

# Kontroll av verifikationer en vägledning för kontrollmiljö och attestregler

**Datum:** 2013-06-03

**Dnr:** 3.2 – 672/2013

**ESV-nr:** 2013:40

**Copyright:** Ekonomistyrningsverket och Sveriges kommuner och landsting

**Rapportansvarig:** [e-handel@esv.se](mailto:e-handel@esv.se)

**ISBN:** 978-91-7249-348-3

## Förord

Intern kontroll är viktig för att upprätthålla säkerhet och förtroende i den offentliga sektorn. Kontrollen fungerar som ett kompletterande skyddsnät till de formella beslutsordningarna mm.

Kommunallagen markerar tydligt att varje nämnd/styrelse ansvarar för den interna kontrollen inom sitt verksamhetsområde. Vi upplever trots detta att det kan råda stor osäkerhet om vad detta ansvar innebär i praktiken. Det finns därför stor anledning att lyfta upp interna kontrollfrågor till diskussion och utveckling i den egna kommunen eller landstinget. Inom staten regleras den interna kontrollen huvudsakligen i Myndighetsförordningen och Förordningen om intern styrning och kontroll.

Förändringar i verksamhet, strukturer, processer och teknik påkallar behov att anpassa och utveckla den interna kontrollen. Så är det t ex för kontroller av ekonomiska transaktioner eller bokföringsunderlag. Under mycket lång tid har de lokala regelverken (attestreglementen) varit oförändrade. Men med tilltagande användning av elektronisk kommunikation och handel synliggörs behoven av att förändra dessa regelverk.

Vi vill med denna skrift bidra till detta lokala utvecklingsarbete. Skriften innehåller inte färdiga förslag till lokala reglementen. Den ger istället bit för bit viktiga frågeställningar att bearbeta, kompletterade med möjliga sätt att reglera frågan i ett reglemente eller i tillämpningsföreskrifter. Stor vikt har lagts på att sätta in dessa kontrollfrågor i sitt sammanhang dvs. som en del i den totala interna kontrollen. Stor vikt har också lagts på frågor om kompetens och ansvar för den enskilda som har ett uppdrag att kontrollera.

Skriften bygger på en uppdatering av en tidigare version från 2001. Den har skrivits av Ola Eriksson, Kommunalekonomernas förening i samverkan med en referensgrupp med företrädare för ett antal kommuner, landsting, regioner och statliga myndigheter. Företrädare från Ekonomistyrningsverket och Sveriges Kommuner och Landsting har även deltagit i arbetet.

För frågor om innehållet i skriften eller frågor relaterat till elektronisk handel hänvisas till [e-handel@esv.se](mailto:e-handel@esv.se) eller [tekniskt.kansli@skl.se](mailto:tekniskt.kansli@skl.se).

Vi hoppas att materialet ska leda till en bra process i den vidare utformningen av de lokala regelverken.  
Stockholm hösten 2012.

Sveriges Kommuner och Landsting

Ekonomistyrningsverket

# Innehåll

<b>1 Inledning</b> .....	<b>7</b>
Bakgrund.....	7
Syfte och avgränsningar .....	7
Målgrupp.....	8
Läsanvisningar .....	8
<b>2 Intern kontroll</b> .....	<b>10</b>
Vad är intern kontroll?.....	10
Vem ansvarar för den interna kontrollen?.....	11
Kommuner och landsting .....	11
<i>Nämnder</i> .....	11
<i>Fullmäktige</i> .....	11
<i>Styrelsen</i> .....	11
<i>Revisorerna</i> .....	12
<i>Den enskilda personen</i> .....	12
<i>System</i> .....	12
Statliga myndigheter .....	12
<i>Myndighetsledning</i> .....	13
<i>Myndighetschef</i> .....	13
<i>Internrevisor</i> .....	14
<i>Den enskilde medarbetaren</i> .....	14
<i>System</i> .....	14
Interna regelverk i kommuner och landsting .....	14
Att tänka på vid utformning av den interna kontrollen .....	15
Riskanalys .....	16
Ansvarsfördelning .....	16
Rutiner .....	16
Tidpunkt för kontroll.....	17
Dokumentation och spårbarhet .....	17
Kompetens .....	17
Kontrollkostnad och kontrollnytta .....	17
Övervakning och utvärdering.....	18
<b>3 Förändringar som påverkar förutsättningarna för den interna kontrollen</b> .....	<b>19</b>
Förändring kräver anpassning .....	19
Exempel på förändringar .....	19
Utvecklat IT-stöd .....	19
Förändringar i och av organisationer .....	20
Förändrade insikter .....	21
<b>4 Roller och ansvarsfördelning i ett system för kontroll av verifikationer</b>	
<b>22</b>	
Exempel på roller .....	22
Processägare .....	22

Processförvaltare .....	23
Uppdragsgivare (till kontrollansvariga) .....	23
Ekonomiskt ansvariga .....	24
Kontrollansvariga .....	24
Systemägare .....	24
Systemförvaltare .....	24
Systemadministratör .....	25
<b>5 Regelverk för kontroll av verifikationer .....</b>	<b>26</b>
Allmänna utgångspunkter för regelverket .....	26
Beslutsinstans .....	26
Tidshorisont .....	26
Flexibilitet .....	26
Tillämpningsanvisningar .....	26
Ansvar .....	27
Omfattning .....	27
Dokumentation .....	27
Åtgärder .....	27
Samband .....	27
Vad ska reglementet innehålla? .....	27
Regelverkets omfattning .....	27
<i>Vilka transaktioner/händelser? .....</i>	<i>27</i>
<i>Bara den egna organisationen? .....</i>	<i>28</i>
<i>Samband med andra regelverk? .....</i>	<i>28</i>
<i>Exempel på paragrafinnehåll .....</i>	<i>28</i>
<i>Att tänka på i tillämpningsanvisningar .....</i>	<i>28</i>
Syfte .....	28
<i>Exempel på paragrafinnehåll .....</i>	<i>29</i>
Ansvar .....	29
<i>Exempel på paragrafinnehåll .....</i>	<i>30</i>
<i>Att tänka på i tillämpningsanvisningar .....</i>	<i>30</i>
Kontroller .....	31
<i>Exempel på paragrafinnehåll .....</i>	<i>31</i>
<i>Att tänka på i tillämpningsanvisningar .....</i>	<i>31</i>
Kontrollernas utformning och utförande .....	32
<i>Exempel på paragrafinnehåll .....</i>	<i>32</i>
<i>Att tänka på i tillämpningsanvisningar .....</i>	<i>33</i>
<i>Exempel på kompletterande kontroller .....</i>	<i>34</i>
Kontrollansvariga .....	35
<i>Exempel på paragrafinnehåll .....</i>	<i>35</i>
<i>Att tänka på i tillämpningsanvisningar .....</i>	<i>36</i>
Genomförda kontroller .....	36
<i>Exempel på paragrafinnehåll .....</i>	<i>36</i>
<i>Att tänka på i tillämpningsanvisningar .....</i>	<i>37</i>
<b>6 Kontroller baserade på riskanalysen .....</b>	<b>38</b>

Prestation och kvalitet .....	38
Pris och villkor .....	40
Beslut .....	40
Behörighet .....	41
Kontering .....	41
Formalia .....	42
<b>7 Krav på innehåll i verifikationer .....</b>	<b>44</b>
<i>Hänvisningsverifikation</i> .....	44
<i>Gemensam verifikation:</i> .....	45
<i>Sammansatta poster</i> .....	45
<i>Rättelse av verifikation</i> .....	46
<i>Rättelse av bokföringspost</i> .....	46
Övrigt 46	
<i>F-skatt</i> .....	46
<i>Uppgifter vid representation</i> .....	46
<b>8 Hantering av fel och avvikelser .....</b>	<b>48</b>
Fel som upptäcks med hjälp av fungerande rutiner .....	48
Vad gör man när kontrolluppdraget missköts? .....	48
Oavsiktligt eller avsiktligt agerande? .....	49
Vad händer? .....	49
<b>Bilaga 1 – Exempel på befattningsbeskrivningar.....</b>	<b>51</b>
Exempel - befattningsbeskrivning för beslutsattestant .....	51
Exempel - Befattningsbeskrivning för systemförvaltare .....	51
<b>Bilaga 2 Mervärdeskattelagens krav på fakturor.....</b>	<b>53</b>
<b>Bilaga 3 Kontrollmatris .....</b>	<b>56</b>
<b>Bilaga 4 Ofullständigt eller felaktigt adresserade fakturor .....</b>	<b>57</b>
<b>Referenser .....</b>	<b>59</b>

# 1 Inledning

## Bakgrund

Kommuner, landsting, regioner och statliga myndigheter behöver ha ändamålsenliga regelverk och rutiner för kontroll av verifikationer för att upprätthålla en god intern kontroll. Förutsättningarna för hur kontroller ska utföras förändras när nya system och rutiner införs. Exempel på sådana system är införandet av elektronisk handel, skanning av fakturor och andra "papperslösa" system. Organisationsförändringar i form av bl.a. decentralisering, centralisering och utläggning av verksamhet på entreprenad ställer också krav på en anpassning av interna regler och rutiner.

Uppmärksammade incidenter på grund av brister i tillämpningen av befintliga regler eller avsaknad av regler har också pekat på behovet av bättre anpassade regler samt behov av utbildning av berörd personal.

## Syfte och avgränsningar

Syftet med denna skrift är att belysa viktiga frågor att ta ställning till vid utformningen av regler för kontroll av verifikationer och därmed förhoppningsvis stimulera till att respektive organisation utifrån sina förutsättningar utformar egna bestämmelser. Skriften är inte avsedd för att ge en mall för hur regelverket ska se ut utan ambitionen är att ge exempel och föra resonemang som kan användas som utgångspunkt eller checklista vid utformningen av ett regelverk som passar den egna organisationen.

Vi vill också placera in regler för kontroll av verifikationer i sitt sammanhang, dvs. som en del av den interna kontrollen och beskriva ansvarsfrågorna.

Införandet av elektronisk handel innebär en ökad styrning av inköpsprocessen. Genom att attestera beställningar flyttas kontrollen och den kopplas än mer till kunskap om befintliga avtal, inköspolicys mm.

I denna skrift avgränsar vi oss till att endast behandla kontroll och godkännande av ekonomiska händelser i redovisningslagens/bokföringsförordningens betydelse, och tillhörande *verifikationer*. För att få ett sammanhållet regelverk kan dock detta utökas till att omfatta även tidigare led i anskaffningsprocessen som t.ex. tecknande av avtal och beställningar.

## **Målgrupp**

Denna skrift riktar sig till dig som arbetar med utformning och tillämpning av regler för kontroll av verifikationer i kommuner, landsting, regioner och statliga myndigheter.

Skriften kan även vara av intresse för dig som är beslutsfattare och ansvarar för den interna kontrollen, samt för dig som arbetar med utformning, implementering och förvaltning av IT-system som hanterar verifikationer.

## **Läsanvisningar**

I skriften kommer vi fortsättningsvis att i ordet landsting även inbegripa regioner. Nedan finns en beskrivning av innehållet i respektive kapitel. Flera av kapitlen innehåller rutor med frågeställningar som kan vara lämpliga att diskutera i den egna organisationen.

Kapitel 2 ger en allmän introduktion till ämnet intern kontroll inklusive ansvarsfördelningen i organisationen.

Kapitel 3 beskriver en del av de förändringar som utgör skäl till att regler för kontroll av verifikationer kan behöva revideras.

Kapitel 4 innehåller en diskussion om roller i ett kontrollsystem

Kapitel 5 behandlar den praktiska utformningen av regler för kontroll av verifikationer. Här beskrivs också de allmänna förutsättningarna för innehållet i ett reglemente och kan med fördel användas som checklista vid utveckling eller utvärdering av ett eget lokalt reglemente.

Kapitel 6 tar upp kopplingen mellan riskanalysen och kontrollåtgärderna

Kapitel 7 beskriver vilka formella krav som ställs på en verifikation

Kapitel 8 behandlar övervakning och utvärdering av kontrollsystemet och belyser vad som kan hända om kontrollen brister och det blir aktuellt att utkräva ansvar.

