



Den interna kontrollens förankring i kommunen

Högskolan Kristianstad
Institutionen för ekonomi
Civilekonomprogrammet controller offentlig verksamhet –03.
Kandidatuppsats, 10 poäng
2006

Handledare: Leif Holmberg
Nils-Gunnar Rudenstam

Författare: Nareman Al-Saied

Förord

Syftet med denna uppsats är att visa hur förankrad den interna kontrollen är i en kommun. Den interna kontrollen av en offentlig organisation är viktig för alla medborgare. Medborgarnas förtroende vilar på att de förtroendevalda gör rätt fördelningar av deras resurser. Uppsatsen kan tjäna till att utveckla den interna kontrollen i en kommun. Jag vänder mig i första hand till kommuner och studerande som kan använda sig av uppsatsen för vidare forskning inom ämnet.

Att arbeta med denna uppsats har varit givande och spännande. De kommentarer och den konstruktiva kritik som jag har fått erfara har hjälpt mig att gå vidare med min studie. Jag vill tacka alla personer som har varit inblandade i detta projekt. Jag vill främst tacka kommunens ansvariga för den interna kontrollen och mina handledare Nils-Gunnar Rudenstam och Leif Holmberg.

Sammanfattning

De senare års skandaler i offentliga organisationer har ökat kraven på att kontrollen av medborgarnas resurser förvaltas på så sätt som är lagstadgat och effektivt. För att kunna få den interna kontrollen förankrad krävs det ökad dialog och kommunikation mellan kommunens olika avdelningar.

Ansvar för den interna kontrollen måste klargöras så att alla berörda inom organisationen vet vad som gäller vid utförandet av kontrollen.

I min studie har jag använt mig av att gå djupare in i problematiken intern kontroll. Jag har utgått från en fallstudie med en deduktiv ansats. Den teori som jag har använt mig av är agentprincipalteorin och den modell som användes för att underlätta min forskning kallas för COSO-modellen.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1. INLEDNING	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Problemdiskussion	7
1.3 Problem och syfte	8
2 METOD	9
2.1 Forskningsstrategi	9
2.2 Litteraturstudie	10
2.3 Val av fallstudieobjekt	10
2.4 Datainsamling	10
2.5 Metodproblem	11
2.5.1 Reliabilitet	12
2.5.2 Validitet	12
2.5.3 Generaliserbarhet	13
3. TEORI	14
3.1 Intern kontroll	14
3.1.1 Lagar om intern kontroll	14
3.1.2 Vad betyder intern kontroll, olika begreppsförklaringar	16
3.1.3 Intern kontroll, en form av styrning	17
3.2 COSO-modellen	18
3.3 Agent-teorin	20
3.4 Faktorer som påverkar den interna kontrollen	21
3.4.1 Kommunikation	21
3.4.2 Ansvarsfördelning	24
3.4.3 Rutiner och strukturer	26
4. EMPIRI	29
4.1 Kommunen	29
4.2 Förstudie	31
4.3 De olika aktörerna som utför den interna kontrollen	34
4.3.1 Styrelsen	34
4.3.2 Nämnderna	35
4.3.3 Förvaltningarna	36
5. ANALYS	38
5.1 Hur de olika aktörerna förklarar begreppet intern kontroll	38
5.1.1 Styrelse	38
5.1.2 Nämnd	39
5.1.3 Förvaltning	39

5.2 Kommunikation	39
5.2.1 Intern kontroll	40
5.3 Ansvarsfördelning	41
5.4 COSO-modellen	42
5.4.1 Styrelse, nämnd, och förvaltning	42
5.5 Agent- Principal teorin	43
6. SLUTSATS	44
7. DISKUSSIONER	46
7.1 Mina reflektioner	46
REFERENSER	48
Bilaga 1	51
Bilaga 2	52
Bilaga 3	53
Bilaga 4	56

1. INLEDNING

1.1 Bakgrund

Kommunernas ekonomi har alltmer kommit i centrum under de senaste åren. Kraven på politikernas och tjänstemännens kunskap och ansvar har ökat, samtidigt som det ekonomiska ansvaret har förts längre ner i organisationen (Hansson och Martinsson, 1994). Detta är en decentralisering som har delegerat besluten till lägre befattningar och detta leder till ett behov av information till organisationens ledning och politikerna i kommunen. Delegering av beslut kräver kontroll (Deegan och Unerman, 2006). Kontroll innebär enligt Nationalencyklopedin att övervaka, att behärska situationen, det vill säga att styra.

Enligt Lunds kommun behövs den interna kontrollen för säkerhet och förtroende hos medborgarna för den kommunala verksamheten. En effektiv intern kontroll bör medföra att ev. misstänksamhet mot tjänstemän elimineras och att kommunens årliga granskning visar att lagar, regler och processer följs i arbetet på att uppnå de mål som fullmäktige har fastställt. Enligt Riksrevisionsverket (2004) är intern kontroll en aktivitet som utförs i organisationen av högsta ledningen och hela den övriga personalen för verkställande av ekonomisk och övrig kontroll. Kommunikation är viktig för att fastställda mål skall bli till handling genom verksamheterna (Haglund, Stureson, Svensson, 2005).

De svenska kommunala verksamheterna idag kräver rutiner och strukturer för att uppnå målen. Likt andra organisationer har kommunen behovet att kommunicera med sina medarbetare för att uppnå de gemensamma målen. Kommunikationen är grunden för all organisation (Bakka, Fivesdal, Lindkvist, 2001). En viktig förutsättning för en effektiv intern kontroll är därför att det finns en väl fungerande information och kommunikation mellan de organisatoriska nivåerna. Effektiviteten är beroende av om de övergripande målen brutits ner till verksamhetsmål och implementerats i verksamheten. Dessa mål är viktiga att följa upp eftersom de är en viktig del av den interna kontrollen (Haglund, Stureson, Svensson, 2005).

Målen är viktiga på grund av att de ska ge service till medborgarna. För att kunna disponera skattebetalarnas pengar på ett optimalt sätt och för att kunna skapa gemensam

service och välfärd åt medborgarna är det viktigt att den interna kontrollen fungerar (Cassel, 2000). Efter ett antal skandaler från de senaste åren, där tjänstemän och politiker har varit inblandade, har skadat förtroendet för den kommunala organisationen. En av orsakerna till skandalerna var ett missförstånd som gällde ansvaret för den interna kontrollen. Ansvarsfördelning mellan kommunorganisationens olika delar och nivåer är otydlig (Cassel, 2000). Olika aktörer har olika mål, dessa mål måste samordnas för att definiera ett gemensamt mål, annars uppstår konflikter som kan kosta medborgarna mycket pengar (Deegan och Unerman, 2006) Målen är även viktiga för de inblandade i organisationen som utför den interna kontrollen, de ger riktlinjerna för hur verksamheten ska bedrivas. Om dessa riktlinjer inte fungerar minskar förtroendet från alla berörda.

1.2 Problemdiskussion

Det primära syftet med intern kontroll är att säkerställa att de av fullmäktige fastställda målen uppfylls. Intern kontroll är därmed ett verktyg av väsentlig betydelse för såväl den politiska som den professionella ledningen och omfattar alla system/ rutin och processer som syftar till att styra ekonomi och verksamheten (Haglund, Stureson, Svensson 2005). Med ett bra internt kontrollsystem motverkar organisationen fel i den dagliga rutinen och undviker därmed fel i redovisningen. De intressenter som använder redovisningen som beslutsunderlag kan med fördel undvika felaktiga beslut och förluster (Föreningen auktoriserade revisorer, 2000, FAR).

Enligt Cassel (2000) är det viktigt att de offentliga aktörerna utarbetar tydliga regler och rutiner för hur olika ärenden ska handläggas i verksamheterna och hur dessa ska efterlevas med krav på återrapportering till huvudman. I detta fall är huvudman medborgaren. Medborgaren har delegerat beslutsfattandet till politikerna, därför måste det finnas kontroll i de kommunala verksamheterna för att undvika sviktande förtroende och förluster för medborgaren. Finns inte dessa klara och tydliga regler och rutiner, kan senare års skandaler upprepas (Ibid.)

När ansvar och befogenheter i verksamheter som tidigare styrts centralt har flyttats ner på grund av decentralisering krävs en styrdialog mellan nämnd/förvaltning och

ledningen i kommunen (Haglund, Stureson, Svensson 2005). Intern kontroll får också genom denna process många användare. På grund av de många användarna har begreppet intern kontroll många gånger givits olika betydelser. Betydelseerna blir dessutom sämre förstådda när regelverken använder begreppet intern kontroll med vitt skilda tolkningar. Förvirringen kan skapa missförstånd där inblandade aktörer får olika förväntningar. Som en effekt av detta kommer förankringen av den interna kontrollen i organisationen att variera och det kan i sin tur medföra att verksamheterna prioriterar vad som är viktigt att återrapportera. Här spelar kommunikation och information en viktig roll. Finns det klara och tydliga kommunikationskanaler mellan aktörerna kan förvirringen motverkas.

1.3 Problem och Syfte

Ovanstående diskussion visar att den interna kontrollen är viktig för kommunen, om inte i alla organisationer. Det är av stor vikt att undersöka hur förankringen av den interna kontrollen ser ut hos de olika aktörerna inom den kommunala sektorn.

Med denna uppsats vill jag lyfta fram problematiken bakom den interna kontrollens förankring i organisationen. Uppsatsens syfte är att undersöka hur de kommunala styrelserna, nämnderna och förvaltningarna förankrar den interna kontrollen.

2. METOD

2.1 Forskningsstrategi

Närheten till en organisation som en kommun är svår om jag måste fördela min koncentration på flera undersökningsenheter. Med en kommun, ett fall, kunde jag få en helhetssyn hur den interna kontrollen fungerar och få en djupare kunskap med hjälp av styrelserna, nämnderna och förvaltningarna hur väl förankringen är av den interna kontrollen. Det var då naturligt att välja en kvalitativ forskning där Patel och Davidson (2003) menar att syftet med en kvalitativ forskning är att skaffa en annan och djupare kunskap. Djupare kunskap är inte mätbar i den bemärkelse som används i kvantitativa studier. Kvantitativa studier använder sig av mera konkreta variabler såsom t ex tid, vikt eller summa. Det innebär att en forskare väljer fallstudiemetoden för att skaffa sig djupgående insikter om en viss situation och hur de inblandade personerna tolkar denna. Fokus ligger på process snarare än på resultat, på kontext snarare än på specifika variabler och på att upptäcka snarare än att bevisa (Merriam, 1994). I mitt fall ser jag den interna kontrollen som en process.

I ett vetenskapligt arbete finns det olika sätt att hantera relationen mellan teori och empiri, de två mest förekommande är induktion och deduktion (Patel och Davidson, 2003). Med induktiv ansats är utgångspunkten empirin. Utifrån denna försöker forskaren att bygga upp en ny teori, finna samband som är generellt accepterade i samtliga fall. Deduktiv ansats tar författaren sin utgångspunkt i teorin och empirin testas mot denna. Eftersom denna uppsats har ett syfte att analysera hur väl förankringen av den interna kontrollen är i kommunens olika delar, och komma ner på djupet och analysera mina intervjuer anser jag att en kvalitativ metod med en deduktiv ansats anpassar sig till uppsatsens syfte. Den teori som jag använder mig av är agent-principal-teorin. Teorin är användbar då den förklarar samspelet mellan de olika aktörerna och deras olika mål i kommunen. Den modell jag använder kallas för COSO-modellen. Denna modell förklarar den interna kontrollen ur ett helhetssynsätt. Den underlättar för forskaren att förstå dynamiken för den interna kontrollen då den innehåller olika

komponenter som förklarar vad som är god intern kontroll. Vid användandet av modellen kan jag jämföra den interna kontrollen i teorin med empirin.

2.2 Litteraturstudie

Den litteratur som behövdes för att genomföra uppsatsen söktes relevant information om intern kontroll och styrning. Sökningen gjordes i Kristianstads Högskolas bibliotek. Huvudsakliga sökningen gick genom Libris och Affärsdata.

De böcker som fanns inom ämnet Intern kontroll var inte många men med hjälp av tidigare uppsatser och rapporter inom ämnet underlättades forskningen. Sökningen av information skedde även genom Internet genom olika sökmotorer, Google och Altavista. De huvudsakliga sökorden är *intern kontroll, kommunikation, ansvar, rutin och styrning*.

2.3 Val av fallstudieobjekt

I min undersökning har jag valt en mellanstor kommun, Lunds kommun, som fallstudieobjekt. En av orsakerna att jag valde just denna kommun är på grund av den geografiska närheten där jag bor. Jag blev intresserad av hur kommunen där jag bor ser på den interna kontrollen. En annan orsak till fallstudieobjektet är att kommunen är en stor organisation med över 250 anställda. Stora organisationer har komplexa kommunikationsprocesser. Att samordna de mål som faställts med hjälp av kommunikation var en utmaning för mig att undersöka.

2.4 Datainsamling

Min huvudsakliga datainsamling har bestått utav intervjuer och frågor med de berörda som utför den interna kontrollen i kommunen. Jag valde att se närmare på tre nämnder och deras förvaltningar i kommunen. Dessa nämnder anser jag vara goda representanter för min studie då de tillhör de nämnder som har störst volym och anställda.

De personer som frågades genom email om den interna kontrollen är tre nämndeordföranden, tre controllers i förvaltningarna och två kommunstyrelsemedlemmar. Jag intervjuade även en extern revisor från Komrev (Kommunala revisorer) och ett utvalt organ av kommunstyrelsen som kallas för kommunkontoret. I kommunkontoret intervjuades tre personer, en ekonom, en revisor och en person som har utsetts som ett ombud för den interna kontrollen i kommunen.

Jag har dock valt att göra dessa nämnder och deras förvaltningar vara anonyma. E-mail med frågor har skickats ut till dessa (bilaga 1, sid. 51). Frågorna som skickades genomtänktes under stor betänketid för att i så stor omfattning fånga in vad respondenterna anser vara intern kontroll och hur den fungerar i kommunen. Jag är dock medveten att jag kan få för positiva svar från de ansvariga för den interna kontrollen, för att ge ett sken av att den interna kontrollen i kommunen är bra och fungerar i kommunen som den bör av de som utför den interna kontrollen.

Intervjuerna och frågorna har bidragit med vad syftet är med uppsatsen och har gett mig större inblick hur det fungerar i den kommunala sektorn och hur den interna kontrollen är utformad i praktiken. Jag har valt att avgränsa mig till intervjuer och frågor direkt till de som besitter informationen jag behöver. Enligt Merriam (1994) är en intervju en vanlig metod för att samla in kvalitativ information. Intervjuerna har varit ostrukturerade, vilket innebär att respondentens tankar och idéer utvecklas och forskaren ingriper så lite som möjligt med förutbestämda frågor. Intervjun blir mer som ett samtal. Ostrukturerade intervjuer är användbara framför allt när forskaren inte vet tillräckligt mycket om en företeelse för att kunna ställa relevanta frågor (Ibid.).

2.5 Metodproblem

All forskning syftar till att producera giltiga och hållbara resultat på ett etiskt sätt. För att få någon effekt av teorin och praktik måste forskningen vara trovärdig och pålitlig (Merriam, 1994). Begreppen validitet och reliabilitet har vid kvalitativa metoder en annan innebörd än vid kvantitativa studier. Om man intervjuar en person flera gånger och ställer samma fråga men får olika svar betraktas detta i en kvantitativ undersökning som ett tecken på låg reliabilitet (pålitlighet). I en kvalitativ undersökning är detta inte alltid fallet. Orsaker till detta kan vara att intervjupersonen har ändrat uppfattning, fått

nya insikter eller lärt sig något. Reliabiliteten bör istället ses mot bakgrund av den unika situationen som råder vid undersökningstillfället (Patel och Davidson, 2003).

Validiteten grundar sig på hur forskaren lyckas samla underlag för att göra en trovärdig tolkning av den studerades värld (Ibid.). Till skillnad från kvantitativa studier är validitet inte enbart knutet till själva datainsamlingen i kvalitativa studier. Detta kan yttra sig i hur forskaren förmår tillämpa och använda sin förförståelse i hela forskningsprocessen (Merriam,1994).

I denna uppsats används en kvalitativ metod för att angripa problemet i uppsatsen. I min kvalitativa studie är ambitionen att upptäcka och att beskriva förankringen av den interna kontrollen i kommunen.

2.5.1 Reliabilitet

Reliabiliteten frågar sig hur tillförlitlig forskningsinstrumenten är vid en undersökning. Enligt Denscombe (2000) är huruvida forskningsinstrumenten är neutrala till sin verkan och om de skulle ge samma resultat vid nästa mätning av samma oförändrade enhet. Tillförlitligheten enligt Merriam (1994) menar att det handlar om vilken utsträckning ens resultat kan upprepas.

Jag anser genom ostrukturerade intervjuer och frågor genom e-mail som mitt forskningsinstrument, har ökat studiens tillförlitlighet genom att jag inte har kunnat påverka respondenten och dess tankegångar genom omedveten eller medveten påverkan. Dessutom har övriga respondenter kunnat svara på frågorna genom e-mail i egen miljö och egen vald tidpunkt.

2.5.2 Validitet

Validitet innebär att det som undersöks är det som är avsett att undersökas (Patel och Davidson, 2003). Enligt Denscombe (2000) handlar validitet om i vilken utsträckning de data som har insamlats av forskaren är giltiga och träffsäkra.

Bearbetning av frågorna till intervjuerna och till övriga respondenter kontrollerade jag hela tiden att de låg i linje med syftet för uppsatsen och även i linje med den teori som jag använde mig av. Jag har även haft kontakt med mina respondenter där jag fick veta om de kunde svara på mina frågor eller inte. De som har kunnat svara på mina frågor har ökat validiteten för uppsatsen, dessa personer var mina nyckelpersoner. När svaren från frågorna mejlades tillbaka till mig, kunde jag även fråga samma personer igen om något var oklart i svaren. Dessa nyckelpersoners kunskaper har följts upp genom telefonsamtal och email under hela uppsatsens gång.

För att det ska vara hög validitet krävs det relevant data. Jag har varit medveten om att risken med att hitta relevant data för uppsatsen kan vara låg. Under datainsamlingen har jag dock hittat andra uppsatser inom ämnet intern kontroll och detta har ökat validiteten för mitt projekt.

2.5.3 Generaliserbarhet

De resultat som uppnås i detta arbete kan gälla andra organisationers sätt att förmedla vad den interna kontrollen innebär. De kan också använda sig av de faktorer jag tar upp som påverkar deras förankring av den interna kontrollen.

Kvalitativa studier kännetecknas av stor variation, det finns inga entydiga regler, procedurer eller kriterier för att uppnå god kvalitet i uppsatsen (Patel och Davidsson, 2003). Ett ensamt fall kan aldrig representera verkligheten. Man ska alltid vara försiktig när man analyserar resultatet av ett fall.

De aktörer som representerar kommunen i mina intervjuer är övertäckande för hela kommunen. De kommuner som har likartad sammansättning av aktörer kan möjligen använda sig utav resultaten i uppsatsen.

3. TEORI

3.1 Intern kontroll

Intern kontroll är primärt ett ledningsverktyg med väsentlig betydelse för både den politiska ledningen och förvaltningarna. Kontrollsystemen bidrar till att säkra att beslut vilar på ett korrekt underlag. De skyddar också mot förluster eller förstörelse av kommunens tillgångar.

3.1.1 Lagar om intern kontroll

Den interna kontrollen är lagstyrd i den offentliga sektorn. I kommunallagen fördelas ansvaret för uppföljning och kontroll av kommunens verksamhet på revisorerna, kommunstyrelsen och nämnderna. Jag presenterar här de lagar som tas i beaktning vid genomförandet av intern kontroll i verksamheterna.

Revisorerna granskar i den omfattning som följer av god revisionssed (bilaga 2) den verksamhet som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområden. Revisorerna har även skyldighet att pröva den interna kontroll som åvilar respektive nämnd med utgångspunkt från vad som är skrivet i kommunallagen om nämndens ansvar för sin verksamhet (kommunallagen 9:9 och 9:11). Revisorerna kan dock aldrig ta ansvar för att utföra den interna kontrollen men de kan naturligtvis inta ett konsultativt förhållningssätt i frågor som berör intern kontroll. Revisorerna rapporterar enbart till kommunfullmäktige som är deras uppdragsgivare (Svenska kommunförbundet och Landstingsförbundet, 2002)

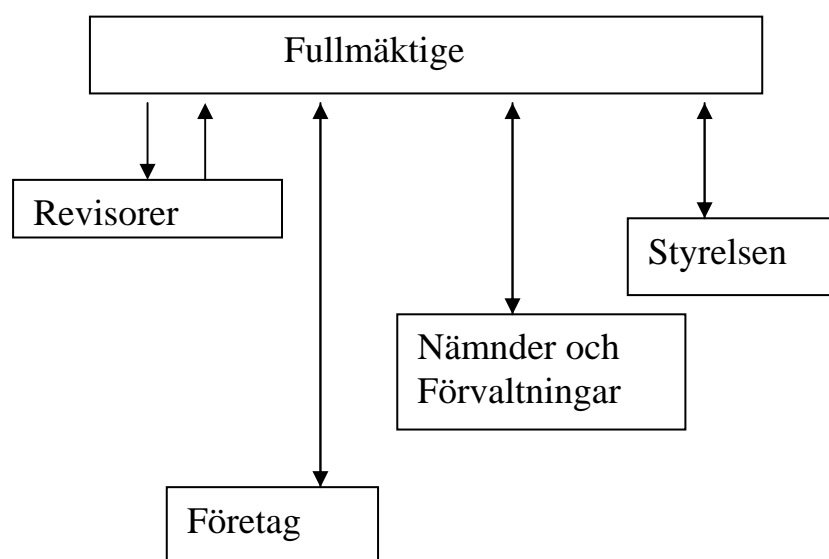
Fullmäktige fastställer ett reglemente för intern kontroll och skall ses som ett komplement till övriga riktlinjer. Riktlinjer och mål fastställs enligt lag för verksamheterna, även hur organisationerna för nämnderna ska vara utformade (kommunallag 3:8). Reglementet för internkontroll skall tillämpas både på ekonomiska förhållanden och på olika former av verksamhetsuppgifter hos nämnderna (Lunds kommun, styrelsen).

Kommunstyrelsen har en särställning bland de kommunala nämnderna och skall ha en uppsikt över övriga nämnders verksamhet. Vilket innebär att leda och samordna förvaltningen av kommunens/landstingets angelägenheter. Däri räknas även de kommunala bolagen (kommunallagen 6:1). Kommunstyrelsen har det övergripande ansvaret för att tillse att det finns en god intern kontroll. I detta ligger ett ansvar för att en organisation kring intern kontroll upprättas inom kommunen. Styrelsen har trots sin uppsiktsplikt en begränsad makt. Den kan inte upphäva beslut som någon annan nämnd har fattat (Haglund, Stureson, Svensson, 2005).

Nämnderna skall enligt kommunallagen 6:7 och 9:9 göra egna kontroller och se till att verksamheten bedrivs på ett tillfredsställande sätt. Att även revisorerna gör granskningsuppgifter fritar således inte nämnderna från dessa uppgifter. Förvaltningarna som är tillhörande nämnderna, finns det förvaltningschefer som ansvarar för den verkställande ledningen av verksamheten. Cheferna bör ta initiativ för att åstadkomma och upprätthålla en god intern kontroll (Haglund, Stureson, Svensson, 2005).

Kommunallagen anger att nämnderna har ansvaret för den interna kontrollen inom sitt verksamhetsområde. Lagen eller dess kommentarer anger dock inte hur den interna kontrollen ska organiseras, utan detta lämnas till varje nämnd att själv besluta (Lunds Kommun).

Sammanfattningen av ansvar av den interna kontrollen, enligt lag visas i figur nr 1;



Källa; Sidan 8 i Fullmäktige och revision, 2004 i omarbetad version.

Fullmäktige anger mål och ramar för nämndernas verksamhet. Styrelsen, som har ett övergripande ansvar, utarbetar gemensamma regler och riktlinjer i förvaltningsövergripande frågor. Nämnderna ansvarar sedan för utformning av tillämpningsregler och riktlinjer för respektive verksamhet. För att kunna tala om en god intern kontroll är det därefter mycket viktigt att det finns en fungerande uppföljning och återrapportering. Det räcker alltså inte att bara planera nämndernas verksamheter. Fullmäktige måste också få besked om att verksamheten bedrivs i enlighet med fattade beslut, till rätt kostnad och på rätt sätt. Detta gäller såväl löpande under budgetåret som i samband med bokslutet. Det förutsätter dock att kommunikationen fungerar både uppifrån och nerifrån (Haglund, Stureson, Svensson, 2005).

3.1.2 Vad betyder intern kontroll? Olika begreppsförklaringar

Intern kontroll har många betydelser och innebörden av intern kontroll uppfattas olika av olika individer. Trots att det finns lagar och rekommendationer, räcker inte dessa för att kunna ha en gemensam definition av begreppet inom kommunen. En av orsakerna kan vara att kommunerna idag inte styrs utav regler utan av generella mål (Rothstein, 2001). Dessa generella mål låter varje verksamhet att tolka lagen och bestämma hur den interna kontrollen ska utföras. Kommunen är även en komplex organisation med många olika ideologier och många olika åsikter som måste tas i beaktning, vilket då kan bli naturligt att olika människor definierar begrepp så som intern kontroll på olika sätt.

Enligt Föreningen auktoriserade revisorer, FAR (2000), använder sig föreningen av definitionen på den interna kontrollen som länge har använts för aktiebolag: ”Kontrollen över bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt omfattar de delar av bolagets organisation och rutiner som säkerställer att redovisningen blir riktig och fullständig och att bolagets resurser inom ramen för aktiebolagslagen, bolagsordning och eventuella bolagsstämmodirektiv disponeras endast i enlighet med styrelsens och Vds intentioner”.

En mer bredare innebörd av den interna kontrollen ges av COSO-rapporten som skriver i sin rapport: ” Intern kontroll definieras som en process, där såväl den politiska som den professionella ledningen och övrig personal samverkar. Processen är utformad för att med rimlig grad av säkerhet kunna uppnå följande mål: Ändamålsenlig och

kostadseffektiv verksamhet , tillförlitlig finansiell rapportering och information om verksamheten, efterlevnad av tillämpliga lagar, föreskrifter, riktlinjer mm”.

Andra definitioner ges av Haglund, Sturesson, Svensson, 2005) ” intern kontroll är att säkerställa att de av fullmäktige fastställda målen uppfylls. Intern kontroll är därmed ett verktyg av väsentlig betydelse för såväl den politiska ledningen som den professionella och omfattar alla system och rutiner/processer som syftar till att styra ekonomin och verksamheten”. Med styrning avses planering, samordning/ledning, uppföljning och kontroll (Ibid.). Den interna kontrollen består av inomkommunal kontroll av den egna verksamheten, den ska stärka ändamålsenlighet och att verksamheterna bedrivs säkert och effektivt (Lunds kommun, styrelse).

Från en statsvetenskaplig synvinkel innebär den interna kontrollen att ”hålla ett vakande öga över de styrande och om så krävs att genom befintliga institutioner ställa makthavare till svars” (Ahlbäck, 2001). Med detta påstående menar Ahlbäck att så fort medborgarna delegerar beslutsfattandet till politikerna krävs det kontroll för att politiken ska behålla sin legitimitet. Detta görs för att undvika misstankar från medborgaren att kommunens verksamheter sköts ändamålsenligt och kostnadseffektivt (Ibid.).

3.1.3 Intern kontroll, en form av styrning

Ekonomistyrning kan definieras som en målmedveten styrprocess vars syfte är att utifrån kända spelregler/styrprinciper påverka en organisations beslut och beteende i riktning mot uppställda mål vad gäller resultat, effektivitet och ställning (Lunds kommuns årsredovisning, 2003).

Att styra en stor organisation med många medarbetare är på gränsen till en omöjlig arbetsuppgift (Bergstrand, 2003). Vidare menar Bergstrand , att en ledare för en organisation måste delegera arbetsuppgifterna genom andra för att kunna bedriva en effektiv organisation. Beslutsfattandet av organisationen flyttas längre ner till medarbetarna. Ett problem som kan uppstå vid delegering av styrning är att få alla anställda arbeta för ett gemensamt mål. Olika aktörer har olika målfunktioner eller preferenser och det kan därför uppstå en så kallad målkonflikt mellan aktörerna, t ex

mellan ägaren, principalen och den verkställande ledningen, agenten. Interna kontrollen behövs för att det kan inträffa att de som har ansvar för styrningen i lägre befattning än principalen kan fatta sådana beslut som gör att agenten uppnår sina egna mål. Detta i sin tur kan göra att organisationen som helhet förlorar resurser (Falkman, Orrbeck, 2001).

I allmänna val väljer medborgarna i kommunen fullmäktige utifrån olika politiska uppfattningar och förväntningar. Fullmäktige har den beslutande makten i kommunen. Fullmäktige beslutar om visioner, mål och riktlinjer. Fullmäktige organiserar nämnder, styrelser och egna företag. Med dessa uppgifter är fullmäktige en tydlig uppdragsgivare till nämnder och styrelser (Svenska kommunförbundet, Landstingsförbundet, 2004). I kraft av denna funktion behöver fullmäktige ha en uppföljning och kontroll över verksamheten för att få inblick och kunna värdera att allt har gått enligt de fastställda målen och de resurser som har blivit tilldelade för verksamheten har använts effektivt. Med styrning vill man påverka organisationen så att verksamheten bedrivs effektivt. Vanligast i kommunen är att man styr via olika dokument såsom reglementen, ekonomistyrprinciper och rutiner. Om ingen kontroll sedan sker av att dessa följs, skapas förmodligen ingen styrning (Haglund, Sturesson, Svensson, 2005).

Grundläggande i arbetet med den interna kontrollen är att utveckla kompetens i organisationen och bygga beredskap för att hantera situationer av fel och brister. En viktig egenskap är att återkommande analysera och bedöma riskerna i den egna verksamheten för att kunna förebygga och skapa beredskap. Information och kommunikation inom organisationen är det uppenbara smörjmedlet i en god intern kontroll (Svenska kommunförbundet, Landstingsförbundet, 2004).

3.2 COSO-modellen

Under 1990-talet har det utvecklats en modell för den interna kontrollen. Det är en generell modell och har utvecklats för att gälla privat som offentlig verksamhet. Rapporten som presenterade modellen kallas för COSO-rapporten (The committee of the sponsoring Organizations of the Treadway Commission). COSO-modellen definierar den interna kontrollen som en process, där såväl den politiska och den professionella ledningen och övrig personal samverkar. Processen är utformad för att

med rimlig grad av säkerhet kunna uppnå följande mål (Haglund, Sturesson, Svensson, 2005):

Ändamålsenlig och kostnadseffektiv verksamhet.

Tillförlitlig finansiell rapportering och information om verksamheten.

Efterlevnad av tillämpliga lagar, föreskrifter, riktlinjer mm.

Modellen har sin utgångspunkt från fem kontrollkomponenter som organisationen kan använda sig av vid utformning av den interna kontrollen.

1. *Kontrollmiljön* innefattar de system som används och är grunden för organisationen. Systemen är det sociala, organisatoriska, politiska och det tekniska. Det sociala innebär personalens erfarenheter, kompetens, attityd och värderingar och hur relationerna är inom verksamheten. De organisatoriska systemen har sin utgångspunkt i riktlinjer, reglementen samt ansvar och befogenhetsfördelning. Politiska systemet utgår från hur ledaren i verksamheten agerar och hur politiska styrningen påverkar kontrollen. Det återstående systemet är de tekniska hjälpmedlen t ex dataprogram för den finansiella redovisningen.
2. *Riskbedömning* innebär att varje verksamhet gör en analys för att bedöma hur stor sannolikhet det finns för att en risk ska inträffa. Riskerna kan vara t ex att barnnämnden skickar felaktiga fakturor till barnfamiljer för kostnaden i barnomsorgen.
3. *Kontrollaktiviteter* är de åtgärder som vidtas för att motverka, minimera eller i vissa fall eliminera riskerna. Aktiviteterna används i alla nivåer i organisationen. Utgångspunkten är att verksamheten bedrivs med god ekonomisk hushållning (kommunallagen 8:1). Exempel på aktiviteter kan vara att mäta en verksamhets effektivitet, dvs hur väl verksamheten har använt de resurser som har blivit tilldelade den.
4. *Information och kommunikation* är de faktorer som måste användas för att den interna kontrollen ska fungera. Informations och kommunikationsutbyte mellan

aktörerna i kommunen gör så att styrningen av organisationen blir effektiv. När ansvar och befogenheter i verksamheter som tidigare styrts centralt har flyttats ner på grund av decentraliseringen, krävs en styrdialog mellan nämnd/förvaltning och ledningen i kommunen (Haglund, Sturesson, Svensson 2005).

5. *Tillsyn* innebär en uppföljning av de ovanstående komponenterna för att se till att de används som det var avsett.

3.3 Agentteorin

Med hjälp av definitionen på den interna kontrollen ovan bör följande förutsättningar lyftas fram: *Mål, aktörer och organisatoriska enheter, processer.*

Intern kontroll är ett hjälpmedel som är integrerad i verksamheten. Alltså den utgörs av processer, vars syften är att säkerställa att målen uppnås. Detta förutsätter att kommunen formulerat mål för verksamheten (Haglund, Sturesson, Svensson 2005).

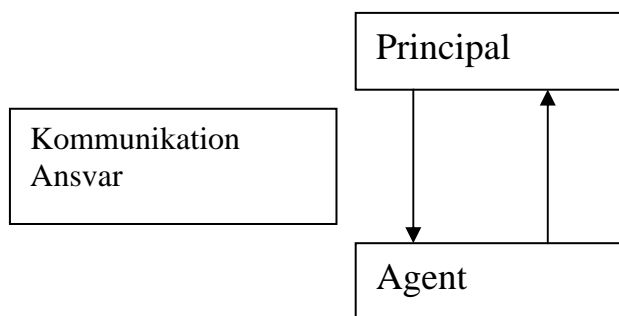
Alla organisationer har rutiner och strukturer för att bedriva sin verksamhet. För att kunna utföra dessa rutiner och strukturer behövs det aktörer. I kommunen är de olika aktörerna som utför den interna kontrollen, styrelserna, nämnderna och förvaltningarna (Lunds kommuns hemsida). Aktörernas kontroll av verksamheterna innebär att se till att de olika enheterna i kommunen nyttjar de tillgängliga resurserna på bästa möjliga sätt, under förutsättning att det finns tillräcklig kompetens och att aktörerna är informerade om vilka mål som gäller.

Agentteorin bygger enligt Deegan och Unerman (2006) på att alla individer utgår från egenintresse. Egenintresse innebär att individens mål är att maximera sin egen nytta och därigenom öka sin välfärd. I en relation där en part delegerar beslutsfattandet till någon annan part uppstår en principal –agent relation. Sådana relationer kan uppstå mellan en medborgare och den förtroendevalda eller mellan en chef och en anställd.

När agentens mål för verksamheten inte överrensstämmer med principalens mål uppstår en målkonflikt. Målkonflikterna kan minimeras genom olika kontrakt emellan

aktörerna. Dessa kontrakt kan visa olika måldirektiv och ansvarsområden. Risken vid delegering av beslutsfattande är att agenten inte presterar i lika stor omfattning som principalen i sitt arbete, därför behövs det olika kontrakt mellan agenten och principalen för att agenten ska bli så produktiv som de vore principal. Utöver kontrakt behövs det någon form av kontroll att kontrakten efterföljs. Denna kontroll kallas i agentteorin för övervakning(ibid.). Övervakningen i kommunen sker av fullmäktige på de enheterna som ska kontrolleras, och denna kontroll kallas den interna kontrollen som de olika enheterna ska utföra och sedan åiterrapportera till fullmäktige. Enligt Falkman och Orrbeck (2001) behövs den interna kontrollen i de olika nivåerna i en organisation för att den redovisar till högsta instansen hur resursfördelningen har använts. Kontrollen fyller en funktion eftersom det finns individer som fattar beslut som uppnår deras egna mål, inte organisationens mål. Med dysfunktionella beslut kan detta leda till att organisationen förlorar resurser.

Bilden nedan visar hur relationen är mellan agent och principal. Figur nr 2.



Omarbetad bild från sid. 30 i Haglund, Sturesson och Svensson, 2005

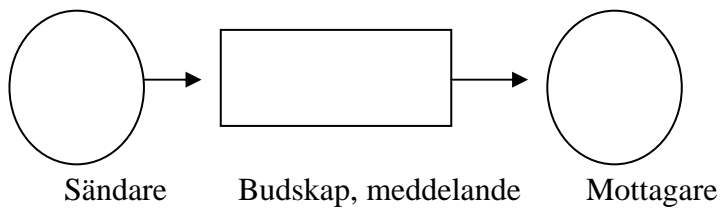
3.4 Faktorer som påverkar den interna kontrollen

Följande avsnitt kommer jag att presentera hur olika faktorer är väsentliga för den interna kontrollens förankring i kommunen, nämligen kommunikation och ansvar. Jag tar även kort upp rutiner och strukturer.

3.4.1 Kommunikation

Kommunikation är ett ömsesidigt utbyte av information(Wiio, 1973). En enkel kommunikationsmodell som har blivit accepterad i facklitteraturen är tekniskt inspirerad och den bygger på tre element:

Källa: Bild s.158 i Bakka, Fivesdal och Lindkvist, 2001. Figur nr 3.



Modellen visar en process där ett budskap, ett meddelande flyttas från sändare A till mottagare B. Denna modell kallas för envägskommunikation. Modellen behöver dock kompletteras med återkoppling från mottagaren. Sändaren kan inte vara säker på att budskapet har nått fram och har det kommit fram till mottagaren, hur har det uppfattats? Därför behövs feedback av mottagaren (återkoppling). Feedback är av stor betydelse för kommunikation i organisationer för att konstatera om budskapet når fram och om det får någon inverkan på folks beteende (Bakka m fl).

Kommunikationen genomgår skilda faser där sändaren A har ett budskap och den kodas och sänds till en mottagaren B genom en kanal, mottagaren avkodar detta budskap och ger avsändaren feedback (Bakka m fl.). Budskapet, informationen kan inte sändas som den är utan den måste omarbetas till ljud eller skrift, denna förändring av informationen kallas för kodning (Wiio, 1973). När kodningen är klar sänds informationen i en kanal. En kanal i kommunen kan vara det dokument som kallas för reglemente för den interna kontrollen i verksamheterna. För att kommunen ska få någon återkoppling av den interna kontrollen, återrapporteras det av verksamheterna i någon form av redovisning (Lunds kommun, kommunkontoret).

Enligt Stewart (1988) utgör kommunens hierarki den formella kommunikationskanalen mellan fältverksamheten och centralförvaltningen. Genom denna hierarki flödar informationen neråt, om beslut och krav på åtgärder. Informationen flödar även uppåt genom hierarkin angående vilka åtgärder som har vidtagits och vilka problem man har stött på. För att kommunikationen ska bli effektiv behövs det många kommunikationskanaler, speciellt för viktiga meddelanden. Är man beroende av några få kanaler leder det till störningar både i en uppåtriktade och den nedåtriktade kommunikationen (Ibid.). I fråga om mänsklig kommunikation avses med störningar såväl inre faktorer hos sändaren och mottagaren och yttre faktorer hos kanalen, vilka

försakar bristande överensstämmelse mellan den information sändaren vill överföra och den information mottagaren tar emot. De inre störningar hos sändare om mottagare orsakas av attityder och åsikter samt många andra psykologiska faktorer såsom känslomässiga reaktioner förknippade med meddelandet (Wiio,1973). Bristande kommunikationsförmåga är också en källa till störningar (Ibid.).

Yttre störningar hör ihop med kanalen, t ex otydligt språk i dokumenten. Förstår inte mottagaren innehållet i dokumenten kan det inverka negativt hos sändare och mottagare.

En viktig förutsättning för en effektiv intern kontroll är att det finns en väl fungerande information och kommunikation mellan de olika organisatoriska nivåerna (Haglund, Stureson, Svensson, 2005). Intern kontroll är även en form av styrning där kommunen vill påverka verksamheterna att de bedrivs effektivt. För att styra och leda behövs enligt Stewart(1988) en aktiv policy för alla aktörer inom kommunen för att säkerställa att de anställda är medvetna om och har kunskap om, inte bara sina egna ansvarsområden utan också om kommunens allmänna riktlinjer och övergripande målsättningar. Detta sker genom kommunikation emellan förvaltningarna och övriga enheter i kommunen. Organisationens värderingar grundläggs delvis genom kommunikation. De budskap som ges förmedlar direkta och indirekta signaler till personalen. Kommunikation behövs i båda riktningarna. Chefstjänstemännen i kommunen har lika stort behov av att få del av personalens kunskaper och idéer, som av att själva förmedla sina budskap (Ibid.). Kommunikation kan användas som en kontrollfunktion för att styra andra, påverka deras tankar, idéer, känslor och handlingar. Brister det i kommunikationen finns inte denna påverkan.

Det grekiska ordet dialog betyder samtal och kommer från teaterns värld. Inom arbetslivet syftar dialog till att skapa en miljö där alla ska våga komma till tals med sina åsikter och funderingar kring verksamheten. Meningen är att alla ska vara jämbördiga och få komma till tals på lika villkor. För att en dialog ska kunna fungera behövs en lyssnande attityd ifrån alla, oavsett befattning i organisationen.

I en dialog finns inget givet svar, inget rätt eller fel, bara olika åsikter om samma sak. Målet är inte konsensus, att människor ska tycka likadant, utan att man ska förstå varandras tolkning av organisationen och verksamheten (Sunt liv, 2005)

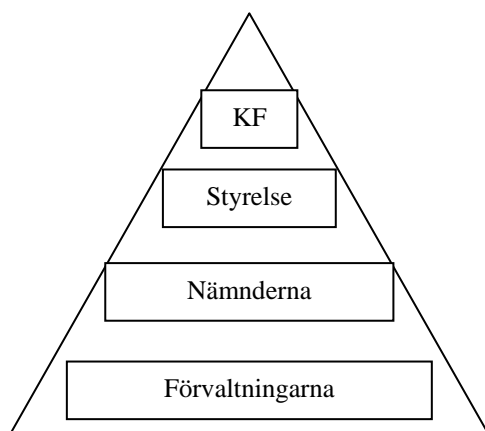
3.4.2 Ansvarsfördelning

Enligt svenska ordboken (Nordstedt, 1988) innebär ansvar ”skyldighet att se till att viss verksamhet fungerar och att ta konsekvenserna om så inte sker”. Innebörden av ansvarighet är ju att *någon* åtminstone i formell mening har ansvar för viss verksamhet eller dess resultat (Ahlbäck, 2001). Om missnöje föreligger enligt Ahlbäck (2001), vad gäller ett visst politiskt förhållande krävs det i realiteten goda kunskaper om förvaltningsapparatens uppbyggnad. Vilken nivå, instans, myndighet, enhet eller avdelning är ansvarig för ett uppfattat missförhållande? Otydligt ansvar i många fall kan vara liktydligt med inget ansvar alls, eftersom den utpekade därmed ges en chans att hänvisa till någon annan (ibid.).

En tydlig ansvarsfördelning är viktig vid förändringar i stora organisationer. Vid en ökad decentralisering är det nödvändigt att veta vilka befogenheter de olika enheterna har i kommunen eftersom ansvaret läggs i lägre nivåer i organisationen. Insikten om innebörden av att den av folket delegerade makten inte bara tillkommer de folkvalda, utan att de folkvalda i sin tur har delegerat makt till verkställarna krävs det kunskap om vilket ansvarsområde de olika enheterna tillhandahåller (Ahlbäck, 2001).

I Sverige och i de flesta andra demokratier har ansvaret för den politiska ordningen resulterat i olika nivåer. I kommunen har ansvaret delats upp i kommunfullmäktige, styrelser, nämnder och i förvaltningar. Figuren nedan visar hur ansvar är fördelat inom kommunen.

Figur nr 4.



Kommunfullmäktige (KF) är kommunens riksdag, eller högsta beslutande församling. Här fastställs mål och riktlinjer för den kommunala verksamheten. Fullmäktige beslutar

om budget, skatt, årsredovisning och frågan om ansvarsfrihet. I kraft av denna funktion behöver fullmäktige en uppföljning och kontroll över verksamheten (Svenska kommunförbundet, 2004).

Gentemot medborgarna är fullmäktiges prövning och beslut om ansvar en process som visar hur fullmäktige ser på den genomförda verksamheten – om den ligger i linje med fullmäktiges mål och beslut eller inte och vilka konsekvenser denna prövning kan leda till. Ansvarsprövningen är således en central del i en representativ demokrati. Fullmäktiges beslut har betydelse för hur medborgarna bedömer situationen och hur de agerar i kommande val (Svenska kommunförbundet, 2004)

Fullmäktige utser kommunstyrelse och övriga nämnder. Fullmäktige bestämmer alltså vilka nämnder som ska finnas och hur arbetet mellan dem ska fördelas (Lunds kommun).

Kommunstyrelsen (KS) är kommunens regering, det verkställande och förvaltande organet. KS ansvarar för att arbeta fram förslag till budget och långsiktig planering. Styrelsen är ett organ som förvaltar och genomför den verksamhet de har ansvar för, antingen ålagda i lag eller genom beslut av fullmäktige. Den ska följa mål, beslut, lagar och föreskrifter och se till att den interna kontrollen är tillräcklig och att verksamheten bedrivs effektivt (Svenska kommunförbundet, 2004). KS ansvarar även för uppsikten över nämndernas verksamhet (Lunds kommun, styrelse).

Nämndernas ansvar är att följa de mål och beslut som fullmäktige fastställer och även de lagar som är befintliga. Den interna kontrollen ska fungera och efterlevas såsom det är fastställt och nämnden har som ansvar att utarbeta klara rutiner för hur olika ärenden ska handläggas (Lunds kommun, nämnd). Kommunallagen anger de grundläggande reglerna för ansvar och beslutanderätt i en kommun. Kommunfullmäktige har dessutom i ett reglemente angivit vilka uppgifter kommunens olika nämnder har. I reglementet anges också vad som i övrigt ska gälla för nämndernas och de kommunala bolagens verksamhet och arbetsformer. Enligt Haglund m fl. (2005) har nämnden alltid det yttersta ansvaret hur den interna kontrollen fungerar. I detta ansvar ingår att bland annat att:

- ◆ Med utgångspunkt från fullmäktiges övergripande beslut, utforma tillämpningsregler och riktlinjer för verksamheten
- ◆ Utforma dokumenterade organisationsbeskrivningar och rutinbeskrivningar
- ◆ Fördela attestuppdrag
- ◆ Tillse att delegationsordningen är uppdaterad
- ◆ Utforma ett effektivt uppföljnings- och rapporteringssystem

Förvaltningen ansvarar för den verkställande ledningen av verksamheten och tar initiativ för att åstadkomma och upprätthålla en god intern kontroll (Haglund, Stureson, Svensson, 2005).

Nämnderna ansvarar för förvaltning och verkställande av fullmäktiges beslut. Det innebär att de har ett ansvar för den löpande verksamheten och för att genomföra enskilda fullmäktigebeslut. I praktiken är det tjänstemän som sköter själva genomförandet av kommuners och landstings verksamheter, men de förtroendevalda har alltid det yttersta ansvaret (Regeringskansliet, 2005). Det är alltså enligt Haglund m fl. förvaltningschefen som ansvarar för den verkställande ledningen av verksamheten, som bör ta initiativ för att åstadkomma och upprätthålla en god intern kontroll.

3.4.3 Rutiner och strukturer

Processen benämnd intern kontroll skall vara ett ledningsverktyg där politiker och anställda samverkar för att nå kommunfullmäktiges mål samt styrelsers och nämnders egna mål. Intern kontroll, det interna kontrollarbetet, är ett inslag i det vardagliga verksamhetsarbetet men som behöver en systematisering och en gemensam referensram för att få genomslag i en stor organisation som kommunen (Lunds kommun, styrelsen).

Den interna kontrollen utgörs av lagar, regler, policy och tillämpas enligt givna föreskrifter, t ex reglementet som fastställs av fullmäktige (Haglund m fl, 2005). Det finns en mängd av lagar och regler om den interna kontrollen men detta är inte tillräckligt enligt Cassel (2000). Rutiner måste finnas för att organisationen ska fungera på det sätt det är avsett. Rutinerna är också en riktlinje för medarbetarna hur de ska ta beslut om medborgarnas resurser på ett effektivt sätt (ibid.).

Rutiner kan ses som ett handlingsutförande av gällande regler och lagar. Rutinerna används då utav medarbetarna för deras vardagliga arbete. Vid tolkningar av gällande regler och lagar kan tolkningarna vara många inom en organisation. Därför behövs det rutiner för att fastställa om vad som faktiskt behöver göras. Enligt Stewart (1988) behöver rutinerna överrensstämma med verksamhetens mål. Med många medarbetare i en organisation kan uppfattningen om målen variera. Det finns dock ett starkt samband mellan rutiner och regler men det är viktigt att dessa två begrepp inte blandas ihop. Regler antas formellt utav organisationen, medan rutinerna oftast inarbetas för att anpassa sig efter organisationens mål.

Alla organisationer har strukturer av olika slag. Vad som ofta ligger till grund för en organisations struktur och dess drivkrafter är i form av vad organisationen har för grundläggande syften (Lunds kommun). Syftet kan spegla sig i hur bra kvaliteten på service till medborgaren är och vad medborgaren får för sina skattepengar, bättre skola, vägar m m.

Inom organisationsteorin talas det om formell struktur och informell struktur (Bakka, Fivesdal, Lindkvist, 2001). Med formell struktur avses de huvudregler som man försöker få att gälla i en organisation, speciellt med hänsyn till arbetsdelning och styrning. Genom de formella systemen försöker organisationens ledning styra arbetsprocesserna. De formella systemen uppfattas som instrument för bestämda syften. När målen är fastställda, gäller det att konstruera den mest ändamålsenliga formella strukturen för just detta eller dessa mål (Ibid.).

Kommunerna ansvarar tillsammans med staten och landstinget för de uppgifter som enligt lag skall vara gemensamma i Sverige. Kommunens formella system är de uppgifter kommunerna ansvarar idag för är många frågor som berör den enskilde medborgaren. Social omsorg, utbildning och den tekniska samhällsuppbyggnaden, såsom bostadsplanering, vattenförsörjning, avlopps- och avfallshantering sköts av kommunerna.

Den informella strukturen innebär enligt Bakka m fl. (2001) att människan har sociala behov som det formella systemet inte tillgodoser, t ex behov av kommunikation och erkännande. Den blir en komplettering till det formella systemet. Regler och direktiv

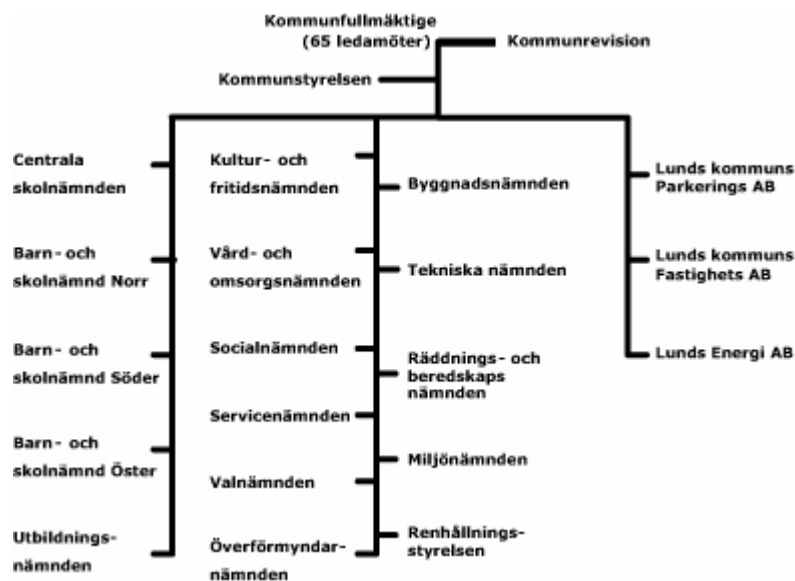
kan aldrig täcka alla de handlingar som ska utföras i organisationen. Det kommer ofta att vara i behov av snabba kontaktmöjligheter och självständiga beslut på arbetsplatsen. Alla de oskrivna reglerna och det sociala nätverket utgör en viktig förutsättning för att arbetet ska fungera. Inom kommunen är det viktigt att kommunikationen fungerar vad gäller den interna kontrollen. Styrelse, nämnderna och förvaltningarna skall återskildra till fullmäktige om den interna kontrollen i deras verksamhet fungerar som den bör. Detta gör att kommunikationen måste fungera effektivt för att alla parter kan förankra den interna kontrollens betydelse.

4. EMPIRI

I detta kapitel presenterar jag min empiriska datainsamling. Inledningsvis presenteras kommunen. Jag beskriver även min förstudie. Därefter redogör jag för de olika aktörernas förankring av den interna kontrollen som har framkommit genom mina frågor.

4.1 Kommunen

Till min fallstudie har jag valt en mellanstor kommun. Lunds Kommun är en politisk organisation och består av nämnder och deras tillhörande förvaltningar. Innebörden av en politisk organisation är att medborgarna väljer vart fjärde år i allmänna val vilka politiker som får sitta i fullmäktige och dessa kallas för ledamöter. Nedan visas en organisationsbild över Lunds kommun.



Källa; <http://www.lund.se>

I Lund styrs i majoritet sedan valet år 2002 av socialdemokraterna i fullmäktige. Efter socialdemokraterna har moderata samlingspartiet de flesta platserna i fullmäktige. Därefter kommer Vänsterpartiet, Miljöpartiet, Folkpartiet och Kristdemokraterna som fyller de resterande platserna i fullmäktige.

Enligt Lunds kommuns hemsida är det fullmäktige som fattar alla principbeslut för kommunen. Det kan t.ex. vara vilka nämnder som ska finnas, taxor av större ekonomisk betydelse och målsättningar för kommunens verksamhet inom olika sektorer. Fullmäktige kan inom vissa ramar överlåta sin beslutanderätt åt kommunstyrelsen eller någon nämnd. Vidare kan man läsa på hemsidan att kommunstyrelsen är kommunens ledande politiska förvaltningsorgan som har ett övergripande ansvar för utvecklingen av hela den kommunala verksamheten inklusive de kommunala företagen och kommunens ekonomiska ställning. Kommunstyrelsen leder och samordnar förvaltningen av kommunens angelägenheter och ansvarar för samordningen mellan kommunens företag och kommunen.

Det åligger bland annat kommunstyrelsen att leda och samordna den kommunala demokratin, den översiktliga planeringen, utformningen av övergripande mål, riktlinjer och ramar för styrning samt utvärdering och utveckling inom kommunens förvaltningar och bolag. Vidare skall kommunstyrelsen svara för den ekonomiska planeringen, markberedskap och planläggning, miljöstrategiska frågor, näringslivsfrågor, internationella frågor, informationsfrågor, IT-frågor, chefsförsörjning, kompetensutveckling och personalpolitiska frågor. Dessutom skall kommunstyrelsen främja en långsiktigt hållbar utveckling, bostadsförsörjning och samhällsbyggandet m.m.

Kommunstyrelsen skall också övervaka att de av kommunfullmäktige fastställda målen och planerna för verksamheten och ekonomin efterlevs och att kommunens löpande förvaltning handhas rationellt och ekonomiskt. Kommunstyrelsen skall ha en fortlöpande dialog med nämnder och bolags- styrelser om kommunfullmäktiges uppdrag. Härvid blir styrning och uppföljning viktiga frågor för kommunstyrelsen. Enligt Årsredovisningen 2004 har nämnderna redovisningsskyldighet varje år till kommunstyrelsen angående den interna kontrollen om vilka kontrollåtgärder man planerar.

Varje förvaltning har en nämnd med politiskt valda. Verkställandet av fullmäktiges beslut utförs av tjänstemän som är anställda inom förvaltningarna och de är inte politiskt tillsatta. Förvaltningarna redovisar till respektive nämnd hur verksamheten har uppnått de mål fastställda av fullmäktige och nämnderna i sin tur ska varje år lämna en plan

över vilka interna kontrollåtgärder man planerar. Enligt Årsredovisningen 2004 redovisas denna vid årets slut till Kommunstyrelsen. Nämnderna ska två gånger om året lämna delårsrapporter till Kommunstyrelsen. Om budgetavvikelse befaras ska en åtgärdsplan upprättas och redovisas för Kommunstyrelsen. Kommunstyrelsen har fortlöpande kontakt med de kommunala bolagen där resultatutvecklingen och verksamheten redovisas. Under hösten 2004 tillsattes en arbetsgrupp under ledning av Kommunkontoret som fick i uppdrag att ta fram gemensamma anvisningar för det interna kontrollarbetet i Lunds kommun. Detta uppdrag initierades bland annat med utgångspunkt från de synpunkter som lämnats i revisionens rapporter. I dessa har revisionen efterlyst en utveckling mot ett vidgat synsätt i synen på den interna kontrollens innehåll och betydelse. Arbetsgruppen har tagit fram förslag till nytt reglemente för intern kontroll samt gemensamma anvisningar. Den har dessutom föreslagit att vissa kontrollmål ska vara nämndsgemensamma för att på så sätt skaffa sig en bild av hur väl den interna kontrollen fungerar mellan olika nämnder. Tanken är att nya gemensamma kontrollmål ska antas inför varje år. Sammanträdesprotokoll från den 26 april 2005 i fullmäktige beslutades att förslaget om att vidga den interna kontrollens synsätt fastslogs.

4.2 Förstudie

Inledningen av min studie utfördes ett besök hos kommunkontoret i Lunds kommun. Kommunkontoret granskar nämndernas planer och rapporter för intern kontroll. Om det vid granskningen kan konstateras brister angående den interna kontrollen, skall bristerna utredas. Visar det sig efter utredning och analys att det finns generella problem skall förslag till åtgärder arbetas fram. Kommunstyrelsen kan dessutom ålägga nämnderna om ytterligare granskningsåtgärder i samband med att nämndernas planer för intern kontroll behandlas (Lunds Årsredovisning, 2003).

I kommunkontoret träffade jag ledaren för arbetsgruppen som arbetar med den interna kontrollen och en ekonom som även är med i gruppen. Det framkom under besöket att Lunds kommun har haft svårigheter att få de olika verksamheterna som kommunen har att förstå innebörden av den interna kontrollen. Förankringen av ämnet är svår att tillhandahålla hos verksamheterna. Problemet låg inte i hur väl informationen var om den interna kontrollen men i hur svårt det är att få verksamheterna att förstå hur viktig

den interna kontrollen är. Enligt ledaren för arbetsgruppen påpekades det efteråt med kontakt genom email att helhetsintrycket för den interna kontrollen är bra i verksamheterna men det finns fortfarande nämnder som inte når upp till samma nivå som övriga nämnder. Det handlar tex. om att man inte följer anvisningarna som beslutats kring eller att man inte har samlat de brister man iakttagit i en särskild åtgärdsplan där ansvar och tidplan finns angivet.

Vidare går det att läsa i Årsredovisningen 2003 i kommunen att en viktig förutsättning för att den interna kontrollen ska fungera på ett tillfredställande sätt är att personalen har tillräcklig kunskap om dess syfte och beståndsdelar. Intern kontroll ska uppfattas som en naturlig del i de olika verksamhetsprocesserna. Arbetet med intern kontroll är inte enbart ett ansvar för ekonomer respektive personalsekreterare inom förvaltningen. För att skapa förutsättningar för ett vidgat synsätt vad gäller arbetet med intern kontroll bör ytterligare kategorier ingå i arbetet med internkontroll såsom verksamhetsansvariga, utvecklingsledare m fl.

Efter ett telefonsamtal till en nämnd förklarade damen som svarade mig i telefon att den interna kontrollen uppfattas ibland som ekonomens uppgift och att den interna kontrollen ska utgå från räkenskaperna såsom balansräkning och resultaträkning, det vill säga att det har använts ett traditionellt synsätt på hur den interna kontrollen ska användas i Lunds kommun. Ledaren för arbetsgruppen menar att det har skett en omsvängning under de sista åren, från ett traditionellt kameralt perspektiv till det som revisionen kallar för "en vidgad innebörd av den interna kontrollens innehåll och betydelse". En drivkraft i detta arbete har varit de nämndsgemensamma kontrollmålen som manifesterar det vidgade synsättet av den interna kontrollen. Kontrollmålen finns som förslag i det dokument som kommunkontoret i Lund har presenterat (bilaga 3).

För att få en oberoende synpunkt på den interna kontrollen i Lunds kommun kontaktades kommunens externa revisor och jag frågade hur hon definierar ordet intern kontroll och varför den interna kontrollen behövs i kommunen. Enligt revisorn definieras och behovet av en god intern kontroll som "ändamålsenlig och väl dokumenterade system och rutiner för styrning, en rättvisande och tillförlitlig redovisning och övrig information om verksamheten, säkerställande av lagar, policyer, reglementen m m tillämpas, skydd mot förluster eller förstörelser av kommunens

tillgångar och eliminering och upptäckt av allvarliga fel”. Vidare frågade jag om hennes arbetsuppgifter som extern revisor åt kommunen. Hennes uppgift är att granska om den interna kontrollen är god i kommunen. Olikt andra kommuner där man tar ett stickprov från en verksamhet (se Kiruna kommun) för att se om den interna kontrollen är god, har man i Lunds kommun samlat alla nämndernas redovisningar om den interna kontrollen till kommunstyrelsen genom kommunkontoret som bedömer om den interna kontrollen utifrån de handlingar och granskningsrapporter, i ett samlat dokument för att sedan kunna granskas av den externa revisorn.

Enligt den senaste revisionsberättelsen (2005) har Lunds kommun visat att samtliga nämnder arbetar aktivt med intern kontroll, återrapportering av genomförda kontroller och upprättande av årliga planer för intern kontroll (bilaga 4). Berättelsen påpekade också att vid granskningarna vid en större nämnd har ledamöterna oacceptabla brister i sitt arbete med att skapa en fungerande intern kontroll, målstyrning och informationsöverföring. Brister i den interna kontrollen kan föranleda risker i verksamheten och för enskilda individer. Enligt den externa revisorn finns det brister på kommunikation och informationsöverföring gällande den interna kontrollen till vissa nämnder och förvaltningar i Lunds kommun. En av orsakerna är att man har utgått från att länge vara traditionell i den bemärkelse att man endast granskar räkenskaperna och inte verksamheten i helhet.

För att jag själv skulle få en inblick i hur Lunds kommun styrs politiskt utgick jag från hemsidan och dessutom kontaktade jag Lunds kommun. Det framkom att som jag nämnde ovan att kommunen styrs av socialdemokraterna och att de resterande platserna i fullmäktige fylls av övriga partier.

För min fortsatta studie kring den interna kontrollen och dess faktorer skickade jag ut email med frågor som handlade om den interna kontrollen till respondenter som arbetade i styrelse, nämnder och förvaltningar. Dessa respondenter var personer som är ansvariga för den interna kontrollen i respektive verksamhet. Jag presenterar i nästa stycke hur de olika aktörerna ser på den interna kontrollen.

4.3 De olika aktörerna

I detta stycke presenterar jag de olika aktörernas utlåtande om förankringen av den interna kontrollen inom Lunds kommun. De olika aktörerna är styrelsen, förvaltningarna och nämnderna. Hur de olika aktörerna ser på den interna kontrollen insamlades genom email och ostrukturerade intervjuer (se metodkapitlet). Jag presenterar de olika aktörerna var för sig eftersom åsikterna skiljer sig åt emellan dem.

4.3.1 Styrelsen

Kommunstyrelsen har en särställning bland de kommunala nämnderna och skall ha en uppsikt över övriga nämnders verksamhet. kommunens/landstingets angelägenheter. Däri räknas även de kommunala bolagen. Kommunstyrelsen har det övergripande ansvaret för att tillse att det finns en god intern kontroll. I detta ligger ett ansvar för att en organisation kring intern kontroll upprättas inom kommunen. Denna definition gavs av styrelsen i Lunds kommun. Det vill säga att styrelsen följer kommunallagen för den interna kontrollen.

Enligt styrelsen finns det en bra kommunikationskanal mellan nämnderna och fullmäktige. När arbetsgruppen för den interna kontrollen startades har dialogen emellan olika aktörer inom kommunen förstärkts. Informationsutbytet är mera givande idag än det var förr mellan alla berörda inom kommunen. Den interna kontrollen enligt styrelsen håller på att förbättras. En av orsakerna är den arbetsgrupp som tillsattes för att granska verksamheterna samt att på förvaltningsnivå har synen på den interna kontrollen förändrats, från en traditionell kontroll till en mera öppnare och mer vidgad syn på kontrollen. Idag kontrolleras hela verksamheten inte bara räkenskaperna som förr.

Styrelsens uppsiktsplikt är viktig för kommunen eftersom styrelsen har det övergripande ansvaret för en god intern kontroll. Finns det ingen god intern kontroll i verksamheterna har inte styrelsen fullgjort sitt uppdrag i kommunen. Ett viktigt inslag för att bidra med god intern kontroll är att lämna råd och anvisningar för den interna kontrollen. Enligt Haglund, Stureson och Svensson (2005) är detta viktigt för att alla som arbetar inom en

verksamhet som berörs av kontrollen att ha en övergripande organisation för den interna kontrollen

Styrelsen anser också att uppföljning av verksamhetens interna kontroll är en viktig del av styrelsens arbete. Den vill se till att budgetar följs på grund av kraven i kommunallagen att alla kommuner ska ha en god ekonomisk hushållning (kommunallagen 8:1) och att riktlinjer som fastställts följs om nödvändigt korrigeras av nämnderna om så behövs med hjälp av nämndernas handlingsplaner. Därför måste de underliggande förvaltningarna redovisa vad som har skett under året i verksamheterna.

4.3.2 Nämnderna

Nämndernas ordförande beskrev definitionen på den interna kontrollen som att verksamheterna skall fungera på ett *riktigt* sätt och att medborgarnas pengar används till avsett ändamål. Det vill säga att det skall finnas enligt nämnderna rutiner och strukturer för hur man förvaltar skattemedlen. För att kunna ha kvalitet på sin verksamhet och eliminera förlorade resurser behövs uppföljning för den interna kontrollen för att den ska fungera såsom det var tänkt. Därför är granskningen av verksamheterna viktig. Enligt nämnderna fungerade kommunikationen med fullmäktige mindre bra men den kunde förbättras något med ökade informationsutbyten emellan andra nämnder för att kunna göra den interna kontrollen bättre. Detta kunde göras genom att fullmäktige anslår mer pengar åt verksamheterna. Även mellan nämnd och förvaltning fungerade kommunikationen mindre bra.

Kommunfullmäktige använder sig av revisionen för att genomföra sin granskning för att senare bevilja eller inte bevilja ansvarsfrihet för de verksamheter som granskas. Nämnderna tyckte att ibland intar revisionen en polisiär inställning när den interna kontrollen granskas och att granskarna inte var väl förtrogna med verksamheten. Trots detta tyckte samtliga nämnder att kommunikationen till granskarna fungerade bra. En bra dialog till granskarna förutsätter att informationsutbytet stärks.

Enligt nämnderna har varje nämnd det fulla ansvaret inför fullmäktige och invånarna att redovisa hur den interna kontrollen fungerar och med ett bra styr- och

uppföljningssystem täcker det behovet av intern kontroll. Ansvarsfördelningen är enligt nämnderna väl definierad i kommunallagen och att de följer den men också att de utför handlingsplaner för den interna kontrollen och rapporterar till fullmäktige hur verksamheten har fungerat under budgetåret.

Det finns också ett reglemente som alla nämnder följer och som är faställt utav fullmäktige. När frågan om oegentligheter förekom i verksamheterna svarade samtliga nämnder att de anställda vet hur man går tillväga när detta inträffar och att fullmäktige endast kontaktas vid större summor.

Frågan om vilken modell som utövades angående den interna kontrollen, kunde två nämnder utom en relatera till COSO-modellen (se teoristycket).

4.3.3 Förvaltningarna

Förvaltningarnas definition på den interna kontrollen är att säkerställa – att resurser används i enlighet med fattade beslut, att redovisningen är rättvisande, lagar , bestämmelser, planer , policys mm efterlevs, att trygga kommunens tillgångar och förhindra förluster, att personal och politiker skyddas från oberättigade misstankar, minimera risker och säkra system med rutiner.

Förvaltningarnas ansvar om den interna kontrollen är att följa de regler och lagar som finns befintliga. Förslag kan också läggas fram av förvaltningarna till respektive nämnd för att göra den interna kontrollen bättre. Alla förvaltningar svarade att man följer det reglemente som fullmäktige har presenterat.

Den kommunikationskanal mellan fullmäktige, styrelse och nämnd fungerade enligt förvaltningarna bra i helhet men att det uppstod ibland missförstånd vad den interna kontrollen egentligen är, orsaker kan vara att informationsflödet mellan nämnd och förvaltning har brister. En av förvaltningarna menade att intern kontroll är för mycket siffergranskning, inte en granskning av verksamheten i helhet. Dessutom fungerade kommunikationen till granskarna bra men att verksamheten för granskarna var verklighetsfrämmande. Enligt en förvaltning påpekades det att om granskarna kunde sätta sig in i verksamheten slapp de vara så kritiska i sin bedömning av den interna kontrollen.

Den modell som används inom intern kontroll, svarade alla tillfrågade förvaltningar att de följde COSO-modellen. Enligt förvaltningarna har den externa revisionen för Lunds kommun implementerat modellen i hela kommunen. COSO-modellen utgavs 1992. Modellen användes på grund av alla missförstånd av begreppet ”intern kontroll och styrning”.

Vid frågan om vad som händer vid oegentligheter i verksamheten svarade samtliga förvaltningar att alla anställda visste vad som skulle göras och att det sker genom revisionen när revisorn granskar verksamheten.

5. ANALYS

I detta avsnitt analyseras och diskuteras avsnittet teori och empiri med avseende på det som skall uppfyllas enligt syftet och det problem som presenterats. Resultatet av studien analyseras i förhållande till vald teori och annan litteratur. Till hjälp använder jag Agent och principalteorin för att sammanfoga analyskapitlet.

5.1 Hur de olika aktörerna förklarar begreppet intern kontroll

Definitionen av intern kontroll visade sig genom min empiri att de olika aktörerna inom kommunen har en bred innebörd av ordet. Inom teoriavsnittet visade sig även att de referenser jag har använt mig av har många uppfattningar om vad den interna kontrollen innebär. Anledningen kan vara enligt Falkman och Orrbeck (2001) att olika aktörer har olika målfunktioner eller preferenser och det kan därför uppstå en avvikelse mellan aktörerna, till exempel mellan ägare (principal) och verkställande ledning (agent).

Trots den breda definitionen på intern kontroll inom kommunen, tar endast nämnderna av aktörerna upp mål och målöverenskommelse. Till exempel menar Haglund, Sturesson och Svensson (2005), att syftet med den interna kontrollen är att säkerställa att fastställda mål uppfylls.

5.1.1 Styrelse

Lunds kommuns styrelse anser att intern kontroll är en uppföljning av verksamheterna genom riktlinjer och att budgetar följs. Det vill säga att leda och samordna förvaltningen av kommunens angelägenheter. Enligt styrelsen är den interna kontrollen ett sätt för att de underlydande förvaltningarna att redovisa sina resultat för verksamheten. Kontrollen är nödvändig för att alla aktörer inom kommunen skall följa god ekonomisk hushållning (kommunallagen 8:1). Den redovisningsskyldighet som förvaltningar är skyldiga att presentera är enligt Haglund, Sturesson och Svensson (2005) viktig för hela kommunen för att se till att den interna kontrollen är tillräcklig och att antagna mål och riktlinjer för verksamheten har använts såsom det var avsett.

5.1.2 Nämnd

Det skall finnas enligt nämnderna rutiner och strukturer för hur man förvaltar skattemedlen. För att kunna ha kvalitet på sin verksamhet och eliminera förlorade resurser behövs uppföljning för den interna kontrollen för att den ska fungera såsom det var tänkt. Enligt nämnderna har varje nämnd det fulla ansvaret inför fullmäktige och invånarna att redovisa hur den interna kontrollen fungerar och med ett bra styr- och uppföljningssystem täcker det behovet av intern kontroll. Enligt Bakka, Fivesdal och Lindkvist (2001), används formell och informell struktur i stora organisationer för att visa arbetsdelning och styrning i en organisation. Den formella strukturen blir antagen av organisationen och den informella strukturen kompletterar den formella genom kommunikation och sociala kontakter i organisationen. Rutiner är enligt Lunds kommun ett arbetssätt som är ständigt återkommande i verksamheten som därför blir till slut ett naturligt arbetssätt.

5.1.3 Förvaltning

Förvaltningarnas definition på den interna kontrollen är att säkerställa – att resurser används i enlighet med fattade beslut, att redovisningen är rättvisande, lagar , bestämmelser, planer , policys mm efterlevs, att trygga kommunens tillgångar och förhindra förluster, att personal och politiker skyddas från oberättigade misstankar, minimera risker och säkra system med rutiner. Förvaltningarna följer även COSO-modellen vid tolkningen av den interna kontrollen. Denna definition stämmer bra överens med Haglunds m fl. (2005) definition på den interna kontrollen som menar att den interna kontrollen utgörs av till exempel lagar, regler och policy tillämpas.

5.2 Kommunikation

I detta stycke presenterar jag en analys av den interna kontrollen ur ett kommunikationsperspektiv då kommunikation är en väsentlig faktor som bör beaktas vid utförande av den interna kontrollen.

5.2.1 Intern kontroll

Enligt ledaren i arbetsgruppen för den interna kontrollen i Lunds kommun som är sändarna vid kommunikation gällande den interna kontrollen menar att det är svårt att förankra hos verksamheterna vad den interna kontrollen innebär. Det gäller dock inte hela kommunen men hos vissa verksamheter (mottagare). Lunds kommun har kommit långt vad gäller den interna kontrollen enligt styrelsen, tack vare den arbetsgrupp som startades. Styrelsen menade även att det är svårt att se om verksamheterna bedrivs efter tagna beslut, därför är granskningen av verksamheterna viktiga. Styrelsen tycker i helhet att den interna kontrollen är tydlig och om det behövs justeringar görs detta i nämndnivå för att anpassa verksamheten. Detta stämmer delvis med min empiriska data med Stewarts (1988) påstående om att de berörda bör vara medvetna om och ha kunskap om, inte bara sina egna ansvarsområden utan också om kommunens allmänna riktlinjer och övergripande målsättningar. Detta är viktigt då en fungerande kommunikation i sin tur är viktig för att kunna styra och leda en organisation. Delvis finns det fortfarande brister vid informationsöverföringen enligt en nämnd i kommunen.

Enligt nämnderna fungerade kommunikationen mindre bra när det gäller den interna kontrollen till förvaltningarna. Förvaltningarna tyckte att det fanns brister i informationsutbytet men att det överlag var bra kommunikation emellan alla aktörer. Enligt mitt empiriska material är behovet av mera kommunikation bland aktörerna olika. Nämnderna efterfrågar mera kommunikation men förvaltningarna är nöjda med den befintliga kommunikationen. Styrelsen tycker att det har fungerat bra och det blir bara bättre med hjälp av arbetsgruppen. Otillräcklig informationsflöde och kommunikation kan leda till ineffektivitet enligt Haglund, Sturesson och Svensson (2005). Eftersom Lunds kommun är en stor organisation med komplexa kommunikationsprocesser är det en förutsättning att organisationen har en fungerande kommunikation mellan olika organisatoriska nivåer.

Vid brister i kommunikationen kan inte mottagaren tolka informationen som sändaren skickar. Sändaren måste ha en förmåga att kommunicera. Informationen måste få en sådan form att den kan sändas via någon kanal (Wiio, 1973). Denna kanal är det reglemente som fullmäktige har fastställt. Enligt alla aktörer inom kommunen följer de

det reglemente som de har fått tilldelat från fullmäktige. Trots detta reglemente finns det brister i kommunikationen vid vissa nivåer i kommunen.

5.3 Ansvarsfördelningen

Vid alla nivåer i kommunen svarade de olika aktörerna det ansvar de har för den interna kontrollen såsom det står skrivet i kommunallagen (se teoristycket). Styrelsens område för ansvar gällande den interna kontrollen stämmer väl överens med det Haglund, Stuesson och Svensson menar. Nämligen att styrelsens främsta uppgift för den interna kontrollen är att det föreligger ett ansvar att för utformning av en övergripande organisation för den interna kontrollen inom organisationen.

Utifrån mitt empiriska material anser alla nämnder att de har det yttersta ansvaret om den interna kontrollen. Det vill säga att göra handlingsplaner och åtgärdsplaner för interna kontrollen och även ha en uppföljning av den interna kontrollen i verksamheterna. En nämnd påpekade dock att uppföljningen av den interna kontrollen i förvaltningen hade brister. Orsaken var att det uppstod missförstånd om vem som hade ansvaret för uppföljningen av den interna kontrollen. Nämnden ansåg att revisorerna hade det yttersta ansvaret. Enligt kommunallagen (6:7) har nämnden det yttersta ansvaret för den interna kontrollen i förvaltningarna och att en del av ansvaret innebär att utforma ett effektivt uppföljnings- och rapporteringssystem. Då alla nämnder inte känner till vidden av deras ansvarsbefogenheter kan följderna vid beslut av ansvarsprövning från fullmäktige bli felaktiga. Dessutom kan brister inom den interna kontrollen medföra förluster för medborgaren. Om missnöje föreligger enligt Ahlbäck (2001), vad gäller ett visst politiskt förhållande krävs det i realiteten goda kunskaper om förvaltningsapparatens uppbyggnad. Vilken nivå, instans, myndighet, enhet eller avdelning är ansvarig för ett uppfattat missförhållande? Otydligt ansvar i många fall kan vara liktydligt med inget ansvar alls, eftersom den utpekade därmed ges en chans att hänvisa till någon annan. Tydligt ansvarområde är dessutom väsentlig vid decentralisering i organisationer, på grund av att organisationen ska kunna undvika felaktiga beslut inom sitt tilldelade ansvarsområde.

Förvaltningarna hade å andra sidan tydliga uppfattningar om sitt ansvarsområde. De hade till uppgift att följa de beslut som nämnderna fastställt och att det de utför i det vardagliga arbetet finns det rutiner och strukturer för. Detta stämmer bra med den empiri jag har från nämnderna i Lunds kommun.

5.4 COSO-modellen

Detta avsnitt presenterar jag de olika aktörernas förankring av COSO-modellen. COSO-modellen identifierar ett antal för den interna kontrollen väsentliga beståndsdelar. Dessa beståndsdelar eller kontrollkomponenter anpassas till målen enligt definitionen, organisationens aktörer och processer. Vilket innebär att interna kontrollen definieras som en process, där såväl den politiska som den professionella ledningen samt övrig personal samverkar, vilken utformas för att med rimlig grad av säkerhet kunna uppnå följande mål:

- ändamålsenlig och kostnadseffektiv verksamhet
- tillförlitlig finansiell rapportering och information om verksamheten
- efterlevnad av tillämpliga lagar, föreskrifter, riktlinjer m.m.

5.4.1 Styrelse, nämnd och förvaltnings förankring av COSO-modellen

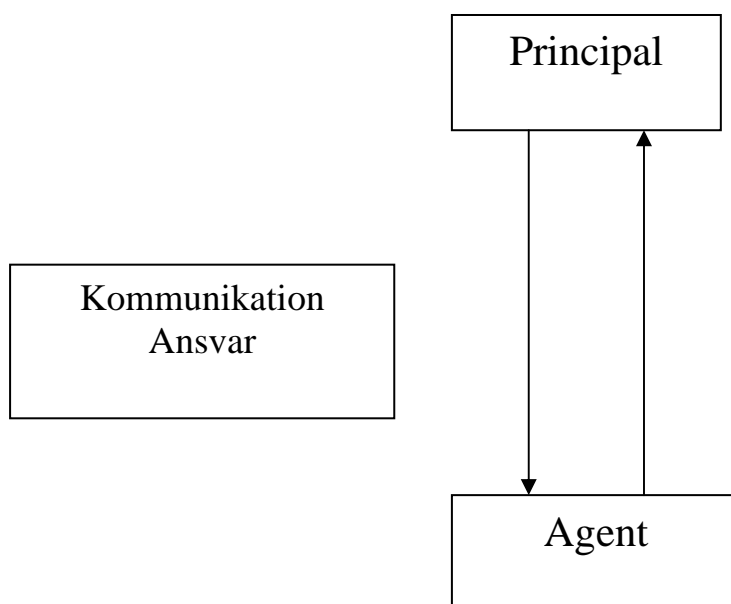
De olika aktörerna svarade alla att de kände till modellen. En nämnd svarade att den anlitate externa revisionen har implementerat modellen i hela kommunen. Ändå förklarade en nämnd att dem inte kunde detaljerna i modellen. En annan nämnd svarade att det finns en modell som är liknande COSO-modellen, men kunde inte förklara på vilket sätt. En styrelseledamot visste inte vilken modell som användes vid intern kontroll i verksamheterna. I förvaltningarna svarade alla att det är COSO-modellen de försöker eftersträva vid den interna kontrollen. Haglund, Sturesson och Svensson (2005) påpekar att modellen ger en praktisk och teoretisk ram för intern kontroll vilket innebär stora pedagogiska fördelar. Modellen kan enkelt anpassas till specifika förhållanden, t ex integreras i befintlig styrmodell oavsett vilken.

Alla aktörer svarade inte homogent gällande COSO-modellen trots att modellen enligt en nämnd och förvaltningarna är implementerad i kommunen.

5.5 Agentprincipal teorin

I en organisation finns det en mängd principal och agentförhållanden. Teorin utgår från principalen (uppdragsgivaren) vill ha ett uppdrag utfört och att agenten (uppdragstagaren) utför uppdraget. Enligt Deegan och Unerman (2006) innebär teorin att beslutsfattandet decentraliseras från principalen till agenten och agenten får ett större ansvar. Tanken med teorin är att få agenten att arbeta mot samma mål som principalen och att få en så stor målöverenskommelse som möjligt. Vid frågan om vad intern kontroll betyder hos de olika aktörerna svarade endast nämnderna i kommunen att den interna kontrollen innebär måluppfyllelse.

I min uppsats utgår jag från att fullmäktige i kommunen decentraliserar verksamhetsbeslut till de underlydande verksamheterna. På en ytterligare nivå kan styrelsen ses som principal som delegerar uppgifter till nämnder och därigenom är nämnd också en principal som delegerar uppgifter till förvaltningar. De uppgifter som delegeras är att utföra den kontroll av sin verksamhet som kallas för den interna kontrollen. De olika agenterna har sedan skyldighet att återrapportera till principalerna. Bilden nedan visar hur relationen är mellan principalen och agenten.



6. SLUTSATS

I kommande kapitel presenterar jag de slutsatser som framkommit ur min studie. Slutsatserna är kopplade till mitt syfte i uppsatsen och syftet med denna uppsats är att se hur förankrad den interna kontrollen är i Lunds kommun. De olika aktörerna i kommunen är styrelsen, nämnderna och förvaltningarna. För att underlätta forskningen i min studie användes COSO-modellen så jag kunde jämföra hur den interna kontrollen är förankrad i praktiken med teorin. Jag har dessutom använt mig av olika faktorer som påverkar förankringen av den interna kontrollen i kommunen såsom kommunikation och ansvar. För att den interna kontrollen ska fungera i kommunen finns det behov av ökad kommunikation och dialog mellan de olika aktörerna. Ett exempel på kommunikation är behovet av information om den interna kontrollens innebörd. Begreppsuppfattningen av den interna kontrollen visade sig utav svaren likvärdiga men vissa aktörer menade att det fortfarande fanns indikationer att den interna kontrollens innebörd är traditionell i den bemärkelsen att man fortfarande endast granskar räkenskaperna. Min slutsats blir utifrån detta att det är mest troligt att det uppstår problem vid arbetet med den interna kontrollen om inte alla berörda i kommunen har samma definition på den interna kontrollens innebörd. Bristen på kommunikation mellan och inom aktörgrupperna behöver förstärkas. Kommunikation kan användas som en kontrollfunktion för att styra andra, påverka deras tankar, idéer, känslor och handlingar. Brister det i kommunikationen finns inte denna påverkan. Ett steg mot förbättrad intern kontroll i kommunens verksamheter är att fastställa målen för kommunens verksamheter genom ökad dialog mellan alla aktörer. De aktörer som fastställer målen, i detta fall politikerna i kommunen, skulle kunna komma närmare de underliggande verksamheterna med tydlig information om målen för kommunen. Strävar alla berörda inom organisationen mot gemensamma mål blir efterlevnaden av den interna kontrollen bättre.

Vid uppfattningen om ansvarsområde var alla aktörer tydliga i sin uppfattning om vilket ansvarsområde de hade gällande den interna kontrollen med ett undantag, där uppföljningen av interna kontrollen i en nämnd inte var självklar. Studien visar att även om ansvarsfördelningen är tydlig och lagar och regler följs finns det brister vid förankringen av den interna kontrollens ansvar. En orsak kan vara den bristande dialog

mellan alla berörda i kommunen om vilket ansvar varje aktör har och att alla aktörer inte har samma definition på begreppet intern kontroll. En annan orsak kan också vara revisorerna som granskar verksamheterna. De har till uppgift att föra en dialog med den granskande om hur hela verksamheten har fungerat. Många aktörer uppfattade att revisorns roll var mera polisiär än, som en nämnd påpekade, som en samarbetspartner. Revisorerna har enligt några av de tillfrågade aktörerna endast granskat räkenskaperna och inte hela verksamheten. En nämnd förklarade att dialogen är dålig mellan granskaren och den granskade. Vid denna slutsats innebär det att man inte kan utesluta en faktor som påverkar den interna kontrollen framför en annan. De faktorer jag har valt är endast ett axplock mellan många andra faktorer som påverkar den interna kontrollen. En faktor i sig kan inte bidra till en fungerande intern kontroll utan den är beroende utav flera faktorer. Ansvar och kommunikation är viktiga faktorer för den interna kontrollens utförande.

När frågan om COSO-modellen användes i kommunen, svarade alla aktörer att de hade kännedom om modellen utom en styrelseledamot. En del aktörer använde sig utav den och en annan del kunde inte detaljerna om modellen. Trots att förvaltningarna påstod att modellen är implementerad i kommunen fanns det aktörer inom kommunen som gav vaga svar om modellen. COSO-perspektivet ger en möjlighet för en huvudman att enkelt och tydligt precisera sina krav på den redovisningsskyldiges ledning vad avser dess interna styrning och kontroll. Detta perspektiv innefattar att en organisations ledning tilldelas ett tydligt uttalat ansvar för intern styrning och kontroll i tre dimensioner. Den skall sålunda tillse att organisationen på ett effektivt sätt nyttjar sina resurser för att uppnå sina mål, att organisationen därvid följer gällande regelverk och av huvudmannen givna direktiv samt att organisationen har en tillförlitlig redovisning som är ändamålsenlig såväl för internt bruk som för åiterrapportering till huvudman. Min slutsats blir därför att kommunen skulle kunna förankra modellen tydligare med seminariedagar för alla berörda som sköter den interna kontrollen.

Arbetet med intern kontroll har underlättats i kommunen med hjälp av den arbetsgrupp som tillsattes år 2004 som specialiserade sig på att utveckla den interna kontrollen i kommunen. Detta skulle kunna leda till att alla aktörer får den hjälp som behövs att kunna definiera begreppet intern kontroll. Genom detta skapas en gemensam grund för enhetlig åiterrapportering till huvudman som är mottagaranpassad genom ökad dialog och kommunikation mellan alla aktörer.

7. DISKUSSION

Detta kapitel inleds med mina egna reflektioner på studiens arbete och resultat. Reflektionerna har uppkommit under arbetets gång och är inte direkt kopplad till syftet. Jag presenterar även förslag till fortsatta studier inom ämnet intern kontroll i offentliga verksamheter.

7.1 Mina reflektioner

Avsikten med min studie var att se hur förankrad den interna kontrollen är i Lunds kommun med de faktorer som påverkar den interna kontrollen, ansvar och kommunikation. Den faktor som starkast visade sig är just kommunikation. Kommunikationen kan förtydligas med hjälp av det reglemente som fullmäktige har fastställt och som alla berörda kan rätta sig efter. Den arbetsgrupp som tillsattes för den interna kontrollen i kommunen är en utomordentlig bra ide för att komma åt problematiken runt intern kontroll. En hållhake är dock att de som ingår i arbetsgruppen har andra uppgifter vid sidan om arbetet med den interna kontrollen. Det kan då finnas risk att man prioriterar sina vardagliga sysslor framför uppgiften med den interna kontrollen av verksamheterna. Å andra sidan kan den interna kontrollen inte ta för stor plats i det vardagliga arbetet i kommunen. Kommunens främsta syfte är att tillhandahålla service till medborgarna.

Den interna kontrollen visade sig vara förankrad hos alla aktörer, även om någon aktör ansåg att den interna kontrollen fortfarande är bristfällig på grund av att resurserna inte räcker till att göra så god intern kontroll som möjligt.

Det har dessutom framkommit många olika synpunkter på hur den interna kontrollen skulle kunna utföras för att göra den bättre och eliminera förluster av medborgarnas resurser. Det underlag som jag har utgått ifrån visar ändå att Lunds kommun gör sitt bästa efter de resurser som finns att utföra den interna kontrollen på bästa sätt. Dock är det intressant med den breda definitionen på begreppet intern kontroll inom kommunen. Intern kontroll är lagreglerad i kommunallagen och som alla kommuner bör följa. Man kan förvänta sig som forskare att de olika aktörerna har mera kunskap inom ämnet. Den

breda definitionen kan skapa många förvirringar och skulle kunna förtydligas och ses över. Ett sätt är att förtydliga kommunallagen alternativt ge en ny lag där kommunerna ges chans att skraddasy sin egen intern kontroll efter deras egna förutsättningar och behov.

Jag är också väl medveten att de svar jag har fått kan vara "friserade" från mina respondenter. En agent kan svara så korrekt som möjligt för att visa ett bra ansikte utåt på grund av att den interna kontrollen är lagstadgad och måste följas. Det hade varit intressant att följa en kommuns vardag under en längre tid för att se om det fungerar som det bör.

Förslag till fortsatta studier

Under studiens gång har jag upptäckt att studier om den interna kontrollen inom kommunen är en relativt ny företeelse. Detta ger därmed en inbjudan till flera studier inom ämnet.

Intressant forskning inom ämnet intern kontroll kan vara att undersöka hur väl förankrad den interna kontrollen är i andra kommuner. Detta kan sedan jämföras med det jag har kommit fram till i min studie. En intressant studie kan också vara om andra kommuner använder sig av COSO-modellen för en utformning av den interna kontrollen. Vid studier av den interna kontrollen i en annan kommun kan man använda sig av andra faktorer vid påverkan av den interna kontrollen som t ex uppföljningen av den interna kontrollen i en annan kommun.

Referensförteckning

Alvesson, Mats (2002); Kommunikation, makt och organisation. Norstedts juridik AB Stockholm.

Bakka, F, Jörgen. Fivesdal, Egil. Lindkvist, Lars.(2001); Organisationsteori, Liber AB, Malmö.

Bergstrand, Jan. (2003); Ekonomisk styrning, Studentlitteratur Lund.

Cassel, Filip. (2000); Behovet av kommunal extern revision, SNS förlag Stockholm.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (1992); Internal Control-Intergrated Framwork. American Institute of Certified Public Accountants.

Deegan, Craig. Unerman, Jeffrey. (2006); Financial accounting theory, kapitel 3, 4, 7. UK; McGraw-Hill education.

Denscombe, Martyn. (2000); Forskningshandboken, Open University Press, Buckingham, Studentlitteratur Lund.

Falkman, Per. Orrbeck, Katarina. (2001); Den offentliga sektorns redovisning, Studentlitteratur Lund.

FAR. (2000). FARs samlingsvolym. Stockholm, Föreningen auktoriserade revisorer.

Haglund, Anders. Stureson, Jan. Svensson, Roland. (2005); Intern kontroll, en del av verksamhets och ekonomistyrningen. Stockholm: Komrev.

Hansson, Jan-Inge. Martinsson, Stefan. (1994); Så mäter du din verksamhet, Att styra med mål och verksamhetsmått inom skola och barnomsorg. Kommunlitteratur Ängelholm.

Heradsveit, Daniel. Björge, Tore. (1996); Politisk kommunikation. Studentlitteratur Lund.

INTOSAI (International Organisation of Supreme Audit Institutions)
guidelines for Internal Control (Internal Control Standards Committee, 1992):
http://www.intosai.org/Level3/Guidelines/3_InternalContrStand/3_GuICS_PubSec_e.pdf

Jönsson, Sten. Rubenowitz, Sigvard. Westerståhl, Jörgen. (1995); Decentraliserad kommun, Fallet med Göteborg. SNS Förlag Stockholm.

Nationalencyklopedin, NE.SE
[http://www.ne.se/jsp/search/search.jsp?h_search_mode=simple&h_advanced_search=false&t_word="+kontroll&btn_search=S%F6k+i+NE](http://www.ne.se/jsp/search/search.jsp?h_search_mode=simple&h_advanced_search=false&t_word=)

Kiruna kommun, <http://kiruna.se/>

Patel, Runa. Davidson, Bo. (2003); Forskningsmetodikens grunder, att planera, genomföra och rapportera en undersökning. Studentlitteratur Lund.

Riksförsäkringsverket. (2002). Vägledning 2002:13, Intern kontroll i form av – redovisningskontroll – administrativ kontroll. Retrieved May , 2006 from
<http://www.forsakringskassan.se/filer/publikationer/pdf/vgI0213.pdf>

Rothstein, Bo (red). (2001); Politik som organisation, Förvaltningspolitikens grundproblem. Sid. 7-15, 286-300. SNS förlag Stockholm.

Regeringskansliet. 16 maj, 2005; Den politiska organisationen, Finansdepartementet.
<http://www.sweden.gov.se/sb/d/1906/a/12271>

Sharan, Merriam. (1994); Fallstudien som forskningsmetod. Studentlitteratur Lund.

Stewart, John. (1988); Styrning och ledning i kommuner. Studentlitteratur Lund.

Sveriges Kommuner och Landsting. (2005); Ta kommandot över risk och väsentlighetsanalysen. Svenska kommunförbundet Stockholm.

Sveriges Kommuner och Landsting. (2004); Fullmäktige och revisionen. Svenska kommunförbundet Stockholm.

Sveriges Kommuner och Landsting. (2002); God revisionsred i kommunala verksamheter. Svenska kommunförbundet och Landstingsförbundet Stockholm.

Sunt liv.nu (2005). Arbetsmiljö och hälsa för kommuner och landsting.

<http://www.suntliv.nu/AFATemplates/Page.aspx?id=5260>

Wihdahl, Sven. Signitzer, H Bemno. Olson, T Jean. (1997); Using kommunikation theory. Sage publications Ltd.

Wiio, Osmo. (1976); Kommunikation- Vad är det? Natur och Kultur Stockholm.

Warnling-Nerep, Wiweka. (2003); En introduktion till förvaltningsrätten. Norstedts juridik Stockholm.

Årsredovisningen (2003), Lunds kommun.

<http://www.lund.se/templates/Page.aspx?id=1671>

Årsredovisningen (2004), Lunds kommun

<http://www.lund.se/upload/3075/2004-%E5rsredovisning-Lunds%20kommun.pdf>

LAGAR OCH REKOMMENDATIONER

Kommunallagen (1991:900)

Lagen om kommunal redovisning (1997:614)Rådet för kommunal redovisning. (2005);
Förutsättningar för kommunal redovisning och finansiell bedömning. En idéskrift om
innehåll och konsekvensen av kommunal särart. Sandberg information Olofström.

Bilaga 1. Email till mina respondenter.

1. Vad är intern kontroll för Er?
2. Vilket ansvar har Ni när det gäller den interna kontrollen?
3. Följer Ni COSO-modellen, eller någon annan modell vid utformningen av den interna kontrollen, i så fall vilken?
4. Kan den interna kontrollen förbättras i Er organisation, i så fall på vilket sätt?
5. Finns det ett reglemente för den interna kontrollen för Er verksamhet?
6. Hur anser Ni kommunikation och informationsflöden angående den interna kontrollen fungerar mellan fullmäktige, styrelse, nämnd och förvaltning?
7. Om Ni tycker det finns brister i kommunikationskanalen, hur skulle det kunna förbättras?
8. Vid granskning, hur anser Ni kommunikationen fungerar med revisorerna, när det gäller den interna kontrollen?
9. Vid oegentligheter i verksamheten, vet alla berörda vad som ska göras och vem man ska rapportera till? Fungerar kommunikationen till huvudman (fullmäktige)?
10. Övriga kommentarer

Om jag har fler frågor får jag kontakta Er igen?

Jag ser framemot Era svar och jag tackar på förhand!

Bilaga 2. God redovisningssed:

Bokföring och redovisning i kommuner och landsting ska således fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. Begreppet och tekniken att hänvisa till god redovisningssed har hämtats från den redovisningslagstiftning som gäller för den privata sektorn, bland annat bokföringslagen från 1976 och årsredovisningslagen från 1995. I bokföringslagen anges att bokföringsskyldigheten skall fullgöras på sätt som överensstämmer med god redovisningssed. God redovisningssed beskrivs i förarbetena till bokföringslagen *som en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativ krets av bokföringsskyldiga*. Samma definition används i årsredovisningslagens förarbeten. Där anges vidare att särskild betydelse måste tillmätas allmänna råd och rekommendationer av auktoritativa organ såsom Bokföringsnämnden och Redovisningsrådet.

Begreppet god redovisningssed infördes i kommunala sammanhang första gången i samband med att den nya kommunallagen trädde i kraft 1992. I förarbetena sägs att rekommendationer beträffande god redovisningssed som har lämnats och kommer att lämnas av Bokföringsnämnden och Redovisningsrådet har stor betydelse för den redovisningssed som ska gälla för kommuner och landsting. I förarbetena till den kommunala redovisningslagen konstateras att god redovisningssed även i fortsättningen bör vara ett centralt begrepp i den kommunala redovisningen.

Kort sammanfattat innebär god redovisningssed att kommunen med dess särart såsom verksamhetens syfte och finansiering att följa lagar, normer, regler samt praxis hos en kvalitativ representativ krets av bokföringsskyldiga.

Källa; Rådet för kommunal redovisning (2000).

Bilaga 3.

FÖRSLAG TILL KOMMUNGEMENSAMMA KONTROLLMÅL 2006

Sammanfattning

Kommunstyrelsen har enligt kommunallagen ansvar för den interna kontrollen. Ett nytt reglemente antogs under 2005 av kommunfullmäktige. I detta reglemente anges bland annat att Kommunstyrelsen inför varje nytt år ska fatta beslut kring gemensamma kontrollmål för samtliga nämnder. För 2006 förslås följande gemensamma kontrollmål:

Medarbetarsamtal
E-faktura (elektroniska fakturor)
Upphandling
Transportpolicyn

Ärendet

Syftet med intern kontroll är att med rimlig grad av säkerhet säkerställa att:

Kommunens tillgångar tryggas samt förhindra förluster
Lagar, bestämmelser, planer, policier mm efterlevs
Minimera risker samt säkra system och rutiner
Resurser används i enlighet med fattade beslut
Redovisningen är rättvisande
Politiker och personal skyddas från oberättigade misstankar

I det nya reglementet för intern kontroll som antogs av Kommunfullmäktige under 2005 ingår att Kommunstyrelsen inför varje nytt år ska föreslå gemensamma kontrollmål som ska gälla för samtliga nämnder. Syftet med de gemensamma kontrollmålen är dels att skapa en jämförbarhet mellan nämnderna samt dels att höja nämndernas ambitionsnivå i det interna kontrollarbetet.

Arbetsgruppen för intern kontroll, under ledning av Kommunkontoret, har tagit fram förslag till nämndsgemensamma kontrollmål för 2006. Målen har bedömts utifrån en risk- och konsekvensanalys:

Kontrollmål: Medarbetarsamtal - att granska att medarbetarsamtal genomförs

Beskrivning och avgränsning:

Enligt den personalpolitiska handlingsplanen ska alla chefer och arbetsledare ha minst ett medarbetarsamtal varje år med sina medarbetare.

Risk- och konsekvensanalys:

Medarbetarsamtalen är ett viktigt tillfälle för diskussion för både arbetsgivare och arbetstagare. Om inte samtalen genomförs på ett korrekt sätt innebär detta att möjligheten till avstämning av exempelvis prestationer och genomgång av verksamhetens mål förloras.

Detta innebär försämringar i verksamhetens genomförande. Arbetsgivaren riskerar ökade kostnader genom att inte i tid få signaler om medarbetarnas arbetsförhållanden och därigenom inte kunna ingripa i tid.

Kontrollmål: E-faktura (elektroniska fakturor)

Beskrivning och avgränsning:

Kontrollmålet avser att granska hur elektroniska fakturor med avgränsning till fakturor rörande representation, både intern och extern, hanteras. I samband med övergången från pappersfakturor till efakturor försvinner behörighetsattesten vilket medför att ett inbyggt kontrollred försvinner. Övergången till efakturor innebär att nya rutiner behöver införas, det är då viktigt att säkerställa att de fungerar.

Risk- och konsekvensanalys:

Den nya tekniken att hantera fakturor kan generellt medföra att kommunen exponerar sig för risker. I den avgränsning som gjorts för kontrollmålet finns risk för att attest av egna utlägg sker samt att felaktig momsansats används.

Kommunen kan drabbas av felaktiga kostnader dels beroende på okunskap men även att medarbetare försöker dra nytta av oklarheter i kontrollen. Konsekvensen blir att kommunens resurser inte används på ett ändamålsenligt sätt enligt de regler och riktlinjer som finns. Risk finns även för att medarbetare utsätts för oberättigade anklagelser om det finns oklara rutiner.

Kontrollmål : Upphandling

Beskrivning och avgränsning:

Kontrollmålet syftar till att granska hur köptroheten gentemot ramavtal utfaller. Köptroheten är en viktig faktor för att hålla kostnaderna nere för kommunen och på sikt bibehålla och/eller få ännu bättre villkor i ramavtalen.

Risk- och konsekvensanalys:

Om kommunen inte följer ingångna avtal innebär detta risk för skadeståndsanspråk från leverantörer på grund av avtalsbrott. Risken finns även att kommunen ådrar sig totalt sett ökade kostnader vid köp av varor och tjänster genom att inte utnyttja de centrala ramavtalen.

Konsekvensen av att inte tillämpa avtalen kan bli att de varor och tjänster som köps in inte uppfyller de krav som ställs kring kvalitet, service mm. Vidare riskerar man att den miljöhänsyn som görs i samband med upphandlingar inte tillämpas.

Kontrollmål : Transportpolicyn

Beskrivning och avgränsning:

Lunds kommun antog 020210 en Transportpolicy. Av denna framgår vilka regler som gäller för kommunanställda och förtroendevalda för resor i tjänsten. Det är viktigt att välja det i miljöhänseende lämpligaste alternativet och att i största möjliga utsträckning välja kollektiva transportmedel.

Risk- och konsekvensanalys:

Om transportpolicyn inte tillämpas innebär detta ökade negativa miljöeffekter samt i vissa fall även ökade kostnader i jämförelse med ett mer miljövänligt transportalternativ. Vidare innebär ett åsidosättande av transportpolicyn att Lunds anseende som miljökommun försämras.

Förslag till beslut

Kommunstyrelsen föreslås besluta

anta förslag till kommungemensamma kontrollmål för 2006

Kommunkontoret, Lunds kommun.

Bilaga 4

BSN-Söder

2006-04-19

Kommunfullmäktige

Revisionsberättelse för år 2005

Vi har granskat verksamheten och räkenskaperna för år 2005.

Granskningens omfattning och inriktning framgår i revisorernas redogörelse för 2005 som avlämnas i bilaga 1 till revisionsberättelsen.

Granskningen har utförts enligt revisionsplan, kommunallag, revisionsreglemente, god revisionssed i kommunal verksamhet och med beaktande av kommunal redovisningslag.

Kommunstyrelsen och samtliga nämnder har varit föremål för vår granskning, varav några nämnder av översiktlig art. Lekmannarevisorernas granskningsrapporter avseende Krafringen AB, Lunds Energikoncernen AB, Lunds kommuns Fastighets AB och Lunds kommuns Parkerings AB har överlämnats till kommunrevisionen och framgår av bilaga 2-5 till revisionsberättelsen.

I tidigare års revisionsberättelser har kommunrevisionen efterlyst ett vidgat synsätt för den interna kontrollen. Under 2005 har kommunstyrelsen intensifierat sitt arbete med den interna kontrollen. Under året har kommunfullmäktige beslutat om ett nytt reglemente för intern kontroll som även inkluderar ett verksamhetsmässigt perspektiv. Vi har även tagit del av kommunstyrelsens utvärdering av nämndernas interna kontroll under 2005. Vi ser positivt på den samordnade rollen som kommunstyrelsen utövar utifrån intern kontrollreglementet och kommunallagen. Vi konstaterar att samtliga nämnder arbetar aktivt med intern kontroll, återrapportering av genomförda kontroller och upprättande av årliga planer för intern kontroll. Vi har för avsikt att följa tillämpningen av det nya intern kontrollreglementet med intresse.

I föregående års revisionsberättelse framförde revisorerna kritik med anledning av bristande förutsättningar för lekmannarevisorernas arbete och dess funktion. Under 2005 har lekmannarevisorerna, genom tillgång på sakkunnigt biträde, kunnat fokusera på ansvarsprövningsprocessen ur ett koncernperspektiv. En granskning har genomförts beträffande klagomålshantering som omfattat såväl nämnder som bolag. En fungerande rutin för hantering av klagomål är särskilt viktig ur ett medborgarperspektiv.

Vi har noterat att kommunstyrelsen under 2005 kommit igång med sitt arbete med att utöva uppsiktsplikt även över de kommunala bolagen. Utifrån vår granskning av klagomålshantering kan vi dock konstatera att det krävs en ökad tydlighet från kommunstyrelsen avseende krav på bolagen när det gäller efterlevnad av relevanta

styrdokument samt uppföljning av desamma. Kommunstyrelsen behöver i detta avseende förbättra sin uppsiktsplikt.

Nämndernas återredovisning till kommunrevisionen av vidtagna och planerade åtgärder, efter genomförd granskning, har i huvudsak fungerat bra.

Vi har för vård- och omsorgsnämnden konstaterat brister i samband med granskning av klagomålshantering, nämndsledamöters ansvar och avtalsuppföljning. Vid granskningarna har vi konstaterat att vård- och omsorgsnämndens ledamöter har oacceptabla brister i sitt arbete med att skapa en fungerande intern kontroll, målstyrning och informationsöverföring. Brister i den interna kontrollen kan föranleda risker i verksamheten och för enskilda individer. Revisorerna har i mars 2006 initierat ett arbete i syfte att stödja nämnden och följa upp nämndens nödvändiga förändringsarbete.

Vi har granskat kommunens årsredovisning, se revisionsrapport från april 2006, bilaga 6 till revisionsberättelsen. Av årsredovisningen framgår bl a att kommunen redovisar pensioner som intjänats före år 1998 som en avsättning med 1 696,6 mnkr. Lunds kommuns balansräkning ger därför, utifrån den kommunala redovisningslagen, inte en rättvisande bild av kommunens ekonomiska ställning. Mot bakgrund av detta kan vi inte tillstyrka årsredovisningen i denna del. Vi tillstyrker att årsredovisningen för 2005 i övriga delar godkännes.

Vi instämmer i kommunens bedömning av att balanskravet uppfyllts för år 2005. Kommunens nettokostnader inklusive finansnetto och avskrivningar uppgår till 94,2 % av de totala skatteintäkterna. Verksamhetens nettokostnader har i år en lägre ökningstakt än skatteintäkterna vilket är positivt. Det är angeläget att kommunen har fortsatt fokus på nettokostnadernas utveckling då målet inte uppnås för perioden 2006-2008 enligt gällande budget.

F o m den 1 december 2004 har kommunallagen kompletterats med föreskrifter som förtydligar synen på god ekonomisk hushållning i kommunal verksamhet. Kommunen hade redan fastställt budgeten för 2005 när de nya reglerna för god ekonomisk hushållning infördes. Vi kan konstatera att kommunen 2005 uppnår de båda finansiella målsättningarna som ställts upp avseende resultatet och investeringar. Av årsredovisningen framgår inte någon samlad uppföljning av kommunfullmäktiges nämndsgemensamma mål och riktlinjer. Kommunen har i budget 2006 fortsatt med att vidareutveckla mål och riktlinjer för verksamheten kopplat till god ekonomisk hushållning. Vi bedömer att resultatet 2005 är förenligt med de båda finansiella målsättningar som kommunen ställt upp avseende resultatet och investeringar.

Vi bedömer att årsredovisningen inte ger en helt rättvisande bild av kommunens resultat och ställning då årsredovisningen avviker från den kommunala redovisningslagen och god redovisningssed gällande hanteringen av pensioner. Vi tillstyrker att årsredovisningen för 2005 i övriga delar godkännes.

Vi tillstyrker att kommunstyrelsen, nämnderna och de enskilda förtroendevalda i dessa organ beviljas ansvarsfrihet för år 2005.

