

Svensk utgåva

Meddelanden och upplysningar

Informationsnummer

Innehållsförteckning

Sida

I *Meddelanden*

Revisionsrätten

2004/C 107/01

Yttrande nr 2/2004 av Europeiska gemenskapernas revisionsrätt över en modell för "samordnad granskning (single audit)" (samt ett förslag till ram för gemenskapens interna kontroll)

1

I

(Meddelanden)

REVISIONSRÄTTEN

YTTRANDE nr 2/2004

av Europeiska gemenskapernas revisionsrätt över en modell för "samordnad granskning (single audit)" (samt ett förslag till ram för gemenskapens interna kontroll)

(2004/C 107/01)

EUROPEISKA REVISIONSRÄTTEN HAR ANTAGIT DETTA YTTRANDE

med beaktande av Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, och särskilt artikel 248.4 andra stycket,

med beaktande av Europaparlamentets uppmaning i punkt 48 av dess beslut av den 10 april 2002 om beviljande av ansvarsfrihet för kommissionen för genomförandet av Europeiska unionens allmänna budget för budgetåret 2000 (kommissionen) till revisionsrätten att utarbeta ett yttrande om möjligheten att ta fram en modell för samordnad granskning för EU:s budget där varje kontrollnivå utgår från den föregående så att man minskar belastningen på den som skall revideras och främjar revisionens kvalitet utan att man för den skull undergräver de inblandade revisionsorganens oberoende ställning, och av följande skäl:

Kommissionen uppmanades i beslutet att utarbeta en rapport om samma ärende, men detta har ännu inte skett.

Revisionsrättens yttrande är avsett som ett bidrag till gemenskapsinstitutionernas reflexioner, men det utesluter inte att revisionsrätten kan avge ytterligare yttranden i enlighet med artikel 248.4 i fördraget.

I artikel 274 i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen görs kommissionen ansvarig för genomförandet av budgeten med avseende på principerna för en sund ekonomisk förvaltning, och det anges att medlemsstaterna skall samarbeta med kommissionen för att säkerställa att anslagen används i överensstämmelse med dessa principer.

Kommissionens utövande av ansvaret för genomförandet av budgeten sker enligt olika metoder i enlighet med artikel 53 i rådets förordning (EG, Euratom) nr 1605/2002 av den 25 juni 2002 med budgetförordning för Europeiska gemenskapernas allmänna budget ⁽¹⁾.

Det finns inte någon vedertagen definition av "samordnad granskning (single audit)".

Det föreligger ett behov av effektiv och ändamålsenlig intern kontroll av Europeiska unionens budget.

Det har gjorts betydande framsteg när det gäller förbättring av systemen för intern kontroll, men det finns fortfarande utrymme för att ytterligare förbättra deras utformning genom att fastställa tydliga och enhetliga mål, se till att samordningen är effektiv, lämna information om kostnader och nytta, och se till att kraven tillämpas konsekvent.

Systemen för intern kontroll som används för Europeiska unionens inkomster och utgifter skall ge rimlig säkerhet om att inkomster och utgifter uppkommer och betalas i enlighet med de rättsliga bestämmelserna, och att de förvaltas effektivt.

Europeiska revisionsrätten är Europeiska unionens externa revisor och är därför inte en del av den interna kontrollen.

I internationella revisionsnormer, som utarbetats av Internationella revisorsförbundet (IFAC) och INTOSAI, anges en ram för förhållandet mellan extern revision och intern kontroll, samt för användningen av andra revisorers arbete.

⁽¹⁾ EGT L 248, 16.9.2002.

Iakttagelserna och slutsatserna i förarbetena till yttrandet redovisas i det bifogade dokumentet "Bakgrundsinformation till Europeiska revisionsrättens yttrande nr 2/2004 över en modell för 'samordnad granskning (single audit)' (samt ett förslag till ram för gemenskapens interna kontroll)".

I. För att se till att den interna kontrollen av EU-medel är effektiv och ändamålsenlig bör man utarbeta en ram för gemenskapens interna kontroll med gemensamma principer och standarder som skall vara utgångspunkt vid utveckling av nya eller existerande kontrollsystem på alla förvaltningsnivåer.

II. Kontroller bör användas i enlighet med en gemensam standard och bör samordnas så att man undviker onödigt dubbelarbete. Den samlade kostnaden för kontrollerna skall vara proportionell mot den samlade nytta de bidrar med i både monetärt och politiskt avseende.

III. Kontrollerna bör tillämpas, dokumenteras och rapporteras på ett öppet sätt och med insyn så att alla som deltar i systemet kan använda sig av och förlita sig på resultaten. "Ägare" till kontrollerna bör vara Europeiska unionen, inte den enskilda kontrollorganisationen.

IV. För att kontrollerna skall bli ändamålsenliga och effektiva bör lagstiftningen som ligger till grund för förfarandena vara klar och otvetydig, och undvika onödig komplexitet.

V. Systemen för intern kontroll bör utgå från en kedja av kontrollförfaranden där varje nivå har specifika fastställda mål som tar hänsyn till arbete som utförs av andra. Ersättningsanspråk eller kostnader över en viss tröskel bör åtföljas av ett intyg och en rapport utfärdade av en oberoende revisor, som utgår från gemensamma standarder beträffande omfattning och innehåll.

VI. Kommissionen bör fastställa minimikraven för systemen för intern kontroll med hänsyn till de olika budgetområdenas specifika kännetecken. Systemen inom varje område bör åtföljas av samordnad information för att stödmottagare skall vara fullständigt medvetna om kontrollernas mål och konsekvenserna av att bli kontrollerad.

VII. I systemen för intern kontroll bör det ingå mekanismer som medför att brister i själva systemen, liksom felaktigheter och oriktigheter i transaktioner, identifieras och korrigeras, och att det görs återvinningar när så behövs.

VIII. Systemen för intern kontroll kräver att det råder en lämplig balans mellan kostnaderna för kontroll av ett visst budgetområde och nyttan som kontrollerna medför i form av att risken för förluster och oriktigheter begränsas till en godtagbar nivå.

IX. Det bör vara kommissionens ansvar att främja en förbättring av systemen för intern kontroll tillsammans med medlemsstaterna. Rådet och Europaparlamentet skall ansvara för att godkänna balansen mellan kostnader och nytta för de olika budgetområdena.

X. Tydligt definierade standarder och mål för system för intern kontroll skulle innebära att det finns en objektiv bas gentemot vilken revisionsrätten i samband med sina granskningar kan bedöma hur systemen utformats och fungerar.

XI. Många av de föreslagna principerna och standarderna finns antingen helt eller delvis redan på plats, medan andra måste utarbetas och införas. Det kommer att krävas ändringar av lagstiftning och arbetspraxis vilket kommer att kräva betydande åtgärden från både gemenskapens institutioner och medlemsstaterna.

Detta yttrande har antagits av revisionsrätten vid dess sammanträde i Luxemburg den 18 mars 2004.

För revisionsrätten

Juan Manuel FABRA VALLÉS

Ordförande

**BAKGRUNDSINFORMATION TILL EUROPEISKA REVISIONSRÄTTENS YTTRANDE nr 2/2004
ÖVER EN MODELL FÖR "SAMORDNAD GRANSKNING (SINGLE AUDIT)" (SAMT ETT
FÖRSLAG TILL RAM FÖR GEMENSKAPENS INTERNA KONTROLL)**

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

| | <i>Punkt</i> | <i>Sida</i> |
|--|--------------|-------------|
| INLEDNING | 1–5 | 4 |
| NUVARANDE KONTROLLRAM | 6–33 | 4 |
| Intern kontroll | 8–13 | 5 |
| Extern revision | 14–15 | 6 |
| Nuvarande starka och svaga sidor | 16–30 | 6 |
| Otydliga och inkonsekventa mål | 19–21 | 6 |
| Bristande samordning | 22–23 | 7 |
| Ingen information om kostnader och nytta | 24–26 | 7 |
| Inkonsekvent tillämpning | 27–30 | 7 |
| Effekten av den administrativa reformen av kommissionen | 31–33 | 8 |
| KÄNNETECKEN PÅ EN ÄNDAMÅLSENLIG OCH EFFEKTIV INTERNKONTROLLRAM FÖR EUROPEISKA UNIONEN | 34–56 | 8 |
| Mål | 35–36 | 8 |
| Förutsättningar | 37–38 | 9 |
| Struktur | 39–44 | 9 |
| Tillämpning | 45–49 | 10 |
| Kostnader och nytta | 50–53 | 10 |
| Roller och ansvarsområden | 54–56 | 11 |
| SLUTSATS | 57–59 | 11 |
| Ordlista med termer och begrepp | | 12 |
| BILAGA I – Samordnad granskning i Förenta staterna och Nederländerna | | 13 |
| BILAGA II – Bestämmelser för intern kontroll inom de olika områdena i EU-budgeten | | 16 |
| BILAGA III – Exempel på en kedjeliknande kontrollmodell för utgifter med delad förvaltning | | 18 |

INLEDNING

1. I mars 2002 uttryckte Europaparlamentet en önskan om att kommissionen skulle utarbeta en rapport om möjligheten att ta fram en modell för samordnad granskning för EU:s budget "där varje kontrollnivå utgår från den föregående så att man minskar belastningen på den som skall revideras och främjar revisionens kvalitet utan att man för den skull undergräver de inblandade revisionsorganens oberoende ställning". Parlamentet bad också revisionsrätten att utarbeta ett yttrande i samma ämne ⁽¹⁾.

2. Det finns ingen vedertagen definition av samordnad granskning (single audit), och begreppet har, där det tillämpas, en relativt begränsad räckvidd. Därför har detta yttrande utarbetats utifrån ett vidare perspektiv omfattande hela processen för intern kontroll och extern revision av EU:s budget ⁽²⁾.

