

Innehåll

Sammanfattning	7
1 Författningsförslag	13
1.1 Förslag till förordning om intern styrning och kontroll vid statliga myndigheter.....	13
1.2 Förslag till förordning om ändring i förordningen (1995:1300) om statliga myndigheters riskhantering	16
2 Inledning	17
2.1 Utgångspunkter m.m.....	17
2.2 Disposition	20
3 Bakgrund	21
3.1 Enron	21
3.2 Santerkommissionen.....	22
3.3 Ökade krav på EU:s medlemsstater.....	22
4 Nuvarande reglering	25
4.1 Regeringens ansvar inför riksdagen	25

4.2	Verksförordningen.....	26
4.3	Förslag till ny myndighetsförordning.....	27
4.4	Förordningen om intern revision vid statliga myndigheter m.fl.....	28
5	Reglering i andra länder	31
5.1	Finland	31
5.2	Norge	34
5.3	Storbritannien.....	36
6	Reglering för det privata näringslivet	39
6.1	Sarbanes-Oxley Act	39
6.2	Svensk kod för bolagsstyrning	41
6.3	Särskilda regler för finansiella företag.....	42
7	Motiven för reglering.....	45
7.1	Behov av systematik och ett tydligt ramverk	45
7.2	Brister i den interna styrningen och kontrollen.....	46
7.3	Ett tydligare ramverk för internrevisionen.....	47
7.4	Internationell standard.....	48
7.5	Varför författningsreglera?	49
8	Överväganden	53
8.1	Tillämpningsområde	53
8.2	Intern styrning och kontroll	54
8.3	Obligatoriska moment.....	55

8.4	Verksamhetsanalys.....	56
8.5	Kontrollåtgärder.....	57
8.6	Uppföljning.....	58
8.7	Dokumentation.....	59
8.8	Försäkran.....	60
8.9	Verkställighetsföreskrifter	63
8.10	Frågor om sekretess.....	64
9	Ikraftträdande m.m.	67
10	Ändringar av andra förordningar.....	69
10.1	Förordningen om statliga myndigheters riskhantering.....	69
10.2	Verksförordningen.....	69
10.3	Förordningen om intern revision vid statliga myndigheter m.fl.....	71
11	Konsekvensanalys	73
11.1	Ekonomiska konsekvenser	73
11.2	Konsekvenser för riksdagen	74
11.3	Konsekvenser för Regeringskansliet.....	74
11.4	Konsekvenser för myndigheterna.....	75
11.5	Övrigt	76
12	Författningskommentarer	77
12.1	Förslaget till förordning om intern styrning och kontroll.....	77

12.2 Förslaget till förordning om ändring i förordning (1995:1300) om statliga myndigheters riskhantering	85
Bilaga 1	87

Sammanfattning

Inledning

I promemorian lämnas ett förslag till hur arbetet med intern styrning och kontroll i staten skall regleras. Förslaget medför att kraven på svensk statsförvaltning kommer att anpassas till de krav som gäller såväl inom det privata näringslivet som för flera statsförvaltningar i Europa. Genom förslaget till en ny förordning om intern styrning och kontroll vid statliga myndigheter stärks regeringens styrning av statliga myndigheter och kraven på myndigheterna att fullgöra sitt förvaltningsansvar förtydligas.

Utgångspunkter

Statens verksamhet måste kontinuerligt utvecklas för att möta de förväntningar som medborgarna, näringslivet, de förtroendevalda och andra har på verksamheten. Grundläggande för legitimiteten och förtroendet för den statliga verksamheten är att de statliga myndigheterna förmår att genomföra politiskt fattade beslut med beaktande av en god hushållning med statens medel, men också i övrigt lever upp till allmänhetens förväntningar.

Inom svensk statsförvaltning används begreppet intern styrning och kontroll sedan ett antal år. Med intern styrning och kontroll i staten avses i normalfallet en process styrd av myndighetens ledning som med rimlig säkerhet leder till en effektiv och ändamålsenlig verksamhet, att lagar, förordningar och andra regler efterlevs samt en tillförlitlig redovisning och rättvisande rapportering av verksamheten.

Det förslag som lämnas i promemorian utgår från det internationellt mest accepterade ramverket inom området, och som utvecklades 1992 av the Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO). Intern- och externrevisorerna i den svenska statsförvaltningen tillämpar redan i dag COSO-modellen då de granskar myndigheternas interna styrning och kontroll.

Att förbättra styrningen av en verksamhet och att utveckla densamma för att bättre uppnå de mål ägaren eller huvudmannen fastställt är en ständigt pågående process. Under de senaste åren har det inträffat ett antal uppmärksammade händelser där ledningens agerande och tillståndet i organisationen ifrågasatts. Enron, EG-kommissionen under Santers ledning samt Skandia och Systembolaget i Sverige är några exempel på sådana händelser. Dessa händelser har resulterat i bristande förtroende från allmänheten för såväl privata som offentliga organisationer, vilket i sin tur har aktualiserat ledningens ansvar och dess styrning inom en rad olika organisationer.

Reglering i andra länder

I flera länder i vår geografiska närhet pågår ett arbete med att inom statsförvaltningen införa olika system för att förbättra den interna styrningen och kontrollen. Beroende på ländernas olika förvaltningstradition och andra landspecifika överväganden ser de valda systemen för intern styrning och kontroll olika ut. Länderna har även valt att i olika grad i författning reglera kravet på en betryggande intern styrning och kontroll i statsförvaltningen. I promemorian redovisas erfarenheter från Finland, Norge och Storbritannien.

Reglering för det privata näringslivet

Bolagsstyrning, eller corporate governance, utvecklas ständigt och inom organisationer, enskilda länder eller branscher ökas eller förändras kraven på en betryggande intern styrning och kontroll fortlöpande. Den successiva utvecklingen av bolagsstyrningen syftar till att stärka effektiviteten i och främja

förtroendet för näringslivet, men också att förbättra möjligheterna till att attrahera riskkapital genom införandet av tydligare regler för styrning av bolag.

Intern styrning och kontroll inom det privata näringslivet är, till skillnad från inom offentligfinansierad verksamhet, i allmänhet inriktad mot finansiell kontroll, vilket gör att av länder och branscher överenskomna s.k. bolagskoder (motsvarande) särskilt betonar vikten av en tillförlitlig finansiell redovisning.

Motiv för en reglering

Regeringen är inför riksdagen ansvarig för hur den styr riket. Det ankommer på regeringen att försäkra sig om att förvaltningen fullgör sitt förvaltningsansvar, dvs. bedriver en effektiv verksamhet, följer lagar, förordningar och andra regler samt lämnar en tillförlitlig redovisning och rättvisande rapportering. Det är därför av betydelse för regeringen att myndigheternas interna styrning och kontroll fungerar väl. Därav följer att regeringen har ett behov av att ur ett samlat statligt perspektiv skaffa sig en bild av om så är fallet.

I andra länder pågår sedan en längre tid ett utvecklingsarbete inom området intern styrning och kontroll, inom såväl privat som offentlig verksamhet. I Sverige sker motsvarande utveckling än så länge inom det privata näringslivet. Regelverken är i allmänhet anpassade till ländernas eller organisationernas specifika förutsättningar, men bevekelsegrunderna och den teoretiska basen är densamma. Även svensk statsförvaltning bör ansluta sig till denna utveckling.

En författningsreglering av kraven på intern styrning och kontroll skulle stärka internrevisionen i staten och bidra till ett förtydligande av professionen. En sådan reglering medför även att begreppets innebörd klargörs. Vidare underlättas möjligheterna för den svenska statsförvaltningen att motsvara de ökade krav Europeiska kommissionen ställer på medlemsstaterna. För att minska risken för felaktiga utbetalningar av EU-budgeten kräver kommissionen att

medlemsstaterna har systematiska metoder för intern kontroll samt försäkrar densamma.

Den statliga verksamheten skall generellt utmärkas av ”ordning och reda”. Samtidigt är det angeläget att vid den närmare utformningen av ett system för intern styrning och kontroll beakta att det inte kan vara detsamma i alla myndigheter, men det kan vila på samma referensram och metodik. En anpassning av ett statligt ramverk för intern styrning och kontroll till internationella normer ger revisorer och myndighetsledning en gemensam plattform i arbetet med att förbättra och utveckla statsförvaltningens interna styrning och kontroll. Det gör också att svensk statsförvaltning fullt ut kan ta del av det utvecklingsarbete som pågår inom området och vid behov vidareutveckla rutiner och arbetssätt. Vidare kommer det underlag som blir resultatet av en tillämpning av den föreslagna förordningen att utgöra ett viktigt underlag för regeringens styrning av myndigheterna.

Överväganden

Ur ett samlat styrningsperspektiv är det angeläget att förtydliga innebörden av begreppet intern styrning och kontroll i staten, men också att tydliggöra vem som vid myndigheten har ett ansvar för att den interna styrningen och kontrollen är betryggande. Detta sker lämpligast i form av en författningsreglering.

Förordningen föreslås gälla för förvaltningsmyndigheter som lyder under regeringen och som efter beslut av regeringen ålagts att inrätta intern revision. En författningsreglering av begreppet intern styrning och kontroll, som reglerar ansvar och innebörd, kommer också att medföra att internrevisionens uppdrag blir tydligare, och därmed bidra till ett förtydligande av professionen.

I förordningen definieras begreppet intern styrning och kontroll. Med intern styrning och kontroll avses den process som syftar till att myndigheten med rimlig säkerhet kan uppnå en effektiv verksamhet, efterlever lagar, förordningar och andra regler samt lämnar en tillförlitlig redovisning och rättvisande

rapportering av verksamheten, dvs. det som benämns förvaltningsansvaret. I och med föreslagen definition av begreppet intern styrning och kontroll och införandet av ett systematiskt arbetssätt kommer den del av svensk statsförvaltning som svarar för ca 90 procent av de samlade utgifterna på statsbudgeten att följa det ramverk som nationellt och internationellt används såväl inom privata som offentliga organisationer samt av intern- och externrevisionen.

Av förslaget till förordning framgår vissa grundläggande element som gör det möjligt för myndighetens ledning att, med rimlig säkerhet, lämna en försäkran om att den interna styrningen och kontrollen vid myndigheten är betryggande. Inledningsvis skall myndigheten genomföra en verksamhetsanalys som syftar till att identifiera de omständigheter som utgör risk för att de krav som kommer till uttryck genom förvaltningsansvaret inte uppnås. Denna verksamhetsanalys skall därför utföras utifrån myndighetens uppdrag och mål såsom de är beskrivna i myndighetens instruktion och regleringsbrev samt i särskilda regeringsbeslut.

Vidare skall myndigheten vidta de kontrollåtgärder som anses nödvändiga för att fullgöra förvaltningsansvaret. Med det avses de åtgärder myndighetens ledning beslutar om för att hantera de risker som identifierats inom ramen för verksamhetsanalysen.

Myndigheten skall även dokumentera genomförd verksamhetsanalys, men också de åtgärder som vidtagits med anledning av denna. Detta är en förutsättning för att ledningen med stöd av såväl regelbundna uppföljningar som eventuella utvärderingar skall kunna bedöma om nivån på den interna styrningen och kontrollen är betryggande. Det är även viktigt att såväl Riksrevisionens som internrevisionens iakttagelser beaktas vid denna bedömning.

Myndighetens ledning skall till årsredovisningen bifoga en försäkran av vilken det framgår att den, med rimlig säkerhet, försäkrar att den interna styrningen och kontrollen är betryggande. Motiven till att införa en sådan försäkran är främst pedagogiska, vilket innebär att underskriften enbart förtydligar

ansvaret i organisationen. Denna försäkran skall även kompletteras med reservationer i de avseenden ledningen bedömer att den interna styrningen och kontrollen behöver utvecklas. Om ledningen reserverar sig mot kvarstående brister i den interna styrningen och kontrollen skall handlingsplaner upprättas som redogör för hur och när dessa brister skall åtgärdas.

Förordningen föreslås träda i kraft den 1 januari 2007.

1 Författningsförslag

1.1 Förslag till förordning om intern styrning och kontroll vid statliga myndigheter

Härigenom föreskrivs följande

Tillämpningsområde

1 § Denna förordning gäller för förvaltningsmyndigheter under regeringen som har skyldighet att inrätta intern revision.

Intern styrning och kontroll

2 § Med intern styrning och kontroll avses den process som syftar till att myndigheten med rimlig säkerhet

1. uppnår en effektiv verksamhet,
2. efterlever lagar, förordningar och andra regler, samt
3. lämnar en tillförlitlig redovisning och rättvisande rapportering av verksamheten.

I 4–7 §§ anges åtgärder som skall ingå i denna process.

Ansvar

3 § Myndighetens ledning ansvarar för myndighetens interna styrning och kontroll.

Verksamhetsanalys

4 § Myndigheten skall genomföra en verksamhetsanalys i syfte att identifiera omständigheter som utgör risk för att kraven enligt 2 § första stycket 1–3 inte uppfylls.

Kontrollåtgärder

5 § Myndigheten skall med ledning av den verksamhetsanalys som genomförts enligt 4 § vidta de åtgärder som den anser nödvändiga för att kraven enligt 2 § första stycket 1–3 uppfylls med rimlig säkerhet (kontrollåtgärder).

Uppföljning

6 § Myndigheten skall se till att den interna styrningen och kontrollen systematiskt och regelbundet följs upp och bedöms.

Vid denna bedömning skall även revisionens iakttagelser beaktas.

Dokumentation

7 § Myndigheten skall dokumentera verksamhetsanalysen enligt 4 § och kontrollåtgärder enligt 5 § samt uppföljning och bedömning enligt 6 §.

Försäkran

8 § Myndighetens ledning skall försäkra att den interna styrningen och kontrollen är betryggande.

Kan ledningen inte försäkra att den interna styrningen och kontrollen i alla delar är betryggande, skall ledningen reservera sig i dessa delar och upprätta handlingsplaner som visar hur och när bristerna skall åtgärdas.

Denna försäkran, med eventuella handlingsplaner, skall bifogas myndighetens årsredovisning.

Verkställighetsföreskrifter

9 § Ekonomistyrningsverket får meddela de föreskrifter som behövs för verkställigheten av denna förordning.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2007.

1.2 Förslag till förordning om ändring i förordningen (1995:1300) om statliga myndigheters riskhantering

Härigenom föreskrivs att rubriken till förordningen (1995:1300) om statliga myndigheters riskhantering skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Förordning (1995:1300) om
statliga myndigheters
riskhantering

Förordning (1995:1300) om
statliga myndigheters
skadereglering

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2007.

2 Inledning

Föreliggande promemoria har utarbetats av en arbetsgrupp vid Finansdepartementets budgetavdelning och rättssekretariat. Ekonomistyrningsverket har bidragit med underlagsmaterial och medverkat i arbetet med promemorian.

