att ansvara för föreskrifter och allmänna råd och utgöra samordningsfunktion. Därutöver tillkommer att på uppdrag av regeringen genomföra insatser med inriktning på internrevision, vilket enligt vår bedömning i ett initialskede kommer att ta i anspråk ytterligare fem årsarbetskrafter. För den sistnämnda kategorin av insatser bör ställning tas till om myndigheten skall svara för dessa med egen personal eller genom köp av internrevisions-tjänster. På sikt tillkommer dessutom de EU-relaterade uppgifterna.

Den totala kostnaden för internrevisionsmyndigheten består förutom av personalkostnader (inklusive köp av tjänster) av kostnader för lokaler samt övriga kostnader. Med utgångspunkt från en schablonmässig beräkning av kostnaden per årsarbetskraft är det möjligt att i grova termer uppskatta en total kostnad för internrevisionsmyndigheten. Oaktat de EU-relaterade uppgifterna uppgår den totala kostnaden för internrevisionsmyndigheten till uppskattningsvis 14 miljoner kronor per år¹. Därtill kommer vissa kostnader i samband med etablering av myndigheten.

¹ Kostnaden för en årsarbetskraft antas schablonmässigt uppgå till 1 miljon kronor för verksamhetens chef respektive till 750 tkr för övrig operativ personal. Kostnaden per år för

I kapitel 6 anger vi att den föreslagna myndigheten skulle kunna samlokaliseras med någon befintlig myndighet. Det skulle ge myndighetens personal möjlighet till ett professionellt utbyte utanför den egna myndigheten. En sådan samordning skulle även kunna medföra besparingar avseende lokalkostnader och administrativa tjänster. Vid val av en sådan lösning bör det vara möjligt att något reducera den totala kostnaden för internrevisionsmyndigheten. Vi är dock av den bestämda uppfattningen att myndighetens kärnverksamhet varken kan eller bör samordnas med någon befintlig myndighets verksamhet.

Tydliggör ledningens ansvar för intern styrning och kontroll

Vi föreslår att krav införs på ett uttalande om ledningens bedömning av den interna styrningen och kontrollen till regeringen. Vi föreslår att detta initialt sker genom ett förtydligande av innebörden av beslutet om och undertecknandet av en myndighets årsredovisning. Förslaget innebär på sikt en ny uppgift, ett nytt moment, för myndigheterna, men bedöms inte medföra någon anslagspåverkan.

Inför en bestämmelse om samråd med Riksrevisionen i internrevisionsförordningen

Vi föreslår att en bestämmelse om samråd med Riksrevisionen införs i internrevisionsförordningen. Bestämmelsen bör utformas i enlighet med förslaget i regeringens proposition om Riksrevisionen². De närmare formerna för samrådet bör utvecklas av internrevisionsmyndigheten. Myndigheten bör därvid undersöka möjligheten till samarbete med Riksrevisionen. Förslaget innebär ett klargörande i förhållande till den ordning som gäller. Förslaget i sig medför ingen anslagspåverkan.

den utförande personalen uppgår därmed till ca 8 miljoner kronor (1 mnkr + 6,75 mnkr). Därtill kommer den personal som skall svara för myndighetens gemensamma funktioner. Vid ett antagande om att detta behov uppgår till ca 3,5 årsarbetskrafter och att kostnaden per årsarbetskraft uppgår till 500 tkr tillkommer en kostnad för myndighetsgemensamma stödfunktioner motsvarande ca 2 miljoner kronor. Vid ett schablonmässigt antagande om att personalkostnaderna utgör 70 procent av de totala kostnaderna fås en totalkostnad uppgående till drygt 14 miljoner kronor (10/0,7≈14).

² Prop. 2001/02:190, Riksrevisionen.

Reglera kravet på att följa internrevisionsförordningen i myndigheternas instruktion eller i särskild förordning

Vi föreslår att regeringen i internrevisionsförordningen bör ställa krav på vissa myndigheter att bedriva internrevision enligt god internrevisions- och internrevisorssed. Kravet på att följa förordningen bör framgå av myndighetens instruktion eller i särskild förordning. Förslaget innebär att kravet på myndigheterna att bedriva internrevision regleras på ett enhetligt och entydigt sätt. Förslaget i sig medför dock ingen anslagspåverkan.

Se över de kriterier som ligger till grund för att ålägga myndigheter att följa internrevisionsförordningen

Vi föreslår att regeringen gör en samlad översyn av de kriterier som gäller för urval av myndigheter som skall bedriva internrevision och andra faktorer som påverkar styrning och kontroll i staten. I avvaktan på resultatet av en sådan översyn anser vi att nu gällande beloppsgräns (1 miljard kronor), kompletterat med riskbaserade kriterier för urval av myndigheter som inte uppfyller beloppsgränsen, även i fortsättningen bör kunna tillämpas för urval av myndigheter som skall bedriva internrevision. Förslaget avseende urvalskriterierna medför i sig ingen anslagspåverkan.

Internrevision i staten regleras av en ny internrevisionsförordning

Vi föreslår att regeringen fattar beslut om en ny internrevisionsförordning. Förordningen skall ligga till grund för att reglera den statliga internrevisionen. Förslaget i sig medför ingen anslagspåverkan.

10.2.3 Förslag till finansiering

Utredningens förslag

Ett anslag om 14 miljoner kronor i 2003 års prisnivå föreslås anvisas för internrevisionsmyndighetens verksamhet.

Internrevisionsutredningens samlade förslag innebär ökade takbegränsade utgifter med 14 miljoner kronor. Finansiering föreslås ske genom att anslaget 90:5 Regeringskansliet m.m. minskas med 14 miljoner kronor.

Särskild myndighet

Vårt förslag att skapa en särskild internrevisionsmyndighet skall ses mot bakgrund av att regeringen har ett ansvar för att statlig verksamhet bedrivs effektivt och med god hushållning. Vi bedömer att detta ansvar kommer att komma i centrum för den statliga revisionsmyndigheten på ett helt annat sätt än tidigare i och med bildandet av Riksrevisionen. Internrevision kan i detta sammanhang ses som en form av stöd som regeringen kan använda sig av för att motsvara riksdagens krav. Arbetet med att säkerställa att den interna styrningen och kontrollen fungerar väl i förvaltningen skall i detta sammanhang ses som en av regeringens och Regeringskansliets kärnverksamheter.

Regeringen har i särskild ordning låtit utreda hur Regeringskansliets verksamhet kan effektiviseras och rationaliseras (SB2001/8259). I rapporten Ett effektivare regeringskansli – förslag till åtgärder (januari 2003) lämnas bedömningen att användningen av stödfunktionerna i Regeringskansliet bör kunna effektiviseras i en omfattning som innebär att närmare 100 årsarbetskrafter på kortare sikt kan frigöras till förmån för kärnverksamheten (s. 17). Det är enligt vår mening angeläget att regeringen fäster ökad vikt vid att stärka internrevisionen i staten. Därför är det enligt vår uppfattning rimligt att en begränsad del av de resurser som frigörs i och med att Regeringskansliets stödfunktioner effektiviseras används för att skapa förutsättningar för en stark internrevision i staten.

Tabell 10.1. Utredningens finansieringsförslag

<i>Finansiering (mnr)</i>	14
90:5 Regeringskansliet m.m.	-14
<i>Effekt på takbegränsade utgifter</i>	0

Ökad ambition

Förutom förslaget att inrätta en internrevisionsmyndighet har vi lämnat antal andra förslag till stöd för att stärka den statliga internrevisionen. Flertalet av dessa förslag innebär ökade krav på Regeringskansliet, myndighetsledningar (styrelse och generaldirektör), men också på myndigheternas personal i övrigt. Vi bedömer att det är rimligt att förvaltningen lever upp till dessa krav inom ramen för av riksdagen fastställd nivå på de takbegränsade utgifterna. En ökad ambition när det gäller att stärka internrevisionen i staten kan därmed medföra krav på en omprioritering inom givna ekonomiska ramar. Det avser såväl inom Regeringskansliet som i myndigheterna.

Kommittédirektiv



Den statliga internrevisionen

Dir.
2002:153

Beslut vid regeringssammanträde 5 december 2002.

Sammanfattning av uppdraget

En särskild utredare tillkallas för att göra en samlad översyn av den statliga internrevisionen för myndigheter under regeringen och de allmänna försäkringskassorna. Utredaren skall lämna förslag till de författningsändringar och andra åtgärder som anses behövliga.

I uppdraget ingår särskilt att lämna förslag till inriktning av den statliga internrevisionen, att utifrån den inriktningen föreslå hur den statliga internrevisionen bör utformas, att precisera vilka förutsättningar som bör vara uppfyllda för att den statliga internrevisionen skall fungera väl utifrån god sed samt att lämna förslag till reglering av den statliga internrevisionen.

Uppdraget skall redovisas senast den 31 augusti 2003.

Bakgrund

Reglering av den statliga internrevisionen m.m.

Förordningen (1995:686) om intern revision vid statliga myndigheter m.fl. (internrevisionsförordningen) infördes 1995.

Bakgrunden till förordningen framgår av den bedömning regeringen redovisade i budgetpropositionen för 1994 (prop. 1994/95:100 bilaga 1 kap.5). Där angavs bl.a. att det är ett oavvisligt krav från regeringens sida att den interna kontrollen fungerar i de statliga myndigheterna, särskilt vad gäller myndigheter med stora medelsflöden. Det hade framkommit att många myndigheter inte vidtagit erforderliga åtgärder för att uppmärksamma och åtgärda brister i detta avseende. Mot denna bakgrund anförde regeringen att den avsåg att besluta om en förordning med

innebörden att samtliga myndigheter med omfattande intern delegering av ansvar och befogenheter och som administrerar stora medelsflöden skall ha internrevision som självständigt granskar den interna kontrollen i verksamheten. Det ankom på berörda myndigheter att avsätta erforderliga medel för internrevision inom ramen för befintliga resurser.

Myndigheternas internrevision skall enligt internrevisionsförordningen avse en självständig granskning av myndigheternas interna styrning och kontroll samt hur myndigheterna fullgör sina ekonomiska redovisningsskyldigheter. Innan en myndighet beslutar om revisionsplan för sin internrevision skall den samråda med Riksrevisionsverket.

För närvarande utfärdar Riksrevisionsverket föreskrifter och allmänna råd i anslutning till förordningen. Denna uppgift kommer inte att övergå till Riksrevisionen, då den nya revisionsmyndigheten inrättas den 1 juli 2003.

Förutom genom internrevisionsförordningen samt föreskrifter och allmänna råd utformas den statliga internrevisionen genom den vägledning som ges av the Institute of Internal Auditors (IIA), men också av Internrevisorernas förening (IRF) i Sverige för utveckling av god sed för internrevision.

I detta sammanhang finns det även anledning att notera att det pågår en offentlig diskussion om revisionens roll och ansvar inom den privata sektorn. Som framgår av direktiven till kommissionen för analys av behovet av åtgärder som säkerställer förtroendet för det svenska näringslivet (dir. 2002:115) är det nödvändigt att det såväl inom företagen som externt sker en kontroll av företagens ekonomiska förhållanden och förvaltning. Det har i den allmänna debatten gjorts gällande att denna kontroll är otillräcklig. I debatten – som i dessa delar främst tagit sin utgångspunkt i redovisningsskandalerna i Förenta staterna – har redovisningsreglerna och revisorernas roll ägnats särskild uppmärksamhet. Betydelsen av öppenhet och insyn i företagens affärer har lyfts fram. Även på dessa punkter har det påståtts att det finns brister.