3. Revisionsrätten har i sina rapporter understrukit behovet av att förbättra kontrollen av EU:s budget för att systemen för intern kontroll av EU:s inkomster och utgifter skall bli effektiva och ändamålsenliga. I yttrandet introduceras tanken på en ram för gemenskapens interna kontroll, och det upprättas en rationell ram för utveckling av nya eller existerande system för intern kontroll baserade på gemensamma principer och standarder. Yttrandet är avsett som ett bidrag till gemenskapsinstitutionernas reflexioner, men utsluter inte revisionsrättens rätt att avge ytterligare yttranden i enlighet med artikel 248.4 i fördraget.

4. Vid utarbetandet av sitt yttrande har revisionsrätten:

- analyserat de nuvarande bestämmelserna för intern kontroll av Europeiska unionens budget, och
- identifierat de huvudprinciper som skulle kunna ingå i en ram för gemenskapens interna kontroll.

Vidare har revisionsrätten analyserat liknande modeller som tillämpas på andra håll, och identifierat delar som skulle kunna tillämpas i EU-sammanhang (se bilaga I).

5. Yttrandet koncentreras på de aspekter av system för intern kontroll som säkerställer laglighet och korrekthet beträffande inkomster och utgifter, och inte på sådana som gäller ändamålsenlighet eller effektivitet ⁽³⁾.

NUVARANDE KONTROLLRAM

6. Europeiska unionen är en unik organisation genom sitt politiska och rättsliga sammanhang, sin storlek och sin komplexitet. Både de europeiska institutionerna och medlemsstaterna (och mottagarländer utanför gemenskapen) deltar i förvaltningen av budgeten och denna kompliceras av det stora antalet och de varierande typerna av stödformer, de miljontals stödmottagarna och deltagandet av många olika enheter i medlemsstaterna som ofta företräder olika förvaltningskulturer.

7. Uppsikt över och kontroll av EU:s budget berör inte endast kommissionen, revisionsrätten och övriga gemenskapsinstitutioner, utan även nationella parlament och revisionsorgan (se diagram 1). Eftersom detta yttrande koncentreras på intern kontroll och extern revision inom gemenskapen behandlas inte i detalj dessa övriga organs roller.

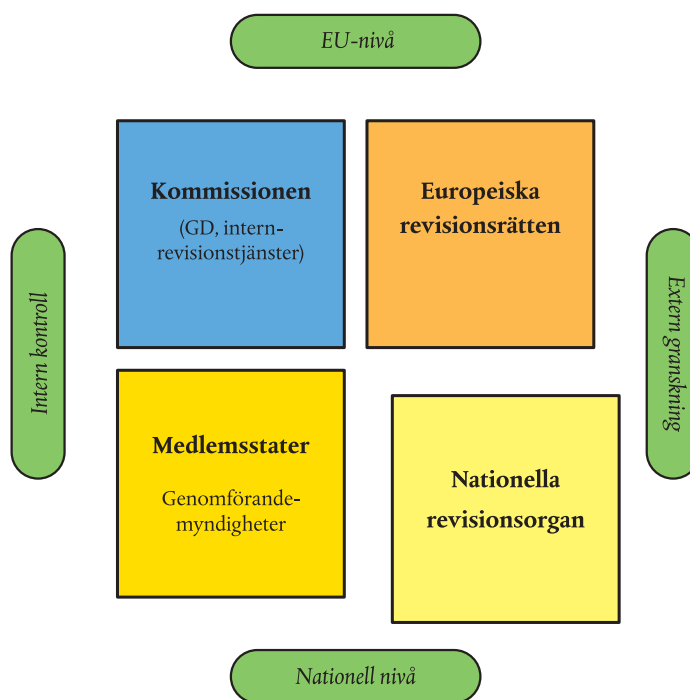
⁽¹⁾ Punkt 48 i Europaparlamentets beslut om beviljande av ansvarsfrihet för budgetåret 2000 (EGT L 158, 17.6.2002).

⁽²⁾ Liknande överväganden gäller för den interna kontrollen av Europeiska utvecklingsfonden.

⁽³⁾ Effektivitetsaspekter avseende förvaltning avviker i allmänhet i hög grad från aspekten laglighet och korrekthet, och därför blir inriktningen på den interna kontrollen annorlunda. Av vikt är till exempel högnivåbedömningar av typen kommissionens och medlemsstaternas övergripande utformning och förvaltning av utgiftsplaner, liksom genomförandenaspekter såsom förfaranden för projekturval och anbuds förfaranden.

Diagram I

Översikt över intern kontroll och extern revision av EU:s budget

**Intern kontroll**

8. *Kommissionen* ansvarar, i samarbete med medlemsstaterna, för genomförandet av budgeten ⁽¹⁾ och följaktligen för att utarbeta och genomföra effektiva kontrollsystem som säkerställer att den ekonomiska förvaltningen är sund. Över 80 % av EU:s budget förvaltas i partnerskap med *medlems- eller mottagarstater* ⁽²⁾. Partnerskap innebär att samtidigt som kommissionen behåller det övergripande ansvaret för budgeten ansvarar medlemsstaten (eller mottagarstaten) för den dagliga förvaltningen och kontrollen av stöden i enlighet med bestämmelser som fastställts av gemenskapen. I förvaltningen ingår identifiering och urval av mottagare, och att göra utbetalningar till dessa. Återstoden av budgeten ("inre politik", delar av "externa åtgärder" med direkt förvaltning ⁽³⁾ samt administration) förvaltas direkt av kommissionen, inklusive urval av, och betalning till, stödmottagare eller leverantörer.

⁽¹⁾ I artikel 274 i EG-fördraget sägs att "Medlemsstaterna skall samarbeta med kommissionen för att säkerställa att anslagen används i överensstämmelse med principerna för en sund ekonomisk förvaltning".

⁽²⁾ Länder utanför gemenskapen som tar emot stöd från gemenskapsbudgeten.

⁽³⁾ Förvaltningen av externa åtgärder, i vilket ingår stöd till utvecklingsländer, håller på att decentraliseras från centrala kommissionsavdelningar till kommissionens delegationer i tredjeland.

9. Kommissionen har en *internrevisionsfunktion* som hjälper ledningen se till att dess förfaranden följs och att mål nås. Internrevisionstjänsten (IAS) är en central avdelning som genomför granskningar av ärenden som både gäller institutionen som helhet och enskilda intresseområden, och som ger tekniskt stöd till internrevisionsfunktioner vid generaldirektoraten.

10. Kommissionen är organiserad i *generaldirektorat* vars ansvar det är att genomföra specifika politikområden och motsvarande delar av EU-budgeten. Operativa enheter kontrollerar och godkänner betalningar innan de utförs. Kontrollenheter gör kontroller i efterhand av att utgifterna är korrekta både inom kommissionen och i medlemsstaterna, och interna revisionsfunktioner hjälper generaldirektoratets ledning se till att de interna kontrollerna fungerar effektivt.

11. Förvaltningen av budgeten är komplex. Områden med *delad förvaltning* omfattar många administrativa skikt, som startar med kommissionens avdelningar och fortsätter med olika kombinationer av centrala, regionala och lokala förvaltningar i medlemsstaterna (eller utbetalningsställen på jordbruksområdet), fram till utbetalning av EU-stöd till enskilda stödmottagare. De olika skikten har skilda uppgifter och ansvar men samma allmänna mål: att göra utbetalningar från EU-budgeten till slutmottagare. De olika mellanliggande skikten kontrolleras av olika organ som kommissionens avdelningar, lokala eller nationella revisionsorgan, interna revisionsavdelningar vid de aktuella organisationerna, statliga avdelningar och attesterande organ.

12. När det gäller transaktioners laglighet och korrekthet äger den avgörande delen av processen rum vid den *övergång* där utbetalningar görs till slutmottagare. Om det görs utbetalningar till mottagare som lämnat in felaktiga ersättningsanspråk eller som inte följt angivna kriterier lever felaktigheterna kvar inom systemet om de inte identifieras och korrigeras genom senare kontroller.

13. Detaljerad information om bestämmelser för intern kontroll inom specifika budgetområden ges i bilaga II.

Extern revision

14. *Europeiska revisionsrätten* är Europeiska unionens externa revisionsorgan och är därför inte en del av den interna kontrollen. Revisionsrätten ansvarar för att lämna oberoende översikter av den ekonomiska förvaltningen av EU-medel och rapporterar till budgetmyndigheten (Europaparlamentet och rådet). Den bedömer hur kommissionen har fullgjort sin uppgift att förvalta budgeten korrekt. I samband med sitt arbete kontrollerar revisionsrätten att årsredovisningar är fullständiga och korrekta, transaktioner lagliga och korrekta och att förvaltningen av medel har varit sund. Revisionsrätten lägger särskild vikt vid att utvärdera kontrollsystem och rekommendera korrigerande åtgärder.

15. Varje *medlemsstat* har ett nationellt revisionsorgan med ansvar för den oberoende externa revisionen av respektive statsbudget. Även om de nationella revisionsorganen inte har någon formell roll i den interna kontrollen ⁽¹⁾ eller den externa revisionen av EU:s budget, skall de enligt fördraget samarbeta med revisionsrätten när denna utför sina uppgifter. Även om de flesta nationella revisionsorgan inte granskar EU-medel direkt har de ofta ansvaret för granskningen av de nationella medel som medfinansierar EU-finansierade projekt. Dessutom har medlemsstaternas förvaltningar ofta kontrollenheter och interna revisionsavdelningar som kan kontrollera användningen av EU-medel eller nationell medfinansiering.

Nuvarande starka och svaga sidor

16. Ändamålsenligheten hos systemen för förvaltning och kontroll av EU:s inkomster och utgifter – när det gäller utformning och/eller genomförande – har varit en källa till oro sedan ett antal år. Revisionsrätten har, sedan den inrättades, identifierat flera fall av dålig eller obefintlig kontroll, vilka förvärrats av EU-program för utgifter med hög inneboende risk för felaktigheter, vilket lett till felaktigheter och oriktigheter, eller till bristfällig eller ineffektiv användning av medlen.

