

Handelshøgskolen

Intern kontroll i Forsvaret

En studie av kompetanse for utførelse av intern kontroll lokalt i Forsvarets avdelinger

Anders S Johansen og Magnus B Solsvik

Masteroppgave i strategisk ledelse og økonomi – november 2016

FORORD

Denne studien setter punktum for vår utdanning ved Universitetet i Tromsø, for denne gang. Oppgaven inngår som en avsluttende del av erfaringsbasert master i strategisk ledelse og økonomi, og tilsvarer 30 studiepoeng.

Vår erfaring med intern kontroll fra ulike avdelinger i Forsvaret og deres ulike syn og praksis på intern kontroll, medførte at vi ønsket å fordype oss i dette temaet. Vi ønsket å fokusere på kompetanseaspektet knyttet til intern kontroll lokalt i Forsvarets avdelinger. Temaet intern kontroll er i liten grad belyst gjennom studieprogrammet, og den teoretiske tilnærmingen til studien var i starten utfordrende. I god dialog med vår veileder, førstelektor Gunnar Ottesen, kom vi tidlig i prosessen på rett spor med hensyn til teoretisk forankring. Vi har gjennom denne studien lært mye vedrørende gjennomføring av undersøkelser og temaet intern kontroll. Vi må rette en spesiell takk til vår veileder Gunnar Ottesen som har vært en verdifull sparringspartner gjennom hele undersøkelsesprosessen.

Vi er svært takknemlige for den fleksibilitet respondentene utviste da vi på kort varsel ønsket å gjennomføre intervjuer på forsommeren 2016. Alle respondentene viste engasjement og stor vilje til å bidra til denne studien. Forsvaret som arbeidsgiver har vist stor fleksibilitet og støtte i arbeidet for at vi skal lykkes med denne studien, og fortjener en stor takk.

Arbeidet med denne studien har påvirket privatlivet, og vi er svært takknemlige for den velvilje og støtte vi møter på hjemmebane i denne sammenheng. Med hver vår gravide samboer er ikke dette en selvfølge. Takk til Siri og Hanne.

Vi har også hatt en rekke støttespillere som har bidratt med korrekturlesning og gode råd, disse fortjener også en stor takk.

Oslo 29. november 2016

Anders S Johansen

Magnus B Solsvik

SAMMENDRAG

Forsvaret har gjennom årene ved flere anledninger fått negativ omtale grunnet manglende kontroll med forsvarlig forvaltning. Gjennom Riksrevisjonens undersøkelse av intern kontroll i Forsvaret, dokument 3:9 (2010-2011), fikk Forsvaret kritikk for mangelfull kvalitet på intern kontroll lokalt i Forsvarets avdelinger. Videre ble det påpekt svakheter ved risikostyringen. Formålet med denne studien er å finne svar på om Forsvaret i dag har tilstrekkelig kompetanse i det lokale arbeidet med intern kontroll. Studiens problemstilling er som følger:

Har Forsvarets avdelingssjefer og virksomhetskontrollere tilstrekkelig kompetanse til å utføre intern kontroll på en forsvarlig og effektiv måte?

For å belyse denne problemstillingen er det utarbeidet tre forskningsspørsmål. Det første har til hensikt å gi svar på om det anbefalte rammeverket i staten (COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) for intern kontroll er implementert i Forsvaret. Dette er belyst gjennom dokumentstudier hvor Forsvarets regelverk og bestemmelser innenfor intern kontroll er sammenlignet med det anbefalte rammeverket (COSO). Forskningsspørsmål to og tre har til hensikt å belyse ansvar og myndighet, samt den enkeltes kompetanse innenfor intern kontroll lokalt i Forsvarets avdelinger. Dette er belyst gjennom bruk av semistrukturerte intervjuer med et utvalg avdelingssjefer og virksomhetskontrollere i Forsvaret.

Studien viser at Forsvaret i liten grad har implementert COSOs rammeverk for intern kontroll slik Direktoratet for økonomiforvaltning i staten anbefaler. Selv om enkelte komponenter er implementert, fremstår ikke intern kontroll som helhetlig integrert prosess slik COSO legger til grunn. Kompetansen til avdelingssjefer og virksomhetskontrollere som er intervjuet i denne studien, gjenspeiler et mønster som samsvarer med manglende implementering av komponenter for intern kontroll. Respondentene viste god kunnskap om sitt ansvar, men kompetansen knyttet til utførelsen av intern kontroll i samsvar med COSO var mangelfull. Denne studien viser i all hovedsak at avdelingssjefer og virksomhetskontrollere omfattet av denne studien, ikke har tilstrekkelig kompetanse til å utføre intern kontroll på en effektiv og forsvarlig måte.

BEGREPER OG FORKORTELSER

COSO: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

BRA: Budsjett og resultatansvar

DIVØ: Direktiv for virksomhets- og økonomistyring i Forsvaret

RØS: Reglement for økonomistyring i staten

BØS: Bestemmelser om økonomistyring i staten

DFØ: Direktoratet for økonomistyring

VP: Virksomhetsplan

SO: Stående ordre

RAM: Respekt, ansvar og mot

Innhold

FORORD	III
SAMMENDRAG	V
BEGREPER OG FORKORTELSER	VII
1 BAKGRUNN, HENSIKT OG PROBLEMSTILLING	1
1.1 STUDIENS HENSIKT.....	3
1.2 PROBLEMSTILLING, DEFINISJONER OG AVGRENSNINGER.....	3
1.3 OPPGAVENS OPPBYGNING.....	5
2 TEORETISK REFERANSERAMME - INTERN KONTROLL	6
2.1 INNLEDNING.....	6
2.2 HVA MENES MED INTERN KONTROLL OG HVORFOR ER DET NØDVENDIG?.....	7
2.2.1 <i>Avklaring – intern kontroll vs. internkontroll</i>	8
2.3 COSO – STATENS ANBEFALTE RAMMEVERK FOR INTERN KONTROLL.....	9
2.3.1 <i>En innføring i COSO som rammeverk for intern kontroll</i>	10
2.4 FORSVARETS IMPLEMENTERING AV INTERN KONTROLL.....	15
3 METODE	19
3.1 UNDERSØKELSESDSIGN.....	19
3.2 BESKRIVELSE AV METODE.....	20
3.3 BESKRIVELSE AV DATAINNSAMLINGEN.....	21
3.4 POPULASJON.....	22
3.5 BEARBEIDING AV DATA.....	24
3.6 RELIABILITET.....	24
3.7 VALIDITET.....	25
4 EMPIRI OG DRØFTING AV FUNN	26
4.1 FORSKNINGSSPØRSMÅL 1 – ER STATENS ANBEFALTE RAMMEVERK FOR INTERN KONTROLL IMPLEMENTERT I FORSVARET?.....	26
4.2 FORSKNINGSSPØRSMÅL 2 - ER DEN ENKELTE KJENT MED SITT ANSVAR KNYTTET TIL INTERN KONTROLL I AVDELINGEN?.....	37
4.3 FORSKNINGSSPØRSMÅL 3 - HAR DEN ENKELTE TILSTREKkelig KUNNSKAP OM GRUNNLEGGENDE KOMPONENTER FOR INTERN KONTROLL?.....	38
4.3.1 <i>Internt kontrollmiljø</i>	39
4.3.2 <i>Risikovurdering</i>	41
4.3.3 <i>Kontrollaktiviteter</i>	45

4.3.4	<i>Informasjon og kommunikasjon</i>	47
4.3.5	<i>Oppfølgingsaktiviteter</i>	50
4.3.6	<i>Konklusjon FS3</i>	52
5	KONKLUSJON	54
5.1	KONKLUSJONER PÅ OPPGAVENS FORSKNINGSSPØRSMÅL.....	54
5.2	KONKLUSJON PÅ OPPGAVENS PROBLEMSTILLING.....	55
5.3	AVSLUTNING.....	56
	LITTERATURLISTE	58
	VEDLEGG	60

1 Bakgrunn, hensikt og problemstilling

Forsvaret skal i likhet med øvrige statlige virksomheter forholde seg til overordnede reglementer og bestemmelser i utførelsen av intern kontroll. Teoretiske perspektiver på intern kontroll har over tid blitt modernisert i tråd med omgivelsenes krav og forventninger. Et grunnleggende prinsipp for utøvelsen av intern kontroll er oppfatningen om at felleskapets ressurser skal forvaltes på en forsvarlig og effektiv måte gjennom overholdelse av lover og regler. Dette fremgår også som et av Forsvarssjefens overordnede mål for Forsvaret. Gjennom Direktiv for virksomhets- og økonomistyring (DIVØ), gir Forsvarssjefen føringer til avdelingssjefer i Forsvaret, med hensyn til utførelsen av intern kontroll (Forsvaret, 2016a).

Det siste tiåret har det vært offentliggjort flere saker i media hvor det tydelig fremgår at Forsvaret synes å ha hatt manglende kontroll med viktige forvaltningsområder knyttet til materiell, økonomi, samt rutiner for innkjøp og avhending. Blant de mest kjente sakene som har havnet i offentlighetens søkelys, er Forsvarets salg og eksport av utrangert militærmateriell (Prestegård, 2015), «Karlsvik-saken» som omhandlet mistanker knyttet til mislighold med reiseregninger (Stang, 2008, s. 10), manglende økonomisk styring i Forsvarets logistikkorganisasjon (Fredagsvik, 2005), og senest mistanker om korrupsjon i Forsvarets logistikkorganisasjon (Egeberg, Klungtveit, & Sørenes, 2015). Dette er eksempler på saker som har nådd offentligheten og som kan bidra til å svekke inntrykket av Forsvarets evne til å ivareta forsvarlig forvaltning gjennom god intern kontroll.

Flere av de ovennevnte sakene er av eldre karakter, og Forsvaret har siden den tid innført svært kostbare datasystemer for teknisk understøttelse. Det har også blitt utarbeidet rutiner og prosedyrer som har til hensikt å forebygge og avdekke forhold knyttet til mislighold og manglende overholdelse av lover og regler. På tross av dette ble det senest i 2013 gjort oppmerksom på to forhold som omhandlet henholdsvis styring og kontroll av tilganger til sentrale forvaltningssystemer (IKT-systemer) og omfattende brudd på vernegrensene i arbeidsmiljøloven (Riksrevisjonen, 2014, s. 54). I begge tilfellene anmerknet Riksrevisjonen at Forsvarsdepartementet iverksatte tiltak som forventet å gi effekt i 2015. Oss bekjent foreligger det ingen undersøkelser som har bekreftet effekten av disse tiltakene.

Utgangspunktet for vår undersøkelse knytter seg til Forsvarets evne til å ivareta sitt ansvar for forsvarlig forvaltning gjennom god intern kontroll. Dette er behandlet i Riksrevisjonens dokument 3:9 (2010-2011) som er basert på undersøkelser gjennomført i Forsvaret i perioden 2010-2011 med fokus på intern kontroll i forsvarssektoren (Riksrevisjonen, 2011). Det fremgår i oppsummeringen av funnene at selv om det formelle rammeverket er etablert, er det mangelfull implementering av dette rammeverket på flere områder. Følgende funn danner utgangspunkt for vår studie:

«Svakheter ved risikostyring og mangelfull kvalitet på arbeidet med intern kontroll lokalt ved avdelinger i Forsvaret» (Riksrevisjonen, 2011, s. 8).

Riksrevisjonen vektlegger at intern kontroll skal gi rimelig sikkerhet for måloppnåelse innen:

«Målrettet og kostnadseffektiv drift, pålitelig ekstern regnskapsrapportering og overholdelse av lover og regler» (Riksrevisjonen, 2011, s. 7).

Ansvar for intern kontroll lokalt i avdelingene i Forsvaret er, gjennom DIVØ, tillagt den enkelte budsjett- og resultatansvarlige sjef (BRA-sjef). Gjennom vårt arbeid i Forsvaret innen henholdsvis økonomi og HR-området, har vi vært involvert i utvikling av rutiner og prosedyrer, samt gjennomføring av kontroll og rapporteringsaktiviteter knyttet til fagområdene. Vår opplevelse etter å ha jobbet i ulike avdelinger i Forsvaret, er at det eksisterer ulik forståelse, prioritering og gjennomføring av intern kontroll. Dette medfører ulik utførelse av arbeidet med intern kontroll, som igjen kan føres tilbake til DIVØ, som er det førende dokument for intern kontroll i Forsvaret. Er det gitt for store rom for tolkning? Er statens anbefalte rammeverk for intern kontroll mangelfullt implementert i DIVØ? Eller har lokale sjefer manglende kompetanse knyttet til sitt ansvar for intern kontroll? Disse spørsmålene danner samlet sett et utgangspunkt for å se nærmere på hvorfor Forsvaret får kritikk for måten intern kontroll utføres lokalt ved avdelingene i Forsvaret.

På bakgrunn av våre erfaringer og de forhold som fremkommer i Riksrevisjonens rapport, skal vi se nærmere på om intern kontroll i Forsvaret er i tråd med det anbefalte rammeverket staten legger til grunn for effektiv og forsvarlig forvaltning, hvordan dette er implementert i DIVØ, og om dette danner tilstrekkelig grunnlag for at sjefer lokalt i Forsvaret har kompetanse til å utføre tilfredsstillende intern kontroll.

1.1 Studiens hensikt

Forsvarssjefens målkart inneholder et eget mål om effektiv og forsvarlig forvaltning. Å oppnå et slikt mål fordrer at avdelingssjefene i Forsvaret utfører sine pålagte oppgaver på, nettopp, en effektiv og forsvarlig måte. Mange av de målene som sjefer skal forholde seg til, er tradisjonelt beskrevet gjennom reglementer, bestemmelser, rutiner og/eller prosedyrer. Når det gjelder intern kontroll, skal dette løses på best mulig måte av den enkelte avdelingssjef, også benevnt som BRA-sjef, innenfor rammen av DIVØ.

Motivasjonen for å se nærmere på temaet intern kontroll og hvordan dette utøves, har bakgrunn i det vi opplever som fraværende sentral styring av hvordan de enkelte avdelingene skal gjennomføre sitt pålagte ansvar for intern kontroll. En ulik utøvelse og forståelse av den interne kontrollens innhold, vil i ytterste konsekvens kunne medføre en utøvelse som ikke er i tråd med de anbefalinger som ligger til grunn for intern kontroll i staten.

Gjennom denne undersøkelsen har vi et ønske om å finne svar på om Forsvaret i dag har tilstrekkelig kvalitet i det lokale arbeidet med intern kontroll, med bakgrunn i den kritikk Riksrevisjonen kom med i 2011.

Det kan fremdeles oppleves som at overordnede føringer i DIVØ til BRA-sjef har en tendens til å løse seg opp i ulik praksis, noe vi har sett gjennom ulike handlingsplaner for forsvarlig forvaltning og systemer for intern kontroll i avdelingene lokalt i Forsvaret. Videre kan det for oss virke som om Forsvaret ikke sikrer at kompetansen til personellet som skal lede eller utøve intern kontroll, er tilstrekkelig. Denne usikkerheten har vi til hensikt å avklare gjennom vår studie av kvaliteten på intern kontroll lokalt i Forsvarets avdelinger.

1.2 Problemstilling, definisjoner og avgrensninger

Vår undersøkelse skal belyse om statens anbefalte rammeverk for intern kontroll er implementert i Forsvaret, og om den kompetansen ledelsen ved lokale avdelinger i Forsvaret har, er tilstrekkelig for å utøve tilfredsstillende intern kontroll. Mangler ved implementering vil påvirke Forsvarets kvalitet på utførelse av intern kontroll. I sammenheng med dette, er det nødvendig med kunnskap om hvordan intern kontroll skal utøves. Hvis denne ikke eksisterer eller er mangelfull, vil det påvirke kvaliteten på utøvelsen av slik kontroll. Ved å belyse de prinsipper som eksisterer for intern kontroll sett i sammenheng med hvordan disse er

implementert i Forsvaret, og hvordan dette utøves av BRA-sjefer, vil vi søke å få svar på vår problemstilling:

Har Forsvarets avdelingsjefer og virksomhetskontrollere tilstrekkelig kompetanse til å utføre intern kontroll på en forsvarlig og effektiv måte?

For å besvare denne problemstillingen er det nødvendig å avklare om Forsvaret har implementert statens anbefalte rammeverk for intern kontroll, slik at avdelingsjefer og virksomhetskontrollere gis de nødvendige forutsetninger i utførelsen av arbeidet med internkontroll. Videre er det nødvendig å kontrollere om de har forståelse for sitt ansvar, samt tilstrekkelig kunnskap innen intern kontroll. Dette danner grunnlaget for de tre forskningsspørsmålene som studien bygger på:

- forskningsspørsmål 1 – er statens anbefalte rammeverk for internkontroll implementert i Forsvaret?
- forskningsspørsmål 2 – er den enkelte kjent med sitt ansvar knyttet til intern kontroll i avdelingen?
- forskningsspørsmål 3 – har den enkelte tilstrekkelig kunnskap om grunnleggende komponenter for intern kontroll?

Kjernebegrepet i problemformuleringen er intern kontroll. Definisjonen vi benytter, er hentet fra statens anbefalte rammeverk for intern kontroll utarbeidet av Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). Direktoratet for økonomiforvaltning (DFØ) i staten gjengir denne definisjonen i sin veileder for intern kontroll i staten:

«Intern kontroll er en prosess, gjennomført av foretakets (virksomhetens) styre, ledelse og ansatte som er utformet for å gi rimelig sikkerhet vedrørende måloppnåelse innen følgende områder: målrettet og effektiv drift, pålitelig rapportering, overholdelse av lover og regler.» (Direktoratet for økonomistyring, 2013, s. 11)

DFØ fremhever at definisjonen vektlegger det faktum at intern kontroll som prosess er utformet for å gi en rimelig sikkerhet for måloppnåelse. DFØ har i sin veileder implementert kjernen av prinsipper fra COSO sitt rammeverk for intern kontroll og det fremstår tydelig hvordan statlige virksomheter bør innrette intern kontroll for å oppnå rimelig sikkerhet vedrørende måloppnåelse innen de ovennevnte tre områder.

DIVØ har en klar fordeling av myndighet og ansvar som beskriver myndighets- og ansvarsnivåene i organisasjonen. Inndeling av nivåer for myndighet og ansvar i avdelingene er overlatt til den enkelte BRA-sjef, definert gjennom lokale prosedyrer og rutinebeskrivelser. Av DIVØ punkt 4.6.2 fremgår definisjonen av BRA-sjef:

«En budsjett- og regnskapsansvarlig sjef har et selvstendig ansvar for å levere resultater innenfor en tildelt ramme. En BRA-sjef kan være på alle organisatoriske nivåer i Forsvaret og mottar oppdrag med resultatkrav og budsjett gjennom styringsprosessene» (Forsvaret, 2016a).

I vår undersøkelse har vi konsentrert oss om et utvalg avdelinger (enheter) som til en viss grad anses å være representative for både størrelse og ansvarsområde. Vi erkjente tidlig i arbeidet med undersøkelsen at det ville være utfordrende å gjennomføre en undersøkelse som innbefattet alle BRA-sjefer i Forsvaret. Innenfor rammen av en besvarelse på 30 studiepoeng og det tidsrommet som stilles til disposisjon, er det nødvendig med en avgrensning som gjør det mulig å gjennomføre studien. Vi har valgt å avgrense utvalget til fem enheter med to respondenter innen hver enhet.

1.3 Oppgavens oppbygning

Oppgaven er organisert med fem kapitler. Kapittel 1 - *innledning*, tar for seg hensikten med oppgaven, og presenterer problemstillingen, viktige definisjoner, avgrensninger og oppbygning. Kapittel 2 – *teoretisk referanseramme – intern kontroll*, har til hensikt å sette leseren inn i statens anbefalte rammeverk som danner grunnlag for studiens analyse. I teorien trekker vi inn historiske og statlige perspektiver på intern kontroll, COSO sitt rammeverk for intern kontroll, forsvarets implementering og kritikken fra Riksrevisjonen. På denne måten danner teoridelen en naturlig overgang mellom problemformuleringen og den påfølgende analysen. I kapittel 3 – *metode*, vil vi gjøre nærmere rede for den metodiske tilnærmingen vi har benyttet, mens kapittel 4 tar for seg empiriske data og drøfting av funn. I kapittel 5 vil vi trekke frem de vesentligste tendensene knyttet til våre forskningsspørsmål, konkludere og komme med anbefalinger for videre forskning basert på de konklusjoner vi kommer frem til i analysen.

2 Teoretisk referanseramme - intern kontroll

2.1 Innledning

For å sikre god bruk av statlige midler har Finansdepartementet utarbeidet et reglement for økonomistyring i staten (RØS) og bestemmelser for økonomistyring i staten (BØS) (Finansdepartementet, 2015). Formålet med reglementene er å sikre at statlige midler brukes i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger, at fastsatte mål og resultatkrav oppnås, at statlige midler brukes effektivt, samt at statens materielle verdier forvaltes på en forsvarlig måte. Ett av flere tiltak for å ivareta dette, er god utøvelse av intern kontroll, hvor alle virksomheter pålegges å etablere systemer og rutiner for dette. Videre danner reglementet grunnlag for at intern kontroll skal forhindre styringssvikt, feil og mangler.

I teorikapitlet har vi til hensikt å sette leseren inn i det som danner grunnlag for vår analyse av de empiriske data. Innledningsvis vil vi gjøre nærmere rede for hva intern kontroll er, deretter statens anbefalte rammeverk for intern kontroll (COSO) og hvordan Forsvaret har implementert dette. Til slutt vil vi trekke frem Riksrevisjonens kritikk av Forsvarets interne kontroll.

Hensikten med innføringen av intern kontroll i Forsvaret og hvilken kritikk som fremkommer, er å avdekke om Forsvaret har iverksatt tiltak for å korrigere på de områdene hvor det er avdekket svakheter. I vår tilnærming til dette, vil vi fokusere på Riksrevisjonens påstand om at implementering av etablert formelt rammeverk har vist svakheter på ulike områder, blant annet:

«Svakheter ved risikostyring og mangelfull kvalitet på arbeidet med intern kontroll lokalt ved avdelinger i Forsvaret» (Riksrevisjonen, 2011, s. 8)

Det har nå gått litt over fem år siden denne rapporten ble fremlagt for Stortinget. Som nevnt innledningsvis, er det gjort andre funn etter den tid som opprettholder det inntrykket rapporten fra 2011 gir. I perioden februar 2010-februar 2011 ble det gjennomført undersøkelser basert på spørreundersøkelser, intervjuer, dokumentanalyse og gjennomgang av anskaffelser.

Forsvarsdepartementet (FD) ved statsråden skrev den 6. mai 2011 som avsluttende kommentar i tilsvaret til rapporten fra Riksrevisjonen:

«Jeg registrerer Riksrevisjonens konklusjon om at forsvarssektoren har lyktes i å etablere et godt rammeverk for å sikre tilstrekkelig intern kontroll og forebygge misligheter. Hovedutfordringen er å sikre konsekvent etterlevelse av det etablerte regelverket innenfor alle deler av Forsvarets organisasjon. Forbedret kompetanse fremstår som en nøkkelfaktor for å lykkes med dette[...]» (Riksrevisjonen, 2011, s. 18).

Tiltak som skisseres i FD sitt svar er innføring av styringsparametere, utvikling av strategidokumenter, utarbeidelse av praktisk veiledningsmateriale, arbeid med tiltak for å beholde viktig merkantil kompetanse, samt videreføre det allerede godt innarbeidede systemet for holdninger, etikk og ledelse (HEL).

Tilsvaret fra statsråden den 6. mai 2011, danner grunnlag for positive forventninger til arbeidet med tiltak for å korrigere de avvik Riksrevisjonen har påpekt. I vår undersøkelse vil det være viktig å få svar på om dette har lyktes gjennom de fem årene som har gått siden tilsvaret ble skrevet.

2.2 Hva menes med intern kontroll og hvorfor er det nødvendig?

I spørsmålet om hva som menes med intern kontroll, har vi valgt å bruke DFØ sin tilnærming til dette. DFØ angir intern kontroll som et lederansvar og en nødvendig forutsetning for god styring. Mens styring handler om å fastsette hva som skal oppnås og gi retning for virksomheten, skal intern kontroll understøtte styringen gjennom å definere hvordan oppgavene bør innrettes for at virksomheten skal oppnå sine fastsatte mål og krav. Mens styring handler om å gjøre de riktige tingene, handler altså intern kontroll om å gjøre tingene riktig (Direktoratet for økonomistyring, 2013).

Intern kontroll er en prosess hvor både ledere og medarbeidere involverer seg. Eksempler på dette kan være hvordan den enkelte håndterer sikkerheten på arbeidsplassen, som for eksempel å ikke gi ut personlige passord til andre, å kontrollere tallgrunnlag til prognoser og budsjetter, å gjøre tiltak for å sikre rett kompetanse gjennom opplæring og sørge for tilstrekkelig informasjon, å kommunisere ansvar og myndighet, samt etablere prosedyrer som regulerer oppgaveløsning. Alle disse forholdene kan inngå i hvordan en virksomhets interne

kontroll organiseres. Samlet sett er intern kontroll altså de tiltak virksomheten gjennomfører for å sikre at den når sine mål på en forsvarlig måte. I dette ligger alt fra overordnet risikostyring med hensyn til måloppnåelse, til kontroller rettet mot manuelle rutiner. Intern kontroll bidrar også til at virksomhetens ledelse og medarbeidere har rammer og prosedyrer for å utøve målrettet og effektiv drift, pålitelig rapportering og grunnlag for å overholde lover og regler.

Så hvorfor er det nødvendig å bruke masse energi og ressurser på intern kontroll? DFØ legger i dette spørsmålet til grunn at statlige virksomheter baserer sin virksomhet på de fire grunnleggende forvaltningsverdiene demokrati, rettsikkerhet, faglig integritet og effektivitet. (St.meld. nr. 19 (2008-2009), 2009, s. 32). Ved å legge til rette for effektiv intern kontroll, bidrar man til at statlige virksomheter oppfyller forventningene til at oppgavene utføres i tråd med disse verdiene. Ved effektiv intern kontroll legges det til rette for at oppgavene gjøres riktig første gang slik at man forebygger feil og bidrar til kvalitet, effektivitet og forutsigbarhet i virksomhetens produkt- og tjenesteleveranser.

Det integrerte rammeverket for intern kontroll som er presentert i COSO-rapporten, har blitt den mest benyttede standarden for intern kontroll. DFØ skriver i sin veileder at selv om man har effektiv intern kontroll, kan det oppstå uheldige situasjoner som følge av menneskelige feil, teknisk svikt eller misforståelser. Det kan også være eksempler på at ansatte bevisst omgår etablerte systemer og kontroller, men det å ha formaliserte og velfungerende systemer for intern kontroll kan uansett redusere risikoen for at dette skjer. Et godt system for intern kontroll, gjør virksomheten bedre rustet for de utfordringer som måtte komme.

2.2.1 Avklaring – intern kontroll vs. internkontroll

Det er av betydning å avklare forskjellen på begrepet intern kontroll som er vesentlig forskjellig fra begrepet internkontroll.

Intern kontroll som begrep oppstod, slik vi oppfatter det, første gang i COSO sitt rammeverk for «internal control». Intern kontroll som begrep, har vi tidligere gjort rede for, under definisjoner. Rammeverket til COSO var beregnet på styret og ledelsen i selskaper notert på den amerikanske børsen, men det samme rammeverket har også blitt en standard for styring av statlige og ikke-statlige store organisasjoner. Intern kontroll som begrep skal forstås som en motsetning til ekstern kontroll. Dette kan forklares med at det er styret eller den øverste

leder for virksomheten som har ansvar for den interne kontrollen, mens revisor har ansvar for den eksterne kontrollen på oppdrag fra virksomheten (Ottesen, 2013).

Internkontroll er et begrep som tradisjonelt knyttes mot og avgrenses til arbeidet med helse, miljø og sikkerhet (HMS). Rammeverket for HMS bygger på en ISO-standard. ISO er en forkortelse for International Organization for Standardization og har til oppgave å utarbeide rammeverk knyttet til prosesser som blant annet HMS. Selv om intern kontroll og internkontroll har formål og elementer som kan være sammenfallende, er det altså viktige forskjeller på disse to ulike rammeverkene (Ottesen, 2013).

Mens det ved oversettelsen av COSO-sammendraget til norsk benyttes begrepet internkontroll, har vi basert oss på samme tilnærming som Ottesen, altså intern kontroll i to ord. Sitater fra COSO sitt rammeverk vil derfor medføre at intern kontroll enkelte steder vil fremkomme som internkontroll.

2.3 COSO – statens anbefalte rammeverk for intern kontroll

COSO ble etablert i 1985 til støtte for the National Commission on Fraudulent Financial Reporting. Denne kommisjonen har til hensikt å rapportere om bedrageri og økonomisk kriminalitet, og er et uavhengig initiativ i privat sektor som ser nærmere på årsaksforklaringer på hvorfor økonomisk kriminalitet oppstår og, ikke minst, hvordan det gjennomføres. Ut over dette utarbeidet COSO anbefalinger for offentlig sektor og uavhengige revisorer, samt støtte til utdanningsinstitusjoner (COSO, 2013).

I 1992 publiserte COSO rapporten «Internal Control - Integrated Framework», som senere ble utgitt på norsk (1996). Dette rammeverket er ifølge COSO selv «*meget anerkjent og er i utstrakt bruk over hele verden*» (COSO, 2013, s. i). Det anses som et ledende rammeverk for utforming, implementering og gjennomføring av intern kontroll og for vurdering av den interne kontrollens effektivitet (COSO, 2013, s. i). Det har gått nærmere 25 år siden det opprinnelige rammeverket ble utformet, og forretningsmiljøer og rammebetingelser har endret seg og blitt stadig mer komplekse, teknologidrevne og globale. Samtidig har omgivelsene blitt mer engasjert. Det er et krav om mer åpenhet og ansvarlighet rundt integriteten i de interne kontrollsystemene som skal støtte forretningsbeslutninger og styring av organisasjonen.

2.3.1 En innføring i COSO som rammeverk for intern kontroll

«Internkontroll hjelper virksomheter med å oppnå viktige målsettinger og å opprettholde og forbedre prestasjoner» (COSO, 2013, s. 3)

Slik innledes COSO sammendrag av «internkontroll – et integrert rammeverk». Rammeverket har til hensikt å gjøre organisasjoner i stand til å utvikle målrettede og kostnadseffektive systemer for intern kontroll for å tilpasse seg endringer i forretningsmiljø og rammebetingelser, redusere risikoer til akseptable nivåer og støtte opp under en hensiktsmessig beslutnings- og styringsprosess (COSO, 2013, s. 1).

COSO påpeker de utfordringer som er knyttet til utformingen av interne kontrollsystemer, men også forhold knyttet til økt bruk og avhengighet av teknologi. Nettopp dette aspektet er svært relevant med hensyn til Forsvarets utøvelse av intern kontroll. Innføring av teknisk understøttelse er nettopp en av de utfordringene som knytter seg til blant annet kompetanseaspektet ved utførelsen av intern kontroll i Forsvaret. Terskelen for å benytte seg av teknisk understøttelse kan oppleves som svært høy for mange ansatte i Forsvaret, og utdanningen/sertifiseringen til systemet kan for mange være krevende.

Rammeverket er ikke ment å gi konkrete føringer for hvordan virksomheten skal utføre sine interne kontrolloppgaver og hvordan disse skal se ut, men det skal bistå ledelsen, styret, eksterne interessenter og andre som samhandler med virksomheten, med å utføre interne kontrolloppgaver.

Rammeverket er ment å gi ledelsen et verktøy for å føre intern kontroll i alle virksomheter, uavhengig av bransje eller juridisk struktur, på virksomhets-, driftsenhets- eller funksjonsnivå som det fremgår av figur 1. Rammeverket er en prinsippbasert tilnærming som gir fleksibilitet og åpner for bruk av skjønn ved utforming, implementering og gjennomføring. Videre er rammeverket en fremgangsmåte for å vurdere om systemet for intern kontroll er hensiktsmessig og effektivt, basert på vurderinger knyttet til bruken av ulike komponenter og prinsipper. Rammeverket er også et virkemiddel for å identifisere og analysere risikoer spesielt med hensyn til mislighold og økonomisk kriminalitet.

Som det fremgår av sammendraget til COSO, er ikke intern kontroll en sekvensiell prosess, men en dynamisk og integrert prosess.

Rammeverkets målsettinger

Rammeverket benytter tre ulike målsettingskategorier, som vist på toppen av kubens i figur 1. Den første målsettingskategorien er driftsmålsettinger og relaterer seg til hensiktsmessigheten og effektiviteten av virksomhetens drift. I dette inngår forhold som driftsmessige og økonomiske prestasjonsmål, og sikring av eiendeler mot tap. Den andre kategorien for målsetting er rapporteringsmålsettinger; disse relaterer seg til intern og ekstern finansiell og ikke-finansiell rapportering. Dette kan omfatte krav om pålitelighet, rettidighet, åpenhet, eller andre vilkår fastsatt av eksempelvis myndighetene. Den siste kategorien for målsettinger er etterlevelsesmålsettinger og handler om at virksomheten etterlever og overholder de lover og regler virksomheten er underlagt.



Figur 1: Forholdet mellom målsettinger og komponenter (COSO, 2013, s. 6)

Rammeverkets komponenter

Rammeverket til COSO består av fem integrerte komponenter; internt kontrollmiljø, risiko, kontrollaktiviteter, informasjon og kommunikasjon, og oppfølgingsaktiviteter. Vi vil gjøre nærmere rede for disse, hver for seg, slik at dette senere kan forstås i en sammenheng med Forsvarets implementering av komponentene.

1. Internt kontrollmiljø

Den første av de fem komponentene beskriver det interne kontrollmiljøet som består av standarder, prosesser og strukturer som danner et grunnlag for hvordan intern kontroll skal

ivaretas i hele organisasjonen. De som er toneangivende for å kommunisere viktigheten av dette, er toppledelsen i virksomheten. Et viktig aspekt er hvilke forventninger som legges til grunn for atferd. Rammeverket peker også på viktigheten av at øvrige ledere, eksempelvis mellomledere og linjeledere på virksomhetens ulike nivåer, bidrar til å forsterke forventningene i organisasjonen til intern kontroll. Rammeverket definerer kontrollmiljøet til å omfatte:

- den organisatoriske integritet og de etiske verdier organisasjonen er bygd på. Dette anses å være parametere som gjør ledelsen i stand til å ivareta sitt tilsynsansvar
- organisasjonsstrukturen og fordeling av myndighet og ansvar
- prosessen med å rekruttere, utvikle og beholde kompetente medarbeidere
- fastsettelse av prestasjonskrav, incentiver og belønningsordninger som skal få de ulike aktørene til å ta ansvar for virksomhetens ytelse

Komponenten internt kontrollmiljø angår i høy grad virksomhetens ledelse og deres ansvar for at integritet og etiske verdier forankres, men ikke minst følges opp og gjenspeiles i det daglige. Et fravær av fokus på etiske verdier og integritet vil gi en negativ effekt på hvordan eksempelvis vanskelige problemstillinger håndteres i det daglige. I spørsmål som angår mislighold og korrupsjon, vil grunnleggende etiske retningslinjer være veiledende for hvordan den enkelte leder skal håndtere vanskelige situasjoner.

Videre er det helt nødvendig at ledelsen har en fordeling av myndighet og ansvar som definerer hvem som kan gjøre hva i virksomheten. Dette er helt grunnleggende for forståelsen av hvem som kan stilles til ansvar for godkjenninger, autorisasjoner og handlinger, og eventuelle brudd på disse.

Forhold knyttet til prosessen med å ansette riktige personer, utvikle disse og beholde dem, er helt elementært for et velfungerende internt kontrollmiljø. Manglende kompetanse vil på viktige fagområder kunne bidra til å svekke kvaliteten på utførelsen av øvrige komponenter. I utførelsen av kontrollaktiviteter vil eksempelvis manglende teknisk forståelse av datasystemer kunne gi en svikt i uttak av data gjennom rapporter. Manglende forståelse for regelverk vil kunne medføre feilaktig utførelse av manuelle kontroller, for å nevne noen eksempler.

For Forsvaret kan det til tider være utfordrende å være konkurransedyktig med hensyn til lønn, spesielt når man må forholde seg til strenge lønnsregimer, i motsetning til privat sektor, hvor

lønn gjerne forhandles individuelt, uavhengig av stillingskoder og kvalifikasjoner. Incentiver og belønningsordninger er ikke noe man normalt opplever i staten, og vi har derfor valgt å avgrense komponenten til å gjelde de tre første punktene.

2. Risikovurdering

Risiko defineres som muligheten for at en hendelse vil inntreffe som vil ha en negativ effekt på måloppnåelsen. Risiko kan også beskrives som «*kombinasjonen av konsekvens og sannsynlighet*» (Direktoratet for forvaltning og IKT, 2016). Slik sett vil det være krevende for en virksomhet å knytte risikovurderinger til alle forhold, og man må derfor vurdere risiko som har stor konsekvens og en viss sannsynlighet. Risikovurdering er en dynamisk og gjentakende prosess hvor hensikten er å identifisere, samt vurdere risikoen knyttet til målsettinger. Ledelsen må også kunne vurdere relevansen av målsettingene for virksomheten. Det må dermed være en sammenheng og realisme knyttet til målsettingene.

En forutsetning for hensiktsmessig risikovurdering er at det etableres målsettinger som henger sammen på de ulike nivåene i virksomheten. Vel så viktig er det at målsettinger er tydelige nok til at man kan identifisere og vurdere risiko knyttet til dem. Virksomheten identifiserer risikoer som kan ha negativ påvirkning på målsettinger i virksomheten, analyserer dem og avgjør hvordan de bør håndteres.

Virksomheten må på alle nivåer og ved alle vurderinger av risiko ta hensyn til muligheten for misligheter når den vurderer risiko for ikke å nå målsettinger. Videre må virksomheten også identifisere og vurdere endringer som i betydelig grad kan få konsekvenser for det interne kontrollsystemet. Eksempler på dette kan være mange, men organisatoriske endringer kan være vesentlige for påvirkning av sammensetning av kompetanse, men også utvanning av nivåer for myndighet og ansvar. Forhold som kan medføre endringer kan være drevet av eksterne forhold, som eksempelvis endringer i lover og regler som krever at det interne kontrollmiljøet tilpasses.

3. Kontrollaktiviteter

Gjennom retningslinjer og prosedyrer etablerer virksomheten kontrollaktiviteter. Dette er handlinger som anses å bidra til at ledelsens føringer for reduksjon av risiko knyttet til måloppnåelse blir iverksatt. Retningslinjer er i staten ofte utarbeidet på et overordnet nivå, og

gjennom utvikling av prosedyrer lokalt i avdelinger settes retningslinjene ut i livet. Det som er interessant i denne sammenheng, er om det gis så mye autonomi lokalt, at dette i seg selv er en svakhet vedrørende reduksjon av risiko knyttet til måloppnåelse.

Det er en forventning at kontrollaktiviteter blir gjennomført på alle nivåer av virksomheten. Kontrollaktiviteter skal av natur være forebyggende eller avdekkende, og kan omfatte manuelle og/eller automatiserte aktiviteter. Eksempel på aktiviteter kan være autorisasjoner, godkjenninger, verifikasjoner, avstemninger eller analyser. I dette arbeidet legger rammeverket til grunn at det ved virksomheter vil være stor nytte av teknologi knyttet til arbeidet med kontrollaktiviteter. Dette er noe som er relevant for intern kontroll i Forsvaret, som har brukt mye ressurser på innføring av kostbar teknisk understøttelse for flere av hovedprosessene i Forsvaret, herunder økonomi, logistikk og HR.

4. Informasjon og kommunikasjon

For å kunne ivareta det interne kontrollansvaret vil virksomheten være avhengig av informasjon for å sikre måloppnåelse. Slik informasjon kan innhentes både fra interne og eksterne kilder. Kvaliteten kan variere og det må derfor være et fastsatt mål om at informasjon bør være av høy kvalitet for best mulig understøttelse for gjennomføring av intern kontroll. Informasjon nyttes altså til støtte for de øvrige interne kontrollkomponentene.

Kommunikasjon er en gjentagende prosess med fremleggelse, deling og innhenting av nødvendig informasjon. Intern kommunikasjon kjennetegnes ved måten informasjon deles i organisasjonen, enten oppover, nedover eller på tvers. Gjennom kommunikasjon kan ansatte og ledere få helt avgjørende og tydelige signaler fra den sittende ledelsen om at kontrollansvar må tas på alvor.

Ekstern kommunikasjon er todelt og kan på den ene siden være inngående relevant ekstern informasjon, eller på den andre siden være utgående informasjon til omgivelsene som svar på deres krav og/eller forventninger. Dette kan for eksempel illustreres med den dialog som foregår mellom en virksomhet og revisor. I statlig sammenheng kan dette eksemplifiseres gjennom den kommunikasjon som foregår mellom DFØ og FD, knyttet til intern kontroll.

5. Oppfølgingsaktiviteter

Det er en avgjørende faktor for et velfungerende internt kontrollsystem at det gjennomføres løpende og frittstående evalueringer av arbeidet med intern kontroll. De ulike evalueringene eller en kombinasjon av disse kan nyttes for å finne ut hvordan de ulike kontrollkomponentene fungerer sammen og eller hver for seg. Er det forhold som må revurderes eller endres, er det nødvendig at dette avdekkes.

Løpende evalueringer vil gi rettidig informasjon, mens frittstående evalueringer gjennomføres periodisk. Evalueringer kan variere i omfang og hyppighet, avhengig av vurderinger gjort med hensyn til risiko, hensiktsmessighet og effektivitet, samt eventuelle andre forhold ledelsen tar i betraktning.

Funnene settes opp mot de kriterier som er fastsatt av tilsynsmyndigheter eller ledelsen. Mangler og svakheter meldes tilbake til ledelsen.

2.4 Forsvarets implementering av intern kontroll

Forsvaret som etat er underlagt Forsvarsdepartementet. Forsvarsdepartementet legger til grunn for sin interne kontroll de prinsipper som legges til grunn i DFØ sin veileder, samt RØS/BØS.

I denne oppgaven har vi ikke sett det som hensiktsmessig å gå dypere inn på hvordan FD definerer sin interne kontroll, ettersom oppdrag om ansvarlig forvaltning gis etatssjefene under FD i runde formuleringer og overordnede krav for utførelse. Disse beskrives i Iverksettelsesbrev til forsvarssektoren for langtidsperioden for 2013 – 2016, «*Et forsvar for vår tid*» (Forsvarsdepartementet, 2012). Forsvarsdepartementet beskriver i punkt 3.3.4 følgende om intern kontroll:

«[...] etatenes ledelse skal sørge for at intern kontroll er integrert i prosesser og rutiner i virksomheten, samt påse at den fungerer på en hensiktsmessig måte og kan dokumenteres» (Forsvarsdepartementet, 2012, s. 25).

Videre fremgår det av punkt 9.3 mål-, resultat- og risikostyring:

«etaten skal etablere og gjennomføre risikostyring og sikre gode rutiner for oppfølging av intern kontroll i egen virksomhet. Etatssjefen er ansvarlig for at disse kravene etterleves på alle nivåer i etaten. [...] Intern kontroll skal forhindre styringssvikt, feil og mangler og underbygge måloppnåelsen, mens risikostyring skal være en integrert del av styringen mot fastsatte mål og resultatkrav»
(Forsvarsdepartementet, 2012, s. 124-125).

Med dette legger FD til grunn de hovedprinsipper som DFØ legger til grunn gjennom sin implementering av COSOs rammeverk. I denne delen av kapitlet vil vi se nærmere på hvordan Forsvaret, gjennom de føringer som er gitt fra FD, har implementert rammeverket i DIVØ.

Direktiv for virksomhets- og økonomistyring

Omgivelsene har en forventning om at Forsvaret forvalter de tildelinger som er gitt av Stortinget på en fornuftig måte. En allmenn oppfatning har vært at Forsvaret skal, på oppdrag fra Stortinget, levere størst mulig operativ evne innenfor tildelte økonomiske rammer. Dette er en snever forståelse av Forsvarets oppdrag. I alt er Forsvaret gitt ni ulike oppdrag fra Regjering og Storting. Forsvaret har valgt å samle disse i fem ulike temaer som følger: suverenitet og myndighetsutøvelse, internasjonalt samarbeid, et forsvar av Norge og våre allierte, overvåking og etterretning, samt støtte til det sivile samfunn (Forsvaret, 2015, s. 2).

For å nå disse målene forventer omgivelsene at Forsvaret forvalter sine økonomiske tildelinger på en best mulig måte. Intern kontroll kan bidra til effektiv og forsvarlig forvaltning. Effektiv og forsvarlig forvaltning er, som tidligere nevnt, et av Forsvarssjefens overordnede mål i målkartet som danner grunnlag for måloppnåelse hos underlagte sjefer, samtidig som det fremgår av DIVØ pkt. 1.3 *hjemmelsgrunnlag* (Forsvaret, 2016a, s. 3) :

«disse regelverkene gjelder fullt ut sammen med Instruks for økonomi- og virksomhetsstyring i forsvarssektoren fastsatt av Forsvarsdepartementet. Forsvarssjefen har et selvstendig ansvar for å fastsette interne instruksjoner og etablere intern kontroll innenfor rammen av de ovennevnte dokumentene.»

Direktiv for virksomhets- og økonomistyring (DIVØ) er Forsvarssjefens verktøy for styring av virksomheten. Direktivet har følgende formål:

- stille krav til hvordan styring av Forsvaret skal gjennomføres
- klargjøre roller, ansvar og myndighet
- stille krav til etterlevelse av overordnet regelverk, bestemmelser og instruksjoner for virksomhets- og økonomistyringen.

DIVØ punkt 4.6.2.3 beskriver hva som inngår i Forsvarets forståelse av hva intern kontroll skal omfatte og hvem som skal utføre dette. Det fremgår av dette punktet at alle oppgaver knyttet til utførelse av intern kontroll er delegert BRA-sjef. Disse oppgavene er beskrevet i DIVØ; BRA oppgave 10, 11 og 12. Selv om disse oppgavene er delegert til BRA-sjef, har Forsvarssjefen det overordnede ansvaret for måloppnåelse innen effektiv og forsvarlig forvaltning. Regelmessig rapportering fra BRA-sjefer til Forsvarssjefen sikrer at Forsvarssjefen ivaretar sitt ansvar knyttet til effektiv og forsvarlig forvaltning. Dette fremgår av figur 2, Forsvarets styringsmodell.



Figur 2: Forsvarets styringsmodell (Forsvaret, 2016a, s. 5)

For studien er det hensiktsmessig å gå i nærmere inn på hvilke oppgaver BRA-sjef har innenfor intern kontroll, som er beskrevet i BRA oppgavene 10, 11 og 12.

BRA oppgave 10 sier følgende (Forsvaret, 2016a, s. 9-10):

«BRA-sjef skal etablere et system for å sikre at:

- måloppnåelse og resultater står i et tilfredsstillende forhold til fastsatte mål og resultatkrav, og at eventuelle vesentlige avvik forebygges, avdekkes og korrigeres tidsriktig og i tilstrekkelig omfang*
- ressursbruken er produktiv og effektiv*
- virksomhetens verdier, herunder materiell, utstyr og andre økonomiske verdier forvaltes på en forsvarlig måte*
- virksomhets- og økonomistyringen er organisert på en forsvarlig måte og utføres i samsvar med gjeldende lover og regler*
- misligheter og økonomisk kriminalitet skal forebygges og avdekkes*
- det skal være åpenhet i virksomhetsstyringen slik at overordnede sjefer – om man ønsker, kan se detaljene for beslutninger og økonomidisponeringer»*

Det fremgår av BRA oppgave 11 at *«BRA-sjef skal foreta inspeksjoner for å kontrollere at det er gjennomført og dokumentert intern kontroll i enhetens visitasjonsprotokoll, samt foreta sjefens kontroll av håndkasser (kassetelling) der dette finnes»* (Forsvaret, 2016a, s. 10). I BRA oppgave 12 fremgår det at *«BRA-sjef skal ha kontroll over, og ha etablert systemer for å sikre at egen anvendelse av Forsvarets styringssystem bidrar til organisatorisk læring, og at erfaringene deles»* (Forsvaret, 2016a, s. 10).

DIVØ punkt 4.6.2.3 danner utgangspunktet for hvordan vi har valgt å tilnærme oss Forsvarets implementering av rammeverket for intern kontroll. Vi vil under forskningsspørsmål en analysere hva Forsvaret har implementert av COSOs rammeverk i DIVØ punkt 4.6.2.3 *intern kontroll*.

3 Metode

Hensikten med dette kapittelet er å redegjøre for den metodiske tilnærmingen som er anvendt i denne oppgaven for å belyse dens problemstilling. I dette kapittelet vil vi gå gjennom hvilke metoder som er anvendt, og hvorfor disse ble valgt. Videre vil vi diskutere oppgavens gyldighet og pålitelighet.

3.1 Undersøkellesdesign

Valg av undersøkelsesdesign vil kunne påvirke hvilken gyldighet undersøkelsen får, og det er nødvendig å stille spørsmålet: «er det undersøkelsesopplegget vi velger egnet til å belyse den problemstillingen vi ønsker å undersøke?» (Jacobsen, 2005, s. 87). Undersøkelsesdesignet bygger i henhold til Jacobsen (2005, s. 87) på to dimensjoner: beskrivende versus forklarende, og bredde versus dybde.

Før vi tar for oss undersøkelsesdesignet, ønsker vi å gjenta problemstillingen for oppgaven, ettersom denne er sentral for det undersøkelsesdesignet vi har valgt:

Har Forsvarets avdelingsjefer og virksomhetskontrollere tilstrekkelig kompetanse til å utføre intern kontroll på en forsvarlig og effektiv måte?

Med denne problemstillingen ønsker vi å se om personellet har tilstrekkelig kompetanse til å utføre intern kontroll på en forsvarlig og effektiv måte. Det vi ønsker å få svar på, er en tilstand hos individer i Forsvaret. I denne studien vil det derfor være naturlig å velge et beskrivende (deskriptivt) undersøkelsesdesign.

I utformingen av oppgavens problemstilling, ble det vurdert om vi skulle sammenligne tilstanden i Forsvaret i 2016 med tilstanden som Riksrevisjonen avdekket i revisjonen av Forsvaret i 2010-2011 (Riksrevisjonen, 2011). Dette valgte vi å gå bort fra, ettersom Forsvaret har gjort en rekke grep (Riksrevisjonen, 2011, s. 16-18) knyttet til de avvik som ble påpekt. Videre ville vi heller fokusere på kompetansen til den enkelte, sett i relasjon til det rammeverk for intern kontroll (COSO) som ligger til grunn for intern kontroll i staten og Forsvaret. Med et begrenset tidsperspektiv på denne studien (12 måneder) og manglende data fra tidligere studier, har vi måtte velge bort deskriptive design som ser på utviklingen over tid (tidsseriestudier, kohortstudier og panelstudier). Problemstillingen vi har formulert for denne

studien, legger opp til en tverrsnittundersøkelse, hvor vi ser på tilstanden i Forsvaret på et gitt tidspunkt (juni 2016).

Ved vurderingen av bruk av intensivt eller ekstensivt undersøkelsesdesign, har vi kommet frem til at et intensivt undersøkelsesdesign vil gi oss et bedre bilde av kompetansen til den enkelte. Med bakgrunn i vår erfaring med intern kontroll i Forsvaret har vi erfart at mange oppfatter begrepet intern kontroll forskjellig. Forsvaret har heller ikke, som vi er kjent med, gjennomført noe formelt eller uformelt kurs/utdanning innenfor intern kontroll. Intensivt undersøkelsesdesign vil gi oss flere nyanser og detaljer på kompetansen til de respondentene som er undersøkt (Jacobsen, 2005, s. 89). Dette vil kunne bidra til å vurdere om de faktisk har tilstrekkelig kompetanse til å utøve intern kontroll på en forsvarlig og effektiv måte.

3.2 Beskrivelse av metode

Hva angår metoder for innsamling av data, står en i samfunnsvitenskapelig metode i hovedsak overfor et valg mellom kvalitativ og kvantitativ metode (Jacobsen, 2005, s. 125). Med bakgrunn i at vi i denne oppgaven har valgt å ikke basere oss på allerede eksisterende data, men isteden samle inne egne data, medfører valgte undersøkelsesdesign (intensiv og deskriptiv) at vi bør bruke kvalitativ metode. Videre vil kvalitativ metode gjøre det lettere å gå i dybden for å komme frem til om personellet har tilstrekkelig kompetanse. Dette valget har en del konsekvenser for muligheten til å overføre resultatene til andre situasjoner, og for å aggregere resultatene til alle BRA-sjefene og virksomhetskontrollerne i Forsvaret (Busch, 2013, s. 53). Disse utfordringene vil vi se nærmere på under gyldighet og validitet.

For å besvare problemstillingen i denne oppgaven, har vi utarbeidet tre forskningsspørsmål (FS):

- FS1 - er statens anbefalte rammeverk for internkontroll implementert i Forsvaret?
- FS2 - er den enkelte kjent med sitt ansvar knyttet til intern kontroll i avdelingen?
- FS3 - har den enkelte tilstrekkelig kunnskap om grunnleggende komponenter for intern kontroll?

FS1 har til hensikt å se om Forsvaret har klart å implementere rammeverket til COSO i sine direktiver, bestemmelser og retningslinjer. Dette er en forutsetning for at personellet som jobber med intern kontroll i Forsvaret, kan drive intern kontroll i henhold til dette

rammeverket. For å besvare FS1 vil vi benytte oss av sekundærdata, og gjennomføre en dokumentstudie. Vi vil her ta for oss COSOs komponenter og prøve å identifisere om og hvor Forsvaret har implementert disse i sine direktiver, bestemmelser og retningslinjer.

FS2 har til hensikt å gruppere respondentene, deres rolle i intern kontroll, samt å finne ut om de er kjent med sitt ansvar innen arbeidet med intern kontroll.

FS3 har til hensikt å avdekke kunnskapen til respondentene innenfor rammeverkets grunnleggende komponenter for intern kontroll. Her vil de fem komponentene være grunnlaget for å vurdere kompetansen.