En ny revisorslag trädde i kraft den 1 januari 2002. Den nya lagen bygger i väsentliga delar på det harmoniseringsarbete som bedrivs på europeisk nivå när det gäller frågor om revisorers opartiskhet och självständighet. Ytterligare initiativ inom revisionsområdet kan förväntas komma från Europeiska kommissionen i framtiden.

Den statliga internrevisionen i praktiken

Myndigheternas internrevision

Riksdagens revisorer har på eget initiativ granskat hur myndigheternas internrevision fungerar (skr. 1999-10-14, rapport 1998/99:10). Revisorerna konstaterade att internrevisionen har goda förutsättningar att fungera vid myndigheterna. Internrevisionens omfattning, granskningsinriktning, sätt att granska och kompetens bedömdes som i stort sett ändamålsenliga i förhållande till intentionerna med internrevisionsförordningen.

Enligt Riksdagens revisorer utnyttjas dock inte internrevisionens goda förutsättningar fullt ut. Internrevisionen kan ha ett större genomslag på myndigheternas internkontroll om den tar bättre hand om sina förslag, bl.a. genom att i större utsträckning se till att förslagen följs upp. Vidare tillmäter styrelserna inte internrevisionen den vikt som från början var avsikten med förordningen.

Mot bakgrund av skrivelsen från Riksdagens revisorer genomförde regeringen vissa ändringar i internrevisionsförordningen, vilka trädde i kraft den 1 januari 2001. Förtydliganden gjordes därtill i föreskrifter och allmänna råd i anslutning till förordningen.

Rapport från Riksrevisionsverket

Riksrevisionsverket har under våren 2002 granskat hur väl den statliga internrevisionen fungerar (RRV 2002:12). I rapporten pekar Riksrevisionsverket på ett antal problem som rör dels den formella regleringen av internrevisionen, dels den praktiska tillämpningen av internrevisionsförordningen.

Riksrevisionsverket konstaterar bl.a. att internrevisionens ställning är institutionellt svag. Det finns inga mekanismer som säkerställer att internrevisionen kan genomföras enligt god internrevisionssed eller att revisionsrapporter blir föremål för behandling och beslut om åtgärder. Vidare konstaterar verket att ensamrevisorerna fortfarande utgör ett stort inslag i internrevisorskåren. Vad gäller internrevisionsförordningen framförs kritik som framför allt tar fasta på att den inte anpassats efter de statliga myndigheternas olika styrelseformer. Därtill kommer att rollen för internrevisionsfunktionen i praktiken inte tolkas helt entydigt. Det förefaller vara otydliga gränser mellan å ena sidan internrevisorernas självständiga

granskning och å andra sidan den granskning som utförs av controllers på uppdrag av den verkställande ledningen.

Riksrevisionsverket lämnar flera förslag till åtgärder. Verket föreslår bl.a. att styrelserna får ökade befogenheter att hävda internrevisionens integritet. Vidare föreslås att det bör vara styrelsen som tillsätter cheferna för internrevisionen och beslutar om internrevisionens budget. Internrevisionens chef bör ha dispositionsrätten till de budgeterade medlen. Dessutom föreslår verket att bildandet av rådgivande kommittéer och revisionskommittéer övervägs som ett stöd för de svenska myndigheternas verksamhet i syfte att stärka internrevisionen. Verket föreslår vidare att internrevisionen inom t.ex. ett politikområde eller annan relevant systemavgränsning bedrivs av en sammanhållen grupp av revisorer, men också att ett certifieringsprogram för den statliga internrevisionen utvecklas.

Riksrevisionen

Riksrevisionens medverkan i utvecklingen av internrevisionen i staten kommer att ske dels genom iakttagelser, bedömningar och rekommendationer beträffande internrevisionen som Riksrevisionen lämnar i granskningsrapporterna till myndigheterna och regeringen, dels genom samråd om revisionsplanen.

Av den av riksdagen nyligen antagna lagen om revision av statlig verksamhet m.m. framgår att Riksrevisionen, i den utsträckning det är förenligt med god revisionssed, får samverka med anställda vid en granskad myndighet med uppgift att uteslutande eller huvudsakligen sköta den interna revisionen. I den proposition som låg till grund för riksdagsbehandlingen angavs att en bestämmelse om skyldighet att samråda med Riksrevisionen har sin naturliga plats i direkt anslutning till de bestämmelser som gäller myndigheternas skyldighet att upprätta en revisionsplan (prop.2001/02:190).

Regeringen har det yttersta ansvaret för hur internrevisionen i staten utvecklas. De regler om samverkan mellan extern och intern revision som riksdagen antagit ändrar inte denna ansvarsfördelning.

Regeringskansliets kontroll och styrning av statlig verksamhet

Hösten 2002 överlämnades rapporten Regeringskansliets kontroll och styrning av statlig verksamhet (Finansdepartementet, september 2002) till chefen för Finansdepartementet. Rapporten tar sin utgångspunkt i Riksrevisionsverkets undersökning och konstaterar inledningsvis att det är angeläget att den pågående översynen av verksförordningen även beaktar internrevisionens särskilda problem. Det avser t.ex. styrelsens befogenhet och ansvar, men också bildandet av särskilda kommittéer.

I rapporten anges att det bör finnas tydliga regler för internrevision och att dess institutionella ställning bör stärkas. Vidare bör styrelsens ansvar och ställning i relation till den verkställande ledningen klargöras. Dessutom förefaller det enligt rapporten finnas behov av att tydliggöra vilket ansvar och vilka uppgifter som internrevisionen har. Förhållandet mellan internrevisionen och den externa revisionen vad gäller samråd kring granskningsplanen kan behöva ses över. Därtill kommer ett behov av att kvalitetssäkra internrevisionsfunktionen i staten, vilket bl.a. rör resurser, anställningsförfarande och utbildningsinsatser.

Översyn av verksförordningen

Regeringen beslutade den 20 december 2001 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att utarbeta förslag till en ny verksförordning (dir. 2001:117). En huvuduppgift för utredaren är att lämna förslag om vad som skall vara generellt reglerat i en ny verksförordning och vad som skall regleras i myndighetsinstruktion eller i annan förordning.

De olika ledningsformerna skall enligt direktiven tydligt framgå av verksförordningen. I dag saknas t.ex. reglering av ledningsformen styrelse med fullt ansvar. Ett tydligt ansvar för myndighetsledningen är viktigt bl.a. för förvaltningens möjlighet att uppfylla höga krav på effektivitet och möjligheter att utkräva ansvar.

Uppdraget skall redovisas senast den 1 april 2003.

Uppdraget

Utgångspunkter

Den finansiella kontrollen av statliga myndigheter och andra verksamheter kommer bl.a. till uttryck genom de system och rutiner för intern kontroll som inrättats. Därtill kommer en granskning av den interna styrningen och kontrollen genom internrevision.

Enligt internrevisionsförordningen skall myndigheternas internrevision avse en självständig granskning av myndigheternas interna styrning och kontroll samt hur myndigheterna fullgör sina ekonomiska redovisningsskyldigheter. Granskningen skall bedrivas i enlighet med god sed för internrevision.

Internrevisionens uppgift är att granska att verksamheten bedrivs effektivt i enlighet med riksdagens, regeringens och verksamhetens mål. Vidare innefattas att granska att lagar, förordningar, föreskrifter och övriga regeringsbeslut följs samt att rapporteringen av verksamhetens resultat är tillförlitlig.

Utredarens överväganden och förslag skall genomgående beakta förutsättningarna för en väl fungerande internrevision i enlighet med god sed vid de olika ledningsformerna enrådighetsverk, styrelse med begränsat ansvar respektive styrelse med fullt ansvar.

Utredningsarbetet

I uppdraget ingår att genomföra en samlad översyn av den statliga internrevisionen. Därvid skall utredaren beakta utvecklingen av internrevisionsfunktionen i ett bredare perspektiv, bl.a. genom internationella utblickar, men även beakta de iakttagelser och förslag som Riksdagens revisorer, Riksrevisionsverket och andra har redovisat.

Uppdraget omfattar att:

- lämna förslag till inriktning av den statliga internrevisionen,
- utifrån den inriktningen lämna förslag till hur den statliga internrevisionen bör utformas,
- precisera vilka förutsättningar som bör vara uppfyllda för att den statliga internrevisionen skall fungera väl utifrån god sed, samt
- lämna förslag till reglering av den statliga internrevisionen.

Inriktning av den statliga internrevisionen

Utredaren skall överväga och lämna förslag till precisering av roll- och ansvarsfördelning mellan å ena sidan internrevisionen och å andra sidan styrelsen, den verkställande ledningen respektive den externa revisionen. Vidare skall utredaren överväga och lämna förslag till former för anställning av chef för internrevision och fastställande av budget för internrevision. Strävan skall därvid vara att stärka internrevisionens ställning.

Uppdraget omfattar även att överväga och lämna förslag angående former för rapportering och dialog dels mellan internrevisionen och styrelsen (i förekommande fall den verkställande ledningen) respektive verksamhetsansvariga, dels mellan styrelsen (den verkställande ledningen) och Regeringskansliet.

Vidare bör utredaren överväga behovet av och, om så bedöms lämpligt, lämna förslag till inrättandet av rådgivande kommittéer, revisionskommittéer eller liknande instrument för att säkerställa internrevisionens självständighet och kvalitet.

Utformning av den statliga internrevisionen

Intern styrning och kontroll kan ses som en integrerad del av ledningens styrning av verksamheten och omfattar alla de aktiviteter som syftar till att verksamhetens mål uppnås. Utredaren har möjlighet att överväga hur normer för intern styrning och kontroll vid statliga myndigheter utvecklas och tas i bruk och, om så bedöms lämpligt, lämna förslag till hur dessa processer kan förbättras. Behovet av samordnad utbildning och metodutveckling kan därvid behöva prövas.

Den särskilde utredaren skall med vägledning av såväl internationella som nationella riktlinjer för internrevision överväga både rådande god sed för internrevision och gällande etiska regler samt, om så bedöms lämpligt, lämna förslag till hur eventuella behov av anpassning av dessa till statlig verksamhet bör lösas. I detta sammanhang skall utredaren överväga och lämna en bedömning av vilka förutsättningar som bör vara uppfyllda för att god sed och etiska regler skall kunna följas.

Förutsättningar för en väl fungerande internrevision

Utredaren skall överväga och lämna förslag till kompetenskrav som bör vara vägledande vid anställning av internrevisorer vid statliga myndigheter. I detta sammanhang bör utredaren även överväga och, om så bedöms lämpligt, lämna förslag till ett system för certifiering av internrevisorer i staten.

Utredaren skall därutöver överväga och lämna förslag om internrevisionens arbetsformer, t.ex. vad avser ensamrevisorer och bildandet av sammanhållna revisorsgrupper eller särskilda nätverk för erfarenhetsutbyte mellan internrevisorer.

Utredaren har möjlighet att lämna de övriga förslag till åtgärder vilka bedöms nödvändiga för att skapa goda förutsättningar för den statliga internrevisionen.

Reglering

Utredaren skall överväga och lämna förslag till en ny förordning om den statliga internrevisionen. Därvid skall utredaren beakta vad regeringen anført om samråd med Riksrevisionen (jfr. prop. 2001/02:190). I detta sammanhang skall utredaren även överväga och lämna förslag till reglering av en myndighets skyldighet att inrätta en funktion för intern revision.

Utredaren skall också överväga och lämna förslag om vilken myndighet som bör få till uppgift att ansvara för föreskrifter och allmänna råd i anslutning till föreslagen förordning.

Utredaren skall lämna förslag till tydliga kriterier till stöd för bedömning av när en myndighet bör omfattas av förordningen.

Övrigt

Utredaren skall samråda med Utredningen om en översyn av verksförordningen (Ju 2001:12).