Bilaga 1 innehåller några exempel på befattningsbeskrivningar för olika roller i kontrollsystemet.

Bilaga 2 innehåller en redogörelse för mervärdeskattelagens krav på innehåll i en faktura.



Bilaga 3 innehåller en matris som exemplifierar hur krav kan ställas på kontroll och attest för olika sorters verifikationer.

Bilaga 4 innehåller en redogörelse för vad som gäller för hanteringen av felaktigt eller bristfälligt adresserade mottagna fakturor.

## 2 Intern kontroll

### Vad är intern kontroll?

En definition av intern kontroll som har fått stort genomslag internationellt och i Sverige är den så kallade COSO<sup>1</sup> definitionen:

*Intern kontroll är en process genom vilken styrelse och nämnder, ledning och annan personal skaffar sig rimlig säkerhet för att organisationens mål uppnås på följande områden:*

- *Verksamhetsstyrning (ändamålsenlighet och effektivitet)*
- *Tillförlitlig rapportering*
- *Efterlevnad av tillämpliga lagar och föreskrifter*

COSO definitionen av intern kontroll markerar det breda anslaget - att intern kontroll avser såväl verksamhet som rapportering och efterlevnad av lagar och andra regelverk.

I kommuner regleras styrelse och nämnders ansvar för den interna kontrollen i Kommunallagen.

Inom staten regleras den interna kontrollen – eller interna styrningen och kontrollen som den kallas inom den statliga sektorn – i Myndighetsförordningen och Förordningen om intern styrning och kontroll. Här framgår att det är myndighetens ledning som ansvarar för den interna kontrollen och att det är en process som syftar till att myndigheten med en rimlig säkerhet fullgör ansvaret för verksamheten. Ytterligare ledning för arbetet med intern kontroll inom staten finns i Ekonomistyrningsverkets föreskrifter och allmänna råd samt i handledningar myndigheten har tagit fram i ämnet.

Definitionen tydliggör att intern kontroll är en ständigt pågående *process*. Denna process underlättas naturligtvis av att det finns ändamålsenliga och dokumenterade regler och rutiner. Ändamålsenliga regler och rutiner innebär att en avvägning görs mellan kontrollnytta och kontrollkostnad så att en *rimlig säkerhet* erhålls.

Internkontrollprocessen ska säkerställa att *mål* uppnås. Mål kan vara uttalade eller underförstådda. Underförstådda mål är sådana mål som är allmänt accepterade och så självklara att de inte behöver fästas på pränt, t.ex. att ingen ska förskingra. Uttalade mål är främst sådana mål som fastställs i

---

<sup>1</sup> the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

budget och planer. Även fastställda rutiner är en form av mål, dvs. målet är att alla ska tillämpa rutinen.

För att rutiner och regler ska få avsedd effekt krävs det att de är *kända, tillämpade och lämpliga*. Det ställer krav på att berörd personal är informerade och utbildade för sin uppgift.

## **Vem ansvarar för den interna kontrollen?**

### ***Kommuner och landsting***

Kommunallagen lägger fast att det är varje nämnd som ansvarar för den interna kontrollen inom sitt verksamhetsområde (KL 6 kap 7 §) samt att revisorerna bl.a. ska pröva om den kontroll som görs inom nämnderna är tillräcklig (KL 9 kap 9 §).

### ***Nämnder***

Nämnder (styrelser) ansvarar för den interna kontrollens utformning och funktion t ex genom att utfärda riktlinjer eller anvisningar, organisera arbetet, planera och genomföra uppföljning av efterlevnaden samt utse ansvariga personer för olika kontrollfunktioner. Det rent praktiska arbetet är ofta förvaltningsledningens uppgift även om nämnden har det yttersta ansvaret.

### ***Fullmäktige***

Fullmäktige har det övergripande ansvaret för kommunen eller landstinget och beslutar bl.a. om mål och riktlinjer för verksamheten. Beträffande den interna kontrollen är det vanligt att fullmäktige utfärdar ett reglemente för intern kontroll respektive för kontroll av verifikationer (attestreglemente).

Fullmäktige har också ansvar för uppföljning och kontroll av hela den kommunala verksamheten. I detta uppdrag ingår att besluta om ansvarsfrihet för nämnderna. Beslutet grundas främst på revisionsrapporterna och den slutliga revisionsberättelsen. Bedömningen av om den interna kontrollen är tillräcklig är en av grunderna för ansvarsprövningen.

### ***Styrelsen***

Kommun- eller landstingsstyrelsen ska leda och samordna förvaltningen och ha uppsikt över övriga nämnders verksamhet. Den ska också uppmärksamt följa de frågor som kan inverka på kommunens eller landstingets utveckling och ekonomiska ställning.

Beträffande den interna kontrollen kan det konkret innebära att styrelsen utformar tillämpningsanvisningar, initierar utvecklingsinsatser samt informerar och utbildar i kontrollfrågor.

### *Revisorerna*

Revisorerna har bl.a. uppdraget att granska om den kontroll som nämnderna ansvarar för är tillräcklig. De bedömer och testar den interna kontrollens kvalitet och tillförlitlighet. Revisorerna har alltså inte ansvar för den interna kontrollens utformning och genomförande.

Resultatet av revisorernas granskning ingår i underlaget till den slutliga prövningen av nämndens ansvar. Revisorernas uttalande i ansvarsfrågan framställs i revisionsberättelsen till fullmäktige.

Revisorerna har i allt större utsträckning också en främjande och framåtsyftande roll. De kan tillföra iakttagelser, bedömningar och rekommendationer eller vara en samtalspart. De kan också vara en kompletterande part att vända sig till om en enskild eller nämnd upptäcker brister i den interna kontrollen.

### *Den enskilda personen*

Som en del i den interna kontrollen tilldelas förtroendevalda och anställda olika uppgifter i syfte att kontrollera efterlevnaden av beslut, rutiner, underlag för transaktioner m.m. En person som tilldelas ett kontrolluppdrag ansvarar för att genomföra detta på det sätt som är fastlagt och att reagera i händelse av att kontrollen visar att något är fel, behöver korrigeras etc.

### *System*

I många system och rutiner kan automatiserade kontroller användas det vill säga kontroller som utförs av en dator istället för en person.

Ett system kan givetvis inte vara ansvarigt, utan någon i organisationen måste ha ansvar för att dessa kontroller definieras, följs upp, övervakas och anpassas.

### *Statliga myndigheter*

I statliga myndigheter är det myndighetsledningen enligt Myndighetsförordningen 4 § som har ansvaret för att säkerställa att det vid myndigheten finns en intern styrning och kontroll som fungerar på ett betryggande sätt. Myndighetsledningen utgörs beroende på myndighetstyp av myndighetschef, styrelse eller nämnd.

Övergripande regler om intern styrning och kontroll för myndigheter finns i Myndighetsförordning (2007:515), Förordning (2007:603) om intern styrning och kontroll, Förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag samt i 22 § i Förordning (2000:606) om myndigheters bokföring. Reglering om interrevisionens roll finns i Interrevisionsförordning (2006:1228).

I Riksgäldskontorets föreskrifter till Förordning (2006:1097) om statliga myndigheters betalningar och medelsförvaltning 6 § står bland annat ”Myndigheten skall kontrollera att samtliga utbetalningar sker till rätt mottagare, med rätt belopp och vid rätt tidpunkt. Myndigheten skall dokumentera hur denna kontroll skall utföras hos myndigheten.”

### *Myndighetsledning*

Myndighetsledning (myndighetschef, styrelse eller nämnd) ska säkerställa att det vid myndigheten finns en intern styrning och kontroll som fungerar på ett betryggande sätt. Ledningen ansvarar inför regeringen för verksamheten och ska se till att den bedrivs effektivt och enligt gällande rätt. Den ska redovisas på ett rättvisande sätt och ledningen ska se till att myndigheten hushållar väl med statens medel.

Ledningen ansvarar för att besluta om hur det interna styr- och kontrollarbetet ska bedrivas på myndigheten och ska också säkerställa att det bedrivs enligt den beslutade ordningen. I de myndigheter som omfattas av förordningen om intern styrning och kontroll ska myndighetsledningen, i samband med årsredovisningens undertecknande, lämna en bedömning till regeringen om den interna styrningen och kontrollen fungerar på ett betryggande sätt.

### *Myndighetschef*

I myndigheter där ledningen utgörs av styrelsen ansvarar myndighetschefen inför styrelsen och ska sköta den löpande verksamheten i enlighet med de direktiv myndighetens ledning lämnar och ska hålla ledningen informerad om verksamheten, förse den med underlag för beslut och verkställa de beslut ledningen fattar.

Myndighetschefen ansvarar också för myndighetens arbetsgivarpolitik och ska se till att de anställda är väl förtrogna med målen för verksamheten, samt för att skapa goda arbetsförhållanden och ta till vara och utveckla de anställdas kompetens och erfarenhet.

Myndighetschefen får normalt ett ansvar för att genomföra de beslut ledningen fattar om hur den interna styrningen och kontrollen ska bedrivas

på myndigheten, samt för att följa upp arbetet och återrapportera resultatet av arbetet och hur väl processen fungerar.

### *Internrevision*

Internrevisionen granskar och lämnar förslag till förbättringar av myndighetens process för intern styrning och kontroll. Den ska även utifrån en analys av verksamhetens risker självständigt granska om ledningens interna styrning och kontroll är utformad så att myndigheten med rimlig säkerhet fullgör ansvaret för verksamheten.

Internrevision har också inom den statliga sektorn i allt större utsträckning också en främjande och framåtsyftande roll genom att ge råd och stöd till styrelse och myndighetschef. Den kan tillföra synpunkter och förslag eller vara en samtalspart. Den kan också vara en diskussionspartner att vända sig till om brister upptäcks i den interna styrningen och kontrollen.

### *Den enskilde medarbetaren*

Medarbetare tilldelas olika uppgifter i syfte att kontrollera efterlevnaden av beslut, rutiner, underlag för transaktioner m.m. En medarbetare som tilldelas ett uppdrag eller en uppgift ansvarar för att genomföra detta på det sätt som är fastlagt och att reagera i händelse av att kontrollen visar att något är fel, behöver korrigeras etc. Självfallet begränsas inte medarbetaren av sitt uppdrag eller sin uppgift utan förutsätts påtala fel och brister i verksamheten även inom områden som ligger utanför dessa i enlighet med den ordning som gäller på myndigheten.

### *System*

Inom staten kan system ha automatiserade kontroller, det vill säga kontroller som utförs av en dator istället för en person. Ett system kan inte vara ansvarigt, utan någon i organisationen måste ha ansvar för att dessa kontroller definieras, följs upp övervakas och anpassas.

### ***Interna regelverk i kommuner och landsting***

Ett reglemente för kontroll av verifikationer utgör endast en liten del av de interna regelverk (riktlinjer och reglementen) som påverkar den interna kontrollen. Det finns en mängd angränsande regelverk som är förutsättningar för den interna kontrollen och som också i sig innehåller regler om hur kontroll ska ske.

Exempel på viktiga angränsande interna regelverk för kommuner och landsting är:

<b>Reglemente för intern kontroll:</b>	Allt fler kommuner och landsting antar ett särskilt övergripande reglemente för intern kontroll. I reglementet brukar ansvaret för styrning, övervakning och utvärdering av den interna kontrollen på olika nivåer i organisationen förtydligas.
<b>Upphandlingsregler/policy:</b>	Upphandlingspolicy kan (som komplement till reglerna i LOU) reglera hur och när upphandling ska ske. Policyn kan också innehålla regler om vem som ska/får göra vad, hur dokumentation ska ske och vilka kontroller som ska utföras i samband med upphandling, avrop på avtal och vid direktköp.
<b>Medelsplaceringsregler:</b>	Medelsplaceringsregler innehåller regler om hur medel får placeras men reglerar också vem som får göra vad och hur kontroll och rapportering ska ske.
<b>Personalregler:</b>	För resursen personal finns bl.a. regler om ansvarsfördelning i arbetsgivarfrågor såsom anställning, lönesättning, beviljande av ledighet, hantering av inhyrd personal etc. Till regelverket hör också lönerapporteringsrutiner inklusive attestregler för löneunderlag, t.ex. övertidsrapporter och reseräkningar.
<b>Delegationsbestämmelser:</b>	Nämndernas allmänna delegationsbestämmelser definierar sådan beslutsrätt som inte regleras i ovanstående typ av funktionsorienterade regler, t.ex. rätt att ingå avtal, föra talan i domstol eller fatta beslut i särskilda frågor.

