

OM OFFENTLIG SEKTOR

# Fångar FISKEN\* fel?

## Betydelsen av intern styrning och kontroll för att motverka felaktiga utbetalningar

\* FISKEN = Förordning (2007:603) om intern styrning och kontroll



## Innehåll

<b>Sammanfattning</b>	<b>5</b>
<b>Inledning</b>	<b>9</b>
Syftet med rapporten	9
Projektets genomförande	10
<b>Bakgrund</b>	<b>11</b>
Felaktiga utbetalningar	11
Intern styrning och kontroll	12
<b>Myndigheternas interna styrning och kontroll</b>	<b>17</b>
Myndighetsledningarnas bedömningar	17
Riksrevisionens bedömningar	19
Statskontorets granskningar	21
<b>Risker för felaktiga utbetalningar vid myndigheterna</b>	<b>25</b>
Försäkringskassan	25
CSN	27
Arbetsförmedlingen	29
Felaktiga utbetalningar trots intern styrning och kontroll	30
Intern styrning och kontroll har betydelse	34
<b>Det fortsatta arbetet för att motverka felaktiga utbetalningar</b>	<b>35</b>
Fokus på konkreta risker i hela kedjan	35
Arbetet måste verksamhetsanpassas och utvecklas vidare	36
Det är svårt att värdera den interna styrningen och kontrollen	37
<b>Summary</b>	<b>39</b>
<b>Referenser</b>	<b>43</b>
<b>Noter</b>	<b>47</b>



## Sammanfattning

För att säkerställa att utbetalningarna från välfärdssystemen är korrekta, räcker det inte med att myndigheterna uppfyller de krav som ställs på dem i förordningen om intern styrning och kontroll. Att myndigheterna själva bedömer att deras interna styrning och kontroll är betryggande utgör heller ingen garanti för att det inte förekommer felaktiga utbetalningar. Om arbetet med att motverka felaktiga utbetalningar ska bli effektivt, krävs det att kontrollarbetet genomsyrar hela organisationen samt att det anpassas till respektive myndighets förutsättningar och problem. Det visar en sammantagen analys av Statskontorets tidigare granskningar av tre myndigheters arbete med att motverka felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen.

### Statskontorets tidigare granskningar

I denna rapport redovisas de bedömningar myndighetsledningarna, Riksrevisionen respektive Statskontoret gjort under senare år av den interna styrningen och kontrollen avseende felaktiga utbetalningar vid Försäkringskassan, Centrala studie-stödsnämnden (CSN) och Arbetsförmedlingen. Gemensamt för bedömningarna var att de inte bidrog nämnvärt till att klargöra vilka konkreta risker som förelåg för felaktiga utbetalningar vid respektive myndighet. Statskontoret har dock även genomfört omfattande undersökningar av vilka risker det fanns för felaktiga utbetalningar av de olika stöd och förmåner som myndigheterna hanterar. Dessa delar av granskningarna innefattade flera olika metoder, till exempel en kontroll av regelefterlevnaden i 575 000 beslut vid Arbetsförmedlingen, en granskning av kvaliteten i nästan all elevrapportering till CSN under ett helt läsår, ett stort antal djupintervjuer med Försäkringskassans personal samt flera omfattande enkätundersökningar.

Av förordningen om intern styrning och kontroll – kallad FISKEN – och myndighetsförordningen, framgår att med intern styrning och kontroll avses en process som syftar till att myndighetsledningarna kan tillse att verksamheten bedrivs effektivt, enligt gällande rätt, att den redovisas korrekt samt att myndigheten hushållar med statens medel. Processen består av riskanalys, kontrollåtgärder, uppföljning och dokumentation.

## **En mängd risker för felaktiga utbetalningar trots en till synes god intern styrning och kontroll**

Statskontoret har i tidigare granskningar av *Försäkringskassan* funnit en mängd konkreta brister som ökar risken för felaktiga utbetalningar. Bristerna upptäcktes huvudsakligen vid granskningarna av konkreta risker för felaktiga utbetalningar, inte vid granskningen av myndighetens interna styrning och kontroll. Försäkringskassan har dock inte fått någon invändning i revisionsberättelserna och myndighetens ledning har bedömt att den interna styrningen och kontrollen i stort sett har varit betryggande.

När det gäller CSN, visade Statskontorets granskning att många utbildningsanordnare inte rapporterade allt skolk, övrig frånvaro, kursavbrott, bristande studieaktivitet m.m. Det tog också lång tid för utbildningsanordnarna att rapportera in olika händelser till CSN, något som innebar att det gjordes felaktiga utbetalningar under en längre tid än nödvändigt. Omfattningen av dessa risker framkom inte i myndighetens riskanalys. Riskerna uppmärksammades heller inte i Riksrevisionens, Statskontorets eller myndighetsledningarnas bedömningar av om CSN uppfyllde kraven i förordningen om intern styrning och kontroll.

Statskontorets granskning av *Arbetsförmedlingen* visade att det inte endast fanns risker för fel utan även att det hade gjorts felaktiga utbetalningar. Den viktigaste orsaken till detta var att handläggarna gjorde fel i samband med att de beviljade olika arbetsmarknadspolitiska program. Myndighetens ledning hade ändå bedömt att den interna styrningen och kontrollen var betryggande och Riksrevisionen hade inte påtalat några brister avseende myndighetens interna styrning och kontroll.

Samtidigt som de tre myndigheternas interna styrning och kontroll föreföll vara god, fanns det alltså påtagliga och oacceptabla risker för felaktiga utbetalningar av olika förmåner och stöd från välfärdssystemen.

## **Flera skäl till varför det kan förekomma felaktiga utbetalningar trots en till synes god intern styrning och kontroll**

I rapporten redovisas flera orsaker till varför det kan förekomma betydande och oacceptabla risker för felaktiga utbetalningar även hos myndigheter som har en till synes god intern styrning och kontroll. För att en myndighet ska undvika, minimera eller upptäcka felaktiga utbetalningar räcker det inte med att processkraven i förordningen om intern styrning och kontroll är uppfyllda. Det nödvändiga arbetet för att förhindra felaktiga utbetalningar involverar inte bara några få anställda, utan arbetet med att kontrollera olika uppgifter startar redan hos handläggarna närmast kärnverksamheten. Det innebär att det finns många moment eller bedömningar som kan gå fel, eller som åtminstone inte utförs på det sätt som krävs för att minimera riskerna för felaktiga utbetalningar. Statskontorets granskningar visar att de konkreta riskerna ofta uppträder längst ut i styrkedjan, dvs. i myndighetens handläggning av olika ärenden och de uppgifter som ligger till grund för olika beslut.

En myndighetsledning kan försäkra sig om att det finns en process som kan medföra att riskerna för felaktiga utbetalningar upptäcks. Det är däremot inte troligt att den känner till alla risker som kan leda till felaktiga utbetalningar och den kommer även ha mycket svårt att avgöra om riskerna är rätt värderade och hanterade. Därtill ska man betänka att den interna styrningen och kontrollen avser alla risker för att verksamhetens mål och uppgifter inte kan fullgöras, inte endast de som berör felaktiga utbetalningar.

Sammantaget innebär en god intern styrning och kontroll rimligtvis att förutsättningarna och incitamenten ökar för att myndigheterna ska upptäcka olika risker och vidta åtgärder för att motverka felaktiga utbetalningar. Det är dock inget ofelbart styrinstrument och en granskning av om processkraven i förordningen om intern styrning och kontroll är uppfyllda, ger inte ett tillräckligt bra svar på i vilken utsträckning det finns oacceptabla risker för felaktiga utbetalningar.

## Det fortsatta arbetet

Det är svårt att finna generella metoder för hur arbetet för att motverka felaktiga utbetalningar ska bedrivas eftersom myndigheternas uppgifter, regelverk, organisation och beroende av andra aktörer skiljer sig åt. Arbetet för att upptäcka, undvika och minimera risker och faktiska felaktiga utbetalningar behöver fokuseras på konkreta risker och därför också verksamhetsanpassas.

Rapporten visar även att det finns en osäkerhet kring den interna styrningen och kontrollens omfattning och inriktning samt att det finns risk för mer eller mindre subjektiva bedömningar av hur förordningen om intern styrning och kontroll ska tillämpas. De subjektiva bedömningarna bidrar till att den interna styrningen och kontrollen inte fångar in riskerna för felaktiga utbetalningar, men också till att det är svårt att klassificera och jämföra arbetet vid olika myndigheter. Det arbete Ekonomistyrningsverket (ESV) bedriver för att utveckla regelverk och metoder för den interna styrningen och kontrollen i staten, är därför angeläget. Denna rapport visar att det är viktigt att regelverken och de metoder som används, anpassas till de specifika problem som finns vid respektive myndighet.



## Inledning

År 2008 fick Statskontoret regeringens uppdrag att granska Centrala studiestödsnämndens (CSN) och Arbetsförmedlingens interna styrning och kontroll med avseende på arbetet mot felaktiga utbetalningar.<sup>1</sup> Dessutom hade Statskontoret i slutet av år 2007 fått i uppdrag att granska Försäkringskassans interna styrning och kontroll samt arbetet mot felaktiga utbetalningar och mot brott mot socialförsäkringen. I uppdragen betonade regeringen att Statskontoret skulle beskriva, granska och bedöma respektive myndighets *interna styrning och kontroll*. Statskontoret skulle också lämna förslag på hur kontrollen gällande vissa angivna stöd kunde stärkas.