Utredaren skall hålla berörda centrala arbetstagarorganisationer informerade om arbetet och ge dem tillfälle att lämna synpunkter.

Uppdraget skall redovisas senast den 31 augusti 2003.

Rapporter m.m. rörande internrevision

Bakgrund

Den 1 juli 1995 trädde förordningen (1995:686) om internrevision vid statliga myndigheter m.fl. i kraft. Förordningen motiverades med bl.a. att Riksrevisionsverket (RRV) och Riksdagens revisorer (RR) påvisat att den interna kontrollen var bristfällig i många myndigheter¹. Antalet revisionsberättelser med invändningar och revisionsrapporter var stort under början av 1990-talet. De flesta brister avsåg myndigheternas interna styrning och kontroll. Förordningen infördes för att ge myndigheternas styrelser ett kraftfullt redskap för den interna styrningen och kontrollen. Internrevisionen skulle på så sätt underlätta för styrelserna att fullgöra sina uppgifter och därigenom ta sitt ansvar enligt verksamhetsförordningen.

Efter att förordningen infördes har olika problem rörande internrevisionen i de statliga myndigheterna lyfts fram av RRV och RR. Några av problemen har åtgärdats under åren genom förändringar i förordning, föreskrifter och allmänna råd. Utredningens slutsatser med anledning av iakttagelserna framgår av kapitel 5. I det följande beskrivs mer ingående innehållet i rapporter rörande internrevisionen i staten under perioden 1994–2002.

RRV:s rapport om förbättrad intern kontroll, intern revision m.m. vid de statliga myndigheterna, 1994

Regeringen gav RRV i uppdrag att utreda frågan om åtgärder för att stärka den interna kontrollen och krav på intern revision m.m. vid de statliga myndigheterna den 13 maj 1994 (dnr 1866/94). RRV

¹ Prop. 1994/95:100 bilaga 1.

överlämnade rapporten² till regeringen tillsammans med förslag till författningar och författningsändringar den 23 november 1994 (dnr 20-94-0960).

I rapporten redovisade RRV att:

- internrevisionen inte har någon gemensam klar inriktning. Visserligen dominerar granskning av intern kontroll, men därutöver finns ingen enhetlighet,
- internrevisionens revisionsplaner har varierande kvalitet,
- internrevisionen normalt har en stark formell ställning direkt under verksledningen,
- internrevisorernas kompetensutveckling inte planeras på något systematiskt sätt,
- internrevisorerna till övervägande del saknar en professionell revisionell omgivning då de i många fall arbetar ensamma,
- internrevisionen i begränsad omfattning följer upp sitt arbete,
- internrevisionen har svårigheter att fullfölja sina planer, och att arbetet inte alltid är koncentrerat på väsentliga och riskfyllda områden,
- brister i resurser, kompetens och organisation är hinder för att granska väsentliga frågor,
- typiska drag för internrevisorerna är hög genomsnittsålder och att de ofta internrekryteras,
- svårigheter finns att rekrytera kompetenta revisorer. Stödet har varit svagt i den egna organisationens ledning. Ledningen har inte förmått göra sig en föreställning om de fördelar som stått att vinna genom effektiv internrevision.

Regeringens proposition 1994/95:100

Regeringen framhöll i 1995 års ekonomiska vårproposition (prop. 1994/95:100) att det är ett oavvisligt krav från regeringens sida att den interna kontrollen fungerar i de statliga myndigheterna, särskilt för myndigheter med stora medelsflöden. Det hade framkommit att många myndigheter inte vidtagit erforderliga åtgärder för att uppmärksamma och åtgärda brister i detta avseende. Dess-

² Förbättrad intern kontroll, intern revision m.m. vid de statliga myndigheterna, Riksrevisionsverket dnr 20-94-0960.

utom framhölls att ”det ligger i det allmännas intresse att försäkra sig om att myndighetsledningarna ... har professionella internrevisorer för egen självständig granskning av kvaliteten på den interna kontrollen och redovisningen där så erfordras.” Regeringen avsåg därför att besluta om en förordning med innebörden att samtliga myndigheter som administrerar stora medelsflöden och har omfattande intern delegering av ansvar och befogenheter skall ha internrevision som självständigt granskar den interna kontrollen i verksamheten.

RRV:s Årliga rapport 1997

RRV ansåg att många myndigheter inte tillmäter internrevisionen den vikt som var avsikten med förordningen. Detta framgick dels av att antalet internrevisorer på några större myndigheter är alltför få, dels av att flera internrekryteringar skett av personal som inte har erforderlig kompetens för att arbeta med internrevision. Vissa myndigheter hade inte heller skapat en organisation för internrevisionen som garanterade en fristående och oberoende ställning direkt under ledningen.

Vidare kommenterade RRV samrådet med RRV om revisionsplanen innan myndighetens styrelse fattar beslut. Samrådet förutsatte att RRV får tillgång till analyser av risk och väsentlighet. RRV hade i flera fall haft problem med att få ta del av dessa analyser.

RRV:s Årliga rapport 1998

RRV redovisade att flera internrevisorer avgränsat sig från granskning av hur myndigheten fullgör sina ekonomiska redovisningskyldigheter, ibland med hänvisning till att detta hanteras av RRV. I några av dessa fall hade aktuella myndigheter fått allvarlig kritik på grund av brister i årsredovisningen samtidigt som internrevisorerna nedprioriterat detta område. Kvaliteten på revisionsplaner och rapporter hade förbättrats något. Fortfarande fanns enligt RRV problem bl.a. på grund av att flera myndigheter internrekryterar personal som inte har erforderlig kompetens för att arbeta med internrevision.

RR:s rapport om myndigheternas internrevision, 1998

RR genomförde hösten 1998 en förstudie om myndigheternas internrevision³. Förstudien visade att internrevisionens möjligheter att bidra till en förbättrad internkontroll vid myndigheterna begränsades av en rad problem. Mot bakgrund av förstudien beslutade RR att gå vidare med en större granskning av myndigheternas internrevision. I granskningsrapporten 1999⁴ konstaterades att regeringens beslut att genom en förordning införa internrevision vid ett sjuttioal större myndigheter i många avseenden varit en lyckad reform. Trots att granskningen visade att myndigheternas internkontroll allmänt sett förbättrats visade dock de femton största myndigheterna en försämrad internkontroll och att internrevisionen i högsta grad behövdes även fortsättningsvis. Mot bakgrund av rapporten genomförde regeringen vissa ändringar i internrevisionsförordningen, vilka trädde i kraft den 1 januari 2001 (SFS 2000:1085).

I rapporten redovisade RR brister i den del av internrevisorernas arbetsprocess som berör arbetet med rapportering, förslag, genomförande av förslag och uppföljning av förslag. När förslagen var inriktade mot organisation av olika verksamheter, måluppfyllelse m.m. var det inte helt uppenbart vem som ansvarar för att förslagen genomförs och inte heller tydligt hur förslagen skall genomföras.

Vidare framförde RR att det inom myndigheterna fanns en osäkerhet om hur bindande internrevisionens förslag är. Osäkerheten hängde samman med att det i många fall var oklart vilken typ av beslut som fattades och vem som beslutade med anledning av internrevisionens förslag. Internrevisorerna nöjde sig ofta med att få skriftliga redogörelser från de granskade om vilka åtgärder som genomförts eller planerats med anledning av internrevisionens förslag. Regelrätta uppföljningar av tidigare granskningar gjordes sällan.

Även om det inom internrevisionen fanns en strävan mot att bedriva en mer effektivitetsorienterad revision var det enligt RR inte mycket av detta som fick genomslag i internrevisorernas dagliga arbete. Internrevisorerna granskade endast i ringa omfattning sådant som har att göra med myndigheternas effektivitet, prestationer och mål. Myndigheternas rekrytering av internrevisorer med redovisningsinriktning kan ses som en medveten strategi för att ge

³ Myndigheternas internrevision, Riksdagens revisorer förstudie 1998/99:4.

⁴ Myndigheternas internrevision, Riksdagens revisorer rapport 1998/99:10.

internrevisionen en ekonomiadministrativ profil. Kompetensen är avhängig den status ledningen ger internrevisionen. Om ledningen ser en nytta med internrevisionen är den också beredd att betala för kompetent arbetskraft. Ett problem som framhölls var att internrevisorer i enskilda myndigheter i många fall var för få för att skapa det erfarenhetsutbyte som är nödvändigt för att bygga upp en kompetent internrevision. Tre eller fler revisorer uppgavs vara optimalt för att få en fungerande internrevision åtminstone vid de större myndigheterna.

I förordningen om internrevision har styrelserna givits ett särskilt ansvar för internrevisionen inom myndigheten. RR ansåg att styrelserna, i förhållande till det ansvar som styrelsen fått, var relativt lite engagerade i internrevisionens arbete. Som förklaring till styrelsernas bristande intresse angavs att internrevisionens frågor inte ligger på den nivå som normalt intresserar styrelsens ledamöter. En annan förklaring var att styrelsen sammanträder för få gånger per år för att kunna sätta sig in i internrevisionens frågor. Ledningarna är dessutom ofta mer intresserade av att se framåt än av tillbakablickar och de driver hellre verksamhet än att ägna sig åt internkontroll.

Internrevisorerna i RR:s granskning uppgav att externrevisorerna vid RRV i vissa fall saknade tillräcklig kunskap om internrevisionens arbetssätt och granskningsinriktning. Detta hade resulterat i att utbytet av erfarenheter mellan RRV och myndigheternas internrevision var begränsat. Vidare uppgavs att RRV hade förväntningar på att internrevisionen skulle bidra till granskningen av hur myndigheten fullgör sin redovisningsskyldighet.

RRV:s årliga rapport 2002

RRV lämnade, i Årlig rapport 2002 om det ekonomiadministrativa läget i statsförvaltningen, bedömningen att flertal internrevisorer anser sig klara sin granskade uppgift i myndigheterna utan att ge avkall på sin självständiga roll. Internrevisorernas möjligheter att fullgöra sitt självständiga uppdrag är dock i hög grad beroende av styrelsernas och myndighetschefernas attityder till den interna revisionen. Internrevisionens förankring i en professionell metodik och etik sätts många gånger på hårda prov. Internrevisorernas uppdrag att kritiskt granska myndigheterna innebär att styrelser och myndighetschefer har anledning att fortlöpande bedöma och pröva

i vad mån revisorerna ges rimliga möjligheter att fullgöra sitt uppdrag. Myndighetschefer är ofta känsliga för kritik som framförs i internrevisionens rapporter och omvänt är internrevisorer rädda att framföra kritik mot myndighetschefer. Det finns styrelser med ansvar för internrevision som inte har något större intresse för internrevisionen. Sammanfattningsvis gjorde RRV bedömningen att uppskattningsvis 25 procent av internrevisionsenheterna i staten har problem av varierande art som RRV bedömde är viktiga att åtgärda.

RRV:s rapport om internrevisionen i staten, 2002

Den 18 juni 2002 överlämnade RRV en rapport⁵ till regeringen som avsåg en undersökning om revisorernas arbetssituation och hur myndighetsledningarna styr revisionen. RRV gjorde bedömningen att flertalet internrevisorer uppfattar sig ha en ställning och en självständighet som möjliggör ett professionellt arbete. Samtidigt hade RRV uppmärksammat problem och risker, i flera fall av allvarlig och grundläggande karaktär. RRV framförde sammanfattningsvis följande iakttagelser och rekommendationer i rapporten:

- Styrelseledamöter och myndighetschefer kan inte, när de förordnas, förväntas ha ingående kunskaper om den myndighet där de blivit förordnade. De förordnas inte heller på grund av kunskaper om intern styrning och kontroll, statlig redovisning och revision.
- Internrevisionen i staten visar i varierande grad exempel på framgångsrika, problemfyllda, underbemannade, professionella samt mer eller mindre självständiga internrevisionsenheter.
- Myndighetscheferna har stort inflytande över internrevisionen via tillsättning av internrevisionschefer, lönesättning och budget för internrevisionen. RRV:s undersökning visade också att det finns myndighetschefer som söker styra och de som i själva verket styr internrevisionens konkreta arbete.
- Det finns styrelser som inte inser att internrevisionen är just deras instrument för att de skall kunna fullgöra sitt ansvar och sina uppgifter i myndigheter.

