



**Institutionen för Ekonomi
FEK 790 Examensarbete
VT 2004**

Spridningen av COSO i de svenska kommunerna

Författare:

Ola Bertilsson

Kim Persson

Handledare:

Torbjörn Tagesson

Förord

Vi vill tacka vår handledare Ek. Dr. Torbjörn Tagesson, som under uppsatsens gång hjälpt oss med material och vägledning, och Roland Svensson, Komrev för inspiration till denna uppsats. Vi vill även tacka Björn Bengtsson för sin tid och hjälp med vår webbenkät.

Ett stort tack vill vi även rikta till de personer på kommunerna, som med sin snabba och höga svarsrespons, gjort denna uppsats möjlig!

Kristianstad den 28 maj 2004

Ola Bertilsson

Kim Persson

Sammanfattning

Titel: COSO- modellens spridning i de svenska kommunerna.

Författare: Ola Bertilsson
Kim Persson

Handledare: Ek dr Torbjörn Tagesson
Universitetslektor,
Högskolan Kristianstad

Syftet med vår uppsats var att undersöka spridningen av COSO-modellen i de svenska kommunerna, och vilka som är idébärarna av modellen. Även korrelationen mellan implementering av modellen och kommuners politiska, geografiska och storleksmässiga placering belyses.

Då undersökningen bedrivs inom kommunal kontext har studien en institutionell ansats, och teorierna som används för att kartlägga spridningen av modellen i kommunerna är NPM, Institutionell teori och Spridningsteori.

Undersökningen genomfördes med en webbaserad enkätundersökning, och vår målpopulation var Sveriges kommuner. Svarsfrekvensen på undersökningen blev 68%.

Empirin analyserades med hjälp av Mann- Whitney test och Chi- Square test, med en signifikansnivå på 5%.

Vårt resultat visar att det finns ett samband mellan spridningen av COSO och kommuners invånarantal. Undersökningen tyder också på att spridningen av COSO- modellen till stor del agerar i enlighet med de befintliga spridningsteorierna.

Nyckelord: COSO- modell, spridningsteorier, NPM, Institutionell teori.

Abstract

The purpose of this study is to survey the diffusion of the COSO-model in Swedish municipalities and which spreads the idea of the model. The connection between introducing the model and municipalities political, geographic and the number of the inhabitants in the municipality is also illustrated.

The theories that are used in this study are Diffusion theory, NPM and Institutional theory.

The study is performed in a web-questionnaire, and they who are examined are all of the Swedish municipalities.

The conclusions that are drowned out of the study are that there is a correlation between the diffusion of the COSO- model and the number of municipalities' inhabitants.

Innehållsförteckning

1. Inledning	7
1.1 Bakgrund och problem	8
1.2 Syfte.....	9
1.3 Frågeställningar	9
1.4 Avgränsningar och definitioner	9
1.5 Intresse för studien	10
1.6 Uppsatsens disposition	10
2. Metod.....	12
2.1 Ansats	12
2.2 Teoretiskt perspektiv på metoden.....	12
2.3 Politisk aspekt.....	14
2.4 Sammanfattning av kapitlet.....	14
3. Sveriges kommuner och COSO-modellen	15
3.1 Skillnader mellan det kommunala och privata	15
3.2 Skillnader – mål och medel	17
3.3 Vad är intern kontroll	17
3.4 Varför behövs intern kontroll	19
3.5 COSO-modellen	20
3.6 Sammanfattning av kapitlet.....	24
4. Teori	25
4.1 Institutionell teori	25
4.2 Spridning av nya idéer – innovationer.....	26
4.3 Sammanfattning av kapitlet.....	34
5. Empirisk metod	36
5.1 Studieobjekt och urval	36
5.2 Undersökningsmetod	36
5.3 Operationalisering	37
5.4 Bortfall.....	39

5.5 Frågor till undersökning	40
5.6 Uppsatsens trovärdighet	41
5.7 Sammanfattning av kapitlet	41
6. Analys	43
6.1 Inledning	43
6.2 Analys av svarsrespondenterna	43
6.3 Informationsväg	44
6.4 Befolkning och COSO – hypotesprövning 1	45
6.5 Politisk styrning och COSO – hypotesprövning 2	46
6.6 Geografiskt läge och COSO – hypotesprövning 3	46
6.7 COSO- modellens implementering – hypotesprövning 4-10	47
6.8 Hypotessammanfattning	51
6.9 Sammanfattning av kapitlet	51
7. Slutsats	53
7.1 Syntes	53
7.2 Egna reflektioner	55
7.3 Kritik	56
7.4 Förslag till fortsatt forskning	56
7.5 Sammanfattning av kapitlet	57
Källförteckning	58
Bilaga 1	60

1. Inledning

Förenta staters fjärde president James Madison, en av grundarna bakom den amerikanska konstitutionen, uttalade sig så här om den interna kontrollen;

”Om människor vore änglar skulle ingen styrelse vara nödvändig. Om det vore änglar som styrde människorna skulle varken inre eller yttre kontroll av styrelsen vara nödvändig.”

James Madison (1751-1836)

Fokuseringen på intern kontroll har ökat de senaste åren. Uppmärksamhet gällande fall med ekonomiska, moraliska och sociala konsekvenser har fått allmänheten såväl som den professionella kåren att reagera. Begreppet intern styrning och kontroll har ofta missförståtts, och i ett försök att klargöra begreppet utgavs COSO-rapporten 1992. Syftet var att utarbeta en modell för den interna styrningen och kontrollen, som var tillämplig oavsett verksamhetstyp som exempelvis i bolag, föreningar, stiftelser, statliga myndigheter och kommunala nämnder. Modellen innefattar ett tydligt och uttalat ansvar för den interna styrningen och kontrollen i tre dimensioner. Den beskriver hur verksamheten på ett effektivt sätt använder sina resurser för att nå uppsatta mål, hur den följer gällande regelverk samt har en tillförlitlig rapportering. COSO-modellens implementering förespråkas av många sakkunniga och belästa personer inom redovisningsområdet, se t.ex. Cassel, Behovet av kommunal externrevision, 2002.

Genom att använda oss av olika spridningsteorier och institutionell teori har vi tittat på hur COSO-modellen har spridit sig i de svenska kommunerna.

I detta kapitel kommer bakgrund, syfte, frågeställningar, avgränsningar, definitioner och slutligen uppsatsens disposition att tas upp.

1.1 Bakgrund och problem

De senaste åren har fokuset på intern kontroll i kommuner ökat mycket, och anledningen till detta är flera. En förklaring är att den ekonomiska situationen i kommunerna har förändrats; de har tvingats bli mer kostnadseffektiva på grund av att befolkningsstrukturen har förändrats. Andelen pensionärer har ökat kraftigt och det har inneburit mindre intäkter och ökade kostnader, kommunerna har därmed fått göra omprioriteringar (Haglund, Sturesson, Svensson 2001). Enligt Brorström, Siverbo (2002) är de främsta anledningarna att vissa kommuner har dålig ekonomi följden av en dålig planering och ett dåligt styrsystem. Decentraliseringen har ökat kraftigt under 1990-talet. Fler och fler beslut tas på en lägre nivå i organisationen och det har inneburit att verksamheten behöver fler och fler styrinstrument för att kunna styra verksamheten mot målen (Haglund, Sturesson, Svensson 2001). Det som nämnts ovan tyder på att det finns ett ökat behov av en intern kontroll i kommunerna.

På grund av svinn av den offentliga sektorns pengar på 90-talet lade justitiekanslern, på uppdrag av regeringen, fram en rapport. I rapporten gjorde han en kartläggning av kommunernas kontrollapparater. Rapporten ledde fram till en utredning, som i sin tur gav upphov till en lag som förstärkte nämndernas ansvar för den interna kontrollen (Haglund, Sturesson, Svensson, 2001, Sveriges Rikes Lag 2001).

För en effektiv organisation krävs god ledarskap vars uppgift är att planera, organisera, leda och kontrollera. En del av ledarskapet innebär att implementera system i verksamheten som tillfredsställer behovet av en intern kontroll. I rapporten *Internal control – Integrated framework* av The committee of sponsoring organizations of the treadway commission framhävs det att ledarskapet är ansvarig för att utforma intern kontroll över verksamheten. En av de viktigaste delarna med intern kontroll är att få kontrollapparaten effektiv. Då ledarna är ansvariga att utforma den interna kontrollen är det också de som styr kontrollapparaten (Colbert, Lee 1997).

1992 kom COSO- modellen som är en intern kontroll modell, och gjord för att

kunna anpassas till olika typer av verksamhet. En viktig förutsättning för att modellen ska fungera är att alla i organisationen är väl medvetna om begreppet intern kontroll, och aktivt deltar i processen oavsett storlek på verksamheten. Ledningen har det yttersta ansvaret för att modellen följs och är de som styr kontrollapparaten, vidare åligger det revisorerna att utvärdera kontrollerna (Colbert, Lee 1997).

I denna uppsats kommer vi att se på hur COSO-modellen har spridit sig i de svenska kommunerna. För att kunna göra det har vi använt oss av följande spridningsteorier;

- New Public Management (NPM)
- Spridnings teori
- Institutionell teori.

1.2 Syfte

Vårt syfte med denna uppsats är att undersöka spridningen av COSO-modellen i de svenska kommunerna och vilka som är idébärarna av modellen. Studien kommer även att syfta till att belysa frågan om det finns något samband mellan implementering av modellen och kommuners politiska, geografiska och storleksmässiga placering.

1.3 Frågeställningar

De frågeställningar som utkristalliserats ur syftet är följande:

- Hur vanligt förekommande är modellen inom kommunal förvaltning?
- Hur har COSO spridit sig i de svenska kommunerna; vilka olika kanaler som har använts?

1.4 Avgränsning och definitioner

Studien kommer endast att undersöka modellen inom kommunal förvaltning, den privata sektorn kommer följaktligen inte att behandlas i annan utsträckning än för att belysa den viktiga skillnaden mellan sektorerna, i syfte att få bättre förståelse för studien.

Den kommunala förvaltningen kommer här att representeras av kommuner; de kommunala bolagen kommer alltså inte att ingå i studiens urvalsgrupp på grund av studiens tidsbegränsning.

Spridningen av COSO-modellen kommer att studeras genom en totalundersökning av enkätform.

1.5 Intressenter för studien

Studien genomfördes främst då vi ansåg det vara ett intressant ämne för en C-uppsats, och för den anledning att det finns andra som kan dra nytta av uppsatsens innehåll och slutsatser. Ett exempel på en sådan situation kan vara då nya modeller av olika slag dyker upp, kan de som förespråkar modellen, genom denna uppsats, få reda på hur spridningen av modeller kan se ut. Intressenterna här kan tänkas vara kommunförbundet, revisorer, ledning och olika konsulter.

1.6 Uppsatsens disposition

Kapitel 2 – Metod

I detta kapitel kommer den metod som använts för studiens genomförande att beskrivas. Ansats, teoretiskt perspektiv och politiskt aspekt följer under respektive rubrik. Kapitlet avslutas med ett teoretiskt perspektiv på metoden.

Kapitel 3

I detta kapitel klargörs vad som är skillnaden mellan offentlig och privat sektor. Vidare beskrivs vad intern kontroll är för något och varför det behövs. Därefter behandlas COSO- modellen och dess kontrollpunkter.

Kapitel 4 – Teori

Teorikapitlet kommer att inledas med institutionell teori. Därefter kommer vi att förklara och presentera spridningsprocesser. Vi har valt att väva in hypoteserna i teorikapitlet för att få en klarare helhetsbild.

Kapitel 5 – Empirisk metod

I detta kapitel beskrivs vår undersökningsmetod och vårt urval. Därefter behandlas operationalisering och bortfall. Kapitlet avslutas med vår enkät och förklaringar till den.

Kapitel 6 – Analys

Följande kapitel kommer att inledas med en beskrivning av svaren på enkäten. Vidare gör vi en beskrivning över hur kommunerna har kommit i kontakt med COSO, och efter det görs hypotesprövningar. Hypotes 1-3 testas och säkerställs statistiskt för att kunna ta reda på om vi ska acceptera dem eller förkasta dem, medan hypotes 4-10 inte kan testas utan endast analyseras.