Av förordningen (2007:603) om intern styrning och kontroll, ibland kallad FISKEN, framgår att med begreppet intern styrning och kontroll avses den *process* som syftar till att det sextotala myndigheter som omfattas av internrevisionsförordningen (2006:1228) med rimlig säkerhet kan fullgöra de krav som beskrivs i 3 § myndighetsförordningen (2007:515). Denna paragraf föreskriver att myndighetens ledning ansvarar inför regeringen att verksamheten bedrivs effektivt och enligt gällande rätt och de förpliktelser som följer av Sveriges medlemskap i Europeiska unionen, att den redovisas på ett tillförlitligt och rättvisande sätt samt att myndigheten hushållar väl med statens medel. Den interna styrningen och kontrollen syftar således inte endast till att minska felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen. Förordningen om intern styrning och kontroll trädde i kraft den 1 januari 2008.

### Syftet med rapporten

I denna rapport analyserar och diskuterar vi vilken betydelse en fungerande intern styrning och kontroll, och särskilt den nya förordningen, har för att motverka felaktiga utbetalningar. Ana-

lysen avser bland annat att vara ett stöd i de berörda myndigheternas interna diskussioner kring arbetet med att motverka felaktiga utbetalningar. Rapporten ska även tydliggöra varför det kan finnas risker för felaktiga utbetalningar även hos myndigheter som har en till synes god intern styrning och kontroll. Sammantaget kan ett sådant förtydligande öka förutsättningarna för att kraven på myndigheterna, och de åtgärder de vidtar, i så hög grad som möjligt anpassas till de faktiska problem som finns när det gäller att motverka felaktiga utbetalningar.

### **Projektets genomförande**

Underlaget i denna rapport består i första hand av Statskontorets erfarenheter från de genomförda projekten om intern styrning och kontroll med avseende på felaktiga utbetalningar. I rapporten utnyttjas även material från några ytterligare granskningar som Statskontoret gjort av Försäkringskassans arbete med att förhindra felaktiga utbetalningar. Därutöver har material från bland annat Regeringskansliet, Ekonomistyrningsverket (ESV) och Riksrevisionen använts i analysen.

Projektet har genomförts av Erik Nyberg (projektledare) med bistånd från de utredare som genomfört granskningarna av Försäkringskassans, CSN:s och Arbetsförmedlingens interna styrning och kontroll och arbete med att motverka felaktiga utbetalningar. Företrädare för ESV och Riksrevisionen har granskat och lämnat synpunkter på ett utkast till denna rapport.

## Bakgrund

I regeringens uppdrag till Statskontoret framgick det implicit att det finns ett samband mellan en god *intern styrning och kontroll* och ett framgångsrikt arbete mot *felaktiga utbetalningar*. I det följande beskrivs bakgrunden och betydelsen av dessa båda begrepp.

### Felaktiga utbetalningar

I 2005 års ekonomiska vårproposition presenterade den dåvarande regeringen ett åtgärdsprogram mot fusk med förmåner och bidrag.<sup>2</sup> Åtgärden avsåg bland annat en reformering av den straffrättsliga regleringen av förmånsfusk och en översyn av hur felaktiga utbetalningar kan återkrävas. Den viktigaste åtgärden för att stärka det operativa arbetet på myndigheterna var dock att regeringen inrättade *Delegationen mot felaktiga utbetalningar* (FUT-delegationen). Delegationens huvudsakliga uppgift var att utgöra ett samverkansorgan för åtgärder mot felaktiga utbetalningar från de offentliga försäkrings- och bidragssystemen. I uppdraget ingick bland annat att lämna förslag på metoder för att mäta omfattningen av oegentligheter över tid samt att beskriva omfattningen och orsakerna till varför det förekommer felaktiga utbetalningar.<sup>3</sup> Mellan åren 2005 och 2008 publicerade FUT-delegationen tio delrapporter och ett slutbetänkande.

### Orsaker till felaktiga utbetalningar

FUT-delegationen menade att en utbetalning ska definieras som felaktig om den beslutats och betalats ut på felaktiga grunder.<sup>4</sup> De felaktiga utbetalningarna orsakas enligt delegationen bland annat av felaktigt uppgiven inkomst, förmögenhet, bostad eller förmåga men även av slarv, okunskap och tidsbrist.<sup>5</sup> De felaktiga utbetalningarna uppstår enligt delegationen på grund av

- 
- avsiktliga fel från den sökande eller den ansvariga myndigheten,
  - oavsiktliga fel från den sökande eller den ansvariga myndigheten,
  - systemproblem som orsakas av regel- och stödsystemets utformning, något som kan göra det svårt att definiera om en utbetalning är riktig eller felaktig.<sup>6</sup>
- 

### **Omfattning av felaktiga utbetalningar**

FUT- delegationen har bedömt att de felaktiga utbetalningarna från välfärdssystemen uppgår till närmare 20 miljarder kronor om året. Detta belopp motsvarar ungefär fyra procent av de totala utbetalningarna från välfärdssystemen.<sup>7</sup> Enligt delegationen orsakas ungefär hälften av de felaktiga utbetalningarna av avsiktliga fel från den sökande, och hälften beror på oavsiktliga fel av den sökande eller myndigheten. Beräkningarna av omfattningen bygger emellertid inte på verkliga felaktiga utbetalningar eller erfarenheter från robusta kontroller, utan på subjektiva bedömningar från olika experter. Osäkerheten om storleken på de felaktiga utbetalningarna är därför ganska stor och bedömningarna bör hanteras med viss försiktighet.

### **Intern styrning och kontroll**

I början av 1990-talet utvecklade the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) ett sammanhållet ramverk för att stödja företag och andra organisationer i värderingen och utvecklingen av deras interna styr- och kontrollsystem.<sup>8</sup> I slutet av 1990-talet började begreppet intern styrning och kontroll även att användas inom svensk statsförvaltning och år 2001 infördes begreppet för första gången i författningstext genom en ändring (2000:1085) i förordningen (1995:686) om intern revision vid statliga myndigheter m.fl. Med intern styrning och kontroll avsågs vid denna tidpunkt normalt en process styrd av myndighetens ledning som med rimlig säkerhet leder till en effektiv och ändamålsenlig verksamhet, att lagar, förordningar och andra regler efterlevs samt

en tillförlitlig redovisning och rättvisande rapportering av verksamheten.<sup>9</sup>

År 2006 redovisade Finansdepartementet ett förslag till hur arbetet med intern styrning och kontroll skulle regleras för de statliga myndigheterna. Förslaget utgick från det ramverk som hade utvecklats av COSO. De huvudsakliga motiven till regleringen var att stärka regeringens styrning av statliga myndigheter och att kraven på myndigheternas skyldighet att fullgöra sitt förvaltningsansvar skulle bli tydligare.<sup>10</sup> Regleringen börja gälla den 1 januari 2008 då myndighetsförordningen (2007:515) och förordningen (2007:603) om intern styrning och kontroll trädde i kraft.

### **Ett samspel av flera förordningar**

Av 3 § myndighetsförordningen framgår att samtliga myndighetsledningar ansvarar inför regeringen för att verksamheten bedrivs effektivt och enligt gällande rätt och de förpliktelser som följer av Sveriges medlemskap i Europeiska unionen, att den redovisas på ett tillförlitligt och rättvisande sätt samt att myndigheten hushållar väl med statens medel. Dessa krav brukar benämnas verksamhetskrav. I myndighetsförordningen anges också att myndighetsledningarna ska säkerställa att det finns en intern styrning och kontroll som fungerar på ett betryggande sätt.

I förordningen om intern styrning och kontroll framgår att med intern styrning och kontroll avses en *process* som syftar till att myndigheten med rimlig säkerhet fullgör verksamhetskraven i myndighetsförordningen. Processen består av fyra moment som beskrivs nedan. Förordningen om intern styrning och kontroll gäller endast de sextiototal myndigheter som omfattas av internrevisionsförordningen (2006:1228).

Internrevisionsförordningen föreskriver att internrevisionen utifrån en analys av verksamhetens risker, självständigt ska granska att ledningens interna styrning och kontroll är utformad så att myndigheten med rimlig säkerhet fullgör verksamhets-

kraven i myndighetsförordningen. ESV:s föreskrifter till förordningen anger att internrevisionens analys ska upprättas årligen och utgå såväl från den riskanalys som myndighetsledningen ansvarar för som en egen riskbedömning. Internrevisionen bör använda all relevant kunskap om risker som finns i myndigheten men den kan inte delta aktivt i det dagliga arbetet med intern styrning och kontroll. Internrevisionen kan dock ha en rådgivande roll.

Av förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag (FÅB) framgår att ledningen vid myndigheter som omfattas av förordningen om intern styrning och kontroll, i samband med undertecknandet av årsredovisningen även ska bedöma om den interna styrningen och kontrollen är betryggande.

### **Fyra centrala moment**

Förordningen om intern styrning och kontroll specificerar fyra moment som ska ingå i processen. De fyra momenten utgörs av riskanalys, kontrollåtgärder, uppföljning och dokumentation. Av ESV:s handledningsstöd till myndigheterna framgår att det är viktigt att de olika momenten integreras med myndighetens styrning. Enligt ESV ska denna integration ske oavsett vilken styrmodell myndigheten har valt att använda.<sup>11</sup> Den interna styrningen och kontrollen ska vara integrerad i hela myndigheten och kunna avse risker och åtgärder på alla nivåer.