Det finns därtill en mängd ytterligare regler och rutiner som har betydelse för den interna kontrollen t.ex. kravrutiner, regler om teckningsrätt, systemförvaltningsrutiner, regler för hantering av handkassor, klientmedel, konto- och bensinkort och mobiltelefoner.

### **Att tänka på vid utformning av den interna kontrollen**

Den interna kontrollen är beroende av en mängd olika komponenter. Nedan kommenteras några av de viktigaste.

### **Risikanalyt**

Att göra en riskanalys innebär att identifiera hot det vill säga händelser som innebär oönskade konsekvenser för verksamheten och bedöma sannolikhet och konsekvens för att dessa hot inträffar. Utifrån denna riskanalys får man sedan besluta om utformning av kontrollåtgärder – begränsningar och handlingsalternativ – för att påverka möjligheten av att identifierade risker faller ut och därigenom upprätthålla ansvaret för verksamheten.

Alla kontrollåtgärder behöver inte vara identifierade och beslutade efter riskanalys, ett flertal är istället reglerade i lag och i förordningar eller framtagna på annat sätt.

### **Ansvarsfördelning**

God intern kontroll förutsätter en tydlig och ändamålsenlig ansvarsfördelning, som bland annat tillgodoser att:

- mer än en person sköter ett händelseförlopp. Utgångspunkten är att två par ögon ser mer än ett par och att med fler inblandade minskar risken för oegentligheter.
- ansvar och kunskap hänger ihop. Den som ansvarar för en uppgift ska ha förutsättningar för uppgiften i form av kunskap och kännedom som gör det möjligt att utföra uppgiften med avsedd effekt.
- kontrollant är oberoende i förhållande till den/det kontrollerade. En förutsättning för att kontrollen ska få avsedd effekt är att den som utför kontrollen inte befinner sig i beroendeställning eller har en för nära relation till den kontrollerade eller till det som ska kontrolleras.

Kravet på *tydlighet* innebär att den som ska utföra en uppgift också har klart för sig vad uppgiften innebär och vilket ansvar som kan komma att utkrävas om uppgiften inte utförs på avsett sätt (se vidare avsnittet om Ansvar).

En viktig del av ansvarsfördelningen är också att tydliggöra vem som har det övergripande ansvaret för den interna kontrollen inkluderande utformning och fastställande av rutiner, övervakning och avvikelshantering.

### **Rutiner<sup>2</sup>**

Dokumenterade och fastställda rutiner ger ett nödvändigt stöd för den interna kontrollen. I rutinerna bör det finnas *inbyggda kontroller*. Viktigt är att rutiner är heltäckande eller hänger ihop på ett heltäckande sätt så att hela processen täcks in, t.ex. anskaffning, användning och avyttring. Till den

---

<sup>2</sup> Inom staten formerna för verksamheten och handläggningen av ärenden.



löpande rutinen kan fogas *kompletterande kontroller*, t.ex. stickprov i efterhand för att ytterligare säkra den interna kontrollen. Speciell uppmärksamhet bör ägnas åt att utforma rutiner så att automatiska och manuella kontrollmoment kompletterar och förstärker varandra. Risk finns annars för luckor i kontrollsystemet eller att onödigt arbete utförs.

### ***Tidpunkt för kontroll***

Kontroller bör läggas in i rutinen vid den tidpunkt de gör mest nytta. Normalt sett är det en fördel att kontroll sker så tidigt som möjligt i en process. Kan man till exempel kontrollera att en beställare är behörig redan i beställningsögonblicket är det mycket bättre än att vänta med kontrollen tills fakturan anländer. Med kontroll tidigt i händelsekedjan kan man undvika att fel begås medan kontroll i slutfasen endast kan leda till ett konstaterande om att fel begåtts eller inte.

### ***Dokumentation och spårbarhet***

Grunden för att kunna utvärdera om rutiner följs och om anmodade kontroller verkställs är dels att rutinerna är dokumenterade och dels att vidtagna kontrollåtgärder dokumenteras på ett sådant sätt att det i efterhand går att spåra vem som gjort vad.

### ***Kompetens***

Den viktigaste förutsättningen för att den interna kontrollen ska fungera är att de anställda som ska tillämpa rutinerna har rätt kompetens. Rutiner som inte är kända i organisationen gör ingen nytta. Om berörda också förstår varför rutinen ser ut som den gör minskas risken för att feltolkningar görs. För att säkra och underhålla kompetensen krävs ofta en fortlöpande information och utbildning. Man kan också behöva verifiera att berörda handläggare har rätt kompetens.

### ***Kontrollkostnad och kontrollnytta***

För att uppnå en rimlig säkerhet krävs att en avvägning görs mellan kontrollnytta och kontrollkostnad.

*Kontrollnyttan* består av både de direkta och indirekta kostnaderna som kan undvikas. Dessutom måste till kontrollnyttan räknas den påverkan som en oönskad incident har på förtroendekapitalet hos kunder, allmänhet, personal etc. För att bedöma kontrollnyttan måste det också göras en bedömning av frekvensen för de oönskade incidenterna.

*Kontrollkostnaden* beror bl.a. på vilken kontrollteknik som används. Vanliga kontrolltekniker är programmerade kontroller, attest av en eller flera personer eller stickprov. Beroende på kontrollföremålets art kan det vara lämpligt att välja olika tekniker. Vid val av kontrollteknik och kontrollnivå bör man ta hänsyn till kontrollföremålets inneboende risk och kontrollrisk.

*Inneboende* risk är risk som är beroende på kontrollföremålets egenskaper. Hög inneboende risk har kontrollföremål som t.ex. är:

- komplicerade att förstå och tillämpa, t.ex. svåra momsregler
- begärliga, t.ex. kontanter

*Kontrollrisk* är risken för att ett fel inte ska bli upptäckt. T.ex. är kontrollrisken högre för en missad fakturering än för en missad betalning av en leverantörsfaktura, eftersom sannolikheten är högre att en leverantör som inte får betalt hör av sig än att en kund som inte får en faktura hör av sig.

### ***Övervakning och utvärdering***

Ett fungerande system för intern kontroll förutsätter regelbunden och systematisk övervakning och utvärdering. Det räcker inte med att ha utformat och informerat om rutiner. Man måste också fortlöpande säkerställa att rutinerna tillämpas och att de ger avsedd effekt. Det är också viktigt att utvärdera och ompröva sina rutiner när det konstateras att oönskade incidenter inträffar.

När förutsättningarna förändras är det särskilt viktigt att pröva och anpassa kontrollmiljön så att den interna kontrollen upprätthålls. Exempel på förändringar är införande av nya system eller förändring av system, organisationsförändringar och/eller byte av personal, byte av leverantörer, ny lagstiftning etc.

### 3      **Förändringar som påverkar förutsättningarna för den interna kontrollen**

#### **Förändring kräver anpassning**

Den interna kontrollen måste utvecklas och anpassas i förhållande till hur interna och externa förutsättningar faktiskt förändras. Ibland kan det också handla om att något händer som gör att medvetenheten om befintliga risker förändras. Förändringarna kan t.ex. innebära att:

- Riskanalysen, d.v.s. bedömningen av sannolikhet och konsekvens för en önskad händelse, förändras – det kan bli mer eller mindre viktigt att kontrollera
- Förutsättningarna för kontroll förändras – kontrollerna måste organiseras på ett nytt sätt
- Relationen mellan kontrollkostnad och kontrollnytta förändras, t.ex. med hjälp av nytt IT-stöd kan det bli lättare att göra mer omfattande kontroller utan att kontrollkostnaden stiger.

#### **Exempel på förändringar**

##### ***Utvecklat IT-stöd***

Vårt IT-stöd utvecklas ständigt, funktionsmässigt, sättet att komma åt informationen samt formerna för drift. Varje systemlösning har sina möjligheter och risker. Ett helintegrerat system som hanterar hela flödet från beställning till betalning och arkivering skapar goda förutsättningar för automatiserade och systematiska kontroller. En förutsättning är dock att systemadministration säkerställer att systemet fungerar på ett korrekt sätt.

En ökad tillgänglighet med fler användare, nya användargrupper innebär också en större utmaning att säkerställa att alla handläggare har rätt kompetens för sina uppgifter.

Nya driftsformer, ökad tillgänglighet via internet och applikationer till mobiltelefoner ställer främst krav på IT-säkerhet men kan också påverka riskanalysen som ställer krav på hur kontrollerna ska utföras.

*Frågor att ställa:*

- Finns det rutiner idag för systemadministration som säkerställer att regelverket för kontroller är aktuellt och fungerar på rätt sätt?
- Finns det en risk att ett kontrollmoment som rapporteras via en mobiltelefon inte görs lika noggrant som när man är på sin ordinarie arbetsplats? Hur ska en sådan risk i så fall hanteras?
- Finns det spårbarhet i systemen så att det i efterhand går att bevisa vem som gjort vad?

### **Förändringar i och av organisationer**

Organisationsförändringar innebär ofta att förutsättningarna för den interna kontrollen ändras.

Förändringarna kan röra sig om decentralisering, centralisering, outsourcing, tillfälliga projekt eller andra samverkansformer, nya verksamheter o.s.v. Ansvarsfördelning behöver då ändras, rutiner anpassas och nya handläggare behöver utbildas. Organisationsförändringar är idag så vanliga att det bör finnas regelverk och rutiner som fungerar före, under och efter att förändringen genomförs.

Mer vanliga förändringar i organisationen är att personal byts ut, permanent eller tillfälligt. Det ställer krav på introduktionsrutiner som säkerställer att man har rätt förutsättningar för sin uppgift.

Inhyrning av personal via bemanningsföretag kan ställa krav på översyn av rutiner för delegation, sekretess etc.

I samband med utläggning av verksamhet på externa utförare, t.ex. hemtjänst enligt lagen om valfrihet, blir det viktigt att redan i samband med upphandling skapa förutsättningar för en god kontroll. Det gäller att säkerställa rapportering och insyn i vad som levereras till brukarna och eventuella kvalitetsbrister.

*Frågor att ställa:*

- Har vi fungerande introduktionsrutiner som säkerställer att nyanställda och vikarier får rätt instruktioner för att utföra sitt kontrolluppdrag?
- Hur får en nytilträd chef idag information om de kontrolluppdrag som delats ut?
- Hur ser våra rutiner ut för att säkerställa förutsättningarna för en god intern kontroll vid utläggning av verksamhet på externa utförare?
- Hur ser våra rutiner ut för att säkerställa förutsättningarna för en god intern kontroll vid anlitande av bemanningsföretag?

## Förändrade insikter

I takt med att incidenter inträffar i den egna eller andras organisationer kan det finnas anledning att ändra sin riskbedömning och med anledning av detta också förändra sina kontrollåtgärder.

En systematisk övervakning av vad som händer inom den egna organisationen och i omvärlden skapar goda förutsättningar för ett aktivt internkontrollarbete.

Exempel på incidenter är:

- En byggentreprenör har fakturerat och fått betalt för arbeten som inte utförts
- Vid en genomgång av bokförda fakturor konstateras att man missat att lyfta av moms på ett antal fakturor som gjort att man missat väsentliga momsavdrag
- En leverantör har vid ett flertal tillfällen fakturerat högre priser än avtalat och fått betalt för detta
- Faktura betalas dubbelt

### *Frågor att ställa:*

- Finns det någon i vår organisation som systematiskt analyserar interna avvikelser och förändringar?
- Finns det någon i vår organisation som har en systematisk bevakning av vad som händer i andra organisationer och kopplar det till vår riskanalys?
- Hur ser våra rutiner ut för att säkerställa att bluffakturor hanteras korrekt?

