Fakulteten för ekonomi, kommunikation och IT

Erika Larsson
Hanna Stigers

Internrevision i statliga myndigheter

Vad bidrar det till?

Internal Auditing in the Public Sector

Företagsekonomi
D-uppsats

Termin: Vårterminen 2007
Handledare: Dan Nordin

Karlstads universitet 651 88 Karlstad
Tfn 054-700 10 00 Fax 054-700 14 60
Information@kau.se www.kau.se

Sammanfattning

Internrevision är ett hjälpmedel för styrelsen att kontrollera en organisations verksamhet och effektivitet. Internrevisorn ska utföra ett oberoende och objektivt arbete och tillföra värde samt förbättra organisationen. De är anställda av organisationen och arbetar på uppdrag av styrelsen. Statlig internrevision bedrivs enligt förordningen om internrevision och ska följa god internrevisionssed. I år kom en förnyad utformning av förordningen med syfte att förbättra den intern kontroll och styrning samt öka effektiviteten i myndigheterna.

Syftet med vår uppsats är att öka förståelsen för hur de statliga myndigheternas internrevisorer arbetar samt vad deras arbete bidrar till i verksamheten, eftersom myndigheterna till stor del finansieras av skattebetalarna. Syftet är inte att dra generella slutsatser för alla statliga myndigheter utan resultatet tolkades utifrån de enskilda, det vill säga de utvalda myndigheterna.

I den teoretiska referensramen presenterar vi New public management, corporate governance och agentteorin som ligger till grund för vårt resonemang kring nyttan av internrevision samt hur internrevisorerna arbetar. Vi har även valt att ha ett kapitel som handlar om myndigheter och internrevision detta för att läsaren lättare ska få en överblick över det berörda området.

Vår undersökning bygger på en kvalitativ intervjustudie som genomförts med internrevisorer på tre olika myndigheter som omfattas av internrevisionsförordningen. Myndigheterna är Lantmäteriet, Räddningsverket och Sida. Slutsatsen av undersökningen påvisar att det är mycket svårt att mäta i vilken grad internrevisionen medför nytta för myndigheten. Det finns många faktorer som påverkar internrevisionens nytta och effektivitet bland annat generaldirektören och styrelsens engagemang och intresse i internrevisionen. En annan slutsats som vi drar av undersökningen är att yrket som internrevisor är mycket komplext och kräver ett stort engagemang samt en bred kompetens för att bidra med mesta möjliga nytta för myndigheten.

De slutsatser som vi har presenterat är dragna utifrån vår empiri. Utfallet hade naturligtvis kunnat bli annorlunda med ett annat urval av respondenter. Vi vill därför mana till försiktighet med att generalisera våra resultat till den totala populationen av myndigheter som omfattas av förordningen.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

SAMMANFATTNING **1**

1. INLEDNING **3**

1.1 BAKGRUND 3
1.2 PROBLEMDISKUSSION 4
1.3 PROBLEMFORMULERING 4
1.4 SYFTE 5

2. METOD **6**

2.1 METODANSATS 6
2.2 TILLVÄGAGÅNGSSÄTT 6
2.2.1 Primär och sekundärdata *6*
2.2.2 Datainsamlingsmetod *7*
2.2.3 Val av intervjuobjekt *7*
2.2.4 Praktiskt genomförande *7*
2.2.4 Bearbetning av materialet *8*
2.3 VÅR UNDERSÖKNINGS TROVÄRDIGHET 8

3. TEORI **10**

3.1 NEW PUBLIC MANAGEMENT 10
3.2 CORPORATE GOVERNANCE 11
3.2.1 Corporate Governance och internrevision *11*
3.3 AGENTTEORIN 13
3.4.1 Internrevision ur ett agent- och principalperspektiv *14*

4. BESKRIVNING AV STATLIGA MYNDIGHETER OCH DERAS INTERNREVISION **15**

4.1 SÅ STYRS STATLIGA MYNDIGHETER 15
4.2 INTERN STYRNING OCH KONTROLL I STATLIGA MYNDIGHETER 15
4.2.1 COSO-modellen – ett ramverk för intern styrning och kontroll *17*
4.4 INTERNREVISIONEN I STATLIGA MYNDIGHETERNA 18
4.4.1 Styrelsen och internrevisorn *18*
4.4.2 Internrevisorns arbetsuppgifter *18*
4.5 PRINCIPER FÖR ATT BEDRIVA INTERNREVISION 19
4.5.1 Ekonomistyrningsverket *19*
4.5.2 God internrevisionssed *20*
4.5.3 God internrevisorssed *21*

5. EMPIRI **22**

5.1 INTERVJU MED INTERNREVISOR JAN ISBERG, LANTMÄTERIET 22
5.2 INTERVJU MED INTERNREVISORERNA BENGT GRUDE OCH MIKAEL HENRIËT, RÄDDNINGSVERKET 23
5.3 INTERVJU MED INTERNREVISOR DAN MELIN, SIDA 26

6. ANALYS **29**

6.1 DISKUSSION KRING INTERNREVISORNS ROLL OCH ARBETE 29
6.2 NYTTAN AV INTERNREVISION 30
6.3 INTERNREVISION SOM LEDNINGENS VERKTYG 31

7. SLUTSATSER **32**

7.1 HUR TAS UNDERLAGET FÖR REVISIONSPLANEN FRAM OCH HUR TILLFÖR INTERNREVISIONEN VÄRDE FÖR MYNDIGHETEN? 32
7.2 HUR SKA UPPFÖLJNINGEN SKE FÖR ATT GE EFFEKT I MYNDIGHETER? 32
7.3 EGNA REFLEKTIONER 33
7.4 FORTSATT FORSKNING 34

1. Inledning

I nedanstående kapitel beskriver vi bakgrunden till uppsatsämnet som sedan mynnar ut i uppsatsens problemdiskussion och frågeställningar. Avslutningsvis presenterar vi uppsatsens syfte.

1.1 Bakgrund

I början av 2000-talet skakades USA:s näringsliv av stora redovisningsskandaler som gav effekter över hela världen. Det mest kända fallet var konkursen av Enron som länge hade ansetts vara ett mycket vinstgivande och innovativt företag i USA. Det visade sig dock att Enron hade brutit mot en rad företagslagar bland annat bokföringsbrott, insiderhandel och korruption (Dagens industri (a), 2006). Strax därefter kom ytterligare en konkurs, företaget Worldcom, som var lika skandalartad som Enron. Worldcom-konkursen kom att bli den största konkursen i USA:s historia (Dagens industri (b), 2002). Inte heller Sverige har skonats från företagsskandaler, det statligt ägda systembolaget drabbades av en omfattande mutskandal för några år sedan (Dagens industri (c), 2003) och även de omtalade bonussystemen inom Skandia-ledningen har resulterat i ett minskat förtroende för företagsledningar (Sydsvenskan, 2004).

Marknaden har reagerat kraftigt mot de senaste årens omfattande företagsskandaler, och därför krävt en hårdare reglering kring den interna kontrollen (Balans, 2003). Under senare år har kontroll- och uppföljningssystemen förstärkts inom både den privata och offentliga sektorn. Interna och externa granskningssystem har byggts upp, regleringar av olika slag har gjort att granskningen har utvecklats och blivit allt mer omfattande. I dagens samhälle fyller granskning och granskningssystem ett viktigt behov, framförallt för den rationalitet som behövs i organisationssamhället. Vårt nutida samhälle karaktäriseras allt mer av omfattande dokumentation och utvärdering, revidering och granskning, vilket fungerar som normer och attityder till problemlösning. Ett samhälle där verksamheter utformas med syftet att det skall vara möjligt att revidera och granska dem (Power, 1997).

Det finns flera olika typer av granskningar som kan användas med avsikt att kontrollera en organisation. Extern revision är lagstadgat för alla aktiebolag och även för statliga organisationer. Internrevision är ett annat verktyg för att utöva kontroll och finns lagstadgat för alla börsnoterade företag, men även för ett antal myndigheter. Internrevisionen granskar och följer upp intern styrning och kontroll i verksamheten utan att vara en del av den. En vidare definition av begreppet internrevision återfinns nedan.

> *Internrevision är en oberoende, objektiv säkrings- och rådgivningsverksamhet med uppgift att tillföra värde och förbättra verksamheten i olika organisationer. Internrevisionen hjälper organisationen att nå sina mål genom att systematiskt och strukturerat värdera och öka effektiviteten i riskhanteringen, styrningen och kontroll samt ledningsprocesser* (Internrevisorernas förening (a), 2007).

Internrevisorns uppgift går ut på att identifiera och utvärdera risker som finns i organisationen. Arbetsuppgifterna innefattar att ta reda på om organisationen fungerar tillfredställande det vill säga att den arbetar mot att nå sina mål och om de resurser som finns används på ett effektivt sätt. En annan viktig uppgift är den övervakande rollen eftersom internrevisorn har stor insyn och befogenhet i organisationen (Internrevisorernas förening (a),

2007). Det vanligaste syftet med internrevisionen är att se om det planerade arbetssättet överensstämmer med det som tillämpas. Det kan i sin tur utvecklas och innehålla andra aspekter såsom till exempel mål och resultatuppfyllelse (Wahlman, 2000)

Statlig internrevision infördes organiserat och i större omfattning för cirka tio år sedan och bedrivs enligt förordningen om internrevision, som nu kallas internrevisionsförordningen SFS 2006:1228. Kortfattat innebär det att internrevision ska efterleva förordningen och de föreskrifter som finns samt följa de råd som ekonomistyrningsverket tillhandahåller. Den statliga internrevisionen bedrivs inom cirka 50 myndigheter och gemensamt för dessa myndigheter är att de ansvarar för större medelsflöden. Internrevisorerna kan antingen vara anställda i myndigheten, samordnas med en annan myndighet, eller upphandlas från konsultföretag. I december 2002 beslutade regeringen att regleringen kring den statliga internrevisionen skulle ses över och syftet var att förbättra den interna styrningen och kontrollen i staten (SOU 2003:93)

Det är viktigt att uppmärksamma att statlig verksamhet skiljer sig åt jämfört med organisationer inom den privat sektor. En viktig skillnad är att offentliga intressen inte är samma som de privata eftersom skattemedel till stor del finansierar verksamheterna. Hänsyn måste därför tas till en bredare uppsättning av mål och värderingar. Inom den offentliga sektorn handlar det mycket om demokrati, rättsäkerhet samt att ta hänsyn till det gemensamma. En annan viktig skillnad är att ledare inom statliga organisationer är ansvariga inför medborgarna. Den offentliga sektorn har också egna lagar och regler och som skiljer sig från den privata sektorn (Christensen et al, 2004).

1.2 Problemdiskussion

På uppdrag av regeringen genomför Ekonomistyrningsverket varje år en undersökning där internrevisionen inom statliga myndigheter analyseras och bedöms. I en rapport från Ekonomistyrningsverket framkommer det att inom den statliga internrevisionen finns brister i uppföljningsarbetet och i internrevisionens arbete med att förbättra och utveckla dess effektivitet. Det har även ifrågasatts om det finns ett tillfredställande program för att mäta internrevisionens effektivitet. Om internrevisorn hittar brister i sina granskningar ska denne lämna en rekommendation till förbättring till berörda parter. Antalet redovisade rekommendationer uppgår till ca 1200 och av dessa har ca 900 godkänts av styrelserna som åtgärder som ska följas upp. Det i sig är inte ett mått på kvalitén av revisionen utan talar snarare om vilket värde internrevisionen har tillfört (Ekonomistyrningsverket (d) 2007).

Eftersom samhället finansierar en stor del av den offentliga sektorns verksamhet anser vi att nyttan med internrevisionen har rätt att ifrågasättas. Genom Ekonomistyrningsverkets årliga utvärdering fann vi det intressant att undersöka vilket värde internrevisionen ger myndigheten.

Utifrån den ovan förda diskussionen framkommer våra frågeställningar

- Hur tas underlag till revisionsplanen fram
- Hur tillförs värde genom internrevision praktiskt i en myndighet?
- Hur ska uppföljningen ske för att ge effekter i myndigheter?

1.3 Syfte

Syftet med undersökningen är att få en ökad förståelse för hur de statliga myndigheterna arbetar med internrevision och vad de bidrar till i verksamheten samt hur de kopplas till nytta för allmänheten. Syftet är inte att dra generella slutsatser för alla statliga myndigheter utan resultatet ska tolkas utifrån de enskilda, det vill säga de utvalda myndigheterna.

2. Metod

Metod är ett arbetssätt för att samla in empiri, som även kallas data om verkligheten. I nedanstående kapitel presenteras och motiveras den metod vi har använt oss av samt en beskrivning av vårt tillvägagångssätt för undersökningen. Avslutningsvis redogör vi för undersökningens trovärdighet och pålitlighet.

2.1 Metodansats

Vår problemformulering kan beskrivas som explorativ eftersom vår bakgrundskunskap inom området var begränsad. Avsikten med undersökningen var att fördjupa oss inom hur de statliga myndigheterna arbetar med internrevision och hur det kan kopplas till nytta för organisation och allmänhet (Jacobsen, 2002).

Valet av kvalitativ eller kvantitativ metod beror på vilken grad av strukturering som undersökningen kräver och om forskaren vill ha kunskapen i siffror eller ord. Den kvantitativa riktningen är starkt strukturerad och oftast används frågeformulär med fasta svarsalternativ. Den här metoden vänder sig ofta till ett stort antal undersökningsobjekt. Den kvantitativa ansatsen är inte lämpad i vårt fall eftersom ett frågeformulär med fasta svarsalternativ är inte ger respondenten möjlighet att svara på ett flexibelt sätt. Den kvalitativa ansatsen lämpar sig bättre i vårt fall eftersom datainsamlingsmetoden för en kvalitativ undersökning ofta sker genom öppna samtal mellan respondent och forskare(Jacobsen, 2002). Med öppna samtal avses här att forskaren inte försöker påverka respondentens svar och att upplägget i kvalitativa undersökningar kan ändras under själva genomförandet. Vi ansåg att detta kunde vara en fördel om vi senare skulle inse att en frågeställning formulerats fel eller frågorna som vi hade behövde formuleras om (Holme & Solvang, 1997).

Vårt tillvägagångssätt för att samla in och tolka information bygger på att respondenterna har gett sina tolkningar av verkligheten. Vi har sedan tolkat informationen som respondenterna i vår undersökning gett och slutligen kommer läsaren att tolka resultaten på sitt sätt (Ibid). Våra slutsatser grundar sig på de empiriska fakta som vi samlat in. (Thurén, 1996). Med anledning av att en explorativ problemställning kräver en metod som är känslig för oväntade förhållanden och går in på djupet valde vi att koncentrera oss på några få undersökningsobjekt, vilket en kvalitativ metod tillåter (Jacobsen, 2002).

2.2 Tillvägagångssätt

2.2.1 Primär och sekundärdata

Vår primärdata består av en undersökning där information har samlats in genom intervjuer, med avsikt att ge svar på vårt syfte och våra frågeställningar. Vår sekundärdata består av sådan information som redan finns tillgänglig i ämnet och som har inhämtats samt sammanställts av andra forskare. Den består av bland annat av litteratur och utredningar samt rapporter i ämnet, men även elektroniska källor och tidskrifter. Nackdelen med sekundärdata är att den har samlats in med ett annat syfte och andra frågeställningar. Sekundärdatan är således inte anpassad till vår frågeställning (Lekvall, Wahlbin, 1993).

Vårt teorikapitel består av tre olika erkända teorier som vi valt utifrån vårt syfte. New Public Management ansåg vi som passande eftersom den tar upp de statliga organisationernas utveckling mot att allt mer likna privata företag. Då arbetet med att uppfylla mål och effektivitet är viktiga delar av denna teori anser vi att den är användbar i vår undersökning.

Corporate governance och agentteorin används vanligen i forskning för privata företag. Vi ansåg att dessa teorier kunde hjälpa oss i analysen av undersökningen eftersom organisationen inom en myndighet är uppbyggd ungefär som ett företag med styrelse och en generaldirektör. Vi valde att med hjälp av governancemodellen påvisa internrevisionens funktion eftersom vi ansåg att den visade sambanden mellan ledningen och den övriga organisationen. Anledningen till valet av agentteorin var att det råder informationsasymmetri mellan regeringen som kan ses som myndighetens uppdragsgivare och myndighetens ledning. Vi ville förklara vilken nytta principalen kunde ha av internrevision i verksamheten med avsikt att försöka tydliggöra dess värde.

2.2.2 Datainsamlingsmetod

Vi valde att genomföra öppna telefonintervjuer, det kan liknas vid vanliga samtal (Holme & Solvang, 1997) hos det myndigheter som inte låg i Karlstad eftersom telefonintervjuer både är tids- och kostnadseffektiva. Vi använde oss av en semistrukturerad intervjuguide där vi hade en lista på teman och frågor som skulle beröras under intervjun. Både innehållet och ordningen på dessa frågor och teman varierade mellan tillfällena. Innan intervjuerna hade vi studerat intervjuteknik och var därför medvetna om att det kan uppstå systematiska fel som grundar sig på interaktionen mellan respondent och intervjuare. Intervjuaren kan även skapa fel beroende på bland annat hur frågorna ställs, tonfallet och betoningen som påverkar respondenten. Felet kan därutöver bero på missuppfattningar och felaktiga svarstolkningar. Vi var även medvetna om att respondenten ofta håller inne med någon typ av information. I stället för att säga som det är hittar respondenten på ett svar som är socialt acceptabelt. Vi ansåg dock att risken för detta fel inte var särskilt stor eftersom en stor del av den information som finns på myndigheterna är offentliga handlingar. (Christensen et al, 1998).

2.2.3 Val av intervjuobjekt

När det var dags att välja intervjuobjekt insåg vi att det fanns många faktorer att ta hänsyn till. En del myndigheter hade över tiotalet internrevisorer medan andra hade en. Vi valde att endast genomföra intervjuer med internrevisorer eftersom det var deras framställning vi ville åt.

Vi kom sedan till själva urvalet av vilka myndigheters internrevision vi skulle välja. Vi visste att det fanns cirka 50 myndigheter som enligt lag var tvungna att ha internrevision. Vår åsikt var därför att för vår undersökning skulle en tiondel vara ett representativt urval. Slutligen insåg vi att intervjuerna gav ungefär samma svar och tiden började bli knapp därför genomförde vi tre intervjuer. Intervjuobjekten valdes dels utifrån de tips vi fick genom vår handledare och dels utifrån hur stor internrevisionsavdelningen var.

2.2.4 Praktiskt genomförande

De öppna intervjuerna genomfördes via telefon med berörd person på de olika statliga myndigheterna med undantag för Räddningsverket där vi gjorde ett personligt besök. Vi kontaktade de olika myndigheterna och förklarade vårt syfte och temat på frågeställningarna. Därefter bestämdes en tid för intervju. De personer som slutligen intervjuades på de valda myndigheterna presenteras nedan:

Lantmäteriet:	Jan Isberg, chef för internrevisionen
Räddningsverket	Bengt Grude, chef för internrevisionen och Mikael Henriët, internrevisor
Sida	Dan Melin, internrevisor

Intervjuerna baserade vi på vår intervjuguide, dock inte alltid i nedskriven ordning eftersom det är önskvärt att intervjun rör sig i olika riktningar (Bryman, 2002). Vi följde inte vår intervjuguide till punkt och pricka utan såg den mer som en checklista för att kontrollera att samtliga teman blev berörda.

Intervjuerna genomfördes av en ledare och en medhjälpare som satt i bakgrunden och observerade samtalet i syfte att hjälpa till med kompletterande frågor vid behov. Med avsikt att på ett enkelt sätt dokumentera intervjun spelade vi in samtalet efter respondentens godkännande (Holme & Solvang, 1997). Fördelar med att spela in intervjun är bland annat att vi lättare kan koncentrera oss på ämnet och upprätthålla en mer naturlig konversation (Kvale, 1997).

Efter den första intervjun analyserade vi materialet och kompletterade med ytterligare frågor och tog bort en del överflödiga frågor. Dock kan en sådan flexibilitet med upprepade nya insikter medföra att det blir svårare för oss att jämföra informationen från de olika intervjuerna. Vi ansåg dock detta vara nödvändigt för att kunna uppfylla syftet (Holme & Solvang, 1997). Intervjuerna tog mellan en timme och en och en halv timme.

2.2.4 Bearbetning av materialet

De inspelade intervjuerna skrev vi ut ord för ord i syfte att undvika svårigheterna med att bearbeta den kvalitativa intervjun. De svårigheter som uppstår vid bearbetning av kvalitativa intervjuer är att inte göra egna tolkningar av respondentens svar för att anpassa dem till undersökningen, vilket kan vara lätt hänt. Vid bearbetningen av intervjuerna stod vi också inför risken att omedvetet ta bort information (Jacobsen, 2002). Eftersom vi är två författare till uppsatsen har vi delat på arbetet med att skriva ner intervjun ord för ord. En viktig aspekt att tänka på är att gemensamt bestämma hur utförliga utskrifterna ska vara, så att den efterföljande analysen sker på samma premisser (Kvale, 1997). Genom att skriva ut intervjuerna underlättade vi det efterföljande analysarbetet eftersom vi får en mer övergripande bild av intervjusamtalet (Jacobsen, 2002).

2.3 Vår undersöknings trovärdighet och pålitlighet

Det krävs att vårt undersökningsresultat både är trovärdigt och pålitligt för att det ska vara användbart (Christensen et al., 2001). Vårt val av den kvalitativa forskningsstrategin är inte utan anmärkningar. Den kvalitativa forskningen har fått kritik eftersom den bland annat är för subjektiv och bygger för mycket på forskarens uppfattningar om vad som är viktigt och betydelsefullt. Kritiker menar även att kvalitativa resultat är svåra att generalisera mer än i den situationen den framställs i (Bryman, 2002). Eftersom vår avsikt inte är att generalisera föredrar vi en kvalitativ ansats. Då vi har frågat internrevisorer hur de arbetar anser vi att det kan vara så att om en intervju görs om, med andra respondenter och vid en annan tidpunkt kan andra svar erhållas.

Reliabiliteten bestäms av hur mätningarna utförs och hur noggrant de bearbetas. Detta är ytterligare en svårighet med den kvalitativa undersökningen att tolkningen, sammanställningen och analysen av intervjuerna utgår från våra uppfattningar om verkligheten. Vilket medför att det blir omöjligt för en annan forskare att få fram samma resultat då han/hon utgår från sin egen uppfattning om verkligheten (Bryman, 2002). En ytterligare svårighet med den kvalitativa undersökningen är att likväl som den undersökta verkligheten ständigt förändras gör även våra egna uppfattningar det. Det här medför att det även är omöjligt för oss att göra om undersökningen vilket heller inte är syftet (Christensen et al., 2001).

Utifrån vårt syfte och vår problemformulering har vi strävat efter att få en så fyllig beskrivning som möjligt av undersökningens sammanhang genom formuleringen av intervjufrågorna (Jørgensen & Rienecker, 2004). Pålitligheten hade givetvis stärkts ytterligare om vi hade besökt alla internrevisorer för att ta del av deras kultur. Då vi valde att genomföra intervjuer är det lättare att få en tillrättalagd beskrivning av verkligheten (Bryman, 2002) vilket vi har varit medvetna om.

Validiteten i vår undersökning handlar om att verkligen mäta det som avses att mäta med utgångspunkt i vårt syfte och inget annat (Thurén, 1996). Det är viktigt att reflektera över om vi kan ha ställt ledande frågor, om uppgiftslämnaren kan ha blivit påverkad av oss under intervjun, om vi har noterat uppgifter fel eller om data har analyserats felaktigt. Vi är även medvetna om att uppsatsen, omedvetet, har påverkats av våra normer och värderingar (Jacobsen, 2002).

Vi har valt den kvalitativa undersökningsmetod eftersom den tillåter oss att gå på djupet inom vårt problemområde vilket vi anser att vi inte hade kunnat göra det mer korrekt med någon annan metod. Vi antar att risken för missförstånd skulle ha blivit större om vi hade använt oss av en annan ansats

3. Teori

Följande avsnitt utgör vår teoretiska referensram och här redogör vi för den teori som ligger till grund för att vi senare ska kunna besvara våra frågeställningar. Vi har även valt att operationalisera corporate governance-teorin och agentteorin med avsikt att de bättre ska överensstämma med vårt område, internrevision i statliga myndigheter.

3.1 New Public Management

Under de senaste tjugo åren har ett nytt fenomen utvecklats, New Public Management, som allt mer suddar ut skillnaderna mellan offentlig och privat sektor (Christensen et al., 2004). Konceptet har fått fäste i ett flertal länder, bland annat Sverige (Agevall, 2005). De viktigaste kännetecknen för hur New Public Management, NPM, fungerar inom en organisation beskrivs i figuren nedan.

Figur 1. Grundkoncepten i New Public Management
Egen bearbetning av Agevall (2005)

NPM kan beskrivas som en samling idéer och metoder från det privata näringslivet kring hur organisationer ska styras. NPM-idealet grundar sig på två olika modeller antingen den företagsorienterade där det privata företaget fungerar som en förebild, eller en marknadsorienterad modell där marknaden och dess aktörer fungerar som förebild. (Almquist, 2006). Hood (1995) anser att grundtanken i NPM bland annat handlar om tre olika idéer som presenteras nedan.

- Det traditionella politiska ledarskapet inom offentlig sektor ska bytas ut mot målformuleringar och organisationen ska styras mer som privata företagandet.
- Styrning av organisationen ska utövas med fokus på vad verksamheten åstadkommer.

- De offentliga verksamheterna ska utsättas för konkurrens.

Vidare hävdar Hood (1995) att NPM inte är en reformidé, utan snarare ett sätt att försöka ändra på hur aktörer redovisar, leder och kontrollerar den offentliga sektorn tjänster och varor. Det här anser han är orsaken till att idén har fått fäste inom statliga organisationer.

Syftet med NPM är att flytta fokus från processansvar där regler kring utformningen av processerna var mycket viktiga, till ett större fokus på uppkomna resultat och effekter i verksamheten (Hood, 1995). Tyngdpunkten flyttas därmed från förtroende för offentliga tjänstemän och andra viktiga personer till ett förtroende för marknaden och företagsekonomiska affärsmetoder. Tjänstemännens prestationer ska istället granskas med hjälp av komplicerade uppföljningssystem. Viktiga begrepp blev därefter styrning, kontroll och redovisning (Almqvist, 2006)

Inom NPM skiljs politik och förvaltning åt, vilket gör att chefspositionerna utvecklas, från att ha varit en slags ämbetsman, till att allt mer utvecklas mot en direktörsroll. Samhällets medborgare kommer att likna kunder i en allt större utsträckning. (Agevall, 2005).

Fokus riktas precis som modellen ovan beskriver mot ökad effektivitet och kvalitet, där det gäller att uppnå största möjliga värde per krona. Politikerna kommer sedan att fastställa mål som organisationerna ska arbeta mot för att sedan följa upp dem (Agevall, 2005).

3.2 Corporate Governance

Corporate governance betyder att styrelsens strukturer och processer sätts i relation till intressenterna. Det är ett sätt att försöka förstå hur organisationer fungerar, då med fokus på företag. (Clatworth et al., 2005). Corporate governance är uppbyggd kring ett antal teorier från ett flertal olika ämnesområden som finans, nationalekonomi, redovisning, juridik och organisationsstruktur. Den teori som anses vara den viktigaste är agentteorin. Andra teorier inom corporate governance är bland annat transaktionskostnadsteorin och intressentteorin. Utvecklingen av corporate governance är en global företeelse som kontinuerligt påverkas av standarder och koder från ett antal länder. De som skapar dessa standarder och koder är till exempel Världsbanken, branschorganisationer och lagstiftare. Teorierna är därför mer lämpliga och användbara i vissa länder än andra (Christine A. Malm, 2004).

För staten som ägare betyder corporate governance en välfungerande helhet bestående dels av beslutsfattandet och dels tillsynen över organisationerna. Det handlar både om god förvaltning av organisationen och om effektiv styrning och tillsyn ur statens synvinkel. Staten har som mål att upprätthålla förvaltningssystem som är klara, öppna och som har en positiv inverkan på statens värde (Handels- och industriministeriet, 2007). Clatworthy et al.(2000) framhåller att corporate governance teorin måste anpassas för att kunna användas på offentliga verksamheter. Organisationerna är inte tillräckligt likartade för att kunna applicera ett övergripande antagande. Vidare påpekar Clatworthy et al. (2000) att corporate governance teorin kan användas på alla typer av organisationer om definitionen vidgas. Teorin bestäms till procedurer som har med beslutsfattande, prestation och kontroll av organisationen att göra.

3.2.1 Corporate Governance och internrevision

I vår analys av internrevision tar vi hjälp av en governancemodell för att analysera vår empiri. Vi anser att modellen kan hjälpa oss att påvisa vad som är av stor betydelse för att den interna styrningen och kontrollen ska fungera effektivt. Falkman och Gavel (2005) skrev en artikel

om effektivare styrning i offentlig verksamhet. Där beskriver de en governancemodell för den offentliga sektorn. Författarna menar att modellen skapar förutsättningar för kostandseffektivitet inom organisationen och är även ett sätt att vägleda och följa upp verksamheten. Det handlar således om vilka strukturer och system organisationen har för att styra och kontrollera sin verksamhet. Anledningen till att den här modellen kan vara intressant för den offentliga sektorn är att det diskuterats i vilken omfattning offentliga aktörer använder sina resurser på ett effektivt sätt.

Den offentliga sektorn som organisation är formad som en pyramid där varje beståndsdel har givits individuellt ansvar (Clatworthy et al. 2000). Modellen bygger på teorin om corporate governance och diskuteras med hjälp av fem infrastrukturfaktorer det vill säga de faktorer som gör verksamheten effektiv och ändamålsenlig. Längst ner i modellen finns bland annat rollerna i organisationen. Det är viktigt att de är väldefinierade och kopplade till ansvar. Rollerna, ansvarsfördelning och använda styrsystem måste sättas i relation till varandra. Allt måste vara synkroniserat för att skapa förutsättningar, styra och effektivisera verksamheten (Falkman och Gavel, 2005).

Nedan pressenteras de olika infrastrukturfaktorerna.

- *Kultur och värderingar*

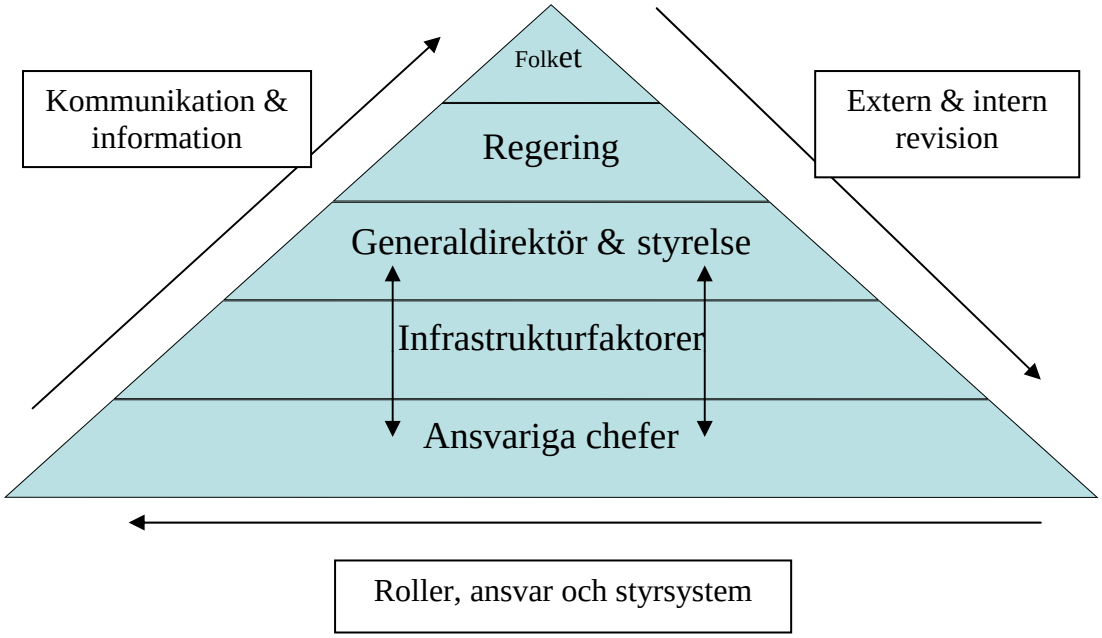
  Kan beskrivas som informella regler eller ”oljan i maskineriet” eftersom dessa faktorer påverkar beslut och möjliggör styrning. Överensstämmer inte kultur och värderingar med de formella reglerna kan det påverka organisationens prestationer, vilket blir kostnadsdrivande.
- *Policy och riktlinjer*

  Ska hjälpa verksamheten att nå fram till uppsatta mål och används vid kritiska beslut. Policys och riktlinjer bör vara enhetliga för hela organisationen annars är risken att bland annat kostnaderna ökar, ineffektivitet.
- *Styrmodell*

  Är ett sätt att följa ett beslut i från förberedning, tills att det fattas, och slutligen tills att det ska utvärderas och följas upp. Det måste finnas balans och förtroende i denna styrkedja i annat fall har verksamheten stora problem. I mångt och mycket handlar styrmodellen om informationssystemens funktion och kvalitet.
- *Intern kontroll*

  Centralt för intern kontroll är effektivitet och ändamålsenlighet, tillförlitlighet av ekonomisk rapportering samt hur lagar och regler följs i verksamheten. Det handlar således om ett sätt för ledningen, styrelsen och annan personal att ha uppsikt över verksamheten.
- *Riskhantering*

  Kan beskrivas som konsekvenser av att specifika händelser inträffar samt vilka ekonomiska konsekvenser det kan få. Det kan handla om risker på både kort och lång sikt (Falkman och Gavel, 2005).



Figur 5. Governancemodell för offentlig sektor.
Egen bearbetning av Falkman & Gavel (2005)

Governancemodellen skapar förutsättningar för kostandseffektivitet eftersom de ovanstående faktorerna utgör en nödvändig och grundläggande uppbyggnad för en organisation. Infrastrukturfaktorerna är nödvändiga för att skapa en organisation som effektivt arbetar med att uppnå fastställda mål. Modellen ger en övergripande bild av förutsättningarna att driva verksamheten och hjälper till att hitta områden i organisationen som kan förbättras (Falkman och Gavel, 2005).

3.3 Agentteorin

Agentteorin inriktar sig på relationen mellan agent och principal. Där principalen är uppdragsgivaren och agenten är den som utför arbetet. Det vill säga att agenten tillåts fatta beslut på principalens vägnar. Agenten måste vara så pass avskild från principalen att denne inte själv kan kontrollera uppgifterna. Svårigheten i relationen ligger i om principalen kan lita på att agenten utför sitt arbete korrekt (Nygaard et al. 2002). I agentteorin används kontraktet som en metafor, vilket styr agentens och principalens relation till varandra det vill säga agenten arbetar på uppdrag av principalen. Fokus i agentteorin ligger på att ta fram det optimala kontraktet (Eisenhardt, 1988). Teorin grundas på antagandet att agenten har mer information än principalen. Informationsasymmetrin påverkar principalens möjlighet att övervaka om deras intressen är korrekt tillfredställda av agenten.

Vidare antas att både principalen och agenten agerar rationellt och att de båda kommer att använda kontraktsprocessen för att maximera sin egen nytta. Således betyder det att agenten endast ser till sina egna intressen och tar tillfället i akt att agera mot principalens intressen (Adams, 1994).

På ett enkelt sätt förklarar Eisenhardt (1988) problemet med informationsasymmetrin som råder mellan agent och principal. Om principalen inte har tillgång till information om hur agenten agerar finns det två sätt att lösa problemet på.

1. Konstatera agentens beteende genom att investera i sådant som kan ge principalen information, eller
2. Flytta över risken på agenten genom att motivera ett visst beteende hos agenten genom kontraktet och på så sätt styra informationen.

Risken med att agera enligt det andra alternativet är att det finns andra faktorer som påverkar hur resultatet blir såsom statliga regleringar, marknaden etc.

Egeberg et al. (1999) hävdar att med utgångspunkt i agentteorin kan olika typer av hierarkiska relationer mellan aktörer beskrivas. Under senare år har agentteorin utvecklats och resonemanget används i organisationsteorin där informationsasymmetrin har en betydande roll. Organisationens och medlemmarnas intressen kännetecknas av att de skiljer sig väsentligt åt och medlemmen måste därför motiveras att agera i enlighet med organisationens intressen. Med den här inriktningen handlar det ofta om två parter där den ena aktörer sätter upp mål, och den andra aktören avlönas för att uppnå satta mål.

3.4.1 Internrevision ur ett agent- och principalperspektiv

Vi har även valt att se internrevisionen ur ett agent- och principalperspektiv när vi sedan ska analysera empirin. Utifrån vår undersökning uppfattar vi regeringen som principal och styrelsen för myndigheten som agent. Vi anser att internrevisionen är ett sätt att visa principalen att agenten agerar ansvarsfullt och i enlighet med avtalet. Det kan ses som en kostnad som principalen ådrar sig eftersom denne vill bevaka sina ekonomiska intressen. Regeringens kostnader för övervakning av styrelsens handlingar reflekteras i bidraget som myndigheten får. Det är därför i styrelsens intresse att efterfråga övervakningstjänster såsom internrevision med avsikten att reducera risken för att regeringen gör oförmånliga justeringar till ledningens belöning (Adams, 1994).

Den internationella internrevisionsföreningen IIA definierar internrevision som en oberoende värderingsaktivitet som ska serva organisationen. Det är samtidigt ett sätt att hjälpa ledningen att skydda sina positioner i organisationen. Rollen som internrevisor är en sammanlänkningsfunktion i kontraktsprocessen inom organisationen. Det betyder att internrevision är ett sätt att tillfredställa efterfrågan på redovisningsskyldigheten från externa intressenter, i vårt fall medborgarna. De påpekar även att internrevision kan ses som ett komplement till den externa revisionen. Agentteorin visar att internrevision precis som finansiell rapportering och externrevision hjälper till att bibehålla kostandseffektivitet mellan ägare det vill säga staten och ledning för de olika myndigheterna. Agentteorin hjälper inte till att förklara existensen av internrevision, men det kan förklara bland annat dess form, användningsområde och problem som har med informationsasymmetri att göra. (Adams, 1994).

Internrevisionen kan hjälpa regeringen att övervinna problemet med informationsasymmetrin, men även att övervaka om myndighetens handlingar är kostnadseffektiva. Problemet varierar på grund av myndighetens karaktär och komplexitet, vilket innebär att ju svårare problemet är desto dyrare blir det att upprätthålla kontraktsrelationen mellan parterna (Adams, 1994).

4. Beskrivning av statliga myndigheter och deras internrevision

I nedanstående kapitel beskrivs hur statliga myndigheter styrs och fungerar samt vad statlig internrevision är. Vidare redogörs för god internrevisions- och revisorssed med syfte att tydliggöra internrevisorns arbetsuppgifter. Vår avsikt är att ge läsaren en ökad förståelse dels kring hur statliga organisationer fungerar och dels kring internrevision i myndigheter.

4.1 Så styrs statliga myndigheter

Under regeringen finns ett antal olika departement som har olika ansvarsområden, vilka består av myndigheter som ska utföra det allmännas uppgifter (Regeringen, 2006). Organisationen i myndigheter ser inte likadan ut som i det privata näringslivet, framförallt skiljer sig organisationerna sig åt då det gäller inkomster. I staten beslutar regeringen om bidrag till myndigheten (SOU 2003:93).

Regeringen beslutar om myndigheternas verksamhet och det sker på två sätt, dels genom regleringsbrev och dels genom förordningar. Regleringsbreven är ett direktiv från regeringen till myndigheten. Där anges till exempel vilka mål verksamheten inom myndigheten ska arbeta mot eller hur mycket pengar myndigheten har till sitt förfogande. Förordningarna anger hur myndigheten, administrativt, ska utföra sitt arbete. Regeringen kan med tillstånd från riksdagen besluta om förordningar (Regeringen, 2006)

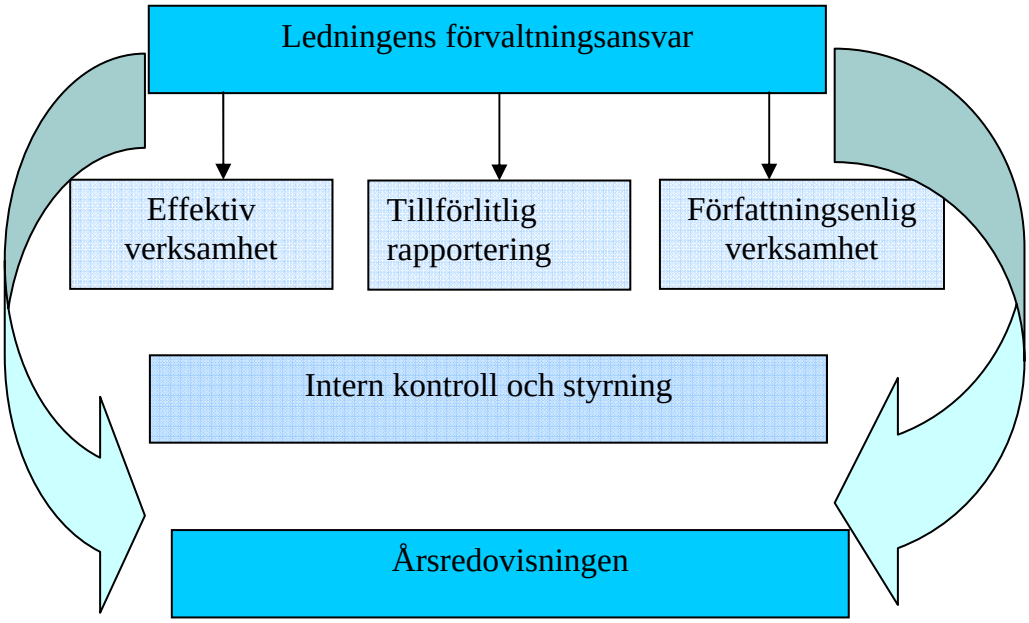
Varje år följer regeringen upp hur myndigheterna har använt sina resurser eftersom det inom staten är viktigt att resurser utnyttjas effektivt. Varje år lämnar myndigheten en årsredovisning till regeringen (Regeringen, 2006). De grundläggande reglerna kring riksdagens och regerings möjligheter och skyldigheter att granska de statliga organen återfinns i regeringsformen, samt de föreskrifter som finns om redovisning och revision i staten (SOU 2003:93).

Det är regeringen som utser ledningarna för myndigheterna och beslutar om ledningsformen. För varje myndighet delegeras sedan förvaltningsuppgifter och befogenheter från riksdag och regering. Chefen för myndigheten, ofta kallad generaldirektören ansvarar för myndighetens arbete (Regeringen, 2006).

4.2 Intern styrning och kontroll i statliga myndigheter

Intern kontroll och styrning handlar om hur ledningen styr organisationen mot de mål som finns uppsatta och hur de hanterar riskerna som uppkommer vid arbetet med att nå målen. Ett bra system för intern kontroll reducerar risken för både oavsiktliga och avsiktliga fel som kan leda till kostnader för organisationen. Det innebär således att det ska finnas rutiner för att undvika att fel och oegentligheter uppstår i verksamheten. En välfungerande intern kontroll är till stor nytta för verksamheten eftersom det bland annat leder till effektivare processer, bättre information till organisationens intressenter och därigenom ett ökat förtroende samt undvikandet av kostsamma fel. Den interna kontrollen kan inte fånga upp alla fel och därför måste kostnaden för riskreduceringen vägas mot de fördelar som minskade risker kan ge (Farförlag, 2006).

Figuren nedan beskriver vad som är viktigt i ledningens arbete med intern kontroll och styrning samt vilket ansvar de har för förvaltningen av organisationen.



Figur 3. En beskrivning som visar ledningens förvaltningsansvar *(Statens lantbruksuniversitet, 2005)*

Figuren ovan visar att ledningen inom en statlig myndighet har ett förvaltningsansvar och ska därmed ansvara för att verksamheten med rimlig säkerhet uppfyller kraven på:

- *Effektiv verksamhet* innebär att verksamheten bedrivs i enlighet med regeringens och riksdagens uppsatta mål. Ledningen ska även ha ett bra underlag för de beslut som fattas. Slutligen ska myndigheten hushålla med resurserna och agera kostandseffektivt.
- *Tillförlitlig rapportering* gäller både interna och externa rapporter. De interna rapporterna innefattas av underlag för beslut och interna informations- och uppföljningssystem. Den externa rapporteringen består bland annat av årsredovisningen.
- *Författningsenlig verksamhet* innebär att myndigheten bedrivs i enlighet med de lagar, förordningar och föreskrifter som finns.
- *Årsredovisningen* ges en central roll i modellen eftersom den visar vad myndigheten åstadkommit och hur resurserna använts. Därigenom kan en bedömning ske huruvida verksamheten kan anses vara effektiv. Årsredovisningen visar även om myndigheten följt de normer och beslut som styr verksamheten därför är det viktigt att årsredovisningen grundas på en tillförlitlig rapportering (Sveriges lantbruks universitet, 2005).

Ledningen har ansvaret för verksamheten och förfogar därför själv över utformningen av den interna styrningen och kontrollen så att ansvar och befogenheter följs åt. Enligt de internationella normerna är ledningens instrument för att uppfylla sitt förvaltningsansvar en tillförlitlig intern styrning och kontroll av verksamheten (SOU 2003:93).

Myndigheten måste upprätthålla en god intern styrning och kontroll i både organisationen och dess system för att uppnå kravet på information som riksdag och regering har. Det ska framhållas att det är medborgarna som finansierar de statliga verksamheterna i form av skatter och avgifter. Det är därför viktigt att arbetsrutiner och förhållningssätt inom myndigheten arbetar för en tillförlitlig förvaltning (RRV 2002:12).

4.2.1 COSO-modellen – ett ramverk för intern styrning och kontroll

COSO-modellen utvecklades i början av 1990-talet och är ett ramverk för att stödja företag och andra organisatoriska enheter med syfte att förbättra den interna styrningen och kontrollsystem (Far info, 2006). Ramverkets regler och föreskrifter används i tusentals företag och organisationer med avsikt att förbättra styrning och kontroll av verksamheten, detta med syfte att uppnå uppsatta mål (Internrevisorernas förening (b), 2006).

Intern styrning och kontroll brukar oftast definieras som en process som utförs av en organisations styrelse, ledning och annan personal för att ge rimlig försäkran om att målen uppfylls inom dessa kategorier:

- effektivitet och produktivitet i verksamheten
- tillförlitlig finansiell rapportering
- efterlevnad av lagar och regler (Internrevisorernas förening (b), 2006).

De tre kategorierna riktas mot olika behov och ger möjlighet till fokus för att tillgodose dessa olika behov. Effektiviteten verkar på olika nivåer i systemet för intern styrning och kontroll. Intern styrning och kontroll kan bedömas effektiva i vart och ett av de tre kategorierna. Effektiviteten är ett läge eller tillstånd i processen, för intern styrning och kontroll, vid en eller flera tidpunkter (Internrevisorernas förening (b), 2006). För intern styrning och kontroll definierar COSO-modellen fem inbördes oberoende komponenter: kontrollmiljö, riskanalys, kontrollåtgärder, information och kommunikation samt tillsyn (Ernst & Young, 2006). Dessa är härledda från det sätt som en ledning styr ett företag och är integrerade styrprocessen. Komponenterna kan tillämpas på alla organisationer men små och medelstora företag kan behöva implementera dem på ett annat sätt än stora företag (Internrevisorernas förening (b), 2006). Nedan följer ett förtydligande av dessa fem komponenter.

Kontrollmiljön kan beskrivas som företagets kultur och värderingar. Det innefattar lagar, regler och företagets egna policyer. Kontrollmiljön är den omgivning som den interna styrningen och kontrollen verkar i och påverkas av.

Riskanalysen är de bedömningar och analyser av risker, möjligheter och framgångsfaktorer som ledningen gör. Ledningen ansvarar även för utformningen av interna styrningen och kontrollen.

Kontrollåtgärder (styrningsåtgärder) är de åtgärder och rutiner som utarbetas med avsikten att fel ska upptäckas, åtgärdas och även förebyggas. Åtgärderna kan även finnas inbyggda i såväl organisationsstruktur som rutiner.

Information och kommunikation är grundläggande förutsättningar för att styrningen ska fungera. Kommunikation i form av utbyte av aktuell och relevant information mellan medarbetare och ledning är nödvändig.

Tillsyn innebär uppföljning med rapportering om styrningens effekter på verksamheten måste ske regelbundet eftersom ledningen ska kunna anpassa styrningen till aktuella risksituationer. Rutinerna siktar i detta sammanhang främst på att rapportera brister i den interna styrningen och kontrollen för att utan fördröjning kunna göra korrigeringar. Det kan då vara fråga om både kontinuerlig övervakning och andra insatser (Internrevisorernas förening (b), 2006).

De fem komponenterna är sammankopplade och utformas i ett integrerat system som reagerar dynamiskt på ändrade förutsättningar. Det interna styr- och kontrollsystemet är samordnat med organisationens verksamhet. Effektivast blir den interna styrningen och kontrollen när den är inbyggda i organisationens infrastruktur och ingår som en huvudsaklig del av företaget. Om kontrollen är inbyggd undviker verksamheten onödiga kostnader och möjliggör snabba svarsåtgärder vid förändrade förutsättningar (Internrevisorernas förening (b), 2006).

Det finns ett direkt samband mellan de tre kategorierna av mål och de fem komponenterna som gäller för vad som krävs för att uppnå målen. Alla komponenterna är relevanta för varje målkategori. Om vi till exempel ser till den enskilda kategori effektiviteten och produktiviteten i verksamheten måste alla fem komponenterna vara närvarande och fungera effektivt för att man skall kunna dra slutsatsen att den interna styrningen och kontrollen över verksamheten är effektiv (Internrevisorernas förening (b), 2006).

COSO-modellen är sammanfattningsvis ett alternativ vid utformningen av effektiv styrning och kontroll. De fem komponenterna används för att göra bedömningar av riskerna i verksamheten. Modellen kan med hjälp av dessa utforma kontroller för att täcka riskerna samt följa upp och utvärdera den interna styrningen och kontrollen med syfte att kunna utveckla och förbättra denna. Internrevisionen är ett av ledningens verktyg för att följa upp och värdera den interna styrningen och kontrollen, men den är inte en del av denna (Ds 2006:15).

4.4 Internrevisionen i statliga myndigheterna

I inledningen redogjorde vi för hur organisationer runt om i världen drabbats av skandaler som till viss del berott på brister i den interna styrningen och kontrollen i verksamheten. I december 2002 beslutade regeringen att regleringen kring den statliga internrevisionen skulle ses över. Syftet var just att förbättra den interna styrningen och kontrollen i staten (SOU 2003:93).

4.4.1 Styrelsen och internrevisorn

Internrevisorn är anställd av organisationen och är ett av styrelsens verktyg för att värdera effektiviteten och ändamålsenligheten i myndighetens verksamhet (Sveriges lantbruksuniversitet, 2005). Internrevisorn arbetar som uppdragsgivare åt myndighetens styrelse (SFS 2006:1226). Styrelsen har ett kollektivt ansvar för hela verksamheten inför regeringen (Sveriges lantbruksuniversitet, 2005). De beslutar om vilka riktlinjer som ska gälla för internrevisionen och hur revisionsplanen ska utformas samt vilka åtgärder som vidtas vid eventuella insatser (Ekonomistyrningsverket (b), 2007). Däremot bestämmer internrevisorerna själva på vilket sätt de vill arbeta för att granska det som revisionsplanen anger (Sveriges lantbruksuniversitet, 2005).

4.4.2 Internrevisorns arbetsuppgifter

Det är internrevisionschefen som leder arbetet med revisionen och ansvarar för att ett värde tillförs verksamheten. Chefen fastställer utifrån risk- och väsentlighetsanalyser vart revisionen behövs, genom att utgå från verksamhetens mål. Resultatet presenteras sedan för ledningen (The Institute of Internal Auditors (a)).

Internrevisorn arbetar efter den revisionsplan som varje år godkänns av styrelsen i myndigheten. I den fastställs vad internrevisorerna ska granska under året. Med hjälp av risk- och väsentlighetsanalyser utformas planen (RRV 2002:12). Underlaget för analyserna ska ha sin utgångspunkt i såväl ledningens identifiering av risker som internrevisorns egen

riskbedömning (Ekonomistyrningsverket (c), 2006)). Begreppet väsentlighet är mycket centralt inom all slags revision och avgör vad revisionen ska inriktas på och hur omfattande den ska vara (Farförlag, 2006). Risk- och väsentlighetsanalyser baseras på interjuver med chefer inom myndigheten, enkäter, förfrågningar etc. (RRV 2002:12).

Internrevisorerna ska vara självständiga och får inte delta i den operativa delen av organisationen, samtidigt som de förväntas vara lojala mot sin myndighet. (RRV 2002:12). Enligt internrevisionsförordningen (SFS 2006:1226) ska granskningen inriktas på följande:

- Att myndigheten uppnår en effektiv verksamhet
- Efterlevnad av lagar, förordningar och föreskrifter
- Redovisning och rapportering som myndigheten gör ska vara rättvisande och tillförlitlig

Internrevisorns arbetsområden kan knytas an både till ledningens förvaltningsansvar som beskrivs i figur 3.

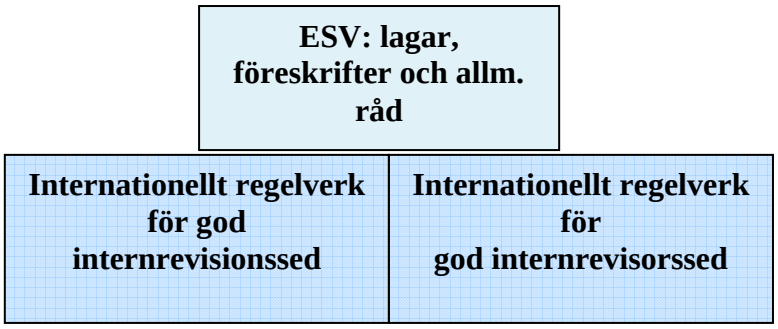
En annan del av internrevisorns arbetsuppgifter är råd och stöd (SFS 2006:1226). Det innebär att rådgivning får ges till andra än ledningen, om det finns angivet i riktlinjerna för myndighetens internrevision. Det finns även förutsättningar för att få ge råd och stöd bland annat måste rådgivningsuppdraget ligga inom internrevisorns kompetensområde och leda till en förbättring för verksamheten inom såväl riskhantering som att tillföra värde.

När en brist upptäckts redovisas den som en iakttagelse, en rekommendation upprättas och sedan rapporteras vidare till styrelsen (Ekonomistyrningsverket (c), 2006). Vidare lämnas en internrevisionsrapport minst en gång per år till styrelsen som grundar sig på granskningen som helhet, iakttagelser och rekommendationer (Ekonomistyrningsverket (b), 2007). I internrevisionsförordningen framgår att myndighetens styrelse ska ansvara för den interna styrningen och kontrollen samt att den ekonomiska redovisningsskyldigheten fullföljs. Det ska ske med stöd av internrevisionen (RRV 2002:12).

4.5 Principer för att bedriva internrevision

4.5.1 Ekonomistyrningsverket

Av Ekonomistyrningsverkets allmänna råd framgår att god internrevisions- och revisorssed innebär att följa de lagar, regler, föreskrifter samt allmänna råd som finns. Internrevisorn ska uppfylla oberoende- och objektivitetskravet samt att kontinuerligt förbättra och utveckla sina kunskaper. Det innebär att Ekonomistyrningsverket är en normerande verksamhet för Internrevisionsförordningen. (Ekonomistyrningsverket (b), 2007) Behövs ytterligare vägledning i frågan kring seden finns accepterade riktlinjer för yrkesmässig internrevision från den internationella internrevisorsföreningen, IIA. De normer som godkänts av IIA gäller för alla dess medlemmar. Normerna är ett slags ramverk för professionellt utövande av yrket (SOU 2003:93).



Figur 4. God internrevisionssed och internrevisorssed inom statliga myndigheter *Egen bearbetning av SOU 2003:93*

Högst upp i figuren finns lagar och Ekonomistyrningsverkets föreskrifter och allmänna råd, vilka är gällande i första hand. Utöver dessa finns internationella internrevisionsföreningens normer som beskrivs i modellens nedersta steg.

4.5.2 God internrevisionssed

Internrevisorernas förening i Sverige framhåller att de internationella standarderna för professionellt utövande av internrevision är att beakta som god interrevisionssed vars syfte är att:

- beskriva de grundläggande principerna för hur internrevision ska gå till
- tillhandahålla ett ramverk för att prestera och förespråka det värde som internrevision tillför
- etablera en bas för hur utvärderingen av internrevision ska gå till
- främja förbättring av organisationsprocesser och verksamheten

God internrevisionssed består av två delar som vi översiktligt och kortfattat kommer att beskriva nedan. Informationen är en sammanfattning från internationella internrevisionsföreningen, IIA:s, riktlinjer (The Institute of Internal Audits (a), 2007).

Den första delen inriktar sig på egenskaper hos organisationer och människor som genomför internrevisionen. Internrevisionen ska godkännas av ledningen för verksamheten i ett slags kontrakt där syftet, befogenheterna och ansvaret tydligt definierats. Revisionen ska även utföras i enlighet med ramverket samt vara oberoende och objektiv, två mycket viktiga faktorer vid revisionens genomförande. Internrevisorn ska ha en opartisk och objektiv attityd samt undvika intressekonflikter (The Institute of Internal Audits (a), 2007).

Chefen för internrevisionen ansvarar för att kvalitets och förbättringsprogrammen för internrevisionen ständigt utvecklas och bibehålls samt att övervaka dess effektivitet. Programmens syfte är att tillföra organisationen ett värde och förbättra dess verksamhet. Det är viktigt att detta sker i överensstämmelse med god internrevisors- och revisionssed. Den andra delen behandlar internrevisorns ansvar för att värdera aktiviteter och tillhandahålla kvalitetskriterier som kan mätas mot själva genomförandet av revisionen (The Institute of Internal Audits (a), 2007).

Internrevisorn identifierar tillförlitlig och relevant information för att nå målet med uppdraget och redovisar sedan resultatet. I internrevision ingår att granska och bidra till en förbättring av riskhanteringen och den interna kontrollen. Det handlar således om att identifiera och utvärdera riskerna samt se till att de riskhanteringssystem som finns är effektiva. Vidare ska resultaten från riskbedömningen bidra till en ökad effektivitet i granskningen av den interna kontrollen inom såväl ledningen som verksamhets- och informationssystem (The Institute of Internal Audits (a), 2007).

Om det visar sig att ledningen har accepterat en nivå av kvarstående risk som internrevisionschefen anser är oacceptabel för verksamheten diskuteras detta ärende med ledningen. Visar det sig att beslutet angående risken kvarstår ska det rapporteras vidare till styrelsen (The Institute of Internal Audits (a), 2007)

4.5.3 God internrevisorssed

I den internationella internrevisionsföreningen finns principer som fungerar som en slags etikkod, vilken är att betrakta som god internrevisorssed enligt den svenska internrevisorsföreningen. Principerna innefattar uppföranderegler för att vägleda internrevisorerna i etiska frågor. Syftet med reglerna är att skapa en etisk kultur kring yrket globalt. Det finns fyra principer som talar om hur en internrevisor förväntas uppträda (The Institute of Internal Auditors (b)).

1. **Integritet** hos internrevisorer påverkar förtroendet som ligger till grund för trovärdigheten i internrevisorns professionella utlåtande.
2. **Objektivitet** innebär att internrevisorn ska på visa ett professionellt sätt att insamla, utvärdera och kommunicera information om processen. Viktigt är att kunna göra en balanserad bedömning av omständigheterna utan att påverkas av andras bedömningar.
3. **Konfidentialitet** innebär att inte avslöja något utan att ha befogenhet till det. En internrevisor måste respektera värdet av och äganderätten till informationen som denne har tillgång till.
4. **Kompetens** innebär att internrevisorn ska använda den kunskap och färdigheter samt den erfarenhet som behövs för att genomföra arbetet The Institute of Internal Auditors (b)).

5. Empiri

I detta avsnitt kommer vi att redogöra för den data som vi själva samlat in och som utgörs av intervjuer med internrevisorer inom tre olika myndigheter. Vi har valt att presentera varje intervju för sig där svaren ställs direkt under frågan. Under intervjuerna utgick vi ifrån ett formulär som kunde anpassas efter situationen, därför kan frågorna skilja sig åt mellan intervjuerna. Vi har endast valt att redovisa den information som kan kopplas till vårt syfte och frågeställningar.

5.1 Intervju med internrevisor Jan Isberg, Lantmäteriet

Lantmäteriet är en myndighet som förser allmänheten och företag med geografisk information i form av kartor, flyg- och satellitbilder i Sverige. Jan Isberg har arbetat på Lantmäteriet en längre tid, varav tio år som internrevisor. Det finns två anställda internrevisorer på Lantmäteriet.

Hur arbetar Lantmäteriet med internrevision?
Internrevisorerna försöker se till riskerna och vilka områden som bär hög risk. Med avsikt att ta fram vad som ska stå i fokus och prioriteras frågar respondenten sig ”vad blir det för skada om det här inträffar?” I oktober innan granskningsåret, börjar revisorerna att arbeta med risk och sårbarhetsanalyser utifrån dessa formas sedan ett förslag till revisionsplanen berättar Jan Isberg.

Respondenten anser att det sällan blir någon diskussion om att förändra det lämnade förslaget på styrelsemötet när revisionsplanen ska fastställas, vilket kan uppfattas som lite ”uddlöst”. Däremot kan förslag inför kommande år lämnas och diskuteras av styrelsen. Revisionsplanen gås ofta igenom då revisorerna har stämt av med generaldirektören innan. Vanligtvis brukar det inte vara mycket att ändra utan det handlar mer om ”kosmetiska” ändringar såsom omformuleringar.

Respondenten anser att det vore bättre att ha olika personer som styrelseordförande och generaldirektör. Beroende på att det är svårt för internrevisorerna att lämna förslag till styrelsen att generaldirektörens arbete bör granskas. Ett sådant förslag skulle troligen röstas ner av styrelsen. Det skulle utifrån internrevisorernas synvinkel vara bättre om generaldirektören och styrelseordförande var två olika personer.

Hur tas underlaget för revisionsplanen fram?
Respondenten framhåller att det är viktigt att träffa personalen, inte bara under granskningsuppdragen utan även vid andra tillfällen. Jan Isberg anser att det är ett betydelsefullt moment eftersom det ger många uppslag som annars inte hade beaktats. Han använder sig även av intranätet för att hålla sig uppdaterad om verksamheten. Vidare påpekar respondenten att omvärldsgranskningen är mycket viktig och att det knappast går att göra en riskanalys om man inte har ”tillräckligt på benen” om verksamheten. Det är det som är en av skillnaderna mellan intern och extern revision. Externrevisorn har många klienter som den jobbar med och då är det mer bokslutet som är i fokus.

Internrevisorerna ska inte vara involverade i den löpande verksamheten vilket innebär att de ger endast förslag till förbättringar, det vill säga rekommendationer. Skulle det trots allt "klia i fingrarna" får internrevisorn ändå inte delta operativt utan hänvisas till att lämna förslag till den närmaste chefen. De får således inte utföra någonting om det inte har stöd i revisionsplanen påpekar Jan Isberg.

Hur går uppföljningen till?
Respondenten berättar att först riktas en rekommendation till den ansvarige chefen. Den i sin tur ombeds komma med en handlingsplan om vilka åtgärder de har tänkt vidta.

Internrevisionen kan redan innan ha gett förslag eller ledtrådar kring hur de kan göra för att åtgärda bristen men det gäller att vara försiktig. Egentligen är det tillräckligt att påpeka bristen och poängtera konsekvenserna av den om åtgärder inte vidtas berättar respondenten. Sedan sker en uppföljning med avsikt att konstatera att det verkligen har vidtagits åtgärder.

Varje tertial går respektive divisions- och koncernfunktionschef igenom rekommendationerna som internrevisorerna har lämnat och som ännu inte har åtgärdas med generaldirektören. Efter ytterligare tre till fyra månader tas det upp igen för att kontrollera att något har hänt. Respondenten anser att den här modellen har fungerat mycket bra. Jan Isberg framhåller att det inte alltid är bra att stressa fram en förändring eftersom det kan leda till sämre kvalité på resultatet. För vissa förändringar är det fullt acceptabelt att det tar upp mot ett halvår och kanske ännu längre tid om det handlar om systembyten eller andra kalendertidskrävande förändringar.

Internrevisionens fokus ändras från år till år. Det är ca tre till fyra olika granskningsuppdrag under ett år. Respondenten svarar att de lägger ungefär 60 procent av tiden till granskning och resterande del ägnar de sig åt bland annat rådgivning och omvärldsbevakning

Vad ska internrevision tillföra myndigheten?
Internrevisorerna försöker att upplysa framförallt cheferna och övriga ansvariga om intern kontroll och hur viktig den är. Vidare är det viktigt att försöka få personalen att tänka ur ett riskperspektiv och hur de utformar sina rutiner. Respondenten anser att internrevisionen har fått delar av personalen att tänka på det sättet. Jan Isberg har märkt en ökad medvetenhet hos framförallt de ansvariga och uppfattar att det fanns mer motstånd i början än nu. Han upplever att internrevisorerna fick förklara sig mer förr. En bidragande orsak till förbättringen anser respondenten var att de genomförde en utbildning för direktionen och cheferna som handlade om intern kontroll, med avsikt att öka förståelsen om intern kontroll.

Respondenten berättar att det är svårt att mäta nyttan av internrevisionen. Att cheferna är intresserade av den interna kontrollen bidrar underlättar och medför att det blir lättare för internrevisorerna att bolla frågorna med dem. Jan Isberg framhåller att han kan peka på en förändring hos de anställda, de ser inte längre internrevisionen som någon som kommer och letar fel utan snarare en hjälp till att uppnå förbättringar.

5.2 Intervju med internrevisorerna Bengt Grude och Mikael Henriët, Räddningsverket

Räddningsverket är en statlig myndighet som verkar för ett säkrare samhälle. Myndigheten har två anställda internrevisorer, Bengt Grude och Mikael Henriët de har arbetat i yrket i 3,5 år respektive 1,5 år. Grude har tidigare erfarenhet som extern revisor och Henriët som controller.

Hur arbetar ni med riskanalysen?
Bengt Grude berättar att Räddningsverket erhåller regleringsbrev från regeringen där målen för verksamheten anges. På Räddningsverket uppstår frågorna om man når ut med sitt budskap som det var tänkt? Och på vilket sätt når det ut? Det anser respondenten är ett hypotetiskt resonemang kring de risker som kan finnas inom en myndighet.

Vidare berättar respondenterna att det görs riskanalyser kring huruvida verksamheten lever upp till målen som regeringen och samhället satt upp men även riskanalyser som inte är direkt kopplat till verksamheten. Grude ger ett exempel där han berättar hur de kontrollerar vilka risker som kan täckas in med hjälp av försäkringar på till exempel bilar och andra värdefulla tillgångar.

Respondenterna ger även ytterligare ett exempel på vad en risk kan innebära för Räddningsverket. De framhåller att det finns en inneboende risk i all utlandsverksamhet, bara en sådan sak som hur lagstiftningen i ett land fungerar är en risk och respondenterna påpekar att det är viktigt att resonera kring hur riskerna ska hanteras.

Hur arbetar ni fram revisionsplanen?
Internrevisorerna Grude och Henriët skickar e-post till personalen med en förfrågan om de har något som kan vara aktuellt för granskning, vilket ger varierande svar.

Internrevisionen på Räddningsverket följer de internationella riktlinjer och standarder som finns. Förslaget på revisionsplanen som internrevisorerna utarbetat grundar sig på den prioritering som de har gjort. Det presenteras sedan för styrelsen tillsammans med de riktlinjer som finns för internrevision, styrelsen fattar sedan ett beslut gällande revisionsplanen.

När styrelsen tagit beslut börjar internrevisorerna att fundera över vilka metoder som ska användas vid granskningen. Det är viktigt att arbetet som internrevisionen utför ger ett värde för myndigheten och därför genomför Räddningsverkets internrevisorer ofta en blandning av finansiell- och effektivitetsrevision. Det är mycket viktigt för en statlig myndighet att den uppnår regeringens uppsatta mål och att följsamheten mot gällande lagar och förordningar är god. Internrevisionen kontrollerar att verksamheten bedrivs inom det mandat som regeringen har lämnat. Självklart kontrolleras att intern styrning och kontroll fungerar.

Godkänner styrelsen oftast era revisionsplaner?
Styrelsen har ofta några synpunkter på revisionsplanen. Respondenterna anser att det ofta är beroende på styrelseledamöternas intresse av internrevisorernas uppgifter. I slutändan avgör styrelsen vad som ska granskas.

Internrevisorerna ska säkerställa att det inte finns några problem, och finns det, ska de meddela detta. De finns till för att myndigheten ska bli bättre framhåller Mikael Henriët. Bengt Grude berättar att hans vision när han började som internrevisor var att ”inte en skugga ska falla på Räddningsverket”. Internrevisionens ansvar är att följa internationell standard och rapportera till styrelsen om de synpunkter och rekommendationer som internrevisionen kommer fram till. Syftet är att förbättra den interna styrningen och kontrollen även om det innebär att internrevisorn måste ge kritik.

Hur mycket tid lägger ni på granskning?
Mikael Henriët anger att det läggar cirka 65-70 procent på granskning och resterande tid åt råd och stöd.

När ni finner en brist, vad händer då?
Internrevisorn diskuterar bristen med dem som hanterar verksamheten. De anser ofta att deras tillvägagångssätt aldrig inneburit några problem tidigare men vid en fortsatt diskussion inser medarbetaren oftast att det finns en brist som kan förbättras. Internrevisorn ger därefter en rekommendation. Handlar det en oegentlighet ska myndigheten själv ta hand om det inte internrevisionen, eftersom de inte ska vara operativa. Internrevisionen är inte några poliser.

Hur kan man göra den interna kontrollen och styrningen bättre?
Bengt Grude berättar om hur det ibland kan fungera inom en myndighet då beslut ska fattas och efterlevas. Det börjar med att generaldirektören fattar ett beslut som medarbetarna ska följa. Efter en tid upptäcker internrevisorerna att beslutet inte följs då personalen arbetar tvärtemot det som blivit överenskommet. Respondenten framhåller att det är mycket viktigt att generaldirektören får vetskap om detta och att det finns en kontrollfunktion som uppmärksammar att besluten inte efterlevs. Grude påpekar att exemplet visar på vad kontroll och styrning innebär.

Vad bidrar internrevisionen till?
Det är ofta en fråga om inställning från verksledningens sida. Generaldirektören kan vara mer eller mindre intresserad av intern styrning och kontroll menar respondenterna. Den generaldirektör som finns på Räddningsverket för närvarande är intresserad, vilket förenklar internrevisorernas arbete och de får gehör för sina synpunkter. Styrelsen är dessutom mycket bra och intresserade av revisionens arbete. Regeringen har varit tydlig med att den interna kontrollen och styrningen vid statliga myndigheter behöver förbättras påpekar Bengt Grude.

Respondenterna framhåller att internrevisionen bidrar till att den interna styrningen och kontrollen har blivit bättre. Genom internrevisionens fokus på att även granska verkets output har de tillfört värde som gör att Räddningsverket agerar på ett bättre sätt gentemot sin uppdragsgivare och allmänheten. Regelefterlevanden har dessutom blivit bättre påpekar Bengt Grude.

Alla verksamheter och projekt ska åstadkomma någonting, det handlar således inte endast om att ta fram rapporter. Respondenterna berättar att Räddningsverket har ett så kallat skyddsnät tillsammans med andra myndigheter. Det är en webbportal om säkerhet i samhället där alla människor ska kunna gå in. Internrevisorerna frågade sig hur många som egentligen kände till den och upptäckte att webbsidan hade ca 350 besökare per dag. Grude påpekar att det kan jämföras med Apoteket som har betydligt fler besökare varje dag likaså Skatteverket. Vid en närmare undersökning visade det sig att det bara var kontaktpersonerna vid varje myndighet som visste om den. Ledningarna hade inte en aning om var det var. Det är därför viktigt att ta reda på vilken målgrupp man vill rikta sig mot. Räddningsverket ska göra något för samhället och inte för sig själva. På detta område måste de vara bra anser respondenterna.

Hur arbetar ni med kvalitetssäkring?
Det finns kvalitetskrav på internrevisorerna, vilket Bengt Grude och Mikael Henriët anser är mycket bra. Det finns krav på att internrevisionen minst var femte år ska utsättas för en extern kvalitetssäkring där utomstående personer granskar deras arbete. Internrevisionen på Räddningsverket har genomgått en mindre kvalitetssäkring med mål att innevarande år genomföra en fullständig extern kvalitetssäkring berättar respondenterna. De två internrevisorerna kontrollerar varandras arbete och dokumentation. De överväger även att sända ut enkäter för att kunna konstatera om internrevisionens arbete motsvarar de krav som myndighetspersoner och styrelse har på deras arbete. Varje år lämnar internrevisionen en årsrapport där de informerar om vad som gjorts och vilka resultat de kommit fram till.

5.3 Intervju med internrevisor Dan Melin, Sida

Sida är en statlig myndighet som tillhör utrikesdepartementet. Sida arbetar med att skapa förutsättningar för fattiga människor att förbättra sina levnadsvillkor. På Sida finns det fyra internrevisorer och en internrevisionschef, det vill säga tre operativa internrevisorer. Dan Melin har arbetat som interrevisor i lite mer än ett år.

Hur tas underlaget för internrevisionen fram?
Dan Melin svarar att det är beroende på vilken typ av granskning som ska göras och vilka svårigheter och frågor som finns runt granskningsobjektet. Tillvägagångssättet är generellt att först göra någon typ av bakgrundsundersökning för att sedan utarbeta ett granskningsprogram som täcker området. Efterhand genomförs intervjuer och dokumentstudier. Dan Melin framhåller att det inte finns några genvägar och granskningen består av mycket grovarbete. Han understryker att granskningsprogrammen är unika för varje granskning.

Hur samlas information in till riskanalysen?
För att samla information till riskanalysen genomför internrevisorerna enkätundersökningar till avdelningarnas chefer och ekonomiövervakare[1]. De intervjuar även anställd personal, både på operativ nivå och på chefsnivå. Dan Melin påpekar att det finns många externa komponenter som påverkar vad som ska vara med i riskanalysen. Han berättar att regleringsbrevet, som utfärdas av regeringen, har stor betydelse. Det styr myndigheternas arbete i Sverige och beskriver vad myndigheten ska arbeta med under året samt att det ska återrapportera tillbaka till regeringen och departementet. Breven förändras hela tiden och fungerar som en slags input i verksamheten.

Dan Melin berättar att på utlandsmyndigheter finns det risker med att ekonomiövervakare och ekonomichefer byter plats eller slutar. Det är mycket att kontrollera på en myndighet som Siad eftersom det är en stor myndighet och då måste hårda prioriteringar göras kring vad som ska innefattas i granskningen. Respondenten påpekar att det lätt blir många granskningar och att det är svårare att ta bort än att lägga till.

Hur granskar ni den interna kontrollen?
Respondenten svara att ett exempel är COSO-modellen som är ett verktyg som de kan använda vid granskning. Revisorerna kan kontrollera attester, policys, riktlinjer både på detalj och på en övergripande nivå. Det finns alltså oändligt många saker som kan kontrolleras. Dan Melin menar att det är viktigt att göra klart för sig själv vad man menar med intern kontroll. Det kan finnas i ett IT- eller redovisningssystem eller lokalt på Gotland. Intern kontroll är ett stort område som skiljer sig beroende på granskningsinriktning.

[1] Ett annat uttryck är controller.

Ett exempel på granskning av den intern kontroll som respondenten anger är att han kan granska representationskonton och att dessa utgifter är redovisade på rätt sätt. På så vis granskar internrevisorerna att den interna kontrollen fungerar på en väldigt detaljerad nivå. En annan form av intern kontroll är att upprätta riktlinjer och policys på stora områden.

Hur många granskningar gör ni generellt på ett år?
Dan Melin menar att det är en resursfråga och berättar att i år ska elva granskningar genomföras, vilket blir ungefär fyra granskningar per person beroende på hur stora granskningarna är. Respondenten berättar att internrevisorerna bland annat arbetar med årsredovisningen. Sida har även myndigheter i utlandet som de besöker för att granska deras interna kontroll. I år ska de granska bland annat Moldavien, Rwanda, Afghanistan och Bolivia. Sida har även granskning som heter Sidas samarbete med statliga myndigheter och Sidas samarbete med multinationella organisationer.

Hur genomförs revisionsplaneringen och revisionsplanen?
Respondenten svarar att revisionsplanen bygger på en slags riskanalys som mynnar ut i en revisionsplan som styrelsen slutligen godkänner. Dan Melin berättar att det sker på ett formellt sätt. Förslaget läggs fram och presenteras för styrelsen som sedan har en del synpunkter beroende på engagemang. I år togs en del saker bort och andra lades till på den revisionsplan som internrevisorerna hade arbetat fram.

Vad händer när ni upptäcker en brist?
Dan Melin berättar att hans första granskning efter årsredovisningsgranskningen var att granska informationsavdelningen på Sida, deras interna styrning och kontroll. Han fick då börja med att ta reda på vad styrning och kontroll innebär för just dem, det är inte säkert att det innebär samma sak för alla. Görs upptäckter som tyder på att till exempel policys och riktlinjer inte efterföljs, rapporteras iakttagelserna som gjorts i ett PM. Dan Melin förklarar vidare att poängen med revision är att granska i förbättringssyfte och få verksamheten att bli bättre. På så vis ökas den interna styrningen och kontrollen. Vid en iakttagelse måste en beskrivning göras på vad som internrevisorn uppfattar kan rättas till, detta måste sedan åtgärdas. Själva granskningen är bara en del, i mångt och mycket handlar det om att göra något åt det som har upptäckts.

Hur sker uppföljningen?
Respondenten påpekar att han bara arbetat cirka ett år och har relativt lite erfarenhet kring den delen av arbetet. Internrevisionen är den enhet som ska göra uppföljningarna enligt den nya förordningen. Respondenten framhåller att tiden får gå och sedan frågar man den ansvarige chefen hur det har gått med åtgärderna.

Kan du beskriva hur ni ger råd?
Dan Melin beskriver att internrevisionen består av två delar. Verksamheten består dels av rådgivning och dels av granskning, cirka 80 procent går åt till granskning på en heltidstjänst. När granskningen genomförs kan rekommendationer ges på iakttagelser som bör prioriteras. Det blir en form av rekommendation som ska utföras av den granskande enheten som sedan blir föremål för uppföljning. Utfärdas en rekommendation blir det ett råd som senare kommer att följas upp. Det kallas för uppföljning, men på något sätt anser respondenten att det blir lite granskning ändå.

Dan Melin framhåller att rekommendationerna måste följas upp så att de verkligen blir genomförda. Melin påpekar att det viktigaste vid genomförandet av en granskning är att göra ett utkast och skriva en rapport om granskningen. Den granskade måste även ges möjlighet att lämna synpunkter på vad som framkommit och på åtgärderna. Det är även viktigt att den ansvarige förstår vad som står i rekommendationen annars kanske de inte kan genomföra åtgärden. Respondenten förklarar vidare att ingenting ska bli liggande. Det är även viktigt att rekommendationerna är kortfattade och är tydligt formulerade för att inga tvivel ska råda.

Fokuserar du som internrevisor framåt eller bakåt i tiden?

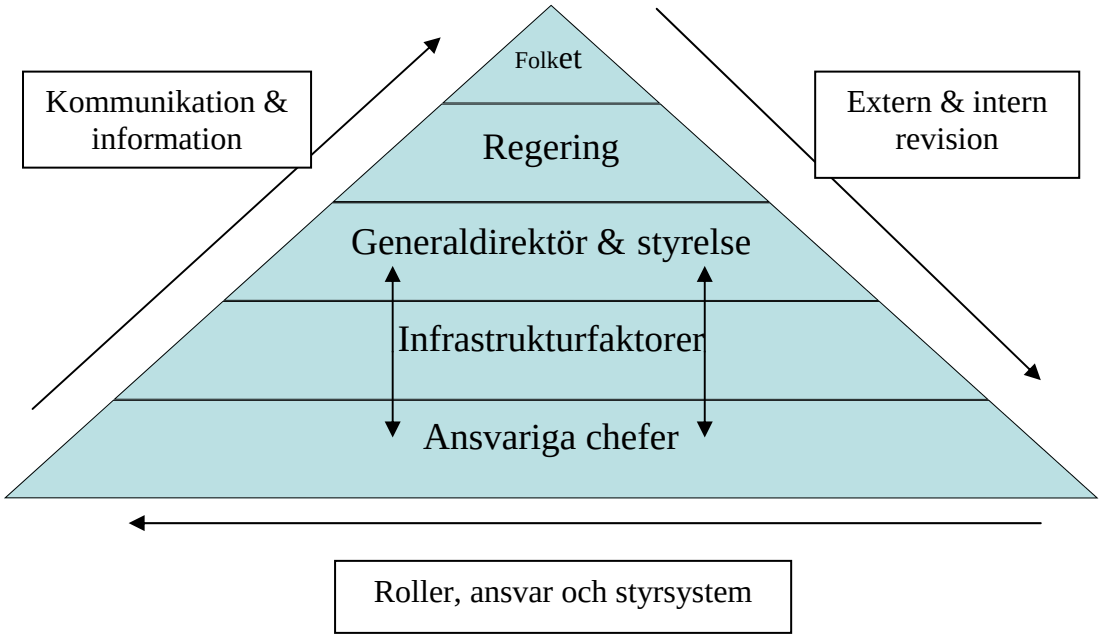
Respondenten anser att hans uppgift som internrevisor är att upptäcka saker som kan förbättras i framtiden, men att många tror att det bara handlar om faktorer som inträffat bakåt i tiden. Dan Melin ger några exempel: Han menar att när det gäller årsredovisningen tittar man på gammalt material som kan förbättras till nästa år. Dan Melin anser att arbetet är mer fokuserat på framtiden eftersom förslag till förbättringar ges, annars skulle det kännas ganska meningslöst. Verksamheten ska vara framåtsyftande poängen är att få myndigheten att bli bättre.

6. Analys

Analysen av undersökningen är ett resultat av empirins förankring i teorin. Nedan ska vi analysera och diskutera de intervjusvar som vi fått fram i empirin och koppla dem till den teori som vi tidigare beskrivit.

6.1 Diskussion kring internrevisorns roll och arbete

Med hjälp av governancemodellen ska vi analysera vad som framkom i de undersökta myndigheterna och vad som är av stor betydelse för att de olika beståndsdelarna i modellen ska synkroniseras. Att dessa element sammanfaller är en förutsättning för att styra och effektivisera verksamheten.



Figur 5. Governancemodell för offentlig sektor.
Egen bearbetning av Falkman & Gavel (2005)

Utifrån vår undersökning framkommer att det har ställts tydliga krav på behovet av en förbättrad intern kontroll och styrning vid statliga myndigheter. Internrevisorerna på Räddningsverket lägger stor vikt vid att generaldirektören och styrelsen har ett intresse av intern styrning och kontroll för att de ska få ut mesta möjliga av internrevisionen. Respondenten från Lantmäteriet berättar att revisionsplanen ofta diskuteras med generaldirektören innan den fastställs och därför kan styrelsemötet då planen ska stadgas upplevas som ”uddlöst”.

Kommunikationen inom organisationen och mellan internrevisorn samt de ansvariga cheferna är av stor betydelse för att internrevisionen ska kunna göra ett bra arbete. För internrevisorn är det viktigt att veta vad intern kontroll är, vidare är det centralt att tala samma språk som de granskade. En av respondenterna trycker på betydelsen av att vara ute och prata med personalen och då inte bara vid granskningsuppdrag med avsikt att få ytterligare information om verksamheten. Genom att de ansvariga cheferna är intresserade och förstår betydelsen av

intern kontroll bidrar det till det bättre. Vidare kan det här kopplas till modellen ovan som visar att kommunikation av vad de kallar infrastrukturfaktorer är viktigt för att uppnå kostnadseffektivitet.

När internrevisorerna finner brister i sin granskning utmynnar det i en rapport som ges till den ansvarige chefen. För att problemet ska rättas till är det relevant att den ansvarige chefen verkligen förstår vad som står i rapporten, annars riskerar det att bli liggande och inte åtgärdas. Det här är en bidragande faktor till att få ut det högsta möjliga värde ur internrevisionen enligt respondenterna.

Av figuren framgår hur viktigt arbetet med infrastrukturfaktorerna är. Respondenterna från Räddningsverket påpekar att det måste finnas någon som ansvarar för faktorer som liknar dessa, det är inte internrevisorns arbete. De menade att inom hela organisationen måste det finnas en bra kommunikation, vilket även governancemodellen förespråkar.

Tiden som internrevisorer lägger på granskning är enligt dem själva svårt att bedöma, en respondent menar att cirka 80 procent av arbetstiden är granskning medan en annan anger att cirka 60 procent går åt till granskning. Resterande tid läggs på rådgivning vilket i ett av fallen är 40 procent. Antal granskningsuppdrag varierar från år till år.

6.2 Nyttan av internrevision

Enligt teorin New Public Management, NPM, läggs det stor vikt vid effektivitet och att uppnå största möjliga värde per krona. Revisionsplanen styr granskningen och avgör därmed vad som kommer att utsättas för granskning. Bakgrunden till revisionsplanen blir därför en viktig del av hur en god effektivitet uppnås. Tillvägagångssättet för att ta fram underlaget för revisionsplanen är olika i olika verksamheter.

”Jag tror att det är viktigt att träffa personalen, inte bara under granskningsuppdrag utan även att bara blanda sig med personalen. Det ger många uppslag som man inte tänkt på innan.” Jan Isberg, Lantmäteriet

”Regleringsbrevet som utfärdas av regeringen har stor betydelse för arbetet med riskanalysen eftersom det styr myndighetens arbete i Sverige” Dan Melin, SIDA

Det är i dessa sammanhang som vi kan urskilja en koppling mellan internrevision och NPM genom att revisionen ansvarar för den del av arbetet där måluppfyllelsen ska följas upp och granskas. Med utgångspunkt i NPM och svaren som våra respondenter gett kan vi diskutera kring vilken nytta internrevisionen ger. Som vi nämnt tidigare kan samhället ses som kunder i olika sammanhang, och framförallt Räddningsverket bekräftar den här teorin när de berättar om webbportalen där målgruppen är allmänheten. Det är ett bra exempel på en insats från internrevisorernas sida som har medfört nytta för kunderna.

”Uppföljning är en viktig del av vårt arbete. Vi ger rekommendationer där vi finner brister och ansvariga ombeds komma med en handlingsplan.” Jan Isberg, Lantmäteriet

Inom NPM diskuteras mycket kring hur viktigt det är att följa upp hur väl organisationen nått upp till målen. Respondenterna påpekar att det kan ta relativt lång tid innan handlingsplanen är genomförd. En respondent menar att vid större brister kan sex månader vara en lämplig tid att arbeta med förbättringar, eventuellt längre om det gäller IT-system. Internrevisorn blir därför en mycket viktig del vad gäller att stödja organisationen i detta arbete.

”COSO-modellen är ett verktyg som kan användas vid granskning av den interna kontrollen”
Dan Melin, SIDA

Med NPM som utgångspunkt kan vi identifiera två viktiga begrepp som återkommer i respondenternas svar: styrning och kontroll. Dessa begrepp kan även tillsammans med redovisning betraktas som mycket relevanta inom NPM. COSO-modellen är ett verktyg som från början var anpassat till företagens interna styrning och kontroll, men som nu är ett vanligt instrument vid granskning av intern kontroll och styrning. Internrevisorerna framhåller både indirekt och direkt att det är viktigt att organisationen strävar mot att ha en så effektiv intern styrning och kontroll som möjligt.

6.3 Internrevision som ledningens verktyg

Utifrån agentteorin är internrevisionen ett sätt för styrelsen i myndigheten att visa regeringen att de arbetar med att säkerställa den interna kontrollen av verksamheten. Myndigheten och dess medarbetare kännetecknas av att de skiljer sig väsentligt åt och att medlemmarna måste motiveras för att agera i enlighet med myndighetens intresse. Utifrån den gjorda undersökningen framkommer att Lantmäteriets internrevisor har uppfattat en attitydförändring hos de ansvariga cheferna sedan de genomförde en utbildning om internkontroll. Det kan ses som ett sätt att motivera medarbetarna och få dem att arbeta mot samma mål, att effektivisera verksamheten ytterligare, precis som agentteorin anger.

Agentteorin grundas på antagandet att agenterna, det vill säga i det här fallet myndigheten har ett informationsövertag gentemot regeringen. Informationsasymmetrin påverkar regeringens möjligheter till att övervaka om deras intressen är tillfredställda av myndigheten. Eftersom förslaget för anstånd ska lämnas till regeringen vill myndigheten erhålla ett så stort bidrag som möjligt inför nästkommande års aktiviteter eftersom de utifrån agentteorins perspektiv förväntas maximera sin nytta. Med avsikt att säkerställa att myndigheterna har uppfyllt sitt syfte kan internrevisionen användas som ett oberoende kontrollorgan för verksamhetens inre effektivitet. Respondenterna påpekar att de gör riskanalyser kring huruvida verksamheten lever upp till målen som regeringen och samhället satt upp. Utifrån denna synvinkel kan vi se att det är regeringen som drar nytta av internrevisionen.

Regeringen utfärdar regleringsbrev som beskriver vad myndigheten ska arbeta med under året samt att det ska återrapporteras tillbaka till regeringen och departementet. Internrevisorn kan ses som styrelsens verktyg för att visa att de gör ett tillförlitligt arbete vad det gäller intern kontroll och styrning, efterlevnad av lagar etc. Eftersom det är internrevisorerna som granskar och följer upp verksamhetens effektivitet. Som kritiker skulle det kunna tycka att det vore tillräckligt med externa revisorer som granskar verksamheten men internrevisorn har en djupare kunskap eftersom den endast arbetar med en verksamhet. Det gör att internrevisorn har mer ”kött på benen” menar en våra av respondenter. Vi kan genom detta se att det finns ett behov av internrevision för att stärka myndighetens tillförlitlighet gentemot dess uppdragsgivare. Med den här utgångspunkten är det agenten det vill säga styrelsen för myndigheten som dra fördelar av internrevisionen.

7. Slutsatser

I nedanstående kapitel svarar vi på vår frågeställning och framför egna reflektioner

7.1 Hur tas underlaget för revisionsplanen fram och hur tillför internrevisionen värde för myndigheten?

Underlaget för internrevisionen tar revisorerna själva fram genom risk- och väsentlighetsanalyser. Analyserna bygger på material från intervjuer och enkätundersökningar, även regleringsbreven från regeringen ligger till grund för analyserna. Vår undersökning visar att internrevisionsplanen oftast godkänns av styrelsen utan några större justeringar, vilket vi förmodar beror på att den stäms av med generaldirektören innan styrelsemötet. Således är det i huvudsak internrevisorerna och generaldirektören som informellt beslutar om vad som ska vara med i revisionsplanen. Det faktum att generaldirektören även är styrelseordförande kan ge konsekvenser beroende på vidden av engagemang. Ur vår synvinkel är det därför viktigt att generaldirektör såväl som styrelseledamöter besitter kompetens inom intern styrning och kontroll samt har intresse kring internrevision för att den ska bli effektiv och medföra ett värde för myndigheten.

Vi anser att det kan vara ett problem, ur internrevisionens synvinkel, med samma person som generaldirektör och styrelseordförande. Ett dilemma kan därför uppstå om internrevisorerna anser att generaldirektörens arbete bör granskas eftersom detta förslag troligen kommer att röstas ned av styrelsen. Dock anser vi att problemet inte är av särskilt stor betydelse för internrevisionens nytta. Vår uppfattning är därav att internrevisorernas arbete framförallt syftar till att minimera riskerna, öka effektiviteten och se till att regler efterlevs inom verksamheten och inte att granska enskilda personer, om inte mycket starka misstankar finns.

7.2 Hur ska uppföljningen ske för att ge effekt i myndigheter?

Under arbetet med uppsatsen har vi både genom intervjuer och andra utredningar fått uppfattningen att uppföljningen är ett mycket viktigt moment i arbetet med internrevision. Arbetet med att följa upp internrevisionen ger myndigheten ett värde i form av både riskreducering och förslag till att förbättra effektiviteten. Vi vill framhålla vikten av att ta hänsyn till att förbättringar inte alltid genomförs över en natt. Respondenterna menar att det kan ta upp till mellan fyra och sex månader, ibland längre innan en tydlig förändring kan påvisas.

Vårt intryck är att internrevisorn måste kunna uttrycka sig klart och tydligt i såväl skrift som tal för att kunna förmedla sitt budskap, eftersom han eller hon inte får blanda sig i verksamheten alls. Det här finns betonat hos såväl respondenter som i teorin. Vi vill således framhålla att internrevisorn måste tala samma språk som medarbetarna. Rekommendationerna som avges blir inte till särskilt stor hjälp för verksamheten, om den ansvarige chefen som ska tillämpa den inte förstår vad som ska åtgärdas och då försvinner även nyttan av internrevisionen.

Att uppföljningen, det vill säga att rekommendationerna efterföljs, medför någon nytta för allmänheten kan vi endast påvisa genom Räddningsverkets respondenter. De arbetar direkt mot allmänheten genom bland annat webbportalen och därför tror vi att effekterna av internrevisionen blir tydligare.

Som en avrundning på vilken nytta internrevisionen praktiskt medför i myndigheten är vårt intryck att det är svårt att direkt mäta effektiviteten och riskreduceringen som internrevisorns arbete medfört. Undersökningen tyder på att medvetenheten hos de ansvariga cheferna ute i organisationen har ökat när det gäller intern styrning och kontroll. En bidragande orsak tror vi kan vara att det har kommit tydliga krav från regeringen att den interna styrningen och kontrollen måste bli bättre. På så sätt har kraven ökat uppifrån och fokus har hamnat på kontroll och styrning. Vårt intryck av de myndigheter som vi har intervjuat är att de tillför verksamheten ett värde, vilket har medfört ökad effektivitet och skärpt efterlevnad av lagar och riktlinjer. Undersökningen har visat att det är mycket svårt att mäta vilka effekter som internrevisionen tillför myndigheten när de inte går att mäta och jämföra, vilket tidigare undersökningar också visat.

Nedan redogör vi en kortfattat för undersökningens viktigaste resultat

- Internrevisorerna genomför riskanalyser som lägger grunden för revisionsplanen
- Styrelsens intresse och engagemang är mycket viktigt för internrevisionens bidrag av effektivitet och värde till verksamheten
- Det är svårt att peka på direkta värden för myndigheten då nyttan är komplicerad att mäta
- Kommunikationen är en central förutsättning för att uppföljningen ska lyckas och att de berörda förstår vad en förbättring innebär

7.3 Egna reflektioner

Vi är av den åsikten att internrevisorernas kompetens och känsla för verksamheten är viktig eftersom de i stort sett är internrevisorerna som styr vad som hamnar i förslaget till revisionsplanen. Vår uppfattning är det är att relevant att ”rätt” person som arbetar som internrevisor. Med rätt person menar vi att internrevisorn bör ha en god analytisk förmåga och en känsla för vad som ska prioriteras i myndigheten. Eftersom internrevisionsenheten själva tar fram underlaget till revisionsplanen styr de till stor del vad som kommer att granskas om inte styrelsen har några större invändningar. Detta skulle kunna resultera i att om en person tillträder som inte besitter den känsla och de egenskaper som yrket kräver, finns risken att internrevisionen inte uppfyller sitt syfte till fullo. Den uppfattning vi fick under intervjuerna var att respondenterna brann för sitt yrke och verkligen ville åstadkomma förbättringar. Vi vill därför framhålla att internrevisor är ett mycket komplext yrke där vi anser att det krävs en stor kompetens och analytisk förmåga för att göra ett bra arbete.

Vi anser att internrevisorer trots allt inte är en garanti för att intern styrning och kontroll granskas till fullo eftersom de precis som externa revisorer inte kan revidera allt. Trots att internrevisorn besitter kompetens och analytisk förmåga kan den mänskliga faktorn fela vilket kommer att bekostas av samhället. Så länge som nyttan och effekten av internrevision inte kan mätas kan lagstiftningen om internrevision vid myndigheterna också ifrågasättas. Vi har upplevt att våra respondenter gör ett bra jobb, de kan påvisa områden där förbättringar skett, men anger att det är väldigt svårt att mäta i någon typ av enheter. Vi vill därför framhålla att internrevision är ett verktyg för styrelsen att granska att intern kontroll och styrning fungerar. Den lagstadgade internrevisionen kanske inte är det bästa sättet att förbättra intern kontroll och styrning inom alla myndigheter.

7.4 Fortsatt forskning

Vi har endast intervjuat ett fåtal myndigheter och det skulle därför vara intressant att göra ett större urval för att se vilket värde internrevisorerna anser att deras arbete tillför myndigheterna för att få en bättre helhetssyn. Det vore även intressant att basera en undersökning på generaldirektören och styrelsen samt Ekonomistyrningsverkets åsikter om vad interrevision tillför myndigheten.

Det skulle vara intressant att forska kring om det eventuellt finnas kompletterande metoder eller andra tillvägagångssätt och verktyg för att förbättra intern styrning och kontroll inom myndigheterna.

Källförteckning

Artiklar

Adams M.B. (1994) *Agency Theory and the Internal Audit,* [Elektronisk], Managerial Auditing Journal 8(9) pp. 8-12.
Tillgänglig: Business Source Elite 2007-05-07

Clatworthy, M.A., Mellet, H.J., Peel. M.J. (2000), *Corporate Governance under 'New Public Management': an exemplification,* [Elektronisk], Corporate Governance 8(2).
Tillgänglig: Business Source Elite 2007-05-08

Eisenhardt K.M. (1988) *Agency- and Institutional-Theory Explanations: The Case of Retail Sales Compensation,* [Elektronisk] The Academy of Management Journal, 31(3) pp. 488-511.
Tillgänglig: Business Source Elite 2007-05-07

Falkman, P, Gavel, S (2005), *Infrastruktur för en effektivare styrning i offentlig verksamhet – en governancemodell*, Balans, 31(5) pp. 35-36

Hood, C (1995), *The "New Public Management" in the 1980s: Variations on a Theme'*, Accounting, Organizations and Society, 20(3) pp. 93-109

Svernlöv Carl & Blomberg B:son Eric, *Sarbanes-Oxley Act- USA:s hårda svar på redovisningsskandalerna*, Balans nr 1 2003

Internetadresser

Bolagsstyrning 2007-06-01
http://www.bolagstyrning.se/files/docs/Svensk_kod_för_bolagstyrning.pdf

Dagens industri 2007-06-04
(a)Http://di.se/Nyheter/?page=%2fAvdelningar%2fArtikel.aspx%3fO%3dIndex%26ArticleID%3d2006%5c01%5c31%5c174007

(b)http://di.se/Nyheter/?page=%2fAvdelningar%2fArtikel.aspx%3fO%3dIndex%26ArticleID%3d2002%5c06%5c27%5c52973%26src%3ddi

(c)http://di.se/Nyheter/?page=%2fAvdelningar%2fArtikel.aspx%3fO%3dIndex%26ArticleID%3d2003%5c11%5c15%5c92299%26src%3ddi

Ekonomistyrningsverket 2007-04-11
(a) Internrevision
http://www.esv.se/amnesomraden/internrevision.4.108ea49106e58d32d180001192.html
Uppdaterat: 2007-03-23

Ernst & Young 2007-05-11
http://www.ey.com/global/download.nsf/Sweden/Intern_kontroll_f%C3%B6r_styrelseledamoter/$file/Internkontroll.pdf

Handels- och industriministeriet 2007-05-04
http://www.ktm.fi/?l=sv&s=201

Internrevisorernas förening, The Institute of Internal Auditors - Sweden 2007-04-11
(a) Vad är internrevison
http://www.internrevisorerna.se/internrevision

(b) COSO-översättning 2007-04-17
http://www.internrevisorerna.se/uploads/cosooversattning.pdf

The Institute of Internal Auditors 2007-04-25
(a) International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing
http://www.theiia.org/guidance/standards-and-practices/professional-practices-framework/standards/standards-for-the-professional-practice-of-internal-auditing/

(b) Code of Ethics 2007-04-25
http://www.theiia.org/guidance/standards-and-practices/professional-practices-framework/code-of-ethics/code-of-ethics---english/

Regeringen, Så styrs myndigheter 2007-05-03
http://www.regeringen.se/sb/d/2462.
Uppdaterat 2006-08-21

Sydsvenskan 2007-06-04
http://sydsvenskan.se/ekonomi/article64769.ece

Litteratur

Adolphson , J (1998), *Strategi för intern redovisning*, Liber Ekonomi, Malmö

Agevall, L (2005), *Välfärdens organisering och teori*, Växjö University Press, Göteborg

Almqvist, R (2006), *New Public Management – om konkurrensutsättning, kontrakt och kontroll* Liber AB, Malmö

Artsberg, K (2005), *Redovisningsteori – policy och praxis*, Liber Ekonomi, Malmö

Bryman, A (2002), *Samhällsvetenskapliga metoder*, Liber AB, Malmö

Christensen, T, Lægreid, P, Roness, P.G, Røvik, K.A (2005), *Organisationsteori för offentlig sektor*, Liber Ekonomi, Malmö

Christensen, L, Andersson, N, Carlsson, C, Haglund, L (1998), *Marknadsundersökning – en handbok*, Studentlitteratur, Lund

Egeberg, M, Lægreid, P (1999) *Organizing political institutions : essays for Johan P. Olsen*, Scandinavian Univ. Press, Oslo

FAR förlag (2006), *Revisorn – En praktisk beskrivning*, FAR förlag, Kristianstad

Mayntz, R, (1999) *Organizations, Agents and Representatives*. I Egeberg, M och Lægreid, P (Red), *Organizing Political Institutions Essays for Johan P Ohlsen*, Universitetsforlaget AS, Oslo

Nygaard, C, Bengtsson, C (2002), *Strategizing – en kontextuell organisationsteori*, Studentlitteratur, Lund

Holme, I.M, Solvang, B.K (1997), *Forskningsmetodik Om kvalitativa och kvantitativa metoder*, Studentlitteratur, Lund

Jacobsen, D.I (2002), *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, Studentlitteratur, Lund

Jørgensen, P.S, Rienecker, L (2002), *Att skriva en bra uppsats*, Liber, Malmö

Kvale, S (1997), *Den kvalitativa forskningsintervjun*, Studentlitteratur, Lund

Lekvall, P, Wahlbin, C (1993) *Information för marknadsföringsbeslut*, IHM FÖRLAG AB, Göteborg

Mallin, C.A. (2004), *Corporate Governance*, Oxford University Press, Oxford

Power, M (1997), *The Audit Society Rituals of Verification"* Oxford University Press, New York

Thurén, T (1996), *Vetenskapsteori för nybörjare* Liber AB, Malmö

Whalman E (2000), *Intern revision för ständig förbättring*, SIS Forum, Falkenberg

Rapporter, utredningar och övriga skrifter

Ds 2006:15, *Intern styrning och kontroll i staten Förslag till ett gemensamt ramverk*, Fritzes Offentliga publikationer, Stockholm

(b) Ekonomistyrningsverket, *Ekonomistyrningsverkets sammanställning av vissa principiella frågor och svar utifrån internrevisionsförordningen (2006:1228)*, 2007-03-30, [Elektronisk] Tillgänglig:http://www.esv.se/download/18.6f60681119df9656f800094/Ekonomistyrningsverkets+sammanst%C3%A4llning+av+vissa+principiella+fr%C3%A5gor+utifr%C3%A5n+internrevisionsf%C3%B6rordningen+2006+1228.pdf
Uppdaterad: 2007-04-11

(c) Ekonomistyrningsverket, *Ekonomistyrningsverkets föreskrifter och allmänna råd till internrevisionsförordning (2006:1228)*, [Elektronisk] Tillgänglig:http://www.esv.se/download/18.6f60681109102909b80001130/Cirkul%C3%A4r+2007-1.pdf

(d) Ekonomistyrningsverket, *Ekonomistyrningsverkets årliga rapport 2007 om den statliga internrevisionen* 2007- 03-30

Tillgänglig:http://www.esv.se/download/18.6f60681119df9656f8000228/ESVs+%C3%A5rliga+rapport+2007+om+den+statliga+internrevisionen.pdf

FAR INFO 2006 nr 8 340. Promemoria om statlig styrning och intern kontroll

Riksrevisionsverket, (2002/12) *Internrevision i staten*, Riksrevisionsverkets publikationsservice, Stockholm

SOU 2003:93, *Vad är intern styrning och kontroll respektive internrevision*, Fritzes Offentliga publikationer, Stockholm

Sveriges lantbruksuniversitet (SLU), (2005) *Internrevision i statliga myndigheter*, Dnr SLU ua 12.5-2651/05, [Elektronisk]
Tillgänglig: https://ap-internrev.adm.slu.se/Webbdokument/Internrevision.pdf

Lagar

SFS 2006:1228 Internrevisionsförordningen