⁵ Internrevision i staten, Riksrevisionsverket 2002:12.

- I drygt 25 procent av myndigheter med internrevision upplever internrevisorerna risker och problem, ibland av mycket allvarligt slag som:
 - hinder av olika slag riktas mot internrevisorernas rapportering till myndigheternas styrelse,
 - det förekommer styrelser som inte har något större intresse för frågor om intern kontroll och internrevision,
 - personal vid en myndighet har förbjudits att kontakta revisorerna,
 - internrevisorer har upplevt hot om repressalier – i ett fall t.ex. när en granskning planerats som chefen för myndigheten inte velat ha, i ett annat fall när kritik riktats mot myndighetschefen i en revisionsrapport,
 - internrevisionen inte har egen budget,
 - ensamrevisorer har en utsatt ställning,
 - åtgärder med anledning av internrevisionen inte vidtas inom rimlig tid,
 - internrevisionens ställning är institutionellt svag – inga mekanismer säkerställer att internrevisionen kan genomföras enligt god internrevisionssed och att revisionsrapporter blir föremål för behandling och beslut om åtgärder.
- Kompetenskraven på internrevisorerna i staten måste höjas både vad avser professionella kunskaper och verksamhetskunskaper för att revisorerna skall kunna motsvara vad som kommer att krävas av dem i en revision grundad på god internrevisionssed.

God internrevisions- och internrevisorssed

I denna bilaga ger vi en sammanfattande bild av vad som motsvarar god internrevisions- och internrevisorssed inom de områden som behandlas i betänkandet. I kapitel 2 finns en beskrivning av vad som avses med internrevisions- och internrevisorssed och en sammanfattning av innehållet i det s.k. Professional Practices Framework (PPF) från Institute of Internal Auditors (IIA). Beskrivningen i denna bilaga är till största delen hämtad från IIA Standards. I vissa fall har vi dock valt att beskriva även tillhörande Practice Advisories.

Inom IRF pågår ett arbete med att översätta Standards och Code of Ethics till svenska. Översättningen är inte klar. Vår beskrivning baseras därför på en egen översättning som kan avvika från den kommande officiella översättningen.

Roll- och ansvarsfördelning avseende intern styrning och kontroll

I Performance standard 2120.A1 beskrivs internrevisorns ansvar för att värdera lämplighet och effektivitet avseende de kontroller som utgör organisationens lednings-, verksamhets- och informationssystem. Värderingen skall avse:

- tillförlitlighet och fullständighet i finansiell information och verksamhetsinformation,
- effektivitet i verksamheten,
- skydd av tillgångar och
- efterlevnad av lagar, förordningar och kontrakt.

I Practice Advisory 2120.A1-1 anges att styrelsen har ett ansvar för att inrätta och underhålla organisationens interna styrning och kontroll och att den verkställande ledningen ansvarar för att

förvalta den styrning och kontroll som styrelsen beslutat om. Cheferna i en organisation ansvarar för att värdera kontrollprocesserna inom sina respektive områden. Intern- och externrevisorer tillhandahåller i varierande grad försäkran om effektiviteten i den interna styrningen och kontrollen i delar av organisationens verksamhet. Vidare framgår att internrevisionen bör redovisa en sammanfattande bedömning av organisationens interna styrning och kontroll till den verkställande ledningen och revisionskommittén. Det anges att ett växande antal organisationer har inkluderat en rapport från ledningen avseende den interna styrningen och kontrollen i årsredovisning och delårsrapporter till externa intressenter.

Rekommendationen beskriver överväganden som bör göras för att kunna presentera en sammanfattande bedömning av intern styrning och kontroll från internrevisionens sida. Internrevisionschefen rekommenderas att, i normalfallet en gång per år, lämna en rapport med en sådan sammanfattande bedömning till verkställande ledning och revisionskommitté.

Oberoende och objektivitet

De första två av IIA Attribute Standards anger vilken nivå i organisationen som internrevisionen skall rapportera till. I Standard 1000 anges att internrevisionens syfte, befogenhet och ansvar skall regleras i ett s.k. kontrakt (eng. charter). Detta kontrakt skall följa IIA Standards och godkännas av styrelsen. Med styrelsen avses, enligt en fotnot, styrelse, revisionskommitté i styrelse, chef för en myndighet eller juridisk enhet till vilken internrevisorer rapporterar, styrelse eller liknande för en ideell organisation eller någon annan ledande enhet i en organisation.

I Attribute Standard 1100 framgår att internrevisionen skall vara oberoende och att internrevisorer skall vara objektiva då de genomför sitt arbete. Det talas vidare om organisatoriskt oberoende och individuell objektivitet. Det organisatoriska oberoendet skall åstadkommas genom att internrevisionschefen rapporterar till en nivå inom organisationen som gör det möjligt för internrevisionen att fullgöra sina uppgifter. Vidare framgår att internrevisionen inte skall hindras från att bestämma revisionens omfång, utföra arbetet eller rapportera resultat. Individuell objektivitet åstadkoms genom att internrevisorn har en opartisk, fördomsfri attityd och undviker

intressekonflikter. Det framgår vidare att internrevisionen skall informera lämpliga parter i de fall oberoendet eller objektiviteten inte kan upprätthållas.

I Practice Advisory 1110-1 beskrivs de överväganden som bör göras för att uppnå organisatoriskt oberoende. Inledningsvis anges att internrevisorerna bör ha stöd från både den verkställande ledningen och styrelsen. Vidare framgår att internrevisionschefen bör ansvara inför en person i organisationen som har tillräcklig befogenhet för att bl.a. främja internrevisionens oberoende och säkerställa att åtgärder vidtas med anledning av internrevisionens rekommendationer. Det framgår också att en idealisk situation är att internrevisionschefen i revisionsfrågor rapporterar till revisionskommittén, styrelsen eller annat lämpligt ledningsorgan, medan den administrativa rapporteringen bör ske till den verkställande ledningen. Andra rekommendationer angående internrevisionens kontakter med styrelsen är att internrevisionschefen bör ha direktkommunikation med styrelsen, revisionskommittén eller motsvarande. Med direktkommunikation avses att internrevisionschefen regelbundet skall delta i möten ägnade åt styrelsens (eller motsvarande) övergripande ansvar för revision, finansiell rapportering, ledning och kontroll. Vid dessa möten erbjuds en möjlighet att utbyta information rörande internrevisionens planer och aktiviteter. Internrevisionschefen bör också träffa styrelsen (eller motsvarande) enskilt minst en gång per år. Det framgår också att internrevisionens oberoende förstärks då styrelsen är samstämmig med den verkställande ledningen i frågor som rör utnämning och avsättning av internrevisionschef.

I Practice Advisory 1120-1 framgår att objektivitet är en fråga om attityd hos internrevisorn och att internrevisorer skall undvika såväl potentiella som faktiska intressekonflikter. I Practice Advisory 1130-1 beskrivs hur internrevisorn bör agera om objektiviteten inte kan upprätthållas. Internrevisorer skall till internrevisionschefen rapportera alla situationer som kan innebära intressekonflikt. Chefen skall i dessa fall ge berörda revisorer andra uppdrag. Vidare framgår att en begränsning i internrevisionens omfattning och inriktning kan göras. Om en sådan begränsning görs skall det redovisas, helst skriftligen, till styrelsen, revisionskommittén eller annat ledningsorgan. Redovisningen skall även innehålla en beskrivning av effekter som avgränsningen kan föra med sig.

Värde och val av granskningsinriktning

I Performance Standard 2000 framgår att internrevisionschefen effektivt skall leda internrevisionen för att säkerställa att den tillför värde till organisationen. I Practice Advisory 2000-1 anges att internrevisionschefen bör leda revisionen så att revisionsarbetet överensstämmer med de syften och det ansvar som beskrivs i kontraktet. Vidare skall internrevisionens resurser användas effektivt. Revisionsarbetet skall också följa IIA Standards.

I Performance Standards 2010, 2010.A1 och 2010.A2 anges att internrevisionschefen skall fastställa riskbaserade planer för att bestämma prioriteringarna för internrevisionen, i överensstämmelse med organisationens mål. En riskbedömning skall genomföras minst en gång per år. Åsikter från verkställande ledning och styrelse skall vägas in i processen. Internrevisionschefen skall också överväga att acceptera föreslagna konsultuppdrag. Beslutet skall baseras på uppdragets potential att förbättra riskhantering, tillföra värde och förbättra organisationens verksamhet. De uppdrag som accepterats skall inkluderas i planen. Internrevisionschefen skall informera om aktivitetsplaner och resursbehov inklusive förändringar, till verkställande ledningen och till styrelsen för granskning och godkännande.

Enligt Performance Standard 2020 skall internrevisionschefen årligen lämna internrevisionens planer och resursbehov till styrelsen och den verkställande ledningen för granskning och godkännande. Internrevisionschefen bör, enligt Practice Advisory 2020-1, lämna en sammanfattning av internrevisionens arbetsplan, bemanningsplan och budget till styrelsen för information. Den verkställande ledningen bör godkänna dessa. Planerna bör innehålla information om omfattning och inriktning av internrevisionsarbetet och om eventuella begränsningar.

Internrevisorn som konsult

Av kontraktet skall, enligt Attribute Standard 1000.C1, framgå vilken typ av konsultuppdrag som internrevisionen skall utföra. I Practice Advisories 1000.C1-1 och 1000.C1-2 finns ett antal rekommendationer om överväganden som bör göras i samband med att konsultuppdrag accepteras och utförs. Här finns också exempel på olika typer av konsultuppdrag som kan vara aktuella.

Som exempel kan nämnas rådgivning, utformning av processer och utbildning. Det framgår att internrevisorns objektivitet kan påverkas om denne skall granska ett område där ett konsultuppdrag utförts det senaste året. Konsekvenserna av detta kan enligt rekommendationen begränsas genom en uppdelning av arbetsuppgifter på olika revisorer. Vidare anges att ledningen omedelbart bör informeras i de fall oberoendet och objektiviteten påverkas negativt av ett konsultuppdrag.

Former för rapportering och dialog

Internrevisionschefen skall rapportera periodiskt till styrelsen och den verkställande ledningen avseende internrevisionens syfte, befogenhet, ansvar och utförande i förhållande till planen (Performance Standard 2060). Rapporteringen skall också inkludera riske exponering, kontrollfrågor, ledningsfrågor och andra områden som efterfrågas av styrelsen eller den verkställande ledningen.

I Practice Advisory 2060-1 rekommenderas internrevisionschefen att lämna rapporter till verkställande ledningen och styrelsen åtminstone årligen. Rapporterna bör lyfta fram väsentliga iakttagelser och rekommendationer och informera om väsentliga avvikelser från godkända arbetsplaner, bemanningsplaner och budget samt orsaker till avvikelserna.

Väsentliga iakttagelser är sådana förhållanden som, enligt internrevisionschefens bedömning, kan skada organisationen. Sådana iakttagelser kan avse oegentligheter, olagliga handlingar, fel, ineffektivitet, missbruk, intressekonflikter och kontrollbrister. Efter att internrevisionen diskuterat iakttagelserna med den verkställande ledningen, bör väsentliga iakttagelser och rekommendationer kommuniceras till styrelsen, oavsett om de har åtgärdats på ett tillfredsställande sätt eller inte.