2.1 Utgångspunkter m.m.

Statens verksamhet måste ständigt utvecklas för att möta de förväntningar som medborgarna, näringslivet, de förtroendevalda och andra har på verksamheten. Grundläggande för legitimiteten och förtroendet för den statliga verksamheten är att de statliga myndigheterna förmår att genomföra politiskt fattade beslut med beaktande av en god hushållning av statens medel, men också i övrigt lever upp till allmänhetens förväntningar. Det kan exempelvis avse att ärendehantering vid myndigheterna sker på ett rättssäkert sätt, men också att myndighetens beslut med anledning av ett ärende är förutsägbart och möjligt att förstå.

Statsbudgetens utgifter, som hanteras av den svenska statsförvaltningen, uppgick 2005 till 732 miljarder kronor (skr.2005/06:101). Transfereringar inom socialförsäkrings-systemet svarade för merparten av dessa utgifter. Även myndigheternas förvaltningskostnader är betydande, vilka uppgick till ca 217 miljarder kronor. Utformningen av regeringens styrning och kontroll av myndigheterna är avgörande för att den skall kunna förvissa sig om att

statsförvaltningen är effektiv och kunna gå i god för att statens medel förvaltas på ett betryggande sätt.

Av 1 § lagen (1996:1059) om statsbudgeten framgår att i statens verksamhet skall eftersträvas hög effektivitet och iakttas god hushållning. Vidare skall bokföringen i staten, enligt 45 § samma lag, ske på ett sätt som stämmer överens med god redovisningssed. Redovisningen skall vidare ge en rättvisande bild av verksamheten, det ekonomiska resultatet och ställningen samt förvaltningen av statens medel och övriga tillgångar.

I 7 § verksförordningen (1995:1322) regleras myndigheternas förvaltningsansvar. Myndighetens chef skall se till att verksamhetens bedrivs effektivt och författningsenligt. Dessutom skall myndighetschefen se till att myndighetens organisation är utformad så att redovisningen, medelsförvaltningen och förvaltningen av övriga tillgångar samt myndigheternas verksamhet kontrolleras på ett betryggande sätt.

Inom svensk statsförvaltning används begreppet intern styrning och kontroll sedan ett antal år. Med intern styrning och kontroll i staten avses i normalfallet en process styrd av myndighetens ledning som med rimlig säkerhet leder till

- en effektiv och ändamålsenlig verksamhet,
- att lagar, förordningar och andra regler efterlevs, samt
- en tillförlitlig redovisning och rättvisande rapportering av verksamheten.

I förordningstext återfinns begreppet sedan år 2000 efter en ändring i förordningen (1995:686) om intern revision vid statliga myndigheter m.fl.

Intern styrning och kontroll motsvaras av engelskans internal control. Med översättningen intern styrning och kontroll betonas styrningsaspekten som finns integrerad i det engelska begreppet. I flera andra länder, samt inom det privata näringslivet i Sverige, översätts begreppet vanligtvis med intern kontroll. Innebörden av begreppen skiljer sig emellertid inte åt eftersom samma internationellt vedertagna definition är utgångspunkt för båda begreppen.

Myndigheternas förutsättningar att uppnå de mål som regeringen fastställer med beaktande av sitt förvaltningsansvar är beroende av bl.a. hur den interna styrningen och kontrollen är utformad. Myndighetsledningen måste med andra ord säkerställa att det vid myndigheten finns planerings-, styr- och rapporteringssystem etc. som är effektiva och tidsenliga.

Trots att begreppet intern styrning och kontroll återfinns i regelverket har det emellertid visat sig vara förknippat med en rad oklarheter. Begreppet uppfattas olika i skilda delar av statsförvaltningen vilket försvårar regeringens styrning.

I betänkandet Internrevision i staten – förslag till förstärkt internrevision (SOU 2003:93) anförs bl.a. att ansvaret för intern styrning och kontroll inte är tydligt reglerat. Vidare är det enligt utredningen otydligt på vilket sätt ledningen skall redovisa hur den uppfyllt sitt ansvar.

I denna promemoria behandlas en reglering av och ett ramverk för intern styrning och kontroll avseende de myndigheter som har en skyldighet att inrätta intern revision. Förslaget utgår från det internationellt mest accepterade ramverket inom området som utvecklades 1992 av the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO).¹ Syftet är att ansluta svensk statsförvaltning till det internationella utvecklingsarbete som för närvarande pågår inom näringsliv och offentliga institutioner. Ett införande av en sådan reglering skulle stärka regeringens styrning av myndigheterna och tydliggöra kraven på myndighetens ledning vad avser intern styrning och kontroll.

Intern- och externrevisorerna i den svenska statsförvaltningen tillämpar redan COSO-modellen i samband med granskning av den interna styrningen och kontrollen. En författningsreglering av arbetet med intern styrning och kontroll innebär att det skapas en enhetlig plattform för utvecklingsarbetet inom detta område.

¹ COSO bildades 1985 och består av företrädare för privata och offentliga organisationer i USA. COSO har som syfte att förbättra redovisning och återrapportering. Det ursprungliga ramverket från 1992 utvecklades 2004 gällande riskhantering och brukar benämnas COSO ERM (Enterprise Risk Management).

2.2 Disposition

I kapitel 3–7 ges en bakgrundsbeskrivning om intern styrning och kontroll och därtill några internationella jämförelser samt behandlas behovet av ett tydligare regelverk i Sverige. Arbetsgruppens överväganden och förslag återfinns i kapitel 8. Kapitel 9–12 behandlar ikraftträdande, följdändringar, konsekvensanalys och författningskommentarer.

3 Bakgrund

Att förbättra styrningen av en verksamhet och att utveckla densamma för att bättre uppnå de mål ägaren eller huvudmannen fastställt är en ständigt pågående process. Under de senaste åren har det inträffat ett antal uppmärksammade händelser där ledningens agerande och tillståndet i organisationen ifrågasatts. Förvecklingarna i Enron, EG-kommissionen under Santers ledning och, här i Sverige, Skandia och Systembolaget är några exempel på sådana händelser. Dessa händelser har bl.a. resulterat i att allmänhetens förtroende för såväl privata som offentliga organisationer minskat, vilket i sin tur har aktualiserat ledningens ansvar och dess styrning. Reaktionen från marknaden och från allmänheten har varit stark och har framtvingat ett intensivt arbete med att förebygga denna typ av händelser. Syftet med dessa insatser har dels varit att stärka trovärdigheten, dels att åstadkomma tydligare ansvarsförhållanden och bättre rutiner inom organisationerna. Dessutom har uppföljningsbara system eftersträvat som gör det lättare för huvudmannen att styra verksamheten. I det följandet beskrivs två uppmärksammade händelser och hur de har kommit att påverka och påskynda utvecklingen. Dessutom beskrivs de ökade krav som kommissionen ställer på EU:s medlemsstater.

3.1 Enron

Enron var ett av USA:s största och högst rankade bolag. Flera år i rad redovisade Enron vinster över marknadens förväntningar

och år efter år ansågs bolaget också som ett av landets mest innovativa. De höga vinsterna, visade det sig senare, bestod i mångt och mycket av missvisande redovisning där företagsledning och revisorer tillsammans misslett ägare och anställda. Under det turbulenta året 2001 rasade fasaden och i slutet av året var en av USA:s största konkurser ett faktum. Enron var kanske den största men inte den första skandalen. Noterbart är att vid denna tidpunkt hade redan ett arbete inletts med att utarbeta en ny lag för bolagsstyrning, den s.k. Sarbanes-Oxley Act (SOX) of 2002, som vi redogör närmare för i avsnitt 6.1.

3.2 Santerkommissionen

År 1999 fick den dåvarande kommissionen, under ordförande Santer, avgå efter att internrevisorer upptäckt flera allvarliga fall av fusk, nepotism och slarv med EU:s medel. En kommitté av oberoende experter angav samma år att det sammantagna problemet bestod i att i stort sett ingen inom kommissionen var beredd att ta ansvar för felaktigheter begångna inom organisationen. Mot denna bakgrund påbörjade den efterföljande Prodi-kommissionen vid sitt tillträde genast att förbereda ett omfattande reformprogram. Reformernas syfte var att stärka organisationens trovärdighet i termer av att tydliggöra ansvaret för ordning och reda samt klargöra ansvarskedjorna inom organisationen. Kommissionens reformarbete för att stärka den interna styrningen och kontrollen grundar sig på COSO-modellen. Reformprogrammet, den s.k. vitboken, antogs av kommissionen den 1 mars 2000.

3.3 Ökade krav på EU:s medlemsstater

Som ett led i kommissionens ambition att förbättra den interna styrningen och kontrollen driver kommissionen linjen att även medlemsstaterna skall upprätta och vidmakthålla en god intern

styrning och kontroll. Därmed skall medlemsstaterna ta ett större ansvar för att hanterade EU-medel förvaltas på ett korrekt sätt.

Revisionsrätten lämnar årligen i oktober en årsrapport. I denna sammanfattas rättens granskningar under det föregående budgetåret. Granskningen täcker gemenskapens samtliga utgifter och inkomster, och omfattar en prövning av om dessa varit lagliga och korrekta samt om den ekonomiska förvaltningen varit sund. I samband med årsrapporten skall rätten avge en revisionsförklaring, dvs. en förklaring om räkenskapernas tillförlitlighet och de underliggande transaktionernas laglighet och korrekthet.

Revisionsrätten har i de tre senaste årsrapporterna konstaterat att kommissionen gjort betydande framsteg när det gäller att reformera sitt system för intern kontroll, och den positiva effekt på lagligheten och korrektheten detta haft i kommissionens interna utgiftsförvaltning. Allvarliga och omfattande problem återfinns enligt revisionsrätten alltjämt på de områden där ett delat förvaltningsansvar råder mellan kommissionen och medlemsstaterna, framför allt gällande jordbruks- och regionalstöden. På dessa områden krävs enligt revisionsrätten ytterligare ansträngningar för att införa förbättrade system för övervakning och kontroll i syfte att åtgärda bristerna där betalningar fortfarande uppvisar en väsentlig förekomst av fel.

Kommissionen presenterade sommaren 2005 ett strategidokument för en utvecklad gemensam intern styrning och kontroll, ”Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Court of Auditors – on a roadmap to an integrated internal control framework”. I dokumentet lämnades förslag av kommissionen, med stöd av artikel 274 i EG-fördraget, som innebar ökade krav på medlemsstaterna att samarbeta med kommissionen i syfte att förstärka kontrollen över EU:s budget. Ekofin antog rådslutsatser med anledning av kommissionens förslag i november 2005.

Såväl i revisionsrättens årsrapport för 2005 som i Ekofins rådslutsatser från mars 2006 understryks betydelsen av att sträva mot en effektiv integrerad ram för den interna kontrollen. Vidare arbetar kommissionen för att medlemsstaterna årligen skall försäkra att EU-medel, med rimlig säkerhet, har använts på ett riktigt sätt.

Under 2005 antogs också en rådsförordning avseende jordbrukspolitiken som för svenskt vidkommande innebär att generaldirektören för Statens jordbruksverk på den svenska regeringens vägnar från och med 2007 skall lämna en försäkran gällande den interna styrningen och kontrollen avseende hanteringen av EU:s medel inom Utvecklings- och garantifonden för jordbruket. Försäkran skall ingå som en del i de årsräkenskaper som Statens jordbruksverk lämnar till kommissionen, och som senare kommer att granskas av revisionen. Även för de övriga budgetsektorerna går utvecklingen mot att det kommer att ställas krav på både kommissionen och medlemsstaterna att bedriva ett mer systematiskt utvecklingsarbete gällande den interna styrningen och kontrollen.

4 Nuvarande reglering

4.1 Regeringens ansvar inför riksdagen

I 9 kap. regeringsformen (RF) finns bestämmelser om finansmakten. Riksdagen beslutar enligt RF 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 RF att regeringen ansvarar för att utarbeta förslag till statsbudget.

I lagen (1996:1059) om statsbudgeten finns ytterligare bestämmelser om regeringens befogenheter och skyldigheter på finansmaktens område. Enligt 1 § skall hög effektivitet eftersträvas och god hushållning iakttas i statens verksamhet. Vidare är regeringen enligt 44 § redovisningsskyldig inför riksdagen för statens medel och de övriga tillgångar som står till regeringens disposition. Bokföringen i staten skall enligt 45 § 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.

4.2 Verksförordningen

Ledningens förvaltningsansvar framgår av 7 § verksförordningen. I dess första stycke anges följande:

Myndighetens chef skall se till att verksamheten bedrivs författningsenligt och effektivt.

I bestämmelsen anges den kvalitetsnivå som skall gälla för verksamheten, vilket innebär att myndigheten skall följa lagar och förordningar samt bedriva verksamheten effektivt. Enligt förordningsmotiven 1987:5 används uttrycket effektivitet i vidsträckt mening. En grunddefinition som anges är att uppgifter som myndigheten ålagts skall utföras med en god kvalitet till lägsta möjliga resursinsats.

Vidare anges i 7 § andra stycket verksförordningen myndighetschefens specifika åtaganden när det gäller att säkerställa en god redovisning och förvaltning av statens medel. Chefen skall:

1. hushålla väl med statens medel
6. se till att myndigheternas organisation är utformad så att redovisningen, medelsförvaltningen och förvaltningen av övriga tillgångar samt myndigheternas verksamhet kontrolleras på ett betryggande sätt

Av förordningstexten ovan framgår således förvaltningsansvaret, dvs. att verksamheten bedrivs effektivt och författningsenligt med en tillförlitlig redovisning och rapportering. Ansvar för den interna styrningen och kontrollen – dvs. den process som ledningen styr över och som skall leda till att förvaltningsansvaret uppnås – är inte direkt uttalat i förordningen, men kan ändå anses föreligga myndighetschefen enligt 7 §.

I verksförordningen regleras ledningsformerna styrelse med begränsat ansvar respektive enrådighetsverk. I myndigheternas instruktion anger regeringen vilka paragrafer i verksförordningen

som gäller för respektive myndighet. I förordningen anges följande om ledningsformerna:

3 § Myndigheten leds av en chef.

4 § Vid myndigheten finns en styrelse.

Styrelsen består av myndighetens chef och högst åtta andra ledamöter.

I förordningsmotiven till verksförordningen anges att myndighetens chef normalt skall vara styrelsens ordförande.

Vad gäller styrelsens ansvar och uppgifter följer av verksförordningen att:

11 § Styrelsen skall pröva om myndighetens verksamhet bedrivs effektivt och i överensstämmelse med syftet för verksamheten.

13 § Styrelsen skall besluta om

1. myndighetens årsredovisning, delårsrapport och budgetunderlag,
3. revisionsplan och åtgärder med anledning av redovisning enligt 6 § förordningen (1995:686) om intern revision vid statliga myndigheter m.fl.,

För ledningsformerna styrelse med fullt ansvar och nämndmyndigheter saknas reglering i verksförordningen. Myndigheter med styrelser med fullt ansvar regleras i stället i respektive instruktion. Ledningsformen bestäms av regeringen i särskild ordning i och med beslut om myndighetens instruktion.