17. Även om det på senare tid skett betydande förbättringar av systemen är de fortfarande av varierande kvalitet. Det finns ingen samlad överblick eller samordning av de många och varierande systemen, och inte heller någon mekanism för att se till att förbättringar som görs av ett system beaktas vid förbättringar av de övriga.

18. När det gäller egna medel och områdena med delad förvaltning (jordbruk, strukturåtgärder, föranslutningsstöd) skiljer sig systemen åt i fråga om utformning och genomförande, och många aspekter överläts till medlemsstaterna. Även när systemen bedöms vara relativt tillfredsställande, såsom det integrerade administrations- och kontrollsystemet som tillämpas för större delen av jordbruksutgifterna, noterar revisionsrätten exempel där det krävs förbättringar ⁽²⁾.

Otydliga och inkonsekventa mål

19. De aktuella ramarna för intern kontroll av de olika budgetområdena har utvecklats gradvis, vid olika tidpunkter, och det finns få tecken på samordning från kommissionens sida ⁽³⁾. Det saknas en tydligt fastlagd strategi för att uppnå övergripande eller specifika mål för de olika systemen (till exempel vad de är avsedda att åstadkomma) vilket gör det svårt att upprätta system som håller den kvalitet som eftersträvas, fastställa vilka resurser som krävs, bedöma resultatet, och skapa en grund för senare granskningar.

20. Exempelvis skulle man utan tydliga mål kunna tolka det som att syftet med system för intern kontroll är att garantera eller säkerställa att alla transaktioner är fullständigt lagliga och korrekta. Detta är orealistiskt till följd av den oproportionerliga kostnaden för att genomföra de detaljerade kontroller på platsen som utgiftstypen nödvändiggör (till exempel information som lämnas av mottagaren) och det stora antalet geografiskt utspridda betalningar.

21. Både jordbruket och strukturåtgärderna är föremål för kontrollsystem som definieras i lagstiftning. Stötstenen i båda dessa system är kontrollintensiteten på slutmottagarnivå eftersom det är där flertalet felaktigheter förekommer. Lagstiftningen på båda områdena anger en liknande kontrollnivå, men det finns ingenting som visar hur man kom fram till denna nivå.

⁽¹⁾ I några fall har nationella revisionsorgan valt att åta sig funktionen som attesterande organ för utbetalningsställen för jordbruket, vilket är en specifik uppgift som ingår i befogenheterna för den interna kontrollen av EU:s budget.

⁽²⁾ Revisionsrättens årsrapport för budgetåret 2002, kapitel 4, bilaga II (EUT C 286, 28.11.2003).

⁽³⁾ Såsom identifiering och spridande av bästa arbetsmetoder.

Bristande samordning

22. Kontrollerna av EU:s inkomster och utgifter härrör från många olika källor: fördraget som ger kommissionen det övergripande ansvaret för genomförandet av budgeten i samarbete med medlemsstaterna, budgetförordningen som styr hur EU-medel skall förvaltas, beslut i Europaparlamentet och rådet, specifika förordningar från rådet och kommissionen gällande särskilda budgetområden, och nationella regler och praxis i medlemsstaterna.

23. Det finns inget formellt krav på att kontrollorganen skall samordna planeringen av dessa kontroller, eller ta hänsyn till de kontroller som utförs av andra. Om samordningen är otillräcklig finns det risk för att tillgångarna inte används på det mest effektiva sättet. Risken finns att olika kontrollfunktioner genomför samma arbete vilket leder till bortkastat arbete, onödigt belastning på den som granskas och en negativ bild av förvaltningen av EU-medel. Vissa utgiftskategorier kan hamna utanför alla effektiva kontroller. Information som lämnas av medlemsstaterna om resultat av kontroller är ibland bristfällig eller inkonsekvent⁽¹⁾.

Ingen information om kostnader och nytta

24. På områdena med delad förvaltning (vilka står för över 80 % av utgifterna) står medlems- eller mottagarstaten för huvuddelen av kostnaderna för genomförandet av kontroller. Nyttan av dessa kontroller tillfaller emellertid EU-budgeten, och därför endast indirekt medlemsstaten själv. Detta leder till att medlemsstaternas intresse av att avsätta tillräckliga medel för kontroll av EU-medel är lågt, och förklarar varför kommissionen var tvungen att genom lagstiftning definiera kontrollförfarandena typ och frekvens.

25. Eftersom det inte rimligtvis kan krävas av något system att det fullständigt kan säkerställas att samtliga transaktioner är korrekta, bör kontrollernas omfattning och frekvens vara en lämplig avvägning mellan den samlade kostnaden för att verkställa dessa kontroller och den samlade nytta de medför⁽²⁾. Nyttan kan vara minskning eller begränsning av förekomsten av felaktigheter, oriktigheter och ineffektiv användning av medel, liksom andra faktorer som att gemenskapens innevånare anser att EU-budgeten förvaltas väl.

⁽¹⁾ Årsrapporten för budgetåret 2002, punkt 4.23.

⁽²⁾ Kravet i IACS på att kontrollerna skall ökas över den lagstiftade lägsta nivån när man upptäcker en viss nivå av felaktigheter visar behovet av att man i balansen mellan kostnad och nytta tar hänsyn till de olika inboende riskerna för olika budgetområden.

26. I den nuvarande ramen finns det ingen information om medlemsstaternas eller kommissionens kostnader för kontrollerna, eller om vilken nytta de medför. Det faktum att medlemsstaterna står för kostnaden men nyttan tillfaller EU-budgeten leder till brist på insyn och gör det svårt att hantera avvägningen mellan dem.

Inkonsekvent tillämpning

27. De detaljerade kontroller av underliggande transaktioner som krävs enligt de rättsliga ramarna för kontroll av jordbruk och strukturåtgärder skall genomföras både efter riskbedömning och efter slumpmässiga urval. Dessa båda metoder har emellertid mycket olika mål som utesluter varandra (se punkt 48) och som när de inte definierats tillräckligt i bestämmelserna leder till förvirring och minskad effektivitet⁽³⁾. Även när reglerna har definierats tydligt har revisionsrättens granskningsarbete påvisat problem i genomförandet⁽⁴⁾.

28. Både kommissionen och medlemsstaterna har i hög grad decentraliserat kontrollförfarandena, men i praktiken råder det inte alltid enhetlighet i så grundläggande frågor som arbetssätt, omfattning, timing, innehåll, marginaler och uppföljning. Till följd av detta finns det skillnader mellan kontrollernas kvalitet⁽⁵⁾.

29. Oberoende revision av ersättningsanspråk eller kostnadsredogörelser används inom några budgetområden. Anvisningarna för hur arbetet skall genomföras och rapporteras är ibland otillräckliga⁽⁶⁾. Vidare finns det inte alltid heller standardförfaranden för valet av revisorer⁽⁷⁾.

⁽³⁾ Revisionsrättens särskilda rapport nr 10/2001, punkt 20 (EGT C 314, 8.11.2001).

⁽⁴⁾ Se till exempel punkt 4.51 i revisionsrättens årsrapport för budgetåret 2002.

⁽⁵⁾ Se till exempel punkterna 4.27 och 5.32 i revisionsrättens årsrapport för budgetåret 2002.

⁽⁶⁾ Revisionsrättens årsrapport för budgetåret 2002, punkterna 7.24, 7.27 och 8.11, revisionsrättens särskilda rapport nr 1/2004, punkterna 44 och 45 (EGT C 99, 23.4.2004), revisionsrättens särskilda rapport nr 11/2003, punkterna 76 och 77 (EUT C 292, 2.12.2003), revisionsrättens årsrapport för budgetåret 2001, punkterna 3.57 och 3.58 (EGT C 295, 28.11.2002).

⁽⁷⁾ Revisionsrättens årsrapport för budgetåret 2002, punkterna 7.24 och 7.25.

30. Informationen om kontroller varierar mellan olika stödformer och medlemsstater, och stödmottagare är ofta dåligt medvetna om möjligheten att de kan kontrolleras eller av konsekvenserna av en kontroll. Detta minskar systemets avskräckande effekt. Sanktioner för att avvålla stödmottagare från att lämna in felaktiga ansökningar används för jordbruksutgifter, och på området inre politik från och med starten av sjätte ramprogrammet för forskning och utveckling ⁽¹⁾, men inte inom övriga budgetområden ⁽²⁾.

Effekten av den administrativa reformen av kommissionen

31. Kommissionens breda program för administrativ reform ⁽³⁾ är inriktat på genomförandet av förbättringar av förvaltningen i allmänhet, och den ekonomiska förvaltningen i synnerhet. Nyckelprinciperna i reformen är förenkling, decentralisering och ökat ansvarstagande för avdelningscheferna ⁽⁴⁾. Det har skapats en central internrevisionstjänst och funktioner för internrevision vid varje generaldirektorat. Det har tagits fram en omarbetad budgetförordning och det pågår grundläggande reformering av redovisningsarbetet.

32. Parallellt med dessa åtgärder har det gjorts stora ansträngningar för att förbättra systemen för intern kontroll inom kommissionen, och man har då beaktat själva kontrollförfarandenas omfattning och kvalitet och försökt införa en kontrollkultur inom hela organisationen. Denna process har utgått från 24 standarder för intern kontroll ⁽⁵⁾ som är tänkta att utgöra ramen för kontrollmiljön och systemen för intern kontroll. Standarderna är allmänna till sin karaktär och skall endast tillämpas på kommissionsnivå.

33. Nyckelelement i reformprocessen när det gäller kontrollens ramverk är de årliga verksamhetsrapporterna och generaldirektörernas förklaringar som sedan 2001 tas fram för varje generaldirektorat. I dessa ingår en egenbedömning av införandet av standarderna för intern kontroll och avsikten är att de skall ge rimlig säkerhet om att de kontrollförfaranden som har införts ger tillräckliga garantier beträffande underliggande transaktioners laglighet och korrekthet, liksom att resurser har använts till avsedda ändamål. Revisionsrätten har vid sin granskning av de två första åren med detta förfarande kunnat konstatera att samtidigt som

⁽¹⁾ Revisionsrättens särskilda rapport nr 1/2004, punkt 43.