Ledningen ansvarar för att vidta åtgärder med anledning av internrevisionens iakttagelser och rekommendationer. Den verkställande ledningen kan besluta att inte åtgärda rapporterade brister beroende på den kostnad som åtgärden för med sig eller med anledning av andra överväganden. Styrelsen bör informeras om den verkställande ledningens beslut rörande alla väsentliga iakttagelser och rekommendationer.

Internrevisionschefen bör överväga att informera styrelsen om tidigare rapporterade, väsentliga iakttagelser och rekommendationer i de fall då den verkställande ledningen och styrelsen beslutat att inte vidta åtgärder med anledning av internrevisionens rapportering. Detta kan vara särskilt lämpligt i samband med förändringar i organisation, styrelse, verkställande ledning m.m.

Internrevisionens rapporter bör också innehålla en jämförelse mellan utfört och planerat arbete samt en jämförelse av utgifter med budget. Rapporterna bör innehålla förklaringar av eventuella skillnader och förslag till åtgärder.

Internrevisionens kompetens

I Attribute Standard 1210 framgår att internrevisorer skall besitta den kunskap, färdighet och annan kompetens som behövs för arbetsuppgifterna. Vidare framgår att internrevisionen kollektivt skall besitta eller uppnå den kompetens, färdighet och annan kompetens som krävs för arbetsuppgifterna. Internrevisionschefen skall, om personalen saknar relevant kompetens för hela eller delar av arbetsuppgifterna, skaffa kompetent råd och stöd. Internrevisorn skall också ha tillräcklig kunskap för att identifiera indikatorer på bedrägeri, men revisorn förväntas inte ha samma expertis som en person vars huvuduppgift är att upptäcka och utreda bedrägerier. Om internrevisionen får en förfrågan om konsultuppdrag och saknar relevant kompetens, skall internrevisionschefen antingen avböja uppdraget eller skaffa kompetent råd och stöd för att klara av uppdraget.

Attribute Standard 1230 anger att internrevisorerna skall höja sina kunskaper, färdigheter och annan kompetens genom löpande professionell utveckling. I tillhörande Practice Advisory framgår bl.a. att internrevisorer ansvarar för att fortsätta sin utbildning i syfte att bibehålla sin skicklighet. Internrevisorer uppmuntras också att visa sin skicklighet genom att genomgå lämplig professionell certifiering, t.ex. den s.k. Certified Internal Auditor (CIA).

Internrevisionens samverkan med externrevisionen

I Performance Standard 2050 anges att internrevisionschefen skall utbyta information och samordna sina aktiviteter med andra interna och externa leverantörer av revision och konsultuppdrag. Utbytet syftar till att revisionen totalt sett skall täcka en lämplig del av verksamheten och att minimera dubbelarbete.

I Practice Advisory 2050-1 beskrivs intern- respektive externrevisionens olika roller. Det framgår bl.a. att externrevisionen ansvarar för att bedöma vilket underlag som behövs för uttalandet i revisionsberättelsen. Vidare framgår att internrevisionen inte bör utföra samma arbete som externrevisionen om internrevisionen kan förlita sig på externrevisionens arbete. Dessutom anges att internrevisionen har möjlighet att komma överens med externrevisionen om att utföra arbete som är relaterat till den årliga revisionen av räkenskaperna. Detta arbete skall följa Standards i tillämpliga delar.

Internrevisionschefen bör utvärdera samverkan med externrevisionen. Styrelsen ansvarar i normalfallet för tillsyn över externrevisionens arbete. Tillsynen innefattar samordningen med internrevisionen. Den faktiska samordningen bör vara internrevisionschefens ansvar. Styrelsens stöd behövs dock för att uppnå en effektiv samordning av revisionsarbetet.

Av rekommendationen framgår att samordning mellan intern- och externrevision kräver regelbundna möten för att diskutera följande områden:

- revisionens täckning av verksamheten,
- tillgång till arbetsprogram och arbetspapper,
- utbyte av revisionsrapporter och skrivelser, samt
- revisionstekniker, -metoder och terminologi.

Internrevision i staten – en internationell utblick

I utredningsuppdraget ingår att genomföra en samlad översyn av den statliga internrevisionen och att beakta utvecklingen av internrevisionsfunktionen i ett bredare perspektiv, bl.a. genom internationella utblickar.

Vi har genomfört en kartläggning som omfattar utformning, inriktning och styrning av internrevisionen i Finland, Norge och Storbritannien samt EU-kommissionen. Vi har också studerat de krav på statlig internrevision som EU-kommissionen tillämpar i förhandlingarna med kandidatländer.

I kapitel 4 finns en sammanfattning av resultatet av den internationella utblicken. I denna bilaga redovisas en mer detaljerad redogörelse.

Finland

Organisatorisk placering och reglering

Internrevision bedrivs i Finland i såväl ministerier som i s.k. ämbetsverk och inrättningar. Ämbetsverken och inrättningarna är självständiga i den bemärkelsen att deras ledningar ansvarar för den interna styrningen och kontrollen i organisationerna.

Internrevisionen i Finlands statsförvaltning regleras i lagen den 13 maj om statsbudgeten (423/1988) och i förordningen den 11 december 1992 om statsbudgeten (1243/1992). I lagen om statsbudgeten regleras ämbetsverks och inrättningars ansvar för intern kontroll. Innebörden i detta ansvar utvecklas i förordningen om statsbudgeten. Av 70 § i förordningen framgår att ämbetsverkens och inrättningarnas ledning skall inrätta s.k. intern granskning om det finns motiverat behov därtill med anledning av den interna kontrollen. Föreskrifter och förfaranden i samband med

den interna granskningen och dess ställning i organisationen skall regleras i ett reglemente för organisationen.

Det är således upp till respektive organisations ledning att besluta om inrättande av internrevision. Av kommentarerna till reformen av ekonomistadgan framgår att intern granskning skall inrättas om det underlättar ”uppnåendet av den interna kontrollens mål”. Det anges också att ledningen skall inrätta internrevision om målen för den interna kontrollen enligt förordning om statsbudgeten inte kan uppnås med hjälp av andra metoder för intern kontroll.

Enligt uppgift skall internrevisionen normalt vara organisatoriskt placerad i anslutning till högsta ledningen och ha denna som uppdragsgivare. Detta är dock inte reglerat, men följer enligt uppgift av bestämmelsen i budgetlag och budgetförordning att den högsta ledningen ansvarar för intern kontroll.

Det är Finansministeriet i Finland som ansvarar för utveckling och underhåll av lagstiftningen om intern styrning och kontroll samt internrevision. Inom ministeriet är det budgetavdelningen som ansvarar för kontroll- och revisionsfrågor.

Ansvar för intern styrning och kontroll och ansvarsutkrävande

Bestämmelserna om intern kontroll och ekonomistadgans innehåll i lagen och förordningen om statsbudgeten förnyades år 2000.¹

Enligt lagen om statsbudgeten skall ämbetsverk och inrättningar se till att den interna kontrollen är ordnad på ett ändamålsenligt sätt i deras egen verksamhet samt i verksamhet för vilken ämbetsverket eller inrättningen svarar. Ämbetsverkens och inrättningarnas ledning skall leda ordnandet av den interna kontrollen och svara för att den är ändamålsenlig och tillräcklig.

Enligt förordningen skall ämbetsverkens och inrättningarnas ledning se till att ändamålsenliga förfaranden av intern kontroll vidtas för att säkerställa

1. lagligheten i och resultatet av ämbetsverkets eller inrättningens ekonomi och verksamhet,
2. tryggheten av tillgångar och egendom som är i ämbetsverkets eller inrättningens besittning och

¹ Lagen 217/2000 och Förordningen 263/2000.

3. riktiga och tillräckliga uppgifter om ämbetsverkets eller inrättningens ekonomi och verksamhet som ledningen och den externa styrningen av ämbetsverket eller inrättningen förutsätter.

På grund av de nya bestämmelserna om intern kontroll förnyade Statskontoret 2001 sin föreskrift om ekonomistadgan. I Statskontorets föreskrift hänvisas till INTOSAI² och COSOs³ standarder.

Former för rapportering och dialog

Internrevisionen rapporterar till den egna ledningen. Förfarandena för rapporteringen regleras i det interna reglementet som enligt budgetförordningen skall delges (utöver Statens revisionsverk) det egna ministeriet.

Det förekommer enligt uppgift normalt sett inte att internrevisionen rapporterar direkt till regeringen eller regeringskansliet. Sådan rapportering sker i förekommande fall genom ledningens försorg.

Ledningen i ett ämbetsverk och berört ministerium gör årliga resultatavtal. Internkontrollfrågor ingår i detta resultatavtal som dokumenteras skriftligen. Även uppföljningen av avtalen dokumenteras skriftligt. Internkontrollen behandlas även i en bilaga till ämbetsverkens och ministeriernas bokslut. Det finns enligt uppgift planer på att ytterligare utveckla och formalisera ett intygande från ledningen avseende internkontrollen.

Revisionskommittéer

Revisionskommittéer förekommer för närvarande inte i finska statsförvaltningen.

² International Organization for Supreme Audit Institutions.

³ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

Samverkan med externrevisionen

Samverkan med Statens revisionsverk, den finska statliga externrevisionen, finns endast reglerad i ett avseende. Av 70 § budgetförordningen framgår att den interna instruktionen för internrevisionen skall delges Statens revisionsverk. Den skall även delges respektive ministerium. Det förekommer i normalfallet enligt uppgift att internrevisionen några gånger per år även har informella diskussioner med berörd revisor vid Statens revisionsverk.

God internrevisions- och internrevisorssed

Enligt 70 § förordning om statsbudgeten skall hänsyn tas till allmänna standarder och rekommendationer för internrevision då den interna granskningen utformas. Formuleringen ger ingen tydlig vägledning, men enligt uppgift avses dels det ramverk som tagits fram av Institute of Internal Auditors (IIA), dels bestämmelser om god sed som finns reglerat i en lag nr 467/1999 om revisorer inom den offentliga förvaltningen och ekonomin. Det är upp till internrevisionen i varje organisation att tolka och tillämpa bestämmelserna med utgångspunkt förhållandena i den egna organisationen.

Kompetenskrav och certifiering

Det saknas en formell reglering av krav på kompetensutveckling för internrevisorer i finska staten. Det finns dock, genom ovan nämnda lag om revisorer i den offentliga förvaltningen och ekonomin, en utbildningsnivå och certifiering definierad. Det förekommer att både intern- och externrevisorer i statsförvaltningen och kommunala revisorer har denna certifiering, men det finns inget krav på att internrevisorer skall ha en certifiering för att få en viss tjänst.

Ett fåtal internrevisorer i statsförvaltningen har enligt uppgift avlagt examen som Certified Internal Auditor (CIA-examen).

Inrättande, arbetsformer och nätverk m.m.

Det finns inga formella krav på hur internrevisionen skall inrättas och som framgår ovan är det ledningen som i den enskilda organisationen beslutar om att inrätta internrevision om det finns behov av det. Nästan alla ministerier och de största räkningsverken har internrevision. Storleken på internrevisionsenheterna varierar från en eller några få till lite större enheter på omkring tio personer. Det är möjligt att helt och hållet köpa internrevisions-tjänster.

Det förekommer nätverk inom vissa fackområden, t.ex. för internrevisorer som arbetar med EU-frågor. De offentliga internrevisorerna som grupp träffas i normalfallet endast i samband med utbildningar och det sker inget systematiskt nätverksarbete.