For å besvare FS2 og FS3 valgte vi å benytte oss av individuelle intervjuer. Slike intervjuer vil kunne gi oss innsikt i hver enkelt respondent sin forståelse av sitt ansvar og hva respondentene legger i begrepet intern kontroll (Jacobsen, 2005, s. 142-143). Intervjuene ble gjennomført ansikt til ansikt slik at det var mulig å observere respondentene under intervjuet, noe som ga oss anledning til å justere og komme med oppfølgingsspørsmål hvis respondenten viste tegn til at han var usikker på spørsmålet. Dette ville vært vanskeligere å gjøre gjennom fysisk adskilte intervjuer, eksempelvis telefonintervju eller mailintervju.

3.3 Beskrivelse av datainnsamlingen

Datainnsamlingen i denne studien er basert på intervjuer og dokumentstudier.

Innsamlingen av sekundærdata for dokumentstudien ble i hovedsak gjennomført ved å gjennomgå alle reglementer og bestemmelser utgitt av Forsvarssjefen eller Forsvarsstaben som beskriver intern kontroll. I tillegg ble relevante COSO- og DFØ-utgivelser gjennomgått.

Intervjuene ble gjennomført som semistrukturerte intervjuer. Fordelen med å gjennomføre intervjuene på denne måten, var at det ville bli en fast struktur på alle intervjuene, noe som gjør analysen lettere i ettertid. Samtidig gir denne formen for intervjuer mulighet til å stille ulike oppfølgingsspørsmål til respondentene, basert på hva man svarer på de faste spørsmålene.

Intervjuguiden (vedlegg 1) ble strukturert på en slik måte at FS2 hadde til hensikt å kontrollere om respondenten var kjent med DIVØ og sitt ansvar i henhold til denne. Et slikt kontrollspørsmål ville tidlig i intervjuet gi oss en indikasjon på om det var grunnlag for å

gjennomføre FS3. Manglende forståelse av ansvar innenfor intern kontroll medfører at respondenten ikke har forutsetning for å besvare FS3.

Det ble knyttet tre faste spørsmål til FS2 og fem faste spørsmål til FS3. Spørsmålene som knyttet seg til FS3 omhandlet den enkeltes tanker rundt intern kontroll og hvordan de løste intern kontroll ved avdelingen. Noen av spørsmålene om komponentene var knyttet til avdelingens måte å utøve intern kontroll på. Dette for å få respondentene til å beskrive hvordan de gjorde det, og om de hadde noen tanker om hvordan det burde vært gjort. Som intervjuguiden viser, ble det stilt oppfølgingsspørsmål dersom svarene til hovedspørsmålet ikke samsvarte med forventningene som vi på forhånd hadde gjort klart i intervjuguiden. Dette for å verifisere om de faktisk hadde nødvendig kunnskap.

Selve intervjuene ble gjennomført i perioden 7. juni 2016-30. juni 2016, i den avdelingen hvor respondentene til daglig jobber. Respondentene ble kontaktet på mail, hvor vi anmodet om at de deltok i denne undersøkelsen og hvor vi kort informerte om temaet for undersøkelsen. Alle intervjuene ble gjennomført ved at vi startet med å orientere kort om hva vi undersøkte, og deretter informerte om anonymiseringen av både respondent og avdeling. Vi anmodet om at intervjuene ble tatt opp på bånd slik at vi kunne transkribere i ettertid, noe alle aksepterte. Selve intervjuet ble gjennomført i henhold til intervjuguiden. Varigheten på intervjuene varierte fra 15 til 45 minutter.

Med bakgrunn i ønsker fra respondentene, har vi valgt å anonymisere både respondentene og avdelingen der de jobber. På denne måten kunne respondentene snakke fritt, og ikke være bekymret for at deres svar i denne oppgaven kan bli brukt mot dem. Å få gjennomført denne studien uten anonymisering ville blitt vanskelig, da de fleste krevde anonymitet. Forsvaret har en sterk overvekt av mannlige ansatte. Alle respondentene i denne studien vil derfor bli omtalt som «han». «Hun» som benevnelse for kvinnelige respondenter, ville gjøre det lettere for leseren og de involverte å identifisere eventuelle kvinnelige respondenter.

3.4 Populasjon

Med bakgrunn i at vi har valgt kvalitativ metode og datainnsamling gjennom semistrukturerte intervjuer, ville dette begrense det antall respondenter vi i denne studien klarte å håndtere innenfor tidsrammen. Vi hadde innledningsvis et ønske om å gjennomføre intervjuer med 12 respondenter og et absolutt minimum på 10 respondenter.

Forsvaret er en stor organisasjon og hadde ved utgangen av 2015 21 ulike driftsenheter og 17.227 ansatte (Forsvaret, 2015, s. 3). Den minste driftsenheten, Forsvarets Forum, består av 12 årsverk, mens den største driftsenheten er Hæren med 4305 årsverk pluss 4719 vernepliktige (Forsvaret, 2015, s. 78 - 91). De fleste driftsenhetene har flere BRAer underlagt seg.

Organiseringen av arbeidet med intern kontroll styres internt i hver driftsenhet, og dette vil kunne variere veldig fra driftsenhet til driftsenhet, avhengig av størrelse og oppgaver. Med bakgrunn i dette, vil antall personer som er involvert i internt kontrollarbeid variere mye. DIVØ stiller de samme kravene til BRA-sjefer uavhengig av hvor store disse avdelingene er. Vi mener at en studie av intern kontroll i Forsvaret derfor bør ta for seg avdelinger med ulik størrelse.

Med bakgrunn i problemstillingen, ønsket vi å gjennomføre intervju med sjefen for avdelingen som har ansvaret for intern kontroll. I tillegg ønsket vi å intervju virksomhetskontrolleren, som normalt er ansvarlig for den faktiske utøvelsen av intern kontroll og som skal være sjefens rådgiver og ekspert innenfor intern kontroll. Med et ønske om to respondenter per BRA, vil det med tolv respondenter bli seks BRAer.

I utvalget ønsket vi å få representasjon fra alle Forsvarsgrener, samt fellesavdelinger (avdelinger som ikke er en del av Hæren, Sjøforsvaret, Luftforsvaret eller Heimevernet). Videre ønsket vi å undersøke BRAer med ulik størrelse. Med bo- og arbeidssted i Oslo, og begrenset med tid til å reise for å gjennomføre intervjuer, har vi valgt BRAer hvor ledelsen har hovedsete på Østlandet. Dette utelukket Sjøforsvaret som ikke har noen BRAer på Østlandet. Videre kunne ikke den inviterte avdelingen i Luftforsvaret delta i undersøkelsen. Undersøkelsen ble derfor gjennomført med en BRA fra Hæren, en fra Heimevernet, og tre fellesavdelinger.

Tabellen under viser sammenhengen mellom respondentene, avdeling og forsvarsgren, samt funksjonene til respondentene. Videre i oppgaven vil vi henvise til respondentene med deres nummer, og avdelingene med bokstaver.

Tabell 1 Oversikt over respondenter

Respondent	Avdeling	Forsvarsgren	Funksjon
1	A	Felles	BRA-sjef
2	A	Felles	Virksomhetskontroller
3	B	Felles	BRA-sjef
4	B	Felles	Virksomhetskontroller
5	C	Felles	BRA-sjef
6	C	Felles	Virksomhetskontroller
7	D	Hæren	BRA-sjef
8	D	Hæren	Virksomhetskontroller
9	E	Heimevernet	BRA-sjef
10	E	Heimevernet	Virksomhetskontroller

3.5 Bearbeiding av data

Etter gjennomføringen av intervjuene ble alle intervjuene transkribert. Disse dataene ble deretter systematisert og komprimert i tabeller under FS2 og FS3. Innledningsvis ønsket vi å presentere disse dataene i et eget kapittel. Vi innså tidlig at dette ville kreve uforholdsmessig mye plass i studiens dokument. Vi valgte derfor å forkaste denne løsningen og i stedet benytte sitater fra respondentene kombinert med kvantifisering av respondentenes svar i forhold til forventningene i intervjuguiden. De sitatene vi har valgt å bruke i drøftingen er valgt fordi de er relativt korte, klare og beskrivende.

3.6 Reliabilitet

Selv om vi gjennom utførelsen av studien har prøvd å gjennomføre denne på en måte som skal gi mest mulig pålitelige resultater, er det en del faktorer som det bør knyttes noen kommentarer til.

Alle intervjuene ble gjennomført på samme måte, og bygget på intervjuguiden som ble utarbeidet før det første intervjuet. Ved åtte av de ti intervjuene var vi begge til stede. I alle intervjuene ble spørsmålene stilt av den samme personen. På denne måten ble alle intervjuene gjennomført på en mest mulig lik måte. Videre ble det gjennomført lydopptak av samtlige intervjuer og disse ble transkribert av samme person. På denne måten har vi fått anledning til å gå gjennom respondentenes svar flere ganger.

Det var en utfordring i utarbeidelsen av intervjuguiden å ikke utforme spørsmål som var ledende. Begrepene og komponentene i COSO var ikke kjent for respondentene i forkant av intervjuene, og det var ved flere tilfeller under intervjuene behov for noe oppklaring rundt begrepene. Dette kom klartest frem på spørsmålet som relaterte seg til komponenten internt kontrollmiljø. Her er det ikke usannsynlig at noen av respondentene har blitt ledet noe i retning av det korrekte svaret.

Videre ble noen av spørsmålene knyttet til FS3 dreid noe mot avdelingens praksis i stedet for hvordan de selv oppfattet at dette skulle være. Dette kan ha ledet svarene i retning av hvordan ting faktisk er gjort og ikke hvordan de mener dette bør være. Men samtidig beskriver de hvordan det kan være, og hadde muligheten til å kommentere om noe burde vært gjort annerledes.

3.7 Validitet

Før første intervju gjennomførte vi to prøveintervjuer for å teste intervjuguiden, og kontrollere at vi i tilstrekkelig grad fikk besvart spørsmålene med gjeldende spørsmålsstilling. I etterkant av testen ble intervjuguiden spisset noe, slik at vi fikk mer nøyaktige svar for å avdekke kunnskap hos respondentene. På denne måten ble det forsikret at spørsmålene under intervjuene ville danne grunnlag for å besvare forskningsspørsmålene, som igjen ligger til grunn for å besvare problemstillingen.

Alle respondenter og avdelinger er i denne studien anonymisert. Dette vil ha en påvirkning på studiens eksterne gyldighet, da det er vanskelig for andre å gjennomføre en identisk undersøkelse. Ettersom vi kun har intervjuet fem BRA-sjefer og fem virksomhetskontrollere, vil ikke resultatene som fremkommer av denne studien være representative for Forsvaret totalt sett. Dette fordi utvalget er så lite at feilmarginen blir for stor. Resultatet kan imidlertid gi en indikasjon på om det er manglende implementering, og således mangelfull kompetanse innenfor arbeidet med intern kontroll i Forsvarets avdelinger lokalt.

4 Empiri og drøfting av funn

Vi vil i dette kapitlet presentere de empiriske dataene for å belyse de aktuelle forskningsspørsmålene som senere skal gi svar på undersøkelsens problemstilling.

FS1 er en dokumentstudie som tar for seg en komparativ analyse av implementeringen av COSO i DIVØ. I denne sammenhengen er den empiriske fremstillingen systematisert ut i fra de enkelte komponentene.

For FS2 vil vi presentere funnene fra intervjuene og drøfte hvorvidt respondentene er kjent med sitt ansvar i henhold til DIVØ.

Under FS3 vil vi drøfte respondentenes kunnskaper om de fem ulike komponentene. Vi vil kort legge frem hva rammeverket sier og hva som forventes av den enkelte. Deretter vil vi presentere de funn som er gjort under intervjuene, og drøfte disse i forhold til det som forventes. Vi vil oppsummere komponentene underveis, og avslutningsvis drøfte og konkludere på forskningsspørsmålene.

4.1 Forskningsspørsmål 1 – er statens anbefalte rammeverk for intern kontroll implementert i Forsvaret?

I studiens kapittel to har vi gjennomgått rammeverket til COSO og presentert de deler av DIVØ som omhandler intern kontroll, som legger til grunn hvordan BRA-sjefer i Forsvaret skal utføre intern kontroll.

I denne komparative studien av COSO sitt rammeverk og DIVØ, baserer vi oss på DFØ sin anbefaling om at statlige virksomheter etablerer sin interne kontroll basert på COSO sin tilnærming. Det vil si at anbefalinger for intern kontroll gitt av COSO samsvarer med de anbefalinger DFØ har gitt for etablering og organisering av intern kontroll (Direktoratet for økonomistyring, 2013, s. 3).

Det er vesentlig å merke seg at COSO legger følgende til grunn for en hensiktsmessig og effektiv intern kontroll:

«De fem komponentene virker sammen på en integrert måte. At komponenter og prinsipper «virker sammen» vil si at de sammen reduserer risikoen for å ikke oppnå en målsetting til et akseptabelt nivå» (COSO, 2013, s. 8).

Det fremgår av rammeverket at hvis en komponent eller deler av denne mangler eller ikke er tilstrekkelig implementert, så kan heller ikke organisasjonen konkludere med at den har tilfredsstillt kravene til et hensiktsmessig og effektivt internt kontrollsystem.

Under dette forskningsspørsmålet vil vi sammenligne det COSO legger til grunn for den enkelte komponent og hva Forsvaret har implementert i DIVØ. Vi vil med dette synliggjøre både hva som er implementert og hva som ikke er implementert.

Internt kontrollmiljø

COSO anbefaler at det interne kontrollmiljøet består av prinsipper for organisatorisk integritet og de etiske verdier organisasjonen er bygd på, tydelig organisasjonsstruktur og fordeling av myndighet og ansvar, prosessen med å rekruttere, utvikle og beholde kompetente medarbeidere, samt fastsettelse av prestasjonskrav, incentiver og belønningsordninger. Hva angår belønningsordninger og incentiver har vi tidligere redegjort for at Forsvaret i liten grad benytter dette.

Forsvaret har ikke innarbeidet eller etablert internt kontrollmiljø som et begrep i sammenheng med intern kontroll. Komponenten er verken i sin helhet eller delvis nevnt i DIVØ. Det forutsettes at et kontrollmiljø er etablert på alle nivåer, og pålegg nedover i organisasjonen resulterer i rapportering oppover i organisasjonen. Dette settes ikke i sammenheng med intern kontroll i DIVØ. DIVØs bestemmelser for intern kontroll har i sin helhet delegert ansvaret for intern kontroll til BRA-sjef. Dette må kunne sies å være en betydelig svakhet sammenlignet med hva COSO legger til grunn for et velfungerende og helhetlig system for intern kontroll.

DIVØ er tydelig på fordeling av ansvar og myndighet, men dette er heller ikke satt i sammenheng med intern kontroll. Foruten at det fremgår at formålet med DIVØ, i seg selv, er å klargjøre roller, myndighet og ansvar, fremgår det av punkt 4.6.3 klargjøring av hvem som har budsjett disponeringsmyndighet, i punkt 4.6.4 fastsettes det hvem som kan inneha

attestasjonsmyndighet og i punkt 4.6.5 defineres hva som ligger i bestillingsfullmakt. Av punkt 4.6.6.2 og punkt 4.6.6.3 gis det utførlig avklaring på hvem som er fagmyndighet og hvem som er fagansvarlig, samt hva dette innebærer for den som besitter myndighet og ansvar.

Når det kommer til den organisatoriske integritet og de etiske verdier organisasjonen er bygd på, fremgår det følgende av punkt 3 i DIVØ:

«Gjeldende lover og regler, herunder krav til god forvaltningsskikk, habilitet og etisk adferd skal etterleves».

Dette viser at DIVØ har tatt innover seg hensynet til integritet og etiske forhold. Forsvaret har i tillegg publisert *«Forsvarets verdigrunnlag»* (Forsvaret, 2016b), som tar for seg temaer som Forsvarets kjerneverdier, respekt, ansvar og mot. Dette er en publikasjon som skal skape refleksjon knyttet til verdier, etikk og integritet. I tillegg er det opprettet et elektronisk kurs i holdning, etikk og ledelse (HEL) som er obligatorisk for alle ansatte. Det som imidlertid kan være forvirrende, er at disse tiltakene ikke settes i relasjon til intern kontroll i DIVØ.

Kompetanseperspektivet er nødvendig for å etablere et forsvarlig internt kontrollmiljø. I den kritikken som fremkom i Riksrevisjonens rapport (Riksrevisjonen, 2011), er det forhold som peker nettopp på det som omhandler manglende kompetanse til å utføre tilstrekkelig og forsvarlig intern kontroll. Forsvaret har som følge av innføringen av teknisk understøttelse, opplevd kompetanseutfordringer. COSO vektlegger det å rekruttere, utvikle og beholde kompetente medarbeidere. DIVØ omtaler kompetanse på et generelt nivå. Det fremgår av DIVØ punkt 4.1 at:

«Teknologi skal understøtte arbeidsprosesser og organisering/kompetanse skal være i henhold til behov som kommer ut av de andre delementene».

Det blir dermed opp til den enkelte BRA-sjef å legge til rette for dette. Dette samsvarer med at det er lokale sjefer som ansetter personell, mens Forsvaret sentralt er den instansen som avgjør virkemiddel for å beholde kompetent personell gjennom Hovedtariffavtalens bestemmelser. Av punkt 4.4.1 fremgår prosesseierens ansvar med hensyn til forvaltning og forbedring av egne prosesser gjennom: *«kompetanseheving av rolleinnhavere».*

Forsvarsdepartementet har gjennom Meld.St.14 satt fokus på de utfordringer Forsvaret har med hensyn til å rekruttere, anvende og beholde rett kompetanse gjennom *«kompetanse for ny*

tid» (St.meld. nr. 14 (2012-2013), 2013). Det som er utfordrende, er at DIVØ ikke setter viktigheten av gode rekrutteringsprosesser, utvikling av ansatte og det å beholde riktig kompetanse, i sammenheng med intern kontroll.

Oppsummering internt kontrollmiljø

Et velfungerende internt kontrollmiljø er, som vi har redegjort for, et nødvendig fundament for å lykkes med god intern kontroll. Temaer som etikk, integritet, myndighet, ansvar og kompetanse er viktige faktorer for å lykkes med øvrige komponenter knyttet til intern kontroll. Det er derfor overraskende at Forsvaret har valgt å ikke etablere internt kontrollmiljø som et begrep i sammenheng med intern kontroll i Forsvaret. DIVØ tar imidlertid for seg aspekter ved temaene, men på en måte som ikke setter dem i sammenheng med intern kontroll. For å lykkes med implementering av denne komponenten skulle innholdet vært beskrevet under BRA oppgave 10, 11 eller 12, slik at komponenten settes i relasjon til intern kontroll.

Risikovurdering

COSO vektlegger at virksomheten på alle nivåer og ved alle vurderinger tar hensyn til risiko som kan påvirke måloppnåelse knyttet til både drift, rapportering, og overholdelse av lover og regler. Faktorer som kan påvirke dette, er strukturelle endringer, mislighold, mangel på definerte ansvars- og myndighetsnivåer og mangel på kompetanse.

Punkt 4.6.2.3 omhandler intern kontroll, og Forsvarets tilnærming til risikovurderinger er som følger:

«Måloppnåelse og resultater står i et tilfredsstillende forhold til fastsatte mål og resultatkrav, og at eventuelle vesentlige avvik forebygges, avdekkes og korrigeres tidsriktig og i tilstrekkelig omfang». (Forsvaret, 2016a, s. 9)

En slik tilnærming er i tråd med hvordan Forsvaret har innrettet sin mål- og resultatstyring på. Styringssystemet har sin opprinnelse fra 1990-tallet og har over tid blitt modernisert og tilført en ny dimensjon med fokus på risiko sammen med mål- og resultatstyring. Dette styringsverktøyet omtales i dag som MRR; mål-, risiko, og resultatstyring. Bruk av styringsverktøyet kommer klart til uttrykk i DIVØ pkt. 3 krav til virksomhets- og økonomistyringen i Forsvaret:

«Mål og resultatkrav skal oppnås med effektiv ressursbruk og god risikostyring».
(Forsvaret, 2016a, s. 4)

DIVØ punkt 4.2.1, styringsprosessene, beskriver viktige prinsipper for utførelsen av risikovurderinger i Forsvaret:

«Intern kontroll skal gi sikkerhet for måloppnåelse, pålitelig rapportering og overholdelse av lover og regler. Potensielle, fremtidige hendelser som kan forringe måloppnåelsen, identifiseres og håndteres gjennom risikostyring. Håndteringen av risiko omfatter både preventive og korrektive tiltak for å sikre måloppnåelse. Status med avvik, risiko og tiltak (SART) i forhold til mål skal rapporteres oppover i kommandokjeden.».

I tillegg konkretiserer DIVØ hvilket ansvar den enkelte BRA-sjef har i punkt 4.6.2.1, BRA-oppgave 2:

«BRA-sjef skal til enhver tid ha en oversikt over identifiserte eller potensielle hendelser som kan hindre mål- eller resultatoppnåelse. Det skal være en vurdering av risikoen som hendelsene representerer. For de mest alvorlige risikoene skal det være identifisert konkrete og målbare tiltak for å møte risikoen. Basert på en vurdering av risiko og vesentlighet skal viktige tiltak planlegges i detalj, inklusive hvordan resultatmåling og/eller evaluering skal gjennomføres.»

Samlet sett er risikovurdering godt beskrevet i DIVØ og satt i sammenheng med intern kontroll. Videre er det godt beskrevet at risikovurderinger i sammenheng med intern kontroll, skal utføres både med hensyn til måloppnåelse (drift), pålitelig rapportering og overholdelse av lover og regler. Det fremgår også tydelig at BRA-sjef i denne sammenheng skal rapportere oppover i kommandokjeden. Dette er forhold som samsvarer godt med det COSO legger til grunn ved implementering av komponenten.

Oppsummering risikovurdering

DIVØ oppleves langt på vei å ha implementert det COSO anbefaler knyttet til forventninger for risikovurderinger. DIVØ har beskrevet de ulike formene for risikovurderinger gjennom å skille mellom risiko knyttet til måloppnåelse (drift), pålitelig rapportering og overholdelse av lover og regler. Disse er imidlertid ikke satt i relasjon til intern kontroll under BRA oppgave 10, 11 og 12 i DIVØ. BRA-sjef vil derfor ikke kunne umiddelbart koble dette mot arbeidet med intern kontroll, noe som kan være forvirrende.

Kontrollaktiviteter

COSO beskriver kontrollaktiviteter som eksempelvis autorisasjoner, godkjenninger, avstemninger, analyser etc. Disse forventes gjennomført på alle nivåer i organisasjonen og har til hensikt å være avdekkende og forebyggende. Kontrollaktiviteter skal gjennomføres med den hensikt å bidra til å sikre at det i arbeidet med å forebygge og avdekke avvik, fokuseres på måloppnåelse, pålitelig rapportering og overholdelse av lover og regler.

Under DIVØ punkt 4.6.2.4 *intern kontroll*, BRA oppgave 10 i DIVØ, fremgår det at BRA-sjef skal etablere et system for å sikre at misligheter og økonomisk kriminalitet skal forebygges og avdekkes, mens under BRA oppgave 11 fremgår det at BRA-sjef skal foreta inspeksjoner for å kontrollere at det er gjennomført og dokumentert intern kontroll:

«[...] foreta inspeksjoner for å kontrollere at det er gjennomført og dokumentert intern kontroll i enhetens visitasjonsprotokoll, samt foreta sjefens kontroll av håndkasser (kassetelling) der dette finnes.» (Forsvaret, 2016a, s. 10)

Dette setter et system for kontroll i sammenheng med intern kontroll med den hensikt å være forebyggende og avdekkende. Det er nærliggende å stille spørsmål til hvordan systemer for etablering av intern kontroll fungerer, og hvilken kompetanse som er knyttet til dette arbeidet. Med en solid teknisk understøttelse, er det enorme muligheter for å hente ut data knyttet til både økonomi, HR og materiell. Det som har vist seg å være utfordrende er å knytte den rette kompetansen, samt vedlikeholde kompetansen, til kontrollaktivitetene. Undersøkelsens FS3 vil vise om DIVØ i tilstrekkelig grad danner grunnlag for å sikre gode kontrollaktiviteter på de enkelte BRA-ene.

Når det kommer til hvordan de ulike nivåene i Forsvaret kontrollerer hverandre, er det knyttet opp mot det faglige ansvaret som tillegges den enkelte sjef. Av DIVØ punkt 4.6.6.4 fremgår følgende:

«På vegne av fagmyndigheten har en sjef med gitt fagansvar: Ansvar og myndighet innen et avgrenset fagområde til å gi faglige råd, fastsette krav, utøve kontroll og gi pålegg innen rammer fastsatt av fagmyndigheten, gjeldende for hele Forsvaret.»

Eksempler på slikt fagansvar er sjef for Forsvarets lønnsadministrasjon (FLA) som er tillagt fagmyndighet for utøvelsen av lønnsprosessen i Forsvaret. FLA gjennomfører årlig kontroller ved utvalgte avdelinger i Forsvaret for å følge opp at lover og regler overholdes. I slike forvaltningskontroller er hensikten å avdekke og forebygge, men ikke minst å bruke avvik til organisatorisk læring. For materiellprosesser, er fagansvar tillagt sjef for Forsvarets logistikkorganisasjon (FLO), og for regnskap, sjef for Forsvarets regnskapsavdeling (FRA).

Det er fra sentralt hold i Forsvaret gjort forsøk på å standardisere kontrollaktiviteter gjennom en sjekkliste. Denne stammer fra 2005 og ble i Riksrevisjonens rapport benevnt som utdatert (Riksrevisjonen, 2011, s. 9). Den gamle sjekklisten danner for mange avdelinger grunnlaget for hvordan kontroller fortsatt organiseres, men slik gjeldende DIVØ er utformet, finnes det ingen mal på hvordan kontroller skal utføres. Dette medfører at avdelingene lokalt i Forsvaret står fritt til selv å utarbeide systemer for kontrollaktiviteter, noe som kan resultere i svært ulik utførelse av kontrollaktiviteter.

Oppsummering kontrollaktiviteter

DIVØ fra 2005 hadde et eget vedlegg som viste forslag til kontrollaktiviteter, herunder eksempelvis kontroll av lønnsbilag, kontroll av reiseregninger osv. I senere utgaver av DIVØ er denne sjekklisten fjernet. Det er nå opp til BRA-sjef hvordan kontrollaktivitetene skal gjennomføres. Dette kan medføre at kontrollaktiviteter utføres på svært ulik måte lokalt i Forsvarets avdelinger.

DIVØ beskriver på en god måte hvordan et system for kontroll skal settes i sammenheng med intern kontroll, for å forebygge og avdekke mislighold og økonomisk kriminalitet. DIVØ beskriver også at BRA-sjef skal gjennomføre kontroller og inspeksjoner for å sikre at intern kontroll er gjennomført og dokumentert. Det er imidlertid ikke beskrevet nærmere at

kontrollaktiviteter skal gjennomføres for å sikre måloppnåelse, pålitelig rapportering og overholdelse av lover og regler.

Informasjon og kommunikasjon

I henhold til COSO, er tilstrekkelig informasjon nødvendig for å ivareta det interne kontrollansvaret, som igjen skal bidra til måloppnåelse. Informasjon kan både innhentes fra interne og eksterne kilder. Informasjonen må være av høy kvalitet for best å kunne understøtte gjennomføringen av intern kontroll. Videre legger COSO til grunn at kommunikasjon er en prosess som er gjentakende og som skal gjennomføres ved fremleggelse, deling og innhenting av nødvendig informasjon. COSO viser også til at ledere må være i stand til å kommunisere viktigheten av intern kontroll til ansatte og linjeledere for å lykkes med kontrollansvaret.

DIVØ setter ikke informasjon og kommunikasjon i sammenheng med intern kontroll under punktet 4.6.2.4 *intern kontroll*. Informasjon og kommunikasjon er heller ikke nevnt i DIVØ for øvrig.

Selv om ikke DIVØ setter informasjon og kommunikasjon i sammenheng med intern kontroll, har Forsvaret formalisert dette på andre måter. Det gjennomføres eksempelvis årlige samlinger knyttet til virksomhetsstyring, samt fagspesifikke seminarer. Dette for å holde det personellet som arbeider med fagområdene, oppdatert på regelverk og trender knyttet til fagene. Videre er det et sterkt fokus på å etablere god internkommunikasjon gjennom bruk av samarbeidsrom og interne fagforum. De senere år har det også vært flere og flere innslag av ekstern involvering i ulike fora. Blant annet er NAV, SPK og andre statlige instanser involvert i større seminarer og møter med faglige innslag vedrørende endringer i lover og regler som anses relevant for fagpersoner i Forsvaret. Dette bidrar til at fagpersoner i Forsvaret på en bedre måte er i stand til å overholde lover og regler som følge av bedre kunnskap, og dermed bedre kompetanse knyttet til utførelsen av kontrollaktiviteter.

Vi kjenner til at mange avdelinger i Forsvaret gjennomfører nytilsatt- og velkomstseminarer, hvor det er en naturlig arena for sjef og ledelse til å kommunisere sine fokusområder, organisasjonens verdier og holdninger overfor sine nyansatte.

Forsvarets intranett er en kanal for formidling av aktuelle saker, oppdateringer og viktig informasjon. Som kanal for interninformasjon som gjelder oppdatering på lover, regler og

aktuelle forvaltningsforhold, er intranett mye brukt. Dette gir også ledelsen en direktekanal mot de ansatte i viktige saker.

Vi er kjent med at det er vanlig med faste, halvårlige informasjonsmøter i avdelingene. Dette er samlinger som tar opp dagsaktuelle saker i Forsvaret, orienteringer fra de ulike forvaltningsinstanser i staben og orientering fra de forskjellige avdelingene om status knyttet til aktiviteter og rapportering på eventuelle mål som er satt for året.

Oppsummering informasjon og kommunikasjon

Selv om det gjennomføres mye godt arbeid knyttet til informasjon- og kommunikasjon er det likevel en betydelig svakhet at komponenten ikke er implementert i DIVØ, og dermed satt i sammenheng med arbeidet med intern kontroll. På den andre siden kan slikt arbeid for de fleste anses som å være noe iboende så lenge man har et sjefsansvar, og det følger naturlig at dette ivaretas etter beste evne. Svakheten med dette er at BRA-sjefer i liten grad har mulighet til å sette dette arbeidet i sammenheng med intern kontroll.

Oppfølgingsaktiviteter

En avgjørende faktor for å lykkes med å oppnå et velfungerende internt kontrollsystem er, ifølge COSO, evnen til å se hvordan komponentene fungerer sammen eller hver for seg. Dette oppnås gjennom løpende og frittstående evalueringer. Er det forhold ved intern kontroll som må revurderes eller endres, er det nødvendig at disse avdekkes, fortrinnsvis gjennom evalueringer.

DIVØ setter på en god måte oppfølging i sammenheng med intern kontroll. Under BRA oppgave 12 skal BRA-sjef ha:

«[...]kontroll over, og ha etablert systemer for å sikre at egen anvendelse av Forsvarets styringssystem bidrar til organisatorisk læring, og at erfaringene deles».

DIVØ tar på flere områder innover seg nødvendigheten av evaluering og organisatorisk læring. I styringsmodellen til Forsvaret inngår evaluering som en del av helheten, under punkt 4.2 *Forsvarets styringsmodell* (figur 2) fremgår det at:

«I oppfølgingsprosessene skal rapporterte resultater vurderes opp mot målsettingene, og eventuelle avvik følges opp. Analyse og evaluering skal bidra til institusjonell læring og kontinuerlig forbedring».

Videre fremgår det at BRA-sjef, gjennom analyse av resultatoppnåelse, skal bruke læring til kontinuerlig forbedring, BRA oppgave 9:

«[...] analysen av resultatoppnåelse skal gjennom læring bidra til kontinuerlig forbedring»

Organisatorisk læring fra underliggende avdelinger til høyere nivå i Forsvaret er tillagt fagmyndighet som beskrevet i DIVØ punkt 4.6.6.3:

«All fagmyndighet skal ha ett system for erfaringslæring og håndtering, og tilrettelegge for kontinuerlig forbedring innen eget område».

Et slikt ansvar tillagt fagmyndighet, er nødvendig for å oppnå de målsettinger som skal være i tråd med COSO sine intensjoner. Et velfungerende internt kontrollsystem er avhengig av å se de ulike komponentene under ett og hver for seg. For å sikre at alle nivåer i Forsvaret kan bidra til dette, må fagmyndigheten håndtere tilbakemeldinger og jobbe for kontinuerlig forbedring innen eget område.

Oppsummering oppfølgingsaktiviteter

Komponenten vurderes til å være delvis implementert. I sammenheng med intern kontroll fremgår det at BRA-sjef skal ha et system for organisatorisk læring og at erfaringer deles. Det fremgår mer utfyllende i andre deler av DIVØ at det er en nødvendighet med evaluering og kontinuerlig forbedring. Svakheten er at oppfølgingsaktiviteter skal gjennomføres sett i sammenheng med et helhetlig integrert system for intern kontroll hvor alle komponentene inngår. Det er ikke beskrevet på noen god måte i DIVØ, verken under intern kontroll eller i de øvrige deler av DIVØ **Konklusjon FS1**

Gjennom vår komparative analyse av det COSO legger til grunn for implementering, og det

som fremgår implementert av DIVØ, er det store og helt grunnleggende mangler i DIVØ. En implementering i tråd med COSO forutsetter at alle deler av rammeverket implementeres og ses i sammenheng. Som helhet favner DIVØ store deler av innholdet i enkelte av komponentene, men det fremstår så fragmentert at det er vanskelig å sette i relasjon med intern kontroll.

Internt kontrollmiljø er ikke et etablert og innarbeidet begrep i Forsvaret, heller ikke i DIVØ. At denne komponenten, som danner selve fundamentet for helheten i et velfungerende system for intern kontroll, mangler, betyr at de resterende komponentene heller ikke vil fungere, verken samlet sett eller hver for seg.

DIVØ i sin helhet viser at risikovurderinger er godt implementert i direktivet, men ikke under punkt 4.6.2.4 *intern kontroll*. DIVØ har en klar fremstilling av skillet mellom risikovurderinger for henholdsvis risiko knyttet til måloppnåelse (drift), pålitelig rapportering og overholdelse av lover og regler. Svakheten er som sagt at det ikke settes i sammenheng med intern kontroll slik COSO forutsetter.

Kontrollaktiviteter er beskrevet under punkt 4.6.2.4 med oppdrag til BRA-sjef om å etablere et system for avdekke og forebygge misligheter og økonomisk kriminalitet. I øvrige deler av DIVØ er det godt beskrevet hvilke nivåer som skal gjennomføre hvilke kontroller og hvordan. Men dette er ikke satt i sammenheng med intern kontroll. Det er ikke beskrevet nærmere at kontrollaktiviteter har en sammenheng med å være avdekkende og forebyggende for å sikre måloppnåelse (drift), pålitelig rapportering og overholdelse av lover og regler.

Komponenten informasjon og kommunikasjon er heller ikke implementert som del av intern kontroll i DIVØ. Forsvaret har gode informasjonskanaler og flere aktiviteter som ivaretar dette på andre arenaer. Svakheten er imidlertid at BRA-sjefer ikke gis mulighet i DIVØ til å sette denne komponenten i sammenheng med intern kontroll.

Komponenten for oppfølgingsaktiviteter er til dels implementert i DIVØ under punkt 4.6.2.4 *intern kontroll*, hvor det fremgår at avvik og funn skal gi organisatorisk læring og at erfaringer deles. Oppfølgingsaktiviteter skal ifølge COSO både være løpende og frittstående, men også knyttet til de andre komponentene hver for seg og helhetlig. Dette har DIVØ ikke satt i sammenheng, og komponenten er dermed ikke implementert i sin helhet.

På spørsmålet om rammeverket til COSO er implementert i DIVØ, blir svaret i lys av gjennomgangen, nei.

4.2 Forskningsspørsmål 2 - er den enkelte kjent med sitt ansvar knyttet til intern kontroll i avdelingen?

FS2 - *er den enkelte kjent med sitt ansvar knyttet til intern kontroll i avdelingen?*

Forskningsspørsmålet har til hensikt å avklare den enkeltes ansvar og myndighet knyttet til avdelingens intern kontroll. Videre er hensikten å kartlegge den enkeltes forståelse og kjennskap om sitt ansvar jf. DIVØs bestemmelser for intern kontroll.