⁽²⁾ Eftersom det inte finns några sanktioner och ränta endast skall erläggas från datum för betalningskravet, får stödmottagare som skall återbetala gemenskapsstöd tillgång till räntefria medel. Detta ökar risken för oriktiga ersättningsanspråk.

⁽³⁾ KOM(2000) 200.

⁽⁴⁾ Bestämmelserna gällande utgifter har förenklats för att göra dem enklare att förvalta, och centraliseringen av styrekonomens efterhandskontroll har ersatts med att de som godkänner utgifter och utbetalningar bär ansvaret för dem.

⁽⁵⁾ I SEK(2001) 2037/4 anges de standarder för intern kontroll som har inspirerats av COSO-ramverket (se ordlistan). En viktig del i denna ram är att den erkänner att interna kontroller ger rimlig, och inte absolut, säkerhet om redovisningars tillförlitlighet, transaktioners laglighet och korrekthet och huruvida den ekonomiska förvaltningen varit sund.

generaldirektörerna oftast kan uttala sig om systemen inom kommissionen, kan de inte göra detsamma om systemen i medlemsstaterna på områden med delad förvaltning ⁽⁶⁾. Kommissionen har vidare haft svårigheter att rekrytera personal med nödvändig ekonomisk erfarenhet, och att införa en lämplig kontrollkultur inom organisationen ⁽⁷⁾.

KÄNNETECKEN PÅ EN ÄNDAMÅLSENLIG OCH EFFEKTIV INTERNKONTROLLRAM FÖR EUROPEISKA UNIONEN

34. För att gemenskapens medborgare skall kunna vara säkra på att Europeiska unionens budget är föremål för en effektiv och ändamålsenlig intern kontroll föreslår revisionsrätten att det tas fram en ram för gemenskapens interna kontroll som skall användas vid utvecklingen av nya och existerande system för intern kontroll ⁽⁸⁾, och som baseras på gemensamma begrepp i syfte att erhålla en optimal användning av resurser som medger insyn.

Mål

35. Målen för systemen för intern kontroll måste vara tydligt och detaljerat definierade, och ges spridning. De allmänna målen är gemensamma för alla systemen för intern kontroll, medan de mer detaljerade målen är beroende av det specifika områdets karaktär. Målen skall ange: omfattning (budgetområdet), ändamål (laglighet och korrekthet, och/eller sund ekonomisk förvaltning ⁽⁹⁾), deltagare (förvaltningsnivåer från kommissionen via den som gör utbetalningen till slutmottagaren), innehåll (kontrollförfaranden baserade på gemensamma principer och standarder), syfte (se till att det görs en kostnadseffektiv kontroll av området), begränsningar (att nollrisk avseende oriktigheter varken är realistiskt eller ekonomiskt), utsträckning (kontrolltyp och kontrollfrekvens avgörs av en godtagbar balans mellan kostnad och nytta), samt hur (öppen och med insyn, informationsutbyte, kontrollkedja).

36. Systemen för intern kontroll bör aktivt medverka till att förbättra förvaltningen av EU:s budget genom att innehålla garantier för att det vidtas korrigerande åtgärder och görs återvinningar. Kontrollförfaranden kan endast förbättra den ekonomiska förvaltningen på ett effektivt sätt om det i rätt tid vidtas fullständiga korrigerande åtgärder avseende felaktigheter i transaktioner och brister i själva systemen.

⁽⁶⁾ Revisionsrättens årsrapport för budgetåret 2002, punkt 1.97.

⁽⁷⁾ Revisionsrättens årsrapport för budgetåret 2002, punkt 0.8.

⁽⁸⁾ Ramen för gemenskapens interna kontroll gäller intern kontroll av gemenskapsbudgeten, även om några av förfarandena kan kallas revision och genomförs av revisorer (t.ex. när externa revisorer granskar ersättningsanspråk – se punkt 43).

⁽⁹⁾ Se punkt 5.

Förutsättningar

37. *Kontrollerna bör genomföras på ett öppet sätt och med insyn så att alla som deltar i systemet kan använda sig av och hänvisa till resultaten. "Ågare" till kontrollerna bör vara Europeiska unionen, inte den enskilda kontrollorganisationen. Kontrollerna bör hålla godtagbar standard, och utfört arbete, resultat och verifikationer bör ställas till förfogande för kvalitetsgranskning. Detta är ett grundläggande krav på ett effektivt kedjeliknande system och härmed betonas systemens gemenskapskaraktär, snarare än enskilda kontrollenheters eller kontrollorganisationers arbete.*

38. *För att systemen för intern kontroll skall vara ändamålsenliga och effektiva bör lagstiftningen som ligger till grund för principer och förfaranden vara: klar och otvetydig, tillräcklig för att se till att medlen används på rätt sätt men inte onödigt komplex. Syftet med kontroller av laglighet och korrekthet är att se till att reglerna och bestämmelserna avseende EU:s inkomster och utgifter efterlevs. Reglerna och bestämmelserna skall minimera utrymmet för olika tolkningar och inte ställa upp krav som inte senare kan kontrolleras av styrekonomer eller revisorer. Ju mer krävande och besvärliga krav, desto större risk för att de inte efterlevs antingen avsiktligt eller av misstag. Väl utformade regler och bestämmelser bidrar till att de uppsatta policymålen uppnås, minskar risken för felaktigheter, förenklar nödvändiga kontroller och reducerar antalet och kostnaden för de kontroller som krävs vid en fastställd nivå för "godtagbar risk". Lagstiftningen skall dessutom uppmuntra stödmottagarna att lämna korrekta ersättningsanspråk genom att förstärka påföljder och sanktioner och utvidga dem till att gälla samtliga budgetområden.*

Struktur

39. *För att optimera resursanvändningen bör systemen för intern kontroll utgå från en effektiv kontrollkedja som arbetar enligt gemensamma standarder där varje nivå har specifika fastställda mål som tar hänsyn till det arbete som utförs på andra nivåer. I medlemsstaterna bör det finnas någon som ansvarar för att garantera att det kontrollarbete som utförs på lokal nivå håller nödvändig standard och kvalitet, så att man kan förlita sig på det ⁽¹⁾. På kommissionens*

⁽¹⁾ Som exempel på organisationer inom nuvarande system som utför denna funktion kan nämnas: särskilda avdelningar som inrättats i varje medlemsstat för att koordinera, övervaka och rapportera om de kontroller som krävs enligt rådets förordning (EEG) nr 4045/89 (EGT L 388, 30.12.1989), senast ändrad genom rådets förordning (EG) nr 2154/2002 (EGT L 328, 5.12.2002), attesterande myndigheter i varje medlemsstat för varje strukturfondsåtgärd i enlighet med rådets förordning (EG) nr 1260/1999 (EGT L 161, 26.6.1999).

övervakande nivå bör man se till att medlemsstatsnivån fungerar effektivt och som planerat. I bilaga III ges ett exempel på en kedjeliknande modell.

40. *Strukturen på enskilda system skall ta hänsyn till budgetområdets specifika karaktär och till medlemsstaternas organisationer. Alla system och strukturer skall emellertid följa allmänt vedertagna krav som att kontroller utförs i enlighet med en enhetlig miniminivå, att man kan förlita sig på kontroller som utförs på andra nivåer, att det finns insyn i och tillgång till resultat och att det råder en lämplig avvägning mellan kostnad och nytta.*

41. *Systemen för intern kontroll skall ta hänsyn till att en hörnsten i systemet utgörs av de kontroller som gäller mottagarnivån och som ger bevis för att underliggande åtgärder och kostnader existerar och är korrekta. För utgifter görs betalningar till slutmottagare under förutsättning att ett antal villkor har uppfyllts. Dessa villkor kan vara fysiska (till exempel antal, storlek, belopp) eller monetära (uppkomna kostnader). Den centrala delen när det gäller att kontrollera transaktioners laglighet och korrekthet är att de förutsättningar som mottagarna deklarerat existerar och är korrekta. Många av dessa kan endast kontrolleras genom fysisk inspektion på slutmottagarnivå.*

42. *Systemen för intern kontroll bör ta hänsyn till svårigheterna att kompensera för ineffektiv kontroll på slutmottagarnivå genom kontroller som görs på en mer central nivå. Det är till exempel osannolikt att man vid genomgång av en förteckning över ersättningsanspråk vid ett centralt ministerium kan identifiera alla väsentliga felaktigheter som orsakats av oriktiga eller vilseledande ersättningsanspråk. En del kan identifieras genom skrivbordsgranskning baserad på uppgifter, men många kan endast upptäckas på platsen. Nyckeln till ett sunt förvalt system ligger därför i ändamålsenliga primära kontroller på platsen i samband med utbetalningen, och sekundära kontroller som också är inriktade på denna nivå. Kostnaden för att i detalj kontrollera ersättningsanspråk på platsen är ofta relativt hög jämfört med värdet av den genomsnittliga betalningen, men kontrollförfarandenas sammantagna ändamålsenlighet är i stor utsträckning proportionell till antalet kontroller som görs på denna nivå.*

43. *Ersättningsanspråk avseende utgifter eller kostnader som överstiger ett fastställt tröskelvärde bör åtföljas av ett revisorsintyg som utfärdats av en oberoende extern revisor eller, i fråga om offentliga organ, av en behörig offentlig tjänsteman. Det bör krävas att stödmottagare intygar att ersättningsanspråk är verkliga och riktiga och att de följer relevanta regler och bestämmelser ⁽²⁾. Revisorsintyg bör användas för alla ersättningsanspråk, eller periodiska serier av ersättningsanspråk, som en stödmottagare lämnar in och som överstiger ett visst tröskelvärde. Tröskelvärdet skall vara specifikt för respektive interventionsmekanism och fastställas av kommissionen, samt baseras på överväganden av förhållandet kostnad/nytta.*

⁽²⁾ I enlighet med nuvarande tillämpning på området inre politik för sjätte FoTU-ramprogrammet.

