

Styrning, uppföljning och intern kontroll

Styrning, uppföljning och intern kontroll

Bakgrund

Landstingets revisorer ansvarar för att genomföra årlig granskning av landstingets samtliga verksamheter. Utifrån detta uppdrag och ansvar har landstingets revisorer i en risk- och väsentlighetsbedömning beskrivit de områden som revisorerna främst anser att revisionsinsatserna skall fokusera på. Baserad på risk – och väsentlighetsbedömningen gör revisorerna en årlig revisionsplan. I revisionsplanen för verksamhetsåret 2010 har revisorerna aktualiserat en granskning av landstingets övergripande modell för styrning, uppföljning och intern kontroll.

Syfte, revisionsfrågor och avgränsning

Syftet med granskningen är skaffa underlag till revisorernas bedömning av landstingets styrning, uppföljning och interna kontroll. Revisionsfrågan är om landstingsstyrelsen styr och följer upp verksamhet och ekonomi i en utsträckning som krävs för att nå målen för verksamheten.

Granskningen omfattar också rutinerna för att ta fram och kvalitetssäkra delårsrapporter och årsredovisning. Revisionsfrågan är om modellen innehåller processer som säkerställer en rättvisande redovisning till fullmäktige i delårsrapporter och årsredovisning.

Granskningen har avgränsats till den övergripande processen för den politiska ledningens styrning, uppföljning och interna kontroll.

Revisionskriterier

Granskningen har utgått från landstingsstyrelsens ansvar så som det är reglerat i kommunallagen. I detta ansvar ingår bl.a. följande:

- leda och samordna förvaltningen och ha uppsikt över övriga nämnders verksamhet
- bereda ärenden som ska handläggas av fullmäktige (med vissa undantag)
- verkställa fullmäktiges beslut och fullgöra de uppdrag som fullmäktige har lämnat över till styrelsen
- ha hand om den ekonomiska förvaltningen
- se till att verksamheten bedrivs i enlighet med de mål och riktlinjer som fullmäktige har bestämt samt de föreskrifter som gäller för verksamheten (i egenskap av nämnd)

- se till att den interna kontrollen är tillräcklig samt att verksamheten i övrigt bedrivs på ett tillfredsställande sätt (i egenskap av nämnd)
- upprätta en årsredovisning som ska lämnas till fullmäktige och revisorerna

Landstingsfullmäktige har i reglemente för landstingsstyrelsen därutöver reglerat ansvaret. Några viktiga punkter som har betydelse för denna granskning är att styrelsen ska:

- Leda och samordna förvaltningen av landstingets angelägenheter och ha uppsikt över den verksamhet som bedrivs, så att den utvecklas i enlighet med de mål som fastställts av fullmäktige. Styrelsen skall härvid även ha uppsikt över de företag som landstinget helt eller delvis äger eller annars har intresse i samt i de kommunalförbund som landstinget är medlem i. Detsamma gäller verksamhet som lagts ut på entreprenad.
- I denna funktion ingår att planera, följa upp och utvärdera att verksamheten bedrivs rationellt, effektivt och ekonomiskt enligt uppställda krav.
- Utarbeta förslag till verksamhetsplan, budget och flerårsplan.
- Besluta om prioriteringar, beställningar, överenskommelser och ingående av avtal inom ramen för fullmäktiges beslut.
- Utse landstingsdirektör och besluta om löne- och anställningsvillkor.
- Ansvara för att uppföljning och utvärdering genomförs och rapporteras till fullmäktige.
- Bereda eller yttra sig i ärenden som skall beslutas av fullmäktige och verkställa fullmäktiges beslut i den mån verkställigheten ej har uppdragits åt annan.
- Ansvara för den interna kontrollen.
- Svara för den ekonomiska redovisningen och för fortlöpande ekonomisk uppföljning, delårsrapporter samt upprättandet av årsredovisning, vilken snarast överlämnas till fullmäktige och revisorerna senast den 15 april året efter det år som redovisningen avser.
- Svara för förvaltningen av landstingets medel och egendom i den mån sådan förvaltning ej har uppdragits åt annan.
- I övrigt fullgöra de uppdrag som fullmäktige har överlämnat till landstingsstyrelsen samt, i de frågor där det är oklart om vem som skall handlägga ärendet, avgöra frågan.

