



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Förordningen om Intern Styrning och Kontroll i statliga myndigheter

FISK

MAGISTERUPPSATS I FÖRETAGSEKONOMI,
EXTERNREDOVISNING

Vårterminen 2008

Handledare: Jan Marton &
Anna-Karin Pettersson

Författare: Jeanette Ringius &
Alexandra Söderberg



FÖRORD

Vi vill rikta ett stort tack till våra handledare, Jan Marton och Anna-Karin Pettersson för deras engagemang och stöd under uppsatsens gång. Vidare riktas även ett stort tack till Stefan Svarén som introducerade oss för ämnet och har bidragit med råd och stöd. Slutligen önskar vi tacka de respondenter som ställt upp med tid och stort engagemang. Tack vare er har uppsatsen varit möjlig att genomföra!

Göteborg 2008-05-30

Jeanette Ringius

Alexandra Söderberg



SAMMANFATTNING

Magisteruppsats i företagsekonomi, Externredovisning, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Vårterminen 2008

Författare: Jeanette Ringius och Alexandra Söderberg

Handledare: Jan Marton och Anna-Karin Pettersson

Titel: Förordningen om intern styrning och kontroll i statliga myndigheter (FISK)

Bakgrund och problem: Redovisningsskandaler de senaste åren har bidragit till minskat förtroende inte bara för näringslivet utan även för statliga organisationer. För att stärka förtroendet för statliga myndigheter har en ny förordning avseende intern styrning och kontroll, FISK, trätt i kraft 1 januari 2008. I och med FISK skall myndigheterna kunna försäkra att den interna styrningen och kontroll bedrivs på ett betryggande sätt.

Syfte: Uppsatsens huvudsakliga syfte är att analysera myndigheternas arbete med intern styrning och kontroll, med avseende på rapportering. Vidare avses även att identifiera och analysera förändringar och effekter som påverkat myndigheternas arbete med intern styrning och kontroll i och med införandet av FISK.

Metod: Studien har ett kvalitativt angreppssätt där antal undersökta myndigheter uppgår till fyra, vilka är: Göteborgs universitet, Länsstyrelsen i Västra Götalands län, Fiskeriverket samt Jordbruksverket. Empirin är inhämtad genom besöksintervjuer samt en telefonintervju. Den insamlade empirin har analyserats med hjälp utav referensramen.

Slutsats: Myndigheterna har kommit olika långt i sitt arbete med FISK. Myndigheterna belyser att den största förändringen i och med FISK-införandet är den dokumenterade riskanalysen. Vi anser att det stora arbetet kommer att ligga i det nya sättet att aktivt arbeta med intern styrning och kontroll och då främst med avseende på kontrollåtgärder, informationsspridning och efterlevnad. Kontrollaktiviteterna som myndigheterna använder sig av minskar det förväntningsgap som återfinns mellan ledning och anställda. En stor effekt i och med införandet av FISK är att ambitionsnivån, med avseende på arbetet med intern styrning och kontroll, kommer att höjas i form av en bättre systematisk och strukturerad genomgång av verksamheten resulterar i att myndigheterna får en ökad medvetenhet. Vi anser att FISK kommer att leda till ökat förtroende för myndigheterna, framför allt genom den transparens och öppenhet som förordningen medför. Vi anser att stora arbetet kvarstår för myndigheterna, nämligen att förankra de nya reglerna i verksamheten.

Förslag till vidare studier: Vi finner det av intresse att vidare studera vilka effekter arbetet med FISK får för myndigheterna då förordningen tagit ut sin verkan, samt utreda hur arbetet ser ut inom andra myndighet än de som deltagit i vår studie.



INNEHÅLL

1 Inledning.....	1
1.1 Bakgrund.....	1
1.2 Problemformulering.....	2
1.3 Syfte.....	2
2 Metod.....	3
2.1 Studiens karaktär.....	3
2.2 Val av metod.....	3
2.3 Urval.....	3
2.4 Datainsamling.....	4
2.5 Strukturering av material, analys samt resultat.....	5
2.6 Validitet och reliabilitet.....	6
3 Referensram.....	7
3.1 Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission (COSO).....	7
3.1.1 Kontrollmiljö.....	7
3.1.2 Riskanalys.....	8
3.1.3 Kontrollåtgärder.....	8
3.1.4 Information och kommunikation.....	8
3.1.5 Uppföljning och utvärdering.....	8
3.2 Ekonomistyrningsverket (ESV).....	9
3.3 FISK.....	10
3.4 Agentteorin.....	11
3.5 Förtroende.....	13
3.6 Tidigare studier.....	15
3.7 Sammanfattning av referensram.....	16
4 Empiri.....	17
4.1 Myndighetspresentationer.....	17
4.1.1 Göteborgs universitet.....	17
4.1.2 Länsstyrelsen i Västra Götalands län.....	18
4.1.3 Jordbruksverket.....	19
4.1.4 Fiskeriverket.....	20
4.2 Intervjusammanställningar.....	20
4.2.1 Förutsättningar samt behov av intern styrning och kontroll.....	20



4.2.2 Organisationens förståelse.....	22
4.2.3 Förändringar i och med FISK-införandet.....	23
4.2.4 Effekter av FISK-införandet.....	25
4.2.5 Förtroende.....	26
5 Analys.....	28
5.1 Förutsättningar samt behov av intern styrning och kontroll.....	28
5.2 Organisationens förståelse.....	29
5.3 Förändringar i och med FISK-införandet.....	30
5.4 Effekter av FISK-införandet.....	32
5.5 Förtroende.....	32
6 Resultat.....	34
6.1 Slutsats.....	34
6.2 Förslag till fortsatta studier.....	36
Källförteckning.....	37
Bilagor.....	39



1 INLEDNING

I uppsatsens första kapitel ges läsaren en beskrivning av ämnets bakgrund och vilken utveckling den präglats av. Vidare ämnas beskriva vad som aktualiserat ämnet och vilka effekter FISK, under sin inledande fas, har medfört för de myndigheter som omfattas. Detta leder sedan fram till uppsatsens frågeställning och syfte.

1.1 BAKGRUND

Flertalet redovisningsskandaler skakade världen i början på 2000-talet i företag som exempelvis Enron, WorldCom och Xerox. För att undvika liknande skandaler i framtiden introducerades nya redovisningsregler för företag noterade på den amerikanska börsen. Reglerna, vilka går under benämningen Sarbanes-Oxley Act (SOX), innebär förändrat ansvar för dem som är inblandade i den ekonomiska redovisningen, exempelvis har ekonomichef och verkställande direktör numera personligt ansvar och lagen uttrycker att de riskerar sanktioner på upp till 5 miljoner dollar i böter samt ett 20 år långt fängelsestraff om de lämnar felaktiga uppgifter i samband med årsredovisningen.¹

De redovisningsskandaler som uppstod i svenska bolag, exempelvis Skandia och Prosolvia, kunde sannolikt undvikits om de haft hårdare kontroll på den interna tillsynen och revisionen.² Med tidigare nämnda skandaler i åtanke, följer att allmänhetens förtroende för dels de privata bolagen, men även de offentliga organisationerna, minskat kraftigt. Det leder i sin tur till en aktualisering av att klargöra ledningens ansvar för den interna styrningen och kontrollen, detta för att förebygga att den här typen av händelser inträffar igen. För privata bolag noterade på den svenska börsen kom Svensk Kod för Bolagsstyrning som ett resultat av det samarbete som på initiativ av staten startade hösten 2003 tillsammans med bland annat FAR och Svenskt Näringsliv, vilken sedan trädde i kraft 2005. Självregeringen för bolagsstyrning innebär exempelvis ökad intern kontroll samt godare möjligheter att åstadkomma det handlande som går under termen god sed för bolagsstyrning. Även inom de offentliga organisationerna har det uppdagats skandaler. Ett exempel på detta är att det inom EU uppdagades av internrevisorerna 1999 att EU-kommissionen, under ledning av Santer, hade begått allvarliga tjänstefel såsom svågerpolitik, fusk och slarv med EU:s resurser, vilket ledde till att hela kommissionen fick avgå. Åtskilliga oberoende experter konstaterade samma år att brist på ansvarstagande var det stora problemet då nästan ingen i hela Santerkommissionen var villig att ta ansvar för de felaktigheter som uppstått.³

Som svar på ovan nämnda behov av att stärka förtroendet för de statliga myndigheterna kom sedan Förordningen om Intern Styrning och Kontroll (FISK) vilken trädde i kraft

¹ [http:// www.soliditet.se/](http://www.soliditet.se/)

² SOU 2004:47

³ Departementsserien, Ds 2006:15



2008-01-01. Syftet med den utökade regleringen är att dels tydliggöra ansvarsförhållandena och skapa effektivare rutiner, men även att stärka trovärdigheten. FISK gäller för de förvaltningsmyndigheter under regeringen som är skyldiga att inrätta intern revision. Det betyder att det i dagsläget är 56 myndigheter som omfattas av förordningen, tillsammans svarar de för ungefär 90 procent av statsbudgetens totala utgifter. Det innebär att den statliga verksamheten i mycket stor utsträckning omfattas av FISK, samtidigt som de mycket små enheterna slipper att åläggas arbetsbörda, som kan vara av betydande karaktär för dem, i form av både kostnad och administration.⁴

För att bemöta de krav och förväntningar som medborgare, näringsliv, förtroendevalda och därtill även andra intressenter har på verksamheten måste myndigheterna ständigt utvecklas. Fundamentalt för legitimiteten och förtroendet för den statliga verksamheten är att de statliga myndigheterna bedriver verksamheten effektivt, att de följer lagar och regler, att de lämnar ifrån sig tillförlitlig redovisning samt ger en rättvisande bild av verksamheten. Av yttersta vikt är även att myndigheterna klarar av att genomföra politiskt fattade beslut med avseende på god förvaltning av statens resurser. Det är därför av stor betydelse för regeringen att den interna styrningen och kontrollen bedrivs på ett betryggande sätt. FISK medför att de krav som ställs på svensk statsförvaltning anpassas så att de stämmer överens med krav som gäller såväl för det privata näringslivet som för flera statsförvaltningar i övriga Europa. Införandet av FISK förstärker regeringens styrning av statliga myndigheter och kraven avseende myndigheternas förvaltningsansvar tydliggörs.⁵

1.2 PROBLEMFÖRMULERING

Kraven enligt FISK har helt nyligen trätt i kraft och därför anser vi att det är av högsta relevans att analysera arbetet med intern styrning och kontroll i de myndigheter som omfattas av regleringen. Vidare finner vi följande frågeställning intressant:

- Vilka *förändringar* innebär FISK, med avseende på rapportering och vilka *effekter* får dessa förändringar för myndigheterna?

1.3 SYFTE

Uppsatsens syfte är att analysera myndigheternas arbete med intern styrning och kontroll med avseende på rapportering. Vidare avses även att identifiera och analysera förändringar och effekter som påverkat myndigheternas arbete med intern styrning och kontroll i och med införandet av FISK.

⁴ Departementsserien, Ds 2006:15

⁵ Ibid.



2 METOD

I kapitlet diskuteras och redogörs för de metodval som uppsatsen bygger på. Avsnittet beskriver vidare studiens utgångspunkt och tillvägagångssätt. Slutligen presenteras studiens användning rörande validitet och reliabilitet.

2.1 STUDIENS KARAKTÄR

Ämnet introducerades för oss av Stefan Svarén, konsult på Ernst & Young AB. Densamma är väl insatt i ämnet genom sin delaktighet vid implementeringen av FISK vid flertalet myndigheter. Vi ansåg att ämnet var intressant genom dess höga grad av aktualitet och vi har fördjupat oss inom ämnet för att konkretisera frågeställning samt syfte från en teoretisk nivå till en mer operativ nivå. Då uppsatsskrivande är en process valde vi medvetet inledningsvis en frågeställning av mer öppen karaktär då förhållanden samt information kunde förändras och därför ansåg vi att studien krävde den flexibiliteten. Teorin har under hela studiens gång varit närvarande, dock inte styrande. I analysen tas teorin till hjälp för att förklara förändringar samt effekter av FISK.

2.2 VAL AV METOD

För att bäst besvara studiens frågeställning, utifrån de förutsättningar vi har (knappa resurser och tid), har vi valt att studera ett fåtal myndigheter men med intensitet och djup. Vi eftersträvar att få en så fullständig bild som möjligt av myndigheternas arbete när det gäller intern styrning och kontroll idag, samt nyanser, vilket vi anser uppnå genom ett antal mindre studier. Fördelen med en intensiv studie är, enligt Dag Ingvar Jacobsen, att undersökningen blir detaljerad, mer relevant samt djupgående och inte lösryckt ur sitt sammanhang som i fallet med en extensiv studie. Negativa konsekvenser av vald studieansats är en begränsad generaliserbarhet men vi anser att detta är av mindre vikt då möjligheten att besvara frågeställning samt uppnå syftet med studien kvarstår på ett tillfredsställande sätt. Studien är av beskrivande karaktär och vi har valt den kvalitativa metoden. Vi har samlat in data för att därefter strukturera densamma. Den kvalitativa ansatsen kräver hög grad av öppenhet vilket definieras enligt Jacobsen som i vilken utsträckning undersökaren har bestämt i förväg vad denne ska eftersöka. Detta är en tidskrävande process vilket gör att vi har begränsat vår studie rörande intern styrning och kontroll dels till områden som arbetsuppgifter, arbetssätt samt ansvarsfördelning och dels förändringar avseende rapporteringen.

2.3 URVAL

Då den kvalitativa metoden är resurskrävande och tiden är knapp har vi valt att studera ett begränsat antal myndigheter. Vår utgångspunkt var att studera myndigheter med huvudkontor lokaliserade i Göteborg för att besöksintervjuer skulle vara möjliga. 56 myndigheter berörs av FISK varav tre är lokaliserade i Göteborg, dessa är: Göteborgs



universitet, Fiskeriverket samt Länsstyrelsen i Västra Götalands län. Det första urvalet diskuterades med nämnd konsult för att vi dels skulle vara säkra på att valda myndigheter aktivt arbetar med berörd förordning och dels för att vi skulle kunna erhålla tillräckligt underlag för att kunna besvara studiens frågeställning. Konsulten rekommenderade oss då även att intervjua Jordbruksverket då de har arbetat mycket med intern styrning och kontroll till följd av krav från EU vilket följaktligen skulle resultera i bra underlag till studien. Vi utvidgade därmed antalet undersökningsobjekt till fyra varav alla valde att delta. Då Jordbruksverket ligger i Jönköping valde vi att genomföra en telefonintervju med dem istället för besöksintervju.

Utgångspunkten var att intervjua huvudansvarig för myndigheten och därmed påskrivande eller en av påskrivande. Detta blev fallet med Länsstyrelsen i Västra Götalands län där vi intervjuade länsöverdirektören. För de övriga myndigheterna blev vi rekommenderade av huvudansvarig, efter att denne tagit del av intervjuguiden, att kontakta personer med bättre insyn och mer erfarenhet av arbetet med myndighetens interna styrning och kontroll. För Göteborgs universitet och Fiskeriverket blev detta ekonomidirektören och för Jordbruksverket verkscontrollern. Då respondenternas befattningar varierar är vi medvetna om att deras uppfattningar är baserade på olika utgångspunkter. Trots variationen anser vi att respondenterna i fråga är de personer bäst lämpade att intervjua då de är de personer med bäst insyn i arbetet med FISK.

2.4 DATAINSAMLING

Datinsamlingen består dels av litteratursökning och dels av intervjuer. Litteratursökningen började av mer allmän art för att erhålla kunskap och öka förståelsen avseende intern styrning och kontroll i huvudsak i statliga myndigheter. Några av de sökord som användes var: Förordning om intern styrning och kontroll, intern styrning och kontroll samt myndighet. Bakomliggande information härrörande referensramen är i huvudsak hämtad ifrån "Handledning Intern styrning och kontroll" framtagen av Ekonomistyrningsverket samt berörda förordningar. Originalkällan har i möjligaste mån nyttjats vilken har inhämtats från bland annat tillförlitliga databaser såsom JSTOR och Business Source Premier. Litteratursökningen har upphört när vi anser att mättnad har uppnåtts.

Det empiriska materialet har insamlats genom i huvudsak öppna individuella besöksintervjuer. Vi har valt denna form då möjligheten ges att skapa personlig kontakt samt möjlighet att urskilja kroppsspråk och signaler från respondenten. Då möjligheten inte fanns för besöksintervju vid Jordbruksverket, på grund av tidsbrist från vår sida, erhöles informationen genom telefonintervju. Fördelen med telefonintervju är att ingen geografisk begränsning behöver göras vilket möjliggör att uppsatsens syfte uppnås trots begränsad tid och knappa resurser. Samtliga intervjuer var av öppen karaktär men med inslag av strukturering för att kunna besvara frågeställning samt uppnå uppsatsens syfte. En intervjuguide (se Bilaga 1) upprättades och efterföljdes vilken innefattade en översikt över vilka ämnen samt huvudfrågor som skulle beröras under intervjun. Intervjuguiden skickades till respondenterna i förväg. Detta för att erhålla maximal



informationsinhämtning och för att intervjun skulle genomföras så smidigt som möjligt för samtliga inblandade parter. Besöksintervjuerna föreslogs, från vår sida, hållas på respondenternas arbetsplats då vi anser att detta är en plats som känns naturlig för respondenterna. Telefonintervjun genomfördes från vår sida i ett konferensrum med konferenstelefon. Intervjuerna spelades in med respondenternas godkännande för att sedan sammanställas. Därefter skickades materialet till respondenterna så att de fått möjlighet att dels komplettera och dels justera eventuella felaktiga tolkningar och oklarheter.

Inför varje intervju har vi förberett oss väl genom att vara pålästa om myndigheternas verksamhet och art. Det har gjorts genom att ta del av årsredovisningar, internrevisionsplaner samt rapporter. Detta har bidragit till att vi lättare kunnat identifiera förändringar hos berörda myndigheter och resulterat i att intervjuerna har präglats av en större flexibilitet. Samtliga intervjuer har inletts med en allmän och öppen fråga för att på ett naturligt sätt leda in respondenten på studiens område. Intervjuerna har varit av öppen karaktär där respondenten har talat fritt utifrån intervjuguiden. För att erhålla svar av mer beskrivande karaktär har Ja- och Nej-frågor undvikits. Ledande frågor har också undvikits. Intervjuer innebär dock en risk att intervjuareffekt kan uppstå samt att frågor som kan uppfattas som känsliga undviks. Med intervjuareffekt menas risken att få ett snedvridet svar på grund av att intervjuaren påverkar respondentens svar då intervjuaren kan betona sin egen åsikt eller visar den egna inställningen i frågan⁶. Då medvetenhet om den typen av effekt existerar finns även en insikt avseende att det är av stor vikt att förhålla sig neutral till alla frågeställningar samt att vara mottaglig för olika uppfattningar hos respondenterna i samtliga frågor. Nackdelar med telefonintervjuer kan vara att det blir svårare för intervjuaren att uppfatta respondentens signaler.⁷ Det kan vidare leda till att missuppfattningar eller misstolkningar uppstår och för att undvika har, som tidigare nämnts, en sammanställning av intervjun skickats ut till respondenten för påsyn.

2.5 STRUKTURERING AV MATERIAL, ANALYS SAMT RESULTAT

Det insamlade materialet har strukturerats utefter intervjuguiden där fem huvudområden har valts ut vilka är: förutsättningar samt behov av intern styrning och kontroll, organisationens förståelse, förändringar i och med FISK införandet, effekter samt förtroende. De två förstnämnda områdena har valts ut för att öka förståelsen för myndighetens förutsättningar samt behov av intern styrning och kontroll. Strukturen från empiriavsnittet valdes att tillämpas även vid analysdelen för att skapa en större tydlighet. I analysdelen har sedan empirin analyserats med hjälp av material som presenterats i referensramen.

⁶ <http://www.ne.se/>

⁷ D. I. Jacobsen – Vad, hur och varför?



Slutsatsen har därefter byggts upp utifrån frågeställningen för att läsaren på ett överskådligt sätt skall kunna ta del av studiens resultat.

2.6 VALIDITET OCH RELIABILITET

Med validitet avses vår uppsats förmåga att mäta det vi avser att mäta, det vill säga uppsatsens förmåga att spegla verkligheten.⁸ Vi har under studiens gång löpande gjort medvetna val för att validiteten skall stärkas. Vi har valt att insamla information genom intervjuer vilket vi anser erhåller högre validitet än vad en enkätundersökning skulle erhålla då vi med vår problemformulering och syfte eftersträvar nyanser samt beskrivningar. Vid utformandet av frågor till intervjuerna har vi ständigt fokuserat på att frågorna ska ge oss en möjlighet att besvara uppsatsen frågeställning och uppnå dess syfte. För att säkerställa att intervjuguiden var utformad på ett bra sätt har den före användning skickats både till handledare och till konsulten för kommentarer. Vi har insett vikten av att vara väl pålästa om problemområdet då vi utformade intervjuguiden vilket vi anser höjer validiteten ytterligare. Vi har även haft som utgångspunkt att respondenterna skall vara aktiva och pålästa om studiens område. Detta anser vi att de varit vilket därmed stärker studiens validitet.⁹

För att uppnå reliabilitet, det vill säga att få stabila och tillförlitliga utslag, är det fundamentalt att undersökningens respondenter är både väl insatta i och har god kompetens inom området.¹⁰ Studiens empiriska material baseras på kvalitativ data vilket karaktäriseras av subjektiva bedömningar. Detta resulterar i att reliabiliteten kan ses som låg framförallt genom svårigheten att erhålla liknande svar om studien skulle upprepas. Vi har därför arbetat kontinuerligt med medvetna val för att stärka reliabiliteten. Vi har även insett vikten av att det blir respondenter med rätt ansvarsområde som kommer att besvara vår undersökning. För att minimera risken för de fel som kan uppstå till följd av eventuella feltolkningar under intervjun har vi även, som tidigare nämnts, skickat ut sammanställningen av intervjun elektroniskt till respondenterna för granskning.

⁸ <http://www.ne.se/>

⁹ Eriksson L. T. & Wiedersheim – Paul F., Att utreda, forska och rapportera

¹⁰ Ibid.



3 REFERENS RAM

I avsnittet presenteras det material som ligger till grund för den empiriska undersökningen samt den efterföljande analysen.

3.1 COMMITTEE OF SPONSORING ORGANISATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO) ¹¹

Stor del av grunden till FISK återfinns i det ramverk för intern styrning och kontroll som utarbetats av COSO. ¹² Därför kommer vi att förklara övergripande i avsnittet hur COSO anser att god intern styrning och kontroll uppnås. Intern kontroll definieras enligt COSO som den process inom organisationen som skall minimera de risker som finns inom de områden där organisationen behandlar att lagar och förordningar efterlevs, uppsatta mål samt även den externa rapporteringen. Genom en väl fungerande intern styrning och kontroll kan styrelse, ledning samt anställda försäkra sig om att företaget bedrivs på ett betryggande sätt. COSO definierar vidare fem nyckelkomponenter som anses nödvändiga för att uppnå måluppfyllelse, regelefterlevnad samt en riktig rapportering nämligen:

- Kontrollmiljö
- Riskanalys
- Kontrollåtgärder
- Information och kommunikation
- Uppföljning och utvärdering

3.1.1 KONTROLLMILJÖ

Organisationens interna miljö talar om hur myndigheten ser på intern styrning och kontroll. Den interna miljön inom organisationen skapas av olika faktorer som exempelvis policys, regler och riktlinjer samt hur dessa efterlevs och vad konsekvenserna blir om de inte efterlevs. Andra faktorer som skapar den interna miljön är exempelvis organisationskulturen, ledarstil samt även de anställdas inställning till befogenheter och ansvar.

¹¹ <http://www.coso.org/>

¹² Davidsson A., 2008



3.1.2 RISKANALYS

Syftet med den interna styrningen och kontrollen är att försäkra sig om att den externa rapporteringen är riktig och fullständig. Utifrån de mål som är satta för verksamheten genomförs en riskanalys. Första steget går ut på att identifiera potentiella risker som skulle kunna leda till att målen inte uppnås. Därefter kommer dessa risker att värderas med hjälp av ett system som går ut på att ge risken två värden, dels ett värde som talar om hur stor sannolikheten är att den kommer inträffa, och dels ett värde som talar om vilken konsekvens det får för verksamheten om den inträffar. Dessa två värden multipliceras sedan med varandra utifrån en för varje riskanalys bestämd värdeskala. Produkten blir ett vägt värde för risken. Det betyder att en risk som har lågt värde i den ena faktorn men högt i den andra kan få en väsentlig betydelse ändå. När värderingen är slutförd beslutar myndigheten om, och i så fall hur, risken skall hanteras, det vill säga om de skall vidta åtgärder eller inte. Genom att ha god intern styrning och kontroll, minimeras risken för de fel som kan leda till att myndigheten tappar effekt eller förtroende både internt och externt.

3.1.3 KONTROLLÅTGÄRDER

I de fall myndigheten väljer att vidta åtgärder efter riskanalysen införs kontrollåtgärder som skall motverka effekterna av riskerna. Kontrollåtgärder skall skapas så att de blir en naturlig del av verksamheten. De skall utformas i förhållande till den riskanalys som gjorts och vara inbyggda i såväl organisation som rutiner. Allt eftersom verksamheten förändras måste även kontrollerna uppdateras. Det är därför av stor vikt att det interna kontrollsystemet utvärderas och ständigt hålls aktuellt, annars kommer kontrollåtgärderna att bli ineffektiva. Uppdateringar kan ske på olika sätt. Antingen genom kontinuerlig kontroll av systemet, eller att efter en viss tid utföra kontroller som utvärderar systemet.

3.1.4 INFORMATION OCH KOMMUNIKATION

Det är mycket viktigt att informationen som behövs för att bedriva den interna styrningen och kontrollen effektivt når ut till olika nivåer inom organisationen. Kommunikationen måste fungera både uppifrån och ned samt nedifrån och upp, detta för att säkerställa att de kontrollåtgärder som genomförs bedrivs på ett effektivt sätt. Det är därför av stor vikt att de anställda är välinformerade och utbildade beträffande vilka kontroller som är av väsentlig betydelse.

3.1.5 UPPFÖLJNING OCH UTVÄRDERING

Som tidigare nämnts är det av stor betydelse att systemet för intern styrning och kontroll följs upp för att säkerställa att systemet bedrivs effektivt. En utvärdering kan leda till att eventuella brister åtgärdas, samt att potentiella förbättringar av systemet kan genomföras. Till stor del är intern styrning och kontroll en fråga om



ansvarsfördelning. Ytterst är det en fråga om ledningsansvar, men samtliga medarbetare förväntas vara delaktiga i verksamhetens arbete med intern styrning och kontroll.¹³

3.2 EKONOMISTYRNINGSVERKET (ESV)

Avsnittet avser förklara den roll som ESV har för ekonomistyrningen i Sverige och ges utrymme i uppsatsen då ESV, som vägledande organ, har en central roll i FISK-införandet. ESV är en förvaltningsmyndighet under Finansdepartementet vars uppgift är att utveckla ekonomistyrningen för statliga myndigheter samt genomföra analyser och prognoser avseende statens ekonomi. Enkelt kan sägas att ekonomistyrningen, i myndigheternas fall, säkerställer att skattebetalarnas pengar används effektivt.¹⁴ De ansvarar även för statsredovisningen samt att god redovisningssed upprätthålls i staten.¹⁵

ESV ger ut instruktioner och allmänna råd samt utvecklar det ekonomiadministrativa regelverket. Årligen genomförs en ekonomiadministrativ värdering av samtliga myndigheter av ESV. I värderingen bedöms hur väl varje myndighet lever upp till de ekonomiadministrativa kraven i regelverket.¹⁶ ESV svarar för god redovisningssed och samordnar internrevisionen i staten. Vidare utvecklar och förvaltar ESV de regelverk som gör att ekonomistyrningen i staten sker på det sätt den är avsedd att göra.¹⁷ ESV ägnar sig även åt utbildning inom sina expertisområden som vänder sig till såväl myndigheter som Regeringskansliet.¹⁸

Några av de uppgifter som ESV har till uppgift att sköta är:

- Skapa gynnsamma förutsättningar för att staten som koncern ska ha kontroll på sin verksamhet och ekonomi och att det går att följa upp hur statens resurser används.
- Medverka till att utveckla och förbättra metoderna för resultatstyrning och finansiell styrning i staten både på myndighets- och regeringsnivå.
- Vara statens kravställare och tillhandahålla statliga myndigheter bra administrativa system med tillhörande stöd och tjänster till konkurrenskraftiga priser.

Källa: www.avropa.nu

Som ett led i arbetet med FISK har ESV gett ut en vägledning i april 2008, som innehåller instruktioner och allmänna råd, till myndigheterna för att underlätta implementeringen

¹³ Davidsson A., 2008

¹⁴ <http://www.esv.se/>

¹⁵ <http://www.regeringen.se/>

¹⁶ <http://www.esv.se/>

¹⁷ <http://www.regeringen.se/>

¹⁸ <http://www.esv.se/>



samt det fortlöpande arbetet. Vägledningen finns att hämta på ESV:s hemsida och går under benämningen "Handledning – Intern styrning och kontroll – Ett stöd vid myndigheternas tillämpning av förordningen om intern styrning och kontroll".

3.3 FISK

FISK trädde i kraft 2008-01-01. Syftet med den utökade regleringen är att dels tydliggöra ansvarsförhållandena och skapa effektivare rutiner, men även att stärka trovärdigheten. FISK gäller, som tidigare nämnts, för de förvaltningsmyndigheter under regeringen som är skyldiga att inrätta intern revision. Förordningen innebär till viss del helt nya, och till viss del förändrade regler inom intern styrning och kontroll i de statliga myndigheterna.

Förordningen tar sin huvudsakliga utgångspunkt främst i fyra förordningar vilka är följande:

- Myndighetsförordningen (2007:515)
- Förordningen (2007:603) om intern styrning och kontroll
- Internrevisionsförordningen (2006:1228)
- Förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag

Regeringsformens 1 kap. 6 § uttrycker att regeringen ansvarar inför riksdagen för hur regeringen styr landet. Det är därför av stor vikt för regeringen att säkerställa att myndigheterna tar sitt ansvar och uppfyller de krav som finns på verksamheten via verksamhetskraven. För att säkerställa, från regeringens sida, att så är fallet är det viktigt att myndigheterna har en väl fungerande intern styrning och kontroll.¹⁹

För att uppnå en god intern styrning och kontroll skickar regeringen årligen ett regleringsbrev till myndigheterna där instruktioner ges till myndighetens ledning och medarbetare avseende hur verksamheten skall bedrivas och att detta görs:

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

Källa: ESV, Handledning – Intern styrning och kontroll – Ett stöd vid myndigheternas tillämpning av förordningen om intern styrning och kontroll.

¹⁹ Davidsson A., 2008



Förordningens huvudsakliga nyhet är de krav som numera ställs på myndigheten kring riskhanteringen, att de skall analysera, vidta åtgärder, följa upp och dokumentera de risker som myndigheten är utsatt för i sin verksamhet.²⁰

Som tidigare nämnts är det av yttersta vikt att myndigheterna klarar av att genomföra politiskt fattade beslut med avseende på god förvaltning av statens resurser. Det är därför av stor betydelse för regeringen att den interna styrningen och kontrollen fungerar på ett betryggande sätt.²¹ Genom att ha en väl fungerande intern styrning och kontroll får ledningen de förutsättningar som behövs för att kunna bedriva verksamheten på ett effektivare sätt och med bättre precision uppnå önskat resultat. En väl fungerande intern styrning och kontroll kan förhindra att såväl avsiktliga som oavsiktliga fel uppstår i verksamheten, samt begränsa de oegentligheter och andra former av bedrägligt beteende som annars kan uppstå.

Fundamentalt är att det är myndighetsledningens ansvar att formulera och upprätthålla den interna styrningen och kontrollen. Vidare skall de även i samband med årsredovisningen göra en bedömning av, samt intyga, hur väl den interna styrningen och kontrollen fungerar.²² Mer konkret innebär detta att de skall lämna ett intyg (se Bilaga 2 för exempel på hur detta kan se ut) i samband med årsredovisningen och göra reservationer i de fall den interna styrningen och kontrollen inte varit betryggande.

3.4 AGENTTEORIN

Med hjälp av agentteorin avser vi att förklara bakgrunden till den problematik som föreligger inom området intern styrning och kontroll samt att i senare kapitel analysera huruvida förändringarna påverkar teorins nämnda problematik.

Agentteorin, formaliserad av bland annat Stephen A Ross, beskriver relationen mellan två parter som uppkommer vid vissa områden av beslutsfattande då ena parten, *agenten*, agerar för eller åt alternativt representerar en annan part, *principalen*. Ross kallar detta förhållande för "agency relationship" vilket sträcker sig över olika sorters relationer men kräver någon form av kontrakt såsom mellan anställd och arbetsgivare. Kontraktet bygger på att agenten utför ett arbete åt principalen till ett överenskommet pris, det vill säga en lön.

Agentteorin bygger på antagandet att beslut fattas med någon grad av osäkerhet. Problematiken innefattas av att agenten besitter information som principalen inte har samtidigt som båda parterna nyttomaximerar för eget intresse. Svårigheten för principalen är att övervaka agentens agerande vid valsituationer. Möjligheten finns för

²⁰ Ibid.

²¹ Departementsserien DS 2006:15

²² Davidsson A., 2008



principalen att övervaka agentens agerande genom totalövervakning men i praktiken är detta inte ekonomiskt genomförbart.²³

Kathleen Eisenhardt, amerikansk organisationsforskare, beskriver två olika förhållanden där det ena betecknas som optimalt och det andra inte optimalt. Ett optimalt förhållande uppkommer då informationen är fullständig vilket innebär att principalen vet vad agenten utfört. Vid ett icke optimalt förhållande är informationen ofullständig då principalen inte är medveten om agentens beteende. Problematiken som uppstår är att principalen inte kan bestämma om agentens beteende är i linje med de beteenden som förespråkas eller ej. Om agenten gjort avsteg ifrån gällande beteenderestriktioner minskar principalens förtroende och agenten går inte att lita på när det gäller att bete sig som överenskommet. Principalen har två olika möjligheter när det gäller situationer med ofullständig information. Antingen att tillämpa en kontrollstrategi baserad på beteende eller en kontrollstrategi baserad på resultat. Den förstnämnda innebär att principalen införskaffar övervakningsmekanismer såsom budgetsystem, kostnadsredovisning eller ytterligare chefsnivåer vilket därmed innebär att information införskaffas avseende agentens beteende. Det sistnämnda alternativet resulterar i att principalen belönar agenten utifrån utfall grundat på till exempel lönsamhet. Resultatbaserad kontrollstrategi leder dock inte per automatik till att oönskade beteenden inte uppstår. Värt att lyfta är också att delar av risken överförs från principalen till agenten vid en resultatbaserad kontrollstrategi.²⁴

Agentteorin utgår bland annat från litteratur som behandlar *moral hazard* och informationsasymmetri vilket Ross menar berörs av problematiken med "agency relationship". Det som avgör vem av parterna som drar störst fördel av en relation är den information som parterna besitter vilken oftast är ojämnt fördelad. Denna företeelse benämns informationsasymmetri. Motivationsproblem som kan växa fram med informationsasymmetri är *moral hazard* och *adverse selection*. Om principalen inte ständigt kan övervaka agentens insats kan beteende som *moral hazard* inträffa vilket innebär att agenten genom incitament agerar på ett motsatt sätt än vad som är kontrakterat. *Adverse selection* inträffar då principalen inte har tillgång till all information som agenten innehar. Detta kan uppstå vid exempelvis beslutsfattande, vilket resulterar i att ogynnsamma beslut kan tas.²⁵ I och med ovan nämnda problematik tydliggörs kopplingen till varför regler som minskar informationsgapet är nödvändiga. FISK är en sådan reglering.

²³ Ross, S.A., 1973

²⁴ Eisenhardt K.M, 1985

²⁵ Scapens R. – Management accounting, a review of recent developements, 1991



KRITIK MOT AGENTTEORIN

Den positiva redovisningsteorin som agentteorin är en del av, enligt Kristina Artsberg professor i företagsekonomi, är så kallade a priori (på förhand antagen) studier. De kallas så då vissa av de modeller som utgicks från var baserade på gissningar om verkligheten. Kritik har riktats mot agentteorin från deskriptiva forskare bland annat för att dessa a priori antaganden aldrig har testats. Kritik har också riktats avseende att dessa antaganden är förenklade.²⁶ Peter Tiessen och J. H. Waterhouse, professorer i redovisning, lyfter fram agentteorins begränsningar och menar framförallt att då agentteorin är baserad på beteenden under en enstaka period och ett specifikt problem. Detta gör att teorin är svår att tillämpa vid situationer som sträcker sig över fler perioder och utesluter därmed olika intressanta problem och frågor. De menar också att agentteorin är begränsad då den utgår från en modell med två personer vilket gör att resultatet från detta förhållande kanske inte håller vid situationer med flera agenter och principaler.²⁷ Robert W. Scapens, professor i redovisning, lyfter dock fram att det inte finns någon konkret anledning till att modellen är begränsad till endast en agent och en principal. Han menar att flera forskare redan har utforskat modeller av detta slag. Slutligen ifrågasätter Tiessen och Waterhouse validiteten av nyttomaximeringsmodeller då studier visar att många individers personliga beteende avviker avseende rationellt beslutsfattande.²⁸ Scapens ifrågasätter dock vilken betydelse denna begränsning har hänförligt till organisationssammanhang. Trots riktad kritik anser vi att agentteorin kan förklara bakgrunden till den problematik som föreligger inom området intern styrning och kontroll på ett tillfredställande sätt. För att utveckla resonemanget ytterligare, väljer vi att bygga vidare på teorin genom att koppla den även till förtroende.

3.5 FÖRTROENDE

Som tidigare nämnts i bakgrunden är en bidragande orsak till att FISK inrättats att stärka förtroendet för myndigheterna. Därför anser vi att det är ett naturligt avsnitt att behandla i uppsatsen. Vidare avser vi att analysera hur förtroendet kan påverkas i och med FISK-införandet.

Vid förhållanden där fullständig information inte är möjliga att uppnå, enligt tidigare nämnd agentteoris informationsasymmetri, förutsätter detta att principalen har någon form av förtroende för agenten då, som tidigare nämnts, totalövervakning inte är ekonomiskt försvarbart. Detta förtroende bygger på att principalen förutsätter att agentens agerande är förenligt med avtalet och därmed minimerar risken för handlande utifrån egenintresse. Roger C. Mayer, som är amerikansk managementforskare, anser att

²⁶ Artsberg K., 2005

²⁷ Enligt Scapens R., 1991

²⁸ Ibid.



det finns en stark koppling mellan individernas ageranden efter egenintresse och förtroende. Han beskriver förtroende som att en person som har förtroende för en annan är beredd att göra sig sårbar för den andres agerande. Detta för att det i grunden finns en förväntan om att agerandet är betydelsefullt för förtroendegivaren utan hänsyn till personers förmåga att övervaka och kontrollera den andre personen. Att olika människor har förtroende för olika personer är något som, enligt Mayer, beror på att alla har olika kulturella bakgrunder samt erfarenheter. Han anser vidare att även förtroendetagarens förmåga, välvilja och integritet i stor utsträckning påverkar graden av förtroende.²⁹

Mayer ser dock kontroll, menar Castelfranchi och Falcone psykologiforskare, som en motpart till förtroende vilket bygger på resonemanget "om du kontrollerar mig litar du inte på mig". Castelfranchi och Falcone menar dock att det finns fler sätt att se förhållandet mellan förtroende och kontroll och de eftersöker ett bredare perspektiv på förtroende. De menar att kontroller och garantier medför samt skapar en självsäkerhet hos principalen när denne inte har tillräckligt högt förtroende för agenten. Kontrollaktiviteterna fyller därmed gapet mellan agentens agerande som kan grundas på egenintresse och det önskvärda resultatet av ett handlande. Kontrollaktiviteterna leder följaktligen till att principalens förtroende för agenten ökar. Castelfranchi och Falcone menar också att kontrollåtgärder även kan medföra att agenten blir mer villig att arbeta samt att arbetet blir mer effektivt.

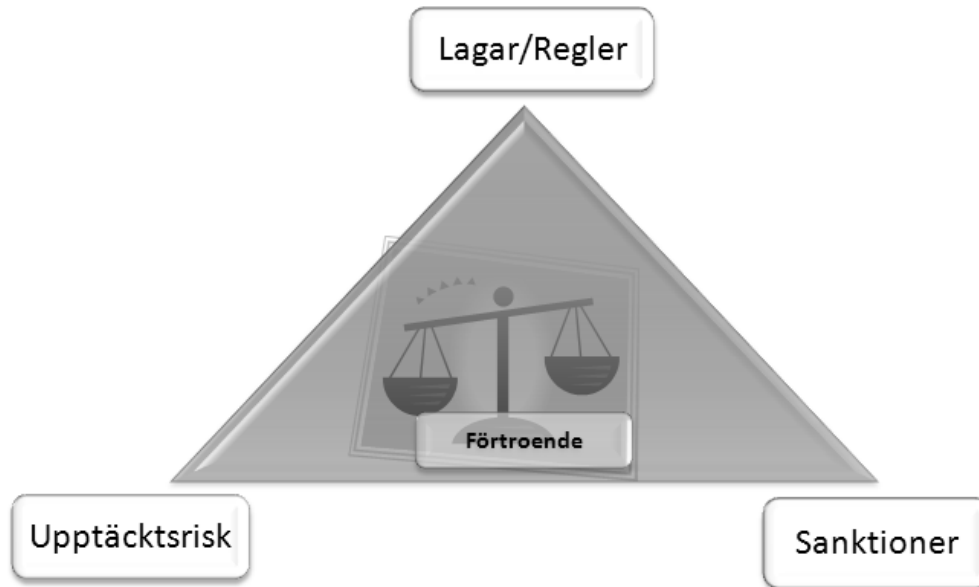
Förtroende för organisationer handlar främst om att genom lagar och regler bekräfta förtroendeskapande normer och beteenden och bestraffa sådana som kan påverka förtroendet negativt. Förtroendekommissionen redogör i sin rapport SOU 2004:47 för de faktorer som i Sverige anses ha störst negativt inflytande på förtroendet. De faktorer som diskuteras i rapporten berör främst näringslivet. Dock ställer omvärlden sådana krav även på myndigheterna. Exempel på de faktorer som diskuteras är höga ersättningsnivåer och olämpliga ersättningssystem för ledande befattningshavare, felaktig eller missvisande ekonomisk information, oklara roll- och ansvarsgränser samt brister i den personliga etiken. För att motverka att förtroendet skadas till följd av ovanstående faktorer har Förtroendekommissionen utvecklat fyra strategier;

- en god avvägning mellan olika regleringar
- transparens och öppenhet
- en klar fördelning i roller och ansvar
- uppnå balans i vad de lanserat under benämningen "förtroendetriangeln"

För att lagar och regler skall fungera måste de vara förankrade i rättsmedvetandet, utöver detta fordras att det finns en tillsyn så att eventuella brott mot lagar och regler upptäcks. Slutligen behövs sanktioner som påföljd för dem som brutit mot reglerna. De

²⁹ Roger C. Mayer et al 1995

tre komponenterna i triangeln måste hålla en relativt hög nivå för att uppnå önskad verkan.³⁰



Figur: Fri tolkning av förtroendetriangeln från SOU 2004:47

3.6 TIDIGARE STUDIER³¹

KPMG genomförde en undersökning vilken publicerades 14 april 2008 av de myndigheter som omfattas utav FISK där 88 personer med ledande befattning deltog. Björn Hasselgren, chef för KPMG Government Advisory Services, menar att syftet med FISK är att uppnå en förstärkt styrning varav bättre riskbedömningar, kontrollåtgärder då målen inte uppnås samt starkare intern kontroll. Undersökningen fokuserade på myndigheternas syn på FISK och därav vilka fördelar respektive nackdelar den nya förordningen innebar samt utmaningar rörande detta.

Undersökningen visar att samtliga myndigheter är positiva till förordningen men myndigheterna stöter på flertalet utmaningar och de har mycket arbete kvar. 21 procent av myndigheterna har inlett arbetet med FISK och endast 3 procent är nästan klara. För att underlätta arbetet med förordningen anser myndigheterna att det viktigaste är förankring och engagemang i myndigheten men också möjligheten att erhålla hjälp vid metodstöd samt handledning. Björn Hasselgren menar att "reglerna ställer höga krav och innebär stora omställningar". För myndigheterna är det avgörande att myndigheterna vet vad som berörs av den nya förordningen samt hur anpassningen

³⁰ SOU 2004:47

³¹ <http://www.kpmg.se/>



skall gå till. 44 procent av myndigheterna anser att den största utmaningen är att finna lämplig metod att arbeta med FISK. Något som också anses svårt är att skapa engagemang hos ledning och de berörda samt att tiden skall finnas att arbeta med detta. Det mest komplicerade momentet ser anser drygt hälften av myndigheterna riskanalysen vara av en tredjedel uppger genomförandet av kontrollåtgärderna. Det skriftliga intygande resulterar i att ambitionsnivå kommer att påverkas i hög omfattning anser 43 procent.

3.7 SAMMANFATTNING AV REFERENSRAM

FISK är uppbyggt kring COSO-modellens fem komponenter nämligen kontrollmiljö, riskbedömning, kontrollåtgärder, information och kommunikation samt uppföljning och utvärdering. De fem komponenterna har för avsikt att leda till måluppfyllelse, regelefterlevnad samt en riktig rapportering. ESV är det normgivande organ som fått till uppgift att vägleda myndigheterna vid implementeringen av FISK i form av instruktioner samt allmänna råd.

Syftet med FISK är att tydliggöra ansvarsförhållandena och skapa effektivare rutiner, men även att stärka trovärdigheten för myndigheterna. Förordningen innebär till viss del helt nya, och till viss del förändrade regler inom intern styrning och kontroll i de statliga myndigheterna. Några av de huvudsakliga nyheterna i och med FISK är att myndigheterna skall dokumentera en riskanalys, samt att de skall uttala sig i årsredovisningen om att den interna styrningen och kontrollen skett på ett betryggande sätt.

Agentteorin kan förklara bakgrunden till den problematik som föreligger inom området intern styrning och kontroll. Nämnt teori belyser problematiken kring informationsasymmetri samt individers tendens att agera i egenintresse. Med hjälp av agentteorin avser vi att analysera huruvida förändringarna, med avseende på arbetsätt, ansvarfördelning samt arbetsuppgifter, påverkar informationsasymmetrin samt individernas tendens att agera i egenintresse. Förtroende är något som är nära kopplat till agentteorins kontrollbehov. Vi har valt att se kopplingen ur det perspektiv som Castelfranchi och Falcone presenterar, nämligen att intern styrning och kontroll är något som bidrar till ökat förtroende. Vi avser att analysera förtroendet dels för individer, i vårt fall mellan agent och principal, och dels förtroendet för organisationer, i vårt fall undersökta myndigheter.

KPMG publicerade en studie avseende införandet av FISK i april 2008 som visade att majoriteten av myndigheterna inte har inlett arbetet med FISK. Undersökningen visade att det var svårt att skapa engagemang hos ledningen och övriga berörda samt att hälften ansåg att riskanalysen var det mest komplicerade momentet.



4 EMPIRI

Kapitlet innehåller en kort beskrivning av medverkande myndigheter. Därefter ges en redogörelse av i studien genomförd empirisk undersökning samt det material som ligger till grund för den centrala granskningen.

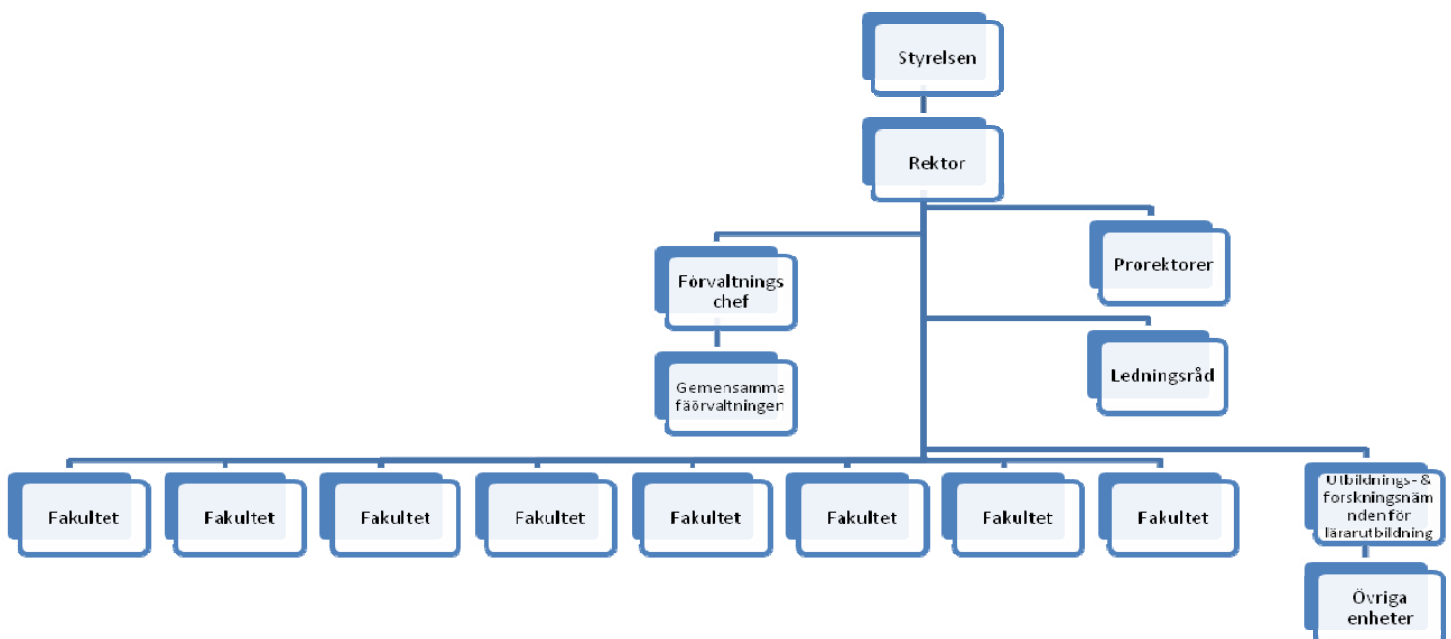
4.1 MYNDIGHETSPRESENTATIONER

Enligt Myndighetsförordningen (2007:515) leds en myndighet antingen av

- en myndighetschef (enrådighetsmyndighet),
- en styrelse (styrelsemyndighet) eller
- en nämnd (nämndmyndighet)

Vilken typ av ledning myndigheten har är relevant i uppsatsen då det är ledningen som skall skriva under i årsredovisningen. Samtliga myndighetsbeskrivningar tar sin utgångspunkt i den beskrivning som myndigheterna själva lämnar och som återfinns på respektive myndighets hemsida.

4.1.1 GÖTEBORGS UNIVERSITET



Vid Göteborgs universitet, som är en styrelsemyndighet, arbetar ungefär 5 300 personer och omkring 50 000 personer studerar där. I och med detta är Göteborgs universitet bland de största universiteten i norra Europa. Forskning och utbildning bedrivs i dagsläget hos Göteborgs universitet vid cirka sextio institutioner inom de flesta vetenskapsområden vilket gör dem till ett av landets bredaste och mest allsidiga



lärosäten. Göteborgs universitet erhåller årligen cirka 2 741 miljoner kronor från svenska staten budgetåret 2008.

Respondent vid Göteborgs universitet var ekonomidirektören, Lars Nilsson som organisatoriskt sett befinner sig i den gemensamma förvaltningen.



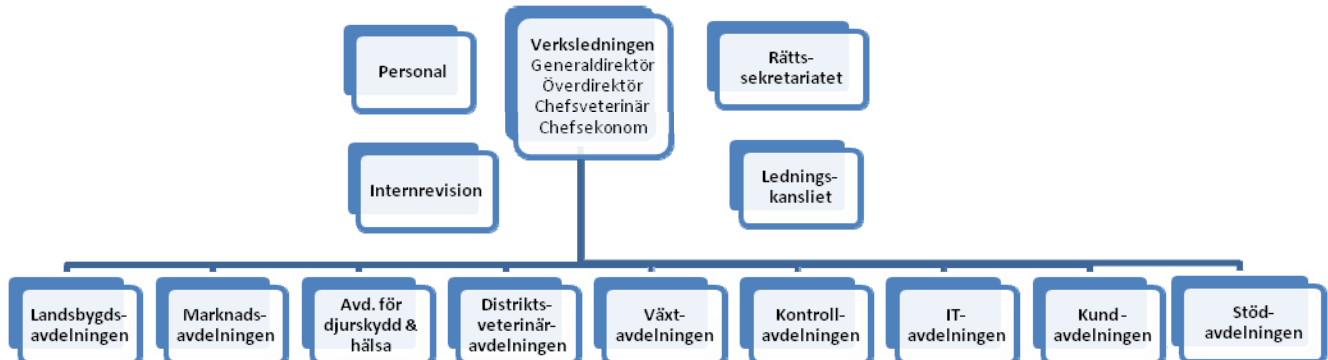
4.1.2 LÄNSSTYRELSEN I VÄSTRA GÖTALANDS LÄN

Länsstyrelsen, som är en styrelsemyndighet, fungerar som en viktig länk mellan människor och kommuner på ena sidan och regering, riksdag samt centrala myndigheter på den andra. Länsstyrelsens arbete leds av landshövdingen. Länsstyrelsen är en myndighet med frågor som sträcker sig över hela samhällsområdet. Där återfinns därför en mängd olika kompetenser, exempelvis: jurister, biologer, arkitekter, agronomer, jägmästare, ingenjörer, informatörer, arkeologer, socionomer, veterinärer, samhällsvetare och ekonomer. Den största Länsstyrelsen i Sverige är Västra Götalands län och verksamheten har ungefär 720 medarbetare. Enligt regleringsbrevet erhåller de cirka 316 miljoner kronor från svenska staten budgetåret 2008.

Respondent vid Länsstyrelsen i Västra Götalands län var länsöverdirektören, Göran Bengtsson som organisatoriskt sett befinner sig i länsledningen.



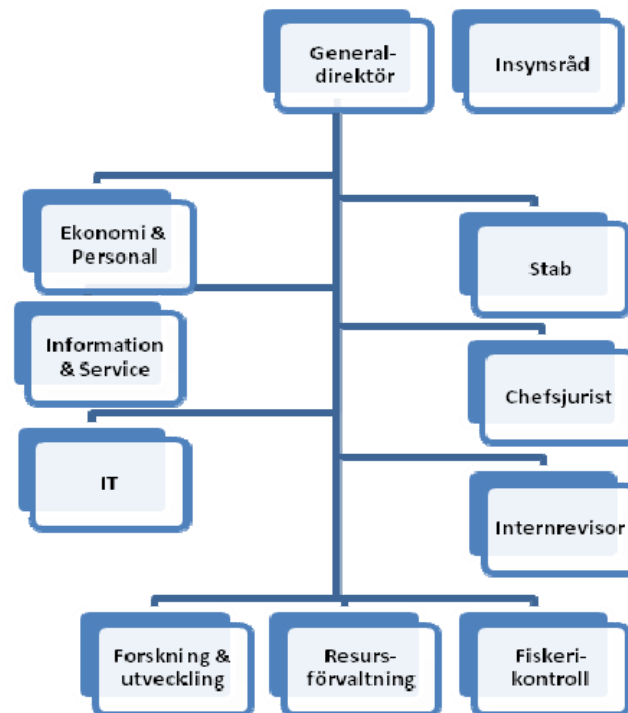
4.1.3 JORDBRUKSVERKET



Jordbruksverket, som är en enrådighetsmyndighet, är expertmyndighet inom det jordbruks- och livsmedelspolitiska området och har områdesansvar för jordbruk och trädgård. Jordbruksverket har ungefär 1180 anställda. Förutom förvaltningen av EU:s jordbrukspolitik, som är en av Jordbruksverkets viktigaste uppgifter, arbetar de med de övergripande målen att uppnå en konkurrenskraftig, miljö- och djurskyddsanpassad livsmedelsproduktion till fördel för konsumenterna. Utöver detta arbetar de även med att skapa förutsättningar för ett välmående jordbruk i mindre gynnade områden. Enligt regleringsbrevet erhåller de cirka 489 miljoner kronor från svenska staten budgetåret 2008.

Respondent vid Jordbruksverket var verkscontrollern, Bo Pettersson som organisatoriskt sett befinner sig i ledningskansliet.

4.1.4 FISKERIVERKET



Fiskeriverket, som är en enrådsmyndighet, är den myndighet som har ansvar för bevarande och nyttjande av Sveriges fiskeresurser. Fiskeriverket har idag ungefär 300 anställda på tolv orter i landet. De behandlar bland annat förslag till ny lagstiftning och långsiktiga förvaltningsplaner för att säkerställa ett ekologiskt hållbart och miljöanpassat fiske och vattenbruk. Fiskeriverket bedriver även forskning inom fisk, fiskevård och fiske samt utvecklar nya metoder och redskap. Enligt regleringsbrevet erhåller de cirka 137 miljoner kronor från svenska staten budgetåret 2008.

Respondent vid Fiskeriverket var ekonomiansvarig, Lars-Åke Fransson som organisatoriskt sett befinner sig i ekonomi & personal.

4.2 INTERVJUSAMMANSTÄLLNINGAR

I avsnittet är det insamlade materialet sammanställt i följande fem områden; förutsättningar samt behov av intern styrning och kontroll, organisationens förståelse, förändringar i och med FISK-införandet, effekter och förtroende.

4.2.1 FÖRUTSÄTTNINGAR SAMT BEHOV AV INTERN STYRNING OCH KONTROLL

Samtliga myndigheter som omfattas av FISK skall även, som tidigare nämnts, följa Internrevisionsförordningen vilket innebär att samtliga undersökta myndigheter har en



internrevisionsenhet. Årligen genomför internrevisorerna en granskning av verksamheten där de poängterar brister som mynnar ut i en rapport som lämnas till myndigheten. Det görs även årligen en revisionsplan där det framgår förslag till hur myndigheterna kan åtgärda de brister som återfunnits i organisationen. Det bör vidare uppmärksammas att det endast utförs begränsade kontroller av internrevisorerna inom utvalda områden i verksamheten. Det är dock inte internrevisionsavdelningarna som sedan granskar myndigheterna för att rapportera till riksdagen, det är Riksrevisionen som gör det som en del i riksdagens kontrollmakt. Riksrevisionens uppdrag är att granska den statliga verksamheten för att säkerställa att resursanvändning samt förvaltning sker med effektivitet i staten.³²

Myndigheterna präglas av olika typer av risker, en del av dem är av gemensam karaktär medan andra är mer verksamhetsspecifika. Flertalet myndigheter nämner IT-systemen som ett kritiskt område när de pratar om risker. Flera myndigheter nämner även att de ser risker i den finansiella verksamheten, främst med avseende på manipulation av utbetalningar för egenintressen. Dock hävdar flertalet respondenter att sannolikheten för att dessa företeelser inträffar är låg då omfattande attestrutiner finns inom området.

Jordbruksverket anser att deras största risk ligger i att felaktiga utbetalningar till stödmottagare sker. Detta kan ske på olika sätt, antingen genom att fel belopp betalas ut, eller att rätt belopp betalas ut, men till fel mottagare. Vidare anges fusk från bidragsmottagarens sida som en potentiell risk i form av att de anger felaktiga uppgifter avseende verksamhetens mängd och art vilket leder till att större bidrag betalas ut än befogat.

Göteborgs universitet ser sin största risk i organisationskulturen. Problematiken återfinns inte på den administrativa avdelningen, utan snarare ute i organisationen där varje forskare ser sig själv som en fristående enhet menar Lars Nilsson. Trots att information avseende exempelvis riktlinjer och regler sprids via handböcker, manualer, checklistor via hemsidan efterföljs dessa inte alltid, medvetet eller omedvetet. Tilläggas bör att Göteborgs universitets svårigheter inte endast återfinns på individnivå, även fakulteter har en tendens att se sig som självständiga enheter. Exempel som Lars Nilsson tar upp är Handelshögskolan vid Göteborgs universitet samt Sahlgrenska universitetssjukhuset som likt flera andra fakulteter envisas med att ha egen logotyp istället för att endast använda sig av Göteborgs universitets logotyp.

Till skillnad från de andra myndigheterna ser Fiskeriverket några av sina primära risker i makromiljön i form av att exempelvis inte ha beredskap för olika naturkatastrofer som kan uppkomma.

Gemensamt för majoriteten av de undersökta myndigheterna är att de har kontrollaktiviteter som styrdokument, attestregler, arbetsrutiner, upphandlingsrutiner

³² <http://www.riksrevisionen.se/>



med mera. Flertalet myndigheter nämner vidare att de har externa finansiärer som kräver rapportering för att myndigheterna skall få behålla de erhållna medlen, samt även fortsättningsvis erhålla medel. Exempel på externa finansiärer är EU, Naturvårdsverket, stiftelser och företag.

Beroende på myndigheternas karaktär präglas de av olika typer av kontrollaktiviteter. Exempelvis har Jordbruksverket fältkontroller som innebär bland annat att de mäter och kontrollerar arealer, räknar boskap samt utför räkenskapskontroller hos företag. De myndigheter som bedriver forskning har återkopplingar till forskningsområdet för att säkerställa att forskningsfusk inte förekommer.

Lars Nilsson menar att Göteborgs universitet i dagsläget har kontrollaktiviteter på en för låg nivå och att de är alltför dåligt organiserade. Han menar att Göteborgs universitet saknar en medveten organisation som arbetar med upptäckandet. När internrevisionen anmärker ett problem saknas former för att säkra beslut och genomförande av åtgärder. Vidare är sanktionssystemet vid uteblivna åtgärder inte tillräckligt kraftigt.

4.2.2 ORGANISATIONENS FÖRSTÅELSE

Myndigheterna har kommit olika långt i sitt arbete med FISK. Främst beror det på att de arbetat olika länge med implementeringen. Medan somliga myndigheter har genomarbetad riskanalys har andra inte ens hunnit påbörja detta arbete. Jordbruksverket är en av de myndigheter som kommit långt i sitt arbete, till stor del grundar detta sig i att de sedan 2007 omfattas av omfattande EU-regler som ställer höga krav på verksamhetens interna styrning och kontroll. Kraven som EU ställer stämmer väl överens med FISK då båda är baserade på COSO-modellen. En annan myndighet som ligger i framkant bland de undersökta myndigheterna är Göteborgs universitet som var en remissinstans till FISK-förslaget, och har arbetat med frågorna sedan 2006. Länsstyrelsen i Västra Götalands län har arbetat med FISK formellt sett sedan oktober 2007, medan Fiskeriverket fortfarande är i startgroparna.

För att säkerställa organisationens förståelse för de rutiner och riktlinjer som gäller på Jordbruksverket har de kvalitetsövervakning via chefsnivån. Exempel på sådan övervakning är att underlag signeras samt att alla verkligen har gjort samtliga kontroller som skall göras. Jordbruksverket genomför även årliga besök hos Länsstyrelserna för att stämma av förståelsen. De besöker inte alla, men de har ett schema de följer för besök.

Länsstyrelsen i Västra Götalands län tillämpar främst öppenhet för att säkerställa detsamma som ovan nämnts. Alla konstituerade grupper skall föra minnesanteckningar samt publicera dem på intranätet. På enheternas arbetsplatsträffsmöten skall enhetscheferna ta upp såväl mer närliggande som strategiska frågor. Länsledningen har, precis som Jordbruksverket, gjort enhetsbesök där det funnits möjlighet att föra fram länsledningens uppfattning även om det viktigaste då har varit den motsatta kommunikationen, det vill säga personal – länsledning. I många sammanhang tas numera som regel kommunikationsplaner fram för att hantera informationsfrågorna på ett systematiskt sätt. Ett närliggande exempel som Göran Bengtsson nämner är



”Länsstyrelse 2012”, där de kommer att försöka engagera brett. Länsstyrelsen i Västra Götalands läns styrkort med deras fem perspektiv presenterar en överblickbar bild av verksamheten och det bör underlätta förståelsen längre ned i organisationen menar Göran Bengtsson. I Myndighetsförordningen stadgas att ledningen ska se till att de anställda är väl förtrodda med målen för verksamheten, säger Göran Bengtsson.

Lars-Åke Fransson belyser att det är svårt att få engagemanget från somliga medarbetare när det gäller förståelse för de rutiner och riktlinjer som gäller på Fiskeriverket, därför är det viktigt menar även han, att cheferna följer upp och säkerställer att regler och riktlinjer har fått genomslag. I dagsläget finns inga system för att försäkra sig om att så faktiskt är fallet. Det är möjligt att FISK kommer att leda till att ett sådant system införs menar Lars-Åke Fransson vidare.

Inom Göteborgs universitet har flertalet fall uppdragats där regler och riktlinjer överträtts. Så länge det är tillåtet i organisationen så erhåller oegentligheterna ett moraliskt godkännande eftersom alla andra gör det, menar Lars Nilsson. Detta moraliska godkännande blir accepterat eftersom sanktioner i stort sett är obefintliga. Lars Nilsson menar lite krasst att det i stort sett går att göra vad som helst utan följd effekter, och efterfrågar därför en allvarlig sanktion vid överträdelse. I den kultur som genomsyrar Göteborgs universitet kan det räcka med en tillsägelse, men är den inlindad då urholkas den. I stor sett så tycker alla att reglerna som skall efterföljas är moraliskt korrekta men därefter händer något på vägen menar Lars Nilsson. Det går inte att upprätthålla den etiska moralen om inte ledande företrädare upprätthåller den. Lars Nilsson menar att det har diskuterats hur de skall uppnå detta och därmed få en balans istället för att bara fylla på med fler regler och normer.

4.2.3 FÖRÄNDRINGAR I OCH MED FISK-INFÖRANDET

Nyheten för samtliga myndigheter, bortsett från Jordbruksverket, är att de i och med FISK-införandet skall upprätta en dokumenterad riskanalys. Anledningen till att det inte är en nyhet för Jordbruksverket är att de redan i samband med de tidigare nämnda EU-reglerna genomfört en dokumenterad riskanalys.

Jordbruksverket avser att arbeta på liknande sätt som de arbetar med EU-regleringen. I dagsläget är de på gång att påbörja arbetet med FISK. Vid implementeringen av EU-reglerna förra året tog de hjälp av en extern part, som har tidigare erfarenhet av liknande uppdrag i andra medlemsstater. Först var avsikten att den interna styrningen och kontrollen skulle ske genom att försäkra nedifrån i alla led ända upp till toppen det vill säga från enhetschef till avdelningschef och därefter till verkschefen. Arbetsgruppen ansåg senare, efter rådgivning med externa parter, att detta inte var en bra metod då hela kedjan fallerar vid en enda svag länk. Istället valdes en centralstyrd metod. Chefen skall, enligt respondenten, inte behöva läsa långa rapporter, denne skall få ett bedömningsunderlag för att kunna ta ställning till om han skall kunna skriva på eller inte. I detta underlag skall intern- och externrevisorernas utlåtande samt övriga ledningsgruppens uttalanden om hur verksamheten fungerar ingå. Jordbruksverket



menar att inga förändringar avseende ansvarsfördelning, arbetsuppgifter och arbetsätt skett, utan menar att de har omprioriterat sina uppgifter. På sikt tror Jordbruksverket att det kan bli aktuellt att införa nya ansvarsroller för att få stöd till cheferna, men det är en ekonomisk fråga. Alternativet är en förändring av arbetsuppgifter för de tjänstemän som arbetar inom ekonomiområdet. En stor förändring i och med FISK är att myndigheterna får en strukturerad genomgång av efterlevnaden menar Jordbruksverket.

Göran Bengtsson menar att den största skillnaden för Länsstyrelsen i Västra Götalands län är att de tidigare arbetat mer intuitivt och odokumenterat med den löpande verksamheten och litat mycket på sina tidigare erfarenheter med avseende på risker. För tillfället är det bara den förstudiegrupp som tillsatts som fått fler eller mer omfattande uppgifter i Länsstyrelsen i Västra Götalands län, vilka skall rapportera till säkerhetsgruppen under maj månad 2008. I deras förstudiegrupp ingår processutvecklare, controller, internrevisor samt chefen för samordningsenheten. Inför FISK-rapporteringen behöver Länsstyrelsen i Västra Götalands län göra en systematisk genomgång av sina policys och övriga styrande dokument för att se om de är tillräckligt heltäckande och implementerade.

Under 2007 påbörjade Göteborgs universitet arbetet med en övergripande riskanalys vilken utgick ifrån gällande regelverk, regleringsbrevet, den strategiska planen samt genomförda processbeskrivningar. Lars Nilsson menar att de har kommit en bit på vägen men att de har det stora arbetet kvar, det vill säga att vidta åtgärder utifrån riskanalysen samt eliminera eller kontrollera riskerna. Därefter följer all dokumentation avseende den interna styrningen och kontrollen som skall beskrivas och tas upp i den årliga rapporten för att slutligen bekräftas i årsredovisningen. Efter det börjar det om på nytt då en riskanalys kan vara inaktuell efter en tid med anledning av ändrade förutsättningar och nya risker identifieras. För att ledningen, som sitter långt ifrån verksamheten, skall kunna ta ställning till om den interna styrningen och kontrollen är betryggande krävs en person som arbetar med detta område systematiskt menar Lars Nilsson. Han kallar denna person för systemägare eller kontrollägare och förslagsvis kommer detta vara förvaltningschefen för Göteborgs universitet då denne sitter högt upp i systemet och samtidigt är aktiv längre ner i organisationen. Under kontrollägaren finns olika grupper som rapporterar till denne och som därmed får förändrade arbetsuppgifter. För Lars Nilssons del, som ekonomidirektör, kommer detta innebära att säkerställa att de har så få brister som möjligt i den interna styrningen och kontrollen med avseende på hanteringen av de ekonomiska flödena. Ekonomidirektörens arbetsuppgifter kommer att förändras och inte bara handla om planering och kalkylering utan också om att säkerställa att regler och normer efterföljs. Då detta är ett omfattande arbete krävs mer personal. I dagsläget rekryteras en ekonom med arbetsuppgifter inom området intern styrning och kontroll som framför allt kommer att fokusera på inkösrutinerna.

Fiskeriverket menar att FISK är avsedd att vara en del i verksamhetsansvaret. Möjligen kan en samordningsfunktion vara aktuell om det finns behov för det och det tillför



värde, men detta behov är i dagsläget oklart menar Lars-Åke Fransson. Det som är av vikt är att verksamhetsansvariga inser att FISK-arbetet är en del i deras verksamhetsansvar. Riskanalysen skall genomföras av en grupp som tagits fram från olika delar av verksamheten. Rollerna kommer inte att förändras, eller borde i alla fall inte förändras, utan FISK bör snarare leda till att ansvaret förtydligas enligt Lars-Åke Fransson. Generellt bör det inte leda till att de får fler eller mer omfattande uppgifter, men det förutsätter att den interna styrningen och kontrollen fungerar väl. Om FISK fungerar som den är avsedd att göra bör det snarare bli en effektivisering av arbetet. Om det blir så återstår dock att se menar Lars-Åke Fransson. Han belyser att det är deras sak att se till att det inte bara blir en "papperstiger", utan att den faktiskt används aktivt. Vidare menar han att om resultatet av FISK skall bli bra så krävs det ett långt utvecklingsarbete i organisationen och att det finns någon som arbetar aktivt med införandet.

4.2.4 EFFEKTER AV FISK-INFÖRANDET

Det tydliga och påtagliga arbetet med riskanalysen, åtgärderna, uppföljningen samt dokumentationen bör öka medvetenheten om att problem kan finnas men också att de uppmärksammas. Det bör i sin tur leda till en ökad upptäcktsrisk men även få en preventiv effekt vad gäller eventuella oegentligheter menar Länsstyrelsen i Västra Götalands län. Detta är ett resonemang som de andra myndigheterna också instämmer i.

Länsstyrelsen i Västra Götalands län menar att riskanalysen kommer att bidra till att förbättra styrningen och kontrollen och möjligheten att nå målen i tid på önskvärt sätt, men det gäller samtidigt att finna den rätta balansen mellan risk och åtgärd i förhållande till måluppfyllelsen. De överväganden i sammanhanget som nu många gånger sker underförstått på handläggarnivå måste göras på ledningsnivå. I övrigt kommer kontrollernas och planerings- och redovisningskoordinatorernas roller att påverkas. FISK-införandet kan leda till en klarare uppfattning om risker och prioriteringar i verksamheten. Styrdokument och styrprocesser kan sättas in i tydligare sammanhang, motiveras bättre och få en högre precision. En sådan ökad tydlighet gör informationen konkretare och därmed lättare att förstå och komma ihåg menar Göran Bengtsson.

De mest påtagliga effekterna av FISK är ökad medvetenhet om den interna styrningen och kontrollen i organisationen enligt Göteborgs universitet. I dagsläget sker arbetet med FISK endast i de centrala funktionerna, men nästa steg blir att förmedla arbetet ut i organisationen där de i dagsläget inte informerats om FISK. Lars Nilsson berättar att spridningen kommer att ske exempelvis via personaltidningen. Då Göteborgs universitet har kommit långt i arbetet med implementeringen av FISK har andra myndigheter hört av sig för inspiration och erfarenhetsdelning.

Genom FISK får myndigheterna en efterlevnadskontroll. Jordbruksverket anser att den viktigaste konsekvensen av FISK är efterlevnaden, att man lever efter det som har beslutats av ledningen. Man får inte glömma att människan är väldigt uppfinningsrik, därför är det viktigt att man följer upp på olika nivåer menar Jordbruksverket.



4.2.5 FÖRTROENDE

Göteborgs universitet, Jordbruksverket och Länsstyrelsen i Västra Götalands län anser att de redan innan FISK-införandet haft ett gott anseende hos allmänheten. Dock är samtliga överens om att FISK bör leda till att förtroendet stärks i form av att det leder till en ökad tydlighet och öppenhet. Den myndighet som avviker från resonemanget är Fiskeriverket, som menar att deras förtroende i allmänhet är ganska lågt. Lars-Åke Fransson menar att Fiskeriverkets problematik med förtroendet inte handlar om en svaghet inom intern styrning och kontroll, utan att den problematiken snarare är hänförlig till att de har svårt att uppnå måluppfyllelsen. Med detta menas att målen kan uppfattas som delvis motstridiga vilket leder till att den som värderar Fiskeriverkets insatser utifrån ett intressentperspektiv lätt kan se förhållanden som uppfattas som bristande måluppfyllelse. Dock säger Lars-Åke Fransson att om det skulle komma fram att det brister även inom intern styrning och kontroll skulle det kunna leda till att förtroendet påverkas negativt.

Jordbruksverket tror att FISK kommer att öka förtroendet för myndigheterna eftersom de måste försäkra att den interna styrningen och kontrollen bedrivs effektivt. Myndigheterna är även tvungna att ange reservationer där den interna styrningen och kontrollen *inte* fungerat på ett betryggande sätt, därmed så tydliggörs effektiviteten på ett annat sätt än tidigare.

Förtroende skapas när organisationer har god ordning och reda menar Lars Nilsson vid Göteborgs universitet. Varje år genomför den samhällsvetenskapliga fakulteten vid Göteborgs universitet en undersökning om samhällets förtroende för olika organisationer i samhället. I dessa undersökningar får universiteten alltid höga poäng och Lars Nilsson menar att detta höga förtroende inte är förtjänligt. Han menar därmed att de inte bemöter samma legitimitetsproblem som till exempel näringslivet gör utan att det i deras fall handlar om att leva upp till det redan etablerade förtroendet. Men givetvis, uppdragas det företeelser där oegentligheter har inträffat så naggas förtroendet i kanten. Genom FISK kommer Göteborgs universitet stärka sitt varumärke och det förtroende som organisationen redan har i dagsläget, kommer de också att vara värda säger Lars Nilsson.

Länsstyrelsen i Västra Götalands län säger att de upplevs som en seriös och kompetent organisation. Inga stora skandaler eller oegentligheter har förekommit och det kan, åtminstone delvis, förklaras med den interna styrningen och kontrollen. Till viss del anser Göran Bengtsson även att det beror på ren tur. Man måste vara medveten om att alla regler kan kringgå och att man strävar efter rimlig och inte absolut säkerhet. Göran Bengtsson tror att FISK-kraven kommer att leda till att myndighetens överväganden kommer att bli mer transparenta och därigenom bidra till ökat förtroende. Han anser vidare att förutsättningarna för den demokratiska insynen kommer att förbättras. Göran Bengtsson säger vidare att med tanke på att de tror att de tål att synas borde leda till ett ökat förtroende. Realistiskt sett drunknar Länsstyrelsen i mediabuset, säger Göran Bengtsson. Om någon av de 21 länsstyrelserna begår ett allvarligt misstag drabbar det



förtroendet för alla en lång tid framöver, oberoende av hur väl Länsstyrelsen i Västra Götalands län uppfyller FISK-kraven. Vidare bör det interna förtroendet öka om ledningarna hanterar frågorna på ett professionellt sätt säger Göran Bengtsson.



5 ANALYS

I kapitlet kopplas den tidigare presenterade referensramen och empirin samman med våra egna resonemang för att i nästa kapitel kunna besvara uppsatsens frågeställning. Kapitlet kommer att följa samma struktur som empirin i kapitel fyra.

5.1 FÖRUTSÄTTNINGAR SAMT BEHOV AV INTERN STYRNING OCH KONTROLL

Myndigheternas kontrollmiljö är till viss del av likartad karaktär genom att vara en del av den offentliga sektorn samtidigt som variationer återfinns såsom exempelvis verksamheternas art, organisationskultur, ledarstil samt organisationens förståelse för regler och rutiner. Kontrollmiljöerna belyser myndigheternas förutsättningar samt behov av intern styrning och kontroll.

Då samtliga myndigheter i undersökningen har en internrevisionsfunktion *skall* de ha en ordentlig genomgång av verksamheten årligen. En sådan genomgång bör leda till att det förväntningsgap mellan det som faktiskt sker i verksamheten och det som förväntas ske minskar. Internrevisionsfunktionen uppmärksammar de problem som myndigheterna innehar, men det viktigaste momentet kvarstår för myndigheterna, nämligen att åtgärda de problem och brister som uppdragas. I de fall då rapporteringen inte leder till åtgärder, alternativt att de inte tas på allvar, blir funktionen verkningslös. Vidare vill vi uppmärksamma att det endast utförs begränsade kontroller av internrevisorerna varför det inte bör läggas *allt* för stor vikt vid resultatet av en sådan genomgång. Arbetet med intern styrning och kontroll bör även innehålla ett systematiskt och strukturerat arbete i den löpande verksamheten.

Flertalet myndigheter belyser risker med IT-systemet och möjligheter för manipulationer inom detsamma. Det är ett område under ständig utveckling vilket därmed innebär stora risker för såväl omedvetna som medvetna felaktigheter. Jordbruksverket lyfter fram att människan är uppfinningsrik. Vi vill poängtera att detta medför att omfattande kontrollaktiviteter inom detta område krävs, vidare är det av stor vikt att dessa ständigt följs upp och utvecklas, vilket därmed resulterar i att ledningens förtroende för de anställda ökar enligt Castelfranchi och Falcones förtroenderesonemang.

Det faktum att flertalet myndigheter belyser problematiken kring de anställdas tendens att begå oegentligheter, exempelvis i form av manipulation av utbetalningar, belyser agentteorins problematik kring individernas benägenhet att handla i egenintresse. Detta trots att det inom området återfinns omfattande attestrutiner som bör motverka sådant beteende. Oegentligheter av detta slag kan leda till att den finansiella rapporteringen blir missvisande och kan medföra att ledningen begår så kallade *adverse selections*, det vill säga fattar beslut på felaktiga grunder. De externa finansiärernas krav på rapportering resulterar i att det ställs högre krav på den interna styrningen och kontrollen vilket kan leda till minskad risk för *adverse selections*. Om det underlag som



används gentemot de externa finansiärerna är väl genomarbetat har myndigheten stor användning av det vid bland annat beslutsfattning i den löpande verksamheten.

Anledningen till att Fiskeriverket ser sina primära risker i makromiljön, snarare än i den administrativa miljön, kan ha sin grund i att de har stora pengar investerade i fartygen som används i verksamheten varför det skulle få förödande konsekvenser för myndigheten om skeppen av någon anledning skulle haverera. Detsamma gäller om någon form av naturkatastrof skulle inträffa då det skulle påverka hela fiskerinäringen, och därmed Fiskeriverkets verksamhet. Risker av den här karaktären handlar inte om enskilda individers agerande, och kan heller inte förebyggas i form av preventiva åtgärder i den enskilda verksamheten, utan istället handlar det om att bygga upp en hög beredskap för om något sådant skulle inträffa.

Som tidigare nämnts präglas myndigheterna av olika typer av kontrollaktiviteter beroende på vilken typ av verksamhet de bedriver. Gemensamt för samtliga är att de *har* kontrollaktiviteter, såsom exempelvis styrdokument, attestregler, arbetsrutiner samt upphandlingsrutiner. Att myndigheterna påtalar att omfattande attestrutiner existerar innebär dock inte per automatik att riskerna hanteras effektivt. Vi önskar belysa att det är fundamentalt att myndigheterna inser vikten av att utvärdera och uppdatera rutinerna kontinuerligt för att säkerställa effektiviteten. Detta är något som även COSO förespråkar. Kontrollaktiviteterna bidrar till att de anställda agerar i enlighet med myndighetens mål och syfte, samt möjliggörs det för ledningen att säkerställa att de anställda faktiskt agerar på önskvärt sätt vilket kan innebära att ledningens förtroende för de anställda stärks men även styrelsens förtroende för ledningen något som Castelfranchi och Falcone belyser i sitt resonemang. Kontrollaktiviteterna kan vidare leda till att ledningens säkerhet vid beslutfattande ökar enligt samma resonemang.

5.2 ORGANISATIONENS FÖRSTÅELSE

För att uppnå det som Eisenhardt benämner för optimalt förhållande är det av stor vikt att besitta fullständig information. I och med FISK finns möjligheten för myndigheterna att närma sig ett optimalt förhållande, men då krävs att de inser vikten av att eftersträva så fullständig information som möjligt. Betydelsefullt för att kunna närma sig ett optimalt förhållande är även att organisationen har god förståelse för den interna styrningen och kontrollen.

Det faktum att myndigheterna kommit olika långt i sitt arbete med FISK, något som visat sig i både vår och KPMG:s undersökning, kan vara ett tecken på att ledningen prioriterar arbetet med intern styrning och kontroll olika alternativt att deras förutsättningar sett olika ut. Till exempel har Jordbruksverket arbetat länge med intern styrning och kontroll då EU har ställt mer omfattande krav på dem till skillnad från de andra undersökta myndigheterna.

Det som framkommit under undersökningen är att samtliga undersökta myndigheter inser vikten av att förmedla verksamhetens rutiner och riktlinjer, men att detta görs på olika sätt. Jordbruksverket arbetar centralstyrt där övervakning sker per chefsnivå.



Länsstyrelsen i Västra Götalands län däremot arbetar mer öppet genom till exempel kommunikationsplaner. Fiskeriverket belyser problematiken i att få somliga medarbetare engagerade i förståelsen för just rutiner och riktlinjer något som även visat sig i KPMG:s undersökning. Vad som därmed lyfts fram är behovet av uppföljning och säkerställning för att avgöra genomslagskraften för riktlinjer och rutiner hos de anställda. Göteborgs universitet poängterar att för deras del ligger problemet till stor del i organisationskulturen och menar vidare att problemen inte återfinns på de administrativa områdena utan snarare ute i verksamheten. Vidare belyser Göteborgs universitet problematiken kring *moral hazard*, det vill säga att det finns en allmän acceptans för att avvika från de regler och riktlinjer som gäller. Stor del av problemet kan återfinnas i att alla avdelningar vill se sig som fristående verksamheter, fast de i själva verket är en del av Göteborgs universitet. När ett sådant tillstånd råder, det vill säga att när avdelningarna strävar åt olika håll, kan det optimala förhållandet aldrig uppnås.

5.3 FÖRÄNDRINGAR I OCH MED FISK-INFÖRANDET

I uppsatsens undersökning har det visat sig att samtliga deltagande myndigheter har en positiv inställning till införandet av FISK, detta visade sig även i den undersökning som KPMG gjort. Det tror vi kommer att underlätta implementeringen avsevärt då det finns en mottaglighet och ett intresse för den nya förordningen.

Den stora förändringen som de flesta myndigheterna belyser är kravet på en dokumenterad riskanalys. Tidigare arbetade myndigheterna mer informellt och ad hoc med riskanalyser och då var det i huvudsak ingenting kring riskanalyserna som dokumenterades. Ofta var den baserad på tidigare erfarenheter vilket innebar en begränsning då oegentligheter och problem som inte inträffat tidigare inte beaktades i riskanalyserna. Att den tidigare var odokumenterad kan innebära olika svårigheter i arbetet med intern styrning och kontroll. Exempelvis var det endast ett fåtal personer som hade vetskap om hur riskanalysen var utformad och dessutom begränsades möjligheten att sprida hur riskerna skulle hanteras vidare ut i organisationen. Det kan i sin tur leda till att ledningen får svårt att avgöra huruvida organisationen följer de rutiner och riktlinjer som finns inom respektive område. Som tidigare nämnts är totalövervakning inte ekonomiskt försvarbar att genomföra och utan en dokumenterad riskanalys kan det vara svårt för ledningen att avgöra vilka områden som innehar störst risk. Dokumenterad riskanalys innebär även fördelar genom att myndigheterna får en ökad medvetenhet om de risker som existerar inom verksamheten och kan sätta dem i perspektiv till varandra. Därigenom kan de rangordna riskerna för att säkerställa att de mest väsentliga riskerna hanteras. När riskerna är fastställda kan myndigheterna välja vilken kontrollstrategi de vill tillämpa för att uppnå önskad effekt, beteende- eller resultatbaserad strategi. För att myndigheternas förtroende inte skall skadas bör de dock, i enlighet med Förtroendekommissionens förslag, snarare välja en beteendebaserad strategi än en resultatbaserad.



Det kan dock ifrågasättas om den största förändringen i och med FISK-införandet faktiskt är den dokumenterade riskanalysen. Vi ställer oss frågande till om resonemanget bygger på att myndigheterna fortfarande befinner sig i begynnelsefasen och därför inte hunnit inse att det strukturerade och systematiska arbetet som FISK faktiskt innebär kommer att kräva stora förändringar i sättet att arbeta med intern styrning och kontroll. En av de absolut mest väsentliga förändringarna är att ansvarig för myndigheten måste intyga i årsredovisningen att den interna styrningen och kontrollen fungerat på ett betryggande sätt.

Gemensamt för samtliga undersökta myndigheter är att det tillsatts en grupp för att utarbeta riskanalyser. Att det är grupper som tillsatts istället för enskilda individer gör att myndigheterna får större bredd i sin genomgång. För att ledningen skall kunna intyga att den interna styrningen och kontrollen skett på ett betryggande sätt under året krävs att det finns underlag från organisationen som bekräftar att så är fallet. Ett sådant underlag kan minska informationsasymmetrin på ett tillfredsställande sätt och leda till att beslut kan fattas med högre grad av säkerhet.

Göteborgs universitet, som är en av de myndigheter som ligger i framkant i arbetet med FISK bland de undersökta myndigheterna, är de som i dagsläget har konstaterat att de behöver nya roller i form av kontrollägare. Dessutom har de konstaterat att de behöver nyanställa en person som skall arbeta med intern styrning och kontroll. Kontrolläggarens funktion kommer att leda till att det ständigt finns en medvetenhet avseende arbetet med intern styrning och kontroll, samt att de anställda faktiskt agerar i enlighet med de regler och riktlinjer som förespråkas. Att arbeta *aktivt* med FISK är något som flera myndigheter belyser vikten av. Dock har samtliga myndigheter i undersökningen, bortsett från Göteborgs universitet, i dagsläget inte konstaterat att de är i behov av nya roller. Varför Göteborgs universitet är den enda myndigheten i undersökningen som konstaterat detta kan bero på olika faktorer. Dels ligger de i framkant i arbetet med FISK, dels är de en mycket stor organisation med diversifierad och komplex verksamhet. Samtidigt gör deras organisationskultur att de har ett stort behov av att säkerställa efterlevnad av regler och riktlinjer.

De kontrollaktiviteter som myndigheterna kommer att införa i och med FISK bör, enligt agentteorin, resultera i att de anställdas möjlighet att agera i egenintresse begränsas samt att även risker för omedvetna fel minimeras. I de fall ledningens förtroende för de anställda inte uppnår önskad nivå kan kontrollaktiviteterna bidra till minskat förväntningsgap och därmed öka ledningens förtroende för de anställda. För att ledningen skall upprätthålla förtroendet för kontrollaktiviteternas effektivitet krävs att det finns dokumentation med avseende på kontrollaktiviteternas existens, efterlevnad samt uppföljning. En stor förändring för myndigheterna är just kraven på ökad dokumentation med avseende på intern styrning och kontroll. Vidare bör det poängteras att en väl genomförd dokumentation kan bidra till att ledningen med större säkerhet kan uttala sig om huruvida den interna styrningen och kontrollen varit betryggande eller ej. I dagsläget nämner samtliga deltagande myndigheter intygandet i årsredovisningen som en stor förändring.



5.4 EFFEKTER AV FISK-INFÖRANDET

Samtliga myndigheter är överens om att arbetet med FISK bör leda till att öka medvetenheten avseende att problem kan existera men också att de uppmärksammas. Det bör i sin tur leda till en ökad upptäcktsrisk men även få en preventiv effekt vad gäller de eventuella oegentligheter samt omedvetna felaktigheter som kan uppstå. En ökad medvetenhet kan leda till ökad förståelse för *när* individerna har en tendens att handla utifrån egenintresse i nyttomaximerande situationer, samt vilka valsituationer som är kritiska i sammanhanget. I förlängningen kan den ökade medvetenheten, avseende intern styrning och kontroll i organisationen, leda till att motivationsproblem såsom *moral hazard* samt *adverse selection* kan undvikas och i bästa fall elimineras helt.

De styrdokument och styrprocesser som återfinns i myndigheterna kan sättas in i tydligare sammanhang, motiveras bättre och få en högre precision i och med FISK. En sådan ökad tydlighet gör informationen konkretare och därmed lättare att förstå och komma ihåg för samtliga inom organisationen vilket även kan leda till ökad effektivitet. Vad som avses belysas är Castelfranchi och Falcones resonemang avseende att ovan nämnda styraktiviteter gör det lättare för de anställda att veta vad som förväntas av dem då förväntningsgapet, mellan anställd och ledning, minskar. Det gör att ledningens förtroende för de anställda ökar, vilket i sin tur leder till att de anställda blir mer villiga att arbeta och arbetar mer effektivt.

En av de viktigaste konsekvenserna av FISK är efterlevnaden, att organisationen lever efter det som har beslutats av ledningen. I detta avseende är informationsspridningen oerhört central, så att de anställda är medvetna om de regler och riktlinjer som gäller. Det är viktigt att ha i åtanke att människan är väldigt uppfinningsrik, därför är det av vikt att säkerställa i flera led. Genom att säkerställa i flera led uppnås högre grad av fullständig information då ytterligare information avseende de anställdas beteende kan införskaffas. Med utgångspunkt i samma resonemang stärks även ledningens förtroende för de anställda.

Att myndigheterna numera, som tidigare nämnts, måste intyga att den interna styrningen och kontrollen fungerar på ett betryggande sätt bör leda till att de påskrivande blir mer insatta i arbetet med detsamma. För att de påskrivande skall kunna ta del av arbetet med intern styrning och kontroll krävs att en ökad rapportering sker, något som inte krävts tidigare. Den ökade rapporteringen innebär en höjd ambitionsnivå, något som 43 % av myndigheterna anser vara en effekt av FISK enligt KPMG:s undersökning.

5.5 FÖRTROENDE

Flertalet av de myndigheter som deltagit i undersökningen anser själva att de har ett högt förtroende från allmänheten. Dock bottnar detta förtroende inte i rapporter som beskrivit den interna styrningen och kontrollen som betryggande, utan snarare på att de



inte utsatts för några större skandaler. De undersökta myndigheterna menar ändå att förtroendet kommer att stärkas genom att myndigheterna fokuserar mer på arbetet kring intern styrning och kontroll och därmed bidrar till att oegentligheter, medvetna såväl som omedvetna, minimeras.

Vad flertalet myndigheter påtalar är att FISK bör leda till att upptäcktsrisken ökar, vi instämmer i detta resonemang under förutsättning att kontrollaktiviteterna är effektiva. I och med FISK-införandet finns det numera lag inom området intern styrning och kontroll. Om upptäcktsrisken dessutom ökar bör balansen också bli bättre i förtroendetriangeln. För att uppnå total balans krävs att det finns någon form av sanktioner, allt ifrån en tillsägelse till strängare straff. I dagsläget kan en sanktion antas vara att allmänhetens förtroende för myndigheten blir lidande i de fall oegentligheter upptäcks, medvetna såväl som omedvetna. Då personliga sanktioner är mer eller mindre obefintliga i dagsläget efterfrågar Göteborgs universitet tuffare sådana, och framför allt att acceptansen för oegentligheter elimineras.

Flertalet myndigheter trycker på att FISK kommer att leda till en öppenhet och transparens något som Förtroendekommissionen anger som en strategi för att motverka att förtroendet skadas. Tydligheten kommer framför allt att visa sig i det uttalande som skall ingå i myndigheternas årsredovisning, dels i form av försäkran om att den interna styrningen och kontrollen skett på ett betryggande sätt, och dels i form av att reservationer görs för de områden där detta inte uppnåtts. Öppenheten och transparensen kommer även att tydliggöra för intressenter, såsom exempelvis EU, stiftelser och företag, hur den löpande verksamheten sköts och fungerar vilket därmed kan leda till ökat förtroende för myndigheterna.



6 RESULTAT

I uppsatsens sista kapitel presenteras våra egna slutsatser där vi avser att besvara uppsatsens frågeställning, nämligen: vilka förändringar innebär FISK, med avseende på rapportering och vilka effekter får dessa för myndigheten? Vi kommer därefter att ge förslag till vidare studier.

6.1 SLUTSATS

Myndigheterna har kommit olika långt i sitt arbete med FISK. Ett tecken som visat sig i undersökningen är att de myndigheter som fortfarande befinner sig i förstadiet i sitt arbete med FISK inte insett vikten av dess betydelse. Myndigheterna belyser att den största förändringen i och med FISK-införandet är den dokumenterade riskanalysen. Vi tror att denna inställning kommer att förändras ju längre in i arbetet med FISK myndigheterna kommer. Vi anser att det stora arbetet kommer att ligga i det nya sättet att aktivt arbeta med intern styrning och kontroll och då främst med avseende på kontrollåtgärder, informationsspridning och efterlevnad.

Riskanalysen kommer, enligt vår mening, att leda till att myndigheterna blir medvetna om sina risker. Vi uppfattar i dagsläget att de myndigheter som inte hunnit genomföra den dokumenterade riskanalysen har bristande information avseende myndigheternas risker. Vidare anser vi att riskanalysen kommer att bli ett användbart verktyg för myndigheterna i sitt arbete med intern styrning och kontroll. Den ökade medvetenheten leder till att de kan förebygga samt arbeta med de risker de innehar och på så sätt minimeras riskerna avsevärt.

De ökade kontrollaktiviteterna som myndigheterna enligt vår mening bör införa till följd av riskanalysen kommer att minska det förväntningsgap som återfinns mellan ledning och anställda. Det leder i sin tur att ledningen, eller styrelsen, med större trygghet kan intyga i årsredovisningen att den interna styrningen och kontrollen fungerar på ett betryggande sätt. En förutsättning för att tryggheten är befogad är att kontrollaktiviteterna ständigt utvärderas och följs upp.

Göteborgs universitet är ensam myndighet i undersökning om att i dagsläget ha konstaterat att de är i behov av nya roller. Detta kan bero på flera olika faktorer, som diskuterats i analysen, som det för tillfället är svårt att uttala sig vidare om. Huruvida de andra myndigheterna kommer att behöva nya roller eller ej är något som kommer att visa sig med tiden. De förändringar som visat sig i undersökningen, med avseende på arbetsätt, ansvarsfördelning och arbetsuppgifter, är till stor del sammankopplade med de grupper som tillsatts för att arbeta med riskanalyserna. Vad som avses tydliggöras är att även om myndigheterna inte tillsatt nya roller har arbetsuppgifterna hos de personer som ingår i förstudiegrupperna fått ett annat innehåll än tidigare.



Fiskeriverket belyser problematiken i att få somliga medarbetare engagerade i förståelsen för just rutiner och riktlinjer. Detta är något som vi tror återfinns även i fler myndigheter, något som bekräftas i KPMG:s undersökning. För att FISK-arbetet skall fungera så effektivt som möjligt är vår åsikt att det är fundamentalt att de får medarbetarna engagerade. Annars riskerar de att få betydande brister i den interna styrningen och kontrollen som kan leda till att de behöver göra reservationer i årsredovisningen eller anmärkning av Riksrevisionen.

En stor effekt i och med införandet av FISK är att ambitionsnivån, med avseende på arbetet med intern styrning och kontroll, kommer att höjas. En ökad ambitionsnivå i form av en bättre systematisk och strukturerad genomgång av verksamheten resulterar i att myndigheterna får en ökad medvetenhet. Om FISK implementeras och används på det sätt förordningen är avsedd att göra kommer den att leda till att upptäcktsrisken ökar, det i sin tur anser vi får en preventiv effekt för medvetna fel och omedvetna fel undgås i större utsträckning än tidigare.

Det som efterfrågas av Göteborgs universitet är sanktioner vid överträdelse, och då gärna personliga sådana. Vi tror att efterfrågan på sanktioner beror på den organisationskultur som genomsyrar Göteborgs universitet. Vi anser vidare att för att uppnå en mer enhetlig organisation krävs att det finns tuffare medel att tillgå i de fall beteenden som *moral hazard* visar sig. Först då sanktioner finns att tillgå kan balans i förtroendetriangeln uppnås. För att undgå, alternativt reducera, problem som *moral hazard* bör de arbeta aktivt med åtgärder i form av kontrollaktiviteter samt sanktioner då överträdelser sker. När förhållande råder likt de på Göteborgs universitet, att acceptansen för de regler och riktlinjer som finns är låg, bör detta resultera i att ledningens förtroende för de anställda lågt. För att öka detta förtroende krävs en högre grad av kontrollaktiviteter.

Göteborgs universitet belyser problematiken i sin organisationskultur vilken också ses som deras största risk. Vi anser att en kontrollmiljö som utgörs av problem i organisationskulturen medför svårigheter i att vidhålla en enhetlig uppfattning om hur regler och riktlinjer skall efterföljas. Detta leder i sin tur till större osäkerhet hos ledningen då svårigheter uppstår i att ta ställning till om den interna styrning och kontrollen är betryggande, samtidigt som förtroendet för de anställda hamnar på en låg nivå.

Vi anser att FISK kommer att leda till ökat förtroende för myndigheterna, framför allt genom den transparens och öppenhet som förordningen medför. Intressenter såsom exempelvis allmänheten, finansärer och regeringen får en skriftlig bekräftelse på att den interna styrningen och kontrollen är betryggande, med eventuella reservationer, vilket i sin tur leder till minskad informationsasymmetri.

Det faktum att samtliga undersökta myndigheter är medvetna om vikten av att förmedla de rutiner och riktlinjer som gäller inom organisationen gör att de bör ha bra



förutsättningar att lyckas i sitt arbete med FISK. Dock bör det poängteras att i dagsläget är det endast ett fåtal personer inom organisationerna som är medvetna om vad FISK innebär. Vi anser att stora arbetet kvarstår för myndigheterna, nämligen att förankra de nya reglerna i verksamheten.

6.2 FÖRSLAG TILL FORTSATT STUDIER

Då FISK fortfarande befinner sig i ett tidigt skede och det fortfarande råder stor ovisshet och osäkerhet finner vi det av intresse att studera vidare inom området efter det att myndigheterna implementerat FISK fullt ut då det i dagsläget fortfarande kvarstår del arbete.

Ett område som vi finner intressant är vilka effekter arbetet med FISK får för myndigheterna då förordningen har tagit ut sin verkan. Det vill säga, vad innebär den nya regleringen på sikt?

Ett ytterligare intressant angreppssätt är att utreda hur arbetet ser ut inom andra myndigheter än de som deltagit i vår undersökning. Det kan vara intressant ur den synvinkeln att ytterligare aspekter kan tas i anspråk.



KÄLLFÖRTECKNING

BÖCKER

- Artsberg K., *Redovisningsteori – policy och praxis*, (2005), Liber, Malmö.
- Eriksson L. T. & Wiedersheim – Paul F., *Att utreda, forska och rapportera* (2001), Liber, Malmö
- Jacobsen D. I., *Vad, hur och varför? – Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen* (2002), Studentlitteratur, Lund
- Scapens R., *Management accounting a review of recent developments*, (1991), Macmillan,

ARTIKLAR

- Castelfranchi C., Falcone R., (2000). Trust and control: A dialect link, *applied artificial intelligence*, s.799-823
- Eisenhardt K.M, (1985). Control: Organizational and Economic Approaches, *Management Science*, 31 (2) 134-149
- Mayer R C., Davis J H., Schoorman F. D., (1995) “An Integrative Model of Organizational Trust”, *The Academy of Management Review*, vol 20, No 3, s. 709-734
- Ross S.A., (1973). The economic theory of agency: The principal’s problem, *American Economic Review*, 63 (2) 134-39

ÖVRIG LITTERATUR

- Davidsson A., *Handledning – Intern styrning och kontroll – Ett stöd vid myndigheternas tillämpning av förordningen om intern styrning och kontroll*, (2008), ESV
- Departementsserien, Ds 2006:15
- Förordningen (2007:603) om intern styrning och kontroll
- Förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag
- Internrevisionsförordningen (2006:1228)
- Myndighetsförordningen (2007:515)
- SOU 2004:47

ELEKTRONISKA KÄLLOR

- <http://www.avropa.nu>, 2008-05-08
- <http://www.coso.org/key.htm>, 2008-04-17
- <http://www.esv.se/omesv.4.1faf3f4fcea3ced188000583.html>, 2008-05-08



<http://www.fiskeriverket.se>, 2008-05-03

<http://www.gu.se>, 2008-05-04

<http://www.jordbruksverket.se>, 2008-05-03

<http://www.kpmg.se/pages/106856.html>, 2008-05-13

<http://www.lansstyrelsen.se>, 2008-05-05

http://www.ne.se/jsp/search/article.jsp?i_art_id=212698&i_word=intervjuareffekt, 2008-04-08

http://www.ne.se/jsp/search/article.jsp?i_art_id=338295&i_word=validitet, 2008-04-07

<http://www.regeringen.se/sb/d/3695/a/21469>, 2008-05-08

http://www.riksrevisionen.se/templib/pages/SubStartPage__506.aspx, 2008-05-19

http://www.soliditet.se/Pages/Page__548.aspx, 2008-04-02

INTERVJUER

Personlig intervju med Lars-Åke Fransson, Fiskeriverket, Göteborg, 2008-05-08

Personlig intervju med Lars Nilsson, Göteborgs universitet, Göteborg, 2008-04-17

Personlig intervju med Göran Bengtsson, Länsstyrelsen Västra Götalands län, Göteborg, 2008-04-29

Telefonintervju med Bo Pettersson, Jordbruksverket, 2008-04-29



BILAGOR

BILAGA 1 - INTERVJUGUIDE

1. Vilka är de viktigaste motiven för god intern styrning och kontroll?
2. Hur är Ert arbete med intern styrning och kontroll organiserat idag?
3. Hur lång tid tillbaka i tiden sträcker sig Ert arbete med FISK och hur var det organiserat innan regleringen infördes?
4. Har nya roller införts, eller kommer att införas (exempelvis kontrollägare)?
5. Vilka roller har fått förändrat innehåll?
6. Vilka roller/avdelningar har fått fler eller mer omfattande uppgifter?
7. Hur upplever Ni att Ert arbete med intern styrning och kontroll fram till idag har bidragit till att öka förtroendet för Er myndighet?
8. På vilket sätt anser Ni att FISK kraven på intern styrning och kontroll kommer att bidra till ökat förtroende för Er myndighet?
9. Vilka anser Ni vara de mest väsentliga riskerna för oegentligheter, som kan påverka rapporteringen, i Er myndighet?
10. Vilka kontrollaktiviteter finns i Er organisation för att hantera de här riskerna och hur effektiva är de?
11. Organisationens förståelse för de rutiner och riktlinjer som gäller är av stor betydelse. Hur säkerställer ni att detta uppnås?
12. Hur har ni organiserat utveckling, förvaltning och uppföljning av den interna styrning- och kontrollstrukturen?
13. Vilka tror Ni blir de mest påtagliga effekterna av FISK införandet på Ert arbete med intern styrning och kontroll?
 - a. Hur tror Ni att arbetet med att bedöma risker för oegentligheter kommer att påverkas?
 - b. Hur tror Ni att arbetet med spridning av information, beträffande väsentliga rutiner och kontroller, kommer att påverkas?
 - c. Hur tror Ni att arbetet med uppföljning av den interna styrningen och kontrollen kommer att påverkas?
14. Hur betydelsefullt, med avseende myndighetens storlek och verksamhet, anser Ni att regleringens krav på intern styrning och kontroll är?
15. Finns det något ytterligare som Ni anser bör belysas som vi inte redan tagit upp?



BILAGA 2 – ÅRSREDOVISNINGENS UNDERTECKNANDE

Årsredovisningens undertecknande

8 § Årsredovisningen skall skrivas under av myndighetens ledning. Underskriften innebär att ledningen intygar att årsredovisningen ger en rättvisande bild av verksamhetens resultat och av kostnader, intäkter och myndighetens ekonomiska ställning.

Ledningen vid de förvaltningsmyndigheter under regeringen som omfattas av förordningen (2007:603) om intern styrning och kontroll skall i anslutning till underskriften i årsredovisningen lämna en bedömning av huruvida den interna styrningen och kontrollen är betryggande. (F. 2007:604)

ESV:s föreskrifter till 2 kap. 8 §

Årsredovisningens undertecknande

Årsredovisningen ska skrivas under av den eller de personer som utgör myndighetens ledning vid den tidpunkt då årsredovisningen ska lämnas till regeringen.

Underskriftsmening

En underskriftsmening med följande lydelse ska antecknas omedelbart före underskrifterna;

"Jag/Vi intygar att årsredovisningen ger en rättvisande bild av verksamhetens resultat samt av kostnader, intäkter och myndighetens ekonomiska ställning".

För de myndigheter som omfattas av förordningen (2007:603) om intern styrning och kontroll ska underskriftsmeningen kompletteras med någon av följande lydelse.

"Jag/Vi bedömer vidare att den interna styrningen och kontrollen vid myndigheten är betryggande".

"Jag/Vi bedömer vidare att brister avseende den interna styrningen och kontrollen vid myndigheten föreligger på följande punkter;".

Dag för underskrift

Årsredovisningen ska innehålla uppgift om den dag då den undertecknades.

Avvikande mening

Har en avvikande mening antecknats till ledningens beslutsprotokoll, ska densamma återges i anslutning till underskrifterna i årsredovisningen.

ESV:s allmänna råd till 2 kap. 8 §

Myndighetens ledning

Begreppet myndighetens ledning definieras i 2 § myndighetsförordningen (2007:515).