Kapitel 7 – Slutsats

I följande kapital redogör vi för studiens slutsats. I egna reflektioner breddar vi vår diskussion. Efter det följer kritik över vad som kunde ha förbättras under arbetets gång och förslag till fortsatt forskning. Kapitlet avslutas med en sammanfattning.

2. Metod

I detta kapitel kommer den metod som använts för studiens genomförande att beskrivas. Ansats, teoretiskt perspektiv och politisk aspekt följer under respektive rubrik. Kapitlet avslutas med ett teoretiskt perspektiv på metoden.

2.1 Ansats

Vår deduktiva institutionella ansats blir det alternativ som bäst lämpar sig för studien då aktuella och relevanta teorier redan finns inom området. Den uppgift som formulerats i syftet är att genom en totalundersökning erhålla data genom enkät, för att kunna testa våra hypoteser. Enkäten kommer att belysa frågor om COSO- modellens införande varierar med olika oberoende variabler. Den statistiska datan kan därför användas för att påvisa de interna pålitligheterna av studien. Här är det viktigt att ta i beaktande att den organisation vi studerar har utmärkande företeelser som kommer att påverka studiens utformande. Vi tillämpar en institutionell ansats och söker aktivt i våra studier institutionaliserade idéer och företeelser som kan förklara aktuell situation och utvecklingsförlopp. Med institutionell ansats menar vi i detta arbete att vi utgår ifrån institutionella teorier, då vårt undersökningsobjekt är kommuner och ses som en institution i sig.

Som mall för denna studies upplägg har vi valt att studera Trond Björnenaks studie ”Diffusion and accounting: the case of ABC i Norway” (1997). Det finns likheter mellan vår och Björnenaks studie i form av att de undersöker båda spridningsprocessen hos en specifik modell.

2.2 Teoretiskt perspektiv på metoden

Man kan använda sig av två olika ansatser vid forskning; *induktivt* eller *deduktivt*. Deduktivt är när man utgår ifrån befintliga teorier och där igenom kommer fram till en slutsats. När man arbetar induktivt utgår man ifrån verkligheten, och försöker arbeta sig fram till nya teorier.

Man kan även välja att jobba *cirkulärt*. Man jobbar då både induktivt och deduktivt. Det kan till exempel bli en process där man utgår ifrån verkligheten,

och kommer fram till ett resultat. Resultatet leder fram till nya frågor där man utgår ifrån teorin och gör en ny undersökning (Andersen 1998).

Anledningen till att vi har valt att jobba deduktivt i vårt arbete är att vi utgår ifrån befintliga teorier. Vi arbetar utifrån olika, redan befintliga, spridningsteorier för att på så sätt ta reda på hur COSO-modellen har spridit sig i de svenska kommunerna.

När man gör undersökningar samlar man in data och analyserar den för att sedan komma fram till ett resultat. Datan som samlas in kan delas upp i två delar; kvantitativt och kvalitativt. *Kvantitativ* data präglas av att den utgörs av siffror, frekvens med mera, all data kan mätas med statistiska metoder. Sådan data lämpar sig när man har kunskap om objektet som ska studeras och om man vill testa en eller flera teorier. Den *kvalitativa* datan behandlar helheten, man framhäver de samband som har framkommit genom undersökningen. Datan utgörs mestadels av text, modeller och förklaringar. Kvalitativ data fås främst genom någon form av intervju. Metoden är användbar när en ny teori ska utvecklas.

En enkätundersökning skiljer sig från en djupintervju så tillvida att den utifrån mäter förekomsten och bredden av ett fenomen och inte går in på djupet inifrån. Genom vald undersökningsmetod kommer vi på så sätt att generalisera förekomsten av modellen i svenska kommuner.

Varför en intervjuundersökning inte är lämplig för denna studie, är att det är svårt att överföra resultatet från ett fåtal djupintervjuer till ett generellt konstaterande för den stora massan. En sådan intervjuundersökning förutsätter att varje situation är unik, och problem skulle uppstå när resultatet sen ska försöka översättas till generella slutsatser.

Vi arbetar kvantitativt då vi kommer att kunna mäta all data vi får in. Genom vår undersökning vill vi förklara hur COSO-modellen har implementerats i kommunerna genom befintliga spridningsteorier, och på så sätt pröva våra hypoteser.

2.3 Politisk aspekt

Då vi undersöker en politiskt styrd verksamhet går det inte att frångå beaktandet av var kommuns politiska styrning. De olika politiska blocken har olika ideologier och som en följd av det även olika syn på hur den offentliga sektorn bör styras. En politiker som aktivt förespråkar en idé, kan genom sitt handlande påverka organisationen och även implementeringen (Forssell, Jansson, 2000), t ex COSO-modellen.

2.4 Sammanfattning av kapitlet

Studiens undersökningsobjekt är alla de svenska kommunerna (290 stycken). Undersökningen sker genom en enkätundersökning och vår ansats är deduktiv då vi utgår ifrån befintliga teorier. För att kunna besvara vår frågeställning jobbar vi främst utifrån spridningsteorier. Även den politiska aspekten har valts att behandlas då vi undersöker en politiskt styrd verksamhet.

3. Sveriges kommuner och COSO-modellen

I detta kapitel klargörs vad som är skillnaden mellan offentlig och privat sektor. Vidare beskrivs vad intern kontroll är för något och varför det behövs. Därefter behandlas COSO- modellen och dess kontrollpunkter.

3.1 Skillnader mellan det kommunala och det privata

I Sverige har det funnits kommuner sedan 1862, och det fanns då cirka 2500 st. År 1952 trädde storkommunreformen i kraft, och riksdagen ville med den få mer bärkraftiga kommuner. Sverige delades in i 1037 kommuner. Tio år senare ansågs vissa kommuner vara för små för att drivas ensamma och det fattades ett beslut om en ny indelning. Anledningen till denna indelning var att majoriteten av riksdagen ansåg att var kommun skulle ha en centralort med ett geografiskt område med ett bra näringsliv kring sig. Denna indelning blev inte klar förrän 1973 och Sverige har sedan dess haft 290 kommuner. Under perioden som kommunernas antal har minskat har deras uppgifter ökat, och den kommunala sektorn har haft en stor tillväxt (Larsson 2000).

Det är svårt att dra en gräns mellan den kommunala och den privata sektorn. En anledning till svårigheten att skilja sektorerna åt är att det finns funktioner i samhället som kan produceras både offentligt och kommunalt (Lundquist 1992). För att beakta vad som är privat och kommunalt finns det tre frågor som kan användas:

1. Vem är det som arrangerar?

Den som bestämmer vad som ska produceras, vem som ska producera produkten/tjänsten och vilka det är som konsumerar. På marknaden agerar konsumenten genom att köpa sina produkter/tjänster som tillfredsställer dess behov.

2. Vem är det som producerar?

Den som ansvarar för produktionen, försäljning mm.

3. Vem är det som finansierar?

Kommunen finansierar sin produktion genom skatter, medan den privata sektorn finansierar produktion/tjänsten genom att konsumenten betalar för varan/tjänsten (Kristensen 1987).

Genom att kombinera dessa tre funktioner kommer man fram till att det finns åtta olika sorts kombinationer. Detta visas genom tabellen nedan:

	Arrangerar	Producerar	Finansierar
1	Kommunalt	Kommunalt	Kommunalt
2	Kommunalt	Kommunalt	Privat
3	Kommunalt	Privat	Kommunalt
4	Kommunalt	Privat	Privat
5	Privat	Kommunalt	Kommunalt
6	Privat	Kommunalt	Privat
7	Privat	Privat	Kommunalt
8	Privat	Privat	Privat

Bild 1. Tabellen visar fördelningen mellan det privata och det kommunala.

Tabellen visar att det är svårt att skilja mellan det privata och kommunala. Den kommunala sektorn kan inte bara tillgodoräkna kombination där de står för alla tre funktionerna (kombination 1). Den privata sektorn kan inte heller göra likadant (kombination 8), för i så fall blir det sex stycken kombinationer kvar (kombination 2-7). Den verksamhet som befinner sig i kombination 2-7 har i den vetenskapliga diskussionen blivit kallad för blandningsadministration. En anledning till att det har blivit denna uppblandning är att när Sverige skulle bygga upp välfärdssamhället blev mycket privat verksamhet statligt ägd. När sedan välfärdsstaten kom i en liten ekonomisk svacka har privatisering setts som en lösning för att komma ur krisen (Lundquist 1992).

3.2 Skillnader -mål och medel

Den stora skillnaden som finns mellan kommunala sektorn och den privata sektorn är hur de olika verksamheterna bedrivs. I en kommun är *målet* att ha en bra och tillfredsställande verksamhet för alla invånare. *Medlet* de använder sig av för att nå dit är via kommunalskatter, statsbidrag, avgifter, bidrag mm. Det är tvärtemot vad som sker i ett privat företag, där vinstmaximering är det största målet, medan medlet att nå den höga vinsten är genom verksamheten som bedrivs (Brorström, Haglund, Solli, 1998).

Då den kommunala verksamheten bedrivs med invånarnas skattepengar lägger invånarna ett ansvar på kommunen att den ska vara så kostnadseffektiv som möjligt. Det är dock inte enbart kostnadseffektiviteten som är viktig utan produkterna/tjänsterna som produceras måste även vara kvalitativa. (Haglund, Stureson, Svensson 2001).

I en kommun måste det enligt lag föreligga god ekonomisk hushållning.

I kommunallagen 8 kap.1§ står det följande:

”kommuner och landsting skall ha en god ekonomisk hushållning i sin verksamhet och i sådan verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer” (Sveriges Rikes Lag)

Då det är kommuninvånarnas medel som kommunen förvaltar har kommuninvånarna rätt att ta del av dess redovisning och vidare även kunna utkräva ansvar. Detta förutsätter en väl fungerande kommunal organisation och en tydlig ansvarsfördelning. Det är viktigt för kommunen att de har styrinstrument som kan styra verksamheten så den bli effektiv och kvalitativ, för att på så sätt kunna tillgodose kommuninvånarnas krav och önskningar, och för att kunna agera i enlighet med lagen (Haglund, Stureson, Svensson 2001).

3.3 Vad är intern kontroll

I Sveriges rikets lag, Kommunallagen kap 6. 7§ står det följande om intern kontroll:

”Nämnderna skall var och en inom sitt område se till att verksamheten bedrivs i

enlighet med de mål och riktlinjer som fullmäktige har bestämt samt de föreskrifter som gäller för verksamheten. De skall också se till att den interna kontrollen är tillräcklig samt att verksamheten bedrivs på ett i övrigt tillfredsställande sätt". (Sveriges Rikes Lag)

Innebörden av intern kontroll är att man ska se till att de av fullmäktige förutbestämda målen uppnås. För att den interna kontrollen ska kunna fungera i en verksamhet krävs det att alla i organisationen är medvetna om, och deltar i den process som den interna kontrollen förutsätter.

Om målen i organisationen ska nås måste först målen brytas ned till verksamhetsmål, och vidare implementeras i verksamheten. Det är sen genom den feedback, t ex om/hur målen har blivit uppfyllda eller inte, som ledningen kan vidta åtgärder och på så sätt öka effektiviteten. Den interna kontrollen blir en del av varje anställds vardag och integreras i det dagliga arbetet.

Den interna kontrollen i kommuner syftar bland annat till att;

- Säkerställa att det finns system och rutiner som gör att det blir en ändamålsenlig verksamhet. Det kan till exempel handla om att säkerställa att allt arbete utförs vid sjukskrivningar.
- Minimera personalens risker att göra felaktiga saker. Det handlar mycket om att säkerställa rutiner i och med att dagens administration innefattar väldigt mycket elektroniskt arbete.
- Se till att lagar, bestämmelser, överenskommelser mm följs.
- Ordna de processer där pengar behandlas så att ingen av personalen kan stjäla verksamhetens pengar.
- Ha en bra grundläggande redovisning för att ge information till ledningen. Stämmer inte redovisningen fattar ledningen beslut på felaktig information och då kan det bli allvarliga följd fel.

Det är viktigt att skilja mellan intern kontroll och revision. Den interna kontrollen är en integrerad part i verksamheten, medan revisionen sköts av utomstående; en extern part t ex en oberoende revisor (Haglund, Sturesson, Svensson 2001).