Det finns inga externa krav som specificerar vilken metod som bör eller ska användas för att styra och följa upp verksamheten och ekonomin eller för att utforma den interna kontrollen. Landstingsfullmäktige har dock beslutat att balanserat styrkort ska användas som modell för styrning och uppföljning av

hela verksamhetens effektivitet och kvalitet. Beslutet togs 2003¹. Innehållet i styrkortet har sedan dess förändrats något.

En internationellt accepterad modell för att beskriva ledningsansvar och intern kontroll är den s.k. COSO-modellen². Den är framtagen för att gälla alla typer av organisationer, såväl vinstdrivande som offentliga. Enligt modellen ansvarar ledningar i olika typer av organisationer normalt för att verksamheten bedrivs effektivt, författningenligt och med god hushållning samt att verksamheten redovisas och rapporteras på ett rättvisande sätt. COSO-modellen innehåller också vägledning när det gäller hur man kan bygga upp den interna kontrollen i en organisation. Moment som enligt modellen bör ingå är kontrollmiljö, riskanalys, kontrollåtgärder, kommunikation och uppföljning. Innebörden av de olika momenten beskrivs mera utförligt i avsnittet ”Resultat” nedan.

En jämförelse visar att det ansvar som landstingsstyrelsen har enligt lagstiftningen och landstingsfullmäktiges beslut om reglemente för styrelsen i stor utsträckning överensstämmer med COSO-modellens beskrivning av ledningars ansvar (se ovan). Vi har därför utgått från denna som stöd för granskningen, i samtal med ledningen och andra intervjupersoner. Vi vill dock poängtera att modellen inte är en norm för Landstinget i Värmland utan en modell som kan tillämpas då styrning, uppföljning och intern kontroll ska utformas och genomföras.

Ansvarig nämnd

Landstingsstyrelsen är ansvarig för landstingets styrning, uppföljning och interna kontroll. Styrelsen ansvarar också för den ekonomiska redovisningen och för fortlöpande ekonomisk uppföljning, delårsrapporter samt upprättandet av årsredovisning.

Metoder

Granskningen har i huvudsak genomförts genom intervjuer och dokumentgranskning.

Granskningsansvariga

Granskningen har utförts av landstingets revisionskontor.

¹ Se Verksamhetsplan, inriktning för 2004-2007, sid 204 i Handlingar och protokoll 2003.

² COSO står för Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, se www.coso.org. Beskrivningarna av COSO-modellen i denna rapport är baserade på COSOs ramverk.

Resultat

Styrning, uppföljning och intern kontroll - den övergripande modellen

Kontrollmiljö

Kontrollmiljön är grunden för styrningen, uppföljningen och den interna kontrollen. En god kontrollmiljö kännetecknas av att ledningen ger goda förutsättningar för verksamheten i form av tydliga beskrivningar av ansvar och befogenhet för chefer och medarbetare och tydliga styrdokument som medför att var och en vet vad som gäller i olika situationer. Det räcker dock inte med dokument som beskriver detta. Ledningen måste också genom sitt agerande visa att den tar sina styrsignaler på allvar och själv följer dem.

Inom LIV finns för närvarande en mängd olika typer av styrdokument. Det har tidigare inte funnits en enhetlig begreppsapparat för styrdokument. Det har också saknats beslut om vilken nivå som har befogenhet att besluta om en viss typ av styrdokument. Vid landstingsstyrelsens sammanträde den 14 december beslutades om riktlinjer för upprättande och hantering av styrande dokument. Tidigare under hösten 2010 har också en struktur för ett nytt ledningssystem börjat tillämpas. Båda dessa utvecklingsarbeten bör kunna ge bättre förutsättningar för att ansvar och befogenheter i organisationen ska vara reglerade på ett tydligt sätt.

