



Institutionen för Ekonomi
FEK 790
Kandidatuppsats

Vårterminen 2004

KVALITETSSÄKRING

AV

INTERN KONTROLL

-en granskning av kommuner

Författare:
Denis Kukuljac
Dragana Zaloznik

Handledare:
Sven-Olof Yrjö Collin

Abstract

The purpose of this essay is to examine the quality check of the internal control in municipals. We have conducted interviews in case studies to realise the purpose of our essay. Six respondents from three different municipals were interviewed to describe the quality check of the internal control. We have drawn conclusions that all municipals have a documented regulation for the internal control, despite of that it hasn't completely been followed. We have also made the conclusion that the municipals gave priority on making the quality check on the money flow. No one of the municipals made quality checks on the activity goals.

Sammanfattning

Syftet med vårt arbete har varit att beskriva hur kommunerna kvalitetssäkrar den interna kontrollen. Utifrån syftet har vi formulerat problemformuleringen. Kvalitetssäkrar kommuner sin interna kontroll och i så fall hur och med vilka aktiviteter utförs det?

Vi valde att göra vår uppsats med hjälp av fallstudiemetoden. Vi utförde intervjuerna i tre kommuner och där intervjuade vi tre ekonomiansvarig/personer som arbetar med den interna kontrollen samt tre sakkunniga revisorer. Man ska ha i åtanke att våra resultat kan vara svåra att generalisera, men resultatet är intressant då det inte förekommer en undersökning av samma ämne.

Eftersom det inte fanns några befintliga teorier som vi kunde använda oss av gjorde vi en egen referensram som bygger på COSO-modellen. Vi använde referensramen som en observationsmodell för att kunna ta reda på sättet hur de olika kommunerna kvalitetssäkrar sin interna kontroll. Att kvalitetssäkra innebär i vårt fall att se till att den interna kontrollen fungerar så som den är avsedd att göra. Intern kontroll har för avsikt att få en effektiv organisation och förvaltning som undviker avsiktliga och oavsiktliga fel vilka förorsakar förluster för kommunen.

Det vi kom fram till är att samtliga kommuner hade ett dokumenterat reglemente för intern kontroll, men användningen av detta skiljde sig avsevärt. Graden av hur pass mycket man efterlevde regementet för intern kontroll varierade i de undersökta kommunerna. Vidare kvalitetssäkrar samtliga kommuner de rutiner som påverkar ekonomin. Dessutom kvalitetssäkrar inte någon av de undersökta kommunerna verksamhetens ändamålsenlighet. Därutöver tar kommunerna oavsett storlek inte hänsyn till kommunfullmäktiges mål inom arbetet med den interna kontrollen. Följden är att de inte kan utföra kvalitetssäkring av dessa. Alltså: storleken spelar inte så stor roll när det gäller kvalitetssäkring av den interna kontrollen!

Tackord

Vi skulle vilja tacka alla som har ställt upp på våra intervjuer, för att ni så öppet och helhjärtat delade med er av era åsikter och information. Utan er hade detta arbete inte varit genomförbart. Dessutom vill vi tacka vår handledare Sven-Olof Yrjö Collin för alla de timmar han har ställt upp och hjälpt oss.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1. INLEDNING.....	1
1.1 Problembakgrund.....	1
1.2 Problemformulering.....	4
1.3 Syfte.....	5
1.4 Disposition.....	5
2. METOD.....	6
2.1 Uppsatsens metod.....	6
2.2 Val av vetenskaplig ansats.....	9
2.3 Val av respondenter.....	9
2.4 Sammanfattning.....	11
3. REFERENSRAM OM KVALITETSSÄKRING AV INTERN KONTROLL.....	12
3.1 Inledning.....	12
3.2 Intern kontroll.....	12
3.3 Organisation av intern kontroll.....	13
3.4 Sammanfattning.....	15
3.5 Definition av kvalitetssäkring.....	15
3.5.1 Kvalitetssäkring av intern kontroll.....	15
3.6 COSO-modellen.....	17
3.6.1 Att arbeta med COSO-modellen.....	17
3.6.2 COSO-modellens synsätt.....	18
3.7 COSO baserad kvalitetssäkring av intern kontroll.....	19
3.7.1 Kontrollmiljö.....	20
3.7.2 Väsentlighets – och riskanalys.....	23
3.7.3 Kontrollaktiviteter.....	24
3.7.4 Information – och kommunikation.....	26
3.7.5 Tillsyn.....	27
3.8 Sammanfattning.....	29
4. EMPIRISK METOD.....	30
4.1 Undersökningsmetod.....	30
4.2 Fallstudiernas utformning.....	31
4.3 Förtydligande av analysmaterialet.....	31
4.4 Operationalisering.....	33
4.5 Validitet och reliabilitet.....	33
4.6 Sammanfattning.....	35
5. ANALYS.....	36
5.1 Sammanställning av intervjufrågorna och sekundärdata.....	36
5.1.1 Inledning.....	36
5.1.2 Analys av intern kontroll.....	36
5.1.3 Analys av kontrollmiljön.....	39
5.1.4 Analys av väsentlighets – och riskanalys.....	42
5.1.5 Analys av kontrollaktiviteter.....	45
5.1.6 Analys av information – och kommunikation.....	48
5.1.7 Analys av tillsyn.....	50
5.2 Sammanfattning.....	53

6. SLUTSATS OCH FORTSATT FORSKNING.....	54
6.1 Slutsats.....	54
6.2 Fortsatt forskning.....	57
REFERENSLISTA.....	58
APPENDIX 1.....	61

1. INLEDNING

Detta kapitel kommer att ge en överblick av vad uppsatsen handlar om, samt ge en kort beskrivning om intern kontroll, COSO-modellen och kvalitetssäkring inom kommuner. Dessutom kommer vi att ta upp den kommunala särarten, som har en stor betydelse för uppbyggnaden av den interna kontrollen. Därefter kommer uppsatsens problemformulering och syfte att behandlas.

1.1 Problembakgrund

”Det är svårt att beräkna, hur mycket som på grund av bristande intern kontroll årligen förskingras, stjäles eller genom grov vårdslöshet försvinner från svenska företag samt statliga och kommunala verk. Endast en bråkdel kommer inför domstolsprövning, om och i den mån åtgärderna ifråga överhuvudtaget upptäckes” (Kjeldsberg, Thomas, 1960).

”Staten vidtager nu energiska åtgärder att stävja skattefusket, men hur står det till med beredskapen mot förskingringar, stöld och svinn inom offentliga och enskilda företag, verk och inrättningar. I dessa fall liksom betraktande alla kriminella handlingar och likaså betraktande grov vårdslöshet gäller det att vidtaga förebyggande åtgärder istället för att vänta tills den beklagliga händelsen inträffar och då vidtaga någon drastisk åtgärd, som kanske tillfälligt klarar det akuta fallet men lämnar den kroniska infektionen kvar” (Kjeldsberg, Thomas, 1960).

Begreppet intern kontroll kan användas i olika sammanhang. FAR har länge använt följande definition för att beskriva den interna kontrollen för aktiebolagen: ”Kontrollen över bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållande i övrigt omfattar de delar av bolagets organisation och rutiner som säkerställer att:

- redovisningen blir riktig och fullständig samt
- bolagets resurser inom ramen för ABL, bolagsordningen och eventuella bolagsstämmodirektiv disponeras endast i enlighet med styrelsens och VDs intentioner” (FARs samlingsvolym, 2000).

Intern kontroll är en process där styrelse, ledning och övrig personal inom kommunen samverkar och som utformas för att med rimlig grad av säkerhet fastställa att kommunfullmäktiges mål inom följande kategorier uppnås:

- verksamhetsstyrning
- tillförlitlig finansiell rapportering
- efterlevnad av tillämpliga lagar och föreskrifter

Kommunstyrelsen har det övergripande ansvaret för att se till att en god intern kontroll upprätthålles. Ansvaret består i att upprätta organisation för den interna kontrollen inom kommunen. De ska till exempel formulera förvaltningsövergripande anvisningar i frågor som attest, uppföljning, lönerapportering mm (Svenska kommunförbundet, 1999).

Syftet med en god intern kontroll är att säkra en effektiv förvaltning och att undgå allvarliga fel. Detta gäller både avsiktliga och oavsiktliga fel. De oavsiktliga felen kan ofta vara lättare att upptäckas med hjälp av intern kontroll medan de avsiktliga kräver mer sofistikerade kontroller. Vidare underlättar en god intern kontroll granskningsarbetet som revisorerna utför eftersom de kan förlita sig på uppgifterna från den granskade (FAR förlag, 2000).

De senaste åren har det pågått en tydlig utveckling inom den kommunala verksamheten som har inneburit en decentralisering av ansvar och befogenheter. Denna utveckling har skett i snabbare takt än utvecklingen av det interna kontrollsystemet (Komrev, 1994)

Kommunernas verksamhet finansieras av allmänna medel och då tycker man att de borde vara ett föredömligt exempel när det gäller uppbyggnaden av säkerställning av den interna kontrollen. Verkligheten är inte sådan. Här nedan kommer ett antal exempel på vanligt förekommande brister inom den kommunala interna kontrollen:

- uppfattning om vad den interna kontrollen innebär är vag och diffus i stora delar av organisationen
- otillräcklig kompetens att utforma och konkretisera rutiner för den interna kontrollen saknas vanligen hos nämnd och förvaltning
- gemensamma instruktioner/vägledningar för hur intern kontroll kan utformas inom kommuner saknas

- bristfällig rapportering. Vem ska det rapporteras till och vad blir konsekvenserna av det som har rapporterats?
- brister i samverkan mellan förtroendevalda revisorer
- inflytandet över de kommunägda bolagens interna kontroll är begränsad för moderkommunen
- bristande kontroll av riktning mot de gemensamma målen inom kommunkoncernen
- diffust utformade attestregler
- övergripande ansvar för kommunstyrelsen är samordning av nämndernas verksamhet, medan kommunfullmäktige har ansvar för hela verksamheten. Båda insatserna saknar klart angivna instrument/hjälpmiddel för sin kontroll.

(Komrev, 1994)

Dessa brister hade eventuellt kunnat undvikas genom en förbättring av intern kontroll eller genom en kvalitetssäkring av den redan befintliga interna kontrollen. Eventuella åtgärder skulle naturligtvis medföra kostnader men dessa sätts i förhållande till nyttan.

Vi kommer att undersöka kommunernas arbete med kvalitetssäkring av den interna kontrollen med hjälp av COSO-modellen. Vi anser att denna modell är lämplig och lätt att arbeta med då vi tänker undersöka hur kommunerna går tillväga när de säkerställer deras kontrollsystem. Anledningen till att vi anser att modellen är lämplig är pga. dess överskådlighet samt den tydliga och väl avgränsade indelningen i dess olika kontrollkomponenter.

Syftet med kvalitetssäkring är att den ska leda till att fastställda mål av ekonomi, volym och kvalitet uppnås. Eventuella avvikelser ska åtgärdas för att korrigera riktningen och komma på rätt kurs igen. Kvalitetssäkring är en kontinuerlig process som följer verksamheten hela tiden. Processen inleds genom att bestämma mål för nivån på kvaliteten, för att därefter regelbundet göra mätningar för att se om de uppställda målen uppfylls (Hansson, Martinsson, 1994).

Kvalitetssäkring innebär aktiviteter för att säkra kvalitet, i vårt fall kvaliteten av intern kontroll, dvs. aktiviteter för att säkra att rätt saker görs på rätt sätt. I själva verket är kvalitetssäkring ett värdeneutralt begrepp. Man måste själv avgöra vad som vill uppnås med kvalitetssäkringen, dvs. målen för aktiviteter och välja lämpliga medel och metoder. Det första man gör när man jobbar med kvalitetssäkring är att avgöra vad som menas med kvalitet. Om detta sak-

nas så är det oklart vad som ska säkras. Först när detta är klart kan man bestämma hur, med vilka medel och på vilket sätt denna kvalitet ska säkerställas (Vård, nr 4, 1998).

Kommunal resultatmätning kräver ett bredare angreppssätt på grund av att kommuner förvaltar invånarnas pengar och därför är det viktigt vad man får för pengarna. Vi har tidigare nämnt att kommunerna använder gemensamma medel och därför anser vi att det är viktigt att det finns en välutvecklad kvalitetssäkring av den interna kontrollen. Detta eftersom man som kommuninvånare inte har samma valmöjligheter som till exempel aktieägare då de lätt kan dra sig ur om missnöje/misstroende skulle uppstå. Även små fel kan orsaka betydande konsekvenser för kommunen. Konsekvenserna kan vara ekonomiska -, mänskliga - och förtroendebärande.

När man förklarar den kommunala särarten måste man börja med att titta på syftet med kommunal service. Kommunallagen säger att målet med kommunal verksamhet är att i egen eller annans regi tillhandahålla effektiv service till kommuninvånarna i vissa gemensamma angelägenheter (Sanderberg, Stureson, 1996). Kommunernas vinst är bra service i verksamheten som leder till måluppfyllelse fastställd av kommunfullmäktige. Medel för att kunna uppnå mål är pengar som till största delen finansieras av skatter. Detta här innebär att den kommunala koncernens vinst inte utvärderas endast ur ett ekonomiskt/finansiellt perspektiv utan även måste utvärderas ur prestations och kvalitetsperspektiv.

Enligt § 1 kapitel 8 i Kommunallagen ska kommuner ha en god ekonomisk hushållning i sin verksamhet och i sådan verksamhet som bedrivs genom andra juridiska personer. I och med att det inte förekommer en detaljerad beskrivning av vad en god ekonomisk hushållning innebär, gör det detta ännu mer intressant att titta på lösningar för den interna kontrollens kvalitetssäkring.

1.2 Problemformulering

Med utgångspunkt ifrån problembakgrunden kommer vi fram till följande problemformulering: Kvalitetssäkrar kommuner sin interna kontroll och i så fall hur och med vilka aktiviteter utförs det?

1.3 Syfte

Syftet med uppsatsen är att beskriva hur kommunerna kvalitetssäkrar den interna kontrollen. Denna utredning kommer att göras med utgångspunkt från COSO-modellen.

1.4 Disposition

Vi börjar med att presentera dispositionen av uppsatsen.

Kapitel 2, Metod. I detta kapitel beskrivs den modellen som vi har använt oss av vid framtagandet av vår referensram. Vi motiverar anledningen till våra val och arbetssätt, som ska hjälpa läsaren att få förståelse för uppsatsens vetenskapliga uppbyggnad.

Kapitel 3, Referensram om kvalitetssäkring av intern kontroll. Detta kapitel kommer en redogörelse av referensramen utifrån uppsatsens syfte att lyftas fram. Vidare beskrivs begreppen intern kontroll, kvalitetssäkring samt de fem olika kontrollkomponenter som COSO-modellen består av.

Kapitel 4, Empirisk metod. I kapitlet återges en beskrivning om hur vår undersökning har utförts. Dessutom redogörs motiveringar och förklaringar till vårt val av undersökningsmetod.

Kapitel 5, Analys. I detta kapitel analyseras det empiriska materialet, vilket har insamlats genom intervjuer. Informationen redogörs och sammanfattas utifrån intervjuerna och sekundärdata. Därefter analyseras, tolkas materialet utifrån hur det påverkar den interna kontrollen och kvalitetssäkringen samt tas eventuella skillnader mellan kommunerna upp.

Kapitel 6, Slutsats och fortsatt forskning. I det sista kapitlet lyfter vi fram vår slutsats som en summering av analysen. Vidare ger vi förslag på fortsatt forskning inom området.

2. METOD

I detta kapitel beskriver vi uppsatsens metod. Vi tar upp den modellen som vi har använt oss av vid framtagandet av vår referensram. Vi motiverar anledningen till våra val och arbetssätt, som ska hjälpa läsaren att få förståelse för uppsatsens vetenskapliga uppbyggnad.

2.1 Uppsatsens metod

Tidigare nämnde vi att syftet med vårt arbete är att utreda hur kommuner kvalitetssäkrar den interna kontrollen.

I vårt fall kan vi inte använda oss av någon teori, eftersom det inte har gjorts några undersökningar inom det området som vi skriver om, dvs. om hur man kvalitetssäkrar den interna kontrollen inom kommuner. Vår uppsats tar istället sin utgångspunkt i COSO-modellen. COSO-modellen är utvecklad i USA och dess användning är utspridd världen över. Dess ambition är att den ska vara lämplig och generell för att kunna användas oavsett vilken typ av verksamhet det rör sig om. Den utgörs av fem kontrollkomponenter vilka tillsammans bygger upp ett intern kontroll system (Haglund, Stureson & Svensson, 2001).