3.4 Varför behövs intern kontroll?

I en kommun finns krav ifrån kommuninvånarna vad kommunens verksamhet ska prestera, men det finns även lagstiftning som föreskriver vad kommunen ska prestera. Utifrån dessa punkter beslutar fullmäktige målen för kommunen, och gör en omvärldsanalys för att se vad som kan påverka kommunen och dess mål. Målen bryts ner till var verksamhet, som för att kunna vara effektiv och för att kunna nå sina mål kräver att de styrs och leds i rätt riktning. Verksamheten måste också utvärdera om deras budget är tillräcklig för att kunna nå målen. Om den inte är det måste omprioriteringar göras, och efter det styra verksamheten mot målen. Under året som fortlöper styrs verksamheten mot målen och när året är slut utvärdera verksamheten prestationer. Resultat skall då i största möjliga mån överensstämma med de fastställda målen. För att hela denna process ska fungera måste den under årets lopp fortlöpande styras, kontrolleras och utvärderas. Utan någon intern kontroll i verksamheten hade det varit svårt för ledningen att styra den mot de uppsatta målen. Den interna kontrollen ska säkerställa att verksamheten följer tre viktiga punkter:

- Den ser till att verksamheten styrs mot målen.
- Kontroller att lagar och bestämmelser följs.
- Den kontrollerar att verksamhetens prestationer är kvalitativa

(Haglund, Stureson, Svensson 2001).

IT hade en väldigt stor framväxt under 1990-talet och detta påverkade även kommunerna. Administrationen förändrades radikalt; allt blev mer elektroniskt och datoriserat. Med förändringen kunde nya kontroller byggas in i organisationernas system. De nya kontrollerna måste hela tiden anpassas efterhand som IT- sektorn utvecklas (Haglund, Stureson, Svensson 2001).

Under 1990-talet uppmärksammades fall där högt uppsatta personer missbrukade det förtroende som givits dem, och hade förskingrat kommunala medel. Detta fick till följd att folkets förtroende för kommunerna sjönk. Revisorernas uppgifter började ifrågasättas då de ansågs ha brustit i sitt arbete, men revisorernas uppgift är att kontrollera om den interna kontrollen är tillräcklig, inte tillse den. Hur den

interna kontrollen är uppbyggd ansvarar nämnden för. På grund av detta gjorde justitiekanslern en utredning och resultat blev en tydligare definition i lagen att nämnden och styrelsen är ansvariga för den interna kontrollen (Haglund, Sturesson, Svensson 2001).

3.5 COSO-modellen

COSO-modellen är en intern kontroll modell utvecklad i USA av American Institute of Management Accounting och Financial Executive Institute. COSO står för The committee of the sponsoring organizations of the treadway Commission och är utvecklad för att kunna anpassas till såväl den privata som den kommunala sektorn (Haglund, Sturesson, Svensson 2001).

Intern kontroll definieras på följande sätt av COSO.

”Intern kontroll kan övergripande 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.”

(Haglund, Sturesson, Svensson 2001)

Den interna kontrollen i verksamheten berör alla anställda och finns på alla nivåer i organisationen. Den är inget mål som ska uppnås utan den måste bli en del av verksamheten och ingå i de ordinarie rutinerna (Haglund, Sturesson, Svensson 2001)..

Kommunens verksamhet utvecklas ständigt, bland annat genom ny lagstiftning och reformationer, och därför måste den interna kontroll modellen kommunen använder sig av vara flexibel och kunna anpassas till förändringar i organisationen. Detta anses vara en av COSO- modellens starka sidor; dess förmåga till att anpassa till nya situationer och att den är flexibel (Haglund, Sturesson, Svensson 2001).

COSO: s fem kontrollpunkter:

1. Kontrollmiljö
2. Riskanalys
3. Kontrollaktiviteter
4. Information/Kommunikation
5. Tillsyn

Nedan följer en redogörelse för alla punkter.

1. Kontrollmiljö:

Kontrollmiljön innehåller fyra stycken punkter. Den första är det *sociala systemet* vilket omfattar personalens erfarenheter, kompetens, attityd och etiska värderingar. Det sociala systemet omfattar även personalens ansvar och befogenheter. Det andra är det *politiska systemet* som behandlar chefens och ledningens ansvar att se till att de anställda agerar etiskt. Den politiska ledningens inställning är också viktig för hur bra den interna kontrollen kommer att vara, då ledningens styrning och agerande påverkar de anställda. Ledningen måste tycka intern kontroll är viktigt annars tycker inte de anställda det är viktigt. Ledningen beslutar också om vilka styrdokument som verksamheten ska följa. Den tredje punkten är det *tekniska systemet*. Det handlar om att skaffa brandväggar och säkra systemen, att fasta rutiner vid nya leverantörer, se till att det finns stöldsysteem för att ingen anställd ska förskingra pengar. Det innebär även *tex* att personalen använder sig av användarnamn och lösenord. Den fjärde punkten handlar om det *organisatoriska systemet*. Rätt personer ska vara på rätt plats, det ska finnas en tydlig och bra organisationsbeskrivning, dokumentation av befogenhets- och ansvars- fördelningen, rutinbeskrivningar och bra uppföljnings- och rapporteringssystem. Det är också viktigt att det finns tillräckligt med personer och likvida medel att kunna utföra arbetsuppgifterna. En viktig del är hur implementeringen av nya regler mm sker i verksamheten (Haglund, Sturesson, Svensson 2001).

2. Riskanalys:

I en verksamhet finns det interna och externa risker. Den första externa risken är

omvärldsrisk; det kan vara förändringar i näringslivet etc som påverkar kommunen. Ofta är det förändringar som har blivit på grund av att regeringen och riksdagen har fattat beslut. Den andra risken är den *finansiella risken*, t ex. att kommunernas intäktskällor kan ändras. Ändras statsbidraget eller skatten påverkar det kommunen och de får göra omprioriteringar. Den tredje biten är den *legala risken*. Under tiden som fortlöper ändras lagar och det gäller för verksamheten att anpassa sig efter dem. Om inte kommunen anpassar sig kan de anställda göra fel och få skadeståndskrav emot sig. *IT- baserade risken* är den fjärde punkten. Det innebär att verksamheten måste ha säkra datasystem för att ingen hacker ska kunna gå in och ändra i systemen (Haglund, Sturesson, Svensson 2001).

De interna riskerna är *verksamhetsrisk*, *redovisningsrisker* och *IT- baserade risker*. Verksamhetsrisken är att verksamheten inte når de mål som den har fastställt. Med redovisningsrisker menas att om inte redovisningen är tillförlitlig och rättvisande kan ledningens beslut fattas på fel grunder. De IT- baserade risker som finns är att en anställd t ex. kan gå in och manipulera systemen och på så vis ex. betala ut pengar till kollegor. Det är därför viktigt för verksamheten att hela tiden utvärdera de kontrollsystem som finns (Haglund, Sturesson, Svensson 2001).

För att kontrollera hur allvarliga riskerna är kan verksamheten göra en väsentlighet- och riskanalys. Det innebär att kommunen värderar hur stora riskerna är och hur väsentligt det är om risken slår ut. Är både väsentligheten och risken stor bör område kontrolleras över och kontroller införas (Haglund, Sturesson, Svensson 2001).

3. Kontrollaktiviteter:

Det finns två typer av kontrollaktiviteter; *resultatorienterade* och *rutinorienterade* kontroller. De resultatorienterade kontrollerna ska se till att verksamheten är ändamålsenlig och kostnadseffektiv. De rutinorienterade kontrollerna innebär att verksamheten ska se till att alla rutiner säkerställs. Bland annat genom att organisationen använder sig av inbyggda kontroller. På *så* sätt säkrar verksamheten att de får bättre säkerhet i sina system och rutiner och

räkenskaperna blir tillförlitligare (Haglund, Sturesson, Svensson 2001).

4. Information och kommunikation:

Bra informationsvägar och kommunikationsvägar i organisationen är viktigt för att få en bra intern kontroll. Ledningen måste hela tiden bli informerade och kommunicera med led längre ner i organisationen får att uppnå en effektiv styrning. Ledningen är ansvarig för att de får den information som de behöver för styrning och för att kunna ge en kvalitativ verksamhet (Haglund, Sturesson, Svensson 2001).

Informations- och kommunikationsvägarna kan vara både formella och informella, den formella ger minst missuppfattningar på grund av direktkontakten. Informationen och kommunikation är viktigt när ledningen gör en väsentlighet- och riskanalys som nämndes innan. Ju mer kött på benen ledningen har, desto lättare blir analysen att göra (Haglund, Sturesson, Svensson 2001).

Dessutom måste kommunen ha bra informations- och kommunikationsvägar med invånarna och de som använder kommunens produkter/tjänster, för att verksamheten är till för dem. Det är genom den externa kommunikation som ledningen säkerställer att deras verksamhet ändamålsenlig och kvalitativ (Haglund, Sturesson, Svensson 2001).

5. Tillsyn:

Tillsyn handlar om att göra uppföljning och utvärdera hela det interna kontrollsystemet och se till att det fungerar. Det är nämnden och kommunstyrelsen som ansvarar för det. I och med att det sker förändringar i omvärlden hela tiden måste systemen hela tiden anpassas efter förändringen. Nämnden/styrelsen ska se till att kontrollmiljön, riskanalysen, kontrollaktiviteterna och informationen/kommunikation fungerar. Nämnden och styrelsen gör väsentlighet- och riskanalys över verksamheten för att se vad som behöver kontrolleras över. De ska analysera de existerande kontrollerna och ge förslag till åtgärder som kan förbättra den interna kontrollen på verksamheten (Haglund, Sturesson, Svensson 2001).

3.6 Sammanfattning av kapitlet

Det som skiljer mellan det kommunala och privata är skillnaden mellan mål och medel. Den kommunala verksamheten har intäkterna som medel och en väl fungerande verksamhet som mål, medan den privata sektorn har verksamheten som medel och intäkter som mål. För att den kommunala sektorn ska nå sitt mål måste den använda sig av styrinstrument för att nå dit. Styrinstrumenten ska bli hjälpa verksamheten att bli effektiv, kvalitativ och att den agerar etiskt. COSO-modellen är en intern kontroll modell utvecklad i USA för den privata och den kommunala sektorn. Genom kontrollpunkterna kontrollmiljö, riskanalys, kontrollaktiviteter, information/kommunikation och tillsyn kontrolleras verksamheten och styrs mot målen.

4 Teori

Teorikapitlet kommer att inledas med institutionell teori. Därefter kommer vi att förklara och presentera spridningsprocesser. Vi har valt att väva in hypoteserna i teorikapitlet för att få en klarare helhetsbild.

4.1 Institutionell teori

För att förklara den kommunala utvecklingen, och den process som är, och har, varit nödvändig, är *institutionell teori* ett användbart verktyg. Begreppet institutionell teori är flervetenskaplig och går att finna inom bl. a statskunskap, sociologi, företagsekonomi och ekonomisk historia. Uttrycket institution tillämpas olika inom de olika områdena, men trots variationsmöjligheten finns klart många gemensamma drag (Forsell, Jansson 2000).

Ett drag som institutionella teorier har gemensamt är att de utgår från att institutionerna kan delas upp i formella och informella. De formella institutionerna består av lagar, utfärdade anvisningar och andra formellt beslutade handlingsregler. De informella institutionerna utgörs av traditioner, seder, normer och sådant som är allmänt accepterat inom organisationen. Bra och trovärdiga institutioner och ett trovärdigt institutionellt arrangemang skapar förutsättningar för att kunna fatta långsiktiga beslut och för att kunna upprätthålla stabilitet över tiden (Forsell, Jansson 2000). Trovärdigheten är beroende av att informella och formella institutioner samspelar. På så sätt kan effektiviteten ökas och på längre sikt antas leda till att transaktionskostnader sänks (Forsell, Jansson 2000).

Ett sätt att dela upp begreppet institution, och som är särskilt utmärkande för den institutionella ansats som används av samhällsekonomer och ekonomihistoriker, är att skilja mellan gynnsamma och ogynnsamma institutioner, främst i fråga om effektivitet.