Granskningen har visat att det saknas ett uppdaterat dokument som innehåller en samlad dokumentation av ansvar och befogenheter för centrala chefsnivåer. I styrelsens delegeringsordning återfinns styrelsens beslut att delegera inom olika sakområden. I anställningsavtal för stabs- och divisionschefer finns olika krav på chefsbefattningarna dokumenterade. Utredningar i samband med omorganisation av stöd- och kärnverksamheten innehåller också beskrivningar av ansvar på olika nivåer. För att kunna veta vad en viss typ av chef ansvarar för och vilka befogenheter denna har behöver man dock läsa på flera olika ställen. Det skulle öka tydligheten och förbättra förutsättningarna för en tillfredsställande intern kontroll om ansvar och befogenheter dokumenterades samlat i ett dokument.

I en god kontrollmiljö finns tydliga mål för verksamheten så att chefer på olika nivåer vet vad som förväntas av dem från ledningsnivån ovanför. I landsting och kommuner har fullmäktige och styrelse olika roller och ansvar. Fullmäktige ska besluta om de övergripande målen för verksamheten medan styrelsen ansvarar för att verkställa fullmäktiges beslut och fullgöra uppdragen från fullmäktige. I samband med ansvarsprövningen bedömer fullmäktige om styrelsen har fullgjort sitt uppdrag. Mot denna bakgrund är det rimligt att mål och direktiv från fullmäktige respektive styrelse har olika grad av konkretisering så att deras olika roller och ansvar tydliggörs.

I Landstinget i Värmland ger landstingfullmäktige direktiv till verksamheten genom beslut om flerårsplaner och årliga landstingsplaner. Fullmäktige fattar också andra typer av beslut som är styrande för verksamheten. I landstingsplanen anger fullmäktige mål som är kopplade till styrkortets olika perspektiv. Därutöver innehåller landstingsplanen särskilda satsningsområden som ska fokuseras under det år planen avser. Granskningen har visat att det är först på divisionsledningsnivå som målen från fullmäktige verksamhetsanpassas. Vi har däremot inte kunnat se någon dokumentation som visar att målen konkretiseras av landstingsstyrelsen. Det leder till att styrelsens och fullmäktiges respektive roller inte framträder på ett tydligt sätt, vilket bl.a. begränsar förutsättningarna för ansvarsutkrävande.

Under granskningen har framkommit att det inom landstinget pågår ett arbete med att utveckla styrningen för att bättre anpassa den till de olika ledningsnivåernas ansvar och behov.

Riskbedömning

Tanken med detta moment i COSO-modellen är ledningen ska bedöma riskerna för att organisationen inte når sina mål. Syftet är att ge underlag för att på bästa sätt utforma styrning och uppföljning och införa kontrollåtgärder som hanterar riskerna så att organisationen med rimlig säkerhet kan förväntas nå målen för verksamheten. Det finns flera olika tänkbara konsekvenser av att ledningen inte har en systematisk riskbedömning som grund för sin styrning, uppföljning och interna kontroll. En sådan är att de kontrollfunktioner som inrättats inte är tillräckliga för att hantera de risker som finns. En annan är att kontrollfunktionerna är alltför omfattande i förhållande till riskerna och därmed kostar för mycket i förhållande till riskens tänkbara konsekvenser. En tredje tänkbar konsekvens är att vissa risker helt enkelt inte hanteras av någon kontrollåtgärd, trots att det är nödvändigt.

Inom ramen för granskningen har vi konstaterat att det förekommer att riskbedömningar genomförs på olika nivåer och i olika delar av verksamheten. Ett exempel är de bedömningar som genomfördes i samband med landstingets omorganisation av stödverksamheten. Även under budgetarbetet genomfördes riskbedömningar mot bakgrund av det kommande svåra ekonomiska läget. Vi har dock inte funnit att det genomförs någon systematisk regelbunden bedömning av de strategiska riskerna för landstinget på landstingsstyrelsens nivå. De riskbedömningar som genomförs i verksamheten aggregeras heller inte så att de kan utgöra ett samlat underlag för styrelsen. För att tydligare utöva sitt ansvar för den interna kontrollen och på så sätt ge verksamheten tydligare förutsättningar bör landstingsstyrelsen på ett systematiskt sätt bedöma strategiska risker i kärn- och stödverksamheten och ta ställning till hur riskerna ska hanteras. Styrelsen kan inte behandla alla risker i verksamheten men de mest väsentliga bör uppmärksammas av styrelsen, så att den kan ta sitt ansvar enligt lagstiftning och fullmäktiges reglemente.