COSO-modellen är som vi tidigare har nämnt internationellt känd och är ett sätt att beskriva den interna kontrollen på. Vidare är modellen uppbyggd med ambitionen att vara generell för att möjliggöra dess användning av alla slags intressenter och organisationer. Modellen försöker definiera begreppet intern kontroll, föreslå en struktur samt ge en beskrivning av de komponenter som ingår i den interna kontrollen (Haglund, Stureson & Svensson, 2001). Det finns fem nyckelelement så kallade kontrollkomponenter som modellen bygger på. Kontrollkomponenterna är följande:

- kontrollmiljö – kan sägas vara den grundläggande förutsättningen för att den interna kontrollen ska fungera. Det handlar om organisationens miljö dvs. vilket klimat och kultur som råder inom organisationen.
- väsentlighet – och riskanalys - analysen tar upp vilka risker som förekommer och sannolikheten för att de ska inträffa. Här betraktas både externa och interna risker.

- kontrollaktiviteter – dvs. de konkreta åtgärder för att minimera eller eliminera risker som man har kommit fram till genom riskanalysen. Kontrollaktiviteterna kan delas in i flera olika grupper. Dessa är: uppföljning av mål, inbyggda eller anmodade kontroller samt inventering av styrdokument.
- information & kommunikation - det finns två olika kommunikationskanaler, den formella och den informella. Den informella kanalen kan man inte påverka utan den lever sitt eget liv. Den beror på kulturen inom organisationen och kan fungera både bra eller dåligt. Den formella kommunikationen är den som kan säkerställas genom att man inför olika rutiner. Dessutom finns det intern och extern kommunikation.
- tillsyn - tillsynen är den övergripande komponenten som ska se till att en kontinuerlig kvalitetssäkring den interna kontrollens genomförs. Verksamhets väsentliga rutiner och processer säkerställs här.

(Haglund, Stureson & Svensson, 2001)

COSO-modellen är inte den enda modellen som man kan använda sig av för att lägga upp den interna kontrollen. Vi kommer att använda denna modell som ett utvärderingsinstrument för kommunernas interna kontroll. Vårt val av utvärderingsinstrumentet innebär inte att de tre kommuner vi ska undersöka måste använda sig av samma modell för att vi ska kunna undersöka dem.

Det finns ytterligare två kända modeller som man kan använda och dessa är:

-Cadbury – denna modellen är utvecklad av UK Cadbury Committee i Storbritannien. Modellen koncentrerar sig på hela kontrollsystemet dvs. både på de finansiella och ickefinansiella komponenterna. Denna modell är mycket lik COSO- modellen, men den skiljer sig på det sättet att informations- och kommunikations komponent är integrerad i de andra komponenterna (Internal Auditor, December, 1994).

-COCO – har sitt ursprung i Canada och förkortningen COCO står för The Canadian Criteria of Control Committee model. Modellen bygger på COSO och Cadbury modellerna och har liknande definition samt att den består av liknande kontrollkomponenter. Dessutom tar modellen också upp tillförlitlighet av den interna kontrollen (Internal Auditor, December, 1994).

En av orsakerna till att vi har valt att arbeta med COSO-modellen är att vi redan har fördjupat oss i den och är väl bekanta med den. Det finns också en hel del information skrivet om den då den är internationellt känd. Några ytterligare anledningar till att vi inte valde någon av de

andra två modellerna är att de ytterst lite skiljer sig från COSO-modellen och att de inte är lika kända.

Vi kommer att använda COSO-modellen som en sorts glasögon genom vilka vi kommer att titta på hur kommunerna kvalitetssäkrar den interna kontrollen. Vi kommer att vidareutveckla COSO-modellens fem kontrollkomponenter för att vi sedan ska kunna använda dem för säkerställning av den kommunala interna kontrollen. COSO-modellen kommer att utgöra vår referensram. Vidare har vi utifrån referensramens fem kontrollkomponenterna sedan gjort en intervjuguide som vi kommer att använda oss av för insamling av material för empirin. Insamlingen av materialet kommer att göras genom intervjuer i de olika kommunerna. Dessutom kommer vi att beakta sekundärdata inom respektive kommun. I var och en av de tre kommunerna kommer vi att intervjua flera personer vilka vi anser har en betydande roll för kvalitetssäkringen av den interna kontrollen. Valet av tillvägagångssättet anser vi är mest lämpligt med tanke på tidsperspektivet. Vi utesluter inte att det finns alternativa metoder att undersöka kvalitetssäkringen av den interna kontrollen.

Vi förväntar oss inte att samtliga kommuner som vi kommer att undersöka använder sig av COSO-modellen för att kvalitetssäkra den interna kontrollen. Även om det skulle visa sig att de inte gör det kommer vi ändå att utgå ifrån modellen

Vi har tidigare nämnt att det inte förekommer tillräckligt med information i vårt ämne för att vi ska kunna använda oss av en kvantitativ ansats. Uppsatsens ämne lämpar sig inte för enkätundersökning eftersom vi egentligen inte vet hur man gör när man kvalitetssäkrar intern kontroll. Därför väljer vi istället att använda en kvalitativ ansats. Den kvalitativa ansatsens syfte är att beskriva det centrala temat som den intervjuade upplever och förhåller sig till. Vårt mål är att få tillräcklig information av de intervjuade samt sekundärdata för att vi ska kunna få en klar bild av kommunernas kvalitetssäkring av den interna kontrollen. Därför väljer vi att endast undersöka tre kommuner på en mer kvalitativ nivå och på detta sätt försöka hitta en beskrivning om hur man säkerställer den interna kontrollen som möjligtvis kan representera veckligheten (Ejvegård, 1996).

I vår uppsats väljer vi att göra tre stycken komparativa fallstudier. Fördelen med denna metod är att man inte behöver ta upp många undersökningsobjekt och att man kan ta flera variabler inom varje objekt. Med andra ord kan man dra slutsatser och komma fram till ett resultat även

om man inte undersöker många objekt. Problemet med fallstudier ligger i att man måste vara försiktig när man drar slutsatser ifrån dem. Det går att dra generella slutsatser om man har identifierat en population av fall och ur den slumpmässigt dragit de undersökningsobjekten som man studerar (Davidsson, Patel, 1991). Slutsatserna bör ses som indikationer och får värde först när det finns andra indikationer, inhämtade genom andra forskningsmetoder, som pekar åt samma håll (Ejvegård, 1996).

Vi kommer att använda både primär och sekundärdata. Primärdata kommer att samlas in genom intervjuerna med respektive respondenter inom kommunerna. Sekundära data får vi genom de dokumenterade data som redan finns.

2.2 Val av vetenskaplig ansats

Eftersom det inte finns någon teori om kvalitetssäkring av intern kontroll i kommuner, är vi tvungna att utgå ifrån vår egen referensram. Detta innebär att vi inte har någon teori att utgå ifrån eller pröva i verkligheten. Samtidigt som detta innebär svårigheter skapar det en utmaning för oss och gör det desto mer intressant. Vi kommer inte att använda oss av den deduktiva metoden då den förutsätter att man utgår ifrån teorin till empiri för att förklara verkligheten. Den induktiva metoden innebär dock att man utgår ifrån observationen i verkligheten för att sedan sammanfatta det till teorier. Vår ansats är deskriptiv då vår ambition är att beskriva hur kommunerna kvalitetssäkrar den interna kontrollen. Denna metod kräver att man ständigt gör urval och att det ska vara sammanhang i framställningen av den. Man ska föröka framhäva det viktiga i det man observerar. Det är bland annat uppsatsens syfte som avgör vad som är viktigt. Dessutom ska fakta som man tar med i beskrivningen vara relevant (Ejvegård, 1996).

2.3 Val av respondenter

Vi har valt att endast jobba med tre kommuner därför att ämnet och tidsperspektivet bäst lämpar sig för denna typ av undersökning. Det avgörande kriteriet för vårt val av kommunerna är antalet invånare. Vi har valt att undersöka en stor, en mellan stor och en liten kommun. Med en stor kommun menas kommuner vars antal invånare överstiger 200 000, i en mellan stor kommun överstiger antalet invånare 100 000 och i en liten kommun understiger antalet invå-

nare 20 000. Vi utgår ifrån att större kommuner har mer komplexa system för kvalitetssäkring av den interna kontrollen. För att få ett någorlunda representativt resultat av fallstudierna väljer vi att ha en variation i undersökningsobjekt, det vill säga kommunerna. Genom att välja tre olika stora kommuner kommer vi att få svar på om storleken påverkar kvalitetssäkringsprocessen och i så fall hur.

2.4 Sammanfattning

I detta kapitel har vi beskrivit uppsatsens metod, där vi har tagit upp den referensram, ansats samt metoder som vi har använt oss av.

I det första avsnittet förklarade vi varför vi ska använda oss av en referensram och inte av en teori. Vår referensram tar sin utgångspunkt i COSO-modellen och utgörs av fem kontrollkomponenter vilka tillsammans bygger upp ett intern kontroll system. Dessa vidareutvecklas för att vi sedan ska kunna använda dem för säkerställning av den kommunala interna kontrollen. Därefter beskriver vi kortfattat framtagandet av vår intervjuguide som är gjord utifrån referensramens fem kontrollkomponenter. Vidare tar vi i det andra avsnittet upp vilken ansats vi har valt samt vilken undersökningsmetod vi kommer att använda oss av. Ansatsen vi använder oss av är deskriptiv då vår ambition är att förklara hur kommunerna kvalitetssäkrar den interna kontrollen.

I det tredje avsnittet tar vi upp varför vi har valt att göra en undersökning av tre kommuner. Vidare förklarar vi att det avgörande kriteriet för vårt val av kommunerna är antalet invånare och att vi utgår ifrån att större kommuner har mer komplexa system för kvalitetssäkring av den interna kontrollen.

3. REFERENSRAM OM KVALITETSSÄKRING AV INTERN KONTROLL

I detta kapitel kommer en skildring av referensramen utifrån uppsatsens syfte att behandlas. Kapitlet inleds först med en utförlig beskrivning av begreppet intern kontroll och dess innebörd för den kommunala verksamheten, allmänt om kvalitetssäkring, modellen för intern kontroll COSO, COSO-baserad kvalitetssäkring av intern kontroll samt organisation av intern kontroll.

3.1 Inledning

Vår intention är att läsaren ska få en insyn i problemet och därför kommer vi att klarlägga konceptet kvalitetssäkring av intern kontroll och beskriva hur man utifrån COSO-modellen kan utföra den. Vi försöker finna en referensram som ska beskriva kommunernas tillvägagångssätt för säkerställning av den interna kontrollens kvalitet.

3.2 Intern kontroll

Definitionen av intern kontroll är följande:

”Kontrollen över bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt omfattar de delar av bolagets organisation och rutiner som säkerställer att:

- redovisningen blir riktig och fullständig samt
- bolagets resurser inom ramen för ABL, bolagsordning och eventuella bolagsstämmodirektiv disponeras endast i enlighet med styrelsens och VD: s intentioner” (FARs samlingsvolym, 2000).

Intern kontroll har för avsikt att få en effektiv organisation och förvaltning som undviker avsiktliga och oavsiktliga fel vilka förorsakar förluster för kommunen. Vidare utgör den en betydelsefull del i kommunens styrsystem och ska säkerställa att nämnderna följer kommunfullmäktiges mål och riktlinjer. Det yttersta ansvaret för den interna kontrollen inom kommunen ligger hos nämnden (Haglund, Sturesson & Svensson, 2001). Nämndens uppgift är att ta fram tydliga riktlinjer för att beskriva hur kontrollen ska ske. Nämnden har som sagt det yt-

tersta ansvaret för den interna kontrollen medan kommunstyrelsen i sin tur har det övergripande ansvaret för nämndens verksamhet. Inom den interna kontrollen omfattas även kommunägda bolag och kommunkontrollerade stiftelser. Kontrollen av stiftelser och bolag bör främst inriktas på att se om de följer samma inriktning som kommunen (Finansiella Kommunutredningar KB, 1996). Granskning av den interna kontrollen inom kommunen genomförs av kommunens förtroendevalda revisorer som avgör om internkontrollen är tillräcklig eller inte (Haglund, Sturesson & Svensson, 2001). En del av kvalitetssäkringen kan vara att kontrollera om revisorernas arbete har utförts på ett rätt sätt.

Intern kontrollen ska inte endast beröra ledningsnivån inom kommuner utan alla anställda ska integreras i arbetet. För att uppnå effektivitet i kontrollsystemet ska man ta tillvara personalens erfarenhet, kompetens, engagemang, medvetenhet och andra egenskaper. Ett annat viktigt göromål är att de övergripande målen bryts ned till verksamhetsmål och implementeras i verksamheten. Vidare är det också viktigt att kostnader för interna kontrollen inte är hur hög som helst. Kostnader ska anpassas till en rimlig nivå i förhållande till verksamhetens omfattning och andra omständigheter som kan råda. Väsentlighets – och riskanalysen är ett bra verktyg för att bedöma prioritering och omfattning av kontrollens utformning (Haglund, Sturesson & Svensson, 2001).

3.3 Organisation av intern kontroll

I många kommuner finns det bestämda regler och anvisningar om hur man ska arbeta med intern kontroll. Det finns dock flera olika modeller för hur man ska gå tillväga. Respektive nämnd inom kommunen bär ansvar för att bygga upp den interna kontrollen. I några fall har regler införts om att det ska finnas intern revision inom samtliga nämnder. De förtroendevalda revisionerna är till för att bevaka att reglerna för ekonomiska transaktioner efterlevs samt utvärdera den interna kontrollen och bedöma hur denna kan ha utvecklats för att bättre uppfylla sina syften (Haglund, Sturesson & Svensson, 2001).

Den interna revisionen liknar den externa revisionen i den mån att revisorn inte har till uppgift att tillse den interna kontrollen utan enbart granska den. En sak som är av stor vikt när det gäller organisation av den interna kontrollen är att den i så stor utsträckning som möjligt ska integreras i verksamhetens normala arbetsprocesser (Haglund, Sturesson & Svensson, 2001).

Det är styrelsen som har det övergripande ansvaret för att tillse att det finns en god intern kontroll. Med detta menas att de har ansvar för att organisera upprättning av intern kontroll inom kommunen. Detta är i enlighet med redovisningsreglementets 23 §. Utöver detta har de till uppgift att formulera förvaltningsövergripande anvisningar kring intern kontroll i frågor som till exempel attest, uppföljning, lönerapportering mm. Nämnderna har däremot det yttersta ansvaret för att utforma en god intern kontroll. I detta ansvar ligger att utforma en lokal organisation anpassad till respektive nämndes organisation. Regler och anvisningar för den interna kontrollen måste också utformas. Allt detta görs i enlighet med den övergripande interna kontrollorganisation som kommunfullmäktige har beslutat om (Andersson & Persson, 1994).

Förvaltningschefen eller motsvarande inom respektive nämnd ansvarar för att konkreta regler och anvisningar utformas för att upprätthålla en god intern kontroll. Dessa regler ska godkännas av respektive nämnd. Förvaltningschefen ska kontinuerligt rapportera till nämnden om hur den interna kontrollen fungerar (Andersson & Persson, 1994).

Cheferna som är verksamhetsansvariga på de olika nivåerna i organisationen är skyldiga att följa antagna regler och anvisningar om den interna kontrollen. De ska även se till att deras anställda är väl informerade om reglernas och anvisningarnas innebörd. Arbetsmetoder ska utformas på det sättet att de bidrar till en god intern kontroll. Brister inom den interna kontrollen ska direkt rapporteras till överordnade, eftersom man i förvaltningen genast ska kunna vidtaga åtgärder (Andersson & Persson, 1994).

Nämnderna ska också ta fram en särskild plan för uppföljning av den interna kontrollen och detta ska ske årligen. Planen ska utvecklas med utgångspunkt från en väsentlighets och riskanalys. Omfattningen av denna plan beror på verksamhetens volym. Vidare har nämnderna skyldighet att rapportera resultatet av uppföljningen av den interna kontrollen till styrelsen och kommunens revisorer. Detta kan ske löpande men senast i samband med årsredovisningen. Styrelsen tar sedan med dessa rapporter när de bedömer kommunens totala interna kontroll (Andersson & Persson, 1994). Med utgångspunkt från nämndernas uppföljningsrapporter ska styrelsen utvärdera kommunens samlade system för intern kontroll. I fall då förbättringar behövs ska styrelsen ge förslag om sådana (Andersson & Persson, 1994).

3.4 Sammanfattning

I föregående avsnitt har vi beskrivit den interna kontrollen och avsikten med den. Vidare har vi tagit upp vem som har det yttersta ansvaret för att införa den interna kontrollen. Dessutom beskriver vi var ansvaret för utförandet och granskning av den interna kontrollen ligger.