## 4 Roller och ansvarsfördelning i ett system för kontroll av verifikationer

Som framgår av föregående avsnitt är en förutsättning för god intern kontroll en tydlig och ändamålsenlig ansvarsfördelning.

För att få ett fungerande system för kontroll av verifikationer är det viktigt att ha tydligt definierade roller för berörda handläggare som klargör uppdrag, ansvar och befogenheter. I detta kapitel redogör vi för vanliga uppdrag och roller i ett kontrollsysteem för verifikationer.

Beslutsrätt, verkställighet och kontroll är olika saker som ibland förenas i en roll men mycket väl kan skiljas åt. T ex kan en nämnd besluta om en anskaffning som ligger i nämndens budgetansvar, som verkställs av en inköpshandläggare och när leverans sker så kontrolleras och godkänns den av en kontrollansvarig t.ex. förvaltningschefen. Det viktiga i sammanhanget är att rutinerna och ansvarsfördelning och rapportering är utformat så att en god intern kontroll uppnås.

### Exempel på roller

Nedan beskrivs ett antal exempel på ”grundroller” eller uppdrag i ett system för kontroll av verifikationer. Rollerna kan naturligtvis utformas på en mängd olika sätt i olika organisationer, det viktiga är att ha tydliggjort vad som behöver utföras och vem som ska göra det.

#### *Processägare*

Processägaren ansvarar för att det finns ändamålsenliga rutiner, regler och system för hanteringen av verifikationer. Processägaren har befogenhet att utfärda regler och tillämpningsföreskrifter samt besluta om utformningen av system. En förutsättning för att fullfölja ansvaret är också att processägaren har en systematisk övervakning och uppföljning av att processen fungerar som det är tänkt.

I en stor organisation kan processägandet vara uppdelat i flera nivåer. Den översta nivån svarar för övergripande regelverk och system och underliggande nivåer svarar för lokala anpassningar utifrån sina förutsättningar.

*Frågor att ställa:*

- Är det tydligt i din organisation vem som är processägare för de processer som ska säkerställa korrekt hanterade verifikationer?
- Om det är flera processägare som berörs finns det rutiner/samarbetsformer som säkerställer att processerna är synkroniserade?
- Finns det en systematisk övervakning och uppföljning av väsentliga delar i processerna?
- Finns det en systematisk övervakning av omvärldsförändringar som påverkar processerna?

***Processförvaltare***

Processförvaltaren sköter på uppdrag av processägaren förvaltningen av processen. Arbetet innefattar bl.a. att ha löpande kontakt med de aktörer som berörs av processen, se till att processen är dokumenterad, övervaka att processen fungerar och tillämpas som det är tänkt samt driva utvecklingen av processen.

*Frågor att ställa:*

- Är det tydligt i din organisation vem som är processförvaltare för de processer som ska säkerställa korrekt hanterade verifikationer?
- Är dokumentationen över rutinerna komplett och aktuell?
- Hur ser rutinen ut för att fånga upp utvecklingsbehov?

***Uppdragsgivare (till kontrollansvariga)***

Uppdragsgivare är den som ska besluta om vem som ska vara kontrollansvarig för olika åtgärder. I ansvaret ingår att se till att det finns utsedda kontrollansvariga, att dessa har rätt kompetens och är informerade om innebörden av sitt uppdrag. I uppdraget ingår också att dokumentera och se till att berörda instanser är informerade om vem som har uppdrag som kontrollansvarig och också informera om när uppdraget upphör.

Uppdragsgivaren ansvarar också för att följa upp om de kontrollansvariga utför sina uppgifter och vid behov se till att dessa underhåller sin kompetens eller skilja dessa från uppdraget.

*Frågor att ställa:*

- Är uppdragsgivarens ansvar tydliggjort i vår organisation?
- Är alla utlämnade kontrolluppdrag dokumenterade?

### ***Ekonomiskt ansvariga***

Den ekonomiskt ansvarige är den som har budget eller resultatansvar. Normalt har denne beslutanderätten för åtgärder som påverkar den egna ekonomiska ansvaret, t.ex. inköp. Den ekonomiskt ansvarige kan ofta delegera verkställigheten av åtgärder som t.ex. beställningar.

### ***Kontrollansvariga***

Kontrollansvariga ansvarar för definierade kontroller som t.ex. kontroll av leverans, pris- och avtalsvillkor, kontering och behörighet.

Kontrollansvariga är normalt handläggare i den egna organisationen men kontrollmoment kan också utföras av utomstående, t.ex. för komplexa transaktioner som byggnadsentreprenader.

#### *Frågor att ställa:*

- Vem ansvarar för att kontrollera att rätt avtal tillämpats?

### ***Systemägare***

Systemägaren har det överordnade ansvaret för administration och drift av systemet.

Systemägaren agerar ledningsfunktion över förvaltningen av systemet och ansvarar bland annat för beslut om, support och förvaltningsfunktion för systemet, övervakning och utvärdering av att systemet fungerar på ett ändamålsenligt sätt samt anpassning och utveckling.

Systemägaren ansvarar för att respektive system hanterar verifikationer på ett korrekt sätt.

Systemägaren kan ofta med fördel också vara processägare.

### ***Systemförvaltare***

Systemförvaltaren har det praktiska ansvaret för administration och drift av systemet. I uppdraget ingår bland annat att leda drift och utveckling av systemet, ha löpande kontakt med systemets administratörer och användare, se till att dokumentation av systemet och användarhandböcker finns tillgängliga och är uppdaterade.

#### *Frågor att ställa:*

- Finns det en instruktion för systemförvaltaren som tydliggör de arbetsmoment som har betydelse för den interna kontrollen?



### ***Systemadministratör***

Systemadministratören sköter ofta uppgifter som t.ex. hantering av behörigheter, övervakning, felsökning och åtgärder, uppföljning av rapporterade fel.

*Frågor att ställa:*

- Finns det en instruktion för systemadministratören som tydliggör de arbetsmoment som har betydelse för den interna kontrollen?

## 5 Regelverk för kontroll av verifikationer

### **Allmänna utgångspunkter för regelverket**

I detta avsnitt redovisas några allmänna utgångspunkter vid utformningen av ett internt regelverk för kontroll av verifikationer för kommuner och landsting. Beskrivningen i detta avsnitt gäller inte för statliga myndigheter men kan med fördel läsas för att ge inspiration. Reglering för statliga myndigheter finns i 22 § i Förordning (2000:606) om myndigheters bokföring. Där står att ”Den bokföringsskyldige ansvarar för att organisation och rutiner utformas så att en tillförlitlig redovisning främjas och förvaltade tillgångar skyddas”. Till denna paragraf finns föreskrifter och allmänna råd där ytterligare regler finns.

Punkterna i nedanstående avsnitt kan med fördel användas som checklista vid utveckling eller utvärdering av den egna organisationens regler.

### ***Beslutsinstans***

I en kommun eller ett landsting behandlar regelverket (reglementet) krav på samtliga styrelser och nämnder, därför är fullmäktige den lämpliga beslutsnivån för att lägga fast reglementet. I en statlig myndighet är det myndighetsledningen som är beslutsinstans.

### ***Tidshorisont***

Ett reglemente kan med fördel utformas så att det kan vara oförändrat en längre tid. Det innebär i så fall att reglementet endast innehåller övergripande regler.

### ***Flexibilitet***

Reglementet behöver, med ovanstående målsättning om stabilitet, vara flexibelt på så sätt att det medger ett visst byte av arbetssätt t.ex. i takt med teknikutvecklingen, men även möjliggöra att arbeta parallellt med manuella och elektroniska rutiner.

### ***Tillämpningsanvisningar***

För att reglementet ska kunna vara funktionellt och anpassat till organisation, tekniska förutsättningar etc. behöver det kompletteras med tillämpningsanvisningar. Tillämpningsanvisningarna omprövas vid behov, samt förslagsvis årligen, för att säkerställa att dessa hålls aktuella. På lämplig nivå i organisationen upprättas därefter rutiner och informationsmaterial.

### ***Ansvar***

Reglementet ska tydliggöra ansvar i organisationen avseende

- övervakning, förvaltning och vidareutveckling av regelverket
- fastställande av rutiner
- beslut om vem som ska/får utföra kontrollåtgärder
- ansvar för rapportering och korrigerings av eventuella fel

### ***Omfattning***

Reglementet tillsammans med tillämpningsanvisningarna ska tydliggöra vad som ska kontrolleras, i vilken omfattning och på vilket sätt.

### ***Dokumentation***

Av reglemente och tillämpningsanvisningar ska framgå hur genomförda kontroller ska dokumenteras.

### ***Åtgärder***

Av reglemente och tillämpningsanvisningar ska framgå vilket förfarande som gäller när kontroller leder till att felaktigheter upptäcks.

### ***Samband***

Av reglementet bör också framgå hur reglementets regler förhåller sig till regler i andra styrdokument.

### **Vad ska reglementet innehålla?**

Genomgående i detta avsnitt lyfter vi inledningsvis fram frågeställningar som är viktiga att bearbeta inför utformningen av reglementet. Vi ger också exempel på paragrafinnehåll med kommentarer.

### ***Regelverkets omfattning***

#### ***Vilka transaktioner/händelser?***

I denna skrift avgränsar vi oss till att endast behandla kontroll och godkännande av ekonomiska händelser i redovisningslagens/bokföringsförordningens betydelse, och tillhörande *verifikationer*. Det innebär kontroll av verifikationer för såväl kostnads- som intäktstransaktioner både i intern och externredovisningen som verifikationer för tillgångar, skulder och avsättningar.

För att få ett sammanhållet regelverk kan regelverket utökas till att omfatta även tidigare led i anskaffningsprocessen som t.ex. tecknande av avtal och beställningar.

#### *Bara den egna organisationen?*

Regelverket kan gälla endast den egna organisationen, men kan också i kommuner och landsting utformas för att omfatta ägda bolag och förvaltade stiftelser. Om reglerna ska gälla för kommunens eller landstingets företag bör detta också framgå av ägardirektiv eller annat för företaget bindande beslut.

#### *Samband med andra regelverk?*

Reglemente för t.ex. medelsplacering kan innehålla särskilda regler för kontroll och uppföljning. Internkontrollreglementet kan innehålla allmänna regler om uppföljning av tillämpningen av regler och rutiner vilket kan göra det onödigt att ta in sådana regler i varje enskilt reglemente.

#### *Exempel på paragrafinnehåll*

*Detta reglemente gäller för samtliga verifikationer, inklusive verifikationer för medel som vår organisation ålagts eller åtagit sig att förvalta.*

*Bolag där vår organisation har ett väsentligt inflytande utfärdar egna riktlinjer som i tillämpliga delar skall beakta dessa regler.*

#### *Att tänka på i tillämpningsanvisningar*

Om organisationen förvaltar fonder, stiftelser, tillfälliga samarbetsorganisationer t.ex. projekt bör det av tillämpningsanvisningarna framgå i vilken omfattning detta reglemente gäller eller om det finns andra regler som ska tillämpas.

Om det finns andra regelverk som också reglerar krav på kontroll bör det framgå vilket regelverk som gäller i första hand.

#### **Syfte**

Syftet med reglementet är givetvis beroende av valet av omfattning enligt ovanstående punkt.

### *Exempel på paragrafinnehåll*

Nedanstående paragraftext utgår ifrån att reglementet endast reglerar kontroll av verifikationer.

Målsättningen med reglerna för kontroll av verifikationer är att undvika oavsiktliga eller avsiktliga fel och därigenom säkerställa att transaktioner som bokförs i tillämpliga fall är korrekta avseende:

<b>Prestation</b>	Att varan eller tjänsten har levererats till eller från kommunen /landstinget/myndigheten
<b>Bokföringsunderlag</b>	Att verifikationen uppfyller kraven enligt god redovisningssed
<b>Villkor</b>	Att rätt villkor tillämpas, t.ex. förfalldatum
<b>Bokföringstidpunkt</b>	Att bokföring sker vid rätt tidpunkt och i rätt redovisningsperiod
<b>Kontering</b>	Att transaktionen är rätt konterad
<b>Beslut</b>	Att transaktionen överensstämmer med beslut av behörig beslutsfattare

I den mån fel ändå uppstår är målsättningen att dessa ska upptäckas och åtgärdas så snart som möjligt.

### **Ansvar**

Fördelningen av befogenheter och ansvar för olika delar i kontrollsystemet är viktiga att tydliggöra.

I nedanstående förslag till paragraftext har vi valt att behandla ansvarsstrukturen i en kommun:

- kommunstyrelse
- nämnder och fullmäktigeberedningar
- nämndernas förvaltningschefer
- övriga kontrollansvariga

Det är naturligtvis också möjligt att i reglementet ta upp ekonomichefens ansvar t.ex. för utformning av gemensamma rutiner. Tanken med att inte göra det i reglementet är att detta istället regleras i styrelsens tillämpningsanvisningar.

Krav på utfärdande av olika typer av anvisningar kan antingen anges med visst tidsintervall t.ex. varje mandatperiod, årligen senast i mars månad, eller i lösare form t.ex. vid behov.

### *Exempel på paragrafinnehåll*

Nedan redovisas exempel på paragrafinnehåll avseende ansvarsfördelning för en kommun. Reglerna kan lämpligen delas upp i en paragraf per organisatorisk nivå.

*Kommunstyrelsen ansvarar för utfärdandet av för kommunen gemensamma tillämpningsanvisningar till detta reglemente. Kommunstyrelsen ansvarar också för övergripande uppföljning och utvärdering av dessa regler och för att vid behov ta initiativ till förändring av dessa regler.*

*Kommunens styrelse, nämnder och fullmäktigeberedningar ansvarar för att antagna regler och tillämpningsanvisningar avseende detta reglemente följs. Varje nämnd/styrelse/beredning utfärdar vid behov ytterligare tillämpningsanvisningar för sitt verksamhetsområde.*

*Förvaltningschefen ansvarar inom nämndens verksamhetsområde för att kontrollansvariga är informerade om reglerna och anvisningarnas innebörd. Förvaltningschefen ansvarar också för att vid behov ta fram ytterligare tillämpningsanvisningar. Dessa skall fastställas av nämnden.*

*Kontrollansvarigs uppgift är att tillämpa fastställda anvisningar samt att när brister upptäcks rapportera dessa till närmast överordnad chef eller annan enligt fastställd rutin.*

### *Att tänka på i tillämpningsanvisningar*

Av tillämpningsanvisningarna bör framgå vem som ansvarar för eventuell tolkning av dessa, till exempel ekonomichefen. Det bör också framgå på vilket sätt och hur ofta uppföljning och utvärdering bör ske. Kommuner och landsting som har ett reglemente för internkontroll kan eventuellt hänvisa till detta avseende uppföljning och utvärdering. För statliga myndigheter kan en hänvisning till Förordning om intern styrning och kontroll göras där det framgår att processen för intern styrning och kontroll systematiskt och regelbundet ska följas upp och bedömas.

Det kan vara lämpligt att reglera vad som är obligatoriskt för respektive nämnd att utforma egna föreskrifter för, som t.ex. rutinen för underhåll av attestliggare.

I tillämpningsanvisningarna bör också regleras på vilket sätt felaktigheter och brister ska rapporteras, till exempel om det måste ske i skriftlig form. I de fall det inte är lämpligt att rapportera till närmast överordnad chef ska det också framgå vart man ska vända sig. Det kan t.ex. vara en särskilt utsedd

internkontrollansvarig eller ekonomichefen. Det kan också vara lämpligt att fastställa olika hanteringssätt för olika sorters brister.

Tillämpningsanvisningarna kan också tydliggöra möjligheterna att kontakta revisorerna.

### **Kontroller**

Tidigare har ett antal olika kontroller sammanfattats i en bestämd attestroll (t.ex. beslutsattestant). *Attest*<sup>3</sup> innebär ju att skriftligt intyga att kontroll har skett. Eftersom kontroller kan ske både manuellt och maskinellt har vi i vårt exempel utgått från att definiera vilka kontroller som ska ske. Nästa steg blir att fastställa vilka av kontrollerna som ska utföras, på vilket sätt och i vilka kombinationer för olika typer av verifikationer och rutiner. Fördelen med detta i förhållande till att i reglementet fastställa olika attestroller, är att det blir lättare att anpassa regelverket till införande av olika tekniska lösningar, arbetssätt och strukturer.

### *Exempel på paragrafinnehåll*

*Följande kontroller ska i tillämpliga fall utföras*

<b>Prestation</b>	<i>Att vara eller tjänst mottagits eller levererats</i>
<b>Kvalitet</b>	<i>Att mottagen eller levererad tjänst håller avtalad kvalitet</i>
<b>Pris</b>	<i>Att pris överensstämmer med avtal, taxa, bidragsregler eller beställning</i>
<b>Villkor</b>	<i>Att betalningsvillkor mm är uppfyllda</i>
<b>Beslut</b>	<i>Att behöriga beslut finns</i>
<b>Kontering</b>	<i>Att kontering är korrekt</i>
<b>Formalia</b>	<i>Att verifikationen uppfyller krav enligt lagstiftning</i>
<b>Behörighet</b>	<i>Att nödvändiga attester skett av behöriga personer</i>

### *Att tänka på i tillämpningsanvisningar*

Av tillämpningsanvisningarna bör framgå vilka typer av kontroller som förväntas utföras. T.ex. fullständig kontroll för varje transaktion, fullständig kontroll endast för vissa transaktioner överstigande ett visst belopp, stickprov, etc.

Tillämpningsanvisningarna bör också klargöra vilken typ av beslut som kontrollanten förväntas kontrollera mot. Det kan vara t.ex. av nämnden

---

<sup>3</sup> Inom staten, godkänna.

fastställd internbudget, gjord beställning, särskilda beslut i nämnd eller på delegation etc.

Av tillämpningsanvisningar eller rutinbeskrivningar bör framgå vilka formkrav som ställs på verifikationer och beskrivning av åtgärder om dessa regler ej uppfylls, dvs. regler för rättning, eller komplettering av verifikation, hantering av om uppgift om F-skatt saknas etc. Bokföringsnämndens *Vägledning om verifikationer*<sup>4</sup> innehåller utförliga resonemang och exempel på vilka krav som ska ställas på en verifikation.

I tillämpningsanvisningarna kan det vara lämpligt att sortera upp reglerna beroende på i vilken typ av rutin som bokföringsunderlaget hanteras. T.ex. manuell bokföring, skanningssystem, system för elektronisk handel, interndebiteringssystem, externa transaktioner som uppdateras via fil, etc.

### ***Kontrollernas utformning och utförande***

I nedanstående förslag har vi valt att använda tydliga *ska* krav. Konsekvensen blir då att om en avvikelse behöver ske krävs ett särskilt motiverat och dokumenterat beslut. Alternativet är att använda *bör* istället. Det underlättar tillämpningen men samtidigt finns risken att det blir otydligt vad som förväntas och att kontrollen därmed urholkas.

Beslut om avsteg från kontrollkraven kan ske av t.ex. kommun- eller landstingsstyrelse, nämnd, förvaltningschef eller ekonomichef. Det är också möjligt att införa krav på samråd innan avsteg görs. Rätten att besluta om avsteg bör framgå av uppdrag eller delegerad beslutanderätt från respektive nämnd.

#### ***Exempel på paragrafinnehåll***

*Kontrollrutinerna ska utformas så att den interna kontrollen inom respektive nämnd är tillräcklig. Vid utformningen av kontrollrutinerna ska följande krav beaktas:*

<b>Ansvarsfördelning</b>	<i>Ansvarsfördelningen ska vara tydlig. Ingen person ska ensam hantera en transaktion från början till slut.</i>
<b>Kompetens</b>	<i>Den som har rollen att utföra en kontrollåtgärd ska ha tillräcklig kompetens för uppgiften</i>
<b>Integritet</b>	<i>Den som utför kontroll av en annan person, särskilt av beslut, ska ha en självständig ställning gentemot den kontrollerade.</i>
<b>Jäv</b>	<i>Den som utför kontrollen får inte kontrollera in- och utbetalningar till</i>

---

<sup>4</sup> Bokföringsnämndens (BFN) allmänna råd och vägledningar publiceras på BFNs hemsida [www.bfn.se](http://www.bfn.se)



*sig själv eller närstående. Detsamma gäller utgifter av personlig karaktär. Detta innefattar också bolag och föreningar där den kontrollansvarige eller närstående har ägarintressen eller ingår i ledningen.*

**Dokumentation** Vidtagna kontrollåtgärder ska dokumenteras på ändamålsenligt sätt

**Kontrollordning** De olika kontrollmomenten ska utföras i en logisk ordning så att effekten av en tidigare kontrollåtgärd inte förtas av en senare kontrollåtgärd.

*Kraven på vidtagna kontrollåtgärder ska vara anpassade till den ekonomiska transaktionens art så att kontrollkostnaden står i rimlig proportion till riskerna. X kan därför besluta om avsteg från ovanstående krav där så är motiverat utifrån utförd riskanalys. I dessa fall ska anges under vilka förutsättningar som avsteg får ske.*

*Att tänka på i tillämpningsanvisningar*

*Ansvarsfördelning*

Med transaktion menas i detta sammanhang, t.ex. för leverantörsfakturor, händelsekedjan från beställning till betalning, dvs. godkännande av beställning, kontroll av prestation, granskning av fakturainnehåll och behörighetskontroll.

I tillämpningsanvisningarna klargörs vilka kontrollmoment som måste utföras av olika personer. I normalfallet är det till exempel lämpligt att skilja på kontroll av prestation och beslut. Kontroll av behörighet och beslut ska naturligtvis också ske av olika personer.

Avvikelser från krav på att olika och flera personer utför kontroller kan ibland vara nödvändigt, detta bör då tydliggöras i tillämpningsanvisningarna.

Avvikelserna kan vara befogade på grund av:

- **transaktionens art**, transaktioner med låg inneboende risk t.ex. vissa typer av felrättningar, interna transaktioner etc.
- **transaktionens storlek**, omkostnaden för kontroll blir för hög i förhållande till det kontrollerade beloppet t.ex. fakturor på små belopp.
- **de praktiska förutsättningarna**, om det inte finns mer än en person på en arbetsplats som har tillräcklig kunskap för att kunna utföra en meningsfull kontroll.

Om kraven på olika personer utesluts är det lämpligt att besluta om andra kompletterande kontroller, t.ex. stickprov i efterhand. Hur kontrollerna ska se ut beror på transaktionernas art och storlek.

### *Exempel på kompletterande kontroller*

*I en situation där en person av praktiska skäl får hantera hela kedjan av beställning, mottagningsattest och beslutsattest för varor och tjänster kan kontroll av godkända göras i efterhand av t.ex. överordnad. Det är viktigt att kontrollen görs systematiskt, d.v.s. med lämpliga intervall, med förutbestämd omfattning och att kontrollen dokumenteras.*

*För andra verifieringar som endast hanterats av en person kan det räcka med mer oregelbundna stickprov. Till exempel verifieringar som innehåller transaktioner som inte har sitt ursprung i någon beställning eller leverans, t.ex. uppbokning av dröjsmålsräntor.*

### *Kompetens*

Tillämpningsanvisningarna kan med fördel reglera vilka instruktioner berörd personal ska få i samband med att man tilldelas kontrolluppgifter och vem som ansvarar för utformningen och informationen/utbildningen om detta.

### *Integritet*

Av tillämpningsanvisningarna bör framgå att det inte är lämpligt att underställd personal kontrollerar överordnade, och vilka undantag från detta som är tillåtna. Det bör också framgå hur man ska bete sig om man bedömer att man inte bör utföra en kontroll av dessa skäl.

### *Jäv*

Tillämpningsanvisningarna bör tydliggöra vad som menas med närstående personer. Det kan också vara lämpligt att förtydliga vad som menas med in- och utbetalningar till sig själv och utgifter av personlig karaktär.

Med jäv avses att man på något sätt är delaktig i det som kontrolleras utan att det behöver avse en personlig in- eller utbetalning.

### *Dokumentation*

Här bör regleras hur dokumentation i pappersbaserade rutiner ska ske t.ex. genom namnteckning eller signatur. Attest bör i normalfallet ske på originalverifikationen. Om attest av prestation sker på separat dokument t.ex. följesedel hur ska denna då arkiveras? Hur ska man bete sig om attesten inte går att göra på verifikationen, t.ex. om verifikationen är ett USB-minne? För IT-baserade system bör också framgå vilken teknik som ska användas och vilken information som ska sparas. Räcker det med användaridentitet och lösenord eller krävs kvalificerad elektronisk signatur? Vilken information ska sparas? Ska till exempel uppgifter om vem som uppdaterat styrtabeller för behörighet etc. sparas?

### *Kontrollordning*

För rutiner i samband med elektronisk handel kan kontrollordningen variera beroende på förutsättningarna. Därför bör det i tillämpningsanvisningarna regleras hur kontroll ska ske för olika händelseförlopp. Om t.ex. en beställning är prissatt, konterad och godkänd av behörig person kan man tillåta systemet att sköta kontrollen av fakturan och göra betalning under förutsättning att leverans och uppgifter i fakturan stämmer med beställningen. Det går naturligtvis också att behålla ordningen att någon ändå manuellt ska godkänna fakturan för betalning. Om fakturan ej stämmer bör det naturligtvis finnas krav på att behörig person hanterar differensen på lämpligt sätt. Det kan också vara möjligt att tillåta smärre avvikelser utan manuell hantering, sådana beloppsgränser bör i så fall fastställas i tillämpningsanvisningarna.

### ***Kontrollansvariga***

Av reglementet bör framgå vem som ansvarar för att utse kontrollansvariga (attestanter). Vi har i nedanstående exempel valt att hänvisa till tillämpningsanvisningarna när det gäller definitionen av obligatoriska attestroller, eftersom teknikutveckling m.m. kan innebära att innebörd och innehåll kan behöva ändras relativt ofta. Rätten att delegera beslut om attesträtt kan också tas in i dessa regler, om detta inte regleras i t.ex. nämndens reglemente.

Vem som ska ansvara för att IT-baserade kontroller administreras och fungerar korrekt bör regleras. I nedanstående exempel har detta ansvar lagts på kommunstyrelsen. Det är naturligtvis också möjligt att istället lägga ansvaret på av kommunstyrelsen utsedd befattningshavare eller respektive nämnd

### ***Exempel på paragrafinnehåll***

*I tillämpningsanvisningarna definieras obligatoriska attestroller för förekommande typer av bokföringsunderlag.*

*X utser kontrollansvariga samt ersättare för dessa. Kontrollansvar knyts till person eller befattning och kontointervall med angivande av eventuella begränsningar.*

*Rätten att ensam attestera enskild transaktion inom ramen för tilldelat kontoansvar begränsas till det belopp som X fastställer. Transaktion över beloppsgräns skall attesteras av två i förening. X fastställer i beslut vem som är berättigad att utföra kompletterande attest.*

*Kontroll får ske med hjälp av IT-stöd. Om kontroll ska utföras med hjälp av IT-stöd ska det finnas en av styrelsen fastställd rutin för tilldelning av*

*behörighet, införande av systemförändringar, och dokumentation av utförda kontroller.*

*X svarar för att upprätta och hålla aktuella förteckningar över utsedda kontrollansvariga.*

#### ***Att tänka på i tillämpningsanvisningar***

Vilka attestroller som är obligatoriska för olika transaktionstyper beskrivs t.ex. i tillämpningsanvisningarna.

Om kontrollansvaret knyts till en befattning ska det finnas rutiner för att säkerställa vilken person som innehar befattningen vid varje given tidpunkt.

Av tillämpningsanvisningarna bör framgå eventuella beloppsgränser eller andra begränsningar av rätten för att ensam beslutsattestera en transaktion. Beloppsgränser kan vara olika för olika förvaltningar och/eller befattningshavare.

Rutin för beslut om kontrollansvar och förteckning över kontrollansvariga (attestläggare) bör fastställas i tillämpningsanvisningarna. Av rutinen bör bl.a. framgå hur:

- beslut dokumenteras
- för hur lång tid ett beslut ska eller får gälla, t.ex. tills vidare, räkenskapsår eller mandatperiod
- var namnteckningsprov m.m. förvaras
- om distribution av eventuella kopior ska ske till central ekonomifunktion och revisorer
- hur uppdrag ska återkallas

Rutin för systemadministration bör bl.a. reglera vem som får besluta om förändringar i systemet, hur sådana beslut dokumenteras och hur förändringar ska kontrolleras, dokumenteras och arkiveras.

#### ***Genomförda kontroller***

Attest innebär att intyga att kontroll har skett med önskat resultat. Viktigt är att reglera vad som ska ske när kontrollen leder till att felaktigheter upptäcks.

#### ***Exempel på paragrafinnehåll***

*Obligatoriska manuella kontroller som utförts med godkänt resultat ska dokumenteras genom attest. Attest dokumenteras i enlighet med tillämpningsanvisningarna. Maskinellt utförda kontroller ska framgå av systemdokumentation och behandlingshistorik.*

*Om kontrollansvarig inte kan godkänna en ekonomisk transaktion ska den som beslutat om transaktionen underrättas, om inte annat framgår av tillämpningsanvisningarna. Kan inte rättelse uppnås ska underrättelse ske enligt fastställd rutin.*

*Att tänka på i tillämpningsanvisningar*

Av tillämpningsanvisningarna bör framgå vem som ska hantera olika typer av fel som upptäcks i samband med utförda kontroller och hur dessa upptäckta fel ska dokumenteras och rapporteras.

## 6 Kontroller baserade på riskanalysen

I detta avsnitt redovisas en del tips om vad man bör beakta när man utformar sina kontroller baserat på den riskanalys man gör.

*Frågor att ställa:*

- För vilka av de beslutade kontrollåtgärderna passar maskinella (programmerade) kontroller?

### **Prestation och kvalitet**

Rutinerna för kontroll av att leverans skett till rätt kvalitet bör grunda sig på en riskanalys.

Förutsättningarna skiljer sig för olika typer av varor och tjänster. Därför är det lämpligt att tydliggöra vad som förväntas kontrolleras för olika varor och tjänster och vem som kan/får göra det, och vilka eventuella kompletterande åtgärder som behövs för att upprätthålla en god intern kontroll.

I riskanalysen kan det också vara meningsfullt att skilja på olika typer av leverantörer. T.ex. för leverantörer där risken för fel är stor och/eller möjligheten att få rättelse i efterhand är liten bör kontrollen vara noggrann och ske så tidigt som möjligt i händelsekedjan.

En strävan bör vara att olika personer utför mottagningsattest och beslutsattest men ibland kan det vara så att beslutsattestanten är den mest lämpade att göra kontrollen. I dessa fall kan det behövas någon form av kompletterande kontroller t.ex. stickprov i efterhand för att säkerställa en god kontroll.

Exempel på olika typer av varor och tjänster som bör ingå i riskanalysen är:

Typ av vara/tjänst	Exempel	Kommentar
Enkla varor	Kontorsmaterial, livsmedel	Okomplicerat, kan utföras av många
Komplexa varor	Byggnader	Kräver specialistkompetens
Abonnemang mm	Tidningar, hyror	Betalas ofta i förskott innan leverans har skett
Periodiskt återkommande baserat på förbrukning	El	Kan räcka med en rimlighetsbedömning
Tjänster som levereras till beställaren	IT-lösningar	Kan kräva specialistkompetens
Tjänster som levereras till kund/brukare	Köpt hemtjänst	Kräver kompletterande kontroller att tjänsten utförts till rätt kvalitet. Inte självklart tillgängligt vid behandlingen av fakturan
Vårdvalet	Ersättning baserat på antal listade patienter	Kräver bl.a. kontroll av att vårdadministrativt system fungerar rätt.

Olika leverantörer som t.ex. kan behandlas i riskanalysen är

- Interna leverantörer
- Koncerninterna leverantörer
- Långsiktiga leverantörer
- Tillfälliga leverantörer
- Leverantörer med avtal
- Leverantörer utan avtal
- Etc

*Frågor att ställa:*

- Har vi exempel på när mottagningsattestanten inte har tillräcklig information för att kunna göra attest?
- Hur upprätthåller vi intern kontroll när mottagningsattestant och beslutsattestant är samma person?

## Pris och villkor

Risakanalysen som ligger till grund för hur pris och avtalsvillkor ska kontrolleras beror på vad som köpts och av vem. Tillgången till systemstöd kan också vara av betydelse för ambitionsnivån.

Exempel på hur riskanalys och kontrollåtgärder kan indelas är:

Typ	Exempel	Kommentar
Avrop från ramavtal – manuell handel	Bemanningsstjänster	Manuell kontroll mot avtal
Avrop från ramavtal mot produktkatalog – e-handel	Livsmedel	Stickprov vid uppdatering av prisregister i systemet Programmerad kontroll vid avrop
Avrop från ramavtal mot leverantörens web	Möbler	Manuell kontroll mot avtal
Periodisk – orderlös e-handel	El, hyror	Fullständig kontroll vid uppdatering i systemet Programmerad kontroll vid faktura
Köp där avtal saknas	Representation	Manuell kontroll

### Frågor att ställa:

- Har den som ska göra pris och villkorskontroll alltid tillgång till avtalsvillkor?
- Vad avgör om priskontroll ska ske stickprovsmässigt, fullständigt eller bara rimlighetsbedömas?
- Bör det dokumenteras hur priskontroll har gjorts?

## Beslut

Rätten att beslutsattestera är normalt kopplad till budgetansvaret. I normalfallet sker beslut om kostnadsbelastning redan vid beställning eller motsvarande. Beslutsattesten blir i dessa fall mer en bekräftelse på att fakturan är korrekt inklusive konteringen. Kontrollåtgärderna blir då att stämna av att övriga kontrollmoment är korrekt utförda. Riskanalysen och eventuella kompletterande åtgärder baseras då på vem som gjort kontrollerna och fakturans komplexitet.



I vissa fall, till exempel vid utbetalning av bidrag, kan dock kontroll behöva göras att beslut har fattats i rätt instans och att beslutet eventuellt vunnit laga kraft.

## **Behörighet**

Risکانالysen som ligger till grund för hur behörighet ska kontrolleras kopplas bl.a. till vilken sorts transaktioner det handlar om, regelverkets komplexitet för behörigheter, men också hur god kännedom behörighetsattestanten har om berörda beslutsattestanter. Till exempel i en liten organisation kan det vara så att behörighetsattestanten känner till alla förändringar och personbyten som sker i organisationen vilket underlättar för en manuell kontroll. I en större organisation blir man mer beroende av systemstöd, tydlig rapportering vid personförändringar, kvalitetssäkring av attestliggare eller motsvarande för att kunna upprätta en god kontroll.

Tillgången till systemstöd kan också vara av betydelse för ambitionsnivån och kontrollerna.

Om behörigheterna är inbyggda i systemet blir det viktigt att ha kontroller som säkerställer att rätt behörighet läggs upp och att uppgifterna underhålls så att de är korrekta.

Manuella kontroller kan göras stickprovsvis för mindre viktiga transaktioner medan större belopp, transaktioner med särskilda regler för behörighet bör kontrolleras noggrannare. Särskilda regelverk kan t.ex. finnas för representation, leasing, utlandsresor etc.

## **Kontering**

Risکانالysen som ligger till grund för hur kontering ska kontrolleras baseras på vad som konteras och vem som konterat. Kontroller bör i möjligaste mån ske innan verifikationen godkänns. Exempel på konteringar som bör få särskild uppmärksamhet är:

- Fakturor med avvikande momshantering, t.ex. eu-moms, billeasing, representation, inköp av byggtjänster
- Gränsdragning mellan drift och investering
- Finansiell leasing
- Koncerninterna affärer (motpartsmärkning)

Om konteringen gjorts av en handläggare med begränsade redovisningskunskaper ökar behovet av efterkontroll.

## **Formalia**

Formaliakrav på verifikationen enligt lagstiftningen framgår av kapitel 7. Till detta kommer eventuella interna regelverk som organisationen har.

Kontrollåtgärderna avseende formalia bör vara avpassade till den riskanalys som gjorts.

Exempel på olika typer av verifikationer som bör ingå i riskanalysen är:

<b>Verifikationstyp</b>	<b>Kontroll</b>	<b>Anmärkning</b>
SFTI faktura enligt integrerad e-handel(EDI) (se nedan)	Programmerad/manuell	De flesta formkraven är inbyggda i standarden
Svefaktura (se nedan)	Programmerad/manuell	De flesta formkraven är inbyggda i standarden
Pappersfaktura	Översiktlig	
Kvitton för utlägg mm	Noggrann	Innehåller ofta formella fel
Representation	Noggrann	Säkerställa att uppgift om deltagare och ändamål finns med
Verifikationer som hänvisar till bilagor	Noggrann	Säkerställa att bilagan kommer med i verifikationsmassan (se kapitel 7, hänvisningsverifikationer)
Utländska fakturor	Noggrann	Moms och valutaproblematik

#### *Standard för elektronisk handel i offentlig sektor*

Den standard som rekommenderas för utväxling av e-handelsmeddelanden i offentlig sektor benämns Single Face To Industry (SFTI). Den innehåller både standard för integrerad e-handel, EDI( Electronic Data Interchange) för affärsprocesserna vid avrop mot ramavtal men även för separat e-fakturering med SFTI fulltextfaktura och Svefaktura. Vid EDI kan man använda antingen fakturan enligt SFTI affärsprocess 6 eller 9 som då innehåller "nettoinformation" som inte redan finns i köparens system eller den s.k. fulltextfakturan, som innehåller all fakturainformation.

För mer information om SFTI och elektronisk handel i offentlig sektor hänvisas till [www.sfti.se](http://www.sfti.se)

## 7 Krav på innehåll i verifikationer

Den lagstiftning som reglerar krav på innehåll i verifikationer är:

Associationsform	Lagstiftning/förordning
Kommuner, landsting, kommunalförbund och finansiella samordningsförbund	Lag om kommunal redovisning
Statliga myndigheter	Förordning om statliga myndigheters bokföring
Övriga	Bokföringslagen

För samtliga associationsformer finns också krav i Mervärdesskattelagen på innehållet i en faktura för sådana fakturor som regleras av mervärdesskattelagen. I Bilaga 2 finns en redogörelse för mervärdesskattelagens krav på fakturautställaren.

Vägledning om vad som är god redovisningssed för verifikationer finns också i Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2000:6 och Bokföringsnämndens rekommendation R2 Gemensam verifikation

Kraven på verifikationer enligt ovanstående författningar är i princip lika. I den mån skillnader finns kommenteras det särskilt nedan. Verifikationer kan klassificeras som:

- Vanlig verifikation
- Hänvisningsverifikation
- Gemensam verifikation

Gemensamt för alla verifikationer är att de ska innehålla uppgift om:

- när den har sammanställts,
- när den ekonomiska händelsen har inträffat,
- vad denna avser,
- vilket belopp den gäller
- vilken motpart den berör
- verifikationsnummer eller annat identifieringstecken
- vid rättelse av verifikation ska också uppgift om när rättelsen skett och vem som gjort rättelsen ingå i verifikationen

### *Hänvisningsverifikation*

Hänvisningsverifikationer är verifikationer där någon av ovanstående uppgifter inte finns på grundverifikatet utan finns någon annanstans.

Exempel på hänvisningsverifikationer är verifikationer som hänvisar till bilagor med fakturatexten, enligt följsedel, enligt avtal.

För hänvisningsverifikationer tillkommer krav på att verifikationen ska innefatta upplysning om handlingar eller andra uppgifter som har legat till grund för den ekonomiska händelsen samt var dessa finns tillgängliga. Dokument som man då hänvisar till är räkenskapsinformation och det ska av verifikationen framgå var man kan hitta detta dokument. Utmaningen är att få denna typ av hänvisningar att fungera under hela arkiveringstiden.

*Frågor att ställa:*

- Har vi säkerställt att vi har kontroll över alla IT-bilagor som är räkenskapsinformation under hela arkiveringstiden?
- Har vi fungerande rutiner för att ange hänvisning till bilagor och motsvarande på våra hänvisningsverifikationer?

Gemensam verifikation får under vissa förutsättningar användas för likartade ekonomiska händelser. För att använda gemensam verifikation vid kontantförsäljning krävs att följande villkor är uppfyllda enligt BFN R2:

- enskild verifikation kan inte upprättas utan svårighet,
- kundkretsen är i huvudsak anonym,
- kunderna köper för enskilt bruk och har inte behov av verifikation för egen bokföring, samt att
- affärshändelserna avser som regel mindre belopp
- verifikationen omfattar högst en dag

För statliga myndigheter finns följande reglering kring gemensam verifikation och sammansatta poster:

*Gemensam verifikation:*

”Vid försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning får inbetalningarna under en dags försäljning dokumenteras genom en gemensam verifikation, om det skulle vara förenat med svårigheter att upprätta verifikationer för de olika ekonomiska händelserna. Den gemensamma verifikationen får då utgöras av uppgifter från en kassaapparat, kassarapport eller annan uppgift som anger summan av mottagna betalningar.”

*Sammansatta poster*

Verifikationer, som avser likartade ekonomiska händelser, får bokföras i sammadrag i en post, om det utan svårighet kan klarläggas vilka ekonomiska händelser som ingår i en sådan post.

*Frågor att ställa:*

- Finns verifikationer för poster som skapats i våra försystem?
- Går det från dessa verifikationer spåra vilka ekonomiska händelser som ligger till grund för dessa poster ?

*Rättelse av verifikation*

Vid rättelse av verifikation ska uppgift om när rättelsen skett och vem som gjort rättelsen ingå i verifikationen.

Rättelse av verifikation kan till exempel avse att det står fel mottagare på fakturan. Om fakturan ska ligga till grund för avdrag av mervärdesskatt finns begränsningar i vad som får rättas. Frågan om fel adressat har behandlats i Skatteverkets skrivelse 040316 där det bl.a. anges att:

*”Frågan är således om bestämmelserna i 11 kap. 8 § 5 ML innebär att det för avdragsrätt för ingående skatt krävs att leverantören upprättar en ny faktura med korrekt namn angivet. Skatteverket anser inte att detta är nödvändigt i samtliga fall. Enligt Skatteverkets uppfattning föreligger rätt till avdrag för ingående skatt om företaget kan visa att namnet på fakturan är felaktigt. Som regel bör dock adressen vara korrekt och denna kan då stödja köparens bevisning att denne är rätt mottagare.”*

Ett utförligare resonemang om ofullständigt eller felaktigt adresserade fakturor finns i Bilaga 4.

*Rättelse av bokföringspost*

Vid rättelse av bokföringspost, dvs. en felkonterad eller felregistrerad verifikation, ska det framgå vem som gjort rättelsen och när den har skett

**Övrigt**

*F-skatt*

Uppgift om F-skatt ska i förekommande fall finnas på leverantörsfakturor. Uppgiften är inte nödvändig för en verifikation men har betydelse för hur betalning och eventuell skatteredovisning ska ske.

*Uppgifter vid representation*

I Skatteverkets information om avdrag för utgifter för representation m.m. SKV M 2004:4 anges vilka krav som ställs på dokumentation i samband med representation.

*”Enligt huvudregeln i 3 kap. 5 § lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, LSK, ska den som redovisar intäkter i inkomstslaget näringsverksamhet för varje näringsverksamhet lämna de uppgifter som behövs för taxeringen, t.ex. uppgift om intäkter och kostnader.*

*Av 19 kap. 2 § LSK framgår skyldigheten att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt se till att det finns underlag för att fullgöra uppgiftsskyldigheten och för kontroll av den.*

*I Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2004:5) anges följande beträffande utredning.*

*” Den skattskyldige bör genom anteckning på restaurangnota eller liknande verifikat som utvisar representationsutgifternas storlek, kunna visa sambandet mellan de personer som deltar i representationen och den skattskyldiges förvärvsverksamhet. Detta kan ske genom att på verifikat antecknas uppgift om datum för representationen, namn, yrke eller funktion i företaget avseende samtliga personer mot vilka representationen utövas och det eller de företag som de företräder samt syftet med representationen. Uppgift på verifikat bör antecknas på varaktigt sätt.”*

Det vanliga är att respektive organisationens utifrån ovanstående bestämmelse infört ett krav på att de nödvändiga uppgifterna ska lämnas på verifikationen.

## 8 Hantering av fel och avvikelser

Kontroll medför att fel kommer att upptäckas och därför också måste hanteras. Fel som upptäcks kan avse fel vid tillämpningen av fastställda rutiner och regler, eller på grund av avsaknad av rutiner och regler eller tack vare att rutinerna har fungerat och det är därför felet upptäcks. Oavsett varför fel uppstått är det viktigt att ha ett systematiskt och planerat sätt att hantera dessa avvikelser.

### Fel som upptäcks med hjälp av fungerande rutiner

Merparten av de fel som upptäcks med hjälp av de beslutade kontrollåtgärderna är oavsiktliga. Genom att ha en systematik i hanteringen och rapporteringen av dessa fel skaffar man sig också kunskap och underlag för att vidta förebyggande åtgärder så att felen inte uppstår igen, eller åtminstone minimeras.

#### *Frågor att ställa:*

- Har vi tydliga rutiner för hur oavsiktliga fel ska dokumenteras och rapporteras?
- Är dessa rutiner kända i organisationen?
- Är det tydligt vem som ansvarar för att upptäckta brister leder till åtgärder som motverkar upprepning?
- Vem eller vilka ska kontaktas och hur?
- Om en överordnad eller annan person man står i beroendeförhållande till är inblandad – vad gör man?
- Ska revisorerna kontaktas eller någon annan gemensam instans?

### Vad gör man när kontrolluppdraget missköts?

Attest innebär att intyga att kontroll har skett med önskat resultat. Att attestera är ett viktigt uppdrag inom den interna kontrollen. Därför är det också väsentligt att göra tydligt vad som gäller om brister eller fel upptäcks i den egna kontrollen och vilka konsekvenserna kan bli.

Det är också mycket viktigt att ägna tid åt detta i utbildning av berörd personal särskilt som det kan finnas beroendeförhållanden till överordnade. Det får inte råda någon tveksamhet om hur man ska agera när det blir en svår situation. Det handlar om att inte vara naiv utan konstruktivt förberedd.



Den som får signaler om att ett kontrolluppdrag missköts måste agera snabbt. Varje organisation bör därför lägga fast och tydliggöra hur den enskilda ska agera i en sådan situation så att ingen tvekan råder.

Den som har att hantera situationen måste sannolikt som första åtgärd omedelbart skilja personen från uppdraget i avvaktan på utredning och eventuell prövning i domstol. En anställd kan i en sådan situation avstängas från arbetet.

### ***Oavsiktligt eller avsiktligt agerande?***

En felaktigt utförd kontroll kan vid närmare utredning visa sig bero på att personen inte fått tillräcklig information om uppdraget och dess syfte och därför agerat i oförstånd eller slarv. I sådana fall måste åtgärder vidtas för att säkerställa att kontrollen sker på rätt sätt i fortsättningen.

I enstaka fall kan dock bristande kontroll vara uttryck för ett medvetet och avsiktligt agerande, t.ex. för att skydda sig själv eller någon annan. Personen kan därigenom ha gjort sig skyldig till brott som denne kan komma att ställas till straffrättsligt ansvar för vid domstol. Möjliga brott är trolöshet mot huvudman och osant intygande. Agerandet kan också ingått som ett led i en förskingring eller ett bedrägeri. För det fall det brottsliga agerandet skett vid myndighetsutövning kan ansvar för tjänstefel komma i fråga.

### ***Vad händer?***

Arbetsgivaren kan i samband med en brottmålsprocess framställa anspråk på ersättning för den eventuella skada personen har förorsakat.

En förtroendevald som brister i sitt kontrolluppdrag riskerar såväl förtroende som uppdrag. Revisorerna kan rikta anmärkning mot enskild ledamot och avstyrka ansvarsfrihet. Fullmäktige kan besluta om att vägra ansvarsfrihet. I samband med ett sådant beslut kan fullmäktige också besluta om att skilja den förtroendevalde från sitt uppdrag och väcka talan om skadestånd.

En anställd som brister i sitt kontrolluppdrag riskerar också sitt förtroende och ytterst sin anställning. För att kunna bedöma situationen måste förutsättningarna studeras i det enskilda fallet t.ex. om och på vilket sätt kontrolluppdraget är beskrivet och kommunicerat.

Eventuell följdverkan för en anställd beror på allvaret och uppsåtet i händelsen, men också på det enskilda anställningsavtalets innehåll. Möjliga arbetsrättsliga följder kan bli tillsägelse, skriftlig varning, omplacering och ändrade arbetsuppgifter inom ramen för anställningsavtalet. Vid grav

misskötsel kan uppsägning av personliga skäl bli aktuell och vid grova brott mot anställningsavtalet avsked. Då avslutas i regel anställningen omedelbart.

## Bilaga 1 – Exempel på befattningsbeskrivningar

I denna bilaga lämnas exempel på vad man bör tänka på vid utformning av befattningsbeskrivningar för olika roller i kontrollsystemet. Exempelen avses inte vara heltäckande utan ger bara exempel på vad som en instruktion kan innehålla.

### Exempel - befattningsbeskrivning för beslutsattestant

**Kunskapskrav:** För att kunna utföra sina uppgifter förväntas en beslutsattestant ha följande kunskaper om externa och interna regelverk.

- Lagstiftningens krav på innehåll i verifikationer
- Mervärdesskattelagens krav på innehåll i faktura och förenklad faktura
- Organisationens ekonomistyrningsregler, konteringsanvisningar samt gränserna för det egna beslutsattestuppdraget
- Organisationens regelverk för kontroll av verifikationer
- Organisationens regelverk för representation

**Uppgifter:** Att vara beslutsattestant innebär att kontrollera och intyga att:

- Konteringen är rätt
- Kontroll av leverans, pris, kvalitet, villkor, formalia har utförts med godkänt resultat av behöriga handläggare
- Om transaktionen inte kan godkännas – hantera den enligt fastställd rutin.

### Exempel – Befattningsbeskrivning för systemförvaltare

Systemförvaltaren det praktiska ansvaret för:

- administration och drift av systemet
- att leda drift och utveckling av systemet,
- att ha löpande kontakt med systemets administratörer och användare,
- att se till att dokumentation av systemet och användarhandböcker finns tillgängliga och är uppdaterade.

**Kunskapskrav:** För att kunna utföra sina uppgifter förväntas systemförvaltaren ha följande kunskaper om interna regelverk samt av hur systemet kan stödja dessa.

- Organisationens regelverk för kontroll av verifikationer
- Organisationens regelverk för attester och delegation

**Uppgifter:** Att vara systemförvaltare innebär bl.a. att:

- Säkerställa att systemadministratörerna har rätt kompetens för sina uppgifter

- Säkerställa att det finns rutiner för uppdatering av behörigheter och kontroller som innebär att uppgifter i systemet håller en tillräcklig kvalitet, att det finns underlag för uppdateringar av registren som är verifierade av behörig beslutsfattare
- Säkerställa att rutinerna följs
- Systematiskt samla in synpunkter på systemets funktioner från användare och system administratörer
- Ta initiativ till utveckling av systemet och/eller utbildning av systemets användare när behov uppstår
- Upprätta och underhålla dokumentation av systemet och användarhandböcker

## Bilaga 2 Mervärdeskattelagens krav på fakturor

Mervärdeskattelagen reglerar kravet på en fakturas innehåll. Det är alltid fakturautställaren som ansvarar för att fakturan är komplett. Om en fakturamottagare får en faktura som inte är komplett kan man kräva en komplettering eller en ny faktura. En ofullständig faktura kan innebära att rätten till avdrag för ingående moms äventyras.

Förenklad faktura får utfärdas om:

- 1). fakturan är på mindre belopp, eller
- 2). handelsbruket inom den berörda verksamhetssektorn, administrativ praxis eller de tekniska förutsättningarna för utfärdandet av fakturan gör det svårt att följa alla de krav som anges i 8 §.

Enligt SKVFS 2005:14 är mindre belopp fakturor som understiger 2000 kr inklusive moms.

Enligt mervärdeskattelagen 11:8 ska en faktura innehålla följande uppgifter:

- Fakturadatum (datum för utfärdande)
- Unikt fakturanummer för varje faktura
- Säljarens och köparens namn och adress
- Säljarens momsregistreringsnummer
- Kundens momsregistreringsnummer, behöver endast anges om kunden är skattskyldig för förvärvet (omvänd skattskyldighet) eller om en köpare i annat EG-land åberopat sitt VAT-nummer för att få leveransen utan moms,
- Tjänsternas omfattning och art eller varornas mängd och art. Ska beskriva vad som levererats/utförts samt i vilken mängd eller motsvarande.
- Datum då omsättningen av varorna eller tjänsterna utförts eller slutförts, om ett sådant datum kan fastställas och det skiljer sig från datumet för fakturans utfärdande.
- Beskattningsunderlaget för varje momssats eller undantag, enhetspriset exklusive moms, samt eventuell prisnedsättning eller rabatt som inte ingår i enhetspriset
- Tillämpad momssats,
- Den moms som ska betalas
- Vid befrielse från skatt eller vid omvänd skattskyldighet en hänvisning till
  - den relevanta bestämmelsen i momslagen, ML,
  - den relevanta bestämmelsen i momsdirektivet eller
  - en annan uppgift om att omsättningen är skattebefriad eller att köparen är skyldig att betala moms.

En förenklad faktura ska minst innehålla följande uppgifter:

- 1). datum för utfärdandet,
- 2). identifiering av säljaren,
- 3). identifiering av vilken typ av varor som levererats eller tjänster som har tillhandahållits, och
- 4). den skatt som skall betalas eller uppgifter som gör det möjligt att beräkna denna.

I regeringens proposition 2011/12:94 Nya faktureringsregler för mervärdesskatt föreslås ändring i mervärdesskattelagen med ikraftträdande från och med 2013. Där föreslås bland annat att beloppsgränsen för förenklad faktura på 2000 kr enligt ovan skrivs in i mervärdesskattelagen. När det gäller fakturans innehåll så är det främst ett ökat krav på tydlig upplysning om omvänd skattskyldighet, självfakturering, och vinstmarginalbeskattning som föreslås.

## Bilaga 3 Kontrollmatris

I nedanstående matris visas ett exempel på hur krav på kontroller och attester kan dokumenteras för olika typer av verifikationer.

Transaktionstyp	Kontroller						Obligatoriska attester			
	Pris	Kvalitet	Villkor	Bestut	Behörighet	Kontering	Formalia	Motgäning	Bestut	Behörighet
<b>Leverantörsfakturer</b>										
<b>Manuella</b>										
varor	x	x	x	x	s	x	x	o	o	o
orderlösa med förbrukning	x	x	x	x	x	x	x	o	o	o
orderlösa, hyror mm	x	x	x	x	x	x	x	o	o	o
< 100	s	s	s	s	s	x	x	o	o	o
<b>Scanningssystem</b>										
Leverantörsfakturer										
varor	x	x	x	x	p	p	p	o	o	o
orderlösa med förbrukning	x	x	x	x	p	p	p	o	o	o
orderlösa, hyror mm	x	x	x	x	p	p	p	o	o	o
< 100	s	s	s	s	p	p	p	o	o	o
<b>Ehandelsystem</b>										
varor	x	x	p	p	p	p	p	o	o	o
orderlösa med förbrukning	p	p	p	p	p	p	p	o	o	o
orderlösa, hyror mm	x	p	p	p	p	p	p	o	o	o
< 100	x	p	p	p	p	p	p	o	o	o
<b>Övriga verifikationer</b>										
Fakturajournal							x			
Bokföringsorder							x			
Lönelista							x			
Interfaktura							x			
Förrådsuttag	s	s		x	x	x	x	o	o	o
Bidragutbetalning	x		x	x	x	x	x	o	o	o
Bidraginsbetalning			x	x	x	x	x	o	o	o

x = obligatorisk manuell kontroll

s = sticketprovskontroll

p = programmerad kontroll

o = obligatorisk attest



## Bilaga 4 Ofullständigt eller felaktigt adresserade fakturor

I denna bilaga beskrivs hur man ska/får hantera en erhållen faktura som är felaktigt eller ofullständigt adresserad?

Det förkommer att man som bokföringsskyldig erhåller fakturor som skickats till fel adress, (t.ex. till ordinarie adress istället för till skanningscentral) eller med avsaknad av beställarreferens som försvårar den interna hanteringen. Fakturor kan också komma med e-post trots att man endast accepterar e-fakturor i ett visst format.

Bokföringsnämnden har i sitt uttalande BFN U88:11 Bokföring av tvistiga skulder slagit fast att fordringar och skulder ska bokföras så snart det kan ske sedan faktura eller annan handling som tillkännager anspråk på vederlag utfärdats. Endast vid uppenbart grundlösa krav –rena luftfakturor- kan man underlåta att bokföra skulden. *”Förutsättningen för detta måste vara att en objektiv och försiktig bedömning av rättsläge och bevisläge ger som resultat att det inte föreligger någon beaktansvärd risk att gäldenären vid en prövning i domstol ska befinnas vara skyldig att betala det fordrade beloppet.”*

Innebörden av bokföringsnämndens resonemang är att inkomna fakturor så gott som alltid måste bokföras. Om bedömningen trots allt är att det rör sig om en ren luftfaktura, som naturligtvis ska bestridas, så är det en inkommen allmän handling och ska därmed hanteras enligt de offentlighetsrättsliga reglerna.

Om fel mottagare har angivits på en faktura men det går att identifiera köparen med hjälp av andra uppgifter i fakturan, så behöver rättelse inte ske på annat sätt än att köparen ersätter det felaktiga namnet i fakturan med det korrekta. (Skatteverket 2004-03-16, dnr 130 256490-04/113). Eftersom det då handlar om rättelse av verifikation ska datum för rättelsen anges samt vem som gjort rättelsen.

En särskild problematik som finns med elektroniska är om dessa saknar ett överenskommet obligatoriskt fält t.ex. beställarreferens. Är det då möjligt att underlåta bokföring och omgående kräva en ny korrekt faktura? För närvarande (juni 2012) finns inget uttalande från bokföringsnämnden i den frågan.

Bokföringsnämnden arbetar för närvarande (juni 2012) med ett nytt allmänt råd som ska reglera bl.a. löpande bokföring och verifikationer. Om detta

allmänna råd kommer att innebära någon förändring i bokföringsnämndens syn på krav på bokföring är inte känt.

## Referenser

BFNAR 2000:6 Verifikationer

ESV 2009:38,Handledning Intern styrning och kontroll

ESV 2011:2, Systematiserat sunt förnuft, en idéskrift om intern styrning och kontroll

Kommentus, E-handel redovisning och juridik, 2006

Kommentus,Handledning vid myndigheters hantering av rättsfrågor vid elektronisk fakturering På den säkra sidan. Om intern kontroll för förtroendevalda i kommuner och landsting. SKL. ISBN 978-91-7164-334-6

Förhindra fusk och oegentligheter. SKL. ISBN 978-91-7164-794-8

Intern styrning och kontroll - både lönsamt och säkert. Torbjörn Wikland. FAR Akademi

Hur vet vi vad som ska kontrolleras? Riskanalys i kommunal och landstingskommunal verksamhet". Roland Svensson. IUSTU förlag.

Testa den interna kontrollen, FAR Förlag AB 2006