Kontrollåtgärder

Tanken i COSO-modellen är att de kontrollåtgärder som införs ska överensstämma med den hantering av riskerna i verksamheten som ledningen beslutat. Ledningen kan välja att acceptera, reducera eller eliminera en risk. Kontrollåtgärderna ska då utformas i enlighet med detta. Utan en tydlig koppling mellan riskhantering och kontrollåtgärder finns det risk för att kontroller med fel inriktning eller omfattning införs.

Om landstingsstyrelsen inför ett systematiskt arbetssätt för att bedöma och hantera risker kan den interna kontrollen på ett tydligare sätt kopplas till beslut om hur riskerna ska hanteras. På så sätt skapas bättre förutsättningar för en effektiv och säker intern kontroll i såväl stöd- som kärnprocesser.

Kommunikation

När kontrollåtgärderna har införts är tanken i COSO-modellen att ledningen ska kommunicera det till verksamheten och chefer på olika nivåer. Risker förknippade med brister i kommunikationen är att ledningen inte lyckas förmedla sina styrsignaler till verksamheten som därmed inte arbetar i enlighet med riktlinjerna. Det kan ytterst få till konsekvens att målen för verksamheten inte uppfylls.

I landstinget kommuniceras styrningen på en rad olika sätt. Det finns flera dokument på olika nivåer som innehåller styrsignaler, t.ex. budgetanvisningar och landstingsplan. Kommunikationen återfinns också i dialoger mellan chefer på olika nivåer och underliggande verksamhetsansvariga samt i de olika ledningsgrupperna. Regler och rutinbeskrivningar kommuniceras i stor utsträckning genom landstingets intranät. Vi kan konstatera att den nya strukturen för ledningssystemet inte fullt ut har fått genomslag på intranätet. Där används den gamla strukturen parallellt med den nya. Det förekommer också att styrdokument har publicerats i olika versioner på intranätet, vilket medför en osäkerhet om vad som gäller. Mot bakgrund av det nya ledningssystemet och de nya riktlinjerna för styrande dokument, anser vi att det finns behov av att se över kommunikationen på intranätet så att det är tydligt för alla medarbetare vilka regler och riktlinjer som gäller i verksamheten. Ett utvecklingsprojekt för att förbättra informationen på intranätet har startats. Inom ramen för detta bör ovanstående synpunkter beaktas.

En annan del av kommunikationen är uppföljning av verksamhetens resultat i förhållande till målen för verksamheten. I landstinget genomförs uppföljning med olika periodicitet och på olika nivåer. På den landstingsövergripande nivån genomförs uppföljning dels månadsvis, dels tertial- och helårsvis.

Den ekonomiska uppföljningen genomförs i stor utsträckning med stöd av rapporter som hämtar information från landstingets redovisningssystem. I granskningen har det framkommit att rapporterna inte är framtagna enligt en

enhetlig struktur. Vidare har vi noterat att redovisningens struktur inte i alla delar är enhetlig i landstinget. Det medför svårigheter när det gäller att aggregera information i redovisningen till en landstingsövergripande nivå. Arbetet med att ta fram tillförlitliga underlag på denna nivå är förknippat med manuellt arbete och innebär risker för feltolkning av innehållet i redovisningen. Landstinget genomför för närvarande ett utvecklingsarbete, både när det gäller redovisningens struktur och rapporternas utformning.