3.5 Definitionen av kvalitetssäkring

Internationellt fastställd definition av begreppet kvalitetssäkring är:

”Alla inom ramen för ett kvalitetssystem planerade och systematiska aktiviteter, presenterade i nödvändig utsträckning, som skapar tillräcklig tilltro till att ett objekt eller en företeelse kommer att uppfylla kvalitetskrav” (Vård, nr 4, 1998). Olika objekt som kan förekomma enligt definitionen är till exempel, aktivitet eller en process, en produkt, en organisation, ett system, en person eller en kombination av dessa. Att verksamheten har ett ändamålsenligt kvalitetssystem är alltså en förutsättning för att kunna säkerställa kvaliteten. Vilken kvalitet som det säkerställs är beroende på vilka krav som ställs på verksamhetens kvalitetsegenskaper. Dessa krav ska ligga till grund för utformningen av intern kontrollens kvalitetssäkring (Vård, nr 4, 1998).

3.5.1 Kvalitetssäkring av intern kontroll

Kvalitetssäkring innebär aktiviteter för att säkra kvalitet, i vårt fall kvaliteten av intern kontroll inom kommuner. Syftet med kvalitetssäkring av den interna kontrollen är att förhindra att fel uppstår genom att försäkra sig att arbetet utförs rätt första gången och alltid. Med andra ord gäller det att säkra att rätt saker görs på rätt sätt. Begreppet kvalitetssäkring är egentligen neutralt på det sättet att kommunen själv måste avgöra vad det är vi vill uppnå med kvalitetssäkringen (Vård, nr 4, 1998).

För att undvika att falla offer för omständigheterna ska man ha formella system som säkerställer att vi tillgodoser avsedd kvalitet av intern kontroll (Edsö, 1999). Med kvalitet av intern kontroll menar vi att minimera eller helst eliminera de risker som råder beträffande den interna kontrollens mål.

För att regler ska kunna kvalitetssäkras måste de vara formaliserade. Kvalitetssäkring görs genom att man utgår ifrån befintliga regler och kontrollerar att de efterföljs. Det gäller alltså att avgöra om regler följs, om inte vad är anledningen till det? Är reglerna otydliga? Behövs det fler regler eller är de för många? Beror det på att personalen helt enkelt inte bryr sig om reglerna? Uppfattas de fel utav de anställda? Om det inte finns några formaliserade regler så finns det inget man kan utvärdera agerandet mot.

I samma takt som kvalitetsutvecklingen sker bör kvalitetssäkringen följa i samma takt. Kvalitetssäkringen har genom åren oftast inneburit att ett statiskt tillstånd säkrades vilket i sin tur hämmade utvecklingen och detta har lett till ett dåligt rykte för själva kvalitetssäkringsbegreppet (Vård, nr 4, 1998). Beträffande verksamhet bör man ha ett krav på kvaliteten på att den kontinuerligt och systematiskt utvecklas och förbättras. Man bör vara medveten om att detta är ett starkt påstående och att det alltid ska ställas i förhållande till kostnad och/eller nytta. Detta gäller naturligtvis inte alla organisationer som till exempel lågprisproducenter, då dessa har som mål att sänka kostnader och bibehålla samma kvalitet. Ständiga förändringar i omvärlden ställer krav på den interna kontrollens kvalitet, vilket i sin tur innebär att kvaliteten ständigt ska utvecklas och förbättras (Vård, nr 4, 1998).

Resultatet av kvalitetssäkring är beroende av hur vi definierar kvaliteten och vilka metoder som vi väljer för att säkra kvaliteten. Det gäller att klara och tydliga formuleringar för vad man betraktar som en god kvalitet av intern kontroll. När kvaliteten definieras som statisk och för alltid bestämd leder säkerställandet av kvaliteten till statiskt tillstånd. Om det däremot är så att kvalitet betraktas som något föränderligt och relativt beroende av olika faktorer leder säkerställandet av kvaliteten till ett dynamiskt tillstånd. Med detta menas att om kvaliteten betraktas som någonting som förändras över tiden ska man också anpassa kvalitetssäkringen efter dessa förändringar (Vård, nr 4, 1998). Kommunerna verkar inom en dynamisk miljö, därför är det viktigt att de anpassar kvalitetssäkringen av den interna kontrollen inom deras verksamhet. Med dynamisk miljö menar vi de stora förändringar omvärlden som påverkar kommunens verksamhet. Några exempel på dessa är: Sveriges inträde i EU, Öresundsbron och liknande händelser.

3.6 COSO-modellen

Några organisationer inom redovisning och revision har utvecklat en modell för intern kontroll, den så kallade COSO-modellen. Modellen definierar begreppet intern kontroll samt ger förslag för struktur och beskriver komponenter som ingår i den interna kontrollen. Rapporten som beskriver detta kallas för COSO-rapporten (The Committee of the Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) och har sitt ursprung i USA. En av de starka sidorna hos modellen är att den är så pass generell att den kan användas inom privat och offentlig verksamhet samt i små respektive stora, komplexa organisationer (Haglund; Sturesson & Svensson, 2001).

COSO-modellen har en egen definition av intern kontroll:

”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 och riktlinjer mm”

(Haglund, Sturesson & Svensson, 2001)

Enligt COSO utgörs intern kontroll av processer som har i syfte att säkerställa måluppfyllelsen. Intern kontroll är inte ett mål eller en rutin utan är följaktligen ett hjälpmedel, där förutom den politiska och professionella ledningen även övrig anställda på olika sätt är involverade i arbetet med den interna kontrollen. Det är viktigt att lyfta fram att den interna kontrollen och dess processer inte är självständiga utan att de olika interna processerna är integrerade i verksamhetens ordinarie process. Som vi nämnt tidigare är modellens ambition att den ska vara lättanpassad och oberoende av verksamhetstyp (Haglund, Sturesson & Svensson, 2001). I och med det kan man påstå att den har potential för att användas inom kommunen.

3.6.1 Att arbeta med COSO-modellen

När man utför den interna kontrollen utifrån COSO-modellen måste man bygga upp en helhetssyn och en struktur utifrån tre dimensioner: mål, aktör/organisation och processer. Hela verksamheten byggs utav olika processer som tillsammans stödjer de övergripande målen.

Själva processen är det som den interna kontrollen byggs på. Alla processer i respektive organisatoriska enheter inventeras och det kan se ut på följande sätt:

Mål I – ändamålsenlig och kostnadseffektiv verksamhet

Processer – upphandling av varor, verksamhetsstyrning, kvalitetsmätning

Mål II – tillförlitlig finansiell rapportering och information om verksamheten

Processer – årsredovisning, delårsrapport, underhållsplan

Mål III – efterlevnad av lagar, föreskrifter, riktlinjer

Processer – processer, upphandling av varor och tjänster, fakturering av avgifter, lönerapportering

Det ovanstående är exempel på hur man kan sortera olika processer under de tre övergripande målen med verksamheten. Det är också viktigt att påpeka att det kan förekomma fler processer och att de kan stödja flera målkategorier (Haglund, Stureson & Svensson, 2001).

Aktuella processer genomgår en riskbedömning. Resultatet av riskbedömningen ger en bild av hur stor sannolikheten är att risken inträffar och konsekvensen av den. Ett schema för riskbedömningen kan innefatta följande:

Man börjar med att konstaterats vilka risker som förekommer. Därefter noterar man befintliga risker som inte upptas av de redan förekommande kontrollaktiviteterna. När man väl har upptäckt vilka risker som finns utvärderar man konsekvenserna av dem. Därefter ges förslag på förändringar eller nya kontroller som ska säkerställa en tillfredsställande intern kontroll. Slutligen anges vem som är ansvarig för kontrollplanen. Det är mycket viktigt att man tar upp alla fem kontrollkomponenter i arbetet med riskbedömningen. Befintliga kontroller ska värderas samt förslag om nya ska tas upp om det behövs. Samtliga processer inom verksamheten ska prövas och bedömas mot var och en av de fem kontrollkomponenterna (Haglund, Stureson & Svensson, 2001).

3.6.2 COSO-modellens synsätt

COSO-modellen består av tre olika dimensioner som tillsammans bildar en gemensam helhet. För att förstå modellens struktur måste man lyfta fram de tre dimensionerna:

- mål
- aktörer och organisatoriska enheter
- processer

Den interna kontrollen är till för att säkerställa att verksamhetens mål uppfylls. Detta kan endast åstadkommas om man har ett välformulerat mål för verksamheten. Tidigare har det nämnts att den interna kontrollens mål är ändamålsenlig och kostnadseffektiv verksamhet, tillförlitlig finansiell rapportering och information samt efterlevnad av lagar och föreskrifter (Haglund, Sturesson & Svensson, 2001).

Basen för den interna kontrollen utgörs främst av personalens kompetens. I alla organisationer så finns det en struktur eller relation som binder samman olika aktörer. Denna relation förklaras genom principal-agent teorin och den finns på alla nivåer inom organisationen. Kortfattad bygger principal-agent teorin på att det finns någon som utför (agenten) den andras önskemål (principalen). I vårt sammanhang är kommuninvånarna principalen och agenten är politiker, tjänstemän och övriga anställda inom kommunen. Här är det viktigt att man har tydligt ansvar och befogenhetsfördelning för att möjliggöra ansvarsutkrävande (Haglund, Sturesson & Svensson, 2001). Idealsituationen vore om revisorerna direkt hade rapporterat till kommunens invånare istället för att rapporterar till kommunfullmäktige. Men egentligen är det en indirekt rapportering eftersom kommuninvånarna demokratiskt har valt kommunfullmäktige till deras representant.

Verksamheten genomförs genom olika processer. En förutsättning för att uppnå de olika målen är att alla aktörer är väl informerade om vilka mål man vill uppnå. Med alla menas det personer som ska se till och kan påverka att verksamheten går i rätt riktning. Vidare är det också viktigt att man ser till att överflödiga processer gallras bort (Haglund, Sturesson & Svensson, 2001).

Det ska finnas tydliga beskrivningar på vilken kompetens som krävs, för utförandet av de olika processerna och någon form av kontroll för att säkerställa detta (Haglund, Sturesson & Svensson, 2001).

3.7 COSO baserad kvalitetssäkring av intern kontroll

I detta avsnitt ska vi sammanställa en modell för kvalitetssäkring av intern kontroll med utgångspunkt ifrån COSO-modellen. COSO-modellen består av fem olika kontrollkomponenter vars uppgift är att verksamhetens mål uppfylls (Haglund, Sturesson & Svensson, 2001).

Vi kommer att följa de fem olika komponenterna: kontrollmiljö, väsentlighets –och riskanalys, kontrollaktiviteter, information/kommunikation och tillsyn som finns i modellen. Först beskriver vi vad de går ut på för att sedan beskriva hur man skulle kunna göra en säkerställning av dessa. För var och en av dem ska vi ta upp några faktorer med hjälp av vilka man kan ta temperaturen på kommunernas interna kontroll.

3.7.1 Kontrollmiljön

Ett bra klimat i organisationen indikerar att det finns en öppen dialog om olika sorters problem som kan förekomma. I stort sätt handlar det om att få alla inom organisationen hemmastadda med spelreglerna som råder (Haglund, Stureson & Svensson, 2001). Kontrollmiljön kan sägas vara den grundläggande förutsättningen för att den interna kontrollen överhuvudtaget ska fungera. Det handlar egentligen om vilket klimat som råder i organisationen.

Kontrollmiljön är beroende av policys, regler och målsättningar som finns.

Organisationskultur är ingenting som kan införas i organisationen planmässigt utan det är något som uppstår och växer med tiden.

Det är också viktigt att man inom organisationen har gemensamma värderingar och förhållningssätt. Värderingar och förhållningssätten gäller verksamhetens utveckling och ändamålsenlighet. I annat fall då till exempel nyckelpersoner har olika värderingar kan det leda till att verksamhetens utveckling hämmas och mål en blir diffusa. Sammanfattningsvis kan man säga att en mogen organisationskultur kan ge bättre förutsättningar att den interna kontrollen fungerar

Det finns fyra olika aspekter som man ska beaktas när man arbetar med kontrollmiljön:

Sociala systemet – personalens erfarenhet, kompetens, attityd och värderingar, organisationsklimatet och styrningen.

- Personalens erfarenheter – här kan man beakta antal arbetade år samt erfarenhet från olika arbetsplatser. Hur ser man till att personalens erfarenheter kommer till användning? Sker det genom formalisering, dokumentation, trädning eller på liknande sätt? Hålls regelbundna möten där man låter alla komma fram med sina åsikter och idéer, även om de inte har befogenhet att vara med och besluta? Naturligtvis skulle detta utgöra en kostnad och därför ska man ställa detta i relation till behov och nytta av mötena. På detta sätt får man med allas erfarenheter och besluten kan grundas på bredare underlag. Man observerar

ledningens insatser för att engagera personalen i kontrollsyste-
met och i organisationens mål. COSO-modellen hävdar att sådana insatser kan vara orsaken till uppkomsten av en mogen organisationskultur. Vidare är det intressant att titta på hur man ska se till att erfarenheter inte försvinner i samband att personalen lämnar organisationen. Finns det ett utvecklat system som ser till att det finns dokumenterat? Genom denna åtgärd säkerställer man organisationens erfarenheter.

– Kompetens - vad har personalen för utbildning? Här kan man göra någon typ av test som kan avslöja eventuella brister hos personalen. Tester utformas och anpassas beroende på arbetsuppgifter som respektive utför. Ständig utveckling och förändring innebär att arbetsrutiner utvecklas, därför kan tester inte vara statiska. Lösning kan vara att man har en mall som utgångs punkt och modifiera den efter behov och omständigheter som råder vid tillfället.

- Attityd och värderingar – vilken inställning personalen har till arbetet (positiva/negativa) samt vilka värderingar de har rörande verksamheten. Här kan man påstå att chefen har en stor roll och direkt kan påverka personalen. Hans/hennes sätt att förhålla sig gentemot anställda kan vara avgörande för deras attityd och inställning. Med detta menar vi att om chefen till exempel uppmuntrar, respekterar, låter anställda yttra sig och får dem att känna sig delaktiga kommer detta onekligen att bidra till bättre attityd och positiva inställningar hos personalen. Detta kommer förhoppningsvis i sin tur att leda till en bättre kontrollmiljö.
- Organisationsklimatet – arbetet som läggs på förbättring av attityd och värderingar kommer direkt att återspeglas i organisationsklimatet. Organisationens klimat handlar om organisationens mognad det vill säga acceptans av den interna kontrollen. Att försöka sprida kunskap om den interna kontrollen och dess betydelse för organisationen genom till exempel utbildning av berörd personal. Detta ställs i förhållande till kostnad och nytta. Vidare tittar man på om man arbetar med att utveckla öppenhet bland personalen gällande konflikter, olika problem och lösningar.
- Styrningen – här tittar man på om organisationen är decentraliserad eller centraliserad. Vidare tittar man på hur ledningen allmänt är organiserad. Man iakttar om hur styrningen påverkar kvalitetssäkringen av den interna kontrollen och hur organisationens mål realiseras. På detta sätt undviker man även att resurser slösas i onödan.

Organisatoriska och administrativa systemet – riktlinjer, ansvars- och befogenhetsfördelning

- Riktlinjer – hur förmedlas och införlivas riktlinjer inom organisationen? Genom att ha väl formulerade och för personalen väl kända riktlinjer som de kan identifiera sig med och ta till sig. Detta eftersom det lätt kan hända att personalen gör ”på rätt sätt” fast fortfarande ”fel saker”. Ett hjälpmedel kan vara att framställa en konkret plan för riktlinjer som man regelbundet kan använda till att stämma av arbetsuppgifterna med. Förslagsvis kan man ha en pärm med de fastslagna riktlinjerna.
- Ansvars- och befogenhetsfördelning - hur utformas ansvars- och befogenhetsfördelning? Hur tydliggör man vem som har beslutanderätten i olika frågor? Finns det anvisningar för vilka olika nivåer besluten ska genomgå för att bli godkända? Vidare tittar man på om det finns något utformat ansvarskort som tydligt redovisar vem som har ansvaret för utförandet och beslutsfattandet i olika frågor. Tydliggör och underlättar detta ansvarsutkrävandet?

Politiska systemet – innefattar den politiska styrningen

- Politiska styrningen är viktig eftersom kommunernas mål är fastställda av kommunfullmäktige och är politiskt influerade. Detta eftersom en del av syftet med den interna kontrollen är att säkerställa att kommunfullmäktiges mål efterföljs. Vidare hävdar COSO-modellen att detta är en viktig del som påverkar organisationskulturen.

