

Granskning av attestrutiner

Pajala kommun

Maj 2024

Niklas Kihlström, revisionskonsult



Fredrik Birkeland, certifierad kommunal revisor

Erik Jansen, certifierad kommunal revisor

Sammanfattning

På uppdrag av de förtroendevalda revisorerna i Pajala kommun har PwC fått i uppdrag att granska kommunstyrelsens attestrutin. Syftet med granskningen är att bedöma om kommunstyrelsen har en ändamålsenlig attestrutin med en tillräcklig intern kontroll.

Den sammanfattande bedömningen efter genomförd granskning är att kommunstyrelsen **inte** har en ändamålsenlig attestrutin med en tillräcklig intern kontroll. Den sammanfattande bedömningen gör vi utifrån bedömningar av granskningens två revisionsfrågor.

Revisionsfråga	Bedömning	
1. Finns en upprättad och aktuell attestordning?	Nej	
2. Efterlevs reglerna kring attest?	Nej	

Det finns ett upprättat attestreglemente med tillhörande tillämpningsanvisningar som senast reviderades år 2013. Det finns även ett upprättat dokument benämnt "Beslutsattestanter med ersättare år 2009 tills vidare inom kommunstyrelsens verksamhetsområde" som reviderades senast år 2010. I detta dokument framgår objekt-koder samt vilka roller som utgör beslutsattestant respektive ersättare. Däremot saknas det i dagsläget upprättade och dokumenterade attestförteckningar i kommunen. Vi noterar slutligen att ekonomiavdelningen har upprättat en rutin för attest, daterad 2024-01-01. Innehållet i rutinen liknar till stor del det innehåll som återfinns i kommunens attestreglemente.

Vi noterar även att kommunen har identifierat attester som en risk i internkontrollplanen år 2023 samt att det under året har genomförts kontroller som visar på att det förekommer avvikelser. Kommunen har själva identifierat behovet av utbildningsinsatser gällande attestregler. Mer omfattande utbildningsinsatser kommer att genomföras under år 2024.

När det gäller efterlevnaden av reglerna för attest konstaterar vi först och främst att det saknas en aktuell och upprättad attestförteckning. Istället har vi stämt av beslutsattestant mot det från år 2010 reviderade förteckningen över beslutsattestanter där funktion/ roll framgår per objekt. Endast för 38 av 69 stickprov har vi kunnat stämma av beslutsattestant mot erhållen förteckning, vilket troligen beror på att förteckningen senast reviderades år 2010 och att det sedan dess skett omorganisationer etc.

Vidare ser vi att beslutsattestant i 20 procent av de stickprovstestade transaktionerna (14 av 69 stickprov) har beslutsattesterat fakturor till sitt egna bolag alternativt fakturor avseende sina egna kostnader i tjänsten (till exempel resor och logi). Detta är en särskilt allvarlig avvikelse då beslutsattestanten är jävig. I Attestreglementet under paragraf § 6 Jäv framgår att den som utför kontrollen ej får kontrollera in- och utbetalningar till sig själv eller närstående. Detsamma gäller utgifter av personlig karaktär. Detta innefattar även bolag där den kontrollansvarige har ägarintressen eller ingår i ledningen.

Vi ser däremot att tvåhandsprincipen har tillämpats i samtliga stickprovskontrollerade fakturor.

Rekommendationer

Utifrån de iakttagelser och bedömningar vi har gjort i denna granskning lämnar vi följande rekommendationer till kommunstyrelsen, att:

- Tillse att det finns upprättade, aktuella och formellt antagna attestförteckningar.
- Se över, aktualisera och vid behov revidera attestreglementet med tillhörande tillämpningsanvisningar och säkerställ att det finns en överensstämmelse och tydlig skillnad med upprättad attestrutin.
- Genomför utbildnings- och informationsinsatser i syfte att säkerställa att samtliga beslutsattestanter har tillräcklig kunskap och kännedom om gällande attestregler.
- Fortsätt genomföra stickprovskontroller inom ramen för den interna kontrollen i syfte att säkerställa att utbildnings- och informationsinsatser ger önskvärd effekt och att attestreglerna efterlevs.
- Analysera om beloppsgränser bör tillämpas och användas i ekonomisystemet vid beslutsattest, till exempel att överordnad bör slutattestera vid höga belopp eller att minst två personer då ska beslutsattestera.
- Mot bakgrund över vad som framkommit i granskningen, analysera de identifierade avvikelserna och vid behov vidta åtgärder.