4.3 Förslag till ny myndighetsförordning

Regeringen tillsatte i slutet av 2001 en särskild utredare med uppdrag att utarbeta förslag till en ny verksförordning. I februari 2004 lämnade utredningen sitt betänkande Från verksförordning till myndighetsförordning (SOU 2004:23). Betänkandet har

remitterats (Fi2004/708/OFA/F) och ärendet bereds för närvarande inom Regeringskansliet.

I författningsförslagets 4 § anges de olika ledningsformerna och vem som utgör myndighetens ledning i respektive ledningsform. För myndigheter som leds av en myndighetschef eller av en myndighetschef tillsammans med en styrelse, dvs. vad som brukar benämnas styrelse med begränsat ansvar, föreslås att:

6 § Myndighetschefen skall se till att myndighetens verksamhet bedrivs så att de mål uppnås som fastställts av regeringen, att verksamheten bedrivs författningssenligt och effektivt och att den redovisas på ett tillförlitligt sätt.

7 § Det ingår i myndighetschefens uppgifter att

4. säkerställa att det vid myndigheten finns en intern styrning och kontroll som fungerar på ett betryggande sätt,
5. hushålla väl med statens medel,

För de myndigheter som leds av en styrelse, dvs. styrelser med fullt ansvar, föreslås i 22 och 23 §§ att styrelsen i princip har det ansvar som anges i 6 och 7 §§ (se ovan) vad gäller intern styrning och kontroll. Skillnaden består i att styrelsen skall säkerställa att den interna styrningen och kontrollen är *organiserad* på ett betryggande sätt. Myndighetschefen har till skillnad från styrelsen ett mer operativt ansvar, att säkerställa att den interna styrningen och kontrollen *fungerar* på ett betryggande sätt.

4.4 Förordningen om intern revision vid statliga myndigheter m.fl.

Internrevision vid statliga myndigheter regleras i förordningen (1995:686) om intern revision vid statliga myndigheter m.fl. Motivet till att den statliga internrevisionen är förordningsreglerad är 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 (prop. 1994/95:100 bil. 1).

Det är internrevisionens uppgift att enligt 4 § självständigt granska myndighetens interna styrning och kontroll och enligt 6 § redovisa sina iakttagelser till myndighetens styrelse eller, om styrelse saknas, till myndighetens chef. Myndigheternas styrelse skall vidare, enligt 6 §, fatta beslut om åtgärder med anledning av internrevisionens redovisning. 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.

Av förordningen framgår att drygt 40 namngivna myndigheter skall inrätta intern revision. Till detta kommer de myndigheter som efter särskilt beslut av regeringen ålagts att inrätta intern revision. Totalt är det i dag ca 50 myndigheter som har skyldighet att inrätta intern revision. Sammantaget svarar dessa för ca 90 procent av de samlade utgifterna på statsbudgeten.

De kriterier som ligger till grund för vilka myndigheter som skall omfattas av förordningen, eller där regeringen beslutat om att inrätta intern revision i särskild ordning, är att myndigheten administrerar stora betalningsflöden (en miljard kronor eller mer) eller har en starkt decentraliserad eller diversifierad verksamhet (prop. 1994/95:100 bil. 1).

I december 2002 tillkallade regeringen en särskild utredare för att göra en samlad översyn av den statliga internrevisionen för myndigheter under regeringen samt de allmänna försäkringskassorna (dir. 2002:153). Behovet av en sådan översyn av den statliga internrevisionen aktualiserades mot bakgrund av iakttagelser som bl.a. Riksrevisionsverket (RRV) och Riksdagens revisorer (RR) gjort i samband med sina granskningsinsatser. Iakttagelserna visade att det fanns behov av att stärka internrevisionens verksamhet och dess institutionella grund. Internrevisionsutredningen överlämnade hösten 2003 betänkandet Internrevisionen i staten – förslag till förstärkt internrevision (SOU 2003:93).

Betänkandet har remissbehandlats (dnr Fi2003/5733) och bereds för närvarande i Regeringskansliet. Enligt vad arbetsgruppen erfarit är avsikten att en ändring av gällande

förordning om intern revision vid statliga myndigheter skall träda i kraft 1 januari 2007.

5 Reglering i andra länder

Statsförvaltningen i flera länder har infört olika system för att förbättra den interna styrningen och kontrollen². Med anledning av bl.a. kommissionens krav på medlemsstaterna har drygt hälften av EU:s nuvarande medlemsländer infört motsvarande system. I detta kapitel redovisas systemen i några utvalda länder.

5.1 Finland

I Finland ändrades både lagen och förordningen om statsbudgeten år 2000. Lagen om statsbudgeten fastslår att ämbetsverkens och inrättningarnas ledningar skall ansvara för respektive verksamhets interna styrning och kontroll. I 9 kap. 69 § förordningen om statsbudgeten preciserar man innebörden av intern styrning och kontroll:

Ämbetsverkens och inrättningarnas ledning skall se till att vid ämbetsverket eller inrättningen vidtas sådana, med tanke på omfattningen av dess ekonomi och verksamhet och innehållet i dessa samt därtill anslutna risker, ändamålsenliga förfaranden (*intern kontroll*) som säkerställer

² I svensk statsförvaltning översätts den engelska termen *internal control* som intern styrning och kontroll, detta för att inte förlora styrningsaspekten som finns integrerad i begreppet. I exemplen som redovisas i detta och följande kapitel kan begreppet intern kontroll förekomma då ländernas eller organisationernas regelverk återges i de fall då dessa översätter begreppet med intern kontroll, begreppens innehåll skiljer sig emellertid inte åt.

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

Förordningen om statsbudgeten utökades och förtydligades 2004 med avseende på intern styrning och kontroll. Myndighetens arbete med intern kontroll och riskhantering, med betoning på ändamålsenlighet och tillräcklighet, skall enligt 8 kap. 65 § punkt 7 årligen utvärderas och rapporteras till regeringen. Ett utlåtande ”som gäller den interna kontrollens tillstånd och de viktigaste utvecklingsbehoven” skall ingå i årsredovisningen och granskas av externrevisionen.

Den finska regeringen har också inrättat en delegation för intern kontroll och riskhantering. Delegationen har till uppgift att på övergripande nivå dels följa utvecklingen, dels ta initiativ när det gäller utveckling och samordning av arbetet. Dess ansvarsområde omfattar bl.a. intern styrning och kontroll och riskhantering i staten, internrevisionen vid olika ämbetsverk, tillsynen och kontrollen av medel från Europeiska unionen samt följa och bedöma situationen kring oegentligheter och brott mot statens finansiella intressen.

Regeringen utser de 14 ledamöterna i delegationen. Ordförande och vice ordförande i delegationen skall vara kontrollern vid statsrådet respektive biträdande kontrollern vid statsrådet. Varje ministerium skall representeras i delegationen.

Regeringens gemensamma finanscontrollerfunktion regleras sedan 2003 i lagen om statsbudgeten. Finanscontrollerfunktionen tjänar regeringen samt ministeriernas ledning när det gäller säkrandet och utvecklandet av kvaliteten hos styrnings- och rapporteringssystemen för statsfinanserna och statens verksamhet samt säkrandet av redovisningsskyldigheten. Finanscontrollerfunktionen, som är en självständig tillsynsfunktion, är

placerad på Finansministeriet och leds av kontrollern vid statsrådet.

Finanscontrollerfunktionen säkerställer att statens bokslutsberättelse innehåller korrekta och tillräckliga uppgifter om stats ekonomin och resultaten, samt styr och samordnar rapporteringen och utvärderingen av statsekonomin och verksamhetens resultat. Funktionen har även ett samordningsansvar för styrningen av den interna kontrollen och den därtill hörande riskhanteringen, samt för kontrollen på regeringsnivå av de EU-medel som staten ansvarar för.

Finanscontrollerfunktionen verkar inom sitt verksamhetsområde som rådgivare åt regeringen samt ministeriernas högsta ledning. I sina uppgifter utnyttjar funktionen finansministeriets och de övriga ministeriernas expertis. Dessutom är funktionen rådgivande instans åt regeringens finansutskott och kommenterar ärenden som skall förberedas i utskottet.

Delegationen för intern kontroll och riskhantering har tillsammans med Finanscontrollerfunktionen tagit fram ett ramverk för intern styrning och kontroll samt riskhantering. Det är ett dokument som syftar till att underlätta för myndigheter och andra berörda inrättningar att leva upp till kraven i lagstiftningen. Ramverket är detaljerat och beskriver hur myndigheterna kan leva upp till sitt ansvar om intern styrning och kontroll, vilka underlag som bör finnas och hur arbetet i övrigt kan verifieras. Det finska ramverket är influerat av COSO-ERM (se närmare om detta dokument i avsnitt 8.2)³ från 2004 där riskhanteringen som delkomponent särskilt lyfts fram. Ramverket är att betrakta som en rekommendation, och är anpassat för finsk statsförvaltning. Myndigheterna är emellertid fria att använda sig av även andra generellt accepterade ramverk. Den externa revisionen kommer i alla avseenden att granska om myndigheterna har ett modernt och systematiskt ramverk för intern styrning och kontroll inklusive riskhantering i verksamheten. Externrevisionen kommer i sitt arbete utgå från

³ The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – Enterprise Risk Management – Integrated Framework.

det framtagna ramverket, vilket därför förväntas bli vägledande för myndigheternas arbete med intern styrning och kontroll. Från och med bokslutet för 2005 skall myndigheternas ledningar, och i förekommande fall styrelser eller liknande, besluta om ett utlåtande om den interna kontrollen och riskhanteringen baserat på en utvärdering av densamma, samt redogöra för de viktigaste utvecklingsområdena. Detta utlåtande skall ingå i årsredovisningen och granskas av externrevisorerna.

5.2 Norge

Under 2003 fastställdes Reglement for økonomistyring i staten genom kronprinsregentens resolution och Bestemmelser om økonomistyring i staten av Finansdepartementet. Dessa bestämmelser innehåller föreskrifter om övergripande styrprinciper, uppföljning, kontroll och förvaltning.

Ansvar för verksamhetens riskstyrning och interna styrning och kontroll vilar på myndighetens ledning och regleras i Reglement for økonomistyring i staten. Innebörden av intern styrning och kontroll regleras i kapitel 2.4 Bestemmelser om økonomistyring i staten som anger några övergripande principer för intern styrning och kontroll:

Alle virksomheter skal etablere intern kontroll. Virksomhetens ledelse har ansvaret for å påse at den interne kontrollen er tilpasset risiko og vesentlighet, at den fungerer på en tilfredsstillende måte og at den kan dokumenteres. Intern kontroll skal primært være innebygd i virksomhetens interne styring.

Det norska regelverket följer internationell standard och det norska Finansdepartementet, som har utformat och beslutat om regelverket, anger att ansvaret för att etablera ett system för intern styrning och kontroll ligger på myndighetens ledning. Liksom i Finland har man i Norge valt att i arbetet med intern styrning och kontroll fokusera på riskhantering utifrån COSO-ERM. Den norska regleringen anger i kap. 2.4 Bestemmelser om

økonomistyring i staten på en övergripande nivå vilka komponenter och metoder som myndigheterna särskilt måste beakta vid upprättandet av ett system för intern styrning och kontroll.

For å kunne utøve nødvendig intern kontroll, skal virksomhetens ledelse etablere systemer, rutiner og tiltak med fokus på blant annet følgende faktorer:

- a) ledelsens og tilsattes kompetanse og holdning til resultatoppfølging og kontroll
- b) identifisering av risikofaktorer som kan medvirke til at virksomhetens mål ikke nås, og korrigerende tiltak som med rimelighet kan redusere sannsynligheten for manglende måloppnåelse
- c) sikring av kvaliteten i den interne styringen, herunder forsvarlig arbeidsdeling, og produktivitet i arbeidsprosessene
- d) informasjonsrutiner som sikrer at viktig og pålitelig informasjon av betydning for måloppnåelsen kommuniseres på en effektiv måte
- e) rutiner for behandling og lagring av vesentlig informasjon som sikrer konfidensialitet, integritet og tilgjengelighet

Ved etablering av kontrolltiltak skal virksomhetens ledelse vurdere hvilke kostnader tiltaket medfører, målt opp mot den nytte og de fordeler som kan oppnås. Alle tiltak skal forankres på overordnet nivå for å sikre relevans og fullstendighet i risikobildet. For spesielt viktige rutiner skal virksomhetens ledelse vurdere om det er behov for tilleggsrapportering og spesielle analyser for å avdekke eventuelle fremtidige avvik.

Vidare integreras det norske regelverket i mål- og resultatstyringsprosessen og utgör därmed i hög grad ett styrinstrument med inriktning på måluppfyllelse och resultatuppföljning. Ledningen skall med utgångspunkt i målsättningar och aktuella risker ansvara för att intern styrning och kontroll etableras i myndigheten. Myndighetens ledning skall bl.a.

utarbete en strategi för integrering av riskstyrning i mål- och resultatstyrningen.

Finansdepartementet ansvarar för att utveckla och förvalta regler avseende ekonomiförvaltningen, vilket inkluderar att fastställa principer och normer för statlig ekonomi- och resultatstyrning, samt etablering av gemensamma standarder och system för redovisning, betalningsförmedling och medelsförvaltning. Vidare är det myndigheten Senter for statlig økonomistyring som utvecklar metoder och understödjer arbetet med att upprätta system för intern kontroll. Myndigheten har bl.a. tagit fram en handbok för hur riskstyrning kan integreras i mål- och resultatstyrningen.

Det åligger departementen i den norska statsförvaltningen enligt 15 § Reglement for økonomistyring i staten att kontrollera och följa upp de underliggande verksamheterna. Departementen skall försäkra sig om en tillfredsställande intern styrning och kontroll så att måluppfyllelsen följs upp, resursutnyttjandet är effektivt och att lagar och regler följs. Detta görs bl.a. via styrdialogen mellan departement och myndighet, och genom den årsredovisning som myndigheten lämnar till regeringen. Det finns emellertid inget formellt krav om intygande av ansvaret för den interna styrningen och kontrollen.

5.3 Storbritannien

Storbritannien har arbetat utifrån system för intern styrning och kontroll och avlämnade ett uttalande under de senaste 10 åren. Den 1 januari 1998 infördes ett "Statement on the system of internal financial control" som undertecknades av en accounting officer, dvs. en hög tjänsteman som ansvarar inför parlamentet för redovisning och intern styrning och kontroll i organisationer, vid myndigheter eller ministerier. Systemet var uppbyggt med den s.k. Combined Code som förlaga, vilket är Storbritanniens motsvarighet till svensk kod för bolagsstyrning, dvs. riktlinjer för bolagsstyrning inom det privata näringslivet

(för närmare information om svensk kod för bolagsstyrning, se avsnitt 6.2).

Det brittiska uttalandet utvecklades under de kommande åren och 2001 ersattes det tidigare uttalandet med ett "Statement of internal control" (SIC). Härmed kom uttalandet att utvidgas och inte bara gälla den finansiella delen av intern styrning och kontroll utan framför allt betonades riskhanteringen i relation till organisationens måluppfyllelse.