Utvecklingsfrågor

Det planeras utvecklingsåtgärder avseende internrevisionen i finska staten. Man avser dessutom att utveckla kompetens och resurser för kontrollfrågor i Finansministeriet. Vi har tagit del av en regeringsproposition⁴ som lämnades till finska riksdagen i september 2003. I propositionen finns förslag om att inrätta en s.k. finanscontrollerfunktion i finansministeriet. En uppgift för den föreslagna funktionen föreslås vara styrning i internkontrollfrågor och att främja att systemen för styrningen och rapporteringen inom staten fungerar. Vidare skall funktionen ansvara för utvecklingsuppgifter avseende internrevision, men den skall inte ha rätt att leda internrevisionen vid ämbetsverken. En bakgrund till förslaget är bl.a. att det finns brister och betydande utmaningar vad gäller utveckling av praktiska tillämpningar av lagstiftningen och god praxis rörande intern kontroll. Av propositionen framgår att motsvarande behov också gäller den interna granskningen, inte minst mot bakgrund av den begränsade bemanningen av den interna granskningen.

I propositionen föreslås också att en rådgivande delegation till Finansministeriet skall inrättas. Delegationen skall vara ett rådgivande organ för bl.a. utveckling av intern kontroll. I delegationen skall finnas företrädare för ministerierna och vissa andra centrala

⁴ Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till lag om ändring av lagen om statsbudgeten. RP 56/2003 rd.

sektorer. Delegationen skall dessutom ha sektioner som behandlar olika delområden i den interna kontrollen. En av sektionerna skall avse internrevision.

Norge

Organisatorisk placering och reglering

I Norge är internrevisionen organisatoriskt placerad i de verksamheter eller s.k. etater vilka utför förvaltningsuppgifter i norska staten. Etaterna sorterar under departementen och har en självständighet i förhållande till departementen. Departementen ansvarar enligt 20 § i det norska ekonomireglementet för staten⁵ för att etablera rutiner för kontroll av att underliggande verksamheter utför sina arbetsuppgifter i överensstämmelse med de mål och riktlinjer som finns i det s.k. tilldelningsbrevet och i gällande lagar och regler. Dessutom ansvarar departementen för att de underliggande verksamheterna har organiserat ekonomiförvaltningen på ett betryggande sätt. Departementen skall själva utföra kontroll av verksamhetens redovisning och rapportering som en del av den normala uppföljningen. För stora verksamheter, där sådan kontroll är alltför omfattande att utföra för departementen själva, kan de delegera detta till verksamhetens ledning. Som framgår nedan har dock verksamheten alltid ansvar för den egna kontrollen.

Enligt 21 § i reglementet har verksamhetens ledning, inom sitt område, ett självständigt ansvar för att etablera intern ekonomikontroll i enlighet med de krav som finns i denna paragraf. Vidare skall verksamheten också ha rutiner som säkerställer kontroll av att resultaten som uppnås är tillfredsställande i förhållande till de uppsatta målen och resursinsatsen.

Enligt s.k. funktionella krav till 21 § kan det i stora verksamheter vara aktuellt för verksamhetens ledning att inrätta ett särskilt organ, en internrevisionsenhet, som skall vara förankrad i ledningens ansvar för en intern ekonomikontroll. Det anges också att en sådan enhet skall bidra till att säkra tillfredsställande kvalitet i verksamhetens kontrollrutiner. Internrevisionen skall vara oberoende av linjeorganisationen och rapportera direkt till verksamhetsledningen. Vidare framgår av kraven att det inte anses aktuellt att

⁵ Økonomireglementet for staten, fastsatt ved kongelig resolusjon 26 januar 1996. Funksjonelle krav til økonomiforvaltningen i staten, fastsatt av Finansdepartementet 24 oktober 1996 med endringer av 23 august 2001.

inrätta internrevision i ett departement. Bestämmelserna ger intryck av att internrevisionen skall begränsas till att avse ekonomisk kontroll och inte hela den interna styrningen och kontrollen. Så är inte fallet hos de internrevisionsenheter vi varit i kontakt med. Dessa utför enligt uppgift i stor utsträckning s.k. operationell revision, dvs. revision av intern styrning och kontroll av verksamheten.

Internrevisionens organisation, arbetsområde och rapportering skall enligt de funktionella kraven regleras i en instruktion som skall beslutas av verksamhetsledningen. Det saknas formell reglering av vem som skall besluta om anställning av internrevisionschefen och budget för internrevisionen, men enligt uppgift är det i normalfallet respektive verksamhetsledningen som beslutar om dessa frågor. Internrevisionschefen beslutar, enligt uppgift, normalt om hur internrevisionens resurser skall disponeras och om anställning av övriga internrevisorer.

Finansdepartementet ansvarar för att utveckla och förvalta regler avseende ekonomiförvaltningen. Ansvaret i departementet ligger hos finansavdelningen som ansvarar för att fastställa principer och normer för statlig ekonomi- och resultatstyrning. Detta omfattar utveckling och förvaltning av ekonomiregelverket för staten, etablering av gemensamma standarder och system för redovisning, betalningsförmedling och medelsförvaltning. Avdelningen har också ansvar för de centrala statsräkenskaperna.

Ansvar för intern styrning och kontroll och ansvarsutkrävande

De gällande bestämmelserna angående en verksamhetslednings ansvar för intern styrning och kontroll avser s.k. intern ekonomisk kontroll (se föregående avsnitt). Det innebär att ansvaret är begränsat i förhållande till exempelvis en svensk myndighetsledning. Det finns dock i bestämmelserna ett krav på att verksamheten skall ha rutiner som säkerställer kontroll av att resultaten som uppnås är tillfredsställande i förhållande till uppsatta mål och insatta resurser.

Departementen har, som framgår ovan, ansvar för att följa upp och kontrollera de underliggande verksamheterna. Den s.k. styrningsdialogen⁶ mellan departement och verksamhet innefattar såväl

⁶ Statlig Økonomistyrning, rapport 4 från Erfaringsprosjektet – Styrning i staten, Finansdepartementet december 2000.

samtal mellan dessa som olika typer av rapportering, exempelvis en årsrapport från verksamhet till departement. Årsrapporten avser verksamheten i sin helhet, men det finns inte något formellt krav på om intygande om ansvaret för den interna styrningen och kontrollen.

Former för rapportering och dialog

Formerna för internrevisionens rapportering och dialog regleras i den interna instruktionen. Enligt uppgift förekommer såväl muntlig som skriftlig rapportering. Internrevisionen rapporterar normalt till den egna ledningen. En av de revisionsenheter vi varit i kontakt med skickar kopia av den årliga rapporten till det egna departementet. Någon formell rapportering från verksamhetens ledning till det egna departementet vad gäller internrevisionsfrågor finns inte.

Revisionskommittéer

Revisionskommittéer förekommer enligt uppgift inte i någon statlig verksamhet. Inom internrevisorskretsen har dock frågan börjat diskuteras.

God internrevisions- och internrevisorssed

Enligt de funktionella kraven till ekonomireglementet skall revisionsarbetet baseras på en allmänt accepterad metodik. Det framgår inte vad som avses med detta uttryck, men enligt uppgift tillämpar de flesta internrevisionsenheter IIA:s ramverk efter en bedömning av behov av anpassning till den egna verksamheten. Det finns inga för staten gemensamma bestämmelser om sådan anpassning.

Samverkan med externrevisionen

I de funktionella kraven anges att revisionsrapporter från internrevisionen utan onödig fördröjning skall skickas till Riksrevisjonen (den norska statliga externrevisionen), så snart ledningen har tagit ställning till dessa.

Övrig samverkan med externrevisionen sker på frivillig basis, men enligt uppgift är det vanligt att intern- och externrevisionen har informella möten för erfarenhets- och informationsutbyte.

Kompetenskrav och certifiering

Det saknas formella krav på utbildning och certifiering av internrevisorer i staten i det norska regelverket. Det är upp till den enskilda verksamheten att avgöra nivån på revisorernas erfarenhet och utbildning med utgångspunkt i de egna behoven. Det är dock, enligt uppgift, inte ovanligt att det ställs krav på eller framställs önskemål om viss certifiering i samband med utlysning av lediga internrevisorstjänster.

Det finns en särskild norsk certifiering av internrevisorer, s.k. Diplomert Intern Revisor. Denna har utvecklats och förvaltas av den norska internrevisionsföreningen. Enligt information på föreningens hemsida⁷ gäller följande minimikrav för att bli diplomerad:

- en tvåårig sammanhängande högskoleutbildning (40 veckor),
- två år relevant praktik av arbete i enlighet med IIA standards, och
- genomfört managementprogram i ”Internrevision, riskostyrning og Corporate Governance” med vissa betygskrav.

Den nämnda högskoleutbildningen är ett mastersprogram som finns vid Handelshöyskolen BI, Senter for lererutdanning. För att upprätthålla certifieringen Diplomert Intern Revisor krävs en dokumenterad vidareutbildning inom fackområdet som skall uppgå till 100 timmar på tre år.

Det förekommer enligt uppgift i viss utsträckning, att norska internrevisorer i staten genomgår andra typer av certifieringar, som t.ex. CIA.

Inrättande, arbetsformer och nätverk m.m.

Det finns inga bestämmelser om formerna för hur internrevisionen skall bedrivas. Storleken på revisionsenheterna varierar mellan de olika etaterna. Det är enligt uppgift ovanligt med ensamrevisorer. Det förekommer att revisionsenheterna köper internrevisions-

⁷ www.nirf.org.

tjänster från konsultföretag, men det är enligt uppgift ovanligt att internrevisionstjänsten i sin helhet upphandlas.

Norska internrevisorernas förening är en mötesplats för norska internrevisorer. Föreningens årskonferens är en viktig medlemsaktivitet. Det förekommer också möten för internrevisorer inom olika branscher, t.ex. statliga internrevisorer. Vidare finns ett informellt nätverk mellan revisorerna i de statliga verksamheterna i Oslo. Dessa träffas 3–4 gånger per år och verksamheterna turas om att arrangera. Erfarenheten är att det är svårt för revisorerna att finna tid till att delta i både föreningens och det informella nätverkets olika träffar.

Utvecklingsfrågor

Finansdepartementet har under de senaste åren bedrivit ett utvecklingsarbete rörande regelverket för intern styrning och kontroll. Ett utkast till reformerat regelverk har nyligen varit föremål för remissförfarande⁸. De nya bestämmelserna beräknas träda i kraft 1 januari 2004.

Ändringarna i bestämmelserna för intern styrning och kontroll består huvudsakligen i ett vidgat ansvar för verksamhetsledningarna. Som framgår ovan är ansvaret, enligt gällande bestämmelser, begränsat till s.k. intern "ekonomikontroll". Den föreslagna ändringen innebär att såväl ansvaret för styrning och kontroll som resultatbegreppet vidgas. När det gäller intern styrning och kontroll föreslås att formuleringarna ändras från "intern ekonomikontroll" till "intern kontroll". Vidare föreslås resultatbegreppet omfatta insatsfaktorer, aktiviteter, produkter, tjänster och effekter. Det framgår av remissmaterialet att Finansdepartementet avser att successivt komplettera de nya bestämmelserna med vägledningsmaterial, metodstöd och exempel på god praxis.

För internrevisionens vidkommande kommer de nya bestämmelserna att innebära att bestämmelsen avseende internrevision som för närvarande finns i funktionella krav tas bort. Bakgrunden är att internrevision anses ingå i den vidgade formuleringen om ledningens ansvar för intern kontroll. Det är alltså verksamhetsledningen som skall avgöra om det finns behov av internrevision

⁸ Revidert regelverk for økonomistyrning i staten – høringsutkast. Ref 02/3524 C AKF/AIM/SBP. 30.5.2002.

eller inte, mot bakgrund av ansvaret för intern kontroll i den vidare bemärkelse som avses införas från årsskiftet.