44. Ledningen för processen måste ta hänsyn till att revisorerna väljs ut, anlitas och betalas av stödmottagaren, men rapporterar till kommissionen, antingen direkt eller indirekt (dvs. via medlemsstaten). Revisionsarbetets omfattning och innehåll liksom minimikraven på väsentlighets- och tillförlitlighetsnivåer, dokumentation av granskningsarbetet, granskningsrapportens form och innehåll samt tillgången till arbetsdokument bör fastställas och standardiseras.

Tillämpning

45. För varje nivå i processen bör kommissionen fastställa minimikrav för kontrollsystemen med hänsyn till de olika budgetområdenas specifika kännetecken. För detta krävs att de grundläggande byggstenarna i systemen och kontrollförfarandena analyseras och ges en gemensam definition. Vid en bedömning av transaktionernas laglighet och korrekthet måste man beakta aspekter som förvaltningskontroller, åtskillnad mellan ansvarsområden, bokföring, kontroll av införda uppgifter, samlingskonton, avstämningar och kontroller på platsen.

46. De kontrollförfaranden som införs bör hålla en godtagbar gemensam standard, och utfört arbete och resultat bör dokumenteras i ett gemensamt format samt registreras i en databas som andra i kontrollkedjan har tillgång till, så att de kan avgöra om de kan förlita sig på det. I ett effektivt system krävs att det görs kontroller av transaktioner och system i enlighet med en godtagbar gemensam standard för metod, omfattning och kvalitet oavsett vem som utför kontrollerna, och var de utförs. Kontroller som utförts i enlighet med en gemensam standard bör göra det möjligt för styrekonomer på centrala nivåer att förlita sig på kontroller som utförts av andra i kontrollkedjan.

47. Den gemensamma standarden bör tillämpas genom användning av ett gemensamt arbetssätt i fråga om dokumentering, bevisning och rapportering av alla delar i processen och däri inbegripet: skäl till valet av transaktionen eller systemet, syftet med kontrollerna, beskrivning av vilka kontroller som genomförts, underlag, resultat, den granskades reaktioner, samt uppföljning. Denna information skall samlas i centrala databaser som är tillgängliga för alla deltagare i kontrollprocessen med förbehåll för lämpliga säkerhetsåtgärder.

48. Kontrollsystemen bör använda stickprovstagning med tydligt definierade syften: riskbaserade stickprov skall användas för att identifiera och rätta till oriktigheter och representativa stickprov för att bekräfta systemens ändamålsenlighet. Stickprov är en teknik som ofta används för att granska stora transaktionspopulationer, särskilt när revisorn vill beräkna kännetecken av typen genomsnittlig nivå för oriktigheter. Vid stickprovstagning erkänns att det inte finns resurser för att granska (eller kontrollera) varje post. Den kan användas på ett antal olika nivåer innefattande urval av transaktioner inom en population, liksom urval av poster för detaljerad granskning

inom en transaktion. Stickprovstagning kan delas upp i två huvudkategorier – riskbaserad och representativ – med olika mål och syften.

49. Systemen för intern kontroll bör åtföljas av ett effektivt och samordnat sätt att informera. Ju mer stödmottagare är medvetna om att det finns ett effektivt kontrollsystem och konsekvenserna av det, desto mer anstränger de sig kanske för att se till att deras ersättningsanspråk är lagliga och korrekta. Alla mottagare skall få samordnad och sammanhängande information om kontrollsystemet där gemenskapens gemensamma syfte med kontrollerna understryks snarare än vilka organ som utför dem.

Kostnader och nytta

50. Typen och frekvensen av kontroller inom systemen för intern kontroll bör fastställas i förhållande till kostnad och nytta. Alla kontrollsystem är en avvägning mellan å ena sidan kostnaden för att genomföra kontroller med den frekvens som fastställts, och å andra sidan den nytta dessa förfaranden innebär. Inom gemenskapen handlar nyttan om att minska risken för att medel slösas bort, och att hålla risken för felaktigheter på en godtagbar nivå. Det är troligt att den godtagbara nivån på felaktigheter skulle variera mellan olika budgetområden beroende både på kostnaden för kontroller och på den inneboende risken att transaktioner innehåller felaktigheter eller oriktigheter.

51. I praktiken skulle den godtagbara felaktighetsnivån fastställas tillsammans med den kontrollfrekvens på slutmottagarnivå som bedöms vara nödvändig för att uppnå detta resultat⁽¹⁾. Resultaten av kontrollerna skulle övervakas och kontrollfrekvensen justeras i förhållande till dem för påföljande år eller period. Det är i praktiken mycket osannolikt att den tänkta balansen mellan kostnad och nytta skulle uppnås omedelbart, utan det behövs finjustering över ett antal år då man tar hänsyn till information om kostnader och till resultaten och ändamålsenligheten av olika kontrolltyper och kontrollfrekvens.

52. I systemet bör information samlas om kostnader för att utföra kontroller liksom om nyttan uttryckt i återstående risk för oriktigheter. Kostnaden för kontroller bör vara relativt enkel att fastställa, och med införandet av aktivitetsbaserad förvaltning kommer det att bli lättare för kommissionen att ta fram denna information. Det bör bli svårare att få fram en korrekt beräkning av medlemsstaternas kostnader. En möjlighet skulle vara att låta kostnaderna för kontrollerna finansieras via EU-budgeten och på så sätt låta kostnaderna bli kända och samtidigt ge lämplig insyn.

⁽¹⁾ Till exempel skulle den godtagbara risken kunna fastställas i förhållande till en godtagbar felfrekvens och den kontrollfrekvens som anges som andelen transaktioner som måste kontrolleras för att uppnå denna nivå av återstående risk.

53. Ett sätt att mäta och övervaka *nyttan* av kontrollförfarandena skulle vara att genom slumpmässigt representativt urval beräkna den återstående nivån på olagligheter och oriktigheter för att jämföra denna med den godtagbara risk som fastställts för området.

Roller och ansvarsområden

54. *Kommissionen bör ha ansvaret för att främja förbättringar av system för intern kontroll tillsammans med medlemsstaterna, och för att efteråt säkerställa att systemen fungerar som det var tänkt.* Det faller på kommissionen att fastställa de gemensamma kännetecknen på systemen för de olika budgetområdena, och att vidta lämpliga åtgärder för att övervaka kostnaderna för kontroller och utvärdera vilken nytta de bidrar med.

55. *De budgetansvariga myndigheterna (Europaparlamentet och rådet) bör ha ansvar för att godkänna balansen mellan kostnader och nytta för de olika politikområdena.* Avvägningen mellan kostnaderna för kontroller och den nytta de medför är en avgörande aspekt av kontrollstrategin, och den bör vara öppen och medge insyn. Med tanke på dess avgörande betydelse bör den önskade balansen godkännas av gemenskapens politiska myndigheter, på grundval av ett detaljerat förslag från kommissionen, där det tas hänsyn till vilka kostnader som skall avsättas till kontroll av inkomster och utgifter och till vilka risker som skall tolereras. Sannolikt kommer olika budgetområden att ha olika balansnivåer baserade på de aktuella transaktionernas typ och risk.

56. *Europeiska revisionsrätten, som EU:s externa revisor, granskar systemen för intern kontroll.* Enligt internationella revisionsstandarder krävs att revisorn skall bedöma en intern kontroll tillförlitlighet när granskningens utförande och omfattning fastställs ⁽¹⁾, och använda sig av andra revisorers arbete ⁽²⁾. För den senare aspekten krävs att andra revisorers arbete håller en godtagbar yrkesmässig standard och att det är tillgängligt för genomgång och detaljgranskning. Tydligt definierade standarder och mål för system för intern kontroll skulle innebära att det finns en objektiv bas gentemot vilken revisionsrätten i samband med sina granskningar kan bedöma hur systemen utformats och fungerar vilket skulle göra granskningsarbetet mer ändamålsenligt.

SLUTSATS

57. Revisionsrätten stödjer inrättandet av sammanhängande och heltäckande system för intern kontroll av EU:s budget som utgår från en logisk ram med gemensamma principer och standarder (ram för gemenskapens interna kontroll) och som skall tillämpas på alla förvaltningsnivåer både vid institutionerna och i medlemsstaterna. Revisionsrätten anser att de interna kontrollerna skall ge rimlig säkerhet om transaktionernas laglighet och korrekthet, och om att principerna om ekonomi, effektivitet och ändamålsenlighet följs. Kostnaden för kontrollerna skall vara proportionell mot den nytta de bidrar med både i monetärt och politiskt avseende. Systemet skall utgå från en logisk kedjestruktur där kontroller genomförs, redovisas och rapporteras i enlighet med en gemensam standard som gör att alla deltagare kan förlita sig på dem. Många av byggstenarna som behövs för att införa en sådan ram finns redan helt eller delvis i de nuvarande systemen, medan andra behöver införas.

58. Att det finns ett effektivt och ändamålsenligt system för intern kontroll av EU:s inkomster och utgifter skulle vara ett betydelsefullt stöd när revisionsrätten fullgör sin uppgift som Europeiska unionens externa revisor som den tilldelats enligt fördraget. Genom att förlita sig på väl utvecklade och väl införda kontrollsystem kommer revisionsrätten att kunna använda sina egna resurser på bästa sätt och sålunda förbättra genomförandet av sina uppgifter.

59. EU-budgeten är ett komplext instrument som innehåller många olika aspekter och förvaltningsnivåer. För att fastställa och införa ett system med gemensamma kontroller krävs det att både gemenskapens institutioner och medlemsstater samt mottagarstater gör stora åtaganden. Det kommer att krävas att alla som deltar i den ekonomiska kontrollen av EU:s budget är aktiva, att det görs ändringar av både lagstiftning och arbetspraxis, och att man uppnår en grad av öppenhet och insyn i förvaltningen av EU:s budget som ännu inte föreligger. Genom att arbeta tillsammans för att se till att EU:s budget kontrolleras på ett effektivt och ändamålsenligt sätt skulle gemenskapens institutioner och medlemsstater visa sitt åtagande för en gemensam sak till nytta för medborgarna.