I ESV:s föreskrifter, allmänna råd och handledning till förordningen om intern styrning och kontroll, finns även detaljerade anvisningar hur myndigheterna ska arbeta med riskanalys, kontrollåtgärder, uppföljning och dokumentation.

### **Riskanalys**

Myndigheten ska göra en riskanalys i syfte att identifiera omständigheter som utgör risk för att verksamheten inte bedrivs i enlighet med verksamhetskraven, dvs. effektivt och enligt gällande rätt och de förpliktelser som följer av Sveriges medlemskap i Europeiska unionen, att verksamheten redovisas på ett

tillförlitligt och rättvisande sätt samt att myndigheten hushållar väl med statens medel.

Av ESV:s föreskrifter till förordningen om intern styrning och kontroll framgår att riskanalysen innebär att *identifiera*, *värdera* och *besluta om hantering* av riskerna för att verksamhetens mål eller uppgifter inte fullgörs. I sina allmänna råd beskriver ESV riskanalysens olika delar enligt följande:

- Att *identifiera* risker innebär att fastställa händelser som utgör hot mot att målen uppnås.
- Att *värdera* risker innebär att bedöma sannolikheten för att en viss händelse inträffar samt hur allvarlig konsekvensen av en sådan händelse kan komma att bli.
- Att *besluta om hantering* av risker innebär att besluta om en risk ska accepteras, begränsas, delas eller elimineras. Att en risk kan accepteras ska ses i ljuset av att myndigheterna har flera uppgifter och mål. Exempelvis skulle en alltför rigid risknivå för felaktiga utbetalningar kunna leda till att ersättningen inte kan betalas ut i tid.

### **Kontrollåtgärder**

Med ledning av riskanalysen ska myndigheten vidta åtgärder för att verksamheten med rimlig säkerhet bedrivs effektivt och enligt gällande rätt och de förpliktelser som följer av Sveriges medlemskap i Europeiska unionen, att den redovisas på ett tillförlitligt och rättvisande sätt samt att myndigheten hushållar väl med statens medel. De risker i analysen som inte accepteras kräver en åtgärd som innebär att risken delas, begränsas eller elimineras. Myndighetens ledning bör enligt ESV:s allmänna råd göra en avvägning mellan den kostnad en viss åtgärd för med sig och den förväntade nyttan av åtgärden. Av ESV:s handledning framgår även att kontrollåtgärderna bör vara av konkret karaktär. De kan vara organisatoriska, administrativa eller tekniska. Exempel på åtgärder är informationsinsatser, kompetensutveckling, förebyggande åtgärder eller efterhandskontroller.

## **Uppföljning**

Den interna styrningen och kontrollen ska systematiskt och regelbundet följas upp och bedömas. Vid bedömningen ska iakttagelser från den externa och interna revisionen beaktas. Uppföljningen syftar bland annat till att ledningen ska kunna försäkra sig om att kontrollåtgärderna är tillräckliga samt ligga till grund för bedömningen om den interna styrningen och kontrollen är tillräcklig. I uppföljningen ingår att bedöma om de beslutade kontrollåtgärderna har genomförts och fungerat på det sätt som var avsett.

## **Dokumentation**

Riskanalysen, kontrollåtgärderna och uppföljningen ska dokumenteras. Av ESV:s föreskrifter framgår att dokumentationen ska ligga till grund för ledningens bedömning i årsredovisningen om den interna styrningen och kontrollen är betryggande. Föreskrifterna anger också att dokumentationen ska upprättas så att det går att följa myndighetens process för intern styrning och kontroll från riskanalys till beslut om kontrollåtgärder och till uppföljning och bedömning. Det finns dock inga föreskrifter som närmare anger hur utformningen av dokumentationen ska se ut. I ESV:s handledning återges dock sju exempel på vilka delar som kan ingå i dokumentationen. Dessa avser en beskrivning av myndighetens modell för arbetet med intern styrning och kontroll, ledningens syn på risker, en samlad riskanalys, en internkontrollplan, rapportering från extern- och internrevision, en redogörelse över aktuell riskstatus samt en beskrivning av kvarstående väsentliga brister.<sup>12</sup>



## Myndigheternas interna styrning och kontroll

Mellan åren 2005–2008 gav regeringen flera myndigheter, däribland Försäkringskassan, CSN och Arbetsförmedlingen i uppdrag att arbeta mot målet att felaktiga utbetalningar inte skulle förekomma. Det innebär att för dessa myndigheter är det centralt att deras interna styrning och kontroll uppmärksammar riskerna för felaktiga utbetalningar. En granskning och bedömning av den interna styrningen och kontrollen av vilken utsträckning myndigheterna lever upp till detta, kan dock avse olika saker och genomföras av olika aktörer. I det följande redovisas myndighetsledningarnas, Riksrevisionens respektive Statskontorets bedömningar av den interna styrningen och kontrollen vid Försäkringskassan, CSN och Arbetsförmedlingen.

### Myndighetsledningarnas bedömningar

Av förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag (FÅB) framgår att ledningen för de myndigheter som omfattas av förordningen om intern styrning och kontroll, i samband med undertecknandet av årsredovisningen även ska bedöma om den interna styrningen och kontrollen är *betryggande*. Enligt ESV:s allmänna råd till förordningen ska bedömningen utgå från den dokumentation som upprättas enligt förordningen om intern styrning och kontroll. Som framgick ovan finns det dock inga detaljerade krav på vad som ingår i dokumentationen, utan endast att den ska vara utformad på ett sådant sätt att det går att följa myndighetens process för intern styrning och kontroll.

#### Försäkringskassan

I årsredovisningen för 2008 konstaterade Försäkringskassans ledning att den interna styrningen och kontrollen i stora delar

var betryggande men att det fanns vissa brister. De brister som berörde risken för felaktiga utbetalningar, var att myndigheten inte hade genomfört utbetalningskontroller eller kontroller av handläggningskvaliteten i den utsträckning som tidigare beslutats.<sup>13</sup> I årsredovisningen för 2009 angav Försäkringskassan att den interna styrningen och kontrollen hade utvecklats under året och att de tidigare bristerna var åtgärdade. Försäkringskassans ledning bedömde därför att den interna styrningen och kontrollen hade varit betryggande under år 2009.

## **CSN**

I årsredovisningen för år 2008 konstaterade CSN att myndigheten arbetade enligt de riktlinjer och krav som ställs i förordningen om intern styrning och kontroll. De mest väsentliga och avgörande riskerna hade enligt CSN åtgärdats, kontrollerats och följts upp genom såväl rutinåtgärder som stickprov. Vid utgången av år 2008 hade myndigheten dock inte hunnit fullfölja alla planerade åtgärder. CSN:s sammantagna bedömning var därför att myndigheten inte kunde sägas ha en fullt betryggande intern styrning och kontroll.<sup>14</sup> I årsredovisningen för år 2009 skrev CSN att myndigheten hade gjort riskanalyser inom samtliga processer som är avgörande för att uppfylla myndighetens mål, att riskerna i dessa processer var tillräckligt bedömda och att myndigheten hade kontroll på samtliga identifierade risker. CSN:s sammantagna bedömning var därför att myndigheten hade en betryggande intern styrning och kontroll.<sup>15</sup>

## **Arbetsförmedlingen**

I årsredovisningen för 2008 redovisade Arbetsförmedlingen att från och med år 2009 hade arbetet enligt förordningen om intern styrning och kontroll integrerats i Arbetsförmedlingens verksamhetsplaneringsprocess. Enligt myndigheten hade det tagits fram en tydlig processbeskrivning för att stödja detta arbete. Arbetsförmedlingen redovisade också att samtliga chefer hade deltagit i ett seminarium om förordningen om intern styrning och kontroll. Arbetsförmedlingen ansåg att arbetet med den interna styrningen och kontrollen hade blivit allt mer integrerat med det dagliga arbetet på myndigheten. Styrelsens bedömning

var att den interna styrningen och kontrollen vid myndigheten var betryggande.<sup>16</sup> I årsredovisningen för 2009 beskrevs flera vidtagna åtgärder, och myndigheten menade sammanfattningsvis att den hade en genomarbetad struktur för arbetet som följde komponenterna i COSO. Styrelsen bedömde att den interna styrningen och kontrollen var betryggande även år 2009.<sup>17</sup>

### **Riksrevisionens bedömningar**

När Riksrevisionen granskar myndigheternas årsredovisningar, granskas även den interna styrningen och kontrollen. I Riksrevisorernas årliga rapporter framgår att Riksrevisionens granskning av den interna styrningen och kontrollen för verksamhetsåren 2008 och 2009 avsåg att bedöma hur långt respektive myndighet kommit i sitt arbete med att etablera den föreskrivna processen som består av riskanalys, kontrollåtgärder och uppföljning samt dokumentation av processen.<sup>18</sup> Granskningarna inriktades mot att undersöka om myndigheternas ledningar haft tillräckligt med underlag för sina bedömningar om den interna styrningen och kontrollen i årsredovisningarna. När Riksrevisionen bedömer om underlaget varit tillräckligt, beaktar myndigheten både sådan dokumentation som krävs enligt förordningen om intern styrning och kontroll och övriga underlag som myndighetsledningen haft som grund för sitt intygande i årsredovisningen.

### **Brister hos många myndigheter**

För verksamhetsåret 2008 rapporterade Riksrevisionen brister avseende den interna styrningen och kontrollen i revisionsrapporter för 25 av de 56 myndigheter som omfattades av förordningen om intern styrning och kontroll.<sup>19</sup> Förutom de myndigheter som fick en revisionsrapport, fanns det brister hos ytterligare ett antal myndigheter. Dessa brister kunde dock åtgärdas med en muntlig rapportering till den aktuella myndigheten.

För drygt två tredjedelar av de 25 myndigheter som fick en revisionsrapport, påtalade Riksrevisionen brister i riskanalysen. Ett vanligt problem var att riskanalysen inte var fullständig,

exempelvis genom att delar av verksamheten inte fanns med i analysen eller att den inte hade kopplats till myndighetens mål. Riksrevisionen bedömde också att kopplingen mellan identifierade risker och beslutade kontrollåtgärder var svag i flera myndigheter. Närmare hälften av de myndigheter som fick en revisionsrapport följde heller inte upp att beslutade kontrollåtgärder fungerar. Därtill levde fler än hälften av de myndigheter som fick en revisionsrapport inte upp till de krav på dokumentation som framgår av förordningen om intern styrning och kontroll. Vid flera myndigheter var det inte tydligt reglerat av vem eller hur det operativa arbetet skulle bedrivas. Riksrevisionen ansåg även att hos vissa myndigheter var kunskapen om den interna styrningen och kontrollen samlad hos alltför få personer.

### **Försäkringskassan**

Riksrevisionen överlämnade revisionsberättelser utan invändning till Försäkringskassan både för år 2008 och år 2009. För verksamhetsåret 2008 lämnade dock Riksrevisionen en revisionsrapport. I rapporten framgick att Riksrevisionens bedömning var att Försäkringskassans styrelse i allt väsentligt haft ett underlag som medgivit den bedömning de gjort i årsredovisningen. Riksrevisionen ansåg att under år 2008 hade Försäkringskassan infört en process för riskanalys, kontrollåtgärder, styrning och uppföljning som krävs enligt förordningen om intern styrning och kontroll, men att myndigheten ännu inte uppfyllde de krav som ställs fullt ut. Arbetet enligt förordningen om intern styrning och kontroll behövde enligt Riksrevisionen utvecklas vidare för att säkerställa att alla väsentliga risker fångas i riskanalysen samt att kontrollåtgärder införs och säkerställs för de risker som inte är acceptabla. Styrningen och uppföljningen behövde förbättras och Försäkringskassan behövde utveckla sin helhetsbild av kontrollstrukturen inom myndigheten.

### **CSN**

Riksrevisionen har inte lämnat någon revisionsrapport till CSN eller haft några invändningar i revisionsberättelserna för myndigheten avseende verksamhetsåren 2008 eller 2009.

## **Arbetsförmedlingen**

Arbetsförmedlingen har inte fått någon invändning i revisionsberättelsen under senare år avseende den interna styrningen och kontrollen. Riksrevisionen har heller inte avrapporterat brister i någon revisionsrapport.

## **Statskontorets granskningar**

Statskontoret hade i uppdrag att beskriva, granska och bedöma myndigheternas interna styrning och kontroll med avseende på arbetet mot felaktiga utbetalningar.<sup>20</sup> I uppdragen till Statskontoret specificerade inte regeringen hur djupgående eller omfattande Statskontorets granskning av den interna styrning och kontroll skulle vara. Granskningarna av den interna styrningen och kontrollen vid Försäkringskassan, CSN och Arbetsförmedlingen utgick därför från de krav som anges i förordningen om intern styrning och kontroll. Statskontoret inhämtade dokumentation om processerna, granskade riskanalyser, undersökte vilka kontrollåtgärder som vidtagits, bedömde om den interna styrningen och kontrollen hade integrerats i hela organisationen samt tog del av den interna och externa revisionens synpunkter.

## **Försäkringskassan**

I den fjärde delrapporten om Försäkringskassans förändringsarbete granskade Statskontoret myndighetens interna styrning och kontroll genom en så kallad COSO-diagnos.<sup>21</sup> Granskningen, som utfördes med hjälp av revisionsföretaget Öhrlings PricewaterhouseCoopers, fokuserade på att belysa den bild Försäkringskassans huvudkontor hade av intern styrning och kontroll vad gäller kontroller i handläggningen.<sup>22</sup> Statskontoret konstaterade att under år 2008 hade både styrelsens intresse och vidtagna åtgärder ökat jämfört med tidigare. Bland annat fanns det en omfattande dokumentation om hur den interna styrningen och kontrollen ska vara utformad. Det saknades dock kopplingar mellan myndighetens riskbedömningar och verksamhetsmålen. Det framkom också att alla väsentliga risker inte togs med i kontrollplanen och verksamhetsplanen, något som medförde att ledningen saknade fullständig information om riskerna.

Myndigheten genomförde heller inte alla de beslutade kontrollåtgärderna och det fanns brister i regelefterlevnaden. Statskontoret ansåg också att det saknades en fullvärdig uppföljning med tydliga rutiner för rapportering av brister i verksamheten. Samtidigt som det alltså visade sig finnas brister i myndighetens interna styrning och kontroll, bidrog granskningen inte nämnvärt till att upptäcka och finna konkreta risker för och problem med felaktiga utbetalningar.

### **CSN**

Granskningen av den interna styrningen och kontrollen vid CSN avsåg att undersöka dels om CSN uppfyllde de formella kraven som ställs på intern styrning och kontroll, dels om myndigheten arbetade med styrning och kontroll på ett sådant sätt att risken för felaktiga utbetalningar minskar eller elimineras.

Statskontoret konstaterade att CSN hade identifierat inte mindre än 110 olika risker. Myndigheten hade också vidtagit åtgärder för att de risker som identifierats inte skulle leda till felaktiga utbetalningar. Det bedrevs även ett omfattande arbete för att automatisera processer och för att höja kvaliteten i handläggning och IT-system. Arbetet var integrerat på myndigheten och det fanns också en formell dokumentation för hur processen skulle bedrivas. De åtgärder som vidtogs byggde i flera fall på en väl underbyggd kunskap i form av tidigare granskningar och interna rapporter. Statskontorets sammantagna bedömning var därför att CSN till stora delar uppfyllde de formella och övergripande kraven i förordningen om intern styrning och kontroll.

### **Arbetsförmedlingen**

Statskontorets granskning av Arbetsförmedlingen visade att det fanns brister i myndighetens kontrollmiljö och att ledningen inte hade tagit ett tillräckligt stort ansvar för kontrollarbetet. Arbetsförmedlingen hade påbörjat ett arbete för att minska riskerna i verksamheten genom att anpassa sitt arbetssätt till kraven i förordningen om intern styrning och kontroll på en övergripande nivå, men det saknades riskanalyser och kontrollplaner på det lokala planet. Bland annat visade det sig att nästan hälften av

cheferna i förmedlingsverksamheten inte kände till myndighetens riskanalyser. Att kontrollarbetet integreras i hela organisationen är ytterst ett ansvar för myndighetens ledning. Statskontoret menade därför att Arbetsförmedlingen bara delvis uppfyllde kraven i förordningen om intern styrning och kontroll.





## Risker för felaktiga utbetalningar vid myndigheterna

Statskontorets granskningar av Försäkringskassans, CSN:s respektive Arbetsförmedlingens interna styrning och kontroll gav alltså delvis olika svar. När det gäller CSN uppfyllde myndigheten till stora delar kraven avseende intern styrning och kontroll. Den interna styrningen och kontrollen vid Försäkringskassan uppvisade däremot vissa brister och Arbetsförmedlingen levde endast delvis upp till kraven i förordningen om intern styrning och kontroll. Gemensamt för samtliga myndigheter var att Statskontorets granskningar av deras interna styrning och kontroll inte gav tillräckliga svar på vilka konkreta risker det fanns för felaktiga utbetalningar.

De få brister i den interna styrningen och kontrollen som myndighetsledningarna respektive Riksrevisionen hade uppmärksammat gav heller inte några indikationer på att det fanns några risker för felaktiga utbetalningar. Inom ramen för Statskontorets granskningar av den interna styrningen och kontrollen, undersöktes dock även vilka reella risker för felaktiga utbetalningar som omgav de olika stöd och förmåner som myndigheterna hanterar. Statskontoret har även granskat Försäkringskassans arbete för att motverka felaktiga utbetalningar i ytterligare några rapporter.

### Försäkringskassan

Som framgick ovan bidrog granskningen av Försäkringskassans interna styrning och kontroll inte nämnvärt till att upptäcka och finna konkreta risker och problem avseende felaktiga utbetalningar. Statskontoret har emellertid berört Försäkringskassans kontrollarbete för att förhindra felaktiga utbetalningar i sammanlagt fyra rapporter som har publicerats mellan åren 2008 och 2010.<sup>23</sup> Dessa rapporter har alltså inte haft som enda mål att undersöka myndighetens arbetsätt och kvalitet när det gäller

riskanalyser, kontrollåtgärder, uppföljning eller dokumentation. De har heller inte fokuserat på om ledningen haft ett tillräckligt underlag för att kunna bedöma om myndighetens interna styrning och kontroll är betryggande. Granskningarna har i stället inriktats mot att identifiera konkreta problem och risker när det gäller Försäkringskassans arbete med att motverka felaktiga utbetalningar.

Inom ramen för dessa granskningar har Statskontoret använt flera metoder. Bland annat har Statskontoret genomfört tre stora enkätundersökningar som har riktats till cirka 2 000 handläggare eller enhetschefer inom Försäkringskassan. Statskontoret har dessutom genomfört en mängd djupintervjuer med handläggare, specialister, chefer och controllers vid olika nationella försäkringscenter, lokalkontor, servicekontor och kundcenter.

I rapporterna redovisas bland annat allvarliga brister i kontrollen av interna oegentligheter och inlämnade uppgifter i den ordinarie handläggningen, otillräcklig uppföljning av signaler om felaktiga utbetalningar och misstankar om brott, bristande återkoppling till handläggarna efter en kontrollutredning, krångliga regler, svårigheter att få tag på viktig information om de försäkrade, bristfälligt IT-system och skevhet när det gäller utveckling, uppföljning och prioriteringar. Rapporterna visade också att benägenheten bland handläggarna att utreda och kontrollera felaktigheter påverkas av både den närmaste chefens inställning och i vilken utsträckning de individuella målen är möjliga att nå. Statskontoret påpekade även att Försäkringskassans svårigheter att kontrollera väsentliga uppgifter om vissa stöd till stora delar orsakades av utformningen av regelverket, inte av myndighetens tillämpning av detsamma.

*Sammantaget* har alltså Statskontoret funnit en mängd konkreta brister under de senaste åren som ökar risken för felaktiga utbetalningar från Försäkringskassan. Bristerna upptäcktes framförallt vid Statskontorets undersökningar av konkreta risker, inte vid granskningen av om myndigheten levde upp till

processkraven i förordningen om intern styrning och kontroll. Som framgick i föregående avsnitt har myndighetens ledning också bedömt att den interna styrningen och kontrollen i stort sett är betryggande vid myndigheten. Försäkringskassan har heller inte fått någon invändning i revisionsberättelserna.

## CSN

Statskontorets bedömning var alltså att CSN till stora delar uppfyllde kraven på intern styrning och kontroll. Samtidigt var Statskontorets intryck att CSN i allt väsentligt hade fokuserat på de interna risker som myndigheten hade ensamt ansvar över samt att myndigheten inte hade varit tillräckligt noga med att kontrollera om de uppgifter som kommer in från olika utbildningsanordnare var tillförlitliga. Inom ramen för det uppdrag som behandlat CSN:s interna styrning och kontroll, valde Statskontoret därför att även granska kvaliteten i de uppgifter som kom in till myndigheten från gymnasieskolor, anordnare av vuxenutbildning samt universitet och högskolor.

Utifrån Statskontorets specifikationer byggde CSN upp två stora databaser med uppgifter om olika utbildningsanordnars elev- och studeranderapportering. Den ena databasen innehöll uppgifter om elevrapporteringen från de 817 gymnasieskolor som hade mer än 30 elever läsåret 2007/08. Det totala elevantalet vid dessa skolor uppgick till 400 000. Den andra databasen omfattande studeranderapporteringen vid de 207 anordnare av kommunal vuxenutbildning som hade minst 30 studerande under höstterminen 2007. Vid dessa läroanstalter rapporterades händelser för sammanlagt 290 000 kursplatser fördelat på 55 000 studerande. Statskontoret genomförde dessutom flera enkätundersökningar samt intervjuade ett betydande antal lärare och företrädare för bland annat kommunal vuxenutbildning, gymnasieskolor, högskolor och kommunal utbildningsadministration.

Granskningen visade att många utbildningsanordnare inte rapporterade allt skolk, övrig frånvaro, kursavbrott, bristande studieaktivitet m.m. Det tog också lång tid för utbildnings-

anordnarna att rapportera in olika händelser till CSN, vilket innebar att det genomfördes felaktiga utbetalningar under en längre tid än nödvändigt. Statskontoret ansåg sammantaget att det fanns betydande risker för felaktiga utbetalningar av studiestöd. Några viktiga skäl till de observerade riskerna var att utbildningsanordnarna har ett eget regelverk att följa samt att lärarna prioriterar andra uppgifter än att se till att studerande-rapporteringen är korrekt. Det ska också noteras att studiestödet skiljer sig från flertalet andra förmånslag eftersom det betalas ut i förskott. Det innebär att utbetalningarna ofta inte är felaktiga när de genomförs, utan att de blir det först i efterhand. Även detta påverkar förutsättningarna för kontrollarbetet.

Samtidigt som det huvudsakliga problemet var att utbildningsanordnarnas rapportering inte höll en tillräckligt hög kvalitet, menade Statskontoret att CSN måste ta ett systemansvar samt driva ett arbete som innebär att kvaliteten i elev- och studeranderapporteringen förbättras. I syfte att förtydliga utbildningsanordnarnas ansvar att förse CSN med de uppgifter som krävs för myndighetens prövning av rätten till studiestöd, föreslog Statskontoret också att det borde göras en översyn av ett antal förordningar och lagar.

*Sammantaget* ansåg Statskontoret att trots att CSN hade en process som uppfyllde kraven i förordningen om intern styrning och kontroll, fanns det påtagliga risker för felaktiga utbetalningar från studiestödssystemet. CSN hade i årsredovisningen visserligen påtalat att den interna styrningen inte var fullt ut betryggande, eftersom myndigheten inte hade hunnit fullfölja alla planerade åtgärder. Detta uttalande avsåg dock inte åtgärder avseende elev- och studeranderapporteringen och CSN menade att de mest väsentliga och avgörande riskerna hade åtgärdats, kontrollerats och följts upp. Inte heller Riksrevisionen eller Statskontoret hade funnit några brister när det gällde hur CSN levde upp till kraven i förordningen om intern styrning och kontroll. Det innebar att samtidigt som den interna styrningen och kontrollen föreföll vara god, fanns det icke acceptabla

risker för felaktiga utbetalningar av studiehjälp och studiemedel.

### **Arbetsförmedlingen**

Granskningen av Arbetsförmedlingens interna styrning och kontroll hade framförallt visat att myndigheten inte hade implementerat processen på lokal nivå. Statskontoret menade därför att myndigheten inte uppfyllde kraven i förordningen om intern styrning och kontroll. Denna bedömning hade dock inte framförts av vare sig myndighetsledningen eller Riksrevisionen.

Eftersom den interna styrningen och kontrollen inte hade implementerats på lokal nivå, kunde den per definition inte fånga upp risker för felaktiga utbetalningar som beror på felaktigheter i handläggningen på arbetsförmedlingskontoren. Statskontorets rapport som behandlade myndighetens interna styrning och kontroll, kompletterades därför med en djupgående och omfattande granskning av handläggningen vid olika kontor och av olika ärendeslag. Granskningen innefattade djupintervjuer och fokusgrupper med handläggare, enkätundersökningar, dokumentation av 337 slumpmässigt utvalda ärenden samt statistiska bearbetningar av 575 000 beslut om olika arbetsmarknadspolitiska program.

Granskningen visade att det inte endast fanns risker för fel, utan även att det hade gjorts felaktiga utbetalningar. Den viktigaste orsaken till att det förekom felaktiga utbetalningar var att arbetsförmedlarna inte följde regelverket för handläggningen av arbetsmarknadspolitiska program. Felen och bristerna var av sådan art och omfattning att de inte kunde anses vara acceptabla. Bland annat visade det sig att deltagarna i programmen inte alltid uppfyllde ålderskraven samt att längden på anvisningsperioden i programmen var felaktig. Dessutom hade arbetsförmedlarna tagit retroaktiva beslut, något som också strider mot gällande regler. I rapporten redovisades ett antal förslag som att minska risken för felaktiga utbetalningar av de fyra stöd som granskats i särskild ordning. Statskontoret ansåg även att utformningen av regelverket för de arbetsmarknads-

politiska programmen försvårade kontrollen och att regeringen därför borde genomföra en översyn av dessa.

*Sammantaget* visade det sig alltså att det förekom en mängd felaktiga utbetalningar av de stöd som Arbetsförmedlingen ansvarar för. Den viktigaste orsaken till detta var att handläggarna gjorde fel i samband med att de beviljade olika arbetsmarknadspolitiska program. Dessa risker hade inte kontrollerats inom ramen för Arbetsförmedlingen arbete med intern styrning och kontroll, eftersom processen inte hade implementerats på den nivå där handläggningen av stöden sker. Myndighetens ledning hade ändå bedömt att den interna styrningen och kontrollen var betryggande. Riksrevisionen hade inte heller påtalat några brister avseende Arbetsförmedlingens interna styrning och kontroll.

### **Felaktiga utbetalningar trots intern styrning och kontroll**

Om den interna styrningen och kontrollen var ett ofelbart styrinstrument, borde det inte kunna förekomma några betydande och oacceptabla risker för felaktiga utbetalningar. Genom sina riskanalyser skulle myndigheterna kunna identifiera alla väsentliga risker och också vidta adekvata åtgärder. Samtidigt visar de föregående avsnitten att det kan finnas betydande risker för felaktiga utbetalningar, trots att myndigheterna har en till synes god intern styrning och kontroll. I det följande ska vi sammanfatta och förtydliga skälen till varför det kan förhålla sig så.

#### **Kontrollarbetet är mycket omfattande**

En myndighets arbete för att undvika, minimera eller upptäcka felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen kan avse automatisering av processer, ett förbättrat IT-system, kontroller i handläggningen, utbetalningskontroller, kvalitetskontroller, oegentlighetskontroller, efterkontroller m.m. Det innebär att arbetet med att motverka felaktiga utbetalningar inte avser ett arbete som bedrivs av några få anställda, utan arbetet med att kontrollera olika uppgifter startar redan hos handläggarna närmast kärnverksamheten. Det finns många moment eller bedömningar

som kan gå fel, eller som åtminstone inte utförs på det sätt som krävs för att minimera riskerna för felaktiga utbetalningar.

När kontrollarbetet granskas är det därför inte bara viktigt att undersöka om det finns en strukturerad process för detta. Det behövs också en djupgående granskning av hela myndighetens arbete för att motverka riskerna. Ett centralt inslag i en sådan granskning är att förstå orsakerna till bristerna, eftersom det bidrar till att lösa de faktiska problemen. Det är även viktigt att betänka att kontrollarbetet är av olika karaktär och riskerna för felaktiga utbetalningar skiljer sig åt mellan myndigheterna. Inriktningen av kontrollarbetet och metoderna som används för att motverka felaktiga utbetalningar behöver därför anpassas till den enskilda myndighetens verksamhet, omgivning och förutsättningar.

### **Ledningens möjligheter att bedöma kvaliteten i den interna styrningen och kontrollen är begränsad**

Med tanke på hur omfattande kontrollarbetet vid en myndighet som hanterar stöd från välfärdssystemen är, förefaller det inte vara troligt att ledningen kan känna till alla risker som kan leda till en felaktig utbetalning eller avgöra om riskerna är rätt värderade och hanterade. Den kedja av ansvariga mellanchefer, arbetsmoment, bedömningar och konkret arbete som startar med ledningens åtgärder och slutar med handläggarnas arbete, kan brytas på ett oräkneligt antal ställen.

Det finns också anledning att betänka att intern styrning och kontroll avser alla risker för att verksamhetens mål och uppgifter inte kan fullgöras, inte endast de som berör felaktiga utbetalningar. Det innebär att ledningen kan bedöma är att det finns en process i enlighet med kraven i förordningen om intern styrning och kontroll. Däremot är det svårt för ledningen att avgöra i vilken utsträckning processen faktiskt leder till att felaktiga utbetalningar förhindras och upptäcks i tillräckligt hög grad. Ledningen kan heller inte avgöra om riskerna är korrekt värderade eftersom detta ofta kräver djupgående undersökningar av hur det praktiska arbetet fungerar. Det är därför inte

särskilt förvånande att ledningen vid Försäkringskassan, CSN och Arbetsförmedlingen har bedömt att den interna styrningen och kontrollen varit helt eller i stort sett betryggande, samtidigt som Statskontoret kunnat konstatera att det finns risk för felaktiga utbetalningar.

### **Riksrevisionen gör en övergripande bedömning**

Trots att Riksrevisionen fann brister i många myndigheters interna styrning och kontroll år 2008, var det endast i ett fall (Sida) som årsredovisningen inte bedömdes ge en rättvisande bild av den interna styrningen och kontrollen. En anledning till att myndigheterna kan få en så kallad ren revisionsberättelse, trots att det finns brister i den interna styrningen och kontrollen, är att Riksrevisionen normalt inte lämnar en invändning när årsredovisningen på ett rättvisande sätt beskriver fel och brister. Det kan också bero på att bristerna inte anses så allvarliga att de ska påverka omdömet om årsredovisningen. Således kan det finnas brister i den interna styrningen och kontrollen, och därmed även risker för felaktiga utbetalningar, även hos myndigheter som inte fått en invändning i revisionsberättelsen.

Samtidigt som det endast är en myndighet som fått invändning avseende den interna styrningen och kontrollen i årsredovisningen, har Riksrevisionen redovisat brister i revisionsrapporter till en mängd myndigheter under åren 2008 och 2009. Revisionsrapporterna grundar sig på en granskning av tillämpningen av förordningen om intern styrning och kontroll, vilket bland annat innefattar om myndigheternas ledningar haft tillräckligt med underlag för uttalandet i årsredovisningen.

I granskningen används både dokumentation som krävs enligt förordningen om intern styrning och kontroll och övriga underlag som myndigheten haft som grund för bedömningen om den interna styrningen och kontrollen. När Riksrevisionen (i samband med sin granskning av myndighetens årsredovisning) ska bedöma om myndigheterna uppfyller kraven på intern styrning och kontroll, tar den normalt dock inte fram sådant material som Statskontoret haft tillgång till i sina granskningar av risken



för felaktiga utbetalningar. Det är därför inte underligt att Riksrevisionen inte påtalat några brister i den interna styrningen och kontrollen vid CSN och Arbetsförmedlingen, samtidigt som Statskontoret funnit att det finns konkreta risker för felaktiga utbetalningar vid dessa myndigheter.

### **Det finns fel som ligger utanför myndigheternas kontroll**

Statskontorets granskning av CSN visade att de huvudsakliga orsakerna till riskerna för felaktiga utbetalningar till stor del låg utanför CSN:s direkta kontroll. Om elev- och studeranderapporteringen ska bli korrekt krävs det bland annat att utbildningsanordnare och de myndigheter som sköter tillsynen av dem, har en fungerande intern styrning och kontroll. När myndigheten inte själv ansvarar för alla väsentliga risker behövs därför ett annat arbetssätt som innefattar efterkontroller och uppföljningar med hjälp av externa parter. 6 § myndighetsförordningen föreskriver att myndigheterna ska samverka med varandra för att vinna fördelar för staten som helhet, men som Statskontoret tidigare visat är det mycket komplicerat att få till stånd väl fungerande kontrollsystem som innefattar flera myndigheter.<sup>24</sup>

I granskningarna av Försäkringskassan, CSN och Arbetsförmedlingen har Statskontoret också visat hur utformningen av gällande regelverk, som regeringen och riksdagen ansvarar för, medför risker för felaktiga utbetalningar. Bland de cirka 20 förslag som FUT-delegationen lämnade i sitt slutbetänkande för att motverka felaktiga utbetalningar, var det också endast en knapp fjärdedel som var adresserade till de beslutande och utbetalande myndigheterna i välfärdssystemen.<sup>25</sup> Bland de övriga förslagen avsåg ungefär hälften regelförändringar som krävde beslut från regeringen eller riksdagen. Det innebär att det kan förekomma felaktiga utbetalningar även hos myndigheter med en väl fungerande intern styrning och kontroll.

### **Risk för subjektiva bedömningar**

Om en myndighet inte genomfört riskanalyser är det tämligen självklart att kraven i förordningen om intern styrning och kontroll inte är uppfyllda. Det torde dock vara mycket vanligare

att myndigheten gör mindre fel, exempelvis missar att identifiera en bland många risker eller undervärderar en viss risk. Uppföljning och dokumentation av processen kan kanske också göras på ett bättre sätt. Sådana fel och brister måste bedömas var för sig och det finns inte några generella svar när de bör betraktats som mindre eller som väsentliga. Eftersom intern styrning och kontroll snarast är ett medel och inte ett mål i sig självt, skulle det också bli tämligen meningslöst om varje upptäckt risk för felaktiga utbetalningar ledde till slutsatsen att det är den interna styrningen och kontrollen har brustit. Att upptäcka en risk kan också snarast ses som tecken på att den interna styrningen och kontrollen vid myndigheten har fungerat, inte tvärtom.<sup>26</sup>

Eftersom den interna styrningen och kontrollens omfattning och inriktning är tämligen otydlig, kommer såväl myndigheterna som de som granskar dem att göra mer eller mindre subjektiva bedömningar av hur förordningen ska tillämpas. De subjektiva bedömningarna kan, vid sidan av de substantiella orsaker som redovisats ovan, delvis förklara varför det kan förekomma felaktiga utbetalningar även hos myndigheter med en till synes väl fungerande intern styrning och kontroll.

### **Intern styrning och kontroll har betydelse**

De ovanstående slutsatserna betyder inte att en fungerande intern styrning och kontroll är betydelselös när det gäller att förhindra felaktiga utbetalningar. Det förefaller rimligt att processen ökar förutsättningarna för att myndigheterna ska upptäcka olika risker och vidta nödvändiga åtgärder för att motverka felaktiga utbetalningar. Genom att detta arbete har reglerats i en särskild förordning, har troligen incitamenten för myndighetsledningarna att ta fram riskanalyser också att ha ökat. Om arbetet med att motverka felaktiga utbetalningar ska vara effektivt, krävs det att kontrollarbetet genomsyrar hela organisationen.

## Det fortsatta arbetet för att motverka felaktiga utbetalningar

I det föregående kapitlet redovisade vi flera skäl till varför det kan förekomma felaktiga utbetalningar även från myndigheter som har en till synes väl fungerande intern styrning och kontroll. Det grundläggande skälet är att en myndighets arbete för att undvika, minimera eller upptäcka felaktiga utbetalningar måste vara mycket omfattande samtidigt som ledningen i stort sett endast kan bedöma om det finns en process för detta arbete. Intern styrning och kontroll är inget ofelbart styrinstrument, och en granskning av om förordningskraven är uppfyllda ger inte ett tillräckligt bra svar på om det finns risker för felaktiga utbetalningar. Avslutningsvis ska vi reflektera över vilken betydelse iakttagelserna i denna rapport har för myndigheternas arbete med att motverka felaktiga utbetalningar.

### Fokus på konkreta risker i hela kedjan

En myndighets kontrollarbete avser alla insatser som syftar till att upptäcka och undvika felaktiga utbetalningar från välfärdsystemen, oavsett om dessa härstammar från en genomtänkt och dokumenterad riskanalys och ingår i en större process. Kontrollarbetet är väldigt omfattande och det finns många moment eller bedömningar som kan gå fel, eller åtminstone inte utförs på ett fullständigt adekvat och korrekt sätt. En viktig anledning till att Statskontoret kunde upptäcka risker för felaktiga utbetalningar hos Försäkringskassan, CSN och Arbetsförmedlingen var att vi undersökte vilka brister som fanns längst ut i styrkedjan, inte enbart i början av den. I samtliga granskningar användes flera metoder och vårt arbete innefattade till exempel en kontroll av regelefterlevnaden i 575 000 beslut vid Arbetsförmedlingen och en granskning av kvaliteten i elev- och studeranderapporteringen vid nästan alla gymnasieskolor under ett helt läsår.

Sådant arbete är visserligen resurskrävande, men Statskontorets granskningar pekar på att det är så man finner de konkreta riskerna för felaktiga utbetalningar. Eftersom utbetalningarna från välfärdssystemen omfattar ungefär 500 miljarder kronor om året kan en liten men systematisk brist, generera omfattande felaktiga utbetalningar. Det innebär att det nödvändiga och resurskrävande arbetet för att risker för felaktiga utbetalningar, ändå kan vara kostnadseffektivt.

### **Arbetet måste verksamhetsanpassas och utvecklas vidare**

Statskontorets granskningar visar att arbetet med att motverka felaktiga utbetalningar bör fokusera på konkreta risker och brister i den ordinarie handläggningen. Kontrollerna och insatserna för att motverka och finna felaktiga utbetalningar måste vara omfattande och djupgående. Det är emellertid svårt att finna generella metoder för hur arbetet ska bedrivas, eftersom myndigheternas uppgifter, regelverk, organisation och beroende av andra aktörer skiljer sig åt. Statskontoret använde också olika och flera metoder i granskningarna av Försäkringskassans, CSN:s och Arbetsförmedlingens arbete för att motverka felaktiga utbetalningar. Förutom att arbetet för att upptäcka, undvika och minimera risker och faktiskt felaktiga utbetalningar behöver fokusera på konkreta risker, måste det också verksamhetsanpassas.

Samtidigt som arbetet med att motverka felaktiga utbetalningar behöver verksamhetsanpassas, finns det sannolikt möjlighet för myndigheterna att lära av varandra. Regeringen har också gett Arbetsförmedlingen, CSN, Försäkringskassan, Inspektionen för arbetslöshetsförsäkringen, Inspektionen för socialförsäkringen, Sveriges kommuner och landsting (SKL), Pensionsmyndigheten, Skatteverket, Socialstyrelsen, Statens pensionsverk samt arbetslöshetskassorna i uppdrag att samverka i det fortsatta arbetet mot felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen. Arbetet leds av ESV och myndigheterna ska under perioden 2010–2012 årligen redovisa arbetet i en gemensam skrivelse. Stats-

kontoret ska genomföra en uppföljning av samverkansuppdraget.<sup>27</sup>

## **Det är svårt att värdera den interna styrningen och kontrollen**

Statskontoret har i olika sammanhang konstaterat att det finns en osäkerhet bland myndigheterna när det gäller vilka krav den nya förordningen egentligen ställer på dem. Enligt ESV finns det också variationer i synen på den interna styrningen och kontrollens omfattning och inriktning.<sup>28</sup> Dessutom har Riksrevisionen vid flera tillfällen även framfört att det saknas en tydlig norm att värdera den interna styrningen och kontrollen mot och att detta innebär att det finns risk för subjektiva bedömningar och en olikartad tillämpning av förordningen.<sup>29</sup> Ett viktigt skäl till varför det kan vara svårt att avgöra vilka krav den nya förordningen ställer, är att med intern styrning och kontroll avses en process som ska bidra till att kraven i myndighetsförordningen och målen för verksamheten uppfylls. En process som ska bidra till att omfattande krav och mål förverkligas kan sannolikt alltid förbättras på en eller flera punkter. Fel och misstag, om det ens går att fastslå att de är det, måste bedömas var för sig och det finns inte några generella svar eller riktlinjer för när de bör betraktas som mindre eller allvarliga fel. Det är därför också väldigt svårt att klassificera och jämföra kvaliteten i olika myndigheters interna styrning och kontroll.

Osäkerheterna medför att det finns risk för att de som berörs av den nya förordningen, till exempel myndigheternas ledningar och personal, regeringen och granskare, gör olika bedömningar av den interna styrningen och kontrollen. ESV:s arbete med att utveckla regelverk och metoder för att stödja myndigheter och Regeringskansliet med att uppnå en betryggande intern styrning och kontroll i staten, är därför angeläget. Denna rapport visar att det är viktigt att regelverken och de metoder som används, kan anpassas till de specifika problem som finns vid respektive myndighet.



## Summary

### Does Regulating Internal Control Prevent Incorrect Payments?

To ensure that outgoing payments from social security systems are correct, it is not enough for the agencies to meet the demands imposed on them by the Ordinance on Internal Management and Control (2007:603). Nor does it suffice, as any guarantee that incorrect payments do not occur, that the agencies themselves consider their internal control satisfactory. For efforts to prevent any agency from making incorrect payments to be effective, work to check and ensure correctness must permeate the whole organisation and also be adapted to conditions and problems in the agency concerned. This is shown by a comprehensive analysis, previously carried out by the Swedish Agency for Public Management, of three agencies' efforts to prevent incorrect payments from the social security systems.

### The Agency's previous reviews

This report provides an account of certain assessments carried out by agency managements, the Swedish National Audit Office and the Agency for Public Management in recent years. These assessments have dealt with internal control with respect to incorrect payments at the Swedish Social Insurance Agency, the Swedish Board for Study Support (CSN) and the Swedish Public Employment Service (PES). What the assessments have had in common is their failure to assist appreciably in the task of identifying the practical risks of incorrect payments that existed at each agency.

However, the Agency for Public Management has also carried out extensive surveys to find out what the risks are of the

The Ordinance on Internal Management and Control (2007:603) and the Government Agencies Ordinance (2007:515) make it clear that the expression '**internal control**' refers to a process whereby agencies' managerial staff are intended to be capable of ensuring that activities are conducted efficiently, according to current law, that reports on the activities are correct and that the agency is managing state monies in an economical way. The process comprises risk analysis, verification measures, monitoring and documentation.

The Swedish Ordinance places focus on management, hence the title Internal Management and Control. In this summary we use the corresponding English term, Internal Control.

various forms of support and benefit handled by the agencies being disbursed incorrectly. These portions of the reviews have comprised several different methods, such as verification of regulatory compliance in 575,000 decisions made at the Public Employment Service; scrutiny of the quality of almost all reporting of pupils' and students' data to CSN throughout one academic year; a large number of in-depth interviews with staff at the Social Insurance Agency; and several extensive questionnaire surveys.

### **Numerous risks of incorrect payments despite ostensibly good internal control**

In previous studies of the *Social Insurance Agency*, the Agency for Public Management has found very many practical shortcomings that exacerbate the risk of incorrect payments being made. These shortcomings were found mainly when definite risks of incorrect disbursement were being examined, rather than when the agency's internal control was under review. However, the Social Insurance Agency received no criticism in the audit reports and its managers consider that its internal control has, on the whole, been satisfactory.

As for CSN, the investigation by the Agency for Public Management showed that many education providers failed to report all truancy and other absence, drop-out, inadequate study activity and so forth. It also took a long time for these providers to report various incidents to CSN, and this meant that incorrect payments were made for longer periods than necessary. The scale of these risks did not emerge in the agency's own risk analysis, nor did the risks come to light in assessments, performed by the National Audit Office, the Agency for Public Management or the agency managements, of whether CSN met the requirements in the Ordinance on Internal Management and Control.

The review of the *Public Employment Service* carried out by the Agency for Public Management showed not only that risks of errors existed, but also that incorrect payments had taken place.



The primary reason for this was that caseworkers made mistakes in the course of approving various labour-market policy programmes. The management of PES nonetheless deemed the internal control of the Service to be satisfactory, and the Audit Office had not cited any shortcomings with respect to its internal control.

While the aforesaid three agencies' internal control appeared to be good, there were thus pronounced and unacceptable risks of various benefits and transfers from the social security systems being disbursed incorrectly.

### **Several reasons why incorrect payments may take place despite apparently sound internal control**

The report cites several reasons why substantial, unacceptable risks of incorrect payments may exist even in agencies that appear to have good internal control. For an agency to avoid, minimise or detect instances of incorrect disbursement, it is not enough for the process requirements in the Ordinance on Internal Management and Control to be met. The requisite work of preventing such erroneous payments involves many, not merely a few, employees. The work of checking various particulars starts from the beginning, with the caseworkers closest to the agencies' core activities. Accordingly, there are many stages or assessments in which errors can be made or that, to say the least, are not carried out in the manner required to minimise the risk of incorrect payments. The reviews performed by the Agency for Public Management show that the specific risks often arise at the furthest limit of the chain of command, i.e. in the agency's handling of different cases and the particulars on which various decisions are based.

An agency management can assure itself that a process exists whereby the risks of incorrect disbursement are detected. On the other hand, it is not probable that the managers are aware of all the risks that may result in such payments, and they will also have great difficulty in determining whether these risks are properly evaluated and dealt with. In addition, it should be

considered that internal control relates to every risk of failure to achieve the agency's objectives and perform its work functions — not only those failures that relate to incorrect payments.

All in all, good internal control may plausibly be assumed to involve improving the preconditions and incentives for agencies' detection of various risks and for them to take steps to prevent incorrect payments. However, internal control is not an infallible instrument, and a review of whether the process requirements in the Ordinance on Internal Management and Control are met does not provide a sufficiently good answer to the question of how far unacceptable risks of incorrect payments exist.

### **Further work**

It is difficult to devise general methods of conducting work to prevent incorrect payments. This is because the agencies' tasks, regulations, organisational structures and dependence on other stakeholders diverge. The task of detecting, avoiding and minimising risks and actual disbursement of incorrect amounts needs to focus on practical risks, and therefore also to be adapted to the activities of the agencies concerned.

The report shows, furthermore, that there is uncertainty regarding the scale and orientation of internal control, and pinpoints a risk of more or less subjective assessments of how the Ordinance on Internal Management and Control should be applied. Owing partly to the subjective assessments carried out, the processes of internal control fail to identify the risks of incorrect payments being made. What is more, these assessments also make it difficult to classify and compare the efforts that different agencies are making. The work under way at the Swedish National Financial Management Authority to develop regulations for, and methods of, internal control in Swedish central government is therefore imperative. This report shows that it is vital for the regulations, and the methods used, to be adapted to the specific problems that exist at each individual agency.

## Referenser

### **Myndighetsrapporter m.m.**

Arbetsförmedlingen, *Årsredovisning 2008*.

Arbetsförmedlingen, *Årsredovisning 2009*.

Centrala studiestödsnämnden (CSN), *Årsredovisning 2008*.

Centrala studiestödsnämnden (CSN), *Årsredovisning 2009*.

Ekonomistyrningsverket (ESV), *Handledning Intern styrning och kontroll*, (ESV 2009:38).

Försäkringskassan, *Årsredovisning 2008*.

Försäkringskassan, *Årsredovisning 2009*.

Internrevisorerna, *Företagsövergripande riskhantering – sammanhållet ramverk* (2007).

Riksrevisionen, *Riksrevisorernas årliga rapport 2009* (RiR 2009:8).

Riksrevisionen, *Riksrevisorernas årliga rapport 2010* (RiR 2010:12).

Riksrevisionen, *Yttrande över Intern styrning och kontroll i staten – Förslag till ett gemensamt ramverk (Ds 2006:15)*, Dnr. 15-2006-0932.

Statskontoret, *Informationsutbyte kräver bra förutsättningar – En utvärdering av informationsutbytet mellan arbetslöshetskassorna, Arbetsmarknadsverket, Centrala studiestödsnämnden och Försäkringskassan* (2006:7).

Statskontoret, *Den nya Försäkringskassan – Delrapport 3* (2008:102).

Statskontoret, *Den nya försäkringskassan – Delrapport 4* (2008:19).

Statskontoret, *Rätt men ändå fel – en granskning av Centrala studiestödsnämndens arbete för att förhindra felaktiga utbetalningar* (2009:8).

Statskontoret, *Sagt men inte gjort – en granskning av Arbetsförmedlingens arbete för att förhindra felaktiga utbetalningar* (2009:13).

Statskontoret, *Den nya Försäkringskassan – i rätt riktning men långt kvar* (2009:19).

Statskontoret, *Försäkringskassans kontrollarbete – drivkrafter och dimensioner* (2010:9).

### **Regeringskansliet**

Finansdepartementet, *Intern styrning och kontroll i staten – Förslag till ett gemensamt ramverk* (Ds 2006:15).

Finansdepartementet, *Samverkansuppdrag om utveckling av metoder för och redovisning av resultat av arbetet mot felaktiga utbetalningar* (Regeringsbeslut 2009-03-05, Fi2009/2137).

Socialdepartementet, *Förlängt uppdrag att granska Försäkringskassans utvecklingsarbete* (Regeringsbeslut 2007-11-15, S2007/9789).

SOU 2008:74, *Rätt och riktigt – åtgärder mot felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen.*

### **Riksdagstryck, förordningar**

Dir. 2005:52, *Kommittédirektiv – Delegation för åtgärder mot felaktiga utbetalningar från trygghetssystemen.*

Prop. 2004/05:100, *2005 års ekonomiska vårproposition.*

Förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag.

Internrevisionsförordningen (2006:1228).

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

Myndighetsförordningen (2007:515).



## Noter

<sup>1</sup> Statskontoret, *Rätt men ändå fel – en granskning av Centrala studiestödsnämndens arbete för att förhindra felaktiga utbetalningar* (2009:8). Statskontoret, *Sagt men inte gjort – en granskning av Arbetsförmedlingens arbete för att förhindra felaktiga utbetalningar* (2009:13). Statskontoret, *Den nya försäkringskassan – delrapport 4* (2008:19) (delvis).

<sup>2</sup> Prop. 2004/05:100, *2005 års ekonomiska vårproposition*, s.39.

<sup>3</sup> Dir. 2005:52, *Kommittédirektiv – Delegation för åtgärder mot felaktiga utbetalningar från trygghetssystemen*. FUT-delegationen hade betydligt fler uppgifter men de är mindre intressanta för ändamålet med denna rapport.

<sup>4</sup> SOU 2008:74, *Rätt och riktigt – åtgärder mot felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen*, s. 43. När begreppet felaktiga utbetalningar används i denna rapport är det, så länge inget annat anges, FUT-delegationens definition som avses.

<sup>5</sup> SOU 2008:74, *Rätt och riktigt – åtgärder mot felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen*, s. 13.

<sup>6</sup> SOU 2008:74, *Rätt och riktigt – åtgärder mot felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen*, s. 43.

<sup>7</sup> SOU 2008:74, *Rätt och riktigt – åtgärder mot felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen*, s. 13.

<sup>8</sup> Internrevisorerna, *Företagsövergripande riskhantering – sammanhållet ramverk* (Nr 2 i internrevisorernas skriftserie med översatta COSO-dokument 2007).

- <sup>9</sup> Ds 2006:15, Finansdepartementet, *Intern styrning och kontroll i staten – Förslag till ett gemensamt ramverk*, s. 7.
- <sup>10</sup> Ds 2006:15, Finansdepartementet, *Intern styrning och kontroll i staten – Förslag till ett gemensamt ramverk* s. 9.
- <sup>11</sup> ESV, *Handledning Intern styrning och kontroll*, 15 (ESV 2009:38).
- <sup>12</sup> ESV, *Handledning Intern styrning och kontroll*, s.27(ESV 2009:38).
- <sup>13</sup> Försäkringskassan, *Årsredovisning 2008*, s. 10.
- <sup>14</sup> CSN, *Årsredovisning 2008*, s. 78–79.
- <sup>15</sup> CSN, *Årsredovisning 2009*, s. 73–74.
- <sup>16</sup> Arbetsförmedlingen, *Årsredovisning 2008*, s. 43, 81.
- <sup>17</sup> Arbetsförmedlingen, *Årsredovisning 2009*, s. 48, 88.
- <sup>18</sup> Riksrevisionen, *Riksrevisorernas årliga rapport 2009* (RiR 2009:8), s. 26. Riksrevisionen, *Riksrevisorernas årliga rapport 2010* (RiR 2010:12), s. 13.
- <sup>19</sup> Riksrevisionen, *Riksrevisorernas årliga rapport 2009* (RiR 2009:8), s. 26–28.
- <sup>20</sup> I uppdraget avseende Försäkringskassan uttryckte dock regeringen att Statkontoret skulle ”granska Försäkringskassans interna styrning och kontroll samt [vår kursivering] arbetet mot felaktiga utbetalningar och brott mot socialförsäkringen.” Socialdepartementet, *Förlängt uppdrag att granska Försäkringskassans utvecklingsarbete* (Regeringsbeslut 2007-11-15, S2007/9789).
- <sup>21</sup> Statskontoret, *Den nya försäkringskassan – Delrapport 4* (2008:19), s. 56–63.
- <sup>22</sup> I rapporten redovisades även granskningar av Försäkringskassans interna styrning och kontroll som genomförts av Riksrevisionen och Försäkringskassans internrevision. I denna rapport beskriver vi endast



den granskning som Statskontoret genomförde med hjälp av Öhrlings PricewaterhouseCoopers.

<sup>23</sup> Statskontoret, *Den nya Försäkringskassan – Delrapport 3* (2008:102), *Den nya försäkringskassan – Delrapport 4* (2008:19), *Den nya Försäkringskassan – i rätt riktning men långt kvar* (2009:19), *Försäkringskassans kontrollarbete – drivkrafter och dimensioner* (2010:9).

<sup>24</sup> Statskontoret, *Informationsutbyte kräver bra förutsättningar – En utvärdering av informationsutbytet mellan arbetslöshetskassorna, Arbetsmarknadsverket, Centrala studiestödsnämnden och Försäkringskassan* (2006:7).

<sup>25</sup> SOU 2008:74, *Rätt och riktigt – åtgärder mot felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen*, s.18–20.

<sup>26</sup> ESV, *Handledning Intern styrning och kontroll*, s.23 (ESV 2009:38).

<sup>27</sup> Finansdepartementet, *Samverkansuppdrag om utveckling av metoder för och redovisning av resultat av arbetet mot felaktiga utbetalningar* (Regeringsbeslut 2009-03-05, Fi2009/2137).

<sup>28</sup> ESV, *Handledning Intern styrning och kontroll*, s. 7 (ESV 2009:38).

<sup>29</sup> Riksrevisionen, *Yttrande över Intern styrning och kontroll i staten – Förslag till ett gemensamt ramverk (Ds 2006:15)*, Dnr. 15-2006-0932 samt *Riksrevisorernas årliga rapport 2009* (RiR 2009:8), s. 27