Tekniska systemet – hjälpmedel, system och rutiner

- Hjälpmedel – olika tekniska apparater som till exempel datorer. När det gäller användning av datorer är det lämpligt att datorerna förses med lösenord vid till exempel inloggning eller behörigheter när man ska lägga upp nya leverantörer
- System – olika programvaror för datorer för till exempel momsberäkning mm. Utformning av regelbunden uppföljning, kontroll och förnyelse av system för att säkerställa att till exempel momsens redovisas på rätt sätt och liknande.
- Rutiner – finns det tydliga rutinbeskrivningar, manualer och liknande instruktioner? Finns det klara instruktioner om hur olika rutiner bör utföras? Ett exempel på en rutin kan vara hur man gör när man ska lägga upp en leverantör. Vid behov kan man vidareutveckla och anpassa rutiner alltefter organisationens utveckling.
(Haglund, Stureson & Svensson, 2001).

3.7.2 Väsentlighets – och riskanalys

Risk för att någonting oväntat och oönskat händer är alltid närvarande. Det varierar beroende på typen av verksamhet och storleken på organisationen. Målet med riskanalysen är att den ska föregripa risker innan de inträffar och detta kräver att riskbedömningen ska vara mångsidig. Realiseringen av den potentiella risken skulle påverka organisationens möjligheter att uppnå sina mål. Just därför har man intern kontroll som ska upptäcka risker och minimera och möjligtvis eliminera. Intern kontroll är ingen garanti för eliminering av risker men den är åtminstone en bra gardering (Haglund, Stureson & Svensson, 2001).

Riskerna kan delas in i två huvudgrupper och dessa är externa och interna risker.

– Externa risker

- omvärldsrisker – olika omvärldsförändringar som skapas oberoende av organisationen. Det kan handla om förändringar i befolkningsstrukturen, konjunktursvängningar, ekonomitrender mm. Dessa risker kan organisationen inte påverka på något sätt. Här gäller det att beakta, analysera och utifrån det försöka skapa så bra prognoser som möjligt.
- finansiell risk – osäkerhet kring finansieringskällor som till exempel förändringar i skattesystemet eller bestämmelser om till exempel hur höga avgifter en kommun får ta ut för sina tjänster.
- legala risker – eventuella lagförändringar och anpassning till dessa samt efterlevnaden av existerande lagar.
- IT-baserade risker – olika IT-säkerhetssystem för att minska risken för att datavirus eller hackers tar sig in i systemet. Denna risk är av stor väsentlighet då allting nuförtiden är datoriserat.

– interna risker

- verksamhetsrisk – risker att fastställda verksamhetsmål inte uppfylls och att verksamheten inte bedrivs på kostnadseffektivt sätt. Här kan man följa upp verksamheten regelbundet och hela tiden försöka styra in den efter ursprungliga mål för verksamheten.
- redovisningsrisk – icke tillförlitliga räkenskaper samt kalkyler i budgetarbetet. Vid säkerställning av redovisningsrisken har revisorerna en avgörande roll. Deras uppgift är enligt Kommunallagen att granska räkenskaperna och avgöra om de är tillförlitliga eller inte.

- kontrollrisk – risken är att den interna kontrollen inte är tillräcklig. Denna punkt kan sägas omfatta hela arbetet med kvalitetssäkringen av den interna kontrollen.
- IT-baserade risker – obehöriga personer inom organisationen kommer in i organisationens system. Genom att man inom organisationen har utvecklade system, lösenordsanvändning mm kan man lättare säkerställa att obehöriga inte kommer åt viktig data.

(Haglund, Sturesson & Svensson, 2001)

Det är viktigt att personer med kompetens och med god insyn i organisationen utför riskbedömningen. Detta eftersom de har bättre chanser att avgöra vilka risker som är mer väsentliga att se över och var man ska leta efter dem. Dessutom skulle man kunna införa bestämda regler om när och hur riskbedömningen ska utföras. För att riskbedömningen ska komma till nytta och kunna användas är det lämpligt att dokumentera resultatet av riskbedömningen. Om resultat av riskanalysen leder till andra kontrollaktiviteter än de anmodade, så kan lösningen vara att man med en gång utformar en plan för hur man kommer att handskas med riskerna. Beaktandet av tidigare riskbedömningar kan också vara till nytta. För att underlätta riskbedömningsarbetet är det lämpligt att utföra det på olika nivåer inom kommunens organisation. Detta för att det ska vara mer överskådligt och lättare att anpassa resultatet av riskbedömningen. Dessutom kan man bättre anpassa vilka variabler som man ska använda i riskanalysmodellen (till exempel, väsentlighet, sannolikhet, kostnad mm).

3.7.3 Kontrollaktiviteter

Kontrollaktiviteter är de konkreta handlingar som motverkar, minimerar eller eliminerar de risker som finns. Utformningen av dessa aktiviteter sker med utgångspunkt i den riskbedömningen som har gjorts. Här är det också viktigt att aktiviteterna stödjer de övergripande målen för den interna kontrollen. Det finns olika karaktär av kontrollaktiviteterna. Den ena kan vara av sådan karaktär att den riktar sig direkt mot en bestämd rutin eller att den riktar sig mot ett bestämt system för att motverka eller eliminera risken. Den andra är av indirekt karaktär och syftar till att motverka att risk överhuvudtaget uppstår. Detta kan röra sig om olika informationsinsatser, kompetensutveckling eller åtgärder för att skapa handlingsberedskap och dessa avser främst att påverka kontrollmiljön. Kontrollaktiviteterna är en del i de processer som organisationen och dess ledning behöver för att uppnå sina mål (Haglund, Sturesson & Svensson, 2001).

Indelning av kontrollaktiviteterna

Kontrollaktiviteterna kan delas in efter deras syften som ovan och i resultatorienterade kontroller och rutinorienterade kontroller:

Resultatorienterade kontroller delas in enligt följande:

- Verksamhetsstyrning – säkerställning av ändamålsenlig verksamhet. Här gäller det att hitta balans mellan resursåtgång, prestationer, resultat och effekter.
- Organisationens struktur och kompetens – det handlar om att skapa en effektiv organisation genom att befogenheter och ansvar fördelas samt definiera nödvändig kompetens för ändamålsenlig verksamhet.

Rutinorienterade kontroller fokuserar på följande delar:

- Säkerhet i system och rutiner – har till uppgift att trygga tillgångar och förhindra att förluster uppstår. Detta görs till exempel genom att endast behöriga eller bestämda personer utför eller är ansvariga för vissa rutiner/arbetsuppgifter. Ytterligare en säkerställning är att ha ett system där en avdelnings arbete kontrolleras av en oberoende person.
- Rättvisande räkenskaper – att tillförlitliga och rättvisande räkenskaper säkerställs.

Vidare kan kontrollaktiviteterna delas in i fyra olika grupper. Denna indelning kallas för funktionsbaserad indelning och innefattar:

Uppföljning av mål – innebär att man kontrollerar kommunens mål, det vill säga att uppföljning av mål görs.

Inbyggda kontroller – olika kontrollmoment som antingen är datoriserade eller manuellt inbyggda i systemet eller i olika processer.

Anmodade kontroller – kontroller som respektive nämnd bestämmer ska utföras under verksamhetsåret. Dessa är inte inbyggda och kan variera från år till år.

Inventering av styrdokument – syftar till att förbättra styrningen eftersom dokumenten utgör en viktig del av kontrollorganisationen. Dokument som inte är till någon nytta tas bort eller förkortas och förtydligas om det finns möjlighet till det. All information är trots allt inte viktig!

(Haglund, Sturesson & Svensson, 2001)

För att kontrollera att kontrollaktiviteterna fungerar som de ska kan man helt enkelt ta och testa dem genom att medvetet försöka lura systemet. Detta genom att man till exempel skickar in en bluffaktura och följa dess väg genom organisationens system. Man känner i förväg till

vilka led fakturan måste passera och har dessa under uppsikt. Om fakturan hamnar i papperskorgen betyder det att rutinerna för fakturahanteringen fungerar väl, men om den går igenom indikerar det på fel i systemet. Genom att man gör denna kontroll regelbundet, säkerställer man rutinerna för fakturahanteringen.

För att säkerställa kvaliteten av kontrollkomponenterna kan man bygga upp säkerhetsåtgärder genom att till exempel flera oberoende personer kontrollerar samma rutin. Ett exempel på detta kan vara att en person inte ska kunna handlägga en ekonomisk transaktion från början till slut, utan att det delas upp mellan olika personer.

3.7.4 Information och kommunikation

En väl fungerande information och kommunikation kan vara en förutsättning för en god intern kontroll. Detta varierar givetvis beroende på vilken typ av verksamhet som bedrivs. Till exempel behöver inte producerande företag, vars verksamhet består av många enkla och praktiska arbetsuppgifter, sprida övergripande information till alla sina anställda. Detta skulle innebära stora kostnader och förmodningen skulle det inte leda till några väsentliga effektiviseringar av den interna kontrollen. Å andra sidan då verksamheten bedrivs i de former, där minsta misstag vid utförandet av arbetsuppgifter kan leda till väsentliga rubbningar för hela verksamheten, är det av väsentlig betydelse att informationen och kommunikationen fungerar (Haglund, Sturesson & Svensson, 2001).

Ledningen har till uppgift att se till att detta fungerar på ett bra sätt och att det finns information som krävs för att styra och följa upp verksamheten. Det finns både formella och informella kontaktvägar och bägge två bör vara väl fungerande. Information och kommunikation kan dessutom vara extern och intern. Den interna avser de information och kommunikationskanaler inom själva organisationen, medan den externa avser information och kommunikation sinsemellan organisationen och dess omgivning. Eftersom kommuner är offentliga organisationer ställs det extra stora krav på öppenhet och insyn i verksamheten. Därutöver är det viktigt för kommunerna att utveckla en väl fungerande och pålitlig kontakt med dess olika intressenter som till exempel kommuninvånare (Haglund, Sturesson & Svensson, 2001).

Den informella kanalen kan man inte påverka utan den lever sitt eget liv. Den beror på kulturen inom organisationen och kan fungera både bra eller dåligt. Den formella kommunikationen är den som kan säkerställas genom att man inför olika rutiner. Ansvar för detta ska ligga hos ledningen och de ska avgöra vem som ska informeras och om vad. Hur säkerställer man att rätt information når rätt person? Vidare är det i denna kontrollkomponent viktigt att mål och vision är kända och etablerade i organisationen och hur dessa är implementerade. Det är också viktigt att tänka på att informationen inte ska vara överflödigt och den ska anpassas till mottagaren. Löpande kommunikation gällande det interna kontrollarbetet mellan anställda och nämndspolitikerna är betydelsefull, då den interna kontrollen sker ur ett politiskt perspektiv (Haglund, Sturesson & Svensson, 2001).

Öppenhetsprincipen som råder för kommuner ställer stora krav på informations- och kommunikation med omvärlden. Därför är det lämpligt att det finns personer som är specialiserade till att ha hand om denna fråga. För att underlätta vem som ska kontaktas och informeras vid eventuella informations- och kommunikationsproblem kan man utarbeta tydliga regler som klargör detta.

3.7.5 Tillsyn

Tillsynen ska fungera som en sammanbindande länk och dess syfte är att fortlöpande utvärdera kontrollsystemet och se till att det fungerar. Denna komponent är till för att undvika överraskningar och säkra viktiga processer. De ständiga förändringarna i omvärlden kräver kontinuerlig anpassning och omvärdering av organisationens system. Därför är det viktigt att tillsynen fungerar och att ledningen, som har ansvaret för den, ständigt arbetar med den. Det överordnade ansvaret för den interna kontrollen åvilar nämnden vilket i sin tur innebär att tillsynen också är deras angelägenhet (Haglund, Sturesson & Svensson, 2001).

Arbetet med tillsynen är att kontinuerligt analysera existerande kontroller och att se till att rutiner och processer fungerar. Detta arbete grundas på aktuell bedömning av risker och ska resultera i förslag till förbättringar med syfte till att stärka styrningen och den interna kontrollen (Haglund, Sturesson & Svensson, 2001).

Tillsynen är den övergripande komponenten som ska se till att en kontinuerlig kvalitetssäkring den interna kontrollens genomförs. Här ser man till att verksamhets väsentliga rutiner och processer säkerställs (Haglund, Sturesson & Svensson, 2001). Ansvar för att utföra tillsynen ligger som vi tidigare har nämnt hos nämnden, därför blir det svårt att göra en kvalitetssäkring av den. För att egentligen handlar tillsyn om att kvalitetssäkra de andra fyra komponenterna. Det som kan tänkas vara en säkerställning av tillsyn är att nämnden själv bygger upp en plan för hur de ska utföra kvalitetssäkring. Deras utgångspunkt kan tas utifrån omvärldens förändringar. Detta innebär att kriterierna för utvärderingen bör vara utifrån dessa.

Slutligen åligger det nämnden att utvärdera och återkoppla de olika resultat som de har kommit fram till genom kvalitetssäkringen av den interna kontrollen. Man kan säga att detta egentligen är det som tillsynen är till för. Görs inte detta, är det lönlöst att utföra kvalitetssäkring överhuvudtaget och dessutom är det slöseri med resurser.

3.8 Sammanfattning

För att ge läsaren insikt i problemet har vi förklarat begreppen intern kontroll, kvalitetssäkring och beskrivning av COSO-modellen. COSO-modellen är ett sätt på hur man kan organisera den interna kontrollen. Inom kommunen leder den interna kontrollen till ändamålsenlig verksamheten och införlivande av kommunfullmäktiges mål och riktlinjer.

I första delen av teorin har vi försökt klargöra och belysa begreppet intern kontroll inom kommunal verksamhet. Idén med intern kontroll är att den ska göra organisationen effektivare samt att förebygga avsiktliga och oavsiktliga fel som kan orsaka negativa konsekvenser för kommunen. Dessa konsekvenser kan vara av ekonomisk, mänsklig eller förtroendemässig karaktär. Det yttersta ansvaret för den interna kontrollen inom kommunen ligger hos nämnden.

I den andra delen beskriver vi generellt begreppet kvalitetssäkring av intern kontroll. Kvalitetssäkring innebär aktiviteter för att säkra kvalitet, i vårt fall kvaliteten av intern kontroll. Syftet med kvalitetssäkring är att förhindra att fel uppstår genom att försäkra sig att arbetet utförs rätt första gången och alltid. Med andra ord gäller det att säkra att rätt saker görs på rätt sätt. Kvalitetssäkring är ett värdeneutralt begrepp. Man måste själv avgöra vad som vill uppnås med kvalitetssäkringen, det vill säga målen för aktiviteter och välja lämpliga medel och metoder.

I den tredje delen beskriver vi COSO-modellens innehåll och hur man kan arbeta med den. Vidare under rubriken ”COSO-baserad kvalitetssäkring av intern kontroll” redogör vi för vår egenhändigt komponerade referensram för kvalitetssäkring av intern kontroll som tar sin utgångspunkt utifrån COSO-modellen. Vi har utgått ifrån COSO-modellens fem kontrollkomponenter. Komponenterna är följande: kontrollmiljö, riskanalys, kontrollaktiviteter, information/kommunikation och tillsyn. Genom att försöka föreställa oss vad som hade kunnat gå snett i var och en av de fem komponenterna och därefter komma på förebyggande åtgärder, konstruerade vi en referensram.

4. EMPIRISK METOD

I detta kapitel kommer vi att förklara hur vi har gått till väga för att samla in den information som ligger till grund för uppsatsen och som krävs för att förklara hur kommunerna kvalitetssäkrar den interna kontrollen.

Vi vill ha svar på hur kommunerna kvalitetssäkrar den interna kontrollen. Frågeställningens syfte är att det ska leda till förbättrad kunskap om hur kommunerna kvalitetssäkrar den interna kontrollen. I detta kapitel kommer vi att argumentera för vårt metodval.

4.1 Undersökningsmetod

Syftet med undersökningen var att ta reda på hur kommunerna kvalitetssäkrar den interna kontrollen. Vi har vidaredefinierat vad kvalitetssäkring av den interna kontrollen är.

För att möjliggöra undersökningen har vi använt oss av tre komparativa fallstudier i form av intervjuer. Vår fallstudie har ett beskrivande syfte. Vi har utformat våra fallstudier utifrån problemformuleringen som sedan ledde till en utformning av intervjufrågorna.

I vårt referensramkapitel har vi utifrån COSO-modellens fem kontrollkomponenter formulerat frågor som ställdes vid intervjutillfällena. Frågorna var utformade på så sätt att vi kunde få fram svar som återspeglar hur kommunerna kvalitetssäkrar den interna kontrollen.

Fallstudierna ägde rum på tre olika stora kommuner. Det avgörande kriteriet för vårt val av kommunerna är antalet invånare. Vi har valt att undersöka en stor kommun, en mellan stor och en liten kommun. Vi utgår ifrån att större kommuner har mer komplexa system för kvalitetssäkring av den interna kontrollen. Vidare kommer vi kanske att få svar på om storleken påverkar kvalitetssäkringsprocessen och i så fall hur. För att få ett någorlunda representativt resultat av fallstudierna valde vi att ha en variation i undersökningsobjekten det vill säga kommunerna. Med representativt menar vi att resultatet kan representera andra kommuner i Sverige som är ungefär lika stora.