⁽¹⁾ INTOSAI:s norm för revision 3.3.1.

⁽²⁾ Internationell norm för revision 600 som utarbetats av Internationella revisorsförbundet (IFAC).

ORDLISTA MED TERMER OCH BEGREPP

COSO: Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission – en ideell organisation inom den privata sektorn som grundats av professionella redovisnings- och revisionsorgan i syfte att förbättra kvaliteten i framläggandet av ekonomisk information genom affärsetik, effektiv intern kontroll och företagsledning. Se www.coso.org.

Direkt förvaltning: När kommissionen är ensam ansvarig för förvaltning, administration och kontroll av vissa delar i EU:s budget.

Extern revision: En oberoende granskning av ekonomisk förvaltning som görs av en organisation som rapporterar till intressenter om huruvida årsredovisningar är riktiga och fullständiga, och tar fram objektiva rapporter om förvaltningsaspekter. Europeiska revisionsrätten är Europeiska unionens externa revisor.

Indirekt eller delad förvaltning: När kommissionen i partnerskap med medlemsstater ansvarar för förvaltning, administration och kontroll av delar i EU:s budget.

Intern kontroll: Hela systemet av ekonomisk kontroll och andra kontroller, med organisationsstruktur, metoder, förfaranden och internrevision, som upprättats av ledningen som ett stöd för att en enhets verksamhet skall kunna bedrivas på ett regelrätt, ekonomiskt, effektivt och ändamålsenligt sätt, som säkerställer att ledningens policy följs, som skyddar tillgångar och resurser, som ser till att redovisningshandlingar är tillförlitliga och fullständiga, och som levererar tillförlitlig ekonomisk information och förvaltningsinformation i rätt tid.

Internrevision: En oberoende funktion inom en organisation som hjälper ledningen se till att det finns system och att dessa fungerar ändamålsenligt. Internrevision är en del av intern kontroll.

INTOSAI: International Organisation of Supreme Audit Institutions – ett internationellt och oberoende organ vars syfte är att främja utbyte av idéer och erfarenheter mellan högre revisionsorgan som är verksamma inom området offentlig kontroll. Se www.intosai.org.

Kontrollförfaranden: Förfaranden för att kontrollera eller verifiera att transaktioner eller system är exakta och överensstämmer med erforderliga regler och bestämmelser. Kontroller kan vara *administrativa* (dvs. avse fordringars samstämmighet och synbara riktighet) eller *på platsen* (dvs. avse den faktiska existensen av kostnader eller aspekter för vilka det görs ersättningsanspråk).

Lagstiftade kontroller: Sådana kontrollsystem och kontrollförfaranden som fastställts genom lagstiftning.

Nationellt revisionsorgan: Ett offentligt organ i en stat som rapporterar till det nationella parlamentet, och som gör en oberoende extern revision av statsbudgeten.

Riskanalys: Teknik som används för att identifiera transaktioner som troligen innehåller felaktigheter.

Riskbaserat stickprov: Stickprov som baseras på riskanalys.

Sluppmässigt representativt stickprov: Statistisk stickprovstagningsteknik som utformats för att beräkna en given karaktäristik för en transaktionspopulation, såsom den genomsnittliga nivån på oriktigheter. Tekniken lämpar sig inte för identifiering och korrigerigering av enskilda fel, även om den kan användas för att identifiera områden med särskild risk.

System: En samling processer och kontrollförfaranden och/eller förfaranden för förvaltning och administration som tillämpas på ett organiserat och enhetligt sätt på ett avgränsat transaktionsslag eller budgetområde.

System för intern kontroll: Ett system av kontrollförfaranden som upprättats av ledningen för att förhindra eller upptäcka och rätta till felaktigheter och oriktigheter, och se till att enhetens mål uppnås.

Tilltro till kontroller: När en revisor eller controller förlitar sig på det arbete som andra revisorer eller controllrar utfört för att kunna bilda sig en uppfattning. Revisorn eller kontrollern måste få bevis för att den andres arbete håller en godtagbar standard.

BILAGA I

SAMORDNAD GRANSKNING I FÖRENTA STATERNA OCH NEDERLÄNDERNA

Termen (och begreppet) samordnad granskning (single audit) används i Förenta staterna (the Single Audit Act) och i Nederländerna (Single Audit approach). I denna bilaga ges en översikt över båda dessa exempel. Likaså identifieras paralleller med förutsättningarna i Europeiska unionen.

Förenta staterna

Omkring en sjättedel (eller 300 miljarder dollar) av Förenta staternas *federala budget* spenderas av icke-federala (och icke-statliga) organisationer. Sådana organisationer kan erhålla flera olika bidrag till olika ändamål. Tidigare ledde detta till flera granskningar av samma organisation, som ibland överlappade varandra i tid, och ofta gällde samma material. Detta ökade de sammanlagda kostnaderna för granskning och utgjorde en onödig belastning för dem som blev granskade. I Single Audit Act från 1984 hanterades problemet genom att man fastställde att det endast behöver göras en granskning av organisationen som helhet (dvs. dess årsredovisning) – vilket ersätter behovet av enskilda granskningar av enskilda medel – och upprättade enhetliga standarder för granskning.

"Avsikten med samordnad granskning (single audit) är att få kostnadseffektiva granskningar av icke-federala enheter. Effektiviteten ökas betydligt när det görs en granskning av organisationen som helhet, en samordnad granskning, i stället för ett flertal granskningar av enskilda federala program. De parter som deltar i granskningsprocessen vet på förhand vad som förväntas och vad granskningen kommer att resultera i. Att den som granskas upprepade gånger kommer i kontakt med en strukturerad granskningsprocess främjar dessutom ökad disciplin i den egna redovisningen.

Revisorn avger ett yttrande om huruvida den granskades årsredovisning läggs fram på ett korrekt sätt, och alltså kan vara ett verktyg för bedömning av den granskades ekonomiska ställning.

Med en granskningsmetod som baseras på risk säkerställs granskning av federala program som rör stora belopp och är behäftade med hög risk, och möjliggörs granskning av program med små belopp men med hög risk."

Avsikten med rapporter om samordnad granskning är inte att ge detaljerad granskningsinformation om alla federala bidrag eller detaljerad ekonomisk information om enskilda bidrag. Detta skulle vara omöjligt ur kostnadssynpunkt ⁽¹⁾.

Betecknande för tillämpningen av samordnad granskning i Förenta staterna är att:

- Det krävs en samordnad granskning för en mottagarorganisation som spenderar mer än 300 000 dollar under ett budgetår. Organisationer vars årliga utgifter understiger denna tröskel skall ställa sin redovisning till förfogande för granskning eller revision.
- Mottagarorganisationer skall upprätthålla effektiva interna kontroller och följa alla tillämpliga regler och bestämmelser.
- Det är mottagarorganisationens ansvar att ombesörja en revision (inklusive val av revisor), se till att den blir korrekt genomförd, lägga fram rapporten i rätt tid och vidta korrigerande åtgärder till följd av granskningsresultaten.
- Kostnaden för den samordnade granskningen finansieras genom det federala bidraget.
- Granskningen genomförs i enlighet med de statliga standarderna för revision, och revisorn skall: i) avge ett yttrande om årsredovisningen och tidsplanen för utbetalning av det federala bidraget, ii) sätta sig in i hur de interna kontrollerna av de federala programmen fungerar och testa dem, och iii) avge ett yttrande om huruvida programkraven efterlevs.

⁽¹⁾ Utdrag ur "Highlights of the Single Audit Process" från oktober 2001, framställd av Grants Management Committee of the Chief Financial Officers Council, bidragsförvaltningskommittén inom chefsekonomernas råd.

- Efter mottagande av rapporten om den samordnade granskningen har den federala tilldelningsmyndigheten sex månader på sig att fatta förvaltningsbeslut om varje granskningsresultat. I beslutet specificeras vilken korrigerande åtgärd som krävs inklusive återbetalning av medel. Den granskade har rätt att överklaga.
- För att se till att de samordnade granskningarna genomförs i enlighet med fastställd standard kan arbetsdokumenten underställas en kvalitetskontrollerande granskning av de federala myndigheterna.

När det gäller de aspekter som är relevanta för Europeiska unionen skall följande noteras:

- Den amerikanska strukturen är enklare än den i EU. Federala avdelningar har direktkontakt med genomförandeorganisationerna vilket ger en mycket plattare förvaltnings- och kontrollstruktur (ingen egentlig "kedjereaktion"). Den samordnade granskningen är därför mer begränsad och enklare att definiera och genomföra eftersom inga mellanorganisationer är inblandade.
- I den amerikanska modellen ingår inte tillämpning av gemensamma standarder för *intern kontroll*, även om undersökning av sådana utgör en väsentlig del i uppdraget för den revisor som genomför den samordnade granskningen. Storleken (när det gäller antal mottagare och relativt låga värden på ersättningsanspråk) inom EU ställer krav på att denna aspekt tas under särskilt övervägande.
- Det tas ingen särskild hänsyn till arbete som utförs av *internrevisorer* (utom troligen en värdering av deras ställning inom den interna kontrollstrukturen som helhet).
- I fråga om en stor del av EU-budgeten (dvs. jordbruk) finns det många *fler enskilda stödmottagare*, av vilka få erhåller betydande stödbelopp. När det gäller strukturfonderna finns det fler enskilda stora stödmottagare även om inte många förvaltar flera olika former av stöd.
- Den amerikanska modellen påminner mera om EU:s *direkt förvaltade utgifter*. Användningen av en standardiserad granskningsmetod och särskilt standardiserade rapporteringsdokument är särskilt intressant, liksom systemet med förvaltningsbeslut.
- Att *valet* av revisor görs av den som granskas är en riskfaktor (underkvalificerade eller inte tillräckligt oberoende revisorer) som emellertid kan hanteras genom uttömmande direktiv i fråga om referenser, detaljerad rapportering och granskning av arbetsdokument.
- Den särskilda betoning som görs av *korrigerande åtgärder* visar på processens positiva och dynamiska natur.
- Att granskningen *finansieras* genom det federala bidraget bidrar i hög grad till att det finns insyn och kontroll över processen.