Storbritannien

Organisatorisk placering och reglering

Internrevision förekommer i såväl departementen som de underlydande organisationerna. Relationen mellan internrevisionen i ett departement och internrevisionen i underlydande myndigheter varierar. Det förekommer att departementsrevisionen har någon form av tillsyn över revisionen i myndigheten. Det förekommer också att departementsrevisionen, t.ex. i de fall då en myndighet är liten, utför internrevision i myndigheten.

I ett ramverk som benämns Government Accounting finns vägledning för de statliga organisationerna huvudsakligen avseende lagstiftning m.m. om hantering av statliga medel och rapportering avseende detta. I Government Accounting finns också dokumentation av god sed på området. Enligt Government Accounting är en s.k. accounting officer (se nedan) ansvarig för att inrätta och organisera internrevision i enlighet med särskilda standarder för internrevisionen (se nedan). Internrevisionen rapporterar ofta till accounting officer via en s.k. Principal Finance Officer och en revisionskommitté.

Ansvar för intern styrning och kontroll och ansvarsutkrävande

En accounting officer är en hög tjänsteman som ansvarar inför parlamentet för redovisning och intern styrning och kontroll i organisationen. I ett departement är normalt den högste tjänstemannen utsedd till accounting officer och i myndigheterna innehas ansvaret normalt av myndighetens chef. I de fall accounting officer inte är organisationens högste chef kombinerar han eller hon ansvaret inför parlamentet med ett ansvar inför sin närmaste chef i övriga frågor. Ansvaret för den interna styrningen och kontrollen är förenat med krav på ett årligt intygande som skall lämnas till parlamentet. Intygandet lämnas i ett s.k. Statement of Internal Control som är en del av organisationens årsredovisning.

En arbetsgrupp ”Assurance, Control and Risk”, som inrättats vid Her Majesty’s Treasury (brittiska Finansdepartementet), har tagit

fram ett flertal handböcker och vägledningar för såväl internrevisionen som accounting officers. Vägledning för accounting officer finns bl.a. i en s.k. orange book som behandlar ledningens riskhantering.

God internrevisions- och internrevisorssed

Internrevisionens arbetsformer, rapporteringsfrågor m.m. finns reglerat i Government Internal Audit Standards (GIAS). Dessa skall enligt inledningen till dessa standarder, reflektera innehållet i IIA:s standarder. I Storbritannien har man således valt att göra en för statsförvaltningen gemensam tolkning av hur IIA:s standarder skall tillämpas i förvaltningen. Det framgår av Government Accounting att internrevisionen skall följa standarder för internrevisionen. För närvarande hänvisas till en äldre version av dessa standarder, men lagstiftningen kommer enligt uppgift att uppdateras med en hänvisning till de nya, GIAS. Den ovan nämnda arbetsgruppen ansvarar för att utveckla och förvalta dessa standarder, handböcker m.m.

I GIAS finns bl.a. en bestämmelse om att varje accounting officer skall besluta om en intern instruktion för internrevisionen (Terms of Reference). Det finns också reglerat vad instruktionen skall innehålla. Det är accounting officer i respektive organisation som beslutar om förfaranden för anställning av internrevisorer och budget för internrevisionen. Det framgår av GIAS att detta normalt sker genom en delegering till en s.k. Principle Finance Officer.

Samverkan med externrevisionen

Internrevisionens relation till externrevisionen regleras i GIAS. Där framgår att internrevisionschefen skall sträva efter att regelbundet träffa externrevisorn för att diskutera revisionsplaner, frågor av gemensamt intresse och revisionsmetoder samt för att söka möjligheter för samarbete i revisionsarbetet. Internrevisionschefen skall särskilt erbjuda externrevisorn möjlighet att förlita sig på internrevisionens arbete då det är lämpligt, förutsatt att detta inte påverkar internrevisionens oberoende. Vid en eventuell konflikt med externrevisorn skall internrevisionschefen konsultera eller

hänvisa frågan till sin accounting officer. Samarbetet mellan intern- och externrevisionen behandlas också i en vägledning som är framtagen gemensamt av Her Majesty's Treasury och National Audit Office (den statliga externrevisionen).

Former för rapportering och dialog

Formerna för internrevisionens rapportering behandlas på ett relativt detaljerat sätt i GIAS. Där framgår bl.a. att internrevisionen skall lämna en skriftlig rapport då varje revision avslutas. Det framgår även att internrevisionschefen skall utarbeta rutiner för internrevisionens rapportering i enlighet med de principer som accounting officer och ev. tredje part beslutat.

Vidare anges att internrevisionen skall lämna en årlig revisionsrapport till accounting officer. Denna rapport skall innehålla en bedömning av relevans och effektivitet i organisationens processer för riskbedömningar, kontroll och ledning. Bedömningen skall bl.a. ligga till grund för det uttalande som accounting officer skall göra i sin årliga försäkran till parlamentet om den interna styrningen och kontrollen i organisationen.

Revisionskommittéer

Det är i Storbritannien god sed att inrätta revisionskommittéer i de statliga organisationerna. Detta framgår av en policy från Her Majesty's Treasury, "Policy Principles for Audit Committees in Central Government". Där framgår att en accounting officer skall inrätta en revisionskommitté om det inte finns en tydlig anledning att inte göra det.

Arbetsgruppen vid Her Majesty's Treasury har även tagit fram en handbok för revisionskommittéernas arbete. Handboken riktar sig till dels accounting officers och styrelser, dels till revisionskommittéer och enskilda ledamöter i dessa. Där framgår att syftet med en revisionskommitté i den brittiska statsförvaltningen skall vara att stödja accounting officer genom att följa upp och granska dels risk-, kontroll och ledningsprocesserna i organisationen, dels processerna för att försäkra sig om att dessa fungerar (assurance processes). Revisionskommittéernas arbete ger således ett stöd till

accounting officer, kopplat till intygandet avseende den interna styrningen och kontrollen.

Kompetenskrav och certifiering

Det finns en särskild certifiering för internrevisorer i den brittiska statsförvaltningen, Government Internal Audit Certificate (GIAC). Denna certifiering motsvarar enligt GIAS den miniminivå på skicklighet, kunskap och erfarenhet som en internrevisor i statsförvaltningen skall ha. Den brittiska företrädaren för IIA erbjuder certifiering på olika svårighetsnivåer för internrevisorer i Storbritannien oavsett bransch. GIAC är kopplad till detta certifieringssystem som en specialistinriktning. Det är dock Her Majesty's Treasury som ansvarar för GIAC.

Internrevisionschefen skall enligt GIAS ha både GIAC och en bred ledningserfarenhet. Vidare framgår att alla internrevisioner skall ledas av internrevisorer som innehar GIAC. Internrevisionschefen ansvarar för att internrevisionen har tillgång till de kunskaper, erfarenheter m.m. som krävs för att nå revisionsenhetens mål och kraven i GIAS. Det är möjligt för en internrevisionschef att anställa revisorer som inte har GIAC om han eller hon bedömer att detta tillför specialistkunskaper, utbildning eller erfarenhet som förbättrar internrevisionsenhetens kapacitet och inte äventyrar möjligheten att följa GIAS.

Inrättande, arbetsformer och nätverk m.m.

Det sätt på vilket internrevisionen organiseras och storleken på internrevisionsenheterna i olika organisationer varierar. Enligt Government Accounting skall dock alltid en internrevisionschefstjänst eller motsvarande inrättas. Det är enligt uppgift möjligt att helt köpa internrevisionstjänsten hos en extern leverantör, antingen en privat konsultfirma eller en annan statlig organisation. Det är även möjligt att köpa internrevisionschefstjänsten på detta sätt förutsatt att den person som skall utföra uppgiften har kompetens som motsvarar GIAC. Her Majesty's Treasury kan ge anställda vid privata företag GIAC om de uppfyller kraven.

Utvecklingsfrågor

Enligt uppgift pågår för närvarande utvecklingsarbete dels i form av rådgivning avseende riskhantering på ett praktiskt plan, dels genom ett projekt som rör hur de diskussioner om ledningens förvaltningsansvar (s.k. corporate governance) som pågår i privat sektor påverkar statsförvaltningen. Arbetet med att utveckla riskhantering sker bl.a. i en arbetsgrupp som skall ge stöd till ledningarna i de statliga organisationerna. Enligt uppgift har internrevisionen vid olika organisationer tagit på sig varierande roller i utvecklingsarbetet. I vissa organisationer har internrevisionen tagit ansvar för att arbeta med utvecklingen av riskhanteringsprocesserna, medan internrevisionen i andra organisationer inte alls deltar i arbetet.

EU-kommissionen

Organisatorisk placering och reglering

Principerna för inrättandet av den nya internrevisionen i EU-kommissionen slås fast i kommissionens s.k. vitbok för att reformera kommissionen⁹.

Internrevision finns inom EU-kommissionen dels centralt placerad i anslutning till kommissionens högsta ledning, kommissionskollegiet, dels i varje generaldirektorat. Kommissionskollegiet består av kommissionens ordförande, två vice ordföranden – varav en med ansvar för reformering av kommissionen och de övriga kommissionärerna. Grunderna för den centrala funktionen för internrevision finns i EU:s budgetförordning¹⁰ och i kommissionens tillämpningsförordning¹¹ till denna. Principerna för inrättande av internrevision i respektive generaldirektorat har beslutats av kommissionen i särskild ordning¹².

Uppdragsgivare (ansvarig kommissionär) för den centrala internrevisionen som kallas Internal Audit Service (IAS) är kommis-

⁹ KOM(2000) 200 slutlig Reformen av kommissionen, Vitbok.

¹⁰ Rådets förordning (EG, Euratom) nr 1605/2002 av den 25 juni 2002 med budgetförordning för Europeiska gemenskapernas allmänna budget.

¹¹ Kommissionens förordning (EG, Euratom) nr 2342/2002 av den 23 december 2002 om genomförandebestämmelser för rådets förordning (EG, Euratom) nr 1605/2002 med budgetförordning för Europeiska gemenskapernas allmänna budget.

¹² Conditions for the Provision of an Internal Audit Capability in each Commission Service. 31/10/00 SEC(2000) 1803/3.

sionens vice ordförande. IAS är ett eget generaldirektorat och är som alla andra generaldirektorat underställt och skall vara ett stöd för kommissionskollegiet. Enligt IAS instruktion kan IAS också vända sig direkt till kommissionens ordförande och hela kollegiet om IAS finner det nödvändigt. Internrevisionen i de enskilda generaldirektoraten, som kallas Internal Audit Capabilities (IAC), har generaldirektören i det egna generaldirektoratet som uppdragsgivare (överordnad chef).

IAS s.k. charter (kontrakt) beslutas av kollegiet. Varje IAC har ett eget charter och det finns en modell för hur ett sådant bör utformas. IAC:s charter beslutas av respektive generaldirektör. Vidare har kommissionen slagit fast ett antal principer som skall gälla för IAC.

Det är generaldirektören som beslutar om revisionsplanen för varje IAC efter att förslag har tagits fram av IAC:s chef. För IAS beslutar chefen för IAS om revisionsplanen efter sedvanligt hörande av vice ordföranden.

Internrevisionschefen för varje IAC anställs som alla andra tjänstemän i kommissionen av kommissionen och utses till sin post av generaldirektören. Chefen för IAS anställs av kommissionskollegiet. Budget för IAS beslutas av kollegiet efter förslag av generaldirektoratet för budgetfrågor (DG Budget) och för IAC beslutar generaldirektören om budget.