Såväl SIC som dess föregångare utgör en del av årsredovisningen och granskas av externrevisorerna som skall lämna ett särskilt yttrande om den interna styrningen och kontrollen. Denna granskas utifrån HM Treasury's⁴ guide "Corporate governance: Statement of internal control" som redogör för intern styrning och kontroll i staten.

Ansvar för den interna styrningen och kontrollen framgår av ett memorandum som Finansdepartementet fastställt med stöd av Government Resources and Accounts Act 2000. Memorandumet beskriver ansvaret för en accounting officer. I 8 § anges ansvaret för den interna styrningen och kontrollen:⁵

En accounting officer skall säkerställa att ett system med god intern styrning och kontroll upprätthålls inom verksamheten i syfte att uppnå verksamhetens riktlinjer och målsättningar; och skall vidare regelbundet värdera systemets effektivitet. En accounting officer skall också säkerställa att chefer på alla nivåer i verksamheten:

- a) har en klar uppfattning om målen, och tillvägagångssättet att bedöma och, om möjligt, beräkna resultatet eller prestationen i relation till målen,
- b) är tilldelade väldefinierade ansvarsområden i syfte att bäst tillvarata resurser (både de som används inom organisationen och de som görs tillgängliga för organisationer och individer utanför den egna verksamheten), inklusive en kritisk granskning av resultatet och hur medlen används; och

⁴ Det brittiska Finansdepartementet.

⁵ Lekmannamässig direktöversättning.

- c) har information (särskilt avseende kostnader), utbildning och tillgång till det expertstöd de behöver för att effektivt utöva sitt ansvar.

6 Reglering för det privata näringslivet

Bolagsstyrning eller corporate governance utvecklas ständigt och organisationer, enskilda länder eller branscher ökar eller åtminstone förändrar kraven fortlöpande. Många aktörer har, ofta mer eller mindre frivilligt, inrättat olika typer av koder för bolagsstyrning på grund av händelser som redan nämnda Enron och Skandia. Det kan också antas att bolagsstyrning kommer att fortsätta utvecklas i snabb takt även utan ytterligare skandaler, då spritt och ofta kortsiktigt ägande ställer krav på att bolag har gemensamma strukturer och rutiner som gör det möjligt för nya investerare att analysera olika bolag. Avsikten med bolagsstyrning är också att stärka effektiviteten och främja förtroendet för näringslivet, samt att möjligheterna att attrahera riskkapital förbättras genom tydligare regler för styrning av bolag. Intern kontroll inom det privata näringslivet är, till skillnad från offentligfinansierad verksamhet, i allmänhet inriktad mot finansiell kontroll, vilket gör att av länder och branscher överenskomna s.k. bolagskoder och dylikt särskilt betonar vikten av en tillförlitlig finansiell redovisning.

6.1 Sarbanes-Oxley Act

Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOX) är en amerikansk lag om bolagsstyrning och omfattar alla företag som är noterade på börser eller marknadsplatser i USA samt alla finansiella företag. Det som väckt störst uppmärksamhet vid implementeringen av SOX är sektion 404, vilken behandlar den interna kontrollen

över den finansiella rapporteringen. Det är lagens krav i denna del som skapat mest arbete för bolagen och som varit mest omstridd eftersom den är förknippad med väsentliga kostnader. De omfattande kraven har föranlett kritik för att kostnaderna för att efterleva lagens krav överstiger nyttan, framför allt för mindre företag. Enligt lagen och dess förarbeten måste företagsledningen identifiera risker kring den finansiella rapporteringen och besluta hur riskerna ska hanteras genom kontroller. Vidare måste företagsledningen tillse att dokumentera och testa dessa processer och kontroller samt göra en egen bedömning av den interna kontrollens effektivitet.

Företagsledningens bedömning ska avrapporteras tillsammans med övrig finansiell rapportering. Rapporteringen ska granskas av de externa revisorerna som också ska lämna en egen bedömning av den interna kontrollens effektivitet. Revisionsinstruktioner och andra instrument för att implementera lagen samt föreskrifter (eller motsvarande) för tolkning av densamma regleras av lagen. SOX sektion 404 uppdrar åt myndigheten US Securities and Exchange Commission (SEC) att utarbeta riktlinjer för den interna kontrollrapport som skall ingå som en del i bolagens årsredovisning.

Konsekvenserna av om bolag inte vidtar de åtgärder lagen föreskriver eller om arbetet utförs på felaktigt sätt kan bl.a. medföra stränga straff för företagsledningen. Även revisorerna riskerar straff om deras rapportering är missvisande.

Internrevisionsfunktionerna i bolag som omfattas av SOX betraktas som en del av den interna kontrollen och berörs av sektion 404. I den mån internrevisionen fungerar effektivt kan också den externa revisionen använda sig av internrevisionens granskningar. Internrevisionen kan emellertid inte vara huvudman för bolagets implementeringsprojekt, det måste i enlighet med SOX finnas en huvudman i bolaget, antingen en "certifying officer" eller en revisionskommitté.

6.2 Svensk kod för bolagsstyrning

Den s.k. Förtroendekommissionen avlämnade i december 2004 betänkandet *Svensk kod för bolagsstyrning*, SOU 2004:130, (nedan kallad koden). Koden utgör en sammanfattning av i dag gällande praxis för bolagsstyrning. Därtill har ambitionsnivån höjts inom ett par områden. I koden anges bl.a. att styrelsen årligen skall avge en rapport om hur den interna kontrollen är organiserad vad avser den finansiella rapporteringen, samt hur väl den har fungerat under det senaste räkenskapsåret. Rapporten skall granskas av bolagets revisor. I koden anges också att styrelsen skall avge en särskild rapport om bolagsstyrningsfrågor och att det av denna skall framgå om den är granskad av bolagets revisor. Båda rapporterna samt revisorns granskningsberättelse skall fogas till den av styrelsen lämnade årsredovisningen. Om bolaget inte har en internrevisionsfunktion skall detta särskilt motiveras.

Enligt aktiebolagslagen svarar styrelsen för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Styrelsen skall se till att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. Styrelsens ansvar och tillsynsskyldighet kan inte överlåtas på någon annan. Styrelsen skall fortlöpande bedöma bolagets ekonomiska situation.

Styrelsens övergripande uppgift är enligt koden att för ägarnas räkning förvalta bolagets angelägenheter på ett sådant sätt att ägarnas intresse av långsiktigt god kapitalavkastning tillgodoses på bästa möjliga sätt. Styrelsen ansvarar också för att bolagets finansiella rapportering är upprättad i överensstämmelse med lag, tillämpliga redovisningsstandarder och övriga krav på noterade bolag. Följande anges beträffande intern kontroll:

Styrelsen ansvarar för bolagets interna kontroll, vars övergripande syfte är att skydda ägarnas investering och bolagets tillgångar.

3.7.1 Styrelsen skall se till att bolaget har god intern kontroll och fortlöpande hålla sig informerad om och utvärdera hur bolagets system för intern kontroll fungerar.

3.7.2 Styrelsen skall årligen avge en rapport över hur den interna kontrollen till den del den avser den finansiella rapporteringen är organiserad och hur väl den har fungerat under det senaste räkenskapsåret. Rapporten skall granskas av bolagets revisor.

3.7.3 I bolag som inte har en särskild granskningsfunktion (internrevision) skall styrelsen årligen utvärdera behovet av en sådan funktion och i sin rapport över den interna kontrollen motivera sitt ställningstagande.

Svensk kod för bolagsstyrning regleras via Stockholmsbörsens noteringsavtal och började gälla vid halvårsskiftet 2005, men kommer att få genomslag först i och med bolagsstämmorna 2006. Samtliga bolag på A-listan samt bolag med ett börsvärde överstigande tre miljarder omfattas i dagsläget av koden. Avsikten är emellertid att koden, på några års sikt, skall omfatta samtliga bolag på Stockholmsbörsen.

För större företag i Sverige gäller redan koden, men den kan också komma att påverka svenskt näringsliv i en vidare krets. Den normgivning som sker av börsnoterade bolag påverkar också god sed, vilket även mindre bolag måste följa. Normeringen sker alltså initialt genom frivilliga avtal, men kommer troligtvis att utvecklas till praxis via de stora bolagen.

6.3 Särskilda regler för finansiella företag

Från och med 2007 kommer nya EG-direktiv om kapitaltäckningsregler att bli gällande i Sverige och övriga EU. Reglerna brukar benämnas Basel II. Detta kommer att innebära viktiga förändringar för de banker, kreditinstitut, värdepappersbolag och vissa fondbolag som kommer att omfattas av reglerna. Det kommer också att innebära ökade krav

för den finansiella tillsynen, inte minst när det gäller samarbetet mellan EU:s tillsynsmyndigheter.

Huvudsyftet med de nya reglerna är att företagen skall hålla ett kapital som står i relation till företagets riskprofil och därmed bidra till en ökad stabilitet i det finansiella systemet. En väsentlig effekt av Basel II blir en bättre genomlysning och hantering av företagens risker. De företag som står inför de största förändringarna är stora internationellt aktiva banker med hög riskprofil.

Bolagen kommer att få ett eget ansvar för att utforma en process för intern kapitalutvärdering. Innebörden är att bolaget på ett samlat och allsidigt sätt skall kartlägga sina risker, bedöma sin riskhantering och sitt kapitalbehov i relation till detta. Resultatet skall kommuniceras till respektive lands tillsynsmyndighet, i Sverige Finansinspektionen (FI).

FI har att ta ställning till kvaliteten i processen och att pröva bolagens bedömningar. Om FI anser analysen ofullständig, riskhanteringen bristfällig eller kapitalbehovet underskattat har FI möjlighet och skyldighet att vidta åtgärder.

Förutom den process som pågår avseende reglerna i Basel II och dess införande per den 1 januari 2007 beslutade FI under 2005 om allmänna råd om styrning och kontroll av finansiella företag (FFFS 2005:1). De allmänna råden inkluderar en definition av begreppet intern styrning och kontroll som i princip överensstämmer med den internationellt vedertagna definitionen. FI anger i råden bl.a. styrelsens och den verkställande direktörens ansvar och uppgifter samt ger exempel på kontrollåtgärder. Vidare anges hur riskkontrollen bör organiseras och hur regelefterlevnaden bör säkerställas.

7 Motiven för reglering

I detta kapitel redogörs för de motiv som ligger till grund för arbetsgruppens överväganden att i särskild förordning reglera intern styrning och kontroll vid vissa statliga myndigheter. Utgångspunkten för arbetsgruppens överväganden i det följande är att stärka regeringens styrning av myndigheterna i att uppnå de av riksdagen och regeringen beslutade kraven på och målen för verksamheten, givet de restriktioner som myndigheternas ledning skall beakta.

7.1 Behov av systematik och ett tydligt ramverk

Regeringen är inför riksdagen ansvarig för hur den styr riket. Det ankommer på regeringen att försäkra sig om att myndigheternas ledningar lever upp till sitt förvaltningsansvar, dvs. bedriver en effektiv verksamhet, följer lagar, förordningar och andra regler samt lämnar en tillförlitlig redovisning och rättvisande rapportering. Det är därför av betydelse för regeringen att myndigheternas interna styrning och kontroll fungerar väl.

Avsaknad av en fastlagd innebörd av begreppet och ett tydligt regelverk gör det, enligt arbetsgruppens bedömning, svårt för vissa myndighetsledningar att upprätta och vidmakthålla ett system för intern styrning och kontroll. En tydligare reglering innebär att regeringen preciserar vad som avses med intern styrning och kontroll, och tydliggör sina krav och förväntningar på myndigheternas ledningar. Detta skulle, enligt arbetsgruppen,

underlätta för myndighetens ledning att leva upp till kravet på en betryggande intern styrning och kontroll och därmed skapa bättre förutsättningar för att förvaltningsansvaret fullgörs.

Av nuvarande reglering i 7 § verksförordningen framgår förvaltningsansvaret. Däremot är inte myndighetsledningens ansvar för intern styrning och kontroll uttalat i författningstexten. Att myndighetsledningarna ändå måste vidta vissa åtgärder, som att upprätta rutiner och administrativa processer för att fullgöra sitt ansvar följer indirekt av regleringen i verksförordningen. Vad detta i praktiken innebär tolkas emellertid olika av olika myndighetsledningar, vilket leder till att myndigheternas system för intern styrning och kontroll kan komma att avsevärt skilja sig åt beträffande innehåll och ambitionsnivå.

Regeringen är ansvarig för att den interna styrningen och kontrollen i förvaltningen fungerar väl. Det finns därför behov av att ur ett samlat statligt perspektiv skaffa sig en bild av om så är fallet. För att regeringen skall kunna dra generella slutsatser bör myndigheternas arbete inom detta område ske på ett enhetligt och systematiskt sätt.

7.2 Brister i den interna styrningen och kontrollen

Riksrevisionen granskar årligen myndigheternas årsredovisningar i syfte att bedöma om redovisningen är tillförlitlig och räkenskaperna rättvisande samt om ledningens förvaltning följer tillämpliga föreskrifter och särskilda beslut. Genom Riksrevisionens granskning får riksdagen och regeringen kunskap om styrningen av myndigheterna fungerar tillfredsställande.

Riksrevisionens årliga rapport till regeringen beskriver återkommande brister i vissa myndigheters interna styrning och kontroll. Brister i den interna styrningen och kontrollen kan t.ex. resultera i att årsredovisningen inte ger en rättvisande bild av verksamheten, att lagar och förordningar inte alltid efterlevs eller att bemyndiganden överträds. Som exempel på områden där

brister ofta noteras kan nämnas upphandlingsverksamhet och ändamålsenligheten i IT-system.

Riksrevisionsverket (RRV) uppmärksammade vidare i en rapport från 2002⁶ brister i vissa beslutsfattares kunskaper om intern styrning och kontroll. Därutöver, menade RRV, missuppfattar en del beslutsfattare också innebörden och omfattningen av sitt eget och andras ansvar för detsamma. Det finns således indikationer på att brister förekommer och att nuvarande förhållanden inte är helt tillfredsställande.

Vid framtagandet av riktlinjerna för svensk kod för bolagsstyrning var det bärande motivet att legitimiteten och trovärdigheten för det privata näringslivet var ifrågasatt efter ett antal nationella och internationella skandaler. Detta argument har också bäring på statens verksamhet. Behovet av att bibehålla det höga förtroende som den statliga verksamheten åtnjuter är av betydelse såväl för den statliga verksamhetens legitimitet som för regeringens möjligheter att via myndigheterna förverkliga sin politik.

7.3 Ett tydligare ramverk för internrevisionen

Internrevisionsutredningen konstaterade i sitt betänkande Internrevision i staten – förslag till förstärkt internrevision (SOU 2003:93) att ett av de mer grundläggande problemen för internrevisionen var att den inte utgör en tydlig profession i staten. Till detta finns flera delförklaringar. En förklaring är att internationella normer för internrevision ger utrymme för olika typer av aktiviteter inom ett brett verksamhetsområde, vilket aktualiserat behovet av att precisera granskningsinriktningen för statliga internrevisorer. Även om förordningen om intern revision vid statliga myndigheter uttryckligen anger att internrevisionen på ledningens uppdrag skall bedöma den interna styrningen och kontrollen, kvarstår problemet så länge som begreppet intern styrning och kontroll inte ges en tydlig

⁶ *Internrevisionen i staten* (RRV 2002:12).

definition och innebörd. 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.

Arbetsgruppens bedömning är att en författningsreglering av kraven på intern styrning och kontroll, som tydligt reglerar ansvar och innebörd, kommer att stärka internrevisionen och klargöra dess uppdrag, och därmed bidra till ett förtydligande av professionen. Det innebär samtidigt att internrevisionen får en starkare plattform och en mer given roll i organisationen.

7.4 Internationell standard

Som framgår av redovisningen i kapitel 5 och 6, Reglering i andra länder respektive Reglering för det privata näringslivet, pågår sedan en längre tid ett utvecklingsarbete inom området intern styrning och kontroll. Internationellt sker ett sådant arbete inom såväl privat som offentlig verksamhet, medan det i Sverige än så länge bara sker inom det privata näringslivet. Regelverken är i allmänhet anpassade till ländernas eller organisationernas specifika förutsättningar, men bevekelsegrunderna och den teoretiska basen är densamma. Därför ter det sig naturligt att även inom svensk statsförvaltning ansluta sig till denna utveckling, och på basis av gjorda erfarenheter upprätta ett regelverk anpassat för svensk statsförvaltning.

I staten finns inte något väl etablerat ramverk för hur ledningen med rimlig säkerhet uppnår en tillfredsställande intern styrning och kontroll. Vedertagna begrepp för arbetet med intern styrning och kontroll saknas också. Det är även ur den aspekten angeläget att knyta an innebörden av begreppet till det mest beprövade internationella ramverk som utgörs av COSO-modellen. De internationella organisationerna för extern- och internrevisorer, INTOSAI⁷ respektive The Institute of internal auditors (IIA) tillämpar COSO-modellen som standard vad

⁷The International Organization of Supreme Audit Institutions.

gäller synen på intern styrning och kontroll. Om myndigheterna också applicerar detta ramverk som standard i staten när det gäller intern styrning och kontroll kommer myndighetsledningarna samt Riksrevisionen och internrevisorerna att använda sig av samma terminologi samt ha en gemensam syn på innebörden av begreppet intern styrning och kontroll, vilket har ett värde i sig. Det gör också att svensk statsförvaltning fullt ut kan ta del av det utvecklingsarbete som pågår inom området.

7.5 Varför författningsreglera?

För att förbättra myndighetsledningarnas förutsättningar att leva upp till sitt ansvar om en betryggande intern styrning och kontroll anser arbetsgruppen att regeringen bör förtydliga kraven genom en särskild förordning. Av en sådan förordning, samt av dess tillämpningsföreskrifter, skall framgå regeringens krav på ett ramverk för etablerandet av ett system för intern styrning och kontroll. Författningstexten bör vara tydlig gällande kraven på vad som skall ingå i ett sådant system, men öppen avseende genomförandet.

Argument för en reglering

Mot arbetsgruppens förslag, att i författning reglera ett särskilt ramverk, kan anföras att förvaltningsansvaret redan i dag är reglerat och att det borde vara upp till myndigheten att besluta om vad som skall göras. Ett sådant resonemang skulle bygga på antagandet att en mer detaljerad styrning inte i tillräcklig utsträckning skulle beakta myndigheternas skilda förutsättningar. Det finska exemplet ovan visar också på ett alternativt genomförande där myndigheterna skall lämna ett utlåtande om den interna styrningen och kontrollen, men är fria att utforma systemet så länge internationellt accepterade metoder brukas, se avsnitt 5.1. Arbetsgruppen har övervägt de olika alternativens för- och nackdelar och anser att det finns flera

tungt vägande argument som talar för att ett ramverk bör regleras i en författning.

Det finns exempel på att oklarheten om begreppets innebörd består då man som i Finland i hög grad hänvisar till generellt accepterade metoder. Erfarenheter från det privata näringslivet understryker vikten av att just precisera innebörden av begreppet intern styrning och kontroll, och inte i för stor utsträckning förlita sig på krav att följa internationella normer och vedertagna principer. För att underlätta för myndigheterna att fullgöra sitt ansvar har Finanscontrollerfunktionen i Finland, som framgår i avsnitt 5.1, tagit fram ett detaljerat ramverk vilket förväntas bli vägledande för myndigheterna. Förhållandevis få svenska myndigheter har i dag etablerat ett system för intern styrning och kontroll som motsvarar internationella normer. Att i genomförandet luta sig mot frivillighet sänder också, enligt arbetsgruppens bedömning, en signal om att svensk statsförvaltningen har en lägre ambitionsnivå och kravnivå än såväl den privata sektorn som vad som gäller internationellt.

Det förfarande som visat sig vara mest ändamålsenligt och som utvecklats till det mest accepterade ramverket i såväl privata som offentliga organisationer, såväl internationellt som nationellt, bör också tillämpas i den svenska statsförvaltningen. Därav följer att det också bör författningsregleras och göras till standard i svensk statsförvaltning.

Det föreslagna regelverket är övergripande. Det innehåller vissa väsentliga moment som inte gärna kan förbises om ett betryggande system för intern styrning och kontroll skall upprättas. Hur myndigheten sedan organiserar sin verksamhet för att uppfylla kraven enligt förordningen är det upp till myndighetsledningen att besluta om. Det är enligt arbetsgruppens bedömning möjligt att svara mot de krav som framgår av föreslagen förordning och ta hänsyn till de specifika förutsättningar som gäller för verksamheten.

Att anpassa internationella normer till ett statligt ramverk ger revisorer och myndighetsledning en gemensam plattform i

arbetet med att förbättra och utveckla statsförvaltningens interna styrning och kontroll.

Slutligen har arbetsgruppen tagit hänsyn till den skillnad i institutionella förhållanden som numera råder mellan Sverige och Finland. Den finska organisationen, som får betraktas som förhållandevis väl utbyggd, har upprättat en Finanscontrollerfunktion inom Finansdepartementet samt en delegation som spänner över samtliga ministerier och som är centralt placerad inom Finansministeriet. Detta gör att styrningen av metodutveckling och uppföljning och utvärderingar av systemen för intern styrning och kontroll underlättas och centraliseras. I Sverige finns ingen motsvarande organisation inom Regeringskansliet och arbetsgruppen bedömer inte heller att en sådan organisation är aktuell. Ekonomistyrningsverkets roll i förvaltningen inbegriper inte den styrande och kontrollerande funktion som framför allt den finska Finanscontrollerfunktionen har. Att i det läget upprätta ett system baserat på frivillighet riskerar att försvåra styrningen och uppföljningen av förvaltningsmyndigheterna.

Intern styrning och kontroll handlar till stora delar om att bemöta osäkerhet i verksamheten. Olika verksamheter är utsatta för olika typer av osäkerhet och verksamhetsrisker. Den närmare utformningen av ett system för intern styrning och kontroll kan inte vara densamma i alla myndigheter, men den bör vila på samma referensram och metodik.

Styrelsens arbetsuppgifter påverkas

Mot en författningsreglering av intern styrning och kontroll kan vidare anföras att styrelsearbetet vid myndigheterna kan komma att domineras av kontrollrelaterade frågor, som tar tid från annat utvecklingsarbete vid myndigheten. I grunden handlar dock arbetet med intern styrning och kontroll om strategiska verksamhetsfrågor. Det är också med de utgångspunkterna som en författningsreglering bör tas fram. Arbetsgruppen har inga synpunkter på hur myndigheternas styrelse väljer att planera och organisera sitt arbete, och har stor förståelse för att det normala

styrelsearbetet är tidskrävande i sig. En sätt för styrelsen att arbeta med kontroll- och revisionsfrågor är att inrätta en s.k. revisionskommitté inom styrelsen. Denna förbereder på styrelsens uppdrag frågor av ekonomisk och revisionsmässig karaktär. Det finns några exempel på sådana kommittéer bland de statliga styrelserna.

Sammanfattningsvis bedömer arbetsgruppen att det, ur ett samlat styrningsperspektiv, är angeläget att förtydliga innebörden av och klargöra ansvaret för intern styrning och kontroll i staten. Det lämpligaste sättet att göra detta på är i form av en författningsreglering.

8 Överväganden

I det föregående kapitlet har arbetsgruppen redogjort för motiven till varför en författningsreglering är att föredra. I det följande redogör vi för skälen till de olika paragrafernas utformning. I kapitel 12 redogörs för hur författningstexten skall tolkas och tillämpas.

8.1 Tillämpningsområde

Förslag: Förordningen skall enbart gälla de förvaltningsmyndigheter under regeringen som har skyldighet att inrätta intern revision.

Skälen för förslaget: En förordning om intern styrning och kontroll vid statliga myndigheter bör i och för sig i princip omfatta hela den statliga verksamheten, eftersom verksamhetens omfattning eller art inte påverkar myndighetsledningens skyldighet att bedriva verksamheten på ett sådant sätt att förvaltningsansvaret uppnås. Av skäl som framgår nedan föreslår dock arbetsgruppen att förordningen endast skall gälla de förvaltningsmyndigheter som har en skyldighet att inrätta intern revision i enlighet med förordningen (1995:686) om intern revision vid statliga myndigheter m.fl. Med denna avgränsning omfattas ca 50 av de största myndigheterna i staten.

Dessa förvaltningsmyndigheter omfattas av förordningen om intern revision för att regeringen har ett oavvisligt krav på att den interna styrningen och kontrollen skall fungera väl vid de

myndigheter som administrerar stora medelsflöden eller bedriver en verksamhet som är starkt decentraliserad alternativt diversifierad. Samma skäl kan anföras för att även ålägga just dessa myndigheters ledningar att upprätta ett system för intern styrning och kontroll. Berörda myndigheter svarar tillsammans för ungefär 90 procent av utgifterna på statsbudgeten.

Det föreslagna tillämpningsområdet för förordningen medför att den statliga verksamheten i allt väsentligt omfattas av kravet på intern styrning och kontroll. Förslaget innebär även att små myndigheter inte löper någon risk att belastas med en ökad administrativ börda.

Vid en samlad bedömning finner arbetsgruppen att övervägande skäl talar för att förordningen bör få det föreslagna tillämpningsområdet.

8.2 Intern styrning och kontroll

Förslag: Med intern styrning och kontroll avses den process som syftar till att myndigheten med rimlig säkerhet

1. uppnår en effektiv verksamhet,
2. efterlever lagar, förordningar och andra regler, samt
3. lämnar en tillförlitlig redovisning och rättvisande rapportering av verksamheten.

Skälen för förslaget: Definitionen av intern styrning och kontroll utgår från den definition som har tagits fram av COSO. Förslaget är dock anpassat till de förhållanden som gäller för den svenska statsförvaltningen.

COSO redovisade för första gången 1992 en beskrivning av ett integrerat ramverk för intern styrning och kontroll. Detta utvecklades sedan 2004 och då med avseende på olika riskaspekter. Det senare brukar benämnas COSO ERM, vilket står för enterprise risk management. Här beskrivs den process som gör det möjligt för myndighetsledningarna att lämna en rimlig försäkran om att förvaltningsansvaret uppfylls. Den beskrivna processen omfattar den interna miljön,

målformulering, riskidentifiering, riskbedömning, riskåtgärder, kontrollaktiviteter, information och kommunikation samt uppföljning och utvärdering.

Det är enligt arbetsgruppens mening lämpligt att definitionen av intern styrning och kontroll i princip följer den som framgår av COSO:s modell. Därmed följer svensk statsförvaltning den definition som nationellt och internationellt används såväl inom privata som offentliga organisationer.

Inom svensk statsförvaltning tillämpar revisionen redan i dag COSO:s definition av intern styrning och kontroll. I och med den föreslagna lydelsen av bestämmelsen kommer myndighetens ledning att agera utifrån samma referensram som Riksrevisionen och den egna internrevisionen.

De föreslagna punkterna 1–3 återspeglar förvaltningsansvaret som myndighetsledningen har att fullgöra och som regleras i 7 § verksförordningen. I vissa organisationer har man utöver dessa tre övergripande krav särskilt valt att betona någon aspekt som exempelvis skydd av tillgångar eller en effektiv riskhantering.

8.3 Obligatoriska moment

Förslag: I förordningen anges vissa obligatoriska moment som skall ingå i den process som utgör den interna styrningen och kontrollen.

Skälen för förslaget: Enligt arbetsgruppens bedömning kräver en väl fungerande intern styrning och kontroll att vissa grundläggande åtgärder genomförs. Dessa är att genomföra en verksamhetsanalys, att med ledning av verksamhetsanalysen precisera nödvändiga kontrollåtgärder, att systematiskt och regelbundet följa upp och bedöma den interna styrningen och kontrollen samt att dokumentera dessa moment. För att få till stånd en väl fungerande intern styrning och kontroll föreslår därför arbetsgruppen att dessa åtgärder blir obligatoriska för myndigheterna. Därigenom skapas även ett tydligt ramverk samt underlättas för regeringen att dra generella slutsatser om den

interna styrningen och kontrollen i staten. Dessa obligatoriska moment behandlas i avsnitt 8.4–8.7.

Därtill finns det fler moment som myndigheten kan ha behov av att iaktta. I COSO:s modell beskrivs vikten av den s.k. kontrollmiljön, som består av ett antal förutsättningar för att organisationen skall uppnå en tillfredsställande intern styrning och kontroll. Det avser t.ex. att organisationen har klara ansvars- och befogenhetsstrukturer, ett engagerat ledarskap, en väl utformad personalpolitik och kompetensförsörjning samt att ledningen ger uttryck för nödvändiga etiska värderingar.

Vidare behandlar modellen organisationers informations- och kommunikationssystem. Dessa bör vara utformade så att korrekt och relevant information förmedlas till berörda delar av organisationen. Det betyder att kommunikationssystemen inte bara skall förmedla information från ledningen till medarbetarna utan även i andra riktningen samt mellan berörda avdelningar.

Enligt arbetsgruppen är det inte lämpligt att i författning reglera ovanstående förutsättningar. Arbetsgruppens bedömning är dock att det vanligtvis finns behov för myndigheten att även beakta dessa aspekter vid sitt arbete med intern styrning och kontroll.

8.4 Verksamhetsanalys

Förslag: Myndigheten skall genomföra en verksamhetsanalys i syfte att identifiera de omständigheter som utgör risk för att förvaltningsansvaret inte uppfylls.

Skälen för förslaget: All verksamhet bedrivs under osäkerhet. Det är ledningens uppgift att hantera denna osäkerhet, och att identifiera de verksamhetsrisker som föreligger och som kan resultera i att myndigheten inte uppfyller regeringens krav på och mål för verksamheten. Myndigheterna bör därför utföra en verksamhetsanalys som utgår från myndighetens uppdrag, såsom de är beskrivna i myndighetens instruktion och regleringsbrev samt särskilda regleringsbeslut.

Myndigheterna upprättar verksamhetsanalyser av skilda anledningar. Här åsyftas en analys som särskilt betonar riskhantering ur ett verksamhetsperspektiv. Därför skall myndigheten identifiera omständigheter som utgör risk för att myndigheten inte uppfyller förvaltningsansvaret. En anpassning till myndigheternas förutsättningar och verksamheternas skilda karaktär sker naturligt då regleringen bygger på en tillämpning utifrån de förhållanden som råder i det enskilda fallet.

En förutsättning för att upprätta ett effektivt system för den interna styrningen och kontrollen är ändamålsenliga interna informations- och kommunikationssystem. Här avses bl.a. tekniska system, men även att det finns system och rutiner som fångar upp, förmedlar och återför relevant information.

8.5 Kontrollåtgärder

Förslag: Myndigheten skall med ledning av den verksamhetsanalys som genomförts vidta de kontrollåtgärder som den anser nödvändiga för att förvaltningsansvaret uppfylls med rimlig säkerhet.

Skälen för förslaget: Av den genomförda verksamhetsanalysen framgår de områden inom vilka åtgärder bör vidtas för att hantera identifierade verksamhetsrisker. Myndighetens ledning måste därför fatta ett beslut om vilka konkreta åtgärder som bör vidtas för att hantera identifierade verksamhetsrisker inom de av verksamhetsanalysen utpekade områdena. Med kontrollåtgärder avses de åtgärder myndighetens ledning beslutar om i syfte att hålla riskerna under kontroll. De beslutade kontrollåtgärderna utgör tillsammans centrala redskap för myndighetsledningen då det gäller att tillse att den interna styrningen och kontrollen i verksamheten fungerar som det är tänkt. Sammantaget kommer den kvarvarande risken i myndigheten efter att kontrollåtgärder vidtagits att beskriva den risknivå ledningen är beredd att acceptera.

8.6 Uppföljning

Förslag: Myndigheten skall se till att den interna styrningen och kontrollen systematiskt och regelbundet följs upp och bedöms. Vid bedömningen skall även revisionens iakttagelser beaktas.

Skälen för förslaget: Att vidtagna åtgärder och upprättade rutiner är adekvata bör regelbundet följas upp för att säkerställa att väsentliga risker och verksamhetsprocesser verkligen omfattas av kontrollåtgärderna samt att dessa är effektiva.

Vid arbete med den interna styrningen och kontrollen är uppföljning ledningens verktyg för att regelbundet få återkoppling om gjorda framsteg eller om områden behöver utvecklas ytterligare. Då ledningen skall bedöma om den interna styrningen och kontrollen är betryggande är resultatet av genomförd uppföljning centralt. Ledningens bedömning ligger också till grund för myndighetens försäkran som bifogas årsredovisningen, se avsnitt 8.8.

Sammantaget ger tillfredsställande rutiner för uppföljning samt därtill beaktande av revisionens rapporter och dess iakttagelser ledningen nödvändig information om myndighetens interna styrning och kontroll. Det finns dessutom skäl för ledningen att inhämta upplysningar från andra delar av organisationen. Den samlade informationen som myndighetens ledning förfogar över ger dem också underlag för att skriva under den försäkran som föreslås i avsnitt 8.8.

Riksrevisionens iakttagelser skall beaktas vid uppföljningen då dessa ger ledningen värdefull information om hur den interna styrningen och kontrollen i organisationen fungerar. Även internrevisionens iakttagelser bör beaktas på samma sätt.

8.7 Dokumentation

Förslag: Myndigheten skall dokumentera genomförd verksamhetsanalys och vidtagna kontrollåtgärder samt genomförd uppföljning och bedömning.

Skälen för förslaget: Verksamhetsanalysen och kontrollåtgärderna samt uppföljningen och bedömningen är resultatet av strategiska överväganden från myndighetens sida och utgör väsentligt underlag för vidare analys och beslut. Dessa skall därför dokumenteras.

Dokumentationen är också en förutsättning för myndighetsledningens dialog med övriga medarbetare inom organisationen om risk- och kontrollfrågor. Ledningens riskstrategi, som beskrivs i kommentaren till 4 § (avsnitt 12.1), är ett exempel på ett dokument som alla medarbetare bör vara väl förtrogna med.

En god dokumentation ger förutsättningar för uppföljning och hög kvalitet i såväl interna som externa utvärderingar, vilket ger ledningen möjligheter att bedöma statusen på den interna styrningen och kontrollen.

Dessutom kan dokumentationen utgöra ett underlag för myndighetsdialogen mellan myndighetsledningen och regeringen, då den tar fasta på vilka åtgärder myndighetsledningen har för avsikt att vidta för att säkerställa en effektiv verksamhet.

8.8 Försäkran

Förslag: Myndighetens ledning skall försäkra att den interna styrningen och kontrollen är betryggande.

Kan ledningen inte försäkra att den interna styrningen och kontrollen i alla delar är betryggande, skall ledningen reservera sig i dessa delar och upprätta handlingsplaner som visar hur och när bristerna skall åtgärdas.

Denna försäkran, med eventuella handlingsplaner, skall bifogas myndighetens årsredovisning.

Skälen för förslaget: Internrevisionsutredningen lämnade 2003 sitt betänkande Internrevision i staten – förslag till en förstärkt internrevision (SOU 2003:93) till regeringen. Utredningen förordar att verksförordningen (1995:1322) och förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag bör ändras. Av förändringarna, menar utredningen, bör framgå 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. Betänkandet har remissbehandlats (Fi2003/5733).

Remissinstanserna var till övervägande del positiva till förslaget att undertecknandet av årsredovisningen skulle innebära ett uttalande om hur myndigheten uppfyllt sitt ansvar för intern styrning och kontroll. Bland de som var tveksamt inställda eller avvisande till förslaget framfördes som argument framför allt att det skulle vara svårt för ledningen att göra ett sådant uttalande då begreppet intern styrning och kontroll inte är tydligt definierat. Vidare anfördes oklarheter i ansvar då styrelsen skriver under årsredovisningen medan myndighetschefen, vad gäller myndigheter som har en styrelse med begränsat ansvar, är ansvarig för den interna styrningen och kontrollen.

Även arbetsgruppen instämmer i behovet av ett sådant uttalande. I föreliggande förslag beaktas även de invändningar som anförts av remissinstanserna så till vida att begreppet definieras och en försäkran bifogas årsredovisningen. För att

följa upp myndigheternas arbete med intern styrning och kontroll samt för att tydliggöra vem som är ansvarig för detta arbete anser arbetsgruppen att myndighetens ledning bör försäkra att den interna styrningen och kontrollen är betryggande. Försäkran bör bifogas myndighetens årsredovisning. Motiven till att införa en försäkran är främst pedagogiska, vilket innebär att underskriften enbart tydliggör ansvaret i organisationen. Försäkran avser att omfatta all verksamhet som myndigheten bedriver eller ansvarar för, dvs. samma avgränsning som gäller för internrevisionen.

Trots att myndighetens ledning, mot bakgrund av den genomförda verksamhetsanalysen, beslutat om kontrollåtgärder kan vissa brister kvarstå då den interna styrningen och kontrollen följts upp och bedömts. Myndighetens ledning kan i en sådan situation därmed inte reservationslöst försäkra att den interna styrningen och kontrollen med rimlig säkerhet är betryggande. Försäkran skall i sådana situationer kompletteras med reservationer avseende de delar där ledningen bedömer att den interna styrningen och kontrollen inte är betryggande och behöver utvecklas. Om ledningen reserverar sig mot kvarstående brister skall handlingsplaner upprättas som redogör för hur och när bristerna bör åtgärdas. Eventuella handlingsplaner bör bifogas försäkran.

I Riksrevisionens granskning av årsredovisningen ingår, enligt 5 § lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m., att bedöma om redovisningen och underliggande redovisning är tillförlitlig och räkenskaperna rättvisande samt om ledningens förvaltning följer tillämpliga föreskrifter och särskilda beslut. Arbetsgruppen utgår därför från att den försäkran som myndigheten lämnar avseende den interna styrningen och kontrollen kommer att bli föremål för en granskning av Riksrevisionens årliga revision. Det är av stort värde för regeringen att externrevisionen återkommande granskar och följer upp myndigheternas arbete och de underliggande rutiner som ligger till grund för denna försäkran.

Vem skriver under

Myndighetens ledning utgörs av den som är ansvarig för myndighetens verksamhet inför regeringen. Ansvar för regeringen synliggörs genom undertecknandet av årsredovisningen, vilket också är myndighetens viktigaste dokument för åiterrapportering till regeringen.

För att på motsvarande sätt tydliggöra ansvaret för den interna styrningen och kontrollen anser arbetsgruppen att även den försäkran som lämnas skall skrivas under av myndighetens ledning och bifogas myndighetens årsredovisning.

Vid enrådighetsverk är myndighetens chef ansvarig inför regeringen. Därmed är det myndighetens chef som skall underteckna försäkran. För styrelser med fullt ansvar leds myndigheten av en styrelse som ansvarar för verksamheten inför regeringen. Därmed är det också styrelsen i sin helhet som skall underteckna försäkran.

Vad gäller styrelser med begränsat ansvar konstaterade Internrevisionsutredningen att ansvaret för intern styrning och kontroll samt internrevision är otydligt i nuvarande verksförordning. Myndighetens chef ansvarar för den interna styrningen och kontrollen enligt 7 § verksförordningen. Årsredovisningen skall enligt 13 § verksförordningen undertecknas av styrelsen som också skall besluta om revisionsplan för internrevisionen. Ansvar för den interna styrningen och kontrollen i myndigheten kan därmed sägas vara delat mellan chefen för myndigheten och styrelsen. I myndigheter med ledningsformen styrelse med begränsat ansvar är myndighetschefen ansvarig för verksamheten inför regeringen. Detta innebär enligt Internrevisionsutredningen att generaldirektören vid denna ledningsform ansvarar för att utforma en effektiv intern styrning och kontroll.

För myndigheter som leds av en styrelse med begränsat ansvar anser arbetsgruppen att myndighetschefen, i enlighet med Internrevisionsutredningens förslag, skall underteckna försäkran som bifogas årsredovisningen. Anledningen är att myndighetschefen ansvarar för verksamheten inför regeringen

och att denne därmed i enlighet med tidigare resonemang även ansvarar för verksamhetens interna styrning och kontroll.

Särskilt om universiteten och högskolorna

Universitet och högskolor regleras i särskild ordning genom högskolelagen (1992:1434) och högskoleförordningen (1993:100). Av högskoleförordningen framgår att ansvaret enligt 7 § verksförordningen skall åvila myndighetens chef. Samtidigt anges i högskolelagen 2 kap. 2 § att styrelsen skall ha inseende över högskolans alla angelägenheter och svara för att dess uppgifter fullgörs.

Universitet och högskolor leds av styrelser med fullt ansvar. Regeringen betonar i propositionen Den öppna högskolan (prop. 2001/02:15) att rektor är verksamhetens främsta företrädare och myndighetens chef med ansvar för den direkta verksamheten och driften av universitetet eller högskolan (s. 156). Denna ordning avviker från de flesta andra myndigheter som har ledningsformen styrelse med fullt ansvar där styrelsen har ansvaret enligt 7 § verksförordningen. Arbetsgruppen gör emellertid bedömningen att det enligt 2 kap. 2 § högskolelagen är styrelsen som har det yttersta ansvaret för myndighetens interna styrning och kontroll och att det därför bör vara styrelsen som undertecknar försäkran.

8.9 Verkställighetsföreskrifter

Förslag: Ekonomistyrningsverket får meddela de föreskrifter som behövs för verkställigheten av denna förordning.

Skälen för förslaget: Av Ekonomistyrningsverkets (ESV) instruktion framgår att verket är central förvaltningsmyndighet för ekonomisk styrning av statlig verksamhet. Vidare framgår att verket har till uppgift att utveckla och förvalta regelverk och metoder för en ändamålsenlig ekonomisk styrning på alla nivåer i staten. Därutöver skall verket sedan den 1 januari 2006 utveckla och samordna den statliga internrevisionen, som har till uppgift

att på ledningens uppdrag granska intern styrning och kontroll vid respektive myndighet.

Arbetsgruppen bedömer med anledning av ovanstående att ESV är den myndighet som bäst lämpar sig för att utveckla och förvalta regelverket för intern styrning och kontroll vid statliga myndigheter och att lämna råd och stöd inom området.

8.10 Frågor om sekretess

Bedömning: Någon särskild sekretessbestämmelse för intern styrning och kontroll behöver inte införas.

Skälen för bedömningen: Enligt 2 kap. tryckfrihetsförordningen (TF) är en handling allmän om den förvaras hos en myndighet och är att anse som inkommen till eller upprättad hos myndigheten. Om en handling är att anse som allmän skall den på begäran tillhandahållas den som önskar ta del av den. Hinder mot utlämnande kan dock föreligga på grund av bestämmelser om sekretess. Sådana bestämmelser finns i sekretesslagen (1980:100).

I den mån sådana handlingar som utarbetas vid genomförandet av sådana verksamhetsanalyser som avses i förslaget till förordning om intern styrning och kontroll vid statliga myndigheter utgör allmänna handlingar, skall de alltså lämnas ut på begäran, om inte en eller flera sekretessbestämmelser hindrar utlämnandet.

Gällande sekretessreglering torde ge ett visst skydd för känsliga uppgifter som skulle kunna komma fram i arbetet med analyser av de omständigheter som försvårar för en myndighet att genomföra den interna styrningen och kontrollen vid myndigheten. Uppgifter i verksamhetsanalyser som kan sägas vara av betydelse för totalförsvaret kan skyddas med stöd av 2 kap. 2 § sekretesslagen, om det kan antas att det skadar landets försvar eller på annat sätt vållar fara för rikets säkerhet om uppgiften röjs. Uppgifter om säkerhets- och bevakningsåtgärd avseende vissa företeelser kan skyddas med stöd av 5 kap. 2 §

sekretesslagen. Bestämmelsen i 5 kap. 3 § första stycket 1 sekretesslagen rör sekretess för chiffer, kod eller liknande metod som har till syfte att underlätta befordran eller användning av i och för sig sekretessbelagda uppgifter i allmän verksamhet. Denna sekretess gör det möjligt att i allmän verksamhet skydda uppgifter som lämnar eller kan bidra till upplysningar om t.ex. kryptering. Enligt 5 kap. 3 § första stycket 2 sekretesslagen kan sekretess gälla för uppgift som lämnar eller kan bidra till upplysningar om chiffer m.m. som har till syfte att göra det möjligt att kontrollera om data i elektronisk form har förvanskats. Den bestämmelsen har betydelse för användningen av elektroniska signaturer inom myndighetsområdet. Ett annat exempel på en sekretessbestämmelse som kan bli aktuell att tillämpa i vissa fall är 6 kap. 1 § sekretesslagen, som innehåller bestämmelser om sekretess till skydd för de affärsdrivande myndigheternas affärs- och driftförhållanden.

Det finns alltså i och för sig ett visst sekretesskydd för känsliga uppgifter som skulle kunna komma fram i arbetet med analyser av de omständigheter som försvårar för en myndighet att genomföra den interna styrningen och kontrollen.

Den verksamhet som bedrivs vid genomförandet av aktuella verksamhetsanalyser syftar till att myndigheten skall uppnå målen för verksamheten. Om uppgifterna i denna verksamhet är av sådan art att de kan utnyttjas till att dessa mål inte uppnås kan det vara nödvändigt att ytterligare begränsa insynen i arbetet med analyserna.

Enligt vad som närmare framgår av författningskommentaren till 4 § (avsnitt 12.1) skall det dokument som verksamhetsanalysen mynnar ut i inte utgå från detaljer utan det bör vara av övergripande karaktär. De handlingar som utarbetas vid genomförandet av analyserna torde således inte komma att innehålla uppgifter som är av en sådan konkretionsgrad att de kan komma att vara känsliga.

I sammanhanget kan även nämnas att det inte har befunnits nödvändigt med någon särskild sekretessbestämmelse beträffande den dokumentation som blir följden av

internrevisionens granskning av myndighetens interna styrning och kontroll enligt 4 § första stycket förordningen (1995:686) om intern revision vid statliga myndigheter m.fl.⁸

Sammantaget anser arbetsgruppen att sekretessregleringen inte behöver kompletteras så att den dokumentation som blir resultatet av den interna styrningen och kontrollen ges ytterligare sekretesskydd.

⁸ Jfr även Internrevision i staten – förslag till en förstärkt internrevision (SOU 2003:93) s. 36 f.

9 Ikraftträdande m.m.

Förslag: Förordningen skall träda i kraft den 1 januari 2007.

Skälen för förslaget: Flera skäl talar för att förordningen om intern styrning och kontroll vid statliga myndigheter bör träda i kraft redan den 1 januari 2007.

Det finns en tydlig koppling mellan föreliggande förordning och pågående arbete med att ändra förordningen om intern revision vid statliga myndigheter. Internrevisionen skall på ledningens uppdrag granska myndighetens interna styrning och kontroll samt lämna förslag till förbättringar av densamma. Förordningen om intern revision vid statliga myndigheter är för närvarande föremål för en översyn och en förändring av förordningen beräknas träda i kraft den 1 januari 2007.

En viktig omständighet är att förordningen endast kan träda i kraft vid ett helårsskifte. Myndighetens ledning skall enligt arbetsgruppens förslag till årsredovisningen bifoga en försäkran om att den interna styrningen och kontrollen är betryggande. Försäkran måste således följa räkenskapsåret och omfatta samma period som myndighetens bokföring och räkenskaper.

Vidare kommer de svenska myndigheter som administrerar EU-medel att omfattas av de nya krav som EU fr.o.m. 2007 ställer på medlemsstaterna gällande intern styrning och kontroll. Detta innebär bl.a. att Statens jordbruksverk på regeringens vägnar måste lämna en försäkran till kommissionen gällande den interna styrningen och kontrollen.

10 Ändringar av andra förordningar

10.1 Förordningen om statliga myndigheters riskhantering

Förslag: Namnet på förordningen ändras till förordningen om statliga myndigheters skadereglering.

Skälen för förslaget: Nuvarande namn på förordningen är till vissa delar missvisande eftersom förordningen omfattar skadereglering och inte riskhantering i en vidare bemärkelse. Det är arbetsgruppens mening att förslaget gynnar förståelsen av förordningens innebörd. Dessutom riskerar inte den föreslagna förordningen om intern styrning och kontroll att förväxlas med densamma.

10.2 Verksförordningen

Bedömning: Myndighetsledningens ansvar för intern styrning och kontroll vid olika ledningsformer bör förtydligas. Det görs lämpligen i samband med att en ny myndighetsförordning träder i kraft.

Skälen för bedömningen: När det gäller ledningsformen styrelse med begränsat ansvar konstaterar arbetsgruppen att

ansvaret för intern styrning och kontroll samt internrevision är otydligt i nuvarande verksförordning.

Myndighetens chef har ett förvaltningsansvar enligt 7 § verksförordningen. Ansvar för den interna styrningen och kontrollen är inte direkt uttalat i författningstext men ankommer, via förvaltningsansvaret, på myndighetens chef. Årsredovisningen skall enligt 13 § samma förordning undertecknas av styrelsen som också skall besluta om revisionsplan för internrevisionen. Ansvar för den interna styrningen och kontrollen i myndigheten kan därmed enligt arbetsgruppens bedömning sägas vara delat mellan chefen för myndigheten och styrelsen.

I myndigheter med ledningsformen styrelse med begränsat ansvar är myndighetschefen ansvarig för verksamheten inför regeringen. Detta innebär enligt arbetsgruppen att generaldirektören vid denna ledningsform ansvarar för att utforma en effektiv intern styrning och kontroll och därmed skall underteckna en försäkran om statusen på densamma. Samtidigt följer av verksförordningen att styrelsen skall underteckna årsredovisningen.

Arbetsgruppen bedömer dock att en ny myndighetsförordning, där ledningsformen styrelse med begränsat ansvar renodlas när det gäller myndighetschefens respektive styrelsens ansvar, bör kunna leda till att innebörden av en underskrift av årsredovisningen innefattar såväl ett fastställande av dokumentet som en försäkran gällande förhållandet avseende den interna styrningen och kontrollen. Därmed kan två separata underskrifter, av två olika dokument, ersättas med endast en underskrift i årsredovisningen.

Eftersom ett förslag till ny myndighetsförordning för närvarande bereds föreslås inga ändringar inom ramen för denna promemoria. Samma överväganden gör arbetsgruppen beträffande 7 § verksförordningen i vilken föreskrivs att myndighetens chef skall fastställa riktlinjer för myndighetens representation. Denna bestämmelse bör kunna utgå då frågan om behovet av riktlinjer bör kunna prövas i den analys av

verksamhetsrisker som myndigheten skall genomföra enligt detta förslag.

10.3 Förordningen om intern revision vid statliga myndigheter m.fl.

Bedömning: Arbetsgruppen anser att det är angeläget att förordningen om intern revision vid statliga myndigheter m.fl. och den nu föreslagna förordningen om intern styrning och kontroll utformas på ett samordnat sätt.

Skälen för bedömningen: Ändringar i förordningen om intern revision vid statliga myndigheter m.fl. bereds för tillfället inom regeringskansliet. Förordningen om intern revision reglerar vilka förhållanden som skall gälla för den interna revisionen i staten. Det finns dock anledning att de två förordningarna utformas på ett samordnat sätt, främst avseende innebörden av intern styrning och kontroll.

11 Konsekvensanalys

11.1 Ekonomiska konsekvenser

Av verksförordningen framgår myndighetsledningens, dvs. styrelsens eller generaldirektörens, förvaltningsansvar. Däremot är innebörden av den process som gör det möjligt för myndighetsledningen att ta detta ansvar – den interna styrningen och kontrollen – otydlig och regeringen har hittills inte preciserat sina krav på myndighetsledningarna i dessa avseenden.

Arbetsgruppens förslag att i förordning tydliggöra innebörden av begreppet intern styrning och kontroll, ställa krav på myndigheterna att på ett systematiskt sätt arbeta med den interna styrningen och kontrollen samt att i anslutning till årsredovisningen lämna en försäkran om statusen på densamma medför generellt ett ökat behov av informations- och utbildningsinsatser. Detta behov kommer att vara mest påtagligt bland berörda förvaltningsmyndigheter, men också personal i Regeringskansliet kommer att behöva stärka sin kunskap om och kompetens inom detta område.

Arbetsgruppen anser att de lämnade förslagen skall finansieras inom befintliga ramanslag. Införandet av föreslagna förordning får därmed inte några ekonomiska konsekvenser på statsbudgeten. Arbetsgruppen bedömer att de ökade kraven på en betryggande intern styrning och kontroll i berörda myndigheter på sikt bör kunna skapa förutsättningar för en mer kostnadseffektiv statsförvaltning.

11.2 Konsekvenser för riksdagen

Arbetsgruppens förslag berör myndigheter under regeringen, varför inga direkta konsekvenser uppstår för riksdagen och deras myndigheter.

Förslaget att normera arbetet med intern styrning och kontroll kan däremot, enligt arbetsgruppens bedömning, få vissa om än indirekta återverkningar för riksdagen. I och med att föreslagen förordning träder i kraft kommer revisionens granskning av berörda myndigheters arbete med intern styrning och kontroll att ske mot en av regeringen fastställd norm. Detta förbättrar också riksdagens möjligheter att bedöma om regeringen genom myndigheterna bedriver en verksamhet som kännetecknas av god hushållning och effektivitet.

11.3 Konsekvenser för Regeringskansliet

Arbetsgruppen bedömer att de lämnade förslagen medför ökade krav på Regeringskansliet. Samtidigt får regeringen och Regeringskansliet, i och med det underlag som efterlevnaden av fastställda krav i förordning resulterar i, en starkare grund för sin bedömning av om berörda myndigheter fullgjort sitt förvaltningsansvar på ett tillfredsställande sätt. Detta underlag bör även på ett naturligt sätt kunna komma till användning i den årliga mål- och resultatdialogen mellan myndighetsledningen och regeringen.

För Regeringskansliets vidkommande är det angeläget att informations- och utbildningsinsatser kommer till stånd som gör det möjligt för berörda handläggare och chefer att dels få kunskap om innebörden av begreppet intern styrning och kontroll, dels kunna bedöma om ansvariga myndighetsledningar har en betryggande intern styrning och kontroll. Dessa utbildningsinsatser torde kunna genomföras i egen regi och inom befintliga ramar. Det bör i detta sammanhang noteras att överväganden om vilka krav regeringen har på myndigheterna när det gäller intern styrning och kontroll även innefattar ett

ställningstagande till krav på att det vid myndigheten i fråga inrättas en särskild internrevisionsfunktion.

På motsvarande sätt som avser Regeringskansliets personal kommer det att finnas ett behov av att rikta särskilda informations- och utbildningsinsatser till berörda myndighetschefer och styrelser eller råd. Sådana insatser kan med fördel ske inom ramen för de riktade insatser som redan sker i dag mot dessa målgrupper.

11.4 Konsekvenser för myndigheterna

I och med arbetsgruppens förslag till författningsreglering skärps kraven på berörda myndigheter att på ett systematiskt sätt arbeta med intern styrning och kontroll. Arbetsgruppen bedömer att myndigheternas ambitioner när det gäller att säkerställa en betryggande intern styrning och kontroll kommer att behöva öka då de skall efterleva de krav som framgår av förordning respektive tillämpningsföreskrifter.

De berörda myndigheternas verksamhet skiljer sig åt till karaktär och omfattning och myndigheterna har i dag kommit olika långt i arbetet med intern styrning och kontroll. Detta får återverkningar för hur betungande efterlevnaden av de krav som framgår av arbetsgruppens författningsförslag kommer att upplevas. För de myndigheter som redan i dag har en betryggande intern styrning och kontroll medför de skärpta kraven, enligt arbetsgruppens bedömning, behov av en relativt begränsad ökning av insatserna inom detta område. Det är framför allt kraven på dokumentation och avlämnandet av en försäkran som, enligt arbetsgruppens bedömning, kan komma att övergångsvis medföra vissa ökade arbetsinsatser. För de myndigheter som däremot har påtagliga brister i sin interna styrning och kontroll blir behovet av en ambitionsnivåhöjning mera påtaglig.

Författningsförslagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2007. Det innebär att myndighetsledningen skall lämna en försäkran, inklusive eventuella reservationer, om statusen på den interna

styrningen och kontrollen i anslutning till årsredovisningen för 2007, som lämnas i februari 2008. Arbetsgruppen bedömer mot denna bakgrund att den tid som står till myndighetsledningarnas förfogande att efterleva författningskraven är rimliga.

Som tidigare angivits anser arbetsgruppen inte att några särskilda resurser bör tillföras berörda myndigheter med anledning av lämnade förslag. Arbetsgruppen är dock medveten om att de ökade kraven i praktiken får till konsekvens att myndighetsledningarna under en övergångsperiod, åtminstone under 2007 och 2008, kommer att behöva prioritera arbetet med att stärka den interna styrningen och kontrollen vid myndigheterna.

11.5 Övrigt

Arbetsgruppen bedömer att förslagen inte leder till några konsekvenser för den kommunala självstyrelsen, sysselsättning och offentlig service i olika delar av landet samt små företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt i förhållande till större företag. Förslagen bedöms inte heller få några konsekvenser för jämställdheten mellan kvinnor och män, för den personliga integriteten eller för möjligheterna att uppnå de integrationspolitiska målen.

Arbetsgruppen anser däremot att förslagen medför positiva konsekvenser när det gäller att minska brottsligheten och stärka det brottsförebyggande arbetet.

12 Författningskommentarer

12.1 Förslaget till förordning om intern styrning och kontroll

1 § Denna förordning gäller för förvaltningsmyndigheter under regeringen som har skyldighet att inrätta intern revision.

Frågan om förordningens tillämpningsområde har behandlats i avsnitt 8.1 där även motiven för arbetsgruppens förslag framgår.

Förordningen gäller de myndigheter under regeringen som enligt förordning eller särskilt beslut av regeringen har en skyldighet att inrätta intern revision (jfr 1 § förordningen [1995:686] om intern revision vid statliga myndigheter m.fl.). Förordningen gäller således inte de myndigheter som själva har beslutat om att inrätta en intern revision och som endast på denna grund omfattas av förordningen (1995:686) om intern revision vid statliga myndigheter m.fl.

2 § Med intern styrning och kontroll avses den process som syftar till att myndigheten med rimlig säkerhet

- 1. uppnår en effektiv verksamhet,*
- 2. efterlever lagar, förordningar och andra regler, samt*
- 3. lämnar en tillförlitlig redovisning och rättvisande rapportering av verksamheten.*

I 4–7 §§ anges åtgärder som skall ingå i denna process.

Arbetsgruppen har behandlat skälen till denna paragraf i avsnitt 8.2. Paragrafen tydliggör syftet med förordningen och återspeglar förvaltningsansvaret som regleras i 7 § verksförordningen.

Med intern styrning och kontroll avses inte ett statiskt system utan en process som förändras. Ansvaret att styra denna process ankommer på myndighetens ledning, vilket framgår av 3 §. Myndighetens ledning styr och leder arbetet samt säkerställer att åtgärder vidtas i organisationen.

Åtgärderna som skall vidtas, med beaktande av verksamhetens specifika förutsättningar, skall utmynna i ett system för intern styrning och kontroll i syfte att säkerställa att förvaltningsansvaret kan uppnås med rimlig säkerhet. Åtgärdernas omfattning beror i hög grad på hur komplex verksamheten är. Verksamhetens art är också betydelsefull, vilket innebär att mindre myndigheter som hanterar stora resurser eller bedriver en verksamhet som på annat sätt möter stora risker, kräver mer omfattande åtgärder än en större myndighet som är mindre utsatt för risk. Ledningen skall kontinuerligt göra en översyn av sitt system för intern styrning och kontroll och regelbundet åtgärda brister i systemet.

Det är inte möjligt att etablera ett system för intern styrning och kontroll som helt eliminerar uppkomsten av fel i organisationen. Uttrycket rimlig säkerhet avser att ange en ambitionsnivå som är beroende av den osäkerhet som alltid finns i en organisation. Det innebär att fullständiga garantier aldrig kan lämnas, oavsett hur bra ett system för intern styrning och kontroll än är.

I punkten 1 anges uttrycket effektiv verksamhet. Med detta avses att myndigheten bedriver den verksamhet som riksdagen och regeringen beslutat om samt att regeringens mål för verksamheten uppnås. Effektivitetsbegreppet knyter också an till kravet enligt 7 § 1 och 6 verksförordningen om en god hushållning med myndighetens resurser och att tillgångarna förvaltas på ett betryggande sätt.

Punkten 2 anger att verksamheten skall bedrivas så att lagar, förordningar och andra regler efterlevs. Uttrycket andra regler inkluderar regeringsbeslut, t.ex. regleringsbrev, men även interna regelverk som ledningen fastställt för verksamheten.

I punkten 3 behandlas slutligen att redovisningen är tillförlitlig och rapporteringen rättvisande. Detta avser såväl finansiell redovisning som annan verksamhetsmässig återrapportering.

I *andra stycket* har tagits in en bestämmelse om de moment som skall ingå i denna process. I begreppet intern styrning och kontroll ingår enligt 4–7 §§ att myndigheten upprättar en verksamhetsanalys, vidtar de kontrollåtgärder som den anser nödvändiga för att fullgöra förvaltningsansvaret samt systematiskt och regelbundet följer upp och bedömer den interna styrningen och kontrollen. Vidare skall myndigheten dokumentera den genomförda verksamhetsanalysen, de kontrollåtgärder som avses vidtas för att hantera riskerna samt genomförd uppföljning och bedömning.

Dessa moment är obligatoriska, men inte uttömmande för en alltid väl fungerande intern styrning och kontroll. Förutom de moment som förordningen reglerar omfattar COSO:s ramverk ytterligare komponenter såsom kontrollmiljö och kommunikationssystem. Det finns vanligtvis behov för myndigheterna att beakta även dessa aspekter i arbetet med att skapa en betryggande intern styrning och kontroll.

3 § Myndighetens ledning ansvarar för myndighetens interna styrning och kontroll.

Arbetsgruppen har behandlat skälen för myndighetsledningens ansvar för den interna styrningen och kontrollen i avsnitt 8.8.

Vad som avses med myndighetens ledning och ledningens ansvar och uppgifter framgår för enrådighetsverk respektive styrelser med begränsat ansvar av 3–14 §§ verksförordningen. Myndighetsledning som utgörs av styrelse med fullt ansvar regleras i myndighetens instruktion.

Ledningen styr processen att upprätta och vidmakthålla ett system för intern styrning och kontroll. Vid ledningsformen enrådighetsverk är det myndighetens chef som utgör myndighetens ledning. Vid ledningsformen styrelse med fullt ansvar är det styrelseledamöterna gemensamt som utgör myndighetens ledning. Vid ledningsformen styrelse med begränsat ansvar är det myndighetens chef som utgör myndighetens ledning.

4 § Myndigheten skall genomföra en verksamhetsanalys i syfte att identifiera omständigheter som utgör risk för att kraven enligt 2 § första stycket 1–3 inte uppfylls.

Arbetsgruppen har behandlat skälen för verksamhetsanalysen i avsnitt 8.4.

Verksamhetsanalysen skall inbegripa alla väsentliga – såväl externa som interna – omständigheter med direkt relevans för myndighetens möjligheter att svara mot de krav som framgår av 2 § första stycket 1–3. De mål regeringen fastställt för verksamheten utgör utgångspunkten för kravet på en effektiv verksamhet, vilket framgår av 2 §.

En verksamhetsanalys innefattar ledningens riskstrategi samt att identifiera, analysera och prioritera risker. Verksamhetsanalysen kan också omfatta en nulägesbeskrivning innehållande kända brister och förhållanden, en omvärldsbevakning där nationella och internationella förändringar beaktas såsom förändrade regler och direktiv, eller att regeringen och riksdagen förändrar myndighetens uppdrag samt en redovisning av interna faktorer såsom en förändrad personalsituation eller organisation.

Ledningens riskstrategi

Ett led i verksamhetsanalysen är att myndighetens ledning fattar ett strategiskt beslut om de för verksamheten avgörande omständigheter som kan försvåra för myndigheten att fullgöra sitt förvaltningsansvar. Av detta beslut framgår ledningens strategi för sin hantering av risker. Strategin innefattar dels av

ledningen identifierade risker av övergripande karaktär, dels ledningens bedömning av hur stora risker myndigheten är villig att acceptera för den verksamhet man kommer att bedriva. Strategin skall utformas med hänsyn tagen till myndighetens löpande verksamhet, och skall inte avse fredstida krissituationer och höjd beredskap vilket regleras i förordningen (2002:472) om åtgärder för fredstida krishantering och höjd beredskap. Den av ledningen beslutade strategin skall enligt 7 § dokumenteras.

Strategin skall vara lättillgänglig för och välkänd av samtliga anställda vid myndigheten och därmed vara vägledande för organisationens riskhantering i stort. Vidare framgår av 6 § att myndighetsledningen systematiskt och regelbundet skall följa upp och bedöma den interna styrningen och kontrollen, i vilken riskstrategin ingår.

Vissa myndigheter har en verksamhet som gör att de är mer utsatta för brott än andra myndigheter. Exempelvis kan myndigheter som hanterar stora transfereringar eller som upphandlar varor och tjänster i stor omfattning löpa en risk för att utsättas för mutbrott, förskingring eller liknande. Ledningens riskhanteringsstrategi skall därför även innefatta en bedömning av om myndighetens verksamhet riskerar att utsättas för brott.

Identifiera, analysera och prioritera risker

Arbetet med att identifiera risker skall ske systematiskt och omfatta hela verksamheten samt avse risker orsakade av såväl interna som externa faktorer. Ledningens arbete med att identifiera risker skall även innefatta en uppföljning av tidigare gjorda bedömningar.

Med risk avses i detta sammanhang sannolikheten för att en icke önskvärd händelse inträffar som kan medföra att förvaltningsansvaret inte uppfylls.

Det är viktigt att myndigheten koncentrerar sig på de väsentliga riskerna. Det bör i detta sammanhang betonas att ambitionen sällan kan vara att eliminera identifierade risker, utan snarare att reducera dessa till den av ledningen accepterade risknivån. Därför skall en bedömning göras av sannolikheten för

att riskerna realiserar och konsekvenserna därav. Med ledning av denna bedömning skall ledningen därefter prioritera vilka risker som skall hanteras, vilket bl.a. kan ske med utgångspunkt i den av ledningen fastställda accepterade risknivån (ledningens riskstrategi). Det bör noteras att myndighetens ledning kan förhålla sig till de identifierade riskerna på olika sätt; den kan välja att undvika, reducera eller dela en risk, men också välja att acceptera risken.

Vad avser skadeförebyggande åtgärder gäller i stället förordningen (1995:1300) om myndigheters riskhantering.

5 § Myndigheten skall med ledning av den verksamhetsanalys som genomförts enligt 4 § vidta de åtgärder som den anser nödvändiga för att kraven enligt 2 § första stycket 1–3 uppfylls med rimlig säkerhet (kontrollåtgärder).

Skälen för kontrollåtgärder har behandlats av arbetsgruppen i avsnitt 8.5.

Med kontrollåtgärder avses de åtgärder ledningen vidtar för att hålla riskerna under kontroll, dvs. för att hantera riskerna så att förvaltningsansvaret med rimlig säkerhet uppfylls. Ledningen skall utifrån sin bedömning av vilka risker som måste hanteras vidta nödvändiga kontrollåtgärder och etablera rutiner i organisationen. Ledningens beslut om åtgärder skall utformas med hänsyn till den löpande verksamheten. Dessa åtgärder syftar till att såväl förebygga risken för att fel uppstår som att upptäcka och åtgärda fel som inträffat. Vid val av åtgärder måste en avvägning ske mellan de kostnader som är förenade med att genomföra åtgärderna och nyttan av dessa. Kontrollåtgärder kan exempelvis avse uppgifts- och ansvarsfördelningen i organisationen, men också att attestrutiner efterlevs, hur budgeten följs upp, och hur IT-system säkerställs.

Det är verksamhetens nyckelprocesser som i första hand bör komma ifråga för de åtgärder som vidtas, och det är inom de områden där riskerna bedöms som stora som behovet av åtgärder är mest påtagligt. Om ledningen dessutom bedömer att det föreligger risk för brott skall i särskild ordning rutiner etableras

och handlingsplaner upprättas för att upptäcka sådan verksamhet.

6 § Myndigheten skall se till att den interna styrningen och kontrollen systematiskt och regelbundet följs upp och bedöms. Vid denna bedömning skall även revisionens iakttagelser beaktas.

Skälen för uppföljning har behandlats av arbetsgruppen i avsnitt 8.6.

Syftet med uppföljningen är att dels avgöra om identifierade åtgärder verkligen genomförts, dels avgöra om de haft avsedd effekt.

Uppföljningarna skall vara systematiska och utgöra ett kontinuerligt inslag i syfte att uppnå en effektiv intern styrning och kontroll. Med systematiskt avses att uppföljningarna sker efter framtagna rutinbeskrivningar eller på annat sätt följer en dokumenterad metod. Regelbundet innebär att uppföljningar sker med jämna intervall. Frekvensen beror på myndighetens komplexitet samt hur omfattande och djuplodande uppföljningarna är. Uppföljningar bidrar därmed till att identifiera angelägna utvecklingsområden. Myndigheten bör årligen göra en översyn av verksamhetsanalysen.

Resultatet av Riksrevisionens granskningar av verksamheten skall beaktas och åtgärder eventuellt vidtas med anledning av revisionens iakttagelser. Även resultatet av internrevisorernas granskningar av verksamheten bör beaktas.

Med myndighetens bedömning av den interna styrningen och kontrollen avses att uppföljningsresultat och revisionens iakttagelser analyseras och värderas.

Även resultatet av uppföljningen skall enligt 7 § dokumenteras. Det kan finnas skäl för myndigheten att kommunicera resultatet av uppföljningen med regeringen, särskilt om myndighetsledningen angivit reservationer i den försäkran som skall lämnas i enlighet med 8 §. Detta sker företrädesvis i samband med myndighetsdialogen.

7 § Myndigheten skall dokumentera verksamhetsanalysen enligt 4 § och kontrollåtgärder enligt 5 § samt uppföljning och bedömning enligt 6 §.

Skälen för kravet på dokumentation har behandlats i avsnitt 8.7.

Med dokumentation avses att den skall kunna tas fram i skriftlig form.

8 § Myndighetens ledning skall försäkra att den interna styrningen och kontrollen är betryggande.

Kan ledningen inte försäkra att den interna styrningen och kontrollen i alla delar är betryggande, skall ledningen reservera sig i dessa delar och upprätta handlingsplaner som visar hur och när bristerna skall åtgärdas.

Denna försäkran, med eventuella handlingsplaner, skall bifogas myndighetens årsredovisning.

Skälen för kravet på att lämna en försäkran har behandlats av arbetsgruppen i avsnitt 8.8.

Med försäkran avses det dokument som myndighetens ledning undertecknar och bifogar årsredovisningen, och som innebär ett intygande av att den interna styrningen och kontrollen vid myndigheten är betryggande. Försäkran omfattar all verksamhet som myndigheten bedriver eller ansvarar för. Vid enrådighetsverk är myndighetens chef ansvarig inför regeringen. Därmed är det myndighetens chef som skall underteckna försäkran. För styrelser med fullt ansvar leds myndigheten av en styrelse som ansvarar för verksamheten inför regeringen. I detta fall är det styrelsen i sin helhet som skall underteckna försäkran. Vad gäller universitet och högskolor är det styrelsen som undertecknar försäkran. Vad gäller styrelser med begränsat ansvar skall myndighetens chef underteckna försäkran.

Med en betryggande intern styrning och kontroll avses att den interna styrningen och kontrollen leder till att kraven enligt 2 § första stycket 1–3 uppfylls med rimlig säkerhet. I *andra stycket* har tagits in en bestämmelse om att ledningen till försäkran kan

lämna reservationer då den bedömer att delar av verksamheten inte uppfyller kraven på en betryggande intern styrning och kontroll. Till dessa reservationer skall handlingsplaner upprättas som syftar till att redogöra för hur och när bristerna skall åtgärdas.

I *tredje stycket* har tagits in en bestämmelse om att den av ledningen undertecknade försäkran, inklusive eventuella handlingsplaner, skall bifogas årsredovisningen, vilket innebär att den inte kommer att utgöra en del av årsredovisningen. Med hänvisning till de motiv som angavs i avsnitt 8.8 utgår arbetsgruppen från att Riksrevisionens årliga revision kommer att granska försäkran.

12.2 Förslaget till förordning om ändring i förordning (1995:1300) om statliga myndigheters riskhantering

Genom ändringen i förordningen föreslås att rubriken till förordningen (1995:1300) om statliga myndigheters riskhantering skall ändras till förordningen om statliga myndigheters skadereglering.

Bilaga 1

Myndigheter som efter beslut av regeringen har skyldighet att inrätta eller bedriva intern revision i enlighet med förordningen (1995:686) om intern revision vid statliga myndigheter m.fl.

Regeringskansliet
Domstolsverket
Rikspolisstyrelsen
Kriminalvården
Styrelsen för internationellt utvecklingssamarbete
Försvarmakten
Totalförsvarets forskningsinstitut
Försvarets materielverk
Statens räddningsverk
Försäkringskassan
Riksgäldskontoret
Tullverket
Finansinspektionen
Skatteverket
Fortifikationsverket
Premiepensionsmyndigheten
Statens pensionsverk
Länsstyrelsen i Stockholms län
Länsstyrelsen i Jönköpings län
Länsstyrelsen i Skåne län
Länsstyrelsen i Västra Götalands län
Länsstyrelsen i Gävleborgs län
Länsstyrelsen i Jämtlands län

Länsstyrelsen i Västerbottens län
Länsstyrelsen i Norrbottens län
Statens skolverk
Centrala studiestödsnämnden
Stockholms universitet
Kungl. Tekniska högskolan
Karolinska institutet
Uppsala universitet
Örebro universitet
Linköpings universitet
Lunds universitet
Växjö universitet
Göteborgs universitet
Karlstads universitet
Umeå universitet
Luleå tekniska universitet
Mittuniversitetet
Statens jordbruksverk
Fiskeriverket
Sveriges lantbruksuniversitet
Boverket
Lantmäteriverket
Banverket
Vägverket
Luftfartsverket
Arbetsmarknadsstyrelsen
Skogsstyrelsen
Verket för näringslivsutveckling