Nederländerna

Definitionen och tillämpningen av samordnad granskning i Nederländerna är delvis annorlunda och något mer omfattande än i Förenta staterna. Första steget gällde granskningen av statliga ministerier av den externa revisorn, det nederländska nationella revisionsorganet (NCOA). Detta innebar att NCOA förlitade sig på arbete som utförts av ministeriernas internrevisorer, efter att först ha satt upp gemensamma standarder och handledning för hur detta arbete skulle utföras. Det andra steget gäller en lägre nivå i kontrollkedjan där ministeriernas revisorer förlitar sig på arbete som utförts av revisorerna vid lokala myndigheter beträffande användningen av de statliga medel dessa förvaltar. Ministerierna ger direktiv för vilka frågor den regionala eller lokala revisorn skall behandla i sitt uttalande.

Det *första steget* infördes som en del i en omfattande förbättring av den finansiella kontrollen och granskningen av ministerier, som också innebar att det infördes ett lämpligt system för förfaranden för intern kontroll. Den centrala revisionsavdelningen vid finansministeriet spelade en nyckelroll när det gällde att övervaka ministerierna och lämna regelbunden information till parlamentet om utvecklingen. På grund av politiska påtryckningar och tack vare stöd från NCOA var det möjligt att åstadkomma betydande förbättringar. Till förbättringarna hörde skapandet av effektiva flöden av information i rätt tid och lämpliga kompatibla datasystem för redovisning och information. Särskild uppmärksamhet ägnades åt att inrätta starka och effektiva internrevisionsenheter vid varje ministerium, och kravet på att det varje år skall avges ett revisionsuttalande formaliserades. Uttalandena baseras på redovisningsrevisioner som i sin tur baseras på riskanalys. Det utformades och upprättades interna standarder för revision som var förenliga med NCOA:s standarder. NCOA utformade vidare standarder för kontroll av arbete som utförts av internrevisionsenheten.

Det *andra steget* gällde den lägre nivån av offentlig ekonomisk förvaltning i Nederländerna, det vill säga regionala och lokala myndigheter. Dessa organisationer har sina egna redovisningsstrukturer som även omfattar lokala förfaranden för granskning och beviljande av ansvarsfrihet. Den samordnade granskningen gällde de statliga medel som förvaltas av dessa organ, såsom bidrag till särskilda ändamål vilket utgör cirka 20 % av den nationella budgeten. Tidigare skulle revisorsintyg utfärdas för alla bidrag, men detta ledde, i likhet med erfarenheterna från Förenta staterna, till att olika ministerier med ansvar för olika bidrag ställde en mängd ej samordnade rapporterings- och redovisningskrav, vilket försvårade för dem som granskades.

I ett regeringsbeslut från 1989 anges *målen* för den nederländska politiken beträffande samordnad granskning på lägre nivåer enligt följande:

- Effektivisering och samordning av granskningsverksamheter.
- Upprättande av effektiva och ändamålsenliga informationsflöden.
- Uppnående av en tillräcklig överblick över den ekonomiska förvaltningen av uppgifter med delad förvaltning när det gäller laglighet/korrektitet och ändamålsenlighet.
- Borttagning av hinder för decentralisering och avreglering.

Samordnad granskning på denna nivå handlar om att den lokala myndigheten eller ett annat organ endast skall behöva ta fram en årsredovisning per år, och att revisorsintyget som utfärdas för denna årsredovisning innehåller en kontroll av att respektive krav för de centrala statliga bidragen efterföljs. Granskningen på den lägre nivån görs så att även kraven för granskningar på en högre nivå uppfylls.

En betydelsefull upptäckt och ett resultat av den samordnade granskningen i Nederländerna var att den tydliggjorde att det behövdes en *lagstiftning* gällande användningen av statliga medel som är sammanhängande, praktisk och tillämplig. Efterlevnaden av otillräcklig eller olämplig lagstiftning kan inte granskas effektivt, varken genom samordnad granskning eller på annat sätt. Den samordnade granskningen hade i sig en effekt som stimulerade förbättringar i lagstiftningens tydlighet, ändamålsenlighet och relevans. En ytterligare utveckling som skett på senare tid är att årsredovisningar i högre grad koncentreras på uppnåendet av politiska målsättningar och resultatindikatorer, utöver framläggandet av grundläggande ekonomiska redovisningsuppgifter.

När det gäller de aspekter som är *relevanta* för Europeiska unionen skall följande noteras:

- Modellen för samordnad granskning är just det – en granskningsmodell – och innehåller i sig inte direkt en definition och en tillämpning av kontrollförfaranden.
- Den administrativa strukturen är något mer komplex än i Förenta staterna, men mindre komplex än den för EU:s inkomster och utgifter.
- I den nederländska modellen för samordnad granskning står NCOA ovanför och vid sidan av processen. NCOA har vidtagit ändamålsenliga steg för att granska andra revisorers arbete med avseende på om man kan förlita sig på det.
- Införandet av samordnad granskning i Nederländerna har inte varit någon snabb eller enkel process, trots att det gjorts i ett relativt litet nationellt sammanhang.

I den nederländska modellen för samordnad granskning krävs att det läggs stort ansvar och arbete på den interna revisionsfunktionen vid ministerierna, och att det finns tillräckliga resurser för att utföra de tillhörande uppgifterna.

BILAGA II

BESTÄMMELSER FÖR INTERN KONTROLL INOM DE OLIKA OMRÅDENA I EU-BUDGETEN

Egna medel är de inkomster som finansierar EU-budgeten. Över 80 % av egna medel härrör från BNI och moms och överförs varje månad från medlemsstaterna. Återstoden av egna medel utgörs av tullar, jordbruksavgifter och sockeravgifter. Dessa inkasseras av medlemsstaternas myndigheter (t.ex. tullen) som är skyldiga att genomföra lämpliga kontroller för att se till att insamlingen är fullständig och korrekt. Kommissionens generaldirektorat gör övervakningskontroller för att verifiera att medlemsstaterna uppfyller sina skyldigheter. Bestämmelserna för gemensamma granskningar har utvecklats på området traditionella egna medel sedan 1994, och omfattar samarbete mellan kommissionen och enheterna för internrevision i flertalet medlemsstater. De gemensamma granskningarna har lett till utarbetandet av gemensamma granskningsplaner och granskningsverktyg som lägger särskild vikt vid bedömningen av huruvida kontrollsystemen för identifiering och betalning av egna medel är tillräckliga. Tre medlemsstater (Danmark, Nederländerna och Österrike) har helt antagit denna metodik som innebär att den interna revisionsenheten vid den nationella tullmyndigheten genomför granskningsförfaranden som överenskommit mellan dem själva och kommissionen. *Kostnaderna för kontrollerna betalas av medlemsstaten. 25 % av uppburna tullavgifter behålls av administrationerna i medlemsstaterna.*

Jordbruksutgifter, med utbetalningar på 43 521 miljoner euro 2002, står för över 50 % av EU:s utgifter. I dessa utgifter ingår flera miljoner relativt små utbetalningar till miljontals enskilda jordbrukare genom ett stort antal stödordningar. Utbetalningarna görs av utbetalningsställen som upprättas och finansieras av medlemsstaterna i enlighet med bestämmelser som kommissionen fastställt. Utbetalningsställena skall varje år underställas en oberoende granskning, utförd av ett attesterande organ, där det skall intygas huruvida de ersättningsanspråk som riktats mot kommissionen har varit korrekta, och om erforderliga kontrollsystem är på plats samt om nödvändiga kontroller har genomförts. Utbetalningsställena är skyldiga att utföra ett antal kontroller inom det integrerade administrations- och kontrollsystemet (IACS) som omfattar utbetalningar på grundval av deklarerad areal eller antalet djur. I IACS ingår både administrativa kontroller av ersättningsanspråk, och kontroller på platsen av stödmottagare. Utgifter som inte omfattas av IACS såsom stöd till produktion och förädling samt exportbidrag skall kontrolleras ⁽¹⁾ av en samordningsenhet i medlemsstaten på grundval av riskanalys och beroende på vilka belopp det gäller. *Kostnaderna för kontrollerna betalas av medlemsstaten.*

Utgifter för strukturåtgärder, med utbetalningar på 23 499 miljoner euro 2002, utgör 28 % av EU:s utgifter. Utgifterna gäller betalningar till stödberättigade projekt inom ramen för operativa program, och gäller ofta ersättning av kostnader till offentliga organ som är verksamma inom byggnads- eller utbildningsprojekt. Utgifterna förvaltas av administrationer i medlemsstaterna (förvaltande och utbetalande myndigheter ⁽²⁾) som väljer ut projekt och gör utbetalningar till stödmottagare. Det är i första hand medlemsstaterna som ansvarar för den ekonomiska kontrollen av EU:s utgifter. Under 1990-talets andra hälft lade kommissionen fram en förordning ⁽³⁾ med definitioner av administrativa krav och kontrollkrav beträffande utgifter för strukturåtgärder i syfte att bemöta kritik av förvaltningens kvalitet. Här infördes kravet på att ett oberoende organ avger ett yttrande vid avslutandet beträffande tillförlitlighet samt laglighet och korrekthet när det gäller de utgifter som lagts fram för ersättning från kommissionen. Sådana yttranden baseras huvudsakligen på inspektion av ett fastställt värde (5 %) av underliggande utgifter i syfte att kontrollera dels effektiviteten i systemen för förvaltning och kontroll, dels själva transaktionerna. I november 2002 lade kommissionen fram ett förslag till strukturfondernas tekniska grupp med beteckningen "förtroendekontrakt". Med förtroendekontraktet införs inga nya rättsliga krav utan kontraktet baseras på: effektiv samordning mellan EU:s kontroller och nationella kontroller, medlemsstaternas framläggande av en tillfredsställande kontrollstrategi, och tillhandahållande av årsrapporter med redovisning av kontrollverksamhet. I gengäld utlovas medlemsstaterna mindre kontroll från kommissionens sida. *Kostnaderna för kontrollerna betalas av medlemsstaten.*

Stöd inför anslutningen är det andra budgetområdet som i stor utsträckning förvaltas tillsammans med mottagarländerna. Utgifterna, som uppgick till totalt 1 752 miljoner euro 2002, skall användas för att hjälpa länderna förbereda sig inför anslutningen till Europeiska unionen, och ingår i tre huvudfonder – Sapard som gäller landsbygdsutveckling, och Phare och ISPA som gäller strukturell utveckling. Utgifterna används för att finansiera både investeringsprojekt och institutionell uppbyggnad av typen partnersamverkan, och handläggs av utbetalare i de berörda länderna som godkänns av kommissionen. *Kostnaderna för kontrollerna betalas av medlemsstaten.*

⁽¹⁾ Rådets förordning (EEG) nr 4045/89 (EGT L 388, 30.12.1989), senast ändrad genom rådets förordning (EG) nr 2154/2002 (EGT L 328, 5.12.2002).