4.2 Fallstudiernas utformning

Fallstudierna gick på att vi intervjuade två personer i vardera kommun. Personerna valdes beroende på deras befattning i kommunen. Vi antog att de som mest lämpade sig för att besvara våra frågor var ekonomiansvarig eller någon som arbetar med den interna kontrollen och tre sakkunniga revisorer. Den ekonomiansvarigs arbetsuppgift är att se till att resurserna används ändamålsenligt och effektivt och dessutom utgör ekonomin är en stor del inom den interna kontrollen. Dessa två faktorer innebär att ekonomiansvarige måste ha en god insyn i kvalitetssäkringen av den interna kontrollen. Likaså bör den som arbetar med den interna kontrollen ha god insyn i kvalitetssäkringen av den interna kontrollen. Den sakkunnige revisorns uppgift är att granska den interna kontrollen inom kommunen (Kommunallagen kapitel 9 § 9 stycke 3) Därför förväntar vi oss att han/hon har god kunskap och är väl insatt i det ämnet som vi undersöker. Vi förväntar oss främst att de har olika åsikter om vad som är syftet med den interna kontrollen och att de har olika syn om hur pass bra man kvalitetssäkrar den interna kontrollen är inom kommunen.

Vi ansåg att intervjuer var lämpligast att använda som datainsamlingsmetod då fördelen är att det är lätt att skraddarsy och anpassa dem till olika situationer. Vi använde oss av en strukturerad intervjuguide (Merriam, 1994). Intervjuguiden hade förutom på den första frågan inga färdiga svarsalternativ och en strikt frågeordning. Fördelen med detta är det tillåter respondenten att besvara frågorna på sitt eget sätt med sina egna ord.

Intervjuer är inte en invändningsfri datainsamlingsmetod. En stark kritik mot intervjuer är att respondenterna kan känna ett visst tryck att avge ett svar även om de kanske inte vill eller kan (Merriam, 1994). Förutom intervjuerna använde vi oss av sekundärdata som vi erhöll från respondenterna. Sekundärdata bestod av reglemente för intern kontroll och granskningsrapporter för intern kontroll.

4.3 Förtydligande av analysmaterialet

Då vår metod är den komparativa fallstudien, kommer vi att analysera våra tre fall i relation till vår referensram. Vi har tidigare nämnt att vi har valt att intervjua två internkontrollkunniga personer i tre olika kommuner. De utvalda kommunerna befinner sig i södra Sverige och varierar betydligt i storlek. Vi har valt att koda de olika personer som vi intervjuat för att skydda deras anonymitet och denna kodning kommer vi att använda när vi refererar vad respektive

respondent har sagt. Vidare har vi delat upp intervjuschemat efter de olika kommunerna och respektive respondent som vi har intervjuat. Exempel på hur man tolkar tabellen är EA 1 är ekonomi ansvarig inom kommun nummer 1. RV 1 arbetar som sakkunnig revisor för kommun nummer 1 osv. Vidare står kommun 1 för en stor kommun, kommun 2 betyder att kommunen är medelstor och slutligen betyder kommun 3 att kommunen är liten.

I kommun 3 intervjuade vi ekonomichefen och revisorn samtidigt. De hjälptes åt och svarade på frågorna tillsammans. Därför kommer vi inte att skilja på EA 3 och RV 3: s svar utan det kommer att betraktas som ett gemensamt svar. Därför kommer vi att istället använda oss av koden EARV 3 som en gemensam beteckning.

Intervjuschema:

	Kommun 1	Kommun 2	Kommun 3
Ekonomiansvarig	EA 1	EA 2	EA 3
Revisor	RV 1	RV 2	RV 3

Med ekonomiansvarig menar vi att någon av nyckelpersonerna på ekonomiavdelningen som arbetar med den interna kontrollen inom respektive kommun. I kommun 1 var respondenten controller, i kommun 2 var det en omvärlds- och utvecklingsekonom och i kommun 3 intervjuade vi ekonomichefen. Revisorerna är sakkunniga revisorer.

Intervjufrågorna riktar sig mest för ansvariga för den interna kontrollen och därför tyckte vi att det inte var lämpligt att ställa samtliga frågor till de tre sakkunniga revisorerna. Vi ställde enbart en del frågor som vi tyckte att de kunde besvara ur deras synvinkel. Därför kommer inte de sakkunniga revisorernas svar att finnas med i alla delar av sammanställningen.

Ytterligare information som kan vara relevant är när den interna kontrollen infördes kommunerna. Kommun 1 har haft en formaliserad intern kontroll sedan 2000, medan kommun 2 och 3 införde intern kontroll 1995.

Analysen av insamlad data kommer att delas upp och göras direkt efter varje enskild kontrollkomponent som ingår i COSO-modellen. Svaren från respektive respondent kommer att analyseras i tre steg:

- Vad innebär det empiriska insamlade materialet för kontrollsystemet?
- Vad innebär det empiriska insamlade materialet för kvalitetssäkringen?
- Finns det någon skillnad mellan dessa tre kommuner i ovanstående frågor?

4.4 Operationalisering

Idén med vår uppsats var att beskriva hur kommunerna kvalitetssäkrar sin intern kontroll. Vi försökte att hitta en teori som skulle vara lämplig för detta, men det fanns ingen teori som tog upp just detta specifika område. På grund av detta valde vi att utveckla en referensram ifrån COSO-modellens fem kontrollkomponenter med antagande om man utifrån dessa skulle kunna utföra kvalitetssäkring. Kontrollkomponenterna är: kontrollmiljö, väsentlighets – och riskanalys, kontrollaktiviteter, information och kommunikation och tillsyn. Vi vidareutvecklade kontrollkomponenterna på det sättet att vi föreställde oss vad som skulle kunna gå fel och hur man skulle kunna kvalitetssäkra att fel inte uppstår.

Intervjufrågor (se Appendix 1) gjordes utifrån de vidareutvecklade kontrollkomponenterna och med hjälp av dessa försökte vi ta reda på hur kommunerna kvalitetssäkrar den interna kontrollen. Hur operationaliseringen gick tillväga återfinnes i Appendix 1.

4.5 Validitet och reliabilitet

För att undersökningen ska vara så relevant som möjligt ska den vara valid. Med valid menas att mätinstrumentets förmåga att mäta det som man avser att mäta. Reliabilitet innebär att ett mätinstrument, i vårt fall t ex en intervjuguide ska ge tillförlitliga och stabila utslag (Eriksson & Wiedersheim-paul, 1999). Uppsatsens reliabilitet grundar sig på antagandet om att man kommer att få samma resultat vid upprepade mätningar av samma företeelse (Merriam, 1994).

Vi har försökt att ha en så hög validitet som möjligt genom att utforma intervjufrågorna så att frågorna kunde besvaras av alla respondenter som ingår i vår undersökning. Respondenterna RV 1, RV 2 fick inte besvara alla frågor, utan vi valde ut de frågor som vi tyckte lämpade sig

för deras yrkesutövning. Det bör nämnas att vårt urval är inte så brett för att man ska kunna generalisera resultatet och om undersökningen skulle upprepas med andra respondenter så skulle det kunna leda till andra slutsatser. Vi anser ändå att vi har fått ganska klara signaler för att kunna göra en tolkning av det empiriska materialet.

4.6 Sammanfattning

I detta kapitel har vi beskrivit hur den empiriska metoden har utformats.

I avsnittet undersökningsmetod berättar vi om att vi har valt att göra tre stycken komparativa fallstudier i form av intervjuer. Vidare berättar vi att vår intervjuguide är utformad utifrån COSO-modellens fem kontrollkomponenter och var intervjuerna ägde rum.

I avsnittet fallstudiens utformning tar vi upp vilka personer vi har intervjuat och varför vi just har valt dem.

I avsnittet förtydligande av analysmaterialet berättar vi att vi har kodat respektive kommun och person och att detta har gjorts för att skydda respondenternas anonymitet.

I avsnittet operationalisering förklara vi hur vi gick till väga för att studera hur kommunerna kvalitetssäkrade den interna kontrollen. Här förklarar vi vårt tankesätt, dvs. hur vi har kommit fram till frågorna genom att använda referensramen. Kapitlet avslutas med att vi berättar om undersökningens validitet och reliabilitet.

5. ANALYS

I detta kapitel analyserar vi de svar som vi har erhållit från intervjuerna. Vi går igenom de svaren från respektive kommun och försöker få fram bakomliggande orsaker till eventuella variationer i kvalitetssäkringen. Slutligen försöker vi utifrån det insamlade materialet dra egna slutsatser.

5.1 Sammanställning av intervjufrågorna och sekundärdata

5.1.1 Inledning

I detta avsnitt kommer vi att sammanställa informationen som vi har fått ifrån intervjuerna. I samband med intervjutillfällena erhöll vi även sekundärdata i form av olika dokument som t ex reglementen för intern kontroll mm. Även dessa ska vi använda oss av för att få en klarare bild av fallstudierna.

Inledningsvis kommer vi att sammanfatta de olika kommunernas syn och uppfattning av den interna kontrollen. Sedan kommer resterande intervjuresultaten att redovisas efter varje avsnitt av COSO- modellens fem kontrollkomponenter: kontrollmiljö, väsentlighets- och riskanalys, kontrollaktiviteter, information/kommunikation och tillsyn.

5.1.2 Analys av intern kontroll

Vi har tidigare nämnt att syftet med intern kontroll är att säkra en effektiv förvaltning och att undgå allvarliga fel (FAR förlag, 2000).

De tre kommuner som vi har undersökt har tydligt utformade reglementen för den interna kontrollen, vad intern kontroll är för något och vad den ska uppnå. Dessutom finns detaljerade regler för hur man bör arbeta med den interna kontrollen. I kommun 1 har reglementet för intern kontroll fastställts av kommunfullmäktige 2000-09-28. Reglementet innehåller vad syftet med den interna kontrollen är samt vem som är ansvarig. Förutom detta innehåller regle-

mentet tillämpningshänvisningar för den interna kontrollen. I kommun 2 finns ett dokument som kallas för Ekonomihandboken. I handboken finns det tydligt och noggrant beskrivet vad den interna kontrollen är för något och syftet med den. Vidare finns det välbeskrivet vem som har ansvaret för utförandet av den interna kontrollen. Dessutom finns det ett reglemente för den interna kontrollen med detaljerade beskrivningar om hur kontrollens olika delar ska utföras. Ekonomihandboken är framtagen av EA 2 1998-08-01. I kommun 3 finns det också ett reglemente för intern kontroll som är framtaget av kommunfullmäktige 1997-01-20. I reglementet finns beskrivning av vad syftet är med intern kontroll. Vidare beskrivs organisation och uppföljning av intern kontroll. Dessutom tydliggör reglementet vem som har ansvaret för utförandet av den interna kontrollen.

De olika nämnderna i respektive kommun verkar inte vara lika ambitiösa med att jobba med den interna kontrollen. Detta påstående grundas utifrån intervjuerna där det framgick att kommunerna inte alltid följer reglementet för den interna kontrollen till fullo av olika skäl. Orsakerna till detta kan vara att resurserna är begränsade, att kommunen har andra prioriteringar och att de anställda har svårt att bryta sig loss från de gamla tankegångssätten. Dessutom upplevs eller förknippas begreppet intern kontroll som något negativt.

På frågan vilka funktioner inom den interna kontrollen som ansågs vara mest betydelsefull/a fick vi ganska varierande svar genom intervjuerna. EA 1 ansåg spontant att det viktigaste var att eliminera och upptäcka allvarliga risker/fel. Vidare ansåg EA 1 att intern kontroll uppfattas som ett system som har till uppgift att så långt som möjligt se till att verksamheten går rätt till. För den interna kontrollen innebär detta att det möjliggör en effektiv organisation och förvaltning som undviker avsiktliga och oavsiktliga fel vilka förorsakar förluster för kommunen. När det gäller att skapa ändamålsenliga och väldokumenterade system och rutiner sade EA 1 att det är ett engångsjobb och att det redan finns i grunden. För kvalitetssäkringen betyder EA 1: s uttalanden att man kan kvalitetssäkra den interna kontrollen genom att iscensätta olika fel/risker för att sedan kontrollera om dessa upptäcks. RV 1 ansåg att funktioner inom intern kontroll som t ex att säkra en rättvisande och tillförlitlig redovisning och information om verksamheten i övrigt var viktigast samt att säkerställa att lagar, policy och reglemente mm. följs. Detta kan indikera på att de sakkunniga revisorerna vid granskningen av kommunens interna kontroll mest lägger vikt vid dessa punkter. Genom att regelbundet kontrollera delårsrapporter mm. skulle man kunna kvalitetssäkra dessa punkter.

EA 2 ansåg att det var viktigast och att de lade mest fokus på att skydda kommunens tillgångar från förluster och förstörelse. Vidare ansåg EA 2 att eliminera och att upptäcka risker/fel var en viktig del av den interna kontrollen. Av praktiska skäl ligger fokus mest på ekonomi och lönesystem sidan inom denna kommun. För den interna kontrollen innebär detta att det möjliggör en effektiv organisation och förvaltning som undviker avsiktliga och oavsiktliga fel vilka förorsakar förluster för kommunen. På samma fråga svarade RV 2 att grundfunktionen med den interna kontrollen är attestering. Vidare tyckte RV 2 att det är viktigt med generella rutiner som stärker verksamheten. För den interna kontrollen kan detta medföra att det blir enklare att reglera då man förslagsvis kan ha två olika personer vid attesteringen. Dessutom möjliggör detta en enkel kvalitetssäkring då en överordnad kan utföra kontroller.

EARV 3 hade svårt att säga vilken eller vilka funktioner inom den interna kontrollen som är mest betydelsefulla. Den funktion som de jobbade mest med är att säkra en rättvisande och tillförlitlig redovisning och information. På grund av redovisningslagen ligger detta högt på prioriteringslistan enligt EARV 3. För den interna kontrollen innebär detta att man fokuserar mer på den ekonomiska delen av verksamheten. Säkerställningen kan ske genom att man kontrollerar delårsboksluten mm löpande under året. Att säkerställa att lagar, policies och reglemente följs är också en funktion som kommunen har försökt att arbeta med enligt EARV 3. Detta har inte uppnåtts i någon högre grad.

Skillnaderna mellan kommunerna gällande de olika funktioners betydelse för den interna kontrollen och kvalitetssäkringen är inte så stor. EA 1 och EA 2 hade liknande åsikter om vilka funktioner som var viktigast. EARV 3 och RV 1 delade samma åsikt om att säkra en rättvisande och tillförlitlig redovisning och information om verksamheten i övrigt var viktigast.

Vilken eller vilka funktioner av den interna kontrollen som de respektive kommunerna lägger mest vikt på kan spela en väsentlig roll för upplägget av den interna kontrollen. Detta eftersom det kan ge indikation på var kommunen lägger sina resurser och vilka delar av verksamheten som prioriteras för säkerställning av den interna kontrollen.

5.1.3 Analys av kontrollmiljön

Kontrollmiljön är som sagt den grundläggande förutsättningen för att den interna kontrollen ska fungera enligt COSO- modellen. Vidare är kontrollmiljön beroende av policys, regler, etiska förhållningssätt, värderingar mm. Kortfattat kan man säga att kontrollmiljön handlar om vilken kultur som råder inom organisationen (Haglund, Sturesson & Svensson, 2001).

Sociala systemet

Enligt EA I är respektive nämnd ansvarig för sina medarbetare och skapandet av ett bra arbetsklimat. Sättet man uppnår detta på är individuellt för varje nämnd. Vidare sade EA 1 att det inte finns några centralt fastlagda etiska regler om hur man förmedlar vad som är acceptabelt eller inte inom kommunen. Man antog att det var en självklarhet som man inte behövde ha några speciellt utformade regler för. EA 1 menar att om någon skulle bryta mot de oskrivna etiska reglerna tar man itu med det på olika sätt beroende på vad det handlar om. Samma sak gäller när det gäller oegentligheter som kan uppstå inom respektive kommuner. Enligt intervjuerna med respondenterna i kommun 2 och 3 är situationen i dessa liknande som i kommun 1. För samtliga kommuner kan detta innebära att den interna kontrollen försvagas, genom att man mister möjlighet om att styra de anställdas etiska beteende, jämfört med om man hade haft dokumenterade etiska regler. De dokumenterade etiska reglerna hade underlättat ansvarsutkrävandet. När det gäller etiska förhållningssätt går det inte att kvalitetssäkra dessa. Vi har tidigare i uppsatsen nämnt att man inte kan kvalitetssäkra regler som inte finns i formaliserad form. För övrigt föreligger det inte några skillnader i denna fråga.

Enligt respondenterna har inte kompetensinventeringen gjorts centralt i någon av respektive kommuner. Vidare menar respondenterna att det kan ha förekommit i någon av kommunens förvaltningar och att det inte finns något formellt system på central nivå som talar om att det ska göras. För den interna kontrollen innebär detta att det föreligger en risk för att medarbetarna inom organisationen, kanske inte har tillräcklig kompetens för arbetet med den interna kontrollen. Kvalitetssäkringen kan påverkas om medarbetaren inte vet hur och om man kvalitetssäkrar den interna kontrollen. Vidare föreligger det inte några skillnader i denna fråga.

Organisatoriska och administrativa systemet

När det gäller rutiner för upplägg av nya leverantörer skiljer sig respektive kommuner väsentligt enligt intervjuerna. Enligt EA1 gör man oftast inköp för stora summor och därför tilläm-

par man Lagen om offentlig upphandling. Vidare berättar EA 1 att kommunen har en upphandlingsenhet vars funktion är konsultliknande. De ser till att alla avtal upprättas på rätt sätt. Enligt EA 1 finns det detaljerat beskrivna förhållningsregler om hur detta ska gå till väga. Vidare tar respektive chef i varje nämnd beslut om nya leverantörer, med det är tjänstemännen som tar fram underlaget. Dessutom så har kommunen centralt bestämda ramavtal som ska följas. Sättet på vilket kommun 1 lägger upp nya leverantörer på, kan påverka den interna kontrollen genom att det möjligen underlättar upptäckten av eventuella fel. Detta eftersom endast chefen kan ta beslut om upplägg av nya leverantörer och eventuella fel skulle leda till honom/henne. Dessutom skulle det kunna underlätta kvalitetssäkringen genom att detta sker på överordnad nivå och genomförs endast av en person.

Enligt EA 2 är det upp till var och en som lägger upp nya leverantörer att själva kontrollera det eftersom det inte finns detaljerade regler för detta. EA 2 berättar att man har kontrollistor som en överordnad har möjlighet att kontrollera i efterhand. För den interna kontrollen innebär det att det är upp till en överordnad att genomföra kontrollen. Effekten på kvalitetssäkringen blir troligtvis att det krävs regelbundna kontroller för att detta arbetssätt ska vara effektivt.

Enligt EARV 3 löser man upplägg av nya leverantörer genom att endast fyra personer har behörighet att lägga upp nya leverantörer. På detta sätt uppnår man en bra säkerhet menar EARV 3. För den interna kontrollen i kommun 3 kan deras lösning innebära att det möjligtvis underlättar genomförandet av kontroller för uppläggnings av leverantörer. På detta sätt skulle kvalitetssäkringen kunna förenklas då det endast är fyra personer som sköter detta och dessutom skulle de kunna kontrollera varandra.

Utav informationen ovan kan vi sammanfattningsvis säga att rutiner för upplägg av nya leverantörer skiljer sig i respektive kommuner.

På frågan: om styrdokumentet som kommunstyrelsen har upprättat är tillräckliga, delade alla respondenter ungefär samma åsikter. Samtliga respondenter upplevde att det finns ett överflöde av regler och policys. Vidare tyckte de att det var väldigt svårt att följa alla de reglementen som finns. Alla upplevde ett behov av att minska antalet regler och policys och försöka behålla de väsentligaste. För den interna kontrollen skulle detta kunna innebära att inventeringen av styrdokumentet och efterföljningen försvåras, eftersom det enligt responden-

terna finns ett överflöde av dem och att vissa av dessa motsäger varandra. Kvalitetssäkringen skulle kunna påverkas på det sättet, att fel beslut tas då man inte hinner ta sig igenom alla styrdokument mm. Detta skulle kunna ske då man kanske inte vet var just de styrdokumentena mm. om vad som gäller i ett visst beslut kan hittas eller om styrdokumentena mm. överhuvudtaget finns.

Efter beaktande av informationen ovan kan vi sammanfattningsvis konstatera att det inte föreligger skillnader.

Politiska systemet

Information om det politiska systemet har vi inte, då vi pga. tidsbrist inte intervjuade någon av politikerna inom kommunen. Dessutom innehåller den sekundärdata som vi har erhållit någon information om detta.

Tekniska systemet

Enligt intervjuerna framkom det att kommun 1 har ett mer avancerat IT system jämfört med kommun 2 och 3. I kommun 1 använder man enligt EA 1 ekonomisystemet A+, dessutom använder man sig utav ett system för inköp som heter Marakanda. Vidare berättar EA 1 att dessa IT-lösningar används flitigt och att man eftersträvar att så många beställningar som möjligt ska skötas elektroniskt och likaså betalningen av fakturorna. Fördel med de systemen menar EA 1 är att man lätt kan bygga in olika kontroller och ett exempel på en kontroll kan vara att systemet reagerar på fakturor som överstiger ett visst belopp. Dessa två system har förbättrat den interna kontrollen anser EA 1. En ytterligare fördel säger EA 1 är att man även kan kontrollera att alla i kommunen följer det centrala ramavtalet. Enligt EA 1 är det viktigt att ramavtal följs och därför har man även en anställd vars arbetsuppgift är att kontrollera detta. Det systemet för upplägg av nya leverantörer som kommun 1 har kan underlätta uppföljningen av den interna kontrollen eftersom det finns möjligheter att bygga in kontroller som underlättar kvalitetssäkringen.

EA 2 berättade att de inte använder sig av något speciellt utformat system utan alla lösningar och kontroller läggs in manuellt. I detta ingår t ex olika attestrutiner som måste utföras av två behöriga personer. En liknande lösning använder man sig av i kommun 3 enligt EARV 3. Det systemet som kommun 2 och 3 använder sig av sätter större krav på den interna kontrollen. Detta eftersom systemet är mer beroende av att det finns personer som kontrollerar det. För

kvalitetssäkringen kan det innebära att man inte helt och hållet kan förlita sig på systemet och att de ligger mer ansvar på de anställda som är ansvariga för systemet.

Med hänsyn tagen till informationen i ovanstående stycke kan vi konstatera att det föreligger skillnad mellan respektive kommuner eftersom den stora kommunen kräver mer avancerade system då deras verksamhet är mer komplex.

När det gäller behörighets- och lösenordsanvändning finns det enligt EA 1 en speciell IT-ansvarig som ser till att system och rutiner för detta finns och följs i kommun 1. Vidare berättar EA 1 att stadsrevisionens kontroller spelar en viktig roll i detta sammanhang. Liknande lösning använder man sig av i kommunerna 2 och 3 enligt EA 2 och EARV 3 då de också har en ansvarig för detta. Vidare berättar EA 2 att man inom kommun 2 byter ut lösenorden regelbundet, ungefär var tredje månad. Dessutom framgick det av intervjuerna att samtliga kommuner har olika nivåer av behörighetsgrad. Detta innebär t ex. att utav ett visst antal personer som har behörighet att komma in i ett viss typ av system, är det bara några få som har behörighet att gå in och ändra i systemet. Det systemet för behörigheter och lösenordsanvändning som kommunerna har kan underlätta uppföljningen av den interna kontrollen, då det underlättar ansvarsutkrävandet vid fel. Dessutom finns möjligheten att bygga in kontroller som underlättar kvalitetssäkringen.

Utav ovanstående stycke har vi kommit fram till att det inte föreligger några större skillnader när det gäller kommunernas behörighets- och lösenordsanvändning, förutom att kommun 2 byter ut lösenorden regelbundet.

5.1.4 Analys av väsentlighets- och riskanalys

Väsentlighets – och riskanalys handlar om att på ett systematiskt sätt avgöra vilka olika delar av verksamheten som ska granskas. Målet med riskanalysen är att den ska föregripa risker innan de inträffar (Haglund, Sturesson & Svensson, 2001).

Enligt EA 1 använder sig kommun 1 inte av några teoretiska väsentlighets- och riskanalyser när man beslutar vad som ska granskas nästa år. Med teoretisk väsentlighets- och riskanalys menas en färdigställd modell med hjälp av vilken man bestämmer vilka risker som bör prio-

riteras, dvs. vad man ska granska. Istället använder man sig av tidigare erfarenheter och även om detta kan upplevas som en brist, ansåg EA 1 att det fungerar rätt så bra. Att det fungerar rätt så bra grundas på att det inte har förekommit klagomål om vad som ska granskas menar EA 1.

Kommun 2 har en väl utformad mall för framtagandet av granskningsplanen enligt EA 2 då de använder sig av en så kallad väsentlighets – och riskanalys. Vidare berättar EA 2 att de utför en noggrann planering av vad som ska ingå i kontrollplanen och även vem som ska utföra kontrollerna. Kommun 2: s tillvägagångssätt ger en större möjlighet att rätt saker inom den interna kontrollen kontrolleras. För kvalitetssäkringen av den interna kontrollen innebär detta att man kan förhindra att fel uppstår genom att försäkra sig att arbetet utförs rätt första gången och alltid. Detta eftersom man på ett systematiskt sätt går igenom olika verksamhetsdelar och därmed ökar chansen att man upptäcker eventuella risker.

Utifrån intervjun med EARV 3 framgick det att kommun 3: s situationen liknar den i kommun 1, dvs. att de inte har något utformat system för framtagandet av granskningsplanen. Kommun 1 och 3: s tillvägagångssätt vid upprättandet av kontrollplanen innebär för den interna kontrollen att det kan förekomma risk för att man missar viktiga faktorer om man inte använder sig av ett systematiskt system. För kvalitetssäkringen kan detta innebära att risken uppstår att man missar att kontrollera något som är viktigare.

Ur ovanstående stycke kan vi se att kommun 1 och 3 inte har något formaliserat tillvägagångssätt vid framtagandet av internkontrollplanen till skillnad från kommun 2.

Enligt intervjuerna framgick det att framtagandet av vad som ska kontrolleras görs på nämnds nivå i respektive kommun. Enligt EA 1 och EA 2 dokumenteras resultatet av väsentlighets – och riskanalysen noggrant på en färdigutformad blankett i kommun 1 och 2. Det finns speciella föreskrifter som reglerar detta i bägge kommunerna, men enligt EA 1 och EA 2 så följs inte dessa lika flitigt av alla nämnder och förvaltningar. Även i kommun 3 finns en framtagen blankett men enligt EARV 3 så används den inte. I kommun 1 och 2 kan dokumentationen för framtagandet av internkontrollplanen underlätta uppföljningen av den interna kontrollen. Den kan även underlätta vilka områden inom den interna kontrollen som bör kvalitetssäkras. I kommun 3 kan avsaknaden av dokumentationen för framtagandet av internkon-

trollplanen innebära att den interna kontrollen blir svårare att följa upp. För kvalitetssäkringen kan det underlätta valet av vad som ska kvalitetssäkras.

Skillnaden är att den minsta kommunen inte är så noggrann med dokumentation av den interna kontrollen jämförelsevis med de andra två kommunerna. Dessutom kan det vara så att graden av formalisering är relaterad till storleken.

Enligt intervjuerna brukar man i samtliga kommuner vid upptäckt av brister i rutiner försöka åtgärda bristen så fort som möjligt. Detta kan enligt respondenterna leda till förändring av befintliga rutiner. Dessutom kan det leda införande av nya styrdokument. I samtliga kommuner har man liknande förfaringssätt vid upptäckt av brister i rutiner. Detta innebär för den interna kontrollen att kan aktivera handlingar som förbättrar den interna kontrollen. De förbättrade rutiner kan i sin tur leda till bättre kvalitetssäkringsmöjligheter.

Av intervjuerna framgår det att inte någon av de samtliga kommunerna beaktar nämndens mål i väsentlighets – och riskanalysen på ett systematiskt sätt. EA 2 berättade att man inom kommun 2 försöker utveckla ett system för att förbättra detta. Då ingen av kommunerna beaktar nämndens mål i väsentlighets – och riskanalysen på ett systematiskt sätt, innebär detta för den interna kontrollen att man inte tar hänsyn till nämndens verksamhetsmål. Då detta inte görs så missar man en del av syftet med intern kontroll, vilket är att säkerställa att nämndens verksamhetsmål följs. Följaktligen kan detta leda till att man inte kan kvalitetssäkra dessa mål.

I samtliga kommuner utgår man ifrån tidigare erfarenheter när man upprättar kontrollplanen för nästkommande år. Detta framgick utav intervjuerna. Enligt RV 2 var de intern kontrollansvariga skyldiga till att skriftligen svara på hur de har tänkt åtgärda brister från tidigare granskningar. Vidare tyckte RV 2 att mycket av ansvaret, för att se till att erfarenheter från tidigare granskningar kommer till användning, ligger hos tjänstemännen. Detta eftersom den politiska styrningen ändras efter val och att erfarenheterna fortfarande finns kvar hos tjänstemännen avsett vilken politisk ledning som styr. Därför tyckte RV 2 att det var tjänstemännens ansvar att se till att kontinuiteten i arbetet med den interna kontrollen behålls. RV 1 berättade att det tas hänsyn till tidigare erfarenheter från intern kontrollarbetet och att det framkommer i de årliga rapporter som upprättas av respektive nämnd.

I den senaste granskningen av kommun 2: s interna kontroll har stadsrevisionen framlagt vissa synpunkter när det gäller tidpunkt för väsentlighets – och ariskanalysen. Stadsrevisionen rekommenderade att man borde ta fram en intern kontrollplan senast i december månad året innan. Vidare rekommenderar de också att avrapporteringen bör ske några gånger under årets gång (Revisionsrapport för kommun 2).

Samtliga kommuner tar lärdom av tidigare erfarenheter vid upprättandet av kontrollplanen. För den interna kontrollen innebär det att man inte slösar onödiga resurser på att kontrollera samma saker. Detta indikerar att kvalitetssäkringen inte är statisk.

På frågan hur kommunen gjorde när personer med viktig kunskap lämnar organisationen svarade EA 1, EA 2 och EARV 3 likartat att man försöker dokumentera alla rutiner så bra som möjligt så att det ska vara möjligt för ersättaren att utföra arbetsuppgifterna. Vidare berättade de att detta ibland inte räcker till och då tar man itu med problemet när det uppkommer. Genom att samtliga kommuner dokumenterar sina arbetsrutiner möjliggör de att kompetensen stannar inom organisationen även då anställda med viktig kunskap skulle lämna sin anställning. Detta är en del av syftet med den interna kontrollen. Här ligger kvalitetssäkringen i själva arbetet med upprättningen av arbetsrutindokumentationen.

På grund av att otillräckligt stöd ifrån den information vi har samlat in har vi inte kunnat dela in detta avsnitt enligt vår referensram, dvs. efter interna och externa risker.

5.1.5 Kontrollaktiviteter

Kontrollaktiviteter är de konkreta handlingar som motverkar, minimerar eller eliminerar de risker som finns. Utformningen av dessa aktiviteter sker med utgångspunkt i den riskbedömningen som har gjorts (Haglund, Sturesson & Svensson, 2001).

Rutinorienterade kontroller

Inom samtliga kommuner utförs vanligen kontroller av statisk karaktär. I dessa räknas inbyggda kontroller, dokumentation av rutiner, uppföljning mm. I fall där man finner anledning till revidering av rutiner och processer görs direkta åtgärder under arbetets gång. Detta kan

underlätta kvalitetssäkringen av den interna kontrollen eftersom man t ex har möjlighet att utföra olika stickprover för att säkerställa att kontrollaktiviteterna fungerar avsiktligt.

I kommun 1 och 2 är de inbyggda kontrollerna dokumenterade enligt EA 1 och EA 2. Likaså är det i kommun 3, men de har färre antal inbyggda kontroller. Detta påstående har vi grundat utifrån intervjuinformationen. Enligt EA 1 och EA 2 försöker man dokumentera rutiner och processer löpande i den utsträckning det är möjligt. Enligt EA 1 används intranätet bland annat för att tillhandahålla information om rutiner och processer och för att öka tillgängligheten för dessa bland intressenterna. Enligt EA 2 dokumenteras rutiner och processer senast vid nästkommande kontrollplan. I kommun 3 sker inte detta löpande, enligt EARV 3. Enligt RV 2 är vissa nämnder bra på att dokumentera rutiner och processer, dock finns det fortfarande vissa nämnder där detta inte riktigt fungerar som det ska. Ytterligare tycker RV 2 att dokumenteringen av de olika rutinerna och processerna också är ett sätt att säkerställa den interna kontrollen. Innebörden av detta för den interna kontrollen är att man möjliggör överskådligheten över vilka kontroller som finns och hur dessa fungerar. För kvalitetssäkringen innebär detta att man kan överblicka om det finns områden inom den interna kontrollen där kontrollaktiviteter saknas.

Enligt EA 1 informeras anställda på olika sätt om vilka kontrollaktiviteter som ska genomföras. Främst gör detta genom kontrollplanen som nämnden fastställer varje år, som är ett allmänt känt dokument och alla kan ta del av det. Dokumentet innehåller information om vad den interna kontrollen kommer att inrikta sig på nästkommande år. Vidare menar EA 1 att intern kontroll inte ska få medarbetarna att känna sig misstänkliggjorda eller granskade inom en negativ bemärkelse. Istället förs en öppen diskussion och man strävar efter att en neutral person ska granska de olika granskningspunkterna. I kommun 2 fungerar detta på ett liknande sätt. Detta innebär att det möjliggör en förbättring av implementering av den interna kontrollen eftersom de anställda inom de olika områdena blir varse om att det finns en intern kontroll och att även deras verksamhet kan bli granskad. För kvalitetssäkringen innebär detta att det sker en kommunikation mellan den som granskar och den som ska bli granskad, eftersom handlingsplanen är ett allmänt dokument som de berörda kan ta del av. I kommun 3 har de däremot inga riktade kontroller, däremot genomförs slumpmässiga kontroller av kontanthandlingen, utan att de granskade är medvetna om det. Sättet som kommun 3 använder sig av vid granskning resulterar i att begreppet intern kontroll inte blir känt inom organisationen. Kvalitetssäkringen sker genom att de granskade inte vet om att de blir granskade.

Skillnaden mellan tillvägagångssättet som kommun 1 och 2 har gentemot tillvägagångssättet som kommun 3 använder sig av är att man inom den stora och den mellan stora kommunen har ett annat synsätt på den interna kontrollen. Av intervjuinformationen framkommer det att kommun 3: s interna kontroll mest inriktas på att säkra en rättvisande och tillförlitlig redovisning och information.

Av intervjumaterialet framgick det att spridning och implementering av nya regler och policys sker på liknande sätt inom samtliga kommuner. Detta sker genom att det som är generellt för hela kommunen sprids via intranätet. Vidare framgick det av intervjuerna att i andra fall där informationen mer är nämndsspecifik används andra metoder som t ex. e-mail, brev, arbetsplatsmöten, seminarier mm. Respondenterna anser att det var tydligt vilka kommunikationskanaler som skall användas för hur spridning och implementering av nya regler och policys sker. För den interna kontrollen kan detta innebära att handlingsberedskapen hos de berörda ökar. Kvalitetssäkringen möjliggörs genom att de anställda kan börja implementera de nya rutinerna i god tid.

Resultatorienterade processer

Att säkerställa kommunfullmäktiges mål upplever samtliga respondenter som komplext. Enligt dem så är kommunfullmäktiges mål ofta övergripande och allmänt hållna att de inte går att följa upp. Vidare tycker de att flertal av målen är inriktningsmål och det som man egentligen kan följa upp är att man har en viss ram. Vidare framgår det av intervjuerna att samtliga kommuner istället försöker följa upp medelsfördelningen, dvs. man får en påse pengar som man försöker omfördela på bästa sätt. Enligt EA 2 så ligger fokus på att verksamheten drivs kostnadseffektivt. Vidare menar EA 2 att det alltid har varit störst fokus på ekonomin och att man inom kommunen försöker ändra på det, men att man inte har lyckats med det än. EA 2 menar att en av bakomliggande faktorer till detta är att det är lättare att följa upp ekonomin. Vidare tycker EA 2 att det återstår mycket att göra för att förbättra uppföljningen av verksamheten och ändamålsenligheten. RV 2 tycker vidare att avrapporteringsystemet och dokumentationen av den ekonomiska uppföljningen fungerar på ett tillfredsställande sätt inom de flesta nämnder i kommunen. För den interna kontrollen innebär detta att det blir lättare att följa upp och att det blir mindre kostsamt. Enligt COSO-modellen missar man ett av huvudsyftena med den interna kontroll som är att säkerställa att verksamhetens mål uppfylls.

5.1.6 Information och kommunikation

Vi har tidigare nämnt att en väl fungerande information och kommunikation kan vara en förutsättning för en god intern kontroll (Haglund, Stureson & Svensson, 2001). Det handlar om att ha tillfredsställande spridning av information och kommunikation för berörda medarbetare både internt och externt. Det kan röra sig om både interna och externa information och kommunikationskanaler.

Av intervjumaterialet framgår det att i samtliga kommuner kommunicerar man det interna kontrollarbetet med anställda och nämndpolitiker i stort sätt en gång om året. Detta sker vid upprättandet av kontrollplanen och det regleras av reglementet för intern kontroll. Vid behov kan det enligt EA 1 och EA 2 även ske löpande under året. RV 2 tycker att det är viktigt att kommunikationen är fungerande eftersom den uppmärksammar den interna kontrollen. Detta betyder att den interna kontrollen inte bara är ett begrepp som man har inom organisationen. Istället uppmärksammar det de anställda att intern kontroll används och finns inom organisationen och på detta sätt sker kvalitetssäkringen.

Skillnaden i denna fråga är att kommun 1 och 2 även kan göra detta löpande under årets gång.

Enligt EA 1 är återrapporteringen av delegationen tydligt reglerad och den fungerar på ett bra sätt. EA 2 tycker att det förekommer brister i återrapporteringen av delegationen. EARV 3: s mening skiljer sig inte mycket. Vidare anser EARV 3 att brister i återrapporteringen av delegationen delvis beror på att medarbetarna har svårt att skilja på beslut om löpande verksamhet från viktigare beslut som t ex större inköp. Ofta händer det att vissa nämnder inte rapporterar genomförelser av beslut. Den reglerade återrapporteringen av delegationen i kommun 1 kan underlätta den interna kontrollen. Detta eftersom det förenklar att se om de anställda utför det de ska då det finns tydliga regler om hur detta ska ske. Dessutom möjliggörs kvalitetssäkringen genom att man kan genomföra stickprov. I kommun 2 och 3 är detta inte lika väl reglerat och då blir effekten på den interna kontrollen motsatt, dvs. det kan försvåra kontroller och kvalitetssäkringen av dessa.

Skillnaden ligger i att den stora kommunen har tydligt utformad återrapporteringen av delegationen jämfört med kommun 2 och 3.

På frågan om målen och visionerna är kända inom respektive kommuners organisation skilde sig svaren. Detta påstående grundar vi på respondenternas svar. EA 1 tror att målen och visionerna är ganska kända på överordnad nivå, men pga. antalet anställda inom kommunen och verksamhetens mångfald, är det svårt att göra dessa kända på alla nivåer inom kommunen. Enligt EA 2 målen och visionerna på etablerade på ett bra sätt inom kommunen. EARV 3 tyckte att detta inte fungerade så bra, mest på grund av att målen oftast är önskemål. Enligt EA 1 och EARV 3 var kommunens mål och visioner inte kända på alla nivåer inom kommunerna. Då ett av syften med den interna kontrollens är att säkerställa att mål uppfylls innebär det att kommunerna bortser från detta. Vidare innebär det att kommunerna missar en del med den interna kontrollens syfte. Dessutom kan kvalitetssäkringen inte genomföras av den delen. I kommun 2 är situationen den motsatta enligt EA 2, vilket innebär att mål och visioner är kända. För den interna kontrollen innebär det möjliggör utförandet av uppföljning av mål och visioner. För kvalitetssäkringen innebär detta att det finns möjlighet att kvalitetssäkra mål och visionerna.

Enligt intervjuerna framgår det att skillnaden föreligger i att mål och visioner i den största och den minsta kommunen inte är kända till skillnad från den mellersta kommunen.

Implementering av nämndens nya styrdokument och rutiner implementeras på liknande sätt inom respektive kommuner. Detta sker genom intranätet, seminarier samt muntliga informationsmöten. Detta påstående grundar vi på den data som vi har fått av intervjuerna. Detta indikerar att det finns kommunikationskanaler för spridningen av information om den interna kontrollen. Om dessa är tillfredsställande kan vi inte avgöra utifrån intervjumaterialet. Själva kvalitetssäkringen är att informationen är lättillgänglig.

Enligt EA 1 och RV 1 och EARV 3 är begreppet intern kontroll är begreppet inte tillräckligt känt på alla verksamhetsnivåer inom kommunen. Vidare menar de att det återstår en hel del arbete som bör utföras på den fronten. Däremot är situationen den motsatta i kommun 2 enligt EA 2 och RV 2. Vidare tror RV 2 att de som arbetade med det i verksamheten är väl insatta i den interna kontrollen, medan förtroendevalda inte är det. Att begreppet intern kontroll inte är tillräckligt känt kan försvåra arbetet men intern kontroll. En av orsakerna kan vara att begreppet kan upplevas som någonting negativt då man inte riktigt känner till dess syfte. Arbetet med att kvalitetssäkra försvåras då de anställda inte förstår syftet och arbetssättet med intern kontroll.

I kommun 2 är begreppet intern kontroll väl känt. Detta påstående grundar vi på intervjumaterialet. För den interna kontrollen innebär det att personalen lättare kan acceptera granskningen. Kvalitetssäkringen kan genom detta underlättas och blir troligen bättre genom att begreppet redan är känt.

Skillnaderna: i kommun 1: s storlek försvårar troligtvis spridningen av begreppet intern kontroll, medan den lilla kommunen prioriterar att arbeta med andra ”mer väsentliga” saker.

I kommun 1 och 2 har ledningen i de i olika nämnderna god kännedom om hur den interna kontrollen ska fungera. Detta påstående grundar vi på intervjumaterialet Detta innebär att man lättare kan utnyttja den interna kontrollens syfte om man har god kännedom om den. Det kan även innebära en underlättning av kvalitetssäkringen av den interna kontrollen eftersom man vet hur den interna kontrollen bör fungera. Utifrån intervjumaterialet har det framgått att ledningen i nämnderna i kommun 3 inte har en god kännedom om hur den interna kontrollen fungerar, trots att det är deras ansvar. Detta kan förorsaka svårigheter i arbetet med den interna kontrollen samt kvalitetssäkringen av den.

Samtliga respondenter anser att informationen som nämnderna får om den löpande verksamheten och ekonomin är tillräcklig. I kommun 1 finns det ett utformat reglemente om hur detta ska fungera. Påståendet grundas på sekundärdata. Detta innebär att nämnderna har en god förutsättning för att kunna följa upp verksamheten. Detsamma gäller för kvalitetssäkringen genom att de erhåller informationen och därmed har de möjlighet att se om den interna kontrollen är tillräcklig eller om det brister någonstans, och i sådana fall kan man vidta åtgärder.

5.1.7 Analys av tillsynen

Tillsynen ska fungera som en sammanbindande länk och dess syfte är att fortlöpande utvärdera kontrollsystemet och se till att det fungerar. Denna komponent är till för att undvika överraskningar och säkra viktiga processer (Haglund, Sturesson & Svensson, 2001).

Enligt respondenterna EA 1 och EA 2 görs utvärdering av det interna kontrollsystemet en gång om året. Enligt respondenterna sker detta i samband med att nämnderna lämnar in rapporterna om intern kontroll. Vidare påtalar vid det tillfället nämnderna även eventuella brister

och lösningen på dessa. Enligt RV 2 utför man granskning av den interna kontrollen genom olika stickprov i nämnderna. Detta medför en möjlighet att man regelbundet kan se över och uppdaterar den interna kontrollen. Dessutom möjliggörs förankring av den interna kontrollen samt förtydligas vikten med den. Denna handling ger möjligheter till en överblick över vilka brister som finns inom den interna kontrollen och var det finns behov av kvalitetssäkring. I kommun 3 gör man ingen utvärdering av det interna kontrollsystemet enligt EARV 3. Detta minskar möjligheten till överblick och uppdatering av den interna kontrollen. Dessutom försvåras kvalitetssäkring då man inte vet var det brister inom den interna kontrollen.

Skillnaderna mellan kommunerna föreligger i att kommun 3 inte utvärderar det interna kontrollsystemet. Orsaken till att de inte följer reglementet gällande detta framkommer inte tydligt utav intervjuerna.

I samtliga kommuner tar man hänsyn till tidigare erfarenheter av intern kontrollarbetet. Detta påstående grundar vi primärdata. Vidare framgår det att den löpande dokumenteringen av intern kontrollarbetet säkerställs genom reglementet i kommun 1 och 2. Dokumenteringen sker enligt respondenterna på utformade blanketter. Enligt EARV 3 sker dokumentationen av intern kontrollarbetet i kommun 3 huvudsakligen i samband med avrapporteringen av intern kontrollplanen. Vidare berättar EARV 3 att någon regelbunden rapportering under året inte förekommer. Istället utformas blanketter för detta ändamål vid speciella granskningsprojekt. För den interna kontrollen innebär det att om den interna kontrollen är tillfredsställande, så behöver man kanske inte prioritera dessa vid fastställandet av framtida kontrollplanen. Vidare innebär det att man inte behöver slösa onödiga resurser på att kontrollera t ex samma rutin. För kvalitetssäkringen innebär detta att man genom tidigare vunna erfarenheter kan ta lärdom av dessa, samt att man kan upptäcka var det kan brista inom den interna kontrollen

Enligt primärdata framgår det att omvärldsbevakning ingår i det regelbundna arbetet med handlingsplanen för intern kontroll i kommun 2 och 3. Enligt EA 1 utförs detta av bestämda personer på central nivå i kommunen. Den interna kontrollen får ett bredare perspektiv och kvalitetssäkringen likaså, eftersom man har möjlighet att ta hänsyn till resultatet från omvärldsbevakningen.

Skillnaden är att den stora kommunen har mer resurser just för att arbeta med sådana här frågor.

I kommun 1 sker återkopplingen av intern kontrollarbetet genom att stadskontoret sammanställer nämndernas rapporter till ett ärende och delger detta till alla nämnder. Detta framgår utav primärdata. Vidare framgår det att informationen om vad som har kontrollerats finns på kommunens hemsida. Dessutom kan medarbetarna på de olika nämnderna ta del av erfarenheter från andra nämnder på hemsidan. Någon direkt utvärdering av kontrollsyste­men görs inte i kommunen enligt EA 1. Istället behandlas övergripande frågor som t ex om nämnderna har uppnått sina mål. Någon direkt kvalitetskontroll av den interna kontrollen förekommer inte säger EA 1. Vidare säger EA 1 att så länge man inte får signal om att någonting är fel inom den interna kontrollen, fortsätter den löpa som vanligt. I kommun 2 framgår det av intervjumaterialet att återkoppling av intern kontrollarbetet sker genom seminarier för ansvariga från respektive nämnd. På dessa seminarier diskuterar man erfarenheter från intern kontrollarbetet. Vidare brukar man hyra in externa föreläsare och syftet med detta är att förankra den interna kontrollen samt att förtydliga vikten med den. Enligt EARV 3 sker ingen återkoppling av intern kontrollarbetet inom kommunen.

5.2 Sammanfattning

I föregående kapitel har vi behandlat och analyserat vårt insamlade material som består av både primär och sekundärdata från tre komparativa fallstudier. Vi har gått igenom svaren från respektive kommun och försökt få fram bakomliggande orsaker till eventuella variationer i kvalitetssäkringen och vad de innebär för den interna kontrollen och kvalitetssäkringen. Vi har även tydliggjort vilka skillnader som finns i respektive kommuner. Vidare är insamlingsmaterialet uppdelat i fem sektioner. Detta är gjort utifrån COSO- modellens fem kontrollkomponenter som vi även har utgått ifrån när vi intervjuade respondenter.

Under avsnittet intern kontroll skriver vi om vilken eller vilka funktioner i den interna kontrollen respondenterna ansåg vara viktigast. Därefter i avsnittet kontrollmiljö behandlar vi hur respektive kommun arbetar med etiska frågor, kompetensutveckling, rutiner, processer; IT-säkerheten mm. Under avsnittet väsentlighets – och riskanalys försöker vi ta reda på hur kommunerna går till väga när de fastställer vad som ska granskas i intern kontrollplanen. I avsnittet kontrollaktiviteter skriver vi bl a. om hur kommunerna dokumenterar olika kontroller samt hur de går till väga vid uppföljning av kommunfullmäktiges mål. Avsnittet information och kommunikation handlar om hur informationen och kommunikationen fungerar inom respektive kommun. I sista avsnittet: tillsyn behandlas om hur kommunerna utvärderar arbetet med det interna kontrollsystemet och om de utför någon sorts utvärdering.

6. Slutsats och fortsatt forskning

I detta kapitel förklarar vi vår slutsats som en summering av analysen. Vidare ger vi förslag på fortsatt forskning inom området.

6.1 Slutsats

När det gäller vilken eller vilka funktioner av den interna kontrollen (se Appendix 1) som de respektive kommunerna lägger mest vikt på noterade vi skillnader. Detta både när det gäller de olika respondenters syn och på kommunens storlek. Vi noterade att de ekonomiansvarig eller de som arbetade med den interna kontrollen i kommun 1 och 2 tyckte att det var viktigast att eliminera och upptäcka allvarliga risker/fel samt att skydda kommunens tillgångar. Revisorerna i dessa två kommuner och respondenterna EARV 3 i den lilla kommunen ansåg istället att rättvisande redovisning var viktigast. I Kommun 1 ansåg man att det var viktigast att eliminera eller upptäcka allvarliga fel/risker. I kommun 2 ansåg man att det var viktigast att den interna kontrollen skyddade mot förluster och förstörelse av kommunens tillgångar samt att eliminera eller upptäcka allvarliga fel/risker. Slutsatsen är att den stora och den mellersta kommunen använder den interna kontrollen i ungefär liknande syfte, jämförelsevis med den lilla kommunen. När det gäller revisorernas granskning av den interna kontrollen koncentreras den i mest på kontrollen av redovisning och efterföljning av lagar.

Genom att titta på respondenternas kontrollmiljö kan vi dra följande slutsatser: ingen av respektive kommuner arbetar på något formaliserat sätt när det gäller att utveckla organisationskulturen. För samtliga kommuner kan detta innebära att den interna kontrollen försvagas, genom att man mister möjlighet om att styra de anställdas etiska beteende, jämfört med om man hade haft dokumenterade etiska regler. De dokumenterade etiska reglerna hade underlättat ansvarsutkrävandet då det felaktiga beteendet hade kunnat ställas direkt mot reglementet, dvs. de formella etiska regler. Istället har kommunerna utvecklat olika system för att kvalitetssäkra att de anställda inte bryter mot de oskrivna etiska reglerna. Exempel på detta är välutvecklade lösenords – och behörighetssystem och ett stort antal styrdokument, policys mm. som beskriver hur rutiner ska utföras. Vi kan se skillnader på nivån av avanceringsgraden gällande de olika systemen inom kommunerna. Med storleken ökar också avancerings-

graden på de olika systemen för säkerställning, eftersom de kommunerna har en mer komplex och omfattande verksamhet.

Vidare kan vi genom att titta på kontrollkomponenten väsentlighets –och riskanalys i de olika kommunerna konstatera att när det gäller upprättandet av riskanalysen, hittar vi inte samband mellan kommunernas storlek. Detta eftersom den stora och den lilla kommunen inte hade något formaliserat tillvägagångssätt för framställningen av analysen, medan den mellersta kommunen använde sig av en färdigställd matris. Detta betyder att kommun 2 genom ett formaliserat system kvalitetssäkrar att alla väsentliga delar beaktas. På samma sätt innebär det att kommunerna 1 och 3 lättare kan missa väsentliga risker som borde beaktas. När det gäller upprättandet av kontrollplanen hittade vi sambandet att dokumentationen av denna är utförligare i större kommuner. Vidare beaktade inte någon av kommunerna nämndernas verksamhetsmål och pga. kan de inte kvalitetssäkra uppföljningen av mål.

Samtliga kommuner utför kvalitetssäkring av kompetensen i fall då anställda med viktig kunskap lämnar organisationen. Detta görs genom dokumentering av rutiner så att ersättare lättare kan komma in i arbetsrutinerna.

Ur kontrollkomponenten kontrollaktiviteter fick vi fram följande slutsatser: samtliga kommuner kvalitetssäkrar de inbyggda kontrollerna genom att de har en god dokumentation av vilka kontroller som finns. Vidare kvalitetssäkrar samtliga kommuner handlingsberedskapen hos personalen genom tydliga kommunikationskanaler för spridning av nya regler, policys mm. Dessutom var inom samtliga kommuner de inbyggda kontrollernas syfte till för att säkerställa medelsfördelningen och nästan ingen fokus låg på att följa upp kommunfullmäktiges mål.

I den stora och den medelstora kommunen utför man granskningen på ett öppet sätt då de som granskar i förväg meddelar vilka områden som ska granskas. I den lilla kommunen görs granskningen i hemlighet. Detta tyder på att man lättare accepterar granskning i de större kommunerna samt att de mer är måna om att skapa en positiv syn på den interna kontrollen.

Från information och kommunikations komponenten fick vi fram att kommunernas storlek inte har en betydelse när det gäller att spridningen av mål och visioner samt arbetet med den interna kontrollen. Detta beror troligtvis på att kommun 1 och 3 inte tillräckligt mycket har

satsat på att sprida den informationen. Denna slutsats drar vi eftersom i kommun 2, enligt EA 2, är mål och vision kända.

Att kommunikationen om den interna kontrollen mellan de anställda och nämndspolitikerna sker en gång om året kan sägas inte vara tillräcklig för att säkerställa att begreppet intern kontroll ska bli tillräckligt känt inom organisationen. Å andra sidan kan det sägas att den interna kontrollen kommuniceras genom de olika inbyggda kontrollerna. De vanliga rutinerna som t ex attestrutiner utgör egentligen intern kontrollarbetet, men i själva begreppet verkar inte vara tydligt på alla nivåer.

När det gäller återrapporteringen av delegation märker vi utifrån intervjumaterialet att den mindre kommunen slarvade med detta till skillnad från den stora kommunen. Detta kan bero på att delegation uppfattas som en del i de löpande arbetsuppgifterna i mindre kommuner. Ett exempel kan vara att en anställd som har fått en delegation om att utföra en uppgift, inte rapporterar detta efteråt till den som delegerade uppgiften till honom/henne.

I den stora och den mellanstora kommunen utför utvärdering av det interna kontrollarbetet. Detta görs inte av den lilla kommunen. Betydelsen av denna skillnad kan vara att man i den lilla kommunen inte satsar mycket på arbetet med den interna kontrollen.

I den stora kommunen fanns det speciellt anställda personer vars arbetsuppgifter var att arbeta med bl.a. omvärldsbevakningen. I kommun 2 och 3 ingick denna arbetsuppgift i handlingsplanen. Slutsatsen är att större kommuner har mer resurser för detta.

Sammanfattningsvis kan man konstatera att samtliga kommuner hade ett dokumenterat reglemente för intern kontroll, men användningen av detta skiljde sig avsevärt. Vi har kommit fram till att den lilla kommunen har reglemente för synes skull. Kvalitetssäkringen i samtliga kommuner utförs av rutiner som påverkar ekonomin. Vidare kvalitetssäkrar inte någon av de undersökta kommunerna verksamhetens ändamålsenlighet. Dessutom tar kommunerna oavsett storlek inte hänsyn till kommunfullmäktiges mål inom arbetet med den interna kontrollen. Följden är att de inte kan utföra kvalitetssäkring av dessa. Alltså: storleken spelar inte så stor roll, när det gäller kvalitetssäkring av den interna kontrollen!

6.2 Fortsatt forskning

Under tiden som vi har arbetat med vår uppsats har idéer och tankar kring en fortsatt forskning i ämnet hur kommuner kvalitetssäkrar den interna kontrollen växt fram. En lämplig forskning hade varit att utföra en bredare och djupare forskning för att få fram ett mer tillförlitligt och representativ resultat. För att kunna få en djupare forskning hade man kunnat göra en liknande undersökning på nämndsnivå eftersom ansvaret för den interna kontrollen ligger hos dem. Med bredare forskning menar vi att man hade kunnat undersöka ett större antal kommuner.

Vi förstår att en ny forskning skulle kräva nya konstruktioner av modeller, frågor vilka skulle vara fördjupade på ämnet. Det utesluter inte att vi kan använda oss av det som vi redan forskat om i denna uppsats.

Referenslista

Publicerade källor

Davidson, B & Patel, R. (1991). *Forskningsmetodikens grunder – Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Lund: Studentlitteratur

Edsö, I. (1999). *Kvalitetssäkra nu!: Praktikfall med kommentarer*. Stockholm: svensk bygg-tjänst

(Ejvegård, R. (1996). *Vetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur

Eriksson, T.L & Wiedersheim-paul, F. (1999). *Att utforska och rapportera*. Malmö: Liber Ekonomi

Finansiella Kommunutredningar KB. (1996). *Effektiv styrning och uppföljning av verksamheten i landsting och kommuner*. Uddevalla: MediaPrint AB

Föreningen Auktoriserade revisorer (2000). *FARs Revisionsbok 2000*. Stockholm: FAR Förlag AB.

Föreningen Auktoriserade revisorer (2000). *Testa den interna kontrollen och redovisningen!*. Stockholm: FAR Förlag AB

Haglund, A. Stureson, J., Svensson, R. (2001). *Intern kontroll – Ett flerdimensionellt ledningsverktyg*. Malmö: Komrev B

Hansson, J-I & Martinsson, S. (1994). *Så mäter du din verksamhet – Att styra med mål och verksamhetsmått inom skola och barnomsorg*. Ängelholm: Bokförlaget Kommunlitteratur

Kjeldsberg, T. (1960). *Intern kontroll*. Vänersborg: Vänersborgs Boktryckeri

Merriam, S.B. (1994). *Fallstudien som forskningsmetod*. Lund: Studentlitteratur

Persson, L., Andersson, M. (1994). *Intern kontroll – Ett medel att uppnå effektivitet och säkerhet*. Stockholm: Komrev AB

Sanderberg, B & Stureson J. (1996). *Visionen om den styrbara kommunen*. Malmö: Liber-Hermods AB

Svenska kommunförbundet. (1999). *Elektronisk handel - Intern kontroll och redovisning*. Stockholm: Katarina Tryck

Artiklar ur tidskrifter

Internal Auditor, s 48, (December 1994). *Three Control Models*.

Blomberg, I. (1998). *Kvalitetssäkring, kvalitetssystem och verksamhetsutveckling*. Vård, nr 4, s 14-20

Opublicerade källor

Övriga källor

Kommun 1

Controller, 2004-05-11 och 2004-05-14 (Intervju)

Sakkunnig revisor 1, 2004-05-19 (Intervju)

Granskningsrapporter för intern kontroll

Reglemente för intern kontroll

Kommun 2

Omvärlds – och utvecklingsekonom, 2004-05-13 (Intervju)

Sakkunnig revisor 2004-05-13, (Intervju)

Granskningsrapporter för intern kontroll

Reglemente för intern kontroll

Kommun 3

Ekonomichef, 2004-05-14 (Intervju)

Sakkunnig revisor, 2004-05-14 (Intervju)

Granskningsrapporter för intern kontroll

Reglemente för intern kontroll

APPENDIX 1

Intervjuguide

Intern kontroll

1. Vilken eller vilka funktion/er av den interna kontrollen är mest betydelsefull/a?
 - Skapa ändamålsenliga och väl dokumenterade system och rutiner
 - Säkra en rättvisande och tillförlitlig redovisning och information om verksamheten i övrigt
 - Säkerställa att lagar, policy och reglementen mm. följs
 - Skydda mot förluster och förstörelse av kommunens tillgångar
 - Eliminera eller upptäcka allvarliga fel/risker

Syfte: Att ta reda på var kommunen lägger störst vikt och resurser samt att få hum om vad den interna kontrollen innebär för respektive kommun. Frågan kan ge indikation på var kommunens svaghet kan ligga i.

COSO-modellen

Kontrollmiljö

1. Har kommunen antagit särskilda etiska förhållningsregler för tjänstemän och/eller förtroendevalda?
2. Om inte, hur kommuniceras budskapet kring vad som är acceptabelt och inte inom kommuner?

(**Syfte:** med fråga 1 & och följdfrågan 2 är att ta reda på om kommuner tar speciella åtgärder och jobbar på att förbättra kulturen inom organisationen. Vidare avslöjar frågorna hur man ser till att nyckelpersoner inom organisationen följer bestämda mål. Ytterligare får man svar på hur organisationens värderingar formas)
3. Vad händer om någon bryter mot de etiska reglerna?

(**Syfte:** Med denna fråga vill vi ta reda på om organisationen har fastställda system eller tar ställning från fall till fall vid upptäckt av brott mot de etiska reglerna)

4. Hur hanteras oegentligheter i organisationen?

(**Syfte:** Hur hanterar man det: locket på, info till berörda, info till alla, annat)

5. Har ni gjort någon kompetensinventering de senaste 3 åren?

(**Syfte:** vill vi ta reda på hur och när senaste kompetensinventering är gjord och om det överhuvudtaget förekommer något sätt de inventerar kompetens)

6. Nya leverantörer, läggs upp av?

(**Syfte:** För att ta reda på hur pass utvecklat det organisatoriska och administrativa systemet är. Finns det detaljerade instruktioner om hur man går till väga och vem som är ansvarig för att undvika t ex förskingring?)

7. Hantering av behörigheter och lösenordsanvändning, beskriv!

(**Syfte:** För att ta reda på hur det tekniska systemet fungerar och för att undvika att obehöriga personer tar sig in i systemet)

8. På vilket sätt används tekniska lösningar (IT) för att bygga in kontroller (IDEA, Access etc.

(**Syfte:** Här vill vi ta reda på hur mycket av den interna kontrollen som är datoriserad)

9. Tycker ni att styrdokument som kommunstyrelsen upprättar är tillräckliga (regler/policys/riktlinjer)?

10. Om inte, vad saknas?

(**Syfte:** Med frågorna 9 & 10 vill vi ta reda på hur pass täckande styrdokumenterna är)

Väsentlighets- och riskanalys

1. Arbetar ni med väsentlighets- och riskanalys eller någon liknande analys innan ni bestämmer vilka rutiner/processer som ska kontrolleras under året? Och i så fall vilka?

(**Syfte:** Att ta reda på hur de går till väga när de ska säkerställa den interna kontrollen)

2. Vad beaktas i denna analys (väsentlighet, sannolikhet, kostnad, annat)?

(**Syfte:** Är att ta reda på vilka variabler som är väsentliga vid analysen)

3. Vem deltar i detta arbete?

(**Syfte:** Är att ta reda på vilka personer som har hand om analysen. Är det bara ekonomer så kan det lätt leda till stor fokus på ekonomin)

4. Sker detta arbete löpande eller vid viss/vissa bestämd/a tidpunkt/er under året?
(Syfte: För att ta reda på hur ofta man detta sker med tanke på att det sker förändringar i omvärlden)
5. Hur dokumenteras och används resultatet av väsentlighets- och riskanalysen?
(Syfte: För att ta reda på om man verkligen använder sig av väsentlighets- och riskanalysen eller om den endast utförs för skeendets skull?)
6. På vilken nivå genomförs en väsentlighets- och riskanalys (nämnds nivå, områdesnivå, enhetsnivå, annan nivå)?
(Syfte: är att ta reda på hur omfattande väsentlighets- och riskanalysen är)
7. Leder resultatet av väsentlighets- och riskanalysen till andra kontrollaktiviteter än de anmodade (exv. direkt åtgärd, nya inbyggda kontroller, utbildning/info, uppsikt)?
(Syfte: För att ta reda på vilka metoder som används för att åtgärda fel/risker, om de inbyggda kontrollerna inte räcker till. Samt att ta reda på vilka risker de prioriterar och åtgärdar direkt)
8. På vilket sätt beaktas nämndens mål, uppföljningsrutiner i väsentlighets- och riskanalysen?
(Syfte: Eftersom huvudsyftet i den interna kontrollen är verksamhetens mål och ändamålsenlighet och därför vill vi ta reda på hur de bakar in detta i väsentlighets- och riskanalysen)
9. Hur beaktar ni de externa riskerna?
 - Omvärldsrisker
 - Finansiell risk
 - Legal risk
 - (IT-baserad risk)
10. Hur beaktar ni de interna riskerna?
 - Verksamhetsrisker
 - Redovisningsrisker
 - Kontrollrisker

- IT-baserad risk

(**Syfte:** Med frågorna 9 & 10 vill vi se om de är medvetna om dessa risker och hur de beaktas)

11. På vilket sätt beaktas omvärldsfaktorer såsom kompetensförsörjning?

(**Syfte:** Hur man gör när betydelsefulla med viktig kunskap lämnar organisationen)

12. Tas hänsyn till tidigare egna erfarenheter av intern kontrollarbetet, revisionens granskningar eller tillsynsmyndigheters granskningar i väsentlighets- och riskanalysen?

13. Beaktas tidigare oegentligheter i väsentlighets- och riskanalysen?

(**Syfte:** Med frågorna 12 & 13 vill vi ta reda på hur väl de utnyttjar tidigare erfarenheter från väsentlighets- och riskanalysen. Betraktar de endast negativa saker för att inte göra om samma misstag och/eller tar de lärdom av de positiva sakerna.)

Kontrollaktiviteter

1. Vilka kontrollaktiviteter genomförs under året utöver de i interna kontrollplanen (uppföljning, inbyggda, inventering av styrdokument, dokumentation av rutiner/processer)?

(**Syfte:** Är att se hur de säkerställer kontrollaktiviteterna)

2. Vilka inbyggda kontroller finns? Finns dