

Vägledning

Oegentligheter och intern styrning och kontroll

Att komma vidare i arbetet med att förebygga och upptäcka oegentligheter



EKONOMISTYRNINGSVERKET

Publikationen kan laddas ner från ESV:s
webbplats esv.se.

Datum: 2016-03-22

Dnr: 3.8- 645/2015

ESV-nr: ESV 2016:24

Copyright: ESV

Rapportansvarig: Annika Alexandersson

Förord

Statlig verksamhet bygger på förtroende. En viktig del i att upprätthålla det förtroendet är att myndigheterna aktivt arbetar mot oegentligheter. I den här vägledningen, riktad till chefer och anställda inom statliga myndigheter, beskriver Ekonomistyrningsverket de föreskrifter och rutiner som varje myndighet bör ha på plats för att förebygga och upptäcka oegentligheter i sin verksamhet.

När det gäller oegentligheter och kopplingen till myndigheternas interna styrning och kontroll så finns det inte mycket som direkt reglerar detta område. Den reglering som finns handlar om att myndigheterna ska ha en god intern styrning och kontroll och hur risker ska hanteras. ESV bedömer att det ur ett oegentlighetsperspektiv behövs ytterligare stöd utifrån de föreskrifter och allmänna råd som ESV meddelat. Denna vägledning syftar till att ge detta stöd.

I detta ärende har enhetschef Tina J Nilsson beslutat. Uppdraget har genomförts av en projektgrupp bestående av utredare Annika Alexandersson, projektledare och utredare Tomas Kjerf. I den slutgiltiga handläggningen har också utredare Catrin Lind Ebert och utredare Patrick Freedman deltagit.

Innehåll

Förord	3
1 Sammanfattning	5
Oegentligheter och intern styrning och kontroll.....	5
Identifiering och hantering av risker för oegentligheter	5
Vilket övergripande ramverk bör myndigheten ha?	6
Vad kan internrevisionen bidra med?	7
2 Inledning	8
3 Oegentligheter och intern styrning och kontroll	10
Vad är oegentligheter?	10
Vem är förövaren och vilka varningstecken finns?	11
Hur upptäcks oegentligheter?	12
En betryggande intern styrning och kontroll är viktigt för myndighetsledningen	13
4 Identifiering och hantering av risker för oegentligheter	14
Riskhantering kan vara ett skydd mot oegentligheter	14
Riskhantering ingår i intern styrning och kontroll	14
Olika verksamheter har olika oegentlighetsrisker	15
Tänkbara riskområden.....	15
Processer som hanterar pengar	16
Myndighetsbeslut.....	16
Skydd av tillgångar och information	17
Övrigt	17
5 Vilket övergripande ramverk bör myndigheten ha?	18
Det finns bestämmelser om kontroll över verksamheten	18
En modell för riskvärdering	20
Att identifiera risker och möjliga upplägg (punkt 1 och 2)	21
Att identifiera kontroller (punkt 3)	22
Testa kontrollerna (punkt 4)	22
Dokumentation av utvärderingen (punkt 5)	23
Kan det bli för mycket kontroll?	23
Förebyggande och upptäckande arbete	23
När något inträffar	26
6 Vad kan internrevision bidra med?	28
Referenser	30
Lagar och förordningar	31
Bilaga 1	32
Aktiviteter mot oegentligheter	32
Ordlista	34

1 Sammanfattning

Syftet med vägledningen är att ge myndigheterna ett stöd i sitt arbete med att hantera oegentlighetsrisker. Myndigheterna ska därigenom också få kunskap om hur intern styrning och kontroll kan användas för att förebygga och upptäcka oegentligheter.

Det finns många olika definitioner av begreppet oegentligheter. I den här skriften använder ESV begreppet oegentligheter som ett samlingsbegrepp för hela gruppen av oönskade beteenden/handlingssätt med konsekvenser för myndighetens anseende och/ eller verksamhet. Begreppet oegentligheter omfattar även korruption. Vi har valt att utgå från en bred definition av begreppet, där korruption innebär att utnyttja en offentlig ställning för att uppnå otillbörlig vinning för sig själv eller andra.

Oegentligheter och intern styrning och kontroll

Intern styrning och kontroll är en förutsättning för att myndighetsledningen ska kunna fullgöra kraven på verksamheten enligt myndighetsförordningen. I ansvaret ingår att vidta de åtgärder som är nödvändiga för att hantera risker för oegentligheter. En betryggande intern styrning och kontroll innebär att den som ansvarar för verksamheten kan förlita sig på att de identifierade riskerna är aktuella och att kontrollerna som är kopplade till riskerna är ändamålsenliga.

Organisationens kontrollåtgärder kan inte upptäcka och förebygga alla oegentligheter. Det är inte ovanligt att oegentligheter upptäcks av en tillfällighet när organisationens rutiner ändras på något sätt och en ny person tar över, men det är också vanligt att oegentligheterna upptäcks genom tips. Det kan handla både om tips från anställda eller externa tips från personer och organisationer som har haft kontakt med myndigheten i olika sammanhang. Internrevisionen kan upptäcka oegentligheter även om det inte är den huvudsakliga inriktning som internrevisionens granskning brukar ha.

Identifiering och hantering av risker för oegentligheter

Med riskhantering vill myndigheten förhindra, eller i alla fall motverka, oegentligheter i verksamheten. I riskanalysen identifieras de omständigheter (händelser eller förhållanden) som kan utgöra ett hinder för myndighetens möjlighet att uppfylla de krav som ställs på verksamheten. Med riskanalysen som underlag kan myndigheten vidta åtgärder för att hantera de risker som inte är accepterade. Dessa åtgärder kan exempelvis bestå av olika typer av kontroller i verksamheten.

En komplex organisationsstruktur med oorganiserade eller underdimensionerade kontroll- och uppföljningsfunktioner ger ökad risk för oegentligheter. Påverkar gör även chefers och medarbetarnas allmänna inställning till regelverk och intern

styrning och kontroll. Om chefer och medarbetare inte förstår eller ser nyttan med intern styrning och kontroll så kommer det att påverka den praktiska hanteringen av oegentlighetsriskerna.

Vilket övergripande ramverk bör myndigheten ha?

En grundläggande del i arbetet att förebygga risken för oegentligheter är att myndigheten skaffar sig en bild av vilka riskerna är och inom vilka områden de finns. Organisationens oegentlighetsrisker identifieras och värderas enligt den modell för riskanalys som myndigheten väljer för sin verksamhet. Myndigheten kan också välja att följa speciellt utformade modeller för att utvärdera risker för bedrägeri i verksamheten. En sådan modell är femstegsmodellen¹ framtagen av Institute of internal auditors:

- 1 Att identifiera relevanta risker för oegentligheter.
- 2 Att identifiera möjliga upplägg för oegentligheter och rangordna dem utifrån risk.
- 3 Att identifiera vilka kontroller som finns på plats för att förebygga riskerna och om det saknas kontroller som borde finnas.
- 4 Testa effektiviteten i de kontroller som finns på plats för att få bekräftat om de motverkar och upptäcker oegentligheter på det sätt som är avsett.
- 5 Dokumentera utvärderingen enligt punkt 1 till 4 och rapportera resultatet till myndighetens ledning.

Det är en del av chefsansvaret att ha kunskap om den interna styrningen och kontrollen fungerar på avsett sätt inom det egna ansvarsområdet. Därför är det i första hand ansvarig chef som ska se till att det sker en regelbunden uppföljning av effektiviteten i de kontroller som finns för att motverka och upptäcka oegentligheter.

Att öka den interna medvetenheten kring frågor om risker för oegentligheter är grundläggande i myndighetens förebyggande arbete. Myndighetsledningens inställning till och insikter om den här typen av frågor är också avgörande för att bygga upp en god intern kultur i organisationen.

Det kan vara svårt för anställda att lämna information om misstänkta oegentligheter som berör andra medarbetare. Metoder som kan användas som stöd i myndighetens strävan att få information inom detta område kan vara anonyma enkätundersökningar eller att regelmässigt hålla avgångsintervjuer när någon i personalen slutar.

¹ IPPF – Practice Guide "Internal Auditing and Fraud" The Institute of Internal Auditors December 2009.

För myndigheter utan en extern visslarfunktion är det viktigt att myndigheten har informerat sina anställda om vart de ska vända sig om de har en misstanke om oegentlighet. Det är inte tillräckligt att enbart hänvisa medarbetarna till närmaste chef utan det måste även gå att vända sig till någon utanför den egna avdelningen när ärendet är känsligt.

Myndigheten bör i förväg ha tagit ställning till hur incidenter kopplade till oegentligheter ska hanteras. Det kan av myndighetens styrdokument framgå vilka inom myndigheten som ska informeras, vilka externa kontakter som ska tas och vilka som ska hantera incidenten praktiskt. Det finns även ett behov av att tydliggöra vem eller vilka som ansvarar för den interna och externa kommunikationen och hur en återkoppling till den egna organisationen bör ske. Särskilt när ärendet befinner sig i misstanke/utredningsstadiet är det lämpligt att avgränsa informationen till en mindre krets.

Vad kan internrevisionen bidra med?

Internrevisionens uppdrag är att granska och ge förslag till förbättringar av myndighetens interna styrning och kontroll. Ansvaret för att genomföra åtgärder avseende myndighetens interna styrning och kontroll ingår dock i myndighetsledningens ansvar.

2 Inledning

Det finns många olika definitioner av begreppet oegentligheter. I den här skriften använder ESV begreppet oegentligheter som ett samlingsbegrepp för hela gruppen av oönskade beteenden/handlingssätt med konsekvenser för myndighetens anseende och/ eller verksamhet där olika former av korruption ingår. Vi har valt att utgå från en bred definition av begreppet, där oegentligheter innebär att utnyttja en offentlig ställning för att uppnå otillbörlig vinning för sig själv eller andra.

I de allmänna råden/föreskrifterna till förordningarna om intern styrning och kontroll² respektive internrevision³ använder ESV begreppen otillbörlig påverkan, bedrägeri eller annan oegentlighet. Samlingsbegreppet oegentligheter är avsett att täcka in de begrepp som används i föreskrifter och allmänna råd.

Riksrevisionens rapport ”Statliga myndigheters skydd mot korruption” publicerades 2013. I rapporten definierades korruption som ”att utnyttja en offentlig ställning för att uppnå otillbörlig vinning för sig själv eller andra”. Den övergripande slutsatsen i rapporten var att myndigheternas skydd mot korruption var otillräckligt. Riksrevisionen anser att många av de myndigheter som ska följa förordning om intern styrning och kontroll inte arbetar tillräckligt med de delar som bör ingå i ett effektivt skydd mot korruption.

Statskontorets rapport ”Myndigheternas arbete för att förebygga och upptäcka korruption”⁴ använder samma definition av begreppet korruption som Riksrevisionen. Rapporten betonar särskilt vikten av att myndigheterna använder riskanalys som ett verktyg i arbetet mot korruption. De trycker även på vikten av att säkerställa kunskap hos medarbetarna, ge information och utforma riktlinjer samt att myndigheterna följer upp sitt arbete mot korruption.

Regeringen har gjort bedömningen att förvaltningens arbete med att förebygga korruption behöver stärkas och att åtgärderna bör utgå från en bred definition av korruption. Regeringen anser att frågan om risk för korruption bör inkluderas i myndigheternas löpande arbete med intern styrning och kontroll.⁵

Myndighetsledningen är ansvarig för verksamheten och i detta ansvar ingår att skydda myndigheten mot oegentligheter. Enligt myndighetsförordningens 3 § ansvarar myndighetens ledning för verksamheten inför regeringen och ska se till att verksamheten bedrivs effektivt, enligt gällande rätt och Sveriges förpliktelser

² Förordning (2007:603) om intern styrning och kontroll.

³ Internrevisionsförordning (2006:1228).

⁴ Statskontoret 2015:25 Myndigheternas arbete för att förebygga och upptäcka korruption. Oktober 2015.

⁵ Regeringens skrivelse Skr 2012/13:167.

gentemot EU, hushållar väl med statens medel samt att redovisningen är tillförlitlig och rättvisande. Myndighetens ledning ska även enligt 4 § punkten 4 säkerställa att det vid myndigheten finns en intern styrning och kontroll som fungerar på ett betryggande sätt.

Myndigheterna förväntas också vidta lämpliga åtgärder för att skydda sig mot oegentligheter. I förordningen om intern styrning och kontroll finns ett allmänt råd till 3 § som behandlar myndighetens riskanalys. Av det allmänna rådet framgår att om myndigheten bedömer att verksamheten kan komma att utsättas för otillbörlig påverkan, bedrägeri eller annan oegentlighet bör myndigheten vidta åtgärder för att hantera sådana omständigheter.

När regeringen har gett en myndighet i uppdrag att inrätta internrevision får myndighetsledningen stöd av sin internrevision. Enligt föreskrifterna till 4 § internrevisionsförordningen ingår i analysen av verksamhetens risker att bedöma risken för otillbörlig påverkan, bedrägerier och annan oegentlighet.

Utöver förordningarna ovan så finns direkt reglering av oegentligheter inom de ekonomiadministrativa bestämmelserna för statliga myndigheter under regeringen. Det finns dock fler bestämmelser, till exempel, inom brottsbalken, men de behandlas inte här. Det finns även exempel på skrifter med syftet att vägleda och förebygga oegentligheter inom offentlig verksamhet.⁶

Regleringen⁷ handlar om att myndigheterna ska ha en god intern styrning och kontroll men utom vad gäller riskhantering saknas vägledning om hur den närmare kan utformas. ESV ger stöd genom metoder, riktlinjer, utredningar, utbildning och rådgivning utifrån de föreskrifter och allmänna råd som vi meddelat. ESV ansvarar för de förordningar som berör riskhantering och internrevision och finner det naturligt att vi ger stöd till myndighetsledningar, chefer och anställda inom statliga myndigheter även inom det här området.

Syftet med vägledningen är att ge myndigheterna ett stöd i sitt arbete med att hantera oegentlighetsrisker. Myndigheterna ska därigenom också få kunskap om hur intern styrning och kontroll kan användas för att förebygga och upptäcka oegentligheter.

⁶ Om mutor och jäv – en vägledning för offentligt anställda, Finansdepartementet och Sveriges kommuner och landsting 2006:09.

⁷ Här syftas i första hand på Förordning (2007:603) om intern styrning och kontroll.

3 Oegentligheter och intern styrning och kontroll

När det gäller oegentligheter brukar man tala om de *risker* som finns för att någon ska begå dem, vilka *motiv* som individen kan ha och hur individen kan *rationalisera* (bortförklara) sitt agerande. Den del som handlar om riskerna behandlas i kapitel 4, Risker och kontrollåtgärder. Det här kapitlet handlar om vad oegentligheter är, lite om varningstecken och hur oegentligheter upptäcks. Vi avslutar med att berätta varför intern styrning och kontroll är viktigt för myndighetsledningen.

Vad är oegentligheter?

Oegentligheter är ingen juridisk term utan används i den här skriften som ett övergripande begrepp för en vid grupp av oönskade beteenden som även inbegriper korruption och förtroendeskadliga ageranden som exempelvis avsiktliga eller oavsiktliga fel i beslutsfattande och myndighetsutövning.

En uttolkning för detta dokument är att en oegentlighet (EU: irregularity) är ett oönskat beteende/handlingssätt med konsekvenser för myndighetens anseende och/eller verksamhet.

Det är vanligt att begreppet korruption används som ett samlingsbegrepp för olika oegentligheter.⁸ Det finns ingen enhetlig definition av begreppet korruption. En definition är att utnyttja sin ställning för att uppnå otillbörlig fördel för sin egen eller annans vinning.⁹ Korrupt beteende likställs ofta med förtroendeskadligt beteende men allt förtroendeskadligt beteende är inte korruption. Om en anställd gör något olämpligt privat så kan det vara förtroendeskadligt men är inte korruption.

Begreppen oegentligheter/korruption brukar innefatta:

- tagande och givande av muta,
- vänskapskorruption, jäv m.m.
- otillbörlig påverkan,
- förtroendeskadliga bisysslor, andra förmåner,
- att gynna sig själv på arbetsgivarens bekostnad,
- att gynna någon på arbetsgivarens bekostnad,
- stöld, bedrägeri, förskingring.

⁸ Köpta relationer – Om korruption i det kommunala Sverige, Statskontoret 2012:20.

⁹ Transparency International

Det man vill uppnå med att begå en oegentlighet kan till exempel vara pengar, att komma åt åtråvärd information eller att få ett beslut utformat på ett visst sätt. Myndighetsutövning är särskilt känsligt eftersom det är viktigt att den bedrivs rättssäkert. En förmån kan vara straffbar även om avsikten inte har varit att påverka myndighetsutövaren och värdet av förmånen varit lågt.¹⁰

Lagregler om bland annat tagande och givande av muta finns i Brottsbalken (SOU 2010:38). Lagregler om bisysslor och disciplinansvar m.m. finns i Lag (1994:260) om offentlig anställning. Regler om jäv återfinns i Förvaltningslagen (1986:223).

Vem är förövaren och vilka varningstecken finns?

När man i undersökningar försöker ringa in vem som är den typiske förövaren när det gäller oegentligheter brukar det i de flesta undersökningar beskrivas som en person som har arbetat länge hos sin arbetsgivare, kan organisationens verksamhet väl och ofta har ett stort internt förtroende. Förklaringen till att det ser ut så är sannolikt att en person som har både kunskapen och förtroendet har fler och bättre möjligheter att begå oegentligheter. Detta genom att personen känner till rutiner och brister i den interna styrningen och kontrollen, men inte minst genom att personen kan utnyttja organisationens förtroende. När oegentligheten upptäcks kan det bli en chock för organisation och arbetskamrater som känner sig lurade och svikna. I teorierna kring orsaker till att oegentligheter begås brukar man tala om att personer som begår oegentligheter försöker att rationalisera (bortförklara) sitt beteende.

Det finns ett antal varningstecken att vara observant på när det gäller interna oegentligheter:

- Personens livsstil och inkomst överensstämmer inte.
- Personen tar ofta genvägar och bryter mot regler på arbetet
- Personen är ”alltid” på arbetet och tar sällan semester.
- Personen vill inte bli befördrad.
- Personen delar inte med sig av information.
- Personen vill inte ha någon samarbetspartner.
- Personen kan visa låg motivation och/eller missnöje.
- Personen kan ha relationsproblem.

Varningstecknen ovan är att se som indikatorer på intern oegentlighet. Det är inte lika lätt att hitta exempel på indikatorer på externa oegentligheter. SEFI-rådet har tagit fram en anmälningspolicy för misstänkta EU-bedrägerier.¹¹ I policyn ges

¹⁰ Om mutor och jäv – en vägledning för offentligt anställda, Finansdepartementet och Sveriges kommuner och landsting.

¹¹ Anmälningspolicy för misstänkta EU-bedrägerier - SEFI-rådets (Rådet för skydd för EU:s finansiella intressen) anmälningspolicy.

exempel på omständigheter som kan ge anledning att misstänka brott från stödmottagare¹². De exempel som anges är:

- Att stödmottagaren drar tillbaka begäran om utbetalning eller vissa påstådda redovisade kostnader eller att man inte kan styrka sina kostnader.
- Att stödmottagaren vid förfrågan lämnar ändrade, svävande eller oklara uppgifter till stödmyndigheten eller inte kommer in med begärda kompletteringar.
- Knapphändiga eller bristfälliga underlag, t.ex. fakturor, handskrivna kontantnotor, utdrag ur bokföringen eller liknande, som inte uppfyller de krav som ställs i lagstiftningen eller i regelverket för stödberättigande kostnader gällande fondmedel.
- Att det inte går att få kontakt med fakturautställaren.
- Att stödmottagaren vid kontroll inte kan visa upp den utrustning för vilket bidrag beviljats.

Hur upptäcks oegentligheter?

Genom en god intern styrning och kontroll blir chefer och medarbetare bättre på att reagera på varningssignalerna. Man skulle naturligtvis önska att det vore så att organisationens kontrollåtgärder alltid förebygger och upptäcker oegentligheter. Så är tyvärr inte fallet. Det är inte ovanligt att en oegentlighet upptäcks av en tillfällighet. Det kan till exempel vara så att en person inte är på plats och någon annan tar över personens arbetsuppgifter och då upptäcker att det är någonting som inte stämmer.

Oegentlighet upptäcks även ofta genom tips. Det kan handla både om tips från anställda eller externa tips från personer och organisationer som har haft kontakt med myndigheten i olika sammanhang.

Enligt Statskontorets rapport från 2015¹³ är det vanligast att oegentligheter upptäcks genom tips av medarbetare. Näst vanligast var att oegentligheter upptäcktes genom myndighetens interna kontroll.

Oegentligheter kan även upptäckas av internrevisionen även om det inte är den huvudsakliga inriktning som internrevisionens granskning brukar ha. Internrevisionens granskning är inriktad på att granska och utvärdera den interna styrningen och kontrollen. I samband med granskningen av den interna styrningen och kontrollen kan iakttagelser göras av brister som kan utnyttjas av någon med avsikt att begå en oegentlighet.

¹² Mottagare av stöd från EU.

¹³ Statskontoret 2015:25 Myndigheternas arbete för att förebygga och upptäcka korruption. Oktober 2015.

En betryggande intern styrning och kontroll är viktigt för myndighetsledningen

En väl fungerande intern styrning och kontroll är en förutsättning för att myndighetsledningen ska kunna fullgöra verksamhetskraven enligt myndighetsförordningen. Det är de generella kraven på en effektiv verksamhet som är rättssäker, rättvisande redovisad och utförd med god hushållning som intern styrning och kontroll skyddar. Oegentligheter påverkar myndighetens möjlighet att uppfylla de generella verksamhetskraven.

Målen för verksamheten, som bland annat uttrycks i myndighetens instruktion och regleringsbrev, har tonvikt på myndighetens resultat medan de generella kraven avser kraven på myndighetens förvaltning. Intern styrning och kontroll är till för att stödja måluppfyllelsen för verksamheten med beaktande av kraven på förvaltningen.

I alla organisationer förekommer delegering av beslutanderätt i större eller mindre utsträckning och genom det uppkommer ett behov av intern styrning och kontroll. Intern kontroll är nödvändigt för att skapa en ordning som gör att ärenden kan hanteras säkert, men även för att kunna följa upp och återsrapportera att det också har blivit som organisationen avsett. Behov av intern styrning och kontroll finns mellan myndighetsledningen och cheferna i verksamheten men gäller också mellan varje led av delegation av beslutanderätt inom myndigheten.

En betryggande intern styrning och kontroll innebär bland annat att den som ansvarar för verksamheten kan förlita sig på att riskerna är aktuella¹⁴ och kontrollerna kopplat till riskerna är ändamålsenliga.

Hur myndigheten har organiserat sitt arbete med intern styrning och kontroll, riskhantering och återsrapportering framgår av de närmare föreskrifter för verksamheten som myndighetsledningen fastställer.

¹⁴ Att riskanalysen är uppdaterad.

4 Identifiering och hantering av risker för oegentligheter

Det här kapitlet handlar om bestämmelser om riskhantering och hur riskhantering kan vara ett skydd mot oegentligheter. Vi ger också exempel på riskområden och vad som kan ge ökad risk för oegentligheter.

Riskhantering kan vara ett skydd mot oegentligheter

Med riskhantering vill myndigheten förhindra, eller i alla fall motverka, oegentligheter i verksamheten. I riskanalysen identifieras de omständigheter (händelser eller förhållanden) som kan utgöra ett hinder för myndighetens möjlighet att uppfylla kraven på verksamheten. Det handlar om att skydda medarbetarnas objektivitet och opartiskhet i myndighetsutövningen och i övrig verksamhet.

Som ett resultat av riskanalysen beslutar myndigheten om åtgärder för att hantera de risker som inte är accepterade. Exempelvis genom olika typer av kontroller eller andra former av förebyggande åtgärder.

Riskhantering ingår i intern styrning och kontroll

Riskhanteringen inom intern styrning och kontroll innebär att arbeta med hantering av risker i verksamheten. Aktiviteterna börjar med att identifiera riskerna och slutar med att riskerna hanteras så att de hamnar på en nivå som myndighetens ledning kan acceptera. När riskerna har följts upp och bedömningen är att de är aktuella och åtgärderna ändamålsenliga, då finns en betryggande intern styrning och kontroll.

Bestämmelser om riskhantering finns i flera förordningar:

- En riskanalys ska utföras i syfte att identifiera omständigheter som utgör risk för att verksamheten inte bedrivs effektivt och enligt gällande rätt och de förpliktelser som följer av Sveriges medlemskap i Europeiska unionen,¹⁵ att den redovisas på ett tillförlitligt och rättvisande sätt samt att myndigheten hushållar väl med statens medel.¹⁶
- Identifiera vilka risker för skador eller förluster som finns i verksamheten, värdera riskerna och beräkna vilka kostnader som staten har eller kan få med hänsyn till dessa risker.¹⁷

¹⁵ EU ställer bland annat krav på att de myndigheter som hanterar EU-medel ska ha en fungerande process för att förebygga och upptäcka oegentligheter.

¹⁶ 3 § förordning (2007:603) om intern styrning och kontroll.

¹⁷ 3 § förordning (1995:1300) om statliga myndigheters riskhantering.

- Analysera om det finns sådan sårbarhet och sådana risker inom myndighetens ansvarsområde som synnerligen allvarligt kan försämra förmågan till verksamhet.¹⁸

Gemensamt för bestämmelserna är att myndigheten ska identifiera sina risker men från olika utgångspunkter. Samma risker kan identifieras i samband med riskanalyser i enlighet med de olika förordningarna och risken för oegentligheter bör ingå som en del i de riskanalyser som exemplifieras ovan. Det finns även bestämmelser om risker inom specifika områden som till exempel informationssäkerhet¹⁹, finansiering, miljö och arbetsmiljö.

Myndighetens styrdokument för verksamheten, arbetsordningen eller andra beslut, kan ange i vilka former som myndigheten genomför analyser av risker i verksamheten. Det ger då en samlad bild över var riskerna finns beskrivna. Eftersom riskanalys kan utföras utifrån flera utgångspunkter har myndigheten ett behov av att samordna riskanalyserna, inte minst då det gäller risker för otillbörlig påverkan, bedrägeri eller annan oegentlighet. Speciellt vad gäller dessa risker kan det också vara lämpligt att hantera samma risk på likartat sätt i de olika delarna av verksamheten. Det ställer krav på samordning för att riskerna ska kunna hanteras.

Olika verksamheter har olika oegentlighetsrisker

Hur myndigheten är organiserad påverkar riskerna. En komplex organisationsstruktur med oorganiserade eller underdimensionerade kontroll- och uppföljningsfunktioner ger ökad risk för oegentligheter. Påverkar gör även chefers och medarbetarnas allmänna inställning till regelverk och intern styrning och kontroll. Om chefer och medarbetare inte förstår nyttan med intern styrning och kontroll så kommer det att påverka den praktiska hanteringen av riskerna.

Tänkbara riskområden

När det gäller risker brukar man tala om risken för avsiktliga och oavsiktliga fel. Med avsiktliga fel menas att den som orsakar felet har en avsikt att begå en oegentlighet. Syftet med att begå en oegentlighet kan vara pengar, att komma åt åtråvärd information eller att få ett beslut utformat på ett visst sätt. Den som begår avsiktliga fel vill också undgå upptäckt och försöker därför kringgå de kontrollåtgärder som finns på plats.

Till gruppen oavsiktliga fel räknas fel på grund av den mänskliga faktorn. När man arbetar med risker och kontrollåtgärder motverkas både avsiktliga och oavsiktliga fel.

¹⁸ 9 § förordning (2008:942) om krisberedskap och höjd beredskap.

¹⁹ Myndigheten för samhällsskydd och beredskaps föreskrifter om statliga myndigheters risk- och sårbarhetsanalyser; MSBFS 2015:3.

Processer som hanterar pengar

När man ska identifiera tänkbara områden där det kan finnas en förhöjd risk för oegentligheter kan det vara lämpligt att reflektera kring vad en anställd eller en extern person/organisation har att vinna på en oegentlighet. Det första man då brukar tänka på är processer som hanterar pengar som inköps- eller löneprocessen men man får inte heller glömma bort den beslutsprocess som föregår en utbetalning. Exempel på det kan vara processer för att besluta om bidrag eller andra utbetalningar.

När det gäller statliga myndigheter kan verksamheten bedrivas inom väldigt olika områden. För de myndigheter som betalar ut bidrag finns det risker som handlar om att beslut om bidrag ska fattas på riktiga grunder, underlaget från den sökande ska vara korrekt, pengar ska betalas ut till rätt mottagare och medlen ska användas för rätt ändamål.

Det finns beslut som inte direkt medför en utbetalning av pengar men som i framtiden kan ge ekonomiska fördelar, till exempel processen för upphandling. Upphandling är ett område som har en hög inneboende risk, inte minst på grund av ett komplicerat regelverk och att stora värden står på spel. Här är det risken för oegentligheter i form av mutor/bestickning, jäv och särbehandling av anbudsgivare som myndigheten behöver vara vaksam på. Felaktigheter i hanteringen av en upphandling kan bli dyrbart för myndigheten när anbudsgivare med klagomål vänder sig till domstol. I sämsta fall kan hela upphandlingen få göras om från början.

Leverantörsfakturor är ett riskområde som är gemensamt för alla myndigheter. Fakturabedrägerier har blivit mer och mer vanligt. Det kan handla om att myndigheten faktureras för en vara eller tjänst som myndigheten inte har beställt (exempelvis katalogtjänster eller annonser) eller att fakturan är felaktig. Ett annat känt upplägg för oegentligheter är att en anställd är i maskopi med leverantören och att myndigheten faktureras för varor och tjänster som inte ska belasta verksamheten.

Oegentligheter där det behövs en bokföringsåtgärd omfattar upplägg som kan innebära att man tillskansar sig betalningar från myndighetens likvida medel. Det kan vara fråga om ”lån” från myndighetens kassa, användning av reseutlägg eller andra ersättningar. Det kan även röra sig om betalningar till ”felaktiga” mottagare/leverantörer, betalningar för varor och tjänster som inte kommit myndigheten tillgodo och bidrag eller andra stöd som betalats ut på felaktiga grunder.

Myndighetsbeslut

Alla myndigheter fattar myndighetsbeslut av olika slag även om inte alla myndigheter har myndighetsutövning som riktar sig mot enskilda. När ett myndighetsbeslut inte fattats på ett rättssäkert sätt finns det en risk att myndigheten

tappar omvärldens förtroende. Förtroende är myndighetens kanske viktigaste tillgång. Det kan raseras mycket fort men kan ta mycket lång tid att bygga upp igen. Risken för förtroendeskada är därför något som måste beaktas när man identifierar risker i verksamheten.

Vidare finns det beslut som leder fram till olika slag av tillstånd som har stor betydelse för den som söker tillståndet, som till exempel uppehållstillstånd eller olika typer av legitimationer.

Skydd av tillgångar och information

Det finns myndigheter som hanterar tillgångar av stort värde. Det kan vara materiella tillgångar men det kan lika gärna handla om den information som myndigheten har i sina dokument och it-system.

I stort sett alla myndigheter har ett stort it-beroende. Fungerar inte myndighetens it-system så är det i dag mycket svårt att bedriva en normal verksamhet. Den information som myndigheten har i sina system är det mest skyddsvärda som myndigheten har.²⁰ Det behövs både ett skydd mot externt intrång, ett väl fungerande internt behörighetssystem och ett fungerande skydd i form av backup av informationen.

Risker kring fysiskt skydd av tillgångar bör beaktas. Det finns myndigheter som har värdefulla inventarier och/eller omfattande samlingar av olika slag. Här är det frågor som att skalskyddet är tillräckligt och om myndigheten har tillräcklig kontroll på sina inventarier. Om myndigheten inte har tillräcklig kontroll kan det ta lång tid innan myndigheten upptäcker att inventarierna saknas.

Övrigt

Det finns oegentligheter som normalt inte genomförs via myndighetens redovisning som en utbetalning. Exempel på det är mutor och korrupktion, favorisering av vissa kunder och leverantörer eller att betald arbetstid används för sådant som inte ingår i arbetsuppgifterna.

Komplexa transaktioner som det är svårt att få överblick över är också något att vara särskilt observant på. Det kan vara processer som går över organisationsgränser eller där det finns ett omfattande och snårigt regelverk.

²⁰ Myndigheten för samhällsskydd och beredskap (MSB), www.informationssakerhet.se.

5 Vilket övergripande ramverk bör myndigheten ha?

I det här kapitlet redovisas en modell med fem steg för hur myndigheten kan utvärdera sina oegentlighetsrisker. Kapitlet handlar även om myndighetens förebyggande och upptäckande arbete, bestämmelser om kontroll i verksamheten och vad man ska tänka på om en oegentlighet inträffar.

Det finns bestämmelser om kontroll över verksamheten

Många av de ekonomiadministrativa regler som finns om faktiska kontroller handlar om att skydda tillgångar eller information mot bedrägeri eller annan oegentlighet. Det gäller då bland annat skydd av betalningar, redovisning och tillgångar.

Förordningen om myndigheters bokföring innehåller flera bestämmelser om kontroll över redovisning och tillgångar:

- De ekonomiska händelserna ska bokföras på ett sådant sätt att det är möjligt att kontrollera fullständigheten i bokföringen och överblicka verksamhetens förlopp, ställning och kapitalförändring.²¹
- Vid bokföringen ska konton över tillgångar och skulder specificeras i en sidoordnad bokföring för att ge en tillfredsställande kontroll och överblick.²²
- Myndigheten ska förordna de tjänstemän som får förfoga över myndighetens medel.²³
- En tjänsteman får inte besluta i ett ärende som medför betalning till eller på annat sätt gynnar vederbörande eller närstående, fysisk eller juridisk, person.²⁴
- Kontantkassor och värdepapper samt förråd, varulager, maskiner, inventarier och övriga tillgångar ska inventeras i den omfattning som behövs.²⁵
- Bokföringen ska hållas aktuell och avstämmas löpande efter vad som överensstämmer med god redovisningssed.²⁶
- Kontoutdrag eller andra underlag avseende samtliga kassarörelser ska löpande stämmas av mot bokföringen.²⁷
- Fördelning av uppgifter och ansvar på organisatoriska enheter och tjänstemän bör organiseras så att ingen person ensam kan handlägga ett ärende med ekonomiska konsekvenser.²⁸

²¹ 8 § förordning (2000:606) om myndigheters bokföring.

²² 11 § förordning (2000:606) om myndigheters bokföring.

²³ Föreskrifter till 22 § förordning (2000:606) om myndigheters bokföring.

²⁴ Föreskrifter till 22 § förordning (2000:606) om myndigheters bokföring.

²⁵ Ibid.

²⁶ Ibid.

²⁷ Ibid.

²⁸ Allmänna råd till 22 § förordning (2000:606) om myndigheters bokföring.

- De tjänstemän som ansvarar för den fysiska vården eller förvaltningen av myndighetens tillgångar bör inte dessutom svara för redovisning av dessa tillgångar.²⁹

Dessa kontroller, när de sätts in i ett sammanhang med riskbedömningar och försäkran till myndighetsledningen, är en del i den interna styrningen och kontrollen. Detta är också kontroller som kan sägas förebygga eller upptäcka otillbörlig påverkan, bedrägeri eller annan oegentlighet.

Det finns också bestämmelser med samma inriktning i förordningen om statliga myndigheters betalningar och medelsförvaltning:

- Myndigheten ska kontrollera att samtliga utbetalningar sker till rätt mottagare, med rätt belopp och vid rätt tidpunkt.³⁰

Dessa kontroller syftar bland annat till att upptäcka fel som kan bero på oegentligheter. Uppföljning av att dessa kontroller genomförs och fungerar är ett av underlagen för att myndighetsledningen ska kunna göra en bedömning i årsredovisningen av om den interna styrningen och kontrollen fungerar betryggande.

Den föregående uppräknningen avser det ekonomiadministrativa området men kontroll är inte enbart att utföra kontroller som avstämning och inventering utan handlar även om ledning och styrning. Med det avses bland annat myndighetens organisation och delegering.

Myndighetsförordningen innehåller bestämmelser om ledning:

- Besluta de närmare föreskrifter som behövs om myndighetens organisation, arbetsfördelningen mellan styrelse och myndighetschef, delegeringen av beslutanderätt inom myndigheten, handläggningen av ärenden och formerna i övrigt för verksamheten.³¹
- Se till att de anställda är väl förtrogna med målen för verksamheten, skapa goda arbetsförhållanden och ta till vara och utveckla de anställdas kompetens och erfarenhet.³²

Det finns ett omfattande regelverk om ledning, risker och kontroller i verksamheten³³ men det är inte uteslutande i det ekonomiadministrativa regelverket som

²⁹ Ibid.

³⁰ Föreskrifter till 6 § förordning (2006:1097) om statliga myndigheters betalningar och medelsförvaltning.

³¹ 4 § 2 pkt. Myndighetsförordning (2007:515).

³² 8 § Myndighetsförordning (2007:515).

³³ Det är framförallt bestämmelser i myndighetsförordning (2007:515), förordning (2007:603) om intern styrning och kontroll, internrevisionsförordning (2006:1228) och förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag. Det finns bestämmelser i andra regelverk som också är tillämpliga för staten som t.ex. i arbetsmiljölagen. Det finns även särskilda bestämmelser om oegentlighet i brottsbalken och i förvaltningslagen.

bestämmelserna finns. En väg kan vara att använda sig av interna försäkringar från avdelningschefer till myndighetens ledning om att bestämmelserna följts och är ändamålsenliga. Genom detta etableras ett system av uppföljning av intern styrning och kontroll.

De myndigheter som förvaltar medel från EU med delat ansvar mellan EU och medlemsstaten omfattas även av EU:s regelverk. I dessa regelverk ingår bestämmelser till skydd mot bedrägeri och oegentlighet³⁴.

En modell för riskvärdering

En grundläggande del i arbetet att förebygga risken för oegentligheter är att myndigheten skaffar sig en bild av vilka riskerna är och inom vilka områden de finns genom en riskanalys (Se kapitel 4.). Detta för att skapa en större kunskap om myndighetens risker men även för att myndigheten ska kunna utforma kontrollåtgärder för att motverka riskerna. Organisationens oegentlighetsrisker identifieras och värderas enligt den modell för riskanalys som myndigheten väljer för sin verksamhet. Risker i verksamheten avser såväl myndighetens kärnverksamhet som stödverksamhet samt även myndighetens ledning av verksamheten.

Myndigheten kan också välja att följa speciellt utformade modeller för att utvärdera risker för bedrägeri i verksamheten. En sådan modell är framtagen av Institute of internal auditors (IIA).

IIA har tagit fram en modell för hur man i fem steg kan utvärdera organisationens oegentlighetsrisker.^{35 36} De fem stegen är:

1. Att identifiera relevanta risker för oegentligheter.
2. Att identifiera möjliga upplägg för oegentligheter och rangordna dem utifrån risk.
3. Att identifiera vilka kontroller som finns på plats för att motverka riskerna och om det saknas kontroller som borde finnas.
4. Testa effektiviteten i de kontroller som finns på plats för att få bekräftat att de motverkar och upptäcker oegentligheter på det sätt som är avsett.
5. Dokumentera utvärderingen enligt punkt 1 till 4 och rapportera resultatet till myndighetens ledning.

³⁴ För ett exempel på EU:s förordningar se bland annat eu.tillvaxtverket.se.

³⁵ IPPF – Practice Guide "Internal Auditing and Fraud" The Institute of Internal Auditors December 2009

³⁶ Liknande modeller har även tagits fram av andra organisationer. Bland annat har EU tagit fram en modell för att arbeta mot oegentligheter. Guidance note on fraud risk assessment and effective and proportionate anti-fraud measures. Ref Ares (2013) 3769073-19/12/2013

Att identifiera risker och möjliga upplägg (punkt 1 och 2)

För att identifiera relevanta risker för oegentligheter behövs erfarenhet från myndighetens verksamhet, en god sakkompetens och ett öppet sinne. En risk kan öppna upp för flera möjliga upplägg vad gäller oegentligheter. Det behövs ett visst mått av kreativitet för att identifiera vilka typer av oegentligheter som sannolikt kan uppstå. Var finns luckorna i myndighetens kontroller och var finns det brister i handläggningsrutinerna?

Myndighetens medvetenhet om risker i allmänhet och tidigare inträffade händelser med anknytning till oegentligheter är väsentliga faktorer som spelar in när man genomför en riskanalys. Om organisationen har ett lågt riskmedvetande är det en betydande risk i sig. Det kan medföra att det inte kommer några signaler om oegentligheter trots att det finns en hög risk i verksamheten. Tidigare händelser kan också ha gett myndigheten kunskaper och insikter som är användbara när man tar fram riskanalysen.

Vad är sannolikheten att en oegentlighet ska uppstå och vad skulle det få för konsekvenser för myndigheten? I vissa processer är risken för oegentligheter högre än i andra. Exempel på det är processer där myndigheten fattar beslut med ekonomisk eller personlig påverkan för den som är föremål för beslutet. Det kan röra sig om beslut kopplade till bidrag, upphandling eller beslut om olika tillstånd. Andra processer med hög risk är de som kan ge möjlighet att direkt komma över pengar. (Se även kapitel 4.)

Det är lämpligt att inte censurera sig själv när man försöker identifiera möjliga upplägg för oegentligheter. Det finns personer inom myndigheten som har bättre möjligheter att utnyttja luckorna i myndighetens kontroller än andra. Därmed inte sagt att de agerar utifrån möjligheterna. Det är personer i ledande ställning, nyckelpersoner, personer med lång erfarenhet om myndighetens rutiner och personer som ensamma kan fatta beslut om exempelvis bidrag eller utbetalningar.³⁷ De som kan verksamheten bäst är bäst på att upptäcka och förebygga men är samtidigt bäst på att utnyttja systemet.

Det händer också att man väljer bort scenarier för att man bedömer att de är för långsökta och aldrig har inträffat tidigare. Vissa av de mer ovanliga scenarierna kan medföra allvarliga konsekvenser för myndigheten. Det kan exempelvis handla om att det blir omöjligt för myndigheten att bedriva sin verksamhet under en längre period. Ett annat scenario är att myndigheten drabbas av en allvarlig förtroende skada. När så

³⁷ ESV:s allmänna råd till 22 § förordning (2000:606) om myndigheters bokföring anger att "Fördelning av uppgifter och ansvar på organisatoriska enheter och tjänstemän bör organiseras så att ingen person ensam kan handlägga ett ärende med ekonomiska konsekvenser."

bedöms vara fallet bör de tas med i riskanalysen trots att sannolikheten att de ska inträffa bedöms som låg.

Att identifiera kontroller (punkt 3)

Dualitetsprincipen³⁸ är en grundläggande del av den interna styrningen och kontrollen. Om den utförande och den kontrollerande personen i samarbete kan genomföra en oegentlighet ökar risken. Detsamma gäller om en anställd har möjlighet att i samarbete med någon utanför myndigheten, exempelvis en leverantör, genomföra ett upplägg.

När riskfaktorer och möjliga upplägg för oegentligheter har identifierats är det dags att kartlägga vilka kontroller som redan i dag finns på plats för att motverka riskerna. Men innan man gör det är det bra att ha skaffat sig en uppfattning om vilka kontroller som borde finnas på plats. Intern styrning och kontroll innefattar policys och rutiner för att hantera risker i organisationens processer. Det kan även handla om att ha extra kontroller av vissa känsliga uppgifter, att ha inbyggda it-kontroller och uppdaterade behörigheter.

En så kallad internkontrollplan kan användas för att följa upp beslutade nyckelkontroller. Den anger vad kontrollen ska omfatta, hur den ska utföras, när den ska utföras och av vem.

Testa kontrollerna (punkt 4)

Att testa effektiviteten i kontrollerna syftar till att få en uppfattning om kontrollerna fungerar som det är tänkt. Att kontroller har beslutats och att det finns dokumenterade rutiner medför inte med automatik att kontrollerna faktiskt genomförs. De kontroller som har genomförts måste också vara dokumenterade för att det ska vara möjligt att i efterhand se att kontrollen har gjorts.

Kontrollerna kan klassificeras som förbyggande och upptäckande för att myndigheten ska kunna få en bild av att det finns en lämplig relation och fördelning mellan förebyggande och upptäckande kontroller. Myndigheten bör även skaffa sig en bild av vilka kontroller som är inbyggda i it-systemen och om kontrollerna är tvingande.

Det är en del av chefsansvaret att ha kunskap om den interna styrningen och att kontrollen fungerar på avsett sätt inom det egna ansvarsområdet. Därför är det i första hand ansvarig chef som ska se till att det sker en regelbunden uppföljning av effektiviteten i de kontroller som finns för att förebygga och upptäcka oegentligheter.

³⁸ En person utför och en annan person kontrollerar. Även kallad Fyra ögonsprincipen.

Dokumentation av utvärderingen (punkt 5)

När de fem stegen i utvärderingen har dokumenterats och rapporterats till myndighetens ledning så kan det fortfarande finns delar som återstår att åtgärda. För de aktiviteter som återstår utses en ansvarig och ett slutdatum fastställs.

Den utvärdering som genomförts kan återanvändas och uppdateras nästa gång myndigheten genomför en övergripande riskvärdering av området. Det finns ingen anledning att börja om från början utan det är mer effektivt att uppdatera, förbättra och fördjupa den riskutvärdering som myndigheten redan har tagit fram.

Kan det bli för mycket kontroll?

Kan det bli för mycket kontroll? Ja det kan det eftersom kontroller tar resurser från något annat. Det är rimlig säkerhet som gäller även för oegentligheter. En myndighet kan ha nolltolerans vad gäller oegentligheter utan att kontrollera allt. Varje år förväntas myndigheterna effektivisera sin verksamhet. Det sker genom att löne- och prisomräkningen inte ger full kompensation. Kontroller omfattas i de generella kraven på rationalisering. Det är viktigt att ha rätt kontroller och att ha kontroller i rimlig omfattning. Av den orsaken är det lämpligt att myndigheten utvärderar sina kontroller för att se att de fyller sin uppgift och är kopplade till de risker som identifierats av myndigheten.

I den regelbundna och systematiska uppföljningen och bedömningen av intern styrning och kontroll³⁹, som är en del av myndighetsledningens ansvar, ingår att ta ställning till om de åtgärder mot oegentligheter som myndigheten vidtagit är tillräckliga och ändamålsenliga.

Verksamheter bedrivs med risk och det innefattar även risken för oegentlighet. Den absoluta säkerheten är inte ett verkligt alternativ. Hur mycket kontroll myndigheten än har så kommer det även i framtiden att behövas en beredskap att hantera risken och de faktiska händelser som inträffar.

Förebyggande och upptäckande arbete

När det gäller att förebygga oegentligheter är myndighetsledningens inställning avgörande för att bygga upp en god intern kontrollmiljö i organisationen. Det bör inte råda någon tvekan om ledningens uppfattning om vad som är tillåtet och vad som inte är det. Som en del i detta arbete bör myndigheten ta fram ett styrdokument om etik och moral, en så kallad etikpolicy, som ger myndighetens syn på området oegentligheter. Policyn kan handla om jävsfrågor och vikten av att upprätthålla kravet på saklighet och opartiskhet vid handläggning/beslut i ärenden. Policyn bör

³⁹ 5 § förordning (2007:603) om intern styrning och kontroll.

även behandla området givande och tagande av muta. Policyn bör tydliggöra risker kopplat till att ta emot gåvor och förmåner från personer och organisationer (inklusive representation) som man har kontakt med i tjänsten. Av policyn bör framgå hur den anställda ska resonera och agera om situationer av den här typen uppstår.

För att verka för en god intern kontrollmiljö räcker det inte med att myndigheten har en etikpolicy. Det behöver också finnas en intern medvetenhet inom organisationen om de risker som finns i verksamheten vad gäller otillbörlig påverkan, bedrägeri eller annan oegentlighet.

En viktig förebyggande åtgärd är att ta till vara och utveckla medarbetarnas kompetens om oegentligheter och hur man skyddar sig mot dem. Det kan ske genom kompetensutveckling, ett närvarande ledarskap och fortlöpande internt utbyte till exempel genom så kallade dilemmadiskussioner, det vill säga diskussioner om olika etiska och juridiska problemställningar som man kan komma i kontakt med som statsanställd. Det kan även åstadkommas genom regelrätta utbildningar inom området för att öka medvetenheten om och uppmärksamheten på tecken på oegentligheter. Medarbetare som har frågor ska veta var inom organisationen de kan vända sig för att få svar. Det ska även vara tydligt vart de kan vända sig om de vill rapportera en misstanke om otillbörlig påverkan, bedrägeri eller annan oegentlighet.

Som en del i myndighetens förebyggande arbete kan myndigheten använda sig av en så kallad uppförandekod som vänder sig till de anställda. En uppförandekod handlar om det som tidigare rymdes i ordningsregler på arbetsplatsen, i vilket ingår att inte försätta sig i situationer som medför misstanke om otillbörlig påverkan, bedrägeri eller annan oegentlighet.

Det är inte möjligt att helt ta bort risken för oegentligheter genom förebyggande arbete men det går att avsevärt minska möjligheterna för oegentligheter med en god intern kontroll. Den innefattar exempelvis att se till att det finns en lämplig ansvarsfördelning ("fyra ögons" principen och att skilja på inkompatibla arbetsuppgifter som att både handlägga och fatta beslut) och lämpliga kontroller kopplade till motparter. Man bör inte heller glömma bort möjligheten att använda it-baserade kontroller, som exempelvis övervakning av kritiska data eller övervakning av trender för att upptäcka ovanliga transaktioner eller förändringar.

Myndighetens löpande kontroller ska förebygga avsiktliga och oavsiktliga fel i myndighetens dagliga verksamhet och processer. Handläggare och chefer genomför kontrollåtgärderna i de löpande processerna men myndigheten ska även ha efterkontroller och en regelbundet återkommande uppföljning. Det kan vara manuella eller maskinella efterkontroller, exempelvis kontroller av att månadsavstämningen är

gjord eller att ett utfall ser rimligt ut. Chefer, controllers och funktioner som arbetar med risker är en del i den här uppföljningen. Uppföljning och efterkontroller görs även av andra funktioner och i olika sammanhang, exempelvis personer i stödfunktioner som arbetar med uppföljningar och utvärderingar i ett bredare perspektiv.

Arbetsrotation kan också vara en metod för att förebygga och upptäcka oegentligheter. När en person inte är på plats och någon annan tar över personens arbetsuppgifter har ersättaren en möjlighet att se om någonting inte stämmer. Det finns exempel på arbetsgivare som har som regel att medarbetare måste ta minst två veckors semester utan tillgång till organisationens it-system och mail.

Det kan vara svårt för anställda att lämna information om misstänkta oegentligheter som berör andra medarbetare. Metoder som kan användas som stöd i myndighetens strävan att få information inom detta område kan vara anonyma enkätundersökningar eller att regelmässigt hålla avgångsintervjuer när någon i personalen slutar.

En annan metod för att upptäcka oegentligheter är att myndigheten inrättar en så kallad visslarfunktion. Avsikten med en sådan funktion är att anställda eller externa informatorer anonymt ska kunna rapportera in misstankar om oegentligheter utan att behöva oroa sig för repressalier.

I Sverige har vi offentlighetsprincipen som innebär att myndigheters handlingar är tillgängliga för allmänheten. Huvudregeln är att alla handlingar som är upprättade hos myndigheten eller som har inkommit till myndigheten är allmänna handlingar. Allmänna handlingar är offentliga utom när informationen omfattas av sekretess. För att en handling ska omfattas av sekretess krävs lagstöd. På grund av detta är det inte möjligt för en myndighet att lova en uppgiftslämnare anonymitet. För att skydda uppgiftslämnaren finns det en lösning som innebär att anmälningarna lämnas till ett privat företag som bedömer och anonymiserar tipsen innan de vidarebefordras till myndigheten.⁴⁰ ⁴¹Det är en form av köpt tjänst som innebär att det är resultatet, analysen, som myndigheten köper och inte leverantörens insamlade information.

För myndigheter som inte har en extern visslarfunktion är det viktigt att myndigheten har informerat sina anställda om vart de ska vända sig om de har en misstanke om oegentlighet. Det är inte tillräckligt att enbart hänvisa till närmaste chef utan det måste även gå att vända sig till någon utanför den egna avdelningen när ärendet är känsligt.

⁴⁰ JO, Riksdagens ombudsmän, Beslut dnr 2242-2014, Anmälan om Försvarets materielverks beslut att inrätta en s.k. visslarfunktion.

⁴¹ Kammarrätten i Sundsvall, Dom 2014-11-18 i mål nr 1573-14. Rätt att ta del av allmän handling.

När något inträffar

När någonting väl har hänt är det sällan optimalt att börja fundera på hur incidenten ska hanteras. Det är något som myndigheten redan bör ha tagit ställning till. Det kan av myndighetens styrdokument framgå vilka inom myndigheten som ska informeras, vilka externa kontakter som ska tas och vilka som ska hantera incidenten praktiskt.

Det finns även ett behov av att tydliggöra vem som ska göra vad och hur det ska göras. Vem eller vilka inom myndigheten ansvarar för hanteringen av ärendet? Vem inom myndigheten hanterar frågor från media och vem ansvarar för att lämna information internt? Särskilt när ärendet befinner sig i misstanke/utredningsstadiet är det lämpligt att avgränsa informationen till en mindre krets.

Myndigheten kan behöva ta fram information om vad som hänt. De funktioner som kan bidra kan då vara t.ex. myndighetens juridiska funktion, internrevisionsfunktionen, säkerhetsfunktionen eller en extern konsult. Det är viktigt att den/de personer som utreder incidenten från myndighetens sida har kunskap om den här typen av utredning så att bevis inte blir förstörda. Om myndigheten har misstanke om brott ska ingen fortsatt utredning göras av myndigheten utan ärendet ska skyndsamt överlämnas till polis och åklagare. Den anmälade myndigheten ska enbart bedöma om det finns anledning att anta att ett brott kan ha begåtts.⁴² Det är lämpligt att ta kontakt med den myndighet som ska ta emot anmälan om det finns oklarheter eller frågor.

Om internrevisionen deltar i den här typen av ärenden så bör detta framgå av de riktlinjer för internrevisionen som myndighetens ledning har beslutat om.

Regeringen kan bestämma att en myndighet ska ha en personalansvarsnämnd (PAN). PAN ska bland annat pröva frågor om åtalsanmälan.⁴³

Den utredning som myndigheten har gjort, fram till dess misstanke om brott har konstaterats, ska dokumenteras. Dokumentationen är viktig inför en eventuell rättslig prövning.

En myndighet ska anmäla om det finns en ”skälig misstanke” att en anställd har begått ett brott i sin anställning.⁴⁴ Detta gäller om misstanken avser vissa brott enligt brottsbalken som tagande av muta eller grovt tagande av muta, tjänstefel eller grovt tjänstefel eller annat brott om det kan antas att påföljden kan bli annat än böter.

⁴² Enligt SEFI rådet anmälningspolicy (Rådet för skydd av EU:s finansiella intressen).

⁴³ Myndighetsförordning (2007:515) 25 §.

⁴⁴ Lag (1994:260) om offentlig anställning, 22 §.

När det gäller bedrägerier som genomförs av en extern förövare så är det inte beloppet som är det avgörande för om en anmälan ska göras eller inte. Det handlar om att offentliga medel ska användas till det som de är avsedda för. Om myndigheten till exempel väljer att betala en bluffaktura i stället för att bestrida fakturan och göra en anmälan så innebär det att myndigheten sponsrar ekonomisk brottslighet.

När ett ärende är avslutat är det viktigt att myndigheten drar lärdomar av det som inträffat. Utifrån den bild som myndigheten får av hur oegentligheten har gått till kan myndigheten ta reda på vad det var som möjliggjorde oegentligheten. Vilka kontroller var det som inte fungerade och som behöver förbättras? Behövs någon ny lösning i form av databaserade kontroller? Vad var orsaken till att oegentligheten inte uppmärksammades tidigare? Fanns det varningstecken som organisationen missade? Hur kan myndigheten bli bättre på att förebygga och upptäcka i framtiden? Behöver myndighetens lednings- och styrsystem stärkas? Var de anställdas medvetenhet för låg och behövs det mer information och utbildning? Den information som myndigheten har fått används i myndighetens uppdatering av sin riskanalys och kan därigenom leda till en förbättring av den interna styrningen och kontrollen.

6 Vad kan internrevision bidra med?

Regeringen beslutar om vilka myndigheter som ska inrätta en internrevision.⁴⁵ Myndigheter som har fått regeringens uppdrag att inrätta internrevision ska följa internrevisionsförordningen⁴⁶ och förordningen om intern styrning och kontroll⁴⁷.

Det är myndighetsledningens ansvar att säkerställa att det finns en betryggande intern styrning och kontroll i myndighetens processer. Det dagliga ansvaret för att genomföra myndighetens interna styrning och kontroll är verksamhetens ansvar. Internrevisionen har ingen del i eller ansvar för myndighetens löpande verksamhet med uppföljning eller efterkontroller.

Internrevisionen granskar och lämnar förslag till förbättringar av myndighetens process för intern styrning och kontroll. I uppdraget ingår även att ge råd och stöd till styrelse och generaldirektör.

Statlig internrevision utgår från en analys av risker i verksamheten. Som en del av den analys av verksamhetens risker som internrevisionen tar fram ingår att bedöma risken för oegentligheter.

Utifrån sin analys av riskerna lämnar internrevisionen ett förslag till revisionsplan. Revisionsplanen ska godkännas av myndighetens ledning. Internrevisionen brukar inte granska alla områden varje år men ska alltid följa upp att myndigheten har genomfört de åtgärder som myndighetens ledning beslutat om med anledning av de iakttagelser som internrevisionen tidigare har rapporterat.

När det gäller internrevisionens granskningar kan de vara utformade på olika sätt. Granskningen kan vara inriktad på att granska myndighetens övergripande ramverk och närmare föreskrifter för oegentligheter och hur myndigheten arbetar med att höja medvetenheten internt. En annan inriktning kan vara att granska myndighetens process för att ta hand om misstankar om oegentligheter. Granskningen kan även vara inriktad på att granska hur de förebyggande och upptäckande kontrollerna fungerar i verksamheten.

Det är god internrevisionssed att beakta risken för oegentligheter i varje granskning som internrevisionen utför.⁴⁸ Internrevisionen beaktar den eventuella risken för

⁴⁵ 68 myndigheter 2015-12-31.

⁴⁶ Internrevisionsförordning (2006:1228) 4 §

⁴⁷ Förordning (207:603) om intern styrning och kontroll.

⁴⁸ International Professional Practice Framework (IPPF) 2013 standard 2210.A2

oegentligheter genom att identifiera brister i den interna styrningen och kontrollen som kan utnyttjas av någon som vill begå en oegentlighet.

Om internrevisionen ska kunna ge råd och stöd till andra än styrelse och generaldirektör ska det framgå av myndighetsledningens riktlinjer till internrevisionen. Även internrevisionens roll vad gäller interna utredningar av upptäckta fall av oegentligheter bör framgå av riktlinjerna.

När internrevisionen ger råd och stöd är det viktigt att beakta oberoendefrågan. Medför uppdraget att internrevisionen i framtiden kan komma att granska något som man själv har varit med om att ta fram? Kommer det att begränsa internrevisionens möjlighet att med bibehållet oberoende granska området i framtiden?

När det gäller råd och stöd gäller också grundförutsättningen att internrevisionen inte ska ge råd och stöd inom ett område som internrevisionen inte har tillräcklig kunskap om.

Referenser

Gäller både skriftliga och muntliga källor.

Anmälningpolicy för misstänkta EU-bedrägerier. Ekobrottsmyndigheten 2001.

Auditing anti-bribery and anti-corruption programs. The Institute of Internal Auditors, 2014.

En introduktion till intern styrning och kontroll, Olof Arwinge, Sanoma utbildning 2015.

Fraud, a guide to its prevention, detection and investigation. PWC Australia. www.pwc.com/au

Fraud prevention and detection in an automated world. The Institute of Internal Auditors, 2009.

Guidance note on fraud risk assessment and effective and proportionate anti-fraud measures. Programming period 2014-2020, REF. Ares (2013) 3769073-19/12/2013.

Identifying and reducing corruption in public procurement in the EU. PWC and Ecorys. 2013.

Information note on fraud indicators for ERDF, ESF and CF. EU cocof 09/0003/00-EN. Final version 18/02/2009.

Internal auditing and fraud. The Institute of Internal Auditors, 2009.

Korruption i Myndighetssverige, otillåten påverkan mot insider. brå, Rapport 2014:4.

Korruptionens struktur i Sverige, brå, Rapport 2007:21.

Myndigheternas arbete för att förebygga och upptäcka korruption. Statskontoret 2015:23.

Om mutor och jäv – en vägledning för offentligt anställda. Finansdepartementet, Sveriges kommuner och landsting. 2006.09.

Rapport om skyddet av EU:s finansiella intressen i Sverige 2010-2012. SEFI-rådet.

Statliga myndigheters skydd mot korruption. Riksrevisionen, 2013.

The Politics of internal auditing, dr Larry Rittenberg och Patricia K. Miller, The IIA Research Foundation 2015.

The three lines of defence in effective risk management and control. The Institute of Internal Auditors 2013.

Who is the typical fraudster? KPMG. kpmg.com.

Visselblåsare, Stärkt skydd för arbetstagare som slår larm om allvarliga missförhållanden. SOU 2014:31.

Vägledning för hantering av misstänkt brottslighet i samband med förvaltning av EU-medel. SEFI-rådet.

Att hantera verksamhetsrisker. ESV 2012:47

Lagar och förordningar

Förordning (2007:603) om intern styrning och kontroll.

Förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag

Myndighetsförordning (2007:515)

Förvaltningslag (1986:223)

Bilaga 1

Aktiviteter mot oegentligheter

Aktivitetslistan utgör en sammanställning av de åtgärder som redovisats i vägledningen.

Risikanalys

- Har myndigheten genomfört en övergripande riskvärdering som identifierat relevanta risker/riskområden för oegentligheter?
- Har myndigheten genomfört en övergripande riskvärdering som identifierat tänkbara upplägg för oegentligheter?
- Har myndigheten identifierat vilka befintliga kontroller som finns på plats och vilka kontroller som borde finnas på plats?
- Har myndigheten testat effektiviteten i sina kontroller?
- Har myndigheten rapporterat resultatet av den övergripande riskvärderingen av oegentlighetsrisker till myndighetens ledning?

Kontrollmiljö

- Har myndigheten en tydlig delegation av ansvar?
- Har myndigheten tydliggjort att kontroller och regelbunden uppföljning är en del av chefsansvaret?
- Har myndighetens medarbetare en god kunskap om de interna och externa regelverk som gäller för myndigheten?
- Har myndighetens medarbetare en tillräcklig kunskap om oegentligheter och vilka risker det finns för oegentligheter?
- Utbildar myndigheten medarbetare om intern styrning och kontroll och oegentligheter?
- Har myndigheten en fortlöpande intern dialog kring oegentligheter?
- Har myndigheten tagit fram en så kallad uppförandekod som vänder sig till de anställda?

Förebyggande arbete

- Har myndigheten tagit fram en så kallad etikpolicy med närmare föreskrifter om etiska frågor och myndighetens syn på området oegentligheter?
- Finns kunskap om hur myndighetens processer och rutiner ser ut? Är kunskapen dokumenterad?
- Har myndigheten väl fungerande rutiner för kontroll och uppföljning?

- Har myndigheten rutiner för att ta om hand brister i rutinerna som behöver åtgärdas? Är det tydligt vem som är ansvarig och när åtgärderna ska vara genomförda?
- Har myndigheten inbyggda och genomtänkta it-kontroller för att övervaka kritiska data, avvikelser, förändringar eller för att övervaka trender?
- Är myndighetens it-behörigheter uppdaterade?
- Har myndigheten en så kallad internkontrollplan för att följa upp beslutade nyckelkontroller?
- Tillämpar myndigheten jobbrotation?
- Tillämpas dualitetsprincipen?
- Har myndigheten infört lämplig ansvarsfördelning med åtskillnad av inkompatibla uppgifter?
- Tillämpar myndigheten ett närvarande chefskap?

Upptäckande arbete

- Är det tydligt vart externa uppgiftslämnare kan vända sig med tips om oegentligheter?
- Har myndigheten informerat sina anställda om vart de ska vända sig om de har en misstanke om oegentlighet?
- Har myndigheten någon form av ”visselblåsarfunktion” där anställda och externa uppgiftslämnare kan lämna tips anonymt?
- Använder sig myndigheten av anonyma enkätintervjuer riktat till medarbetare för att få kännedom om misstänkta oegentligheter?
- Använder sig myndigheten regelmässigt av avgångsintervjuer för att få kännedom om misstänkta oegentligheter?

När oegentligheter upptäcks

- Har myndigheten en plan för hur misstänkta oegentligheter ska hanteras?

Ordlista

Brist

Förhållande som innebär att processen för intern styrning och kontroll inte fungerar på ett betryggande sätt.

Förvaltning

Skötsel för annans räkning.

God internrevisionsred

Med god internrevisionsred menas att internrevisorn med yrkesmässiga revisionsmetoder har skaffat sig tillräckliga underlag för sina iakttagelser och rekommendationer.

Intern miljö

De interna förutsättningar som påverkar en verksamhets förmåga att fullgöra sina uppgifter och nå sina mål. Exempel på förutsättningar som påverkar den interna miljön kan vara de anställdas kunskaper om målen för verksamheten, de anställdas kompetens och erfarenhet, utformning av delegering av beslutanderätt, utformning av direktiv och riktlinjer från ledningen, ledningsfilosofi och ledningsstil.

Intern styrning och kontroll

Process som syftar till att en statlig myndighet med rimlig säkerhet fullgör ansvaret för verksamheten.

Internkontrollplan

Förteckning över hur analyserade risker ska hanteras. Exempel på innehåll i en internkontrollplan kan vara information om vem som är ansvarig för en viss åtgärd och när i tiden åtgärden ska vara vidtagen.

Internrevision

Med statlig internrevision menas internrevision som bedrivs enligt internrevisionsförordningen. Internrevisionen ska utifrån en analys av myndighetens risker självständigt granska om ledningens interna styrning och kontroll är utformad så att kraven i 3 § myndighetsförordningen med rimlig säkerhet fullgörs. En internrevision är inrättad när regeringen har beslutat att en myndighet ska omfattas av internrevisionsförordningen och myndigheten har anställt en internrevisionschef. Uppdragsgivare till internrevisionen är myndighetens styrelse. I de myndigheter som saknar styrelse är det generaldirektören som är internrevisionens uppdragsgivare.

Internrevisionens uppdragsgivare ska besluta om riktlinjer för hur internrevisionens verksamhet ska bedrivas.

Kontrollåtgärd

Aktiviteter som vidtas för att hantera risker utifrån en riskanalys.

Mål

Önskat framtida tillstånd

Rimlig säkerhet

Förhållande som innebär att den interna styrningen och kontrollen är tillräcklig för att kunna fullgöra verksamhetskraven. En ändamålsenligt utformad och väl infördprocess för intern styrning och kontroll kan inte garantera fullständig säkerhet.

Risk

Möjligheten att en negativ händelse skall inträffa. Exempel på en risk inom statliga välfärdssystem är att en för hög utbetalning av ett bidrag görs till följd av oriktiga uppgifter.

Riskanalys

Samordnade aktiviteter för att identifiera händelser som utgör ett hot, värdera dessa och välja om och hur dessa ska hanteras. Riskanalys används inom till exempel intern styrning och kontroll, EU-revision, internrevision, arbetsmiljö, miljö, hälsa och säkerhet. Det finns olika metoder att tillgå. Myndigheten väljer den metod och tillvägagångssätt som anses lämpligt med hänsyn till verksamheten. Inom intern styrning och kontroll används riskanalys för att identifiera vad som är hot mot att utföra myndighetens uppgift och mål. Inom EU-revision (granskning av medel från europeiska kommissionen) används riskanalys som en förberedelse för att bedöma vad som ska ingå i revisionsplanen (för att fullgöra uppgiften för revisionen).

Inom internrevision är riskanalys en förberedelse för att bedöma vad som ska ingå i revisionsplanen (för att fullgöra uppgiften att granska processen för intern styrning och kontroll).

Verksamhetskrav

Myndighetsledningens ansvar inför regeringen att verksamheten fullgörs inom vissa förutsättningar Verksamhetskraven är att verksamheten ska bedrivas:

- effektivt
- enligt gällande rätt och de förpliktelser som följer av Sveriges medlemskap i Europeiska unionen.
- med en tillförlitlig och redovisande redovisning
- med god hushållning av statens medel.

ESV gör Sverige rikare

- Vi har kontroll på statens finanser, utvecklar ekonomistyrningen och granskar Sveriges EU-medel.
- Vi arbetar i nära samverkan med Regeringskansliet och myndigheterna.