⁽²⁾ Artikel 9 i rådets förordning (EG) nr 1260/1999 (EGT L 161, 26.6.1999).

⁽³⁾ Kommissionens förordning nr 2064/97, ersatt av kommissionens förordning nr 438/2001 (EGT L 63, 3.3.2001).

När det gäller utgifter inom området "**inre politik**" ersätter kommissionen delvis kostnader som uppkommit för privata eller offentliga juridiska personer som deltar i gemenskapsåtgärder. Under 2002 uppgick utbetalningarna till 6 567 miljoner euro. Medfinansieringen sker genom ersättning av stödberättigande utgifter eller uppkomna kostnader för vilka slutmottagaren lämnat verifikationer. Kommissionen genomför ekonomiska och icke-ekonomiska kontroller, inklusive redovisningsrevisioner i efterhand, på slutmottagarnivå. När det gäller ramprogrammen för forskning, som står för över hälften av utgifterna på området inre politik, har kommissionen gett oberoende revisorer fullmakt att genomföra en del av dessa granskningar för dess räkning i enlighet med standardiserade riktlinjer. Kommissionen satte 1999 upp målet att granska 10 % av de kontraktsparter som deltog i det femte ramprogrammet (1998–2002) inom FoTU-ramprogrammen. Från och med det sjätte ramprogrammet (2002–2006) skall redovisningarna för indirekta FoTU-åtgärder åtföljas av ett revisorsintyg där det intygas att kostnaderna för vilka det begärs ersättning är stödberättigande och verkliga. Kommissionen är emellertid fortfarande ansvarig för bedömningen av om dessa kostnader var nödvändiga för att åtgärden skulle kunna genomföras. *Kostnaden för utfärdandet av revisorsintyg ses som en stödberättigande kostnad och ersätts, upp till ett visst tak, i sin helhet av EU.*

Externa åtgärder förvaltas direkt av kommissionen och innefattar betalningar för att finansiera stödberättigade utvecklingsprojekt utanför gemenskapen, framför allt i utvecklingsländer. Under 2002 uppgick utbetalningarna till 4 424 miljoner euro. Inom ramen för decentraliseringen förvaltas en stor del av utgifterna i allt högre utsträckning av kommissionens delegationer som ansvarar för att göra utbetalningar och kontrollera projekt. Andra utbetalningar hanteras genom enskilda organisationer och några utgifter betalas direkt av kommissionens centrala avdelningar (som även utför kontroller). För några projekt genomgår utgiftsdeklarationerna en oberoende extern revision. *Kostnaderna för kontrollerna betalas genom EU-budgeten.*

De **administrativa utgifterna** gäller driften av EU-institutionerna och handläggs direkt av kommissionen (eller andra berörda institutioner). Utgifterna, omkring 5 212 miljoner euro 2002, gäller framför allt betalning av löner och andra personalkostnader, samt kostnader för lokaler. Utgifterna kontrolleras av de berörda institutionerna, *och kostnaderna betalas genom EU-budgeten.*

BILAGA III

EXEMPEL PÅ EN KEDJELIKNANDE KONTROLLMODELL FÖR UTGIFTER MED DELAD FÖRVALTNING

Exemplet nedan visar hur en kedjeliknande kontrollmodell skulle kunna tillämpas på utgifter med delad förvaltning. Strukturerna måste anpassas till specifika budgetområden och till organisatoriska strukturer i medlemsstaterna.

Primära kontroller är sådana kontroller som den utbetalande organisationen utför avseende stödansökningar eller ersättningsanspråk (lokal nivå). De består i allmänhet av administrativa kontroller och faktiska kontroller på plats av ersättningsanspråk som bedöms som en risk.

Sekundära kontroller genomförs också på lokal nivå men av en separat enhet eller organisation för kontroll, och skall visa att de primära systemen och kontrollerna fungerar effektivt, och även innefatta riskbaserade kontroller av transaktioner utifrån accepterad risknivå.

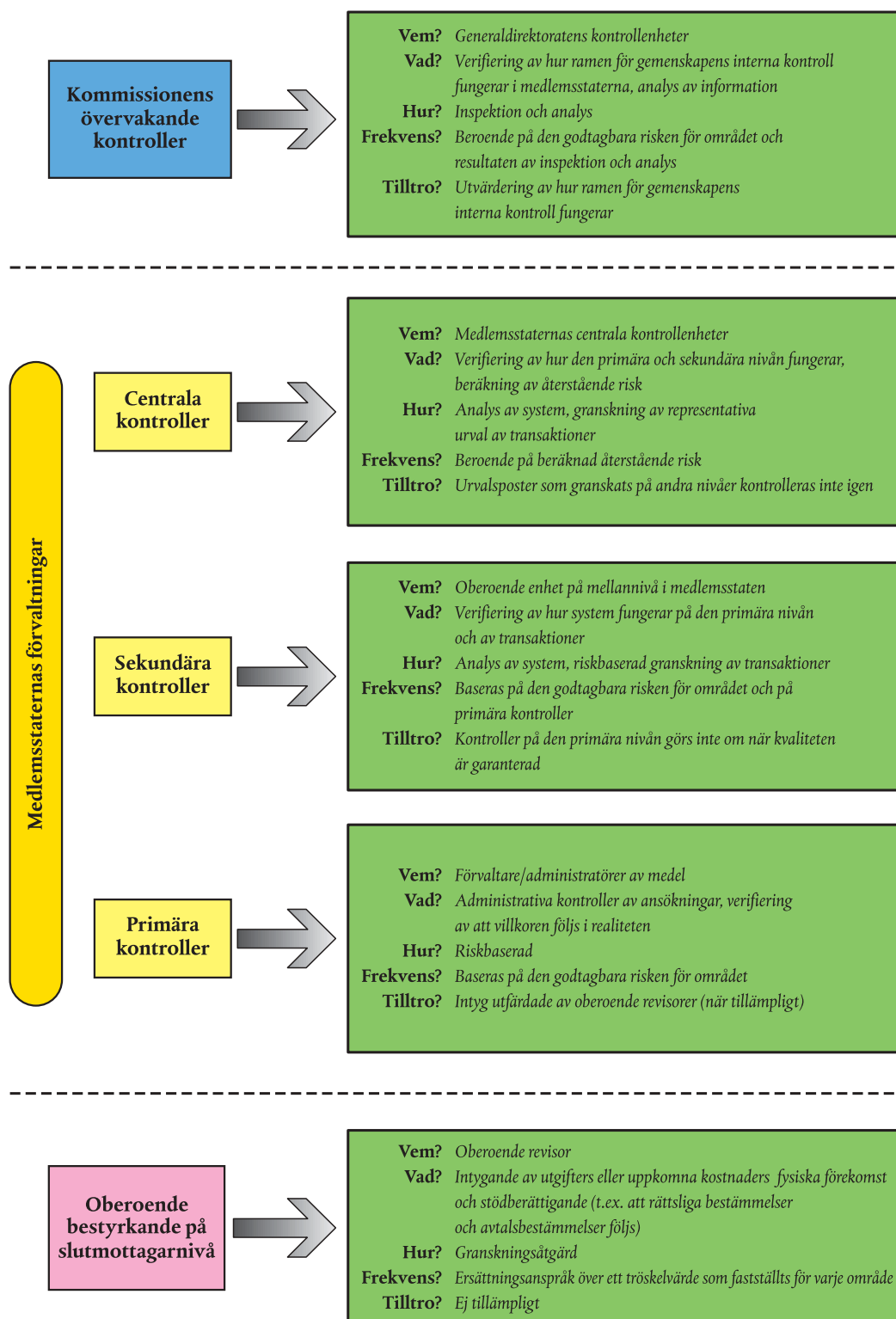
Centrala kontroller genomförs av centrala eller regionala nivåer i medlemsstaten och innebär en undersökning av hur de primära och sekundära kontrollerna fungerar. De innefattar granskning av ett representativt urval av transaktioner för beräkning av den återstående risknivån i populationen.

Kommissionen håller genom **övervakande** kontroller uppsikt över processen i medlemsstaterna för att se till att den genomförs korrekt, och övervakar förhållandet kostnad/nytta.

Se diagram II och III.

Diagram II

Ram för gemenskapens interna kontroll – internkontrollnivåer i en kedjeliknande kontrollmodell



Anm. Strukturen skall anpassas till specifika budgetområdets behov och till hur medlemsstaten är organiserad.

Diagram III

Ram för gemenskapens interna kontroll – översikt över ansvarsområden och uppgifter