Innehållsförteckning

Sammanfattning	1
1. Inledning	4
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte och revisionsfrågor	4
1.3 Revisionskriterier	4
1.4 Avgränsning	4
1.5 Metod	4
2. Granskningsresultat	6
Revisionsfråga 1: Finns en upprättad och aktuell attestordning?	6
Revisionsfråga 2: Efterlevs reglerna kring attest?	9
3. Revisionell bedömning och rekommendationer	11
3.1 Revisionell bedömning	11
3.2 Rekommendationer	11

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Kommunens revisorer har utifrån sin risk- och väsentlighetsanalys bedömt det angeläget att göra en granskning av styrelsens attestrutin. Detta då det bland annat funnits indikationer på brister i attestrutinen efter genomförd granskning av årsbokslutet 2023.

Den kommunala verksamheten hanterar ett stort antal fakturor varje månad. Brister i attestrutinen kan ge såväl ekonomiska som förtroendeskadliga skador. Det är därför viktigt med en ändamålsenlig process med tillräcklig intern kontroll.

Revisionsobjekt i denna granskning är kommunstyrelsen.

1.2 Syfte och revisionsfrågor

Granskningens syfte är att bedöma om kommunstyrelsen har en ändamålsenlig attestrutin samt ifall den interna kontrollen inom området är tillräcklig.

För att besvara syftet med granskningen har följande revisionsfrågor formulerats:

1. Finns en upprättad och aktuell attestordning?
2. Efterlevs reglerna kring attest?

1.3 Revisionskriterier

Med revisionskriterier avses de bedömningsgrunder som bildar underlag för revisionens analyser och bedömningar. Granskningen utgår ifrån följande revisionskriterier:

- Kommunallagen 6:6
- Kommuninterna styrdokument relevanta för granskningen, till exempel attestreglemente, attestordning och attestrutin.

1.4 Avgränsning

Granskningen avser styrelsen och nämnderna och avgränsas i tid framförallt till år 2023. I övrigt, se avsnitt *Syfte och revisionsfrågor*.

1.5 Metod

Granskningen har genomförts genom kartläggning av rutiner och styrdokument samt genom stickprovskontroller. Avstämning och sakgranskning av rapporten har skett med ekonom, central inköpsamordnare och ekonomichef.

Inom ramen för granskningen har vi tagit del av följande dokument:

- Beslutsattestanter med ersättare år 2009 tills vidare inom kommunstyrelsens område (Rev 2010-06-02 § 33)
- Attestreglemente daterad 1996 samt reviderad 2013-03-19
- Tillämpning av attestreglemente reviderad 2013-03-19
- Attestanter och ersättare Pajala kommun (utdrag från ekonomisystem i Excel)
- Delegationsordning för kommunstyrelsen antagen av kommunfullmäktige 2022-06-13, §46
- Internkontrollplan uppföljning KS 2023
- Attestrutin daterad 2024-01-01

Stickprovsgranskningen har varit inriktad mot högre tjänstemannaorganisation. Stickproven har avsett fakturor/ transaktioner under år 2023 som nedan funktioner har attesterat:

- Sektorchef barn och utbildning (5 fakturor)
- Sektorchef teknik och service (5 fakturor)
- Tf Sektorchef stöd och omsorg (interimskonsult under år 2023) (11 fakturor)
- Kommundirektören (23 fakturor)
- Kommunstyrelsens ordförande (5 fakturor)

Totalt stickprovsgranskades 69 fakturor/ transaktioner. Urvalet av stickprov genomfördes utifrån en riskanalys där vi bedömde vilka transaktioner som vi ser har en förhöjd risk för avvikelser, exempelvis förtroendekänsliga poster.

I stickprovskontroller kontrolleras att attest har skett av behörig och i linje med gällande regelverk/ attestreglemente.

2. Granskningsresultat

I följande avsnitt redovisas de iakttagelser och bedömningar som vi har gjort kopplat till respektive revisionsfråga.

Revisionsfråga 1: Finns en upprättad och aktuell attestordning?

2.1.1 Iakttagelser

Attestreglemente och tillämpningsanvisningar

Pajala kommuns attestreglemente upprättades år 1996 och reviderades senast år 2013.

Av attestreglementet framgår att kommunens samtliga ekonomiska transaktioner omfattas, vilket innefattar interna transaktioner, medelsförvaltning samt medel som kommunen har ålagts eller åtagit sig att förvalta.

I attestreglementet framgår att ingen person ensam ska hantera en transaktion från början till slut. Vidare anges att den som utför kontrollen ej får kontrollera in- och utbetalningar till sig själv eller närstående. Detsamma gäller utgifter av personlig karaktär. Detta innefattar också bolag och föreningar där den kontrollansvarige eller närstående har ägarintressen eller ingår i ledningen. Det framgår även att den som utför kontroll av en annan person ska ha en självständig ställning gentemot den kontrollerade.

Vilka kontroller som ska utföras, på vilket sätt och i vilka kombinationer för olika typer av verifikationer och rutiner fastställs i tillämpningsanvisningar, där de olika kontrollmomenten har fördelats till olika attestroller.

I attestreglementet tydliggörs ansvarsfördelningen. Det anges att det åligger kommunstyrelsen att vid behov utfärda gemensamma tillämpningsanvisningar till attestreglementet. Det är även kommunstyrelsens ansvar att genomföra övergripande uppföljning och utvärdering av dessa regler för att vid behov ta initiativ till förändring av dessa regler. Nämnderna är ansvariga för att antagna regler och tillämpningsanvisningarna avseende attestreglementet följs. Varje nämnd ska även årligen planera och genomföra kontroller av efterlevnaden av detta reglemente. Kontrollerna blir en del av nämndens interna kontrollarbete och ska inordnas i internkontrollplanerna och uppföljningen av dessa.

Förvaltningscheferna ansvarar inom nämndens verksamhetsområde för att kontrollansvariga är informerade om reglerna och tillämpningen av anvisningarna och dess innebörd. Det åligger även förvaltningschefens ansvar att vid behov ta fram ytterligare anvisningar.

Verksamhetscheferna på olika nivåer ansvarar för att de löpande attestrutinerna fungerar väl och i enlighet med attestreglementet i den egna verksamheten. Den kontrollansvariges uppgift är att tillämpa fastställda anvisningar samt att när brister upptäcks rapporteras detta till närmast överordnad chef.

Respektive nämnd utser beslutsattestanter samt ersättare för dessa. Beslutsattesten är knuten till individ och kodintervall med eventuella begränsningar (till exempel beloppsgränser). Det är varje nämnds ansvar att upprätta och hålla aktuella förteckningar över utsedda beslutsattestanter.

Enligt ekonomichefen finns i dagsläget inga beloppsbegränsningar i systemet utan det är upp till var och en att attestera baserat på eventuella beloppsgränser som finns i delegationsordningen.

Enligt kommunstyrelsens delegationsordning daterad 2022-06-13 anges i punkt 2.1.10 att teckningsrätt för check, kontobehörigheter, betalningsbemyndiganden och attesträtter är delegerat till ekonomichef och kommunchef med kommentaren: "*Regleras i särskild ordning och delegeras personligen*".

Atteststegen som tillämpas i Pajala kommun är:

- Mottagnings- och granskningsattest
- Beslutsattest

Det innebär således att tvåhands-principen tillämpas, vilket är i enlighet med attestreglementet. Av dokumentet *Tillämpning av attestreglemente* (daterat 2013-07-01) framgår att mottagnings- och granskningsattest ska utföras före beslutsattest. Vidare tydliggörs att mottagningsattestant alltid ska genomföra en prestationskontroll och beslutsattestant ska alltid genomföra beslutskontroll. Med kontroll av prestationen avses att varan eller tjänsten har mottagits och kommit kommunen till del och överensstämmer med vad som avtalats. Kontroll ska ske mot beställning och följesedel. Beslutsattestanten har ansvar för hela kontrollkedjan och ansvarar därmed för att kontrollmomenten har fördelats till rätt personer och att kontrollerna utförs.

Det framgår i avstämning med ekonomiavdelningen att mottagnings- och granskningsattestant i regel sker av anställda på ekonomiavdelningen. Bakgrunden är att man år 2018 centraliserade konteringen av fakturor för att minimera fel och behov av rättningar när fel uppkom. Därefter skickas fakturan ut till beslutsattestant för slutattest. Om fakturan är en så kallad samlingsfaktura delas fakturan upp på rad och skickas till flera slutattestanter, då en chef endast attesterar kostnader på de objekt/ projekt som de är ansvariga för. I ekonomisystemet finns behörigheter och beslutsattestanterna registrerade. Vi har inom ramen för granskningen tagit del av en förteckning över aktuella attestanter och ersättare som är registrerade i kommunens ekonomisystem.

I avstämning med ekonomiavdelningen uppges att det i dagsläget saknas upprättade, dokumenterade och underskrivna attestförteckningar och att det är ett utvecklingsområde som behöver åtgärdas. Upplagda attestroller (beslutsattestanter och ersättare) finns registrerade i ekonomisystemet. Listan i ekonomisystemet beskrivs vara en levande förteckning som uppdateras i systemet vid nyanställningar/ avslut.

Vi noterar även att ekonomiavdelningen har upprättat en rutin för attest, daterad 2024-01-01. Innehållet i rutinen liknar till stor del det innehåll som återfinns i kommunens attestreglemente.

I kommunens internkontrollplan för år 2023 finns attest med som en risk. Ekonomichef har varit ansvarig för kontrollpunkten som har inneburit att två gånger årligen genomföra stickprov på fakturor gällande hyrbilar, resor, mobiltelefoner, personlig arbetsutrustning och utbetalningar till privatpersoner. I uppföljningen av internkontrollplanen för år 2023 framgår att det har noterats avvikelser i dessa stickprovskontroller. Av nio kontrollerade fakturor saknas godtagbara underlag i ett fall medan attest av egna kostnader genomförts i åtta fall. Vidare anges det att utbildningsinsatser gällande attestregler kommer att genomföras under år 2024.

2.1.2 Bedömning

Finns en upprättad och aktuell attestordning?

Nej.

Det finns ett upprättat attestreglemente med tillhörande tillämpningsanvisningar som senast reviderades år 2013. Det finns även ett upprättat dokument benämnt "*Beslutsattestanter med ersättare år 2009 tills vidare inom kommunstyrelsens verksamhetsområde*" som reviderades senast år 2010. I detta dokument framgår objekt-koder samt vilka roller som utgör beslutsattestant respektive ersättare.

Däremot saknas det i dagsläget upprättade, dokumenterade och underskrivna attestförteckningar i kommunen.

Vi noterar slutligen att ekonomiavdelningen har upprättat en rutin för attest, daterad 2024-01-01. Denna rutin har dock ej funnits under år 2023 som denna granskning avser. Innehållet i rutinen liknar till stor del det innehåll som återfinns i kommunens attestreglemente.

Vi noterar även att kommunen har identifierat attester som en risk i internkontrollplanen år 2023 samt att det under året har genomförts kontroller som visar på att det förekommer avvikelser. Kommunen har själva identifierat behovet av utbildningsinsatser gällande attestregler som kommer att genomföras under år 2024.

Revisionsfråga 2: Efterlevs reglerna kring attest?

2.3.1 Iakttagelser

Stickprov av fakturor som hanterats i ekonomisystemet

Inom ramen för granskningen har vi genomfört 69 stycken stickprov på hanterade leverantörsfakturor inom kontogrupperna: 4020 samt 69* och 7*. Stickprovet har avsett fakturor hänförliga till räkenskapsåret 2023 och fokuserats på högre tjänstemannaorganisation.

I stickprovsgranskningen kontrollerades:

- Att rätt beslutsattestant attesterat fakturan i enlighet med den för 2023 gällande attestförteckning.
- Att två-hands-principen tillämpats (dvs att ingen person ensam hanterar en transaktion från början till slut)
- Att beslutsattestant inte attesterat utbetalningar till sig själv eller närstående (dvs att det skulle föreligga risk för jäv).

Resultatet från stickprovskontrollen sammanfattas i tabellen nedan. Flera avvikelser har noterats i stickprovskontrollen.

Tabell 1. Resultat från stickprovskontroll.

Kontroll	Resultat	Kommentar
Rätt beslutsattestant	38 av 69	<p>Vi konstaterar att det i dagsläget inte finns någon aktuell och upprättad attestförteckning. Istället har vi stämt av beslutsattestant mot det från år 2010 reviderade förteckningen över beslutsattestanter där funktion/ roll framgår per objekt.</p> <p>För 38 stickprov kan vi stämma av beslutsattestant mot erhållen förteckning. För 30 av 69 stickprov existerar inte den angivna objekt-koden i erhållen förteckning. I ett (1) fall anger förteckningens objekt-kod att attest ska ske av flygplatschef eller av teknisk chef, attesten har i detta fall skett av kommunchef. 2024-01-11 tog kommunchefen över som flygplatschef. Attesten genomfördes dock innan detta datum.</p>
Tvåhandsprincipen tillämpad	69 av 69	Ja, för samtliga stickprov noterar vi att tvåhandsprincipen använts.
Kontroll av attest av egna kostnader eller till närstående	55 av 69	<p>För 55 av 69 stickprovskontrollerade fakturor/transaktioner ser vi att rätt beslutsattestant beslutsattesterat fakturan utifrån attestreglementet.</p> <p>Således noterar vi avvikelser i 14 av 69 stickprovstestade fakturor (dvs avvikelser i 20 procent av urvalet).</p> <ul style="list-style-type: none">• I tre fall har attestant attesterat faktura utställd från sitt egna bolag (totalt 1 210 275 kr exkl moms).• I 11 fall har attestant attesterat fakturor avseende sina egna kostnader i tjänsten (till exempel resor och logi, totalt 57 149 kr exkl moms). Avvikelserna rör flera, om än inte samtliga, roller som varit föremål för stickprovskontrollen.

2.3.2 Bedömning

Efterlevs reglerna kring attest?

Nej.

Vi bedömer att reglerna kring attest inte har efterlevts. Vi konstaterar först och främst att det saknas en aktuell och upprättad attestförteckning. Istället har vi stämt av beslutsattestant mot det från år 2010 reviderade förteckningen över beslutsattestanter där funktion/ roll framgår per objekt. Endast för 38 av 69 stickprov har vi kunnat stämma av beslutsattestant mot erhållen förteckning, vilket troligen beror på att förteckningen senast reviderades år 2010 och att det sedan dess skett omorganisationer etc.

Vidare ser vi att beslutsattestant i 20 procent av de stickprovstestade transaktionerna (14 av 69 stickprov) har beslutsattesterat fakturor till sitt egna bolag alternativt fakturor avseende sina egna kostnader i tjänsten (till exempel resor och logi). Detta är en särskilt allvarlig avvikelse då beslutsattestanten är jävig. I Attestreglementet under paragraf § 6 Jäv framgår att den som utför kontrollen ej får kontrollera in-och utbetalningar till sig själv eller närstående. Detsamma gäller utgifter av personlig karaktär. Detta innefattar även bolag där den kontrollansvarige har ägarintressen eller ingår i ledningen.



Vi ser däremot att tvåhandsprincipen har tillämpats i samtliga stickprovskontrollerade fakturor.

3. Revisionell bedömning och rekommendationer

3.1 Revisionell bedömning

På uppdrag av de förtroendevalda revisorerna i Pajala kommun har PwC fått i uppdrag att granska kommunstyrelsens attestrutin. Syftet med granskningen är att bedöma om kommunstyrelsen har en ändamålsenlig attestrutin med en tillräcklig intern kontroll.

Den sammanfattande bedömningen efter genomförd granskning är att kommunstyrelsen inte har en ändamålsenlig attestrutin med en tillräcklig intern kontroll. Den revisionella bedömningen grundar sig på iakttagelser och bedömningar utifrån nedanstående revisionsfrågor. Bedömning för respektive revisionsfråga redovisas löpande i rapporten under respektive avsnitt.

Revisionsfråga	Bedömning	
1. Finns en upprättad och aktuell attestordning?	Nej	
2. Efterlevs reglerna kring attest?	Nej	

3.2 Rekommendationer

Utifrån de iakttagelser och bedömningar vi har gjort i denna granskning lämnar vi följande rekommendationer till kommunstyrelsen:

- Tillse att det finns upprättade, aktuella och formellt antagna attestförteckningar.
- Se över, aktualisera och vid behov revidera attestreglementet med tillhörande tillämpningsanvisningar och säkerställ att det finns en överensstämmelse och tydlig skillnad med upprättad attestrutin.
- Genomför utbildnings- och informationsinsatser i syfte att säkerställa att samtliga beslutsattestanter har tillräcklig kunskap och kännedom om gällande attestregler.
- Fortsätt genomföra stickprovskontroller inom ramen för den interna kontrollen i syfte att säkerställa att utbildnings- och informationsinsatser ger önskvärd effekt och att attestreglerna efterlevs.
- Analysera om beloppsgränser bör tillämpas och användas i ekonomisystemet vid beslutsattest, till exempel att överordnad bör slutattestera vid höga belopp eller att minst två personer då ska beslutsattestera.
- Mot bakgrund över vad som framkommit i granskningen, analysera de identifierade avvikelserna och vid behov vidta åtgärder..

2024-05-13

Fredrik Birkeland

Erik Jansen

Projektledare

Uppdragsledare

Denna rapport har upprättats av Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB (org nr 556029-6740) (PwC) på uppdrag av de förtroendevalda revisorerna i Pajala kommun enligt de villkor och under de förutsättningar som framgår av projektplan från den 2 april 2024. PwC ansvarar inte utan särskilt åtagande, gentemot annan som tar del av och förlitar sig på hela eller delar av denna rapport.