I hovedsak skulle de innledende spørsmål gi oss svar som tegnet et bilde av hvordan samspillet og organiseringen av arbeidet med intern kontroll i avdelingen var lagt opp. Vi hadde forventninger om at dette kunne redegjøres for med klare ansvars- og myndighetsområder. Dette er også gjengitt som en viktig del av DIVØs formål, hvor det fremgår følgende: «[...] *klargjøre roller, ansvar og myndighet*».

Gjennom intervjuene har avdelingssjefene gitt et relativt klart bilde av at de er kjent med sitt ansvar. Et eksempel på dette var svaret vi fikk fra respondent 3: «*Jeg har ansvar for internkontroll*». På den andre siden opplevde vi også at enkelte BRA-sjefer kom med noe utydelige svar som eksempelvis respondent 5: «*vi har månedlig rapport, intern kontrollrapport*».

Når det gjelder respondentene som har rollen som virksomhetskontroller, var det tydelig at de var kjent med at de ikke hadde noe formelt ansvar for intern kontroll i henhold til DIVØ, men at de var tilretteleggere for utførelsen av selve arbeidet med intern kontroll. Eksempelvis svarte respondent 2: «*mitt ansvar er å dra intern kontrollarbeidet i avdelingen [...]*». Respondent 8 gav et tydelig svar på hvordan han oppfattet ansvarsområdene innen arbeidet med intern kontroll: «*Jeg føler at min rolle i dette er å tilrettelegge for sjefen og sy dette sammen. Være hans rådgiver innenfor området*».

DIVØs punkt 4.6.2.4 *intern kontroll* beskriver det konkrete ansvaret som er tillagt BRA-sjef med hensyn til intern kontroll. Det var en forventning at respondentene til en viss grad kunne redegjøre for innholdet i dette punktet, eller i det minste kunne gi enkelte eksempler.

Når det kommer til den enkeltes kjennskap til DIVØs innhold og krav til intern kontroll, viser de fleste BRA-sjefer at de forstår essensen av sitt ansvar. DIVØ er tydelig i forhold til BRA-sjef sitt ansvar. Som tidligere nevnt er virksomhetskontroller en rolle som har til oppgave å tilrettelegge dette arbeidet i praksis og bør således ha kjennskap om de samme kravene.

Respondentene er kjent med sitt ansvar for arbeidet med intern kontroll. Det er imidlertid gjennomgående at respondentene kun kjenner konturene av kravene i DIVØ, men har vanskelig for å gi konkrete svar på detaljene i disse kravene. Respondent 1 svarer følgende: «Ja, jeg gjør jo det, men kan ikke gjengi det...». Respondent 5 svarer: «Ja. DIVØ har jeg lest og brukt masse energi på å lage det interne kontrollregimet vi har».

Det fremkom imidlertid fra flere respondenter at innholdet i DIVØ var ukjent for dem. Eksempelvis svarte respondent 9: «Jeg må innrømme at jeg ikke er godt bevandret i DIVØ». Forsvaret implementerte ny DIVØ 1. januar 2016 (Forsvaret, 2016a), og det var tydelig gjennom enkelte intervjuer at dette skapte noe usikkerhet i forhold til endringer i ansvar. Respondent 3: «Vi har gått gjennom den gamle DIVØen vi [...]» Respondenten kan ikke redegjøre for hvilke endringer som ny DIVØ innebærer for hans ansvar i arbeidet med intern kontroll.

Konklusjon FS2

Undersøkelsen viser at respondentene er godt kjent med fordelingen av ansvar og myndighet internt i egen avdeling. Avdelingssjefer vedkjenner seg sitt ansvar i henhold til DIVØ, mens virksomhetskontrollere i utstrakt grad viser refleksjon knyttet til at de har en utførende rolle og ikke noe konkret ansvar i henhold til DIVØ. Men det fremgår at avdelingssjefer har enkelte mangler i sin kjennskap til DIVØs krav til BRA-sjefs intern kontrolloppgaver.

4.3 Forskningsspørsmål 3 - har den enkelte tilstrekkelig kunnskap om grunnleggende komponenter for intern kontroll?

FS3 - har den enkelte tilstrekkelig kunnskap om grunnleggende komponenter for intern kontroll? Forskningsspørsmålet har til hensikt å avdekke den enkeltes kunnskap vedrørende COSOs fem komponenter, basert på hvordan dette er implementert i DIVØ. Ved å stille spørsmål stegvis knyttet til den enkelte komponent, vil vi kunne avdekke mulige svakheter

knyttet til enkeltkomponenter, men også kunne se tendenser knyttet til om Forsvaret har implementert komponentene på en god måte.

4.3.1 Internt kontrollmiljø

Det interne kontrollmiljøet er den komponenten som danner selve fundamentet for en velfungerende intern kontroll. Komponentene legger vekt på at det skal være etablert et kontrollmiljø hvor fokuset er at virksomheten erverver, utvikler og beholder kompetente medarbeidere, har tydelig organisasjonsstruktur og fordeling av myndighet og ansvar, samt integritet og etiske verdier (COSO, 2013, s. 6). Det forventes at respondenten skal kjenne til innholdet i komponenten, ved å belyse integritet og etiske verdier. Dette gjøres gjennom Forsvarets verdigrunnlag og arbeide med HEL. Videre legger DIVØ til grunn et klart krav om fordeling av ansvar og myndighet, dette er således noe vi forventer at respondenten omtaler. Avslutningsvis forventes det at respondenten kan knytte kompetanseaspektet til det interne kontrollmiljø.

Internt kontrollmiljø er ikke et innarbeidet begrep i Forsvaret, og dette gjenspeiles i intervjuene som er gjennomført. Det har allikevel vist seg at mange av respondentene kom med svar som viser forståelse for hele eller deler av komponenten.

Det er ingen av respondentene som umiddelbart knytter HEL mot det interne kontrollmiljø, men gjennom oppfølgingsspørsmål er det flere som svarer at de fokuserer på dette blant annet gjennom avdelingssamlinger og ledermøter.

Begge respondentene fra avdeling A gir uttrykk for at de ser HEL-arbeidet i sammenheng med det interne kontrollmiljøet. Respondent 1 svarer følgende: ” [...] en forståelse for at vi faktisk er en del av Forsvaret og må forholde oss til de samme lover og regler som Forsvaret har, bruker jeg en del tid på, når vi har samlinger og slikt”. Respondent 2 viser samme forståelse ved at han svarer følgende på oppfølgingsspørsmålet: ” Det er en viktig del å skape gode holdninger til intern kontroll”. Respondent 10 svarer: ” Vi har kjørt en del HEL- og RAM-kurs/seminarer [respekt, ansvar, mot] der vi har gjennomgått hva det er og hva det står for”. Totalt seks respondenter viste at de kunne knytte arbeidet med HEL til komponenten.

Forsvaret, med sin hierarkiske oppbygning, er avhengig av en klar forståelse av ansvar og myndighetsfordeling, noe som fremgår av DIVØ. Gjennom alle intervjuene fremkommer det

at det er definert klare ansvar og myndighetsforhold ved avdelingene, noe som er formalisert gjennom ulike stående ordrer eller bestemmelser. Eksempelvis svarer respondent 7 at hans oppfatning er at stående ordre ved avdelingen skal være dekkende for å beskrive den enkeltes myndighet og ansvar. Selv om ikke alle respondentene svarte konkret på ansvar og myndighet som et svar på hva de legger i internt kontrollmiljø, får vi et inntrykk av at alle forstår viktigheten av dette. Respondent 10 svarte: *«Han må ha oversikt over det han har ansvar for, tidsregistreringer, overtid, innkjøp, anvisninger, når dette er innarbeidet i stillingsinstruksjoner og at dette gjøres daglig, så gis det rom for at intern kontroll er en del av den lokale daglige driften i BRAen».*

Når det kommer til organisasjonsstruktur, er det kun en avdeling (B) som ser utfordringer med dette knyttet til ansvar og myndighet. Avdeling B er imidlertid i en spesiell situasjon fordi de låner sitt personell ut til forsvarsgrenene, og respondent 3 utviser refleksjon knyttet til sitt ansvar for personellet. I og med at personellet tjenestegjør på avdelinger hvor han ikke daglig får fulgt opp, blir ansvar og myndighet noe utvannet. Han sier: *«[...] det er den lokale avdelingen som faktisk gir dem oppdrag, og som kanskje ikke alltid sørger for at de er innenfor AML bestemmelser om hviletid, for eksempel. Det har vært en utfordring for oss».*

Alle respondentene viste forståelse for at myndighet og ansvar inngår i komponenten.

Flere av respondentene har knyttet kompetanse til det interne kontrollmiljøet, mens enkelte har måtte få oppfølgingsspørsmål for å avklare om de er kjent viktigheten av kompetanseaspektet; rekruttering, utvikling og det å beholde kompetente medarbeidere.

Respondent 3 svarer *«Jeg er heldig med det personellet jeg har som har stor kompetanse på området [...]»*. Respondent 4 svarer *«at de som er satt til å drive forsvarlig forvaltning, har den rette kompetansen [...]»*. Respondent 7 påpeker at det er en utfordring at Forsvaret har stor rotasjon på personell: *«[...] om du skal ha en rolle må du også bygge kompetanse, og når vi driver og bytter folk hele tiden, så bruker vi veldig mye tid på å sende folk på kurs.»*

Når det gjelder forholdet mellom kompetanseaspektet og komponenten, viste syv av respondentene at de satte dette i sammenheng.

Oppsummering internt kontrollmiljø

Med bakgrunn i at internt kontrollmiljø ikke er noe innarbeidet begrep i Forsvaret, var det naturlig at begrepet måtte utdypes for respondentene. Det ble derfor nødvendig å bruke oppfølgingsspørsmål for å sikre at respondenten kunne redegjøre for sin oppfattelse av komponenten.

Det var tydelig at HEL ikke fremstod som noe respondentene umiddelbart klarte å knytte til komponenten. Dette kan muligens forklares med at HEL ikke inngår som en del av DIVØ og dermed ikke settes i sammenheng med intern kontroll. Myndighet og ansvar var imidlertid godt kjent for alle respondentene, og de klarte å sette dette i sammenheng med et velfungerende internt kontrollmiljø. Dette er naturlig å forvente med bakgrunn i at DIVØ er tydelig på viktigheten av klargjøring av ansvar og myndighet.

Kompetanseaspektet er på lik linje med HEL ikke en del av DIVØ, men avdelingene virket å ha fokus på dette, ettersom syv av respondentene knytter dette til et velfungerende internt kontrollmiljø. Kompetanseaspektet ble i høy grad besvart uten behov for oppfølgingsspørsmål. En mulig forklaring på dette er at Forsvarets tekniske understøttelse for utførelsen av intern kontroll, stiller høye krav til kompetanse. Enkelte av respondentene har uttalt at dette medfører utfordringer grunnet manglende systemer for opplæring innen intern kontroll i Forsvaret.

Samlet sett er det kun seks av ti respondenter som klarer å sette hele innholdet i denne helt elementære komponenten i sammenheng. Med bakgrunn i at denne komponenten danner selve fundamentet for god intern kontroll, er det en klar svakhet ved kompetansen hos respondentene i de berørte avdelingene at bare litt over halvparten viser forståelse for komponenten.

4.3.2 Risikovurdering

Komponenten legger til grunn at ved å gjennomføre risikovurderinger, vil man på et tidligere tidspunkt kunne oppdage risiko knyttet til mål og resultatkrav. Ved å avdekke risiko vil man kunne sette inn tiltak som reduserer risiko eller i beste fall eliminerer risiko. DIVØ stiller følgende krav til BRA-sjef: *«mål og resultatkrav skal oppnås med effektiv ressursbruk og god risikostyring»* (Forsvaret, 2016a, s. 4). Det forventes at respondenten skal kjenne til innholdet

i komponenten ved at den enkelte ser sammenhengen mellom å avdekke risiko og å redusere risiko for at uønskede hendelser inntreffer. Videre bør respondentene vise forståelse for at risiko som kan påvirke avdelingens resultat- og måloppnåelse, kan reduseres eller elimineres gjennom tiltak. Alle avdelinger i Forsvaret er pålagt månedlig økonomirapportering til høyere myndighet, herunder risiko. Slik sett vil det være naturlig at respondenten kan knytte komponenten opp mot (økonomisk) pålitelig rapportering.

Et annet aspekt ved komponenten er risiko knyttet til overholdelse av lover og regler, herunder overholdelse av eksempelvis arbeidsmiljøloven, lov om offentlige anskaffelser og tjenestemannsloven. Det vil være naturlig at respondenten kan knytte risiko til driften av avdelingen, herunder fastsatte driftsmål, det være seg mål som er fastsatt hos overordnet myndighet eller internt i avdelingen. I den videre drøftingen vil vi se på hvorvidt respondentene klarte å beskrive risikovurdering opp mot risiko for måloppnåelse (drift), pålitelig rapportering og overholdelse av lover og regler.

Alle respondentene viste forståelse for nødvendigheten av risikovurderinger knyttet til drift. Det er imidlertid flere som gir uttrykk for at de mangler klare mål fra overordnet nivå, noe som gjør det vanskelig å gjennomføre risikovurderinger knyttet til drift.

I intervjuet med respondent 5 kom det frem at han ikke var gitt mål fra overordnet nivå for avdelingen. Dette har ført til det han oppfatter utfordringer knyttet til gjennomføring av risikovurderinger og prioriteringer. Han har ved flere anledninger bedt om å få fastsatt mål. Det som imidlertid fremkommer av DIVØ pkt 4.6.2.2, BRA oppgave 3, er at den enkelte BRA-sjef selv kan fastsette mål utledet av Forsvarssjefens målbilde. Det vil si at respondenten selv kunne etablert mål for sin avdeling.

Respondent 1 fortalte i intervjuet at han jevnlig gjennomfører møter med sin nærmeste sjef for å holde dialog vedrørende driften og måloppnåelse. Respondenten viste god forståelse for nødvendighet av risikovurdering knyttet til måloppnåelse: *«Hvis det er risiko som er betydelig, som har virkning som jeg bedømmer [...] og det som har med den operative evnen og våre leveranser som betyr noe ute, så har jeg månedlige møter med min sjef. Er det virkelig alvor, så tar jeg det direkte med han.»* Denne respondenten var for øvrig en av tre sjefer som oppgav at han hadde klare mål fra overordnet nivå.

Respondent 7 viste i utstrakt grad forståelse for at det må gjennomføres risikovurderinger knyttet til drift. Han gjorde rede for hvordan dette tidligere ble gjennomført og hvordan Hæren mer og mer har gått over til risikovurderinger basert på MRR. Han knyttet også risikovurderinger til fastsatte mål: *«for det som er bra med målbildekartet som hærstaben jobber ut ifra, er at der er det ikke bare forvaltningsgreier, det ligger som en bunnlinje, men så ligger det endel mål som går på å ha beredskap, treningsevne og treningsnivå [...]»*.

Respondenten viste i det hele en god evne til å skille drift, pålitelig rapportering og overholdelse av lover og regler, og hvordan risikovurderinger skulle knyttes til disse.

Respondent 3 gav et inntrykk av at han hadde forståelse for at det måtte gjennomføres risikovurderinger knyttet til driftsmål: *«For eksempel når vi da skal i gang med ny virksomhetsplan så lager vi leveranse... mål.... et budsjett.. vi ser på personellrammen vår. Vi ser på dette i sammenheng. og så ut fra det, hvor er det vi har en høy risiko for å ikke klare å komme i mål med de oppdrag vi har fått»*. Respondenten viste at han hadde klare skiller mellom risikovurderinger knyttet til drift, pålitelig rapportering og overholdelse av lover og regler.

Gjennom intervjuene kommer det frem at alle respondentene viser forståelse for at det skal gjennomføres risikovurderinger knyttet til økonomi. Dette oppleves som godt innarbeidet ved avdelingene ettersom så mange av respondentene i utstrakt grad kan redegjøre for hvordan dette utføres i avdelingene. Det fremkommer i enkelte av intervjuene at økonomiske risikovurderinger oppleves å være viktigere enn alt annet. Respondent 5 svarte: *«Selv om det ikke er noen konkrete mål. Jeg er ikke så sikker på om vi behøver det, hvis vi har et relativt omforent bilde på hvor vi skal [...] Vi blir hele tiden målt på økonomi. Det er det viktigste tydeligvis. Ikke hva vi får ut av pengene, men at vi kommer nær null på et eller annet vis.»* En slik uttalelse tyder på at økonomi har et sterkt fokus når det kommer til risikovurderinger. Men samtidig viser uttalelsen respondentens manglende forståelse for intern kontroll totalt sett, da sitatet viser at det ikke handler om forsvarlig og effektiv drift av Forsvarets midler.

Respondent 7 var tydelig reflektert i forhold til vurderinger basert på økonomiske risikovurderinger: *«[...] All erfaring tilsier at det er lurt å gå inn i året med risiko [økonomisk risiko]. For ellers så risikerer du å sitte igjen med for mye penger på aktivitet som du ikke rekker å iverksette på slutten av året.»* Respondenten benytter erfaringer fra tidligere år som grunnlag for hvordan han tar økonomisk risiko, hvor mindreforbruk har medført inndragelse

av midler på slutten av året. Respondent 7 sier også i intervjuene at han ofte blir bundet av pålagte oppdrag, eksempelvis gjennom personelltransportkostnader ved kansellering av militær transport, hvor han blir tvunget til å benytte vesentlige dyrere sivile alternativer. Men denne risikoen er han villig til å operere med.

Risiko knyttet til overholdelse av lover og regler fremstår gjennom intervjuene også som forstått av respondentene. Her trekker ni av ti frem risiko knyttet til overholdelse av lover og regler som en viktig del av arbeidet. Gjennom intervjuene fremkommer risiko knyttet til overholdelse fram på veldig mange forskjellige måter. Respondentene virker å ha ulike utfordringer i forhold til risiko for overholdelse av lover og regler. Respondent 3 trekker frem arbeidsmiljøloven og arbeidstidsbestemmelser som en risiko for ham: *«Og er det arbeidstidsbestemmelser, der sliter vi litt fordi vi har ikke kontroll på det, men vi er gjort ansvarlig for det. Mens det er den lokale avdelingen som faktisk gir de oppdrag, og som kanskje ikke alltid sørger for at de er innenfor AML bestemmelser om hviletid feks. Det har vært en utfordring for oss.»* Respondenten fortalte i intervjuet at de har satt inn tiltak for å redusere denne risikoen ved å endre strukturelle godkjeningsnivåer, slik at avdelingen får kontroll. Dette er i tråd med anbefalinger for tydelige nivåer for myndighet og ansvar. Videre påpeker respondenten risiko knyttet til rekruttering av kompetent personell. *«Men for oss er det kritisk med rekruttering. Hvis ikke vi lykkes med det, så er vi ille stelt.»* Med bakgrunn i denne risikoen, har han iverksatt tiltak i form av økt tilstedeværelse på relevante utdanningsinstitusjoner, for å fremme rekruttering. Disse to eksemplene bekrefter at han i høy grad har forståelse av risiko knyttet overholdelse av lover og regler.