Palmlund, 1984 definierar begreppet *effektivitet* som följande:

“När man talar om effektivitet i samband med offentlig verksamhet åsyftas i allmänhet kostnadseffektivitet. Den tjänst som skall produceras förutsätts vara väldefinierad i myndighetens instruktion. Det gäller då att åstadkomma den med minsta möjliga resursinsats. ...”

Institutioner påverkar det mänskliga beteendet, beslutsfattande och den organisatoriska effektiviteten. De gynnsamma institutionerna främjar effektivitet medan de ogynnsamma institutionerna skapar ineffektivitet (Brorström, Siverbo 2001). Gynnsamma institutioner leder på lång sikt till utveckling, välfärd och effektivitet. Som en följd av resonemanget ovan har det stor betydelse för institutioner att kunna förändra sig och anpassa sig till nya förutsättningar.

Enligt Brorström, Siverbo 2001 finns det främst två grundläggande teorier om hur institutioner ändrar sig. En av teorierna utgår från att förändringar inom institutionen sker som en följd av dramatiska förändringar internt eller externt. Mindre bra kunskap ersätts av nya idéer. Den nya förändringen kan vara framtvungad exempelvis genom en kris, eller kan det vara en ny lösning som organisationen är tvingad att ta till sig.

Hypotes 4.

Kommunen har tagit till sig modellen genom påtryckning från revisorer.

Hypotes 5.

Kommunen har tagit till sig modellen genom påtryckning från kommunförbundet.

Hypotes 6.

Modellen har implementerats av konsulter.

4.2 Spridningsprocess av nya idéer – innovationer

Ett annat ord för idéspredning, och som ofta används inom organisationsforskning, är diffusion. Diffusion står för någon form av förflyttelse/spredning. Inom naturvetenskapen beskriver det en process där någonting sprider sig jämnt i ett

medium över tiden, t.ex. hur ljuspartiklar sprider sig. Inom sociala ämnen, exempelvis beteendevetenskap, studeras idéers spridning och mänskliga företeelser; hur innovationer sprids och ändras, hur rykten startar osv. I vårt fall berör spridningen COSO- modellen.

Offentliga organisationer har enligt Lundquist (1992) genomgått stora förändringar de senaste årtionden. Den sammanfattande term som används för att beteckna dessa förändringar i kommunal kontext är "New Public Management" (NPM). NPM är en samling av idéer lånade från den privata sektorns föreställningsramar och förutsättningar, omgjorda för att passa de kommunala förutsättningarna. Det är ett varierande koncept, som täcker diverse idéer och teorier om hur den kommunala verksamheten ska/bör se ut. Många förändringar, både sociala och ekonomiska är direkta konsekvenser av spridning av teorier eller rön till nya områden, nya sociala grupper etc. Det som kännetecknar spridningsprocesser är att de är av allmänt intresse.

Från idé till implementering sker en process som generellt kan sägas vara:

Problemerkännande → alternativsökning → konsekvensvärdering → Val → Implementering
(Bakka, Fivelsdal, Lindkvist 1999)

Implementering betyder genomförande av beslut, och det kan vara en långvarig och besvärlig process som självklart kräver olika slags förutsättningar, t ex förmågan att hantera osäkerhet, t ex genom den interna kontrollen (Bakka, Fivelsdal, Lindkvist 1999)

Processer

*"Intern kontroll definieras enligt COSO som en **process** där såväl den politiska som den professionella ledningen och övrig personal samverkar för att med rimlig grad av säkerhet uppnå följande mål:..."* (Haglund, Sturesson, Svensson, 2001)

Process är ett begrepp som innefattar rörelse, utveckling och förändring. Organisationer innebär till stor del rörelse och aktivitet och står under ständig

utveckling. För en bättre förståelse för studien har vi valt att tydliggöra vissa begrepp. I dagligt tal är det ingen större skillnad i uttrycken förändring, omställning och förnyelse. De berör helt enkelt något som förändrar sig. I spridningsteorin används ofta *förändring* som det gemensamma begreppet. En organisation kan ändra sig p.g.a. externa eller interna krafter. Många processer i organisationer är omedvetna, t ex p.g.a. av mode eller trender, det behöver alltså inte finnas en direkt styrande hand som påverkar en process. Förändringsprocesser kan också ske långsamt eller gradvis, och i det närmaste mycket svåra att märka innan man når en viss tröskel. *Omställning* kan definieras som ett underbegrepp till förändring. Omställning kan vara en styrd process, där ledningen t ex vill genomföra nya modeller, strukturer, produkter osv., men omställning kan även existera utan förnyelse.

I begreppet förnyelse kan man skilja mellan två begrepp; -förnyelse som:

- en *process* och
- ett bestämt *avgränsat fenomen*, t ex en ny maskin i organisationer.

Spridning är den process vilken innovationen sprids med. Enligt Björnenak, 1997 sid 4, ges en definition för att tydliggöra den sociala processen:

"(Diffusion is..) The social process by which an innovation spreads through a social system over time".

En idé spridningsprocess kan delas in i olika faser;

Den grundläggande fasen. Den initiala fasen där ledaren, den förste innovatören, som uppfann, lånade eller imiterade idén är huvudaktör. Om man granskar COSO- modellen kan man identifiera olika nivåer av ledare. American Institute of Management Accounting och Financial Executive Institute är de organisationer som gick samman för att utarbeta ett synsätt eller en modell för intern kontroll, den s.k. COSO-modellen (Haglund, Sturesson, Svensson 2001) och är således en möjlig definition av ledare. Nästa grupp är de första implementerarna, som kommer att spela en viktig roll som propagister i senare faser av spridningsprocessen. Detta kan exemplifieras i fallet om COSO, där de tidiga användare av COSO-modellen, spelar en viktig roll vid spridningen av COSO i de

svenska kommunerna (Björnenak, 1997).

Nästa steg är **spridningsfasen**. Det är i denna fas som COSO- modellen antas befinna sig i. Fasen handlar om vilka som marknadsför idén, för vidare den, och försöker att etablera den. Det är detta denna studie kommer att inrikta sig på;
- vilka är idébärare av COSO-modellen (Björnenak, 1997)?

Det tredje steget i processen är den **avtagande fasen**. De sista områdena penetreras av idén (Björnenak, 1997).

Den fjärde och sista fasen är **mättnadsfasen**. Här har intresset för idén nästan helt avtagit och markerar slutet för spridningsprocessen.
(Björnenak, 1997)

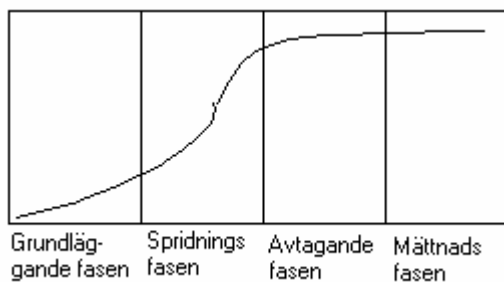


Bild 2. Bild över spridningsprocessen.

Enligt Björnenak, 1997 finns det generellt sett två typer av spridningsprocesser:

1. *Ometablering* beskriver hur nya idéer får fäste inom ett nytt område, utan att det nödvändigtvis ökat antalet användare.
2. *Expanding* är en annan process för hur idéer upptas av fler och fler agenter, så att det totala antalet användare ökar över tiden.

Spridningen med hjälp av expansion kan kategoriseras på två sätt:

- i) Hierarkisk: Idén implementeras först i ett större företag, sprids sen vidare till medelstora, för att så småningom även finnas i de små.

- ii) Smittning: I första skeendet sker spridningen lätt och smidigt. Kontakt med tidigare agenter och kvalitativa kommunikationskanaler är viktigt för spridningsprocessen. Typiska exempel på denna sortens spridning är sjukdomar och spridning av rykten.

Innovation

En innovation är en framgångsrik introduktion av idéer, framlagd som ny, till ett givet socialt system (Lundquist 1992). Med innovation kan man mena den process som för ut nya problemlösande idéer. Idéerna kan gälla omorganisation, kostnadsreduktion, introduktion av nya budgetsystem, förbättring av kommunikation eller förbättring av produktmontering är även de innovationer. Innovation är skapande, accepterande och genomförande av nya idéer, processer, produkter eller tjänster. Den kan äga rum var som helst i en organisation och den kan lika väl innebära kreativt agerande som en originalupppfinning. Användningen och genomförande (implementering) är centrala led i denna definition. Den innebär förmågan att förändra eller anpassa (Bakka, Fivelsdal, Lindkvist 1999). Från ett sådant perspektiv kan det sägas att COSO-modellen är en innovation, trots att modellens beståndsdelar i vårt fall är "lånade" från den privata sektorn och omgjorda för att passa den offentliga.

Olika kommunerna har olika sätt att administrativt och organisatoriskt sköta sin verksamhet. Detta är en följd av att kommunallagen ger kommunerna rätt att själva bestämma organisationsform. En annan förklaring till variationen är att det i dag inte finns någon universallösning för hur kommuner ska utforma sin verksamhet (Brorström, Siverbo 2001).

Kommunerna har, speciellt under 1990-talet, präglats av reformationer. Exempel här är bl. a övergången från anslagsfinansiering till intäktsfinansiering, från monopolinnehav till konkurrensförhållanden, från regelstyrning till mål- och resultatstyrning, och från en syn på medborgarna, invånarna, till en syn på dem som kunder (Forsell, Jansson, 2000). Kommunerna har genom åren genomgått samma förändringar, och detta har på så sätt lett till likartade organisatoriska

lösningar, men med variation i utformningen. Kommunernas förändring har visat sig i t ex resultatenheter, införandet av internpriser, entreprenadskap, bolagisering, beställar- utförarmodell, följt av prestationsmätningar, 'betalt efter prestation', revision och krav på utvärdering (Forsell, Jansson 2000).

Kännetecken för alla dessa förändringar som skett inom den offentliga sektorn har en sak gemensam, nämligen att de alla på ett eller annat sätt kan härledas till den s.k. privata sektorn (Forsell, Jansson 2000). Marknaden och företagen har direkt, eller indirekt stått som modell för den offentliga sektorns förändringar.

Hypotes 7.

Kommuner har genom att imitera den privata sektorn, kommit i kontakt med, och implementerat COSO- modellen.

Alla kommuner uppfattas som mer eller mindre framgångsrika (Brorström, Siverbo 2001) av olika skäl. Förklaringen till detta kan ligga i resonemanget att kommuner styrs till stor del av den finansiella situationen, som t ex kan ses genom en mycket varierande skattesats, extern upplåning osv. Kommuners olika situationer är en följd av att dess verksamhet och organisation styrs olika från kommun till kommun, och enligt Brorström, Siverbo 2001, är intrycket som förmedlas ofta att kommuner står och faller med den modell och utformning de valt. Innovationer och ny teknologi är alltså exempel på vad som externt kan tvinga organisationer till förändring.

Den andra teorin handlar om intern förändring. Förändringen och anpassningen till det 'nya' sker successivt. Över tiden förkastas gamla idéer, modifiering av andra, och skapandet av nya kommer till. Detta kan ske t. ex. genom nyanställning och utbildning. Den interna förändringen förutsätter att det finns plats för förändringsprocesser i den dagliga institutionella vardagen (Brorström, Siverbo 2001).

Hypotes 8.

Ledningen har ansett modellen som ett bra alternativ och på så sätt har implementeringen skett.

Hypotes 9.

Kommunen har nyanställt en person, med kunskap/ intresse av COSO, och detta har bidragit till att implementering av COSO- modellen skett i organisationen.

Finns inte det utrymmet stöts förändringen bort (Brorström, Siverbo 2001).

Denna typ av förändring förutsätter att organisationen har möjlighet att lära nytt eller kunna imitera på ett bra sätt. Förändring genom lärandet sker när effekten av handlingar leder till ineffektivitet, och leder på så sätt till förändring. Genom att imitera tar institutioner del av andra institutioners framsteg och misstag som lett till förändring (Brorström, Siverbo 2001).

Hypotes 10.

Kommunen har implementerat COSO- modellen genom att imitera andra kommuner som redan är användare av modellen.