Ansvar för intern styrning och kontroll och ansvarsutkrävande

Kommissionens ansvar för intern styrning och kontroll regleras i budgetförordningen. Där framgår ett antal principer som skall gälla för förvaltningen. I vitboken som tidigare nämnts finns en definition om intern styrning och kontroll som lyder: "Internal control covers the globality of the policies and procedures conceived and put in place by an entity's management to ensure the economic, efficient and effective achievement of the entity's objectives; the adherence to external rules and to management policies and regulations; the safeguarding of assets and information; the prevention and detection of fraud and error, and the quality of accounting records and the timely production of reliable financial and management information."

Kommissionen lämnar varje år en årsrapport till Europaparlamentet som beskriver årets verksamhet och den interna styr-

ningen och kontrollen under året (synthesis report). Årsrapporten innehåller inget formellt intygande om intern styrning och kontroll, men den utgör ett av underlagen för beslutet om kommissionens ansvarsfrihet för det aktuella året.

En generaldirektör ansvarar inför kommissionskollegiet för hela ledningsprocessen inklusive alla kontrollaktiviteter, från utformandet av mål för verksamheten till verksamhetens resultat. Detta slås fast i vitboken för reformering av kommissionens arbete. I ett dokument¹³ rubricerat "Charter of tasks and responsibilities of authorising officers by delegation" beskrivs, med utgångspunkt i EU:s budgetförordning, ansvaret för en s.k. authorising officer by delegation. En sådan authorising officer är en hög tjänsteman till vilken kommissionen delegerat arbetsuppgifter, normalt en generaldirektör. I detta dokument framgår bl.a. att varje generaldirektör genom undertecknandet av generaldirektoratets årsrapport skall intyga att den information som presenteras är riktig och komplett och att de rutiner för intern styrning och kontroll som inrättats ger en adekvat försäkran (reasonable assurance) om lagligheten och riktigheten hos de underliggande transaktionerna. Vad som i övrigt skall ingå i försäkran framgår av dokumentet.

Samverkan med externrevisionen

IAS har direktkontakter med Revisionsrätten, EU:s externrevision, och IAS rapporter delges Revisionsrätten.

Samverkan mellan rätten och IAC varierar mellan generaldirektoraten. En rapport från en IAC kan skickas till Revisionsrätten efter framställan från rätten.

Former för rapportering och dialog

När det gäller IAC framgår av de principer som nämns ovan, att iakttagelser och rekommendationer från IAC skall rapporteras snarast till den som granskats och diskuteras med denne. Denna diskussion skall inte ta längre tid än en månad. Vidare framgår att internrevisionschefen skall informera generaldirektören om den granskade inte accepterar eller följer internrevisionens rekom-

¹³ Decision SEC/2003/296/4 by the Commission of 28.03.2003 relating to the "Internal Rules on the Implementation of the general budget of the European Communities - exercise 2003".

mendationer. Det är generaldirektören som ytterst avgör om en rekommendation skall följas eller ej. IAC skall vidare årligen lämna ett uttalande (opinion) till generaldirektören avseende effektiviteten i systemet för intern styrning och kontroll. Internrevisionens bedömning är ett underlag för generaldirektören då han eller hon skall lämna sin årliga deklARATION om intern styrning och kontroll i årsredovisningen.

Generaldirektörerna skall minst två gånger per år, och i övrigt då generaldirektören finner det lämpligt, informera sina ansvariga kommissionärer om IAC:s arbete, slutsatser och de åtgärder som planeras med anledning av revisionen. Detta framgår av ett nyligen fattat beslut¹⁴.

Rapportering för IAS regleras i dess charter. Där framgår att en rapport skall upprättas inom en månad efter att ett rapportutkast skickats till den som reviderats. Vidare framgår att observationer och svar från den granskade skall biläggas rapporten. IAS lämnar årligen en årsrapport enligt bestämmelser i budgetförordningen men denna innehåller inget uttalande som motsvarar den s.k. opinion från IAC.

Revisionskommittéer

Inom kommissionen har en revisionskommitté, en s.k. Audit Progress Committee (APC) inrättats. Kommitténs uppgift är att följa upp hur IAS revisionsrekommendationer följs och kvaliteten i revisionsarbetet. Huvuduppgiften är att säkerställa att kommissionens olika delar vidtar lämpliga åtgärder för att förbättra systemet för intern styrning och kontroll i enlighet med rekommendationerna från IAS. APC skall vara ett stöd för kommissionskollegiet i dess ansvar att följa fördraget om europeiska unionen samt övriga lagstadgade krav och överenskommelser. Kommissionen har beslutat om kommitténs instruktion (charter).

God internrevisions- och internrevisorssed

Såväl IAS som IAC skall följa internationella standarder och internationellt god sed (best practice) för internrevision. Vid behov skall dessa anpassas till förutsättningarna i kommissionen.

¹⁴ Synthesis of the Annual activity reports 2002 COM(2003)391 of 9 July 2003.

Kompetenskrav och certifiering

Varje anställd i kommissionen har en befattningsbeskrivning. I denna finns också kompetenskrav för den anställde. Det finns mallar för de flesta kategorier av befattningar, men innehållet anpassas till varje medarbetare. Mallarna tar upp områden som formell utbildning, erfarenheter och personliga egenskaper. Av mallen för internrevisorer framgår att revisionsteamet bör ha en lämplig sammansättning av personer med varierande kunskaper och förmågor. Det framgår också att en internrevisor i kommissionen skall sträva mot att på sikt ta en CIA-examen.

Befattningsbeskrivningen för internrevisorerna inom IAC beslutas av chefen för respektive IAC. Befattningsbeskrivningen för chefen för IAC beslutas av generaldirektören. På motsvarande sätt beslutar chefen för IAS om befattningsbeskrivningen för revisorerna inom IAS. Befattningsbeskrivning för IAS chef beslutas av vice presidenten som är den ansvarige kommissionären.

Det framgår också av kommissionens beslut om att inrätta IAC att revisorerna skall ha den utbildning som de behöver för att sköta sina arbetsuppgifter. Vidare framgår att revisionsenheten skall vara bemannad på lämpligt sätt avseende bl.a. erfarenhet.

Inrättande, arbetsformer och nätverk m.m.

Storleken på internrevisionsenheterna i generaldirektoraten varierar beroende på generaldirektoratets storlek och riskerna i verksamheten. Det framgår i beskrivningen av IAC att de flesta generaldirektorat bör ha en egen (s.k. in-house) enhet för internrevision. En generaldirektör kan också överväga möjligheten att förstärka den egna enheten med köp av externa internrevisionstjänster. De organisatoriska enheter inom kommissionen som inte har underlag för att anställa två egna internrevisorer eller fler bör välja ett av nedanstående alternativ. Det är generaldirektören som beslutar om vilket alternativ som skall väljas. De flesta generaldirektorat har anställda internrevisorer. Det förekommer dock några som valt alternativ 1 och 3 nedan – och i något fall också ett ytterligare alternativ där internrevision och s.k. ex-post kontroll (kontroll av externa bidragsmottagares användning och redovisning av erhållna bidrag eller projekt) leds av samma chef.

1. Sammanföra revisions- och utvärderingsresurser till en gemensam enhet för dessa funktioner. Det är då viktigt för generaldirektören att tydligt definiera de två funktionerna för att undvika intressekonflikter.
2. Anlita en revisionsenhet vid ett större generaldirektorat, om möjligt från samma typ av verksamhetsområde.
3. Inrätta en gemensam internrevisionsenhet för flera organisatoriska enheter. En kommitté, med representanter från varje organisatorisk enhet, kan inrättas för att övervaka internrevisionen.
4. Köpa in internrevisionstjänster från extern leverantör. I detta fall måste generaldirektören ta hänsyn till faktorer som känslighet och konfidentialitet.

Det finns ett gemensamt nätverk för IAS chef och IAC-cheferna – Auditnet. Möten i Auditnet arrangeras en gång per månad. Nätverket är ett forum för bl.a. :

- Erfarenhetsutbyte om god sed
- Metoddiskussion
- Speciella utbildningsbehov
- Rekrytering, inkl. definition av kompetensprofiler
- Mjukvara för ledning av revisionen
- Speciella IT-baserade revisionsverktyg
- Tillgång till kommissionens informationssystem

Utvecklingsfrågor

Ett område som har varit föremål för utvecklingsarbete sedan internrevisionen inrättades i kommissionen är ett klargörande¹⁵ av ansvarsfördelning mellan aktörerna inom områdena internrevision respektive intern styrning och kontroll.

Ytterligare en fråga som till och från diskuteras är relationen mellan IAC och IAS och hur denna kan utvecklas. Detta bl.a. eftersom IAC-chefen rapporterar till och har sin generaldirektör som uppdragsgivare samtidigt som en viss rapportering förekommer till IAS.

¹⁵ Clarification of the responsibilities of the key actors in the domain of internal audit and internal control in the Commission. Brussels, 21.1.2003 SEC(2003) 59 final.

EU:s rekommendationer till kandidatländerna

I samband med förhandlingarna med de länder som ansökt om medlemskap i EU riktar EU-kommissionen rekommendationer till kandidatländerna inom olika områden. Inom EU talar man om Public Internal Financial Control, PIFC, som ett samlingsbegrepp för ledningens interna styrning och kontroll samt internrevision. Inom PIFC-området har generaldirektoratet för budget (DG Budget) tillsammans med generaldirektoratet för utvidgningen (DG Enlargement) arbetat fram rekommendationer som kandidatlandet skall följa för att uppfylla aquis communautaire (EU:s regelverk).

De rekommendationer som gäller inrättandet av internrevision i ett kandidatlands statsförvaltning är följande:

Uppgiften för internrevisionsfunktionen är att värdera kvaliteten i ledningens system för intern styrning och kontroll och att lämna rekommendationer för att förbättra dessa system. För att kunna göra denna värdering på ett effektivt sätt krävs att internrevisionen har ett s.k. funktionellt oberoende.

Funktionellt oberoende innebär följande:

- Internrevisionens funktionella oberoende syftar till att ge internrevisionen möjlighet att göra en objektiv, professionell bedömning av organisationens interna styrning och kontroll. Det funktionella oberoende skall regleras i lagstiftning och skall täcka områden som internrevisionens planering, utförande (val av granskningsinriktning, revisionsmetod etc.) och rapportering, inkl. rekommendationer.
- Internrevisionen skall rapportera till högsta ledningen i en organisation. I de fall internrevisionen finns i ett ministerium skall den rapportera direkt till ministern.
- Likaså skall tillsättning, avsättning och omplacering av revisorer regleras i lagstiftning. Orsaken är att internrevisionen oftast tillsätts och avsätts av den högsta ledningen. Detta gör att internrevisorn har en utsatt position i samband med en konflikt med ledningen.

Rekommendationerna omfattar också inrättandet av två funktioner (Central Harmonisation Unit) för att harmonisera dels den interna styrningen och kontrollen, dels internrevisionen i statsförvaltningen. Dess roll bör enligt kommissionens uppfattning vara att

utveckla gemensamma metoder och vägledningar, modeller för manualer, instruktioner, kvalitetssäkring, etiska regler m.m. Arbetsuppgifterna har diskuterats vid en konferens där företrädare för alla kandidatländerna samlades tillsammans med kommissionens företrädare. Funktionen bör:

- utveckla gemensamma metoder och vägledningar, modeller för manualer, internrevisionsinstruktioner, etiska regler m.m.,
- främja god sed genom arbete med nätverk, publikationer etc.,
- utföra kvalitetsvärderingar av internrevisionen i statliga organisationer, och
- främja utvecklingen av ett långsiktigt utbildningsutbud.