Videre viser også respondent 8 forståelse for risiko knyttet til overholdelse av lover og regler: *«Ja, vi setter opp risiko for alt, men vi er ikke så systematisk i forhold til hvilke områder vi setter opp risiko. Feks så setter vi opp risiko for vedlikeholdskostnader, vi sier det er risiko for å ha sertifiserte linjeledere.»* Respondenten viser her igjennom eksemplet at avdelingen har sterkt fokus på å holde personellet oppdatert med sertifiseringer, slik at gjeldende lover og regler overholdes.

Respondent 10 viste også at han forstod nødvendigheten av at det ble gjennomført risikovurderinger med hensyn til drift: *«Risikovurderinger gjennomføres med spesielt fokus på aktiviteter vi gjennomfører, i og med at vi driver med øving, trening og opplæring av soldater. Så det er klart at hver aktivitet vi driver med ute, er det risikovurdering av, samtidig*

som vi har en risikovurdering av det med mislighold og økonomi.» Respondenten viste tydelig refleksjon knyttet til ulike risikoer ved avdelingen.

Oppsummering risikovurderinger

Respondentene viste i utstrakt grad at de hadde forståelse for at risikovurderinger er en viktig del av intern kontroll. De viste også evne til å skille mellom risiko knyttet til drift, pålitelig rapportering og overholdelse av lover og regler. Gjennom intervjuene fikk vi et inntrykk av at fokus på risiko knyttet til økonomi var det første respondenten tenkte på. Når det gjaldt overholdelse av lover og regler var det gjennomgående blant respondentene at hensyn til brudd på arbeidsmiljøloven og rettidig betaling hadde fokus. Dette kan igjen ha sammenheng med den kritikken Forsvaret har fått fra Riksrevisjonen på forvaltningsområdene, og at det er satt fokus på dette fra ansvarlige fagsjefer.

DIVØ er tydelig på at mål skal settes gjennom føringer fra overordnet myndighet, men også av lokal sjef utledet av Forsvarssjefens mål, hvis overordnede mål ikke er gitt. Det viste seg i intervjuene at enkelte avdelinger hadde mål fastsatt fra overordnet nivå, mens andre ikke hadde dette. Som nevnt er det tre av fem BRA-sjefer som er gitt mål, men til tross for dette har alle respondentene god forståelse for nødvendigheten av risikovurderinger knyttet til mål.

Samlet sett viser respondentene gjennom intervjuene god kunnskap om risikovurderinger.

4.3.3 Kontrollaktiviteter

COSO anser kontrollaktiviteter til å være handlinger som har til hensikt at ledelsens føringer for reduksjon av risiko knyttet til måloppnåelse blir iverksatt. Det er en forventning at kontrollaktiviteter blir gjennomført på alle nivåer i virksomheten og knyttet til drift, pålitelig rapportering og overholdelse av lover og regler. I følge COSO er kontrollaktiviteter av natur forebyggende eller avdekkende og kan omfatte manuelle eller automatiserte aktiviteter. I DIVØ gis BRA-sjef i punkt 4.2.6.4 *intern kontroll*, oppdrag som knytter seg direkte mot kontrollaktiviteter og læringspotensialet i disse. Det vi forventer at respondentene ser viktigheten av, er at det gjennomføres kontrollaktiviteter som en naturlig av intern kontroll. I denne sammenheng er det naturlig at respondenten ser avdelingens plan for intern kontroll i sammenheng med dette, samt at kontrollaktiviteter har til hensikt å være avdekkende og forebyggende.

Gjennom intervjuene fremkommer det at mange av avdelingene fortsatt benytter en sjekkliste basert på en eldre versjon av DIVØ, hvor det var beskrevet 17 kontrollområder som dekket drift, pålitelig rapportering og overholdelse av lover og regler. De fleste har forøvrig utviklet denne i tråd med Forsvarets utvikling og samtidig ivaretatt krav til drift, pålitelig rapportering og overholdelse av lover og regler.

Respondent 1 viste god forståelse for nødvendigheten av kontrollaktiviteter som en del av god intern kontroll. Han henviser til at kontrollaktivitetene er beskrevet i plan for intern kontroll og at han årlig gjennomfører tellinger, forvaltningskontroller og stikkprøver av bilag. Han viste gjennom intervjuet et tydelig engasjement for viktigheten av kontrollaktiviteter.

Respondent 2 hadde medbrakt avdelingens plan for intern kontroll og la i sitt svar knyttet til spørsmål om kontrollaktiviteter stor vekt på forståelsen av vedlegget som omhandlet kontrollaktiviteter. Dette hadde respondenten utviklet over tid og var tydelig kompetent på dette området. Han redegjorde også for hvordan avvik som følge av kontrollaktiviteter ble adressert oppover i systemet.

I intervjuet med respondent 4 ble det raskt klart at han forstod hvilken betydning kontrollaktiviteter har for god intern kontroll: *«Vi har denne planen for intern kontroll [...] Så har den noen vedlegg som for eksempel sjekklisten. Men sjekklisten er et selvstendig dokument som vi skal følge opp.»* Videre gjorde han rede for at kontrollaktiviteter var inndelt i intervaller med varierende fokus basert på risikovurderinger.

Respondent 9 knyttet gjennomføringen av kontrollaktiviteter til DIVØs bestemmelser om BRA-sjefens gjennomføring av inspeksjoner: *«Vi har på vårt aktivitetsflak, årlige aktivitetsflak, så er det lagt inn materiellkontrolluker hele veien, hvor vi inspiserer våre underavdelingers materiell og utstyr. [...] I tillegg er det kvartalsvis inspeksjon fra sjefen på en del som han velger å se på [...]»*. Gjennom intervjuet fremkommer det at han hovedsakelig fokuserer på kontrollaktiviteter knyttet til materiell, og kontrollaktivitetene preges av et fokus på overholdelse av lover og regler. Han klarte ikke å knytte kontrollaktiviteter i like stor grad til drift og pålitelig rapportering. Virksomhetskontroller ved samme avdeling (respondent 10), viste imidlertid en helhetlig forståelse for gjennomføring av kontrollaktiviteter på alle områder og nivåer.

Oppsummering kontrollaktiviteter

Samtlige respondenter viser god forståelse for sammenhengen mellom intern kontroll og nødvendigheten av kontrollaktiviteter, hvor fokus er sjekklister. Intervjuene viste at hovedfokus med kontrollaktiviteter er rettet mot overholdelse av lover og regler. Vi opplever at denne komponenten er den komponenten respondentene enklest setter i sammenheng med intern kontroll. Alle respondentene knyttet kontrollaktiviteter til avdelingenes plan for intern kontroll og dennes vedlegg i form av sjekklister for kontrollaktiviteter. Selv om alle avdelingene hadde utarbeidet sjekklister for kontrollaktiviteter, er det i denne undersøkelsen ikke fokusert på innholdet eller sammenhengen mellom risikovurderinger og kontrollaktiviteter, og kvaliteten er derfor ikke vurdert.

Det fremkom av intervjuene samlet sett at det var et fåtall av respondentene som så sammenhengen mellom det å gjennomføre kontrollaktiviteter som forebyggende. Alle respondentene så imidlertid sammenhengen med at kontrollaktiviteter var avdekkende i den grad at avvik blir oppdaget og rapportert.

4.3.4 Informasjon og kommunikasjon

Informasjon

I følge COSO er informasjon av høy kvalitet nødvendig for å ivareta det interne kontrollansvaret for å sikre måloppnåelse. Slik informasjon kan innhentes både fra interne og eksterne kilder. Informasjonen nyttes til støtte for de øvrige komponentene. Forsvaret har, som vi tidligere har redegjort for, ikke implementert informasjon som en del av intern kontroll i DIVØ. Forsvaret baserer seg i stor grad på intranett som informasjonskanal for ansatte og ledere, hvor det også er opprettet en regelverksportal (FOBID) som til enhver tid har oppdaterte lover og regelverk. I tillegg sendes det jevnlig ut nyhetsbrev fra fagansvarlige sjefer med relevante oppdateringer innen fagområdene. Det gjennomføres også ulike seminarer og fagforum hvor forsvarets ansatte og ledere orienteres om aktuelle saker og temaer. Det er ikke forventet at respondenten skal kunne redegjøre for hvor de finner informasjon, men at de forstår viktigheten av å holde seg oppdatert gjennom innhenting av informasjon fra relevante kilder.

Respondent 2 viser forståelse for at det er nødvendig å holde seg oppdatert med tidsriktig informasjon i utførelsen av arbeidet med intern kontroll. Respondenten opplever imidlertid at informasjon fra både interne og eksterne kilder er noe som må oppsøkes og ikke noe som kommer av seg selv.

Respondent 3 viser i utstrakt grad at han forstår nødvendigheten av at informasjon er viktig for at intern kontroll kan gjennomføres på en kvalitativ god måte. Respondenten beskriver i intervjuet hvordan avdelingen sikrer god og nyttig informasjon til ansatte og ledere, gjennom jevnlig samlinger hvor forhold knyttet til forvaltning er et fast punkt på agendaen.

Respondent 4 som er virksomhetskontroller på samme avdeling fokuserer på at de ansatte på avdelingen forvaltes av eksterne linjeledere og at avdelingen dermed ikke har noe ansvar for informasjon til disse. Avdelingens ansvar for å innhente informasjon som er relevant for utførelsen av intern kontroll ble ikke nevnt.

Respondent 7 gir inntrykk av at det fra overordnet nivå er gode rutiner for deling av relevant og dagsaktuell informasjon: «[...] Hæren gjennomfører disse arenamøtene sine 3-4 ganger i året. Så da er det samling på egentlig alle fagkanalene [...]». Respondenten utdyper at det på arenamøter settes fokus på informasjon som har til hensikt å forbedre blant annet forvaltningen i avdelinger i Hæren.

Som en av få respondenter oppgir respondent 9 at han føler at det kan bli litt for mye informasjon: «[...] Innimellom tenker jeg nesten at det blir overload, sånn at det faktisk blir litt sånn at du bare sender det vekk [...] Men vi prøver å distribuere informasjon til de som skal ha den». Respondenten viste at til tross for at han opplevde å bli overlesset av informasjon, så bidro han selv til at informasjonen ble kanalisert til de rette personene, og så nytten av dette i arbeidet med intern kontroll.

Respondentene viste god forståelse for informasjonsbehovet i utøvelsen av intern kontroll, både hva angår å få informasjon fra høyere nivå og å distribuere dette til relevant personell i egen avdeling. Dette på tross av at DIVØ ikke setter informasjon i sammenheng med intern kontroll. Enkelte forsvarsgrener har midlertid sett behovet for å systematisere informasjon til egne ansatte, og har som følge av dette opprettet fagforum der relevant informasjon formidles.

Kommunikasjon

I følge COSO er kommunikasjon en gjentakende prosess med fremleggelse, deling og innhenting av nødvendig informasjon. Intern kommunikasjon kjennetegnes ved måten informasjon deles i organisasjonen, enten oppover, nedover, eller på tvers. Gjennom kommunikasjon kan ansatte og ledere få helt avgjørende og tydelige signaler fra den gjeldende ledelse om at kontrollansvar må tas på alvor. Som drøftet i FS1 er dette ikke implementert i DIVØ, men for at respondentene har forståelse for denne delen av komponenten, forventes det at de som minimum fremhever viktigheten av å kommunisere at arbeidet med internkontroll tas på alvor.

Respondent 1 ga i intervjuet inntrykk av at han bruker mye tid på å formidle viktigheten av den jobben virksomhetskontrolleren utfører på hans vegne: «[...] *det legger vi egentlig ganske mye vekt på for å forklare rollen til kontrolleren, at det er faktisk jobben til kontrolleren å kontrollere og påpeke avvik.*» Med dette viste han forståelse av hvor viktig det er at han som sjef setter dette på dagsorden. Dette understøttes også av at respondent 2, som er hans virksomhetskontroller, opplever at ledelsen er tydelige på dette område.

Respondent 3 har som tidligere nevnt sine ansatte lånt ut til avdelinger i Forsvaret, og har derfor valgt å formidle sitt budskap igjennom orienteringsmailer: «[...] *så sender vi ut en orienteringsmail hvor vi gjør klart regler, bestemmelser og forventninger som jeg har til at de følger opp det*». Respondenten redegjorde også for at de gjennomfører jevnlig samlinger hvor han formidler holdninger til forvaltning, og tar tak i de kulturforskjeller som oppstår ettersom han låner ut personellet til forsvarsgrenene. Respondenten viser i utstrakt grad at han mestrer forståelsen og viktigheten av kommunikasjon.

Respondent 10 viser også god forståelse av viktigheten av kommunikasjon, gjennom at han har satt intern kontroll og formidling av dette på agendaen ukentlig, på sjefens ukentlige brief. Respondenten legger også til at det gjennomføres felles nytilsattkurs på overordnet nivå, hvor det gis føringer og informasjon knyttet til plikter og ansvar i forhold til stillingene folk skal besette.

Alle respondentene har forståelse for viktigheten av kommunikasjon i intern kontroll. Alle BRA-sjefene har gitt uttrykk for at de formidler viktigheten av arbeidet med intern kontroll,

både til linjeledere og ansatte. Dette er også til en viss grad bekreftet av flere virksomhetskontrollere, som i sin jobb er avhengig av at sjefen er tydelig på dette.

Oppsummering informasjon og kommunikasjon

Selv om komponenten ikke er implementert i DIVØ, viser denne undersøkelsen at respondentene setter informasjon og kommunikasjon høyt på dagsorden, og klarer å sette dette i sammenheng med intern kontroll. I mangel av sentrale føringer viser undersøkelsen at informasjon og kommunikasjon gjennomføres ulikt mellom avdelinger i Forsvaret.

Undersøkelsen viser tendenser til at større enheter i Forsvaret har etablert fora hvor blant annet informasjon og erfaringer utveksles. Dette gir fagpersonell et fortrinn ved innhenting av informasjon. Blant de mindre enhetene viser forskningen at fagpersonellet i større grad selv måtte innhente informasjon. Det er uansett en fellesnevner at respondentene forstod komponenten ved at de i mangel av informasjon selv måtte innhente denne. Videre bør det understrekes at undersøkelsen viser at BRA-sjefene er klare i sin formidling av viktigheten av intern kontroll ovenfor sine linjeledere og ansatte.

4.3.5 Oppfølgingsaktiviteter

I følge COSO er oppfølgingsaktiviteter nødvendig for å sikre kontinuerlige forbedringer av det interne kontrollsystemet. Oppfølgingsaktiviteter kan bestå av både løpende og frittstående evalueringer. De ulike evalueringene eller en kombinasjon av disse kan nyttes for å finne ut hvordan de ulike kontrollkomponentene fungerer sammen, og/ eller hver for seg. DIVØ fanger opp denne komponenten, men fordeler denne over flere av BRA-sjefenes oppgaver. Det forventes at respondentene forstår viktigheten av at det gjennomføres evalueringer som har til hensikt å forbedre det interne kontrollsystemet. Dette gjelder komponentene hver for seg, men også sammenhengen og samspillet mellom disse.

Respondent 3 gir uttrykk for at han ikke er involvert i arbeidet med evalueringer, og det fremkommer i intervjuet at internkontrollplanen har vært revidert uten hans involvering. Samtidig med dette viser han forståelse for behovet for evaluering, blant annet av virksomhetsplan og plan for intern kontroll. Han gir gode eksempler knyttet til organisasjonsendringer som kommer i nær fremtid, blant annet ved at han erkjenner behovet for å revidere forhold knyttet til ansvar og myndighet. Gjennom dette viser han noe forståelse

for samspillet mellom komponentene, og at oppfølgingsaktivitet ikke bare isoleres til en komponent.

Respondent 5 har en pragmatisk tilnærming til komponenten, med noen diffuse svar: «*Jeg er tilhenger av en evolusjon, ikke revolusjon [...] at vi beveger oss i takt med at vi ser utfordringene. Ettersom vi lukker ting så blir det borte, og dukker det opp nye ting så kommer det inn.*» Respondenten viste i liten grad forståelse for både behovet og viktigheten av å sette oppfølgingsaktiviteter i sammenheng med intern kontroll. Hans tilnærming til kontinuerlig forbedring var å ta inn og ut kontrollaktiviteter, og han klarte ikke å se nytten av evaluering av helheten og samspillet mellom komponentene.

Respondent 6 forklarte i intervjuet at han hadde rutiner for evalueringer, men kun løpende: «*[...] prøver vi å holde intern kontrollen mest mulig flytende og dynamisk, og at underveis som året går, og vi ønsker å tilføre ting, eller slette ting, så gjør vi det.*» Respondenten fokuserte utelukkende på oppfølgingsaktiviteter knyttet til kontrollaktiviteter. Han klarte derfor ikke å se dette i sammenheng med de andre komponentene, eller sammenhengene mellom disse totalt sett.

Respondent 7 gjorde rede for at de hadde eget evalueringssystem og viste dermed forståelse for nødvendigheten av oppfølgingsaktiviteter. Videre gjorde han rede for at evalueringer ble gjennomført med hensyn til helhet i intern kontroll. Han utfordret i etterkant av inspeksjoner og mønstringer alt personell involvert i intern kontroll, hva er vi gode på og hva kan vi gjøre bedre. Alle resultater evalueres med hensyn til justering av stående ordre. Dermed viste respondenten god forståelse for komponenten, og han klarte å sette komponentene i sammenheng, når han omtaler oppfølgingsaktiviteter.

Oppsummering oppfølgingsaktiviteter

Svarene viser at det er stor variasjon i hva respondentene legger i komponenten. Flere klarer kun å se på oppfølgingsaktiviteter i sammenheng med kontrollaktiviteter, men ikke mot de øvrige komponentene. Ved å gjennomføre evalueringer av helheten i intern kontrollsystemet kunne svakheter i samspillet mellom komponentene vært avdekket. Det var imidlertid gjennomgående at respondentene fokuserte på punkter som skulle tas inn og ut av sjekklisten som beskrev kontrollaktiviteter. Undersøkelsen viser at det kun var en respondent som klarte

å se oppfølgingsaktivitetene opp mot de øvrige komponentene og samtidig viste forståelse for at det er en sammenheng mellom disse.

COSO legger til grunn at løpende og frittstående evalueringer skal gjennomføres for å finne ut av hvordan komponentene fungerer hver for seg eller sammen. Sett i perspektiv av dette må resultatene av undersøkelsen anses å ikke oppfylle forventningene. Hovedfokus til respondentene ligger i evaluering av kontrollaktivitetskomponenten og tilhørende sjekklister. Det er manglende forståelse for å evaluere intern kontrollsystemet i sin helhet, slik at avdelingene kan se svakheter i samspillet mellom komponentene, og på hvilke områder tiltak kan settes inn for å forbedre dette.

4.3.6 Konklusjon FS3

COSO legger til grunn fem komponenter for intern kontroll for å oppnå målrettet og effektiv drift, pålitelig rapportering og overholdelse av lover og regler. For å oppnå god intern kontroll må hver enkelt komponent forstås, man må se sammenhengen mellom de ulike komponentene, og man må forstå at intern kontroll ikke er en sekvensiell prosess, men en dynamisk og integrert prosess.

Komponentene risikovurderinger, kontrollaktiviteter og informasjon og kommunikasjon virker å være forstått av respondentene, og innenfor disse komponentene synes det å være tilstrekkelig kunnskap om den enkelte komponent.

Internt kontrollmiljø er fundamentet for god intern kontroll. Komponentene er ikke direkte beskrevet i DIVØ, og selve begrepet viste seg å være ukjent for respondentene.

Undersøkelsen viser at det blant respondentene eksisterer en viss kunnskap om innholdet, men den er begrenset og fragmentert, og dekker kun deler av komponenten. Ingen av respondentene viste full forståelse for komponenten, og undersøkelsen viser at det ikke eksisterer tilstrekkelig kunnskap om denne komponenten.

For komponenten oppfølgingsaktiviteter viser respondentene forståelse for nytten og behovet for evalueringer. Det er imidlertid gjennomgående fokus på evalueringer knyttet til kontrollaktiviteter. Respondentene klarer ikke å sette komponentene i sammenheng med evalueringer av intern kontrollsystemet. Undersøkelsen viser at det ikke er tilstrekkelig kunnskap og forståelse for komponenten oppfølgingsaktiviteter.

Undersøkelsen viser at det kun er tre av de fem komponentene som alle respondentene har tilstrekkelig kunnskap om. Det fremkommer også at det er manglende forståelse for sammenhengen mellom de ulike komponentene. Dette må anses å være en betydelig svakhet ettersom det legges til grunn at dette er en integrert prosess, hvor alle komponentene virker sammen.

Undersøkelsen viser at en av ti respondenter viser tilstrekkelig kunnskap for alle komponentene, mens de øvrige ni respondentene ikke har tilstrekkelig kunnskap om grunnleggende komponenter for intern kontroll.

5 Konklusjon

I dette kapittelet vil vi først konkludere de tre forskningsspørsmålene. Deretter vil vi benytte disse konklusjonene til å besvare denne oppgavens overordnede problemstilling.

Avslutningsvis vil vi komme med anbefalinger knyttet til ytterligere forskning basert på de funn vi har gjort.

5.1 Konklusjoner på oppgavens forskningsspørsmål

I denne oppgaven har vi valgt å basere oss på tre forskningsspørsmål. I dette delkapittelet vil vi trekke frem konklusjonen på disse tre:

- FS1 – er statens anbefalte rammeverk for internkontroll implementert i Forsvaret?
- FS2 – er den enkelte kjent med sitt ansvar knyttet til intern kontroll i avdelingen?
- FS3 – har den enkelte tilstrekkelig kunnskap om grunnleggende komponenter for intern kontroll?

Dokumentanalysen knyttet til FS1 viser at Forsvaret ikke har klart å implementere COSOs rammeverk for intern kontroll i tilstrekkelig grad, på tross av de anbefalinger som er gitt av DFØ (Direktoratet for økonomistyring, 2013, s. 5). DIVØ beskriver hvilke oppgaver BRA-sjefer skal utføre knyttet til intern kontroll. Det er imidlertid ikke samsvar mellom dette og COSO. Dette gir derfor ikke BRA-sjefer og virksomhetskontrollere det nødvendige grunnlaget for å forstå COSOs helhetlige tilnærming til intern kontroll.

Gjennom FS2 fremkommer det at både BRA-sjefer og virksomhetskontrollere er kjent med det ansvaret som er beskrevet i DIVØ. BRA-sjefene er tydelige på at de har ansvaret for intern kontroll, og oppfølging av dette. For virksomhetskontrollere fremkommer det at de ikke er pålagt ansvar igjennom DIVØ, men bistår sjefene i den daglige utførelsen av intern kontroll. BRA-sjefene kunne i varierende grad gjøre rede for de konkrete oppgavene som de har ansvar for. Det fremkommer også at ikke alle er kjent med de siste endringene som er gjort i DIVØ. Det er ikke naturlig å forvente at hver enkelt BRA-sjef skal kunne gjengi DIVØ i detalj, men de må kunne forventes å kjenne til hovedtrekkene hva angår myndighet, ansvar og intern kontroll. Undersøkelsen viser at alle BRA-sjefene har tilstrekkelig kompetanse knyttet til ansvar og myndighet. Men BRA-sjefenes kompetanse knyttet til DIVØs krav til

intern kontroll vurderes som mangelfulle i den grad at de ikke kunne redegjøre for hovedtrekkene i DIVØs beskrivelse av intern kontroll.

FS3 danner kjernen for besvarelsen av den overordnede problemstillingen i denne studien. Ettersom Forsvaret har valgt å benytte COSO sitt rammeverk for intern kontroll, må det også forventes at den enkelte har tilstrekkelig kunnskap til rammeverket. Med tilstrekkelig kunnskap menes det at den enkelte må forstå de ulike komponentene og samspillet mellom disse som en integrert helhetlig prosess for intern kontroll. Uten en slik forståelse vil det heller ikke eksistere forsvarlig kompetanse lokalt i Forsvarets avdelinger i utførelsen av arbeidet med intern kontroll. Undersøkelsen viser at det er kun en respondent som viser tilstrekkelig kunnskap i forståelsen av rammeverket. De øvrige ni respondentene viser manglende kunnskap av enkelte komponenter, og store mangler i forståelsen av helheten. Det er viktig å påpeke at respondentenes manglende kunnskap kan knyttes til de samme komponentene; internt kontrollmiljø og oppfølgingsaktiviteter.

5.2 Konklusjon på oppgavens problemstilling

DFØ anbefaler statlige virksomheter, gjennom sin veileder for intern kontroll, å implementere et system for intern kontroll basert på COSO sitt rammeverk. Dette for at virksomhetene skal ha et system for intern kontroll som med rimelig sikkerhet bidrar til forsvarlig drift, pålitelig rapportering, samt overholdelse av lover og regler. Mangelfull implementering av rammeverket vil medføre at den eller de som skal ha det utøvende ansvaret for intern kontroll, vil mangle kunnskap og forståelse om hvordan de skal gjennomføre og rapportere intern kontroll slik rammeverket legger til grunn. Dersom det ikke er etablert et system som sikrer forståelse for intern kontroll som en helhetlig integrert prosess, vil det heller ikke kunne utøves på en effektiv og forsvarlig måte.

Oppgavens problemstilling:

Har Forsvarets avdelingssjefer og virksomhetskontrollere tilstrekkelig kompetanse til å utføre intern kontroll på en forsvarlig og effektiv måte?

Undersøkelsen viser at Forsvaret i liten grad har fulgt DFØ sine anbefalinger for implementering av COSO sitt rammeverk for intern kontroll. DIVØ gir i liten grad informasjon om hvordan intern kontroll skal settes i system og hvordan de ulike

komponentene skal inngå i en helhetlig og dynamisk prosess. DIVØ gjengir mye av rammeverket, men det er i liten grad satt i sammenheng med intern kontroll. Flere av komponentene mangler helt eller delvis i DIVØ, som eksempelvis internt kontrollmiljø, som hverken er et etablert eller innarbeidet begrep i Forsvaret. Videre er informasjon og kommunikasjon som komponent utelatt fra DIVØ. Disse funnene viser at helt sentrale elementer i COSO sitt rammeverk for intern kontroll ikke er tilstrekkelig implementert. Det vil derfor være utfordrende for avdelingssjefer i Forsvaret å etablere et velfungerende system for intern kontroll i samsvar med COSO når DIVØ på ingen måte legger til rette for dette.

Avdelingssjefer har vist at de er sitt ansvar bevisst, men dette basert på en DIVØ som ikke i tilstrekkelig grad beskriver intern kontroll slik DFØ anbefaler. Dette fremgår også tydelig gjennom intervjuene, hvor flere av komponentene i COSO sitt rammeverk er ukjente, mens deler av innholdet i disse forstås på bakgrunn av andre forhold som er satt på dagsordenen i Forsvaret.

Undersøkelsen viser at avdelingssjefer og virksomhetskontrollere i Forsvaret omfattet av denne studien har varierende og til dels mangelfull kompetanse i utførelsen av intern kontroll. Det er likhetstrekk blant respondentenes manglende kompetanse på enkelte komponenter i rammeverket (internt kontrollmiljø og oppfølgingsaktiviteter), noe som kan settes i sammenheng med manglende implementering av disse i DIVØ.

Konklusjonen er at avdelingssjefer og virksomhetskontrollere, omfattet av denne studien, ikke har tilstrekkelig kompetanse til å utføre intern kontroll på en forsvarlig og effektiv måte.

5.3 Avslutning

Forsvaret bør på bakgrunn av studiens funn vurdere å revidere DIVØ med den hensikt å danne et rammeverk for intern kontroll i tråd med DFØs anbefalinger. På den måten vil de fem komponentene for intern kontroll synliggjøres for avdelingssjefer i Forsvaret som har ansvaret for intern kontroll lokalt i Forsvarets avdelinger. Videre bør den begrepsbruk COSO legger til grunn for intern kontroll, innarbeides i Forsvarets regelverk og bestemmelser som omhandler intern kontroll.

Studiens metodevalg, med så få enheter, medfører at dens funn ikke kan generaliseres. Det er derfor ikke mulig å trekke en slutning om at mangelfull kompetanse innen intern kontroll er et

problem i Forsvaret som helhet. En kvantitativ studie som tar for seg et større utvalg, vil kunne danne grunnlag for å se om denne studiens funn med fokus på FS2 og FS3 er generaliserbare til hele Forsvarets organisasjon.

Litteraturliste

Busch, T. (2013). *Akademisk skriving for bachelor- og masterstudenter*. Bergen: Fagbokforl.

COSO. (2013). *Internkontroll, et integrert rammeverk : sammendrag*. Oslo: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

Direktoratet for forvaltning og IKT. (2016). Hva er risiko? , 2016, fra <http://internkontroll.infosikkerhet.difi.no/risikostyring/hva-er-risiko>

Direktoratet for økonomistyring. (2013). *Veileder i internkontroll*. (9788299929905). Oslo: Direktoratet for økonomistyring.

Egeberg, K., Klungtveit, H. S., & Sørenes, K. M. (2015, 20.01.2015). Økokrim ransaker Forsvarets logistikkorganisasjon, *Dagbladet*. Hentet fra <http://www.dagbladet.no/2015/01/20/nyheter/nigeria-batene/forsvaret/sikkerhetspolitikk/innenriks/37279559/>

Finansdepartementet. (2015). *Reglement for økonomistyring i staten*

Bestemmelser om økonomistyring i staten. Finansdepartementet Hentet fra https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fin/vedlegg/okstyring/reglement_for_ekonomistyring_i_staten.pdf.

Forsvaret. (2015). Årsrapport 2015 Hentet fra https://forsvaret.no/fakta_/ForsvaretDocuments/Forsvarets%20%C3%A5rsrapport%202015%20%E2%80%93%C2%A0utskriftsvennlig.pdf

Forsvaret. (2016a). *Direktiv for virksomhets – og økonomistyring* Oslo: Forsvaret.

Forsvaret. (2016b). Forsvarets verdigrunnlag. 2016, fra <https://forsvaret.no/fakta/historie-oppdrag-verdier/forsvarets-verdiar/forsvarets-verdigrunnlag>

Forsvarsdepartementet. (2012). *"Et forsvar for vår tid": Iverksettelsesbrev til forsvarssektoren for langtidsperioden for 2013 – 2016*. Oslo: Forsvarsdepartementet Hentet fra <https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/FD/IVBLTP.PDF>.

- Fredagsvik, J. (2005, 18.01.2005). Hoderulling i Forsvaret etter budsjettsprekk, *VG*. Hentet fra <http://www.vg.no/nyheter/innenriks/forsvaret/hoderulling-i-forsvaret-etter-budsjettsprekk/a/262942/>
- Jacobsen, D. I. (2005). *Hvordan gjennomføre undersøkelser? : innføring i samfunnsvitenskapelig metode* (2. utg. utg.). Kristiansand: Høyskoleforl.
- Ottesen, G. (2013). Hvordan ivareta styrets forvaltnings- og tilsynsansvar etter aksjeloven? *Praktisk økonomi & finans*, 30(04), 67-79.
- Prestegård, S. (2015, 26.10.2015). Dette er en skandale, *Dagsavisen*. Hentet fra <http://www.dagsavisen.no/oslo/dette-er-en-skandale-1.423816>
- Riksrevisjonen. (2011). *Riksrevisjonens undersøkelse av intern kontroll i forsvarssektoren*. (Dokument 3:9). Bergen: Fagbokforlaget AS Hentet fra <https://stortinget.no/globalassets/pdf/dokumentserien/2010-2011/dok3-201011-009.pdf>.
- Riksrevisjonen. (2014). *Riksrevisjonens rapport om den årlige revisjon og kontroll for budsjettåret 2013*. (Dokument 1 (2014-2015)). Bergen: Fagbokforlaget AS Hentet fra <https://www.riksrevisjonen.no/rapporter/Documents/2014-2015/Dokument1/HeleDokument1.pdf>.
- St.meld. nr. 14 (2012-2013). (2013). *Kompetanse for en ny tid*. Bergen: Fagbokforlaget.
- St.meld. nr. 19 (2008-2009). (2009). *Ei forvaltning for demokrati og fellesskap*. Oslo: Fornyings- og administrasjonsdepartementet
- Stang, L. (2008, 05.02.2008). Karlsvik-saken, *Dagbladet*. Hentet fra <https://web.retriever-info.com/services/archive/displayPDF?documentId=0550072008020508038029&serviceId=2>

Vedlegg

Vedlegg 1: Intervjuguide

FS / SP	Spørsmål	Oppfølgingsspørsmål	Egenhjelp/ Forventninger til respondent
FS2	Er den enkelte kjent med sitt ansvar knyttet til intern kontroll i avdelingen?		
FS2 SP1	Hvilken rolle har du i arbeidet med intern kontroll i avdelingen?	BRA-sjef / Virksomhetskontroller	Gruppering av respondentene.
FS2 SP2	Hva er dine definerte ansvarsområder for arbeidet med intern kontroll i avdelingen?		Hvilke oppgaver er delegert? Utøves ansvar iht DIVØ.
FS2 SP3	Av DIVØs bestemmelser fremgår det at hver avdeling har ansvar for intern kontroll. Kjenner du til dette regelverket og hva det innebærer for deg?	Gi eksempler om du kan.	
FS3	Har den enkelte tilstrekkelig kunnskap om grunnleggende komponenter for		

	intern kontroll?		
FS3 SP1	Et velfungerende internt kontrollmiljø danner grunnlag for god intern kontroll. Hva mener du skal til for å få et godt internt kontrollmiljø?	Kompetanse, atferd: respekt for lover og regler, etiske prinsipper, samt fordeling av myndighet og ansvar.	Holdning, etikk, ledelse. Ansvaret og myndighet. Kompetanseaspekter. Prestasjonskrav – mål – innkjøp – prognoser.
FS3 SP2	Hvilke rutiner er etablert for risikovurderinger ved din avdeling?	Avdekkes risiko som kan påvirke måloppnåelse? Risiko som kan påvirke forhold som er kritiske for driften?	Hendelser som kan få negative effekter for måloppnåelser. Evt tiltak for å redusere risiko. Kontinuerlig prosess
FS3 SP3	Hvilke kontrollaktiviteter er etablert ved avdelingen, og hvordan er dette beskrevet?	Finnes det retningslinjer og prosedyrer for aktivitetene? Faste kontrollaktiviteter? Regelmessighet? Forebyggende og avdekkende.... Autorisasjoner..... godkjenninger.....	Kontrollaktivitetene er beskrevet og definert i virksomhetsplan og utføres på grunnlag av lokale retningslinjer og prosedyrer.

FS3 SP4	<p>Mener du at avdelingen har tilstrekkelig informasjon, samt teknisk understøttelse for å utøve god internkontroll?</p> <p>På hvilken måte formidles kontrollansvaret til ansatte og ledere i avdelingen?</p>	<p>Kommuniseres internt viktigheten av intern kontroll? Innhentes informasjon nødvendig for å holde seg oppdatert? Kommuniseres endringer i lover og regler i linjen?</p>	
FS3 SP5	<p>Hvordan evaluerer og videreutvikler dere intern kontroll, og hvor ofte gjøres dette?</p>	<p>Inspeksjoner, organisatorisk læring, korrigerende rutiner på bakgrunn av erfaringer, dele erfaringer nyttig for optimalisering av prosesser og prosedyrer.</p>	<p>HEL – justeres basert på funn.</p> <p>Risikovurdering justeres med nye resultatkrav</p> <p>Kontrollaktiviteter justeres/ endres på bakgrunn av erfaringer.</p> <p>Løpende vurdering av informasjons- og kommunikasjonsaktiviteter.</p>