Den kommunala verksamheten har ökat dramatiskt de senaste decennierna. Exempel som tyder på detta är att den statliga verksamheten under 1970- och 80-talet ökade i omfattning med 70% (www.svekom.se), vilket i sin tur inneburit att de statligt anställda kraftigt ökat. Kommuners utveckling har gått från att ha varit relativt små kommuner (sockenförvaltningar), där den interna kontrollen och dess legitimitet bestod i att ”alla känner alla”, till att utvecklas till de mer komplexa kommuner vi har i dag som omfattar en betydligt större kontrollapparat. Kravet på den interna kontrollen har växt i takt med att organisationerna blir större. Ju större organisationen blir, ju svårare blir det att ha en tillförlitlig och övergripande kontroll. Den kommunala verksamheten har genomgått stora förändringar, och blivit så komplex att det rådande regelverket inte har hunnit förändra sig med den. Enligt Cassel, 2000, föreligger det för tillfället brister, oklarhet och problem inom ansvar, styrning, redovisning och revision i den kommunala sfären. Cassel förespråkar en attityd-förändring riktad mot ansvar, styrning, redovisning och

revision i kommunerna för att motverka rådande problem.

Kommuninvånarna har rätt till god information och tillförlitliga underlag från kommunerna, vilket i sin tur förutsätter krav på ansvarighet och ansvarsfördelning inom kommunen. God intern kontroll behövs följaktligen för att ge medborgarna möjlighet att utöva makt och utkräva ansvar. Genom ett införande av COSO-rapportens krav, blir de regler gällande kommunal styrning och redovisning i kommunallagen förtydligade. Sannolikt innebär detta att det finns ett starkt samband kommuners storlek och kontrollbehovet (Cassel 2002).

Likheter finns mellan Sveriges 290 kommuner; de har alla samma uppdrag att fylla och de bedriver alla en mångskiftande verksamhet. Samtidigt som kommunerna emellan är lika; de påverkas av ungefär samma omgivningsfaktorer, skiljer de sig åt genom de olika lokala skillnaderna och förutsättningar. Det finns ingen kommun som är den andre lik i fråga om invånarantal, geografiskt läge, politiska värderingar osv.

Hypotes 1.

Implementeringen av COSO- modellen i kommunerna varierar med variabeln invånarantal.

Hypotes 2.

Implementeringen av COSO- modellen i kommunerna varierar med variabeln politisk styrning.

Hypotes 3.

Implementeringen av COSO- modellen i kommunerna varierar med variabeln geografi.

4.3 Sammanfattning av kapitlet

Nedan följer en sammanfattning av hypoteserna som ligger till grund för detta arbete.

Kommuner är både lika och olika. De påverkas av ungefär samma omgivningsfaktorer, men de skiljer sig åt genom olika lokala skillnaderna och förutsättningar. Det finns ingen kommun som är den andre lik i fråga om invånarantal, geografiskt läge, politiska värderingar osv.

Hypotes 1.

Implementeringen av COSO- modellen i kommunerna varierar med variabeln invånarantal.

Hypotes 2.

Implementeringen av COSO- modellen i kommunerna varierar med variabeln politisk styrning.

Hypotes 3.

Implementeringen av COSO- modellen i kommunerna varierar med variabeln geografi.

En teori utgår från att förändringar inom institutionen sker p.g.a. dramatiska förändringar internt eller externt. Den nya förändringen kan vara framtvungad exempelvis genom en kris, eller kan det vara en ny lösning som organisationen är tvingad att ta till sig.

Hypotes 4.

Kommunen har tagit till sig modellen genom påtryckning från revisorer.

Hypotes 5.

Kommunen har tagit till sig modellen genom påtryckning från kommunförbundet.

Hypotes 6.

Modellen har implementerats av konsulter.

Modellen har implementerats av konsulter. De förändringar som de senaste åren har skett inom den offentliga sektorn kan på ett eller annat sätt härledas från den privata sektorn. Marknaden och företagen har direkt, eller indirekt stått som modell för den offentliga sektorns förändringar.

Hypotes 7.

Kommuner har genom att imiterat den privata sektorn, kommit i kontakt med, och implementerat COSO- modellen.

Hypotes 8.

Ledningen har ansett modellen som ett bra alternativ och på så sätt har implementeringen skett

Hypotes 9.

Kommunen har nyanställt en person, med kunskap/ intresse av COSO, och detta har bidragit till att implementering av COSO- modellen skett i organisationen.

Hypotes 10.

Kommunen har implementerat COSO- modellen genom att imitera andra kommuner som redan är användare av COSO- modellen.

5. Empirisk metod

I detta kapitel beskrivs vår undersökningsmetod och vårt urval. Därefter behandlas operationalisering och bortfall. Kapitlet avslutas med vår enkät och förklaringar till denna.

5.1 Studieobjekt och urval

Populationen i vår undersökning är Sveriges kommuner (290 st). Vi valde att begränsa oss till kommunerna och inte undersöka den privata sektorn, dels p.g.a. tidsbegränsningen och dels p.g.a. att sektorerna har olika mål och medel.

En *surveyundersökning* utfördes då det inte finns någon sekundärdata om hur COSO-modellen har spridit sig i kommunerna. Primärdata inhämtades om spridningsteorier, institutionell teori, NPM och COSO-modellen. En totalundersökning ger säkrare data, nackdelen är att den tar längre tid.

Som studieobjekt valdes Sveriges kommuner. Anledningen till att alla kommuner valdes var att studien är av kvantitativ karaktär; den syftar till att ta reda på förekomst och spridning av COSO-modellen. Studien syftar inte att gå in på djupet utan att få en mer övergripande förståelse. Motsatsen till den enkätundersökning vi valt, hade varit att göra en eller flera djupintervjuer. Studien hade då inte blivit av den natur vi föreskrivit, och inte heller besvarat de frågor denna uppsats bygger på.

Enkäten kommer att, via Internet, skickas ut till Sveriges 290 kommuner. Personerna som valts ut till att svara på enkäten; ekonomiansvarig, har valts för att de med störst sannolikhet på ett representativ sätt kan svara på enkätfrågorna då de till stor del handhar effektiviteten i kommunerna.

5.2 Undersökningsmetod

Undersökningen i vårt arbete har vi valt att göra via internet, med hjälp av en s.k. webbenkät. Fördelarna med att göra en webbenkät är att det går snabbt, det är

kostnadseffektivt, och det är enkelt. Nackdelarna med en göra en undersökning via Internet är att alla i målpopulationen kanske inte har tillgång eller kunskaper i Internet. Det kan också bli stort bortfall om de tillfrågade är rädda för ny teknik, och inte brukar använda sig av tex internet. Målpopulationen kan ha tillgång till nätet men har inte en egen mailadress (Christensen, Andersson, Carlsson, Haglund, 2001, Saunders, Lewis, Thornhill, 2003). I denna studie antar vi att alla kommuner kunskap om IT och egna mailadresser, och utifrån de förutsättningarna som finns, väger fördelarna upp nackdelarna.

Ett mail sänds till en ekonomiansvarig (respondent) i alla kommuner i Sverige. I mailet ligger det en länk som respondenten klickar sig vidare på och kommer fram till enkäten. När respondenten har fyllt i enkäten klickar han på en ruta som heter 'skicka' och undersökningen skickas tillbaka till vår mail.

Genom uppläget av databanken som används till undersökningen fanns ingen möjlighet att vidare gå in och kontrollera vilka som inte svarat och därmed omöjligt att skicka mailpåminelse.

5.3 Operationalisering

Vid operationalisering översätter man ett teoriskt begrepp till något mätbart, begreppet som har blivit översatt kallas för variabel (Andersen 1998).

Hypotes 1. Implementering av COSO- modellen i kommunerna varierar med invånarantal.

Med variabeln invånarantal testas om COSO- modellens spridning varierar med hur många invånare kommuner har.

Hypotes 2. Implementering av COSO- modellen i kommunerna varierar med politisk styrning.

I denna hypotes testas om COSO- modellens spridning varierar med vilken politisk styrning kommunerna har.

Hypotes 3. Implementering av COSO- modellen i kommunerna varierar med geografi.

Med variabeln geografi testas om COSO- modellens spridning varierar med kommunernas geografiska placering.

Hypotes 4. Kommunerna har tagit till sig modellen genom påtryckning från revisorer.

Med variabeln revisorer kommer vi att analysera om användarna av COSO tagit till sig modellen genom påtryckning från revisorer.

Hypotes 5. Kommunen har tagit till sig modellen genom påtryckning från kommunförbundet.

Studiens femte variabel är kommunförbundet, med den analyseras om COSO- användarna tagit till sig modellen genom påtryckning från kommunförbundet.

Hypotes 6. COSO-modellen har implementerats av konsulter.

I hypotes 6 analyseras om COSO-modellen implementeras i kommuner genom variabeln konsulter.

Hypotes 7. Kommunen har genom att imitera den privata sektorn, kommit i kontakt med, och implementerat modellen.

Undersökningens sjunde variabel är privata sektorn och här analyseras om kommunerna tagit till sig modellen via imitering av privata sektorn.

Hypotes 8. Ledningen har ansett modellen som ett bra alternativ och på så sätt har implementering skett.

I hypotes 8 används variabeln ledning och här analyseras om COSO-modellen blivit implementerad genom att ledningen rekommenderat modellen

Hypotes 9. Kommunen har nyanställt person med kunskap/intresse av COSO- modellen, och detta har bidragit till att implementering skett i organisationen.

Med variabeln nyanställning analyseras om COSO-användarna tagit till sig modellen genom nyanställning av person med kunskap om COSO-modellen.

Hypotes 10. Kommunen har implementerat COSO- modellen genom att imitera andra kommuner som redan är användare av COSO- modellen.

Studiens tionde variabel är kommuner och här testar vi om kommunen tagit till sig COSO- modellen genom att imitera andra kommuner som är användare av COSO- modellen.

5.4 Bortfall

I vår undersökning finns det bortfall på 92 kommuner, hur mycket bortfallet påverkar undersökningen är svårt att avgöra. Det finns ingen generell gräns vad som är en acceptabel svarsgräns. Konsekvensen av bortfallet varierar ifrån vilken typ av undersökning det är. I vår undersökning där vi kartlägger hur en utvald population använder en viss modell kan bortfall få allvarliga konsekvenser. Det kan finnas slumpmässiga urvalsfel och att de undersökta enheterna kan skilja sig drastiskt ifrån bortfallet. I vårt fall krävs en svarsfrekvens på 70-80 % för att kunna lita på undersökningen (Lekvall, Wahlbin, 2001). Det innebär att vi behöver svar ifrån 203-232 kommuner för att undersökningen ska vara trovärdig. Vi har fått svar av 198 kommuner vilket ger en svarsfrekvens på 68 %. Det ligger väldigt nära svarsfrekvensen på 70-80 % vilket gör att vi kommer att lita på undersökningen, men vi kommer vi har i åtanke att bortfallet kan ha påverkat undersökningen. På grund av tidsbegränsningen, och enkätens utformning, har vi valt att inte ringa upp och intervjua bortfallet.

I denna studie har 92 stycken av Sveriges totalt 290 kommuner inte kommit med. Om deras svar hade kommit in hade studiens resultat kunnat se annorlunda ut, det hade kunnat påverka undersökningen i den grad att vi hade kunnat godta fler hypoteser och på så sätt kartlagt spridningen av COSO- modellen bättre. Det hade

också kunnat ge resultatet att färre kommuner procentuellt sett är användare av COSO- modellen.

5.5 Frågor till undersökning

Enkäten inleds med en presentation av vår undersökning och en beskrivning av vad intern kontroll är för något enligt COSO. För att få en högre svarsfrekvens valde vi att låta respondenterna vara anonyma. Mailet med undersökningen skickades ut till respondenterna under förmiddagen, den 11 maj 2003. Respondenterna fick en vecka på sig att svara. Undersökningen lades upp på Internetadressen: <http://www.bjornbengtsson.com/COSO.htm>. Nedan följer våra kommentarer på enkäten och enkäten finns som en bilaga sist i studien.