När det gäller verksamhetsuppföljning används en rad olika resultatmått. På den landstingsövergripande nivån fokuseras på styrkortets perspektiv. I samband med tertial- och årsskifte tas rapporter fram som innehåller uppföljningsinformation. Rapporterna lämnas till landstingsstyrelsen och landstingsfullmäktige. Vår granskning har visat att samma information oftast används för rapportering till såväl landstingsfullmäktige som landstingsstyrelse. Vi har konstaterat att det inom landstinget pågår ett arbete med att utveckla uppföljningen. I detta arbete bör det undersökas om det finns ett behov av att tydligare anpassa uppföljningsinformationen till de olika ledningsnivåerna för att ge respektive nivå bättre förutsättningar att ta sitt ansvar.

För rapportering till fullmäktige finns lagstadgade krav på en delårsrapport och en årsredovisning. Kraven återfinns i kommunallagen. Dessutom finns riktlinjer från Rådet för kommunal redovisning som ger uttryck för god redovisningssed i kommunal sektor. När det gäller den formella externa redovisningen som lämnas till fullmäktige har tidigare granskning visat att den inte fullt ut har tagit sin utgångspunkt i de formella kraven som styr denna redovisning. Som exempel kan nämnas att delårsrapporten för 2010 saknade vissa tilläggsupplysningar. Granskningen har visat att det pågår ett utvecklingsarbete för att förbättra processen för att ta fram delårsrapport och årsredovisning samt innehållet i dokumenten.

Vi har i granskningen kunnat konstatera att det i uppföljningsrapporter och i redovisningen till landstingsfullmäktige inte redovisas resultatinformation för samtliga mål som fullmäktige har beslutat om. Det gäller t.ex. resultatmått för att redovisa kvalitet i verksamheten. Det innebär att fullmäktige inte får en heltäckande redovisning av verksamhetens resultat och därmed inte heller har ett fullgott underlag för att bedöma om målen för verksamheten uppfyllts. En bidragande orsak till detta är att det idag inte finns ett tillfredsställande systemstöd för att ta fram resultatinformation på ett säkert och effektivt sätt. De uppgifter som idag redovisas tas ofta fram med stort inslag av manuellt arbete, vilket innebär risker för fel och att arbetet blir ineffektivt. Det pågår utvecklingsarbete för att förbättra redovisningen och utveckla systemstödet.

Mot bakgrund av att resultatinformationen inte kan tas fram på ett effektivt sätt fördröjs framtagandet av uppgifter om verksamhetens resultat så att uppföljningsrapporterna för de första två tertialen (inklusive den lagreglerade delårsrapporten) saknar information om den sista månaden i det aktuella tertialet. All information i rapporten bör avse samma period så att det finns

möjlighet att analysera verksamhetens resultat i förhållande till det ekonomiska utfallet. Det är också en förutsättning för att kunna ta fram resultatmått som kombinerar verksamhetsinformation och ekonomisk information.

Granskningen av föregående års årsredovisning och delårsrapporten efter andra tertialet 2010 har visat att det finns brister när det gäller kvalitetssäkring och dokumentation av innehållet i dokumenten. När det gäller verksamhetsinformationen har vi sett brister avseende både dokumentation och kvalitetssäkring. När det gäller den finansiella informationen har vi påtalat förbättringsbehov avseende dokumentation till delårsrapporten. Landstingets kansli har genomfört ett utvecklingsarbete för att förbättra processen för att ta fram, kvalitetssäkra och dokumentera årsredovisningen. En tidplan som även definierar ansvar för olika delar av arbetet med årsredovisningen har tagits fram. Här ingår bl.a. ansvar för kvalitetssäkring på den övergripande nivån. Enligt uppgift avses här endast en kvalitetssäkring av att informationen är komplett utifrån den beslutade strukturen och en språkgranskning. Någon kvalitetssäkring av innehållet i informationen i form av stickprovskontroll eller liknande ingår inte på denna nivå. Det finns enligt uppgift planer på att utveckla kvalitetssäkringen av informationen i årsredovisningen för 2010 och för kommande års årsredovisningar. När det gäller kvalitetssäkring av årsredovisningen från 2011 och framåt uppges avsikten vara att arbetet ska genomföras av ekonomistaben, personalstaben samt hälso- och sjukvårdsstaben. Det finns också planer på att utveckla dokumentationen från och med innevarande års årsredovisning.

När det gäller uppföljning av resultatet av den interna kontrollen specifikt kan vi konstatera att det idag saknas uppföljning på en aggregerad nivå i landstingsstyrelsen avseende resultatet av de kontroller som genomförs i verksamheten. Styrelsen bör ta ställning till och efterfråga information som den behöver för att kunna ta sitt ansvar för den interna kontrollen. En möjlig väg är att styrelsen begär mera utförlig information när det gäller strategiska risker än för andra kontroller i verksamheten, där styrelsen skulle kunna få en sammanfattande redogörelse för resultatet av den interna kontrollen.

Uppföljning och förvaltning

I denna del av COSO-modellen ingår den ansvariga ledningens uppföljning och förvaltning av modellen för styrning, uppföljning och intern kontroll. Här avses åtgärder för att bedöma om systemet som inrättats fungerar på avsett sätt, om det skett förändringar i omvärlden eller i den egna verksamheten som medför behov av att förändra modellen.

Granskningen har visat att den befintliga styrningen och uppföljningen är föremål för diskussion på flera olika nivåer, i styrelsen och på tjänstemannanivå. Vi har även erfarit att den nya politiska ledningen i landstingsstyrelsen nu arbetar med att se över modellen för att styra och följa upp verksamheten. Sådan översyn bör göras på ett systematiskt och regelbundet sätt.

Sammanfattande bedömning

Sammanfattningsvis kan konstateras att det inom landstinget idag finns modeller och system för styrning, uppföljning och intern kontroll. Dessa har utvecklats över åren. Vi har konstaterat att landstinget fortsatt arbetar med att utveckla styrning, uppföljning och extern redovisning så att den blir bättre anpassad till ansvar och behov för olika ledningsnivåer i landstinget.

Vi har i granskningen identifierat områden där det finns behov av att utveckla och förbättra styrningen och uppföljningen. De huvudsakliga förbättringsområdena är följande:

- En arbetsordning, ett dokument som beskriver ansvar och befogenheter för olika chefsnivåer bör tas fram och hållas uppdaterad.
- Landstingsstyrelsen bör överväga hur styrningen i landstinget kan förtydligas så att de olika ledningsnivåerna kan ha de roller och ta det ansvar som framgår av lagstiftningen.
- En modell för att på ett systematiskt sätt värdera risker i verksamheten och besluta om hantering av dessa bör införas. Kontrollåtgärder i verksamheten bör utformas så att det tydligt kopplas till ställningstagande om hur riskerna ska hanteras. På så sätt kan den interna kontrollen vara effektiv och ge landstingsstyrelsen en rimlig säkerhet för att målen för verksamheten kan uppnås.
- Den enhetliga struktur för styrdokument som landstingsstyrelsen beslutat om bör få genomslag i kommunikationen till verksamheten så att det blir tydligt för alla i landstinget vilka styrdokument som gäller. Här finns behov av förändring främst på intranätet.
- Uppföljning och extern redovisning till fullmäktige bör utvecklas genom att:
 - Undersöka om det finns ett behov av att tydligare anpassa uppföljningsinformationen till de olika ledningsnivåerna för att ge respektive nivå bättre förutsättningar att ta sitt ansvar.
 - Den ekonomiska redovisningen och ekonomiska rapporter utformas enligt en enhetlig struktur.
 - Säkerställa att det i redovisningen till landstingsfullmäktige finns resultatinformation för samtliga mål som beslutats av fullmäktige.
 - Förbättra kvalitetssäkring av verksamhetsinformationen.
 - Dokumentera innehållet i rapporteringen på ett samlat sätt.

- Utveckla systemstöd för att ta fram, kvalitetssäkra och dokumentera uppgifter om verksamhetens resultat.
- Säkerställa att det finns förutsättningar för att analysera verksamhet och ekonomi samlat.
- Regelbundet följa upp hur väl modellen för styrning, uppföljning och intern kontroll fungerar och vid behov vidta åtgärder för att förbättra systemet.

Revisionskontoret

Johan Magnusson

Certifierad kommunal revisor

Anders Marmon

Certifierad kommunal revisor

Veronica Hedlund Lundgren

Revisionschef