Fråga 1-3 har vi för att få reda på bakgrunds information om respondenten. Fråga 4-5 har vi för att få reda har organisationen har kommit i kontakt med COSO- modellen. Om respondenten svarar nej på fråga 4, tackar vi för deras medverkan då deras svar av resterande frågor inte är av intresse. Med fråga 6 får vi reda om verksamheten använder sig av COSO-modellen eller inte. Vi får också reda på hur länge organisationen använt COSO-modellen, detta även för att få reda på vilka som är de tidiga implementerarna. Om organisationen inte har använt, eller använder sig av COSO-modellen tackar vi för deras medverkan. Med fråga 7 besvaras hur COSO-modellen implementeras in i verksamheten. Fråga 8 ger svar på hur lång tid implementeringsprocessen tar.

Fråga 9-11 är kontrollfrågor, vi använder av oss tre kontrollfrågor för att kontrollera om verksamheten verkligen använder sig av intern kontroll. Med hjälp av tidigare fråga (fråga 6) får vi reda på om det är genom COSO-modellen den interna kontrollen bedrivs. Vi har valt att använda oss av konkreta kontrollfrågor. Den första är fråga 9: i COSO-modellen ingår väsentlighets- och riskanalys i arbetet och i denna fråga svarar respondenten om de använder sig av den eller inte. Vår andra kontrollfråga som är fråga 10 kontrollerar om respondenten vet vem som är ansvarig för att information nås ut till hela organisationen. Det korrekta svaret är nämnden/styrelsen enligt COSO.

Fråga 11 som är den tredje kontrollfrågan kontrollerar om respondenten vet vem som är ansvarig för den interna kontrollen i organisationen. Det korrekta svaret är nämnden/styrelsen både enligt COSO och Sveriges Rikes lag.

Vi avslutar enkäten med information var de kan nå oss om de har eventuella frågor, och vilken som är vår handledare.

5.6 Uppsatsens trovärdighet

Vid beskrivning av uppsatsens trovärdighet nämns två begrepp; validitet och reliabilitet. Validiteten förklarar om håller sig till den röda tråden och undersöker det som man vill undersöka och validitet består av två begrepp; giltighet och relevans. Med giltighet menas att det ska finnas en överensstämmelse mellan den teoretiska och den empiriska begreppsplanen. Relevans säger hur relevant empirin och variablerna är i förhållande till undersökningens frågeställning (Andersen, 1998, Saunders, Lewis, Thornhill 2003).

Reliabiliteten förklarar hur tillförlitlig information man samlar in är. En viktig sak är att inte mata in fel data, felkodning eller något liknande, om en annan gör en likadan studie med vårt material ska den personen komma fram till samma resultat (Andersen, 1998, Saunders, Lewis, Thornhill 2003).

Undersökningens validitet är stark i och med att vi gör en totalundersökning, vilket gör att vi kan garantera det vi har valt att undersöka blir observerat. Dock sänks validiteten lite när vi har valt att inte ringa upp bortfallet.

Reliabiliteten är lite svagare för vi gör en marknadsundersökning och då bearbetar och gör egna tolkningar av materialet vi får in, men att vi gör en totalundersökning stärker även reliabiliteten.

5.7 Sammanfattning av kapitlet

Kapitlet beskriver vår empiriska metod. Vår undersökning görs genom en webb-enkät för att det är snabbt, kostnadseffektivt och vår målgrupp har tillgång till Internet och mailadresser. Vår målgrupp är de svenska kommunerna och vi har nio

variabler för vår undersökning: invånarantal, politisk styrning, geografisk placering, revisorer, kommunförbundet, konsulter, privat sektor, offentlig sektor, ledningen, kommuner och nyanställning. Den typen av undersökning som görs där vi kartlägger hur en modell används av en viss population kräver att vi en svarsfrekvens på 70-80% för att undersökningen ska vara trovärdig. Undersökningen består av 11 frågor, varav fråga 1-3 ger information om respondenten. Fråga 4-8 ger svar på våra frågor om COSO och 9-11 är kontrollfrågor.

6. Analys

Följande kapitel kommer att inledas med en beskrivning av svaren på enkäten. Vidare gör vi en beskrivning över hur kommunerna har kommit i kontakt med COSO och efter det görs hypotesprövningar. Hypotes 1-3 testas och säkerställs statistiskt för att kunna ta reda på om vi ska acceptera dem eller förkasta dem medan hypotes 4-10 inte kan testas utan bara analyseras.

6.1 Inledning.

För att kunna testa vår första hypotes *Implementeringen av COSO-modellen varierar med variabeln invånarantal*, har vi valt att använda oss av ett Mann-Whitney test *för att det är normalfördelat*. För att testa vår andra och tredje hypotes som var *Implementering av COSO-modellen i kommunerna varierar med variabeln politisk styrning* och *Implementering av COSO-modellen i kommunerna varierar med variabeln geografi* har vi valt att använda oss av Chi Square test för datan är nominalskaledata. På de tre testerna använder vi av oss signifikansnivå på 5%.

6.2 Analys av svarsrespondenterna

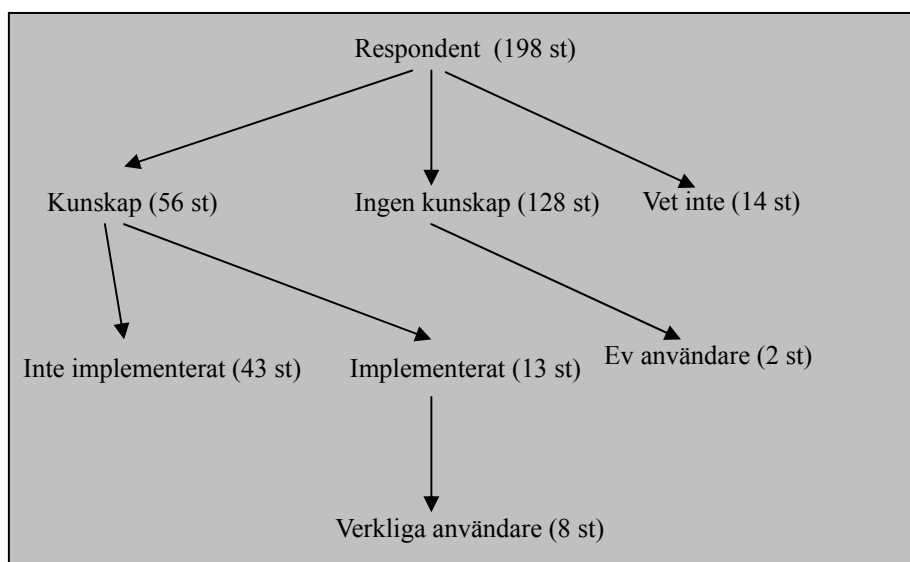


Bild 3. Modell över kommunernas kunskap och implementering av COSO-modellen.

Bilden visar uppdelningen av respondenterna, antalet respondenter står i parentes bakom var uppdelning. Av målpopulationen som undersöktes svarade 198 kommuner, vilket ger en svarsfrekvens på 68 %.

Respondenterna är sedan uppdelade i de som har kunskap om COSO, de som inte har kunskap om COSO och de som inte vet ifall de har kunskap om COSO. 56 stycken av de tillfrågade har kunskap om COSO-modellen, 13 av de med kunskap om COSO har implementerat modellen. Av de som har implementerat modellen var det 8 av dem som svarade rätt på kontrollfrågorna om de verkligen är en användare av modellen. 128 respondenter hade inte kunskap om COSO-modellen, men två av dem svarade trots det rätt på våra kontrollfrågor. Det kan innebära att de använder sig av COSO-modellen utan att känna till namnet på modellen, men det kan också vara att de använder sig av liknande modeller.

6.3 Informationsväg

	<i>Implementerat</i>	<i>Inte implementerat</i>	<i>Summa</i>
Antal	13	43	56
Media	4	11	15
Ni har kontaktat konsulter	4	3	7
Konsulter har kontaktat er	0	2	2
Seminarier, kurser mm	8	27	35
Samverkan mellan kommuner	1	7	8
Samverkan med privata företag	0	0	0
Annat	0	8	8
Vet inte	0	0	0

Bild 4. Tabell över hur kommuner har kommit i kontakt med COSO.

Tabellen beskriver hur kommunerna har kommit i kontakt med COSO-modellen. Kommunerna är uppdelade i de som har implementerat och de som inte har implementerat COSO-modellen. Av de tillfrågade var de totalt 56 kommuner som hade kommit i kontakt med COSO-modellen, 13 av dem har implementerat modellen. Det vanligaste sättet en kommun har kommit i kontakt med COSO-modellen är genom seminarier, kursen mm, både bland dem som har

implementerat och de som inte har implementerat. Efter det är media den vanligaste informationsvägen. Vid kommunernas kontakt med COSO-modellen finns det ingen samverkan mellan kommunerna och privata företag, däremot finns det en tydlig samverkan mellan olika kommuner. Totalt har 8 kommuner fått information om modellen genom samverkan mellan kommuner, men bara en av de kommunerna har implementerat den. Detta kan tyda på att de 7 andra inte har ansett COSO-modellen som ett bra alternativ för deras kommun. 9 kommuner har kommit i kontakt med COSO-modellen genom konsulter, 7 av dem har själva tagit kontakt med konsulterna. Två kommuner blev själva kontaktade av konsulter men ingen av dem har sedan implementera modellen.

8 kommuner har fått kontakt med COSO på annat sätt, men ingen av dessa kommuner har valt att implementera modellen.

6.4 Befolkning och COSO – hypotesprövning 1

Hypotes 1: Implementeringen av COSO-modellen i kommunerna varierar med variabeln invånarantal.

Användare	Medel	N	Std. Avvikelse
Ja	41973,08	13	30289,52
Nej	25118,46	185	41566,81

Mann Whitney: signifikantsnivå 0,05 (0,0496)

Bild 5.

Den första hypotesen vi testar är om COSO- modellens spridning varierar med kommunernas befolkningsstorlek. Hypotesen har blivit testad genom ett Mann Whitney- test och testet visar att det finns ett signifikant samband (0,0496) mellan COSO- modellen och kommunernas invånarantal. Genomsnittet för de kommuner som använder sig av COSO- modellen är 41973 invånare medan genomsnittet för de som inte använder sig av COSO- modellen är 25118 invånare. Detta visar att ju större befolkningsstorlek en kommun har, desto större behov finns det av COSO-modellen.

Hypotes 1: Implementeringen av COSO-modellen i kommunerna varierar med variabeln invånarantal accepteras.

6.5 Politisk styrning och COSO – hypotesprövning 2

Hypotes 2: Implementering av COSO-modellen i kommunerna varierar med variabeln politisk styrning.

Politik	Användare		
	Ja	Nej	Vet inte
Vänster	6	73	2
Koalition	2	51	1
Borgerlig	5	58	

Chi-Square Test: signifikansnivå 0,05 (0,656)

Bild 6.

Den andra hypotesen testas vi genom ett Chi-Square test, och testet visar om COSO-modellens användning varierar beroende på vilken politisk styrning det finns i kommunerna. Testet visar att det inte finns något signifikant samband (0,656) mellan COSO-modellen och kommunernas politiska styrning. Tabellen visar också att det är jämnt fördelat bland användarna mellan borgerligt och vänsterstyrda kommuner. Testet visar att COSO inte är en politisk styrd modell.

Hypotes 2: Implementeringen av COSO-modellen i kommunerna varierar med variabeln politisk styrning förkastas.

6.6 Geografiskt läge och COSO – hypotesprövning 3

Hypotes 3: Implementeringen av COSO-modellen i kommunerna varierar med variabeln geografi.

Geografi	Användare		
	Ja	Nej	Vet inte
Norrland	1	37	2
Götaland	5	94	1
Svealand	7	51	

Chi-Square Test: signifikansnivå 0,05 (0,076)

Bild 7.

Den tredje hypotesen vi testat är om COSO- modellens användning påverkas av vilket geografiskt läge kommuner har. I denna hypotes används ett Chi-Square test. Testet visar att det inte finns något signifikant samband (0,076) mellan COSO-modellen och geografisk placering av kommunen, men man kan ändå genom tabellen se, att COSO-modellen är betydligt mer spridd i södra Sverige än i Norrland. 7 kommuner i Svealand använder modellen men bara 1 kommun i Norrland. Att modellen är mer spridd i södra Sverige än i Norra kan bero på att södra Sverige har fler kommuner än norra Sverige.

Hypotes 3: Implementeringen av COSO-modellen i kommunerna varierar med variabeln geografi förkastas.

6.7 COSO- modellens implementering - hypotesprövning 4-10

Hypotes 6: Modellen har implementerats av konsulter.

Hypotes 8: Ledningen har ansett modellen som ett bra alternativ och på så sätt har implementering skett.

Konsulter	Antal	Procent
Ja	4	30,8%
Nej	9	69,2%

Frekvenstabell.

Bild 8. Frekvenstabell över konsulter implementerade modellen.

Ledningen	Antal	Procent
Ja	4	30,8%
Nej	9	69,2%

Frekvenstabell.

Bild 9. Frekvenstabell över ledningen har rekommenderat modellen.

De två hypoteserna *konsulter har implementerat modellen i kommunen* och *ledningen har rekommenderat modellen* var den vanligaste implementeringsvägen. 4 av 13 kommuner (30,8%) som använder COSO har implementerat COSO-modellen på detta sätt. De kommuner som har låtit konsulter implementera modellen i kommunen har själva tagit kontakt med konsulterna. Dessa kommuner har fått den initiala kontakten med COSO genom

media, seminarier och kurser. Då denna implementeringsväg var relativt vanlig, 30,8 %, styrker det hypoteserna sex och åtta, men de går inte att säkerställa statistiskt.

Hypotes 6: Modellen har implementerats av konsulter accepteras.

Hypotes 8: Ledningen har ansett modellen som ett bra alternativ, och på så sätt har implementering skett, accepterats.

Hypotes 4: Kommunen har tagit till sig modellen genom påtryckning från revisorer.

Revisorer	Antal	Procent
Ja	3	23,1%
Nej	10	76,9%

Frekvenstabell.

Bild 10. Frekvenstabell över revisorer har ansett modellen som ett bra alternativ.

Den fjärde hypotesen var att *revisorer har rekommenderat COSO-modellen*, denna väg var COSO: s näst vanligaste väg in i kommunerna. Denna spridningsväg är inte lika populär som ovanstående, men att COSO-modellen har spridit sig in i tre kommuner på detta sätt påvisar ändå att COSO-modellen har spridit sig genom att revisorer har rekommenderat modellen. Detta styrker vår fjärde hypotes, även om den inte är statistiskt säkerställd.

Hypotes 4: Kommunen har tagit till sig modellen genom påtryckning från revisorer accepteras med viss tvekan.

Hypotes 10: Kommunen har implementerat COSO-modellen genom att imitera andra kommuner som redan är användare av modellen.

Hypotes 5: Kommunen har tagit till sig modellen genom påtryckning från kommunförbundet.

Kommuner	Antal	Procent
Ja	2	15,4%
Nej	11	84,6%

Frekvenstabell.

Bild 11. Frekvenstabell över inspirerats av andra kommuner

Kommunförbundet	Antal	Procent
Ja	2	15,4%
Nej	11	84,6%

Frekvenstabell.

Bild 12. Frekvenstabell över kommunförbundet har rekommenderat modellen

Hypoteserna *kommunen har inspirerats av andra kommuner* och *kommunförbundet har rekommenderat modellen* har varit implementeringsvägen på 2 kommuner. Trots den låga procentsatserna ger svaren indikationer på påvisbara samband mellan samverkan av olika kommuner och att kommunförbundet har rekommenderat modellen för kommunerna. Svaren ger större säkerhet åt våra hypoteser 5 och 10, men den är inte statistiskt säkerställd.

Hypotes 10: Kommunen har implementerat COSO-modellen genom att imitera andra kommuner som redan är användare av modellen *kan inte accepteras, men den förkastas inte heller.*

Hypotes 5: Kommunen har tagit till sig modellen genom påtryckning från kommunförbundet *kan inte accepteras, men den förkastas inte heller.*

Hypotes 9: Kommunen har nyanställt en person, med kunskap/intresse av COSO, och detta har bidragit till att implementering av COSO-modellen skett i organisationen.

Nyanställning	Antal	Procent
Ja	1	7,7%
Nej	12	92,3%

Frekvenstabell.

Bild 13. Frekvenstabell över nyanställning av person med erfarenheter/kunskap om COSO.

Nyanställda har rekommenderat modellen för verksamheten och på så sätt har implementering skett är vår nionde hypotes. I en kommun har detta inträffat vilket ger vilket är väldigt svaga indikationer på att hypotesen skulle stämma. Det är en hypotes som är svår att styrka då det bara är en kommun som har implementerat COSO-modellen på denna väg. I och med att det finns en svag indikation på att hypotesen skulle stämma accepterar hypotesen, men den är inte statistiskt säkerställd.

Hypotes 9: Kommunen har nyanställt en person, med kunskap/intresse av COSO, och detta har bidragit till att implementering av COSO-modellen skett i organisationen kan inte accepteras, men den förkastas inte heller.

Hypotes 7: Kommuner har genom att imitera den privata sektorn, kommit i kontakt med, och implementerat COSO-modellen.

Privata företag	Antal	Procent
Ja	0	0
Nej	13	100,0%

Frekvenstabell.

Bild 14. Frekvenstabell över "inspirerats av företag"

Den sjunde hypotesen var att kommunerna ska ha *samverkat med den privata sektorn och på så sätt har implementering skett*. Ingen av de kommuner som använder COSO-modellen har fått inspiration genom imitation av den privata sektorn. Här kan dock tänkas att imitationen av den privata sektorn har skett i ett så tidigt stadiet att respondenten inte är medveten om detta och därför svarat på detta sätt. Vi kan inte hitta några samband och förkastar vår hypotes.

Viktigt att ha i åtanke är i vårt bortfall kan det finnas kommuner som har implementerat in modellen genom samverkan med privata sektorn och det hade gett studien ett annat resultat.

Hypotes 7: Kommuner har genom att imitera den privata sektorn, kommit i kontakt med, och implementerat COSO-modellen förkastats.

6.8 Hypotessammanfattning

Hypoteser	Accepteras	Förkastas
1 COSO-modellen och invånarantal	X	
2 COSO-modellen och politisk styrning		X
3 COSO-modellen och geografisk styrning		X
4 Påtryckning av revisorer	X	
5 Påtryckning från kommunförbundet	-	-
6 Modellen har implementerats av konsulter	X	
7 Kommunen har imiterat den privata sektorn		X
8 Ledningen har ansett modellen som ett bra alternativ	X	
9 Nyanställning av person med erfarenheter av COSO	-	-
10 Kommunen har imiterat andra kommuner	-	-

Bild 15. Bilden visar vår hypotessammanfattning

Bild 15 beskriver vilka hypoteser som har accepterats och förkastats, observera att hypotes 4-10 inte är statistiskt säkerställd och att hypotes 5,9 och 10 varken kan accepterats eller förkastas.

6.9 Sammanfattning av kapitlet

Av de 198 kommuner som svarade på enkäten hade 56 kunskap om COSO-modellen. 13 av dem hade implementerat COSO-modellen i sin verksamhet, 8 av dem svarade trots detta rätt på kontrollfrågorna.

Av de tre första hypotesen vi testade, genom Mann-Whitney test och Chi-Square test, var den en hypotes vi kunde acceptera. Ju större befolkningsantal (hypotes 1) desto större behov av COSO förelåg. Hypoteserna politisk styrning (hypotes 2) och geografi (hypotes 3) var inte signifikanta och förkastades. Hypoteserna 4-10 kunde inte testas utan bara analyserades. De två hypoteser som kunder styrkas bäst var att konsulter har implementerat modellen i kommunen (hypotes 6) och ledningen har rekommenderat modellen (hypotes 8). Att revisor ska ha rekommenderat COSO-modellen (hypotes 4) fanns det också indikationer på. Hypoteserna att kommunförbundet har rekommenderat modellen (hypotes 5) och att kommunen har imiterat andra kommuner (hypotes 10) gick också att påvisa då det förelåg samband. Att nyanställda skulle ha kommit in med COSO-modellen i verksamheten (hypotes 9) fanns det svaga indikationer på och att kommuner ska

ha imiterat privata sektorn (hypotes 7) finns det inga indikationer på, vilket gör att den hypotesen förkastas.

7. Slutsats

I följande kapitel kommer vi redogöra för vår slutsats. I egna reflektioner diskuterar vi lite vidare än i själva diskussionen. Efter det följer kritik över vad som kunde ha förbättras under arbetets gång och förslag till fortsatt forskning. Som vanligt avslutar vi med en sammanfattning av kapitlet.

7.1 Syntes

Vårt syfte med denna uppsats är att undersöka spridningen av COSO- modellen i de svenska kommunerna, och vilka som är idébärarna av modellen. Studien kommer även att syfta till att belysa frågan om det finns något samband mellan implementering av modellen och kommuners politiska, geografiska och storleksmässiga placering.

För att komma fram till vår slutsats om hur COSO har spridit sig gjordes en totalundersökning av de svenska kommunerna. Våra hypoteser grundar sig i olika spridnings teorier, institutionell teori och NPM

Undersökningen gav oss en total svarsfrekvens på 68 %, av dem hade 56 kommuner kunskap om COSO- modellen, 13 av de 56 kommunerna hade implementerat modellen. Vidare svarade 8 av de 13 som implementerat modellen rätt på kontrollfrågorna som indikerar om kommunerna är verkliga användare av modellen. Vad som är intressant är att 2 kommuner som *inte* implementerat modellen, ändå svarade rätt på kontrollfrågorna. Detta kan tolkas som att de är användare av COSO, men inte känner till namnet på modellen. Dock är det en förutsättning att alla parter i verksamheten har kunskap om COSO för att modellen ska kunna fungera tillfredsställande (Haglund, Sturesson, Svensson 2001), alltså har vi valt att inte se de 2 kommuner som användare av modellen, trots att kontrollfrågorna indikerar det motsatta.

Undersökningen visar även att det inte finns några påvisbara samband mellan variabeln politisk styrning och COSO- modellen, eller variabeln geografiskt läge och COSO- modellen. Inom det politiska är COSO- modellen spridd ungefär lika mycket i borgerliga som vänsterstyrda kommuner, vilket visar att COSO-

modellen inte är någon politisk styrd internkontroll- modell. Däremot fann vi ett samband mellan kommunernas invånarantal och COSO- modellen; ju större invånarantal det finns i kommunerna desto större förekomst av COSO- modellen föreligger. En stor kommun, i invånarantal räknat, kräver mer kontroll och översikt, och det är detta COSO- modellen kan tillgodose (Cassel, 2002).

I vår analys fann vi att den vanligaste informationsvägen för COSO- modellen är genom seminarier, kurser mm, vilket tyder på att det föreligger ett engagemang att sprida modellen från, och till, div organisationer. Den näst vanligaste informationsvägen var genom media, facktidningar, böcker mm. Detta indikerar att COSO- modellen befinner sig i spridningsprocessens andra fas; spridningsfasen (Björnenak, 1997). Det finns två typer av ledare av COSO- modellen. Den första ledaren kan antas vara de som initialt utarbetade modellen; American Institute of Management Accounting och Financial Executive Institute. En annan typ av ledare är de tidiga implementerarna av modellen, som förespråkar COSO- modellen genom seminarier, kurser och genom media (Björnenak, 1997). Denna typ av ledare kan antas vara olika typer av konsulter. Totalt 9 stycken kommuner har via någon form av kontakt med konsulter fått information om COSO- modellen.

Enligt Trond Björnenak (1997) har ABC-modellens informationsväg till de norska företagen varit via tidningar och kurser, vilket denna studie visat att COSO- modellens spridning till de svenska kommunerna även gjort.

Vi antar att COSO- modellen ligger i ett mycket tidigt stadiet av spridningsfasen, då vår undersökningen visar att endast 7 % av kommunerna använder COSO- modellen.

Enligt Forsell, Janson (2000) kan all kommunal förändring härledas från den privata sektorn, alltså borde även COSO- modellen kunna göra det. Vår undersökning tyder på det motsatta, då det finns några påvisbara samband mellan den privata sektorn och kommunerna gällande implementering av COSO- modellen, däremot fanns en stark korrelation av samverkan mellan kommunerna.

En institutionell teori menar att en förändring kan vara framtvungad genom en kris, dvs att organisationen kan vara tvingad att ta till sig en förändring (Forsell, Jansson 2000). Detta kan ske genom t ex. att modellen implementerats genom att konsulter, ledning, revisorer eller kommunförbund rekommenderat modellen. Vår undersökning visar att COSO- modellen blivit spridd främst genom att konsulter ansett modellen lämplig, därefter var det p.g.a. att ledning velat implementera modellen. Vår undersökning tyder även på att revisorer och kommunförbundet spelat en stor roll i implementeringen av modellen, men inte i lika stor utsträckning som konsulter och ledning.

I ett av de 13 fall där COSO implementerats, har detta skett genom en nyanställning av person med kunskap och intresse av COSO. Detta kan sättas i samband med att COSO- modellen befinner sig i ett tidigt stadiet av sin spridningsfas, och kan förväntas sprida sig mer på detta sätt.

7.2 Egna reflektioner

COSO- modellen finns i den kommunala verksamheten, men vår undersökning tyder på att COSO- modellen inte förekommer i den utsträckning vi först trott. Trots att modellen kom ut redan 1992, och trots den kommunala implementeringen av modellen aktivt förespråkas av många sakkunniga personer inom redovisningsområdet, se t.ex. Cassel, Behovet av kommunal externrevision, 2002, har modellen ännu inte vunnit kommunal genomslagskraft.

En intressant aspekt är att 7 kommuner aktivt sökt kontakt med konsulter för att få information om en intern kontroll modell, konsulterna har då rekommenderat COSO-modellen. 4 av dessa kommuner har valt att implementera COSO-modellen, tre har valt att avstå. Troligtvis har de kommuner som avstått att implementera inte fattat tycke för COSO-modellen. En tänkbar anledning kan vara att de tycker den ligger i ett för tidigt stadiet (spridningsfasen) och anser att det finns för dålig information och utvärdering om hur modellen fungerar i praktiken i kommunal kontext.

COSO-modellen har också spridit sig genom samverkan mellan kommuner. 8 av kommunerna har fått kontakt denna väg, men bara en kommun har sedan valt att implementera modellen. De 7 kommuner som har valt att avstå kan ha hört dåligt

omdöme om COSO genom kommunerna de samverkat med. De kan även ha avstått då de vill se COSO- modellen mer etablerad och utvärderad, innan de själva implementerar modellen. Det verkar som att kommunerna inte vill tillhöra de tidiga implementerarna. De vill med säkerhet veta att modellen är tillförlitlig innan de implementerar den.

7.3 Kritik

Vi skulle kunna ha kompletterat vår enkätundersökning med en, eller flera djupintervjuer, dels för att från början testat om det uppstod problem i samband med enkät frågorna, och dels för att vi då fått reda på eventuella andra faktorer som kunnat påverka undersökningen.

Fler variabler, som t.ex. förekomst av modellen i kommunala bolag, skulle kunnat tagits med och hade på så sätt breddat vår undersökning. Vi valde att avgränsa vår undersökning med de kommunala bolagen, där förekomsten av modellen med stor sannolikhet kan förekomma. Ovanstående grundar vi i Forsell, Janssons (2002) resonemang att kommunala förändringar kan härledas från den privata marknaden. De kommunala bolagen kan tyckas stå närmare den privata sektorn än den traditionellt kommunala verksamheten och förekomsten av modellen kan på så sätt antas vara starkare där. En undersökning som även täckt de kommunala bolagen hade med stor sannolikhet tytt på en annan spridning av COSO- modellen.

7.4 Förslag till fortsatt forskning

Vår undersökning har syftat till att generalisera förekomsten av COSO- modellen i de svenska kommunerna, inte till att gå in på djupet och undersöka varför vissa kommuner valt att använda modellen eller ej. Detta, att vissa kommuner valt att använda modellen eller inte och analysera skillnaden där emellan, kan vara ett förslag till ett ny undersökning för framtida uppsats.

COSO- modellen befinner sig början av sin spridningsfas, följaktligen skulle det vara intressant att upprepa, en liknande denna, undersökning igen om ett par år;

dvs se hur utvecklingen och förekomsten av COSO- modellen ser ut i kommunal verksamhet då.

En annan jämförelse som kan vara intressant att undersöka vidare, är förekomsten och spridningen av COSO- modellen inom den privata sektorn i Sverige, och jämföra den med den kommunala sektorn. Se hur genomslagkraften och spridningsprocessen ser ut inom den privata sektorn, och belysa skillnaderna dem emellan.

En av slutsatserna i vår undersökning visar på att det främsta spridningsmediet av COSO- modellen är via seminarier, kurser och dyl. Det som här skulle vara intressant att undersöka, är vilka som utför dessa seminarier och kurser, och hur deras informationskanaler för att denna information ska nå ut, ser ut.

Undersökningen visar även att modellen är mer spridd i Svealand än i Norrland, vidare forskning om vilka de bakomliggande faktorerna som påverkat detta är, skulle vara ett intressant ämne.

7.5 Sammanfattning av kapitlet

Syftet med denna studie är att kartlägga spridningen av COSO-modellen bland Sveriges kommuner och dess idébärare, den belyser även korrelationen mellan implementeringen av modellen och kommuners politiska, geografiska och storleksmässiga placering.

Av 290 kommuner svarade 198 stycken, vilket ger en svarsfrekvens på 68%. Av respondenterna var det endast 13 kommuner som implementerat modellen, varav 8 enligt kontrollfrågorna var verkliga användare. Undersökningen visar att det inte finns någon korrelation mellan politisk styrning och COSO-modellen eller variabeln geografiskt läge och COSO-modellen. Däremot fanns ett signifikant samband mellan kommuners invånarantal och COSO-modellen.

Studien visar på att COSO-modellen ligger i ett tidigt stadie av spridningsfasen och antas kunna spridas ännu mer inom kommunal verksamhet.

Källförteckning:

Andersen, Ib (1998). *Den uppenbara verkligheten – val av samhällsvetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur.

Bakka, Jörgen, Fivelsdal, Egil, Lindkvist, Lars (1999). *Organisationsteori*. Malmö: Liber AB.

Björnenak, Trond (1997). *Diffusion and accounting: The case of ABC in Norway*. Management accounting research No 8, 3-17.

Brorström, Björn, Haglund, Anders, Solli, Rolf (1998). *Extern- och internredovisning i kommuner och landsting*. Lund: Studentlitteratur.

Brorström, Björn, Siverbo, Sven (2001). *Institutioner och individer – om utveckling i framgångsrika kommuner*. Lund: Studentlitteratur

Brorström, Björn, Siverbo, Sven (2002). *De fattiga och de rika*. Lund: Studentlitteratur.

Cassel, Filip (2002). *Behovet av kommunal externrevision*. Stockholm: SNS Förlag.

Christensen, Lars, Andersson, Nina, Carlsson, Carin, Haglund, Lars (2001). *Marknadsundersökning – en handbok*. Lund: Studentlitteratur.

Forsell, Anders, Jansson, David (2000). *Idéer som fångslar – recept för en offentlig information*. Malmö: Liber Ekonomi.

Grimlund, Bengt, Gustafsson, Agne, Zanderin, Lars (1997). *Förvaltning i stat och kommun och landsting*. Uddevalla: Rabén Prisma.

Haglund, Anders, Stureson, Jan, Svensson, Roland (2001). *Intern kontroll – ett flerdimensionellt ledningsverktyg*. Malmö: Komrev.

Kristensen, Ole (1987). 'Privatization', in: Lundquist, Lennart (1992). *Förvaltning, stat och samhälle*. Lund: Studentlitteratur.

Larsson, Hans (2000). *Erövra demokratin*. Angered: SNS Förlag.

Lee, Minwoo, Colbert, Janet (1997). *Analytical procedures: management tools for monitoring controls*. Management Decision, 35/9, s 682-688.

Lekvall, Per, Wahlbin, Clas (2001). *Information för marknadsföringsbeslut*. Göteborg: IHM Publishing.

Lundquist, Lennart (1992). *Förvaltning, stat och samhälle*. Lund: Studentlitteratur.

Lundqvist, Lennart (2001). 'Privatisering – varför och varför inte?', in: Rothstein, Bo (2001). *Politik som organisation – Förvaltningspolitikens grundproblem*. Stockholm: SNS Förlag.

Palmlund, Ingar (1984). *Effektiv offentlig sektor – den offentliga förvaltningens roll i samhället*. Stockholm: Liber

Lewis, Philip, Saunders, Mark, Thornhill, Adrian (2003). *Research methods for business students*. 3:e upplagan. UK: Pearson education limited.

Svenska kommunförbundet: www.svekom.se

Sveriges rikets lag bok 2001. Stockholm. Nordstedts juridik AB.

Bilaga 1

»Vi gör en undersökning om COSO- modellens spridning i de svenska kommunerna. Undersökningen är en del av en kandidatuppsats vid Högskolan Kristianstad.

Enkäten tar endast någon minut att svara på, och vi skulle uppskatta om vi kunde erhålla Ert svar senast den 18:e maj.

Svaren är anonyma och kommer att behandlas konfidentiellt.

Tack på förhand!

Intern kontroll definieras enligt COSO 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.”

(Haglund, Stureson, Svensson 2001)«

Fråga 1:

Er ålder:

-30

31-40

41-50

51-

Fråga 2:

Er befattning:

ekonomiansvarig

ekonomiassistent

controller

revisor

annat

Fråga 3:

Hur länge har Ni varit anställd i organisationen?

0-5 år

6-10 år

11-15 år

16 år-

Fråga 4:

Har er organisation kommit i kontakt med COSO-modellen?

Ja/Nej/Vet inte

Om nej, tack för er medverkan!

Fråga 5:

Hur kom er organisation i kontakt med COSO- modellen? Fler än ett svar är möjligt.

- Genom media (t.ex. TV, Tidningar, Böcker)
- Genom att konsulter tagit kontakt med Er.
- Genom att Ni har tagit kontakt med konsulter.
- Genom seminarier, kurser och dylikt.
- Genom samverkan och idéspridning från andra kommuner.
- Genom samverkan och idéspridning från privata företag.
- Annat
- Vet inte

Fråga 6:

Använder sig Er kommun av COSO modellen för tillfället?

Ja/Nej/Vet inte

Fråga 6a:

Om ja, hur många år har Er kommun använt sig av COSO-modellen?

Svara i antal år:

Fråga 6b:

Om nej, har er kommun använt sig av modellen förut?

Ja/Nej/Vet inte

Om nej, tack för er medverkan!

Fråga 7:

Hur skedde implementeringen av COSO-modellen i organisationen?

flera än ett svar är möjligt

- Konsulter implementerade COSO-modellen i organisationen.
- Organisationen har inspirerats av andra kommuner och på sätt har implementering skett.
- Organisationen har inspirerats av den privata sektorn och på sätt har implementering skett.
- Revisorer har ansett modellen som ett bra alternativ och på sätt har implementering skett.
- Kommunförbundet har ansett modellen som ett bra alternativ och på sätt har implementering skett.
- Ledningen har ansett modellen som ett bra alternativ och på sätt har implementering skett.
- Nyanställning av person med intresse/erfarenheter av COSO och på sätt har implementering skett.
- Vet inte
- Övrigt. Textruta

Fråga 8:

Om ni implementerat modellen, hur lång tid tog det mellan kontakt och implementering? Ange antal år:

Fråga 9:

Använder Ni er av en väsentlighets- och riskanalys i ert dagliga arbete?

Ja/Nej

Fråga 10:

Om beslut tas i ledningen vilka är ansvariga för att information nås ut till hela organisationen?

- Kommunfullmäktige
- Nämnden/Styrelsen
- Kommunnämnderna
- Vet inte

Fråga 11:

Vem är ansvarig för den interna kontrollen i er organisation?

- Kommunfullmäktige
- Nämnden/Styrelsen
- Kommunnämnderna
- Vet inte

Tack för Er tid!

Mvh Kim och Ola, Högskolan Kristianstad

Om det uppstår frågor eller ni har synpunkter på enkäten går det bra att kontakta oss:

[E-mail: Cipo_2001@hotmail.com](mailto:Cipo_2001@hotmail.com)

[Tel: 070 – 562 41 33](tel:070-5624133)

Handledare:

Ek dr Torbjörn Tagesson

Universitetslektor Högskolan Kristianstad

E-mail: Torbjorn.Tagesson@e.hkr.se

Tel: 044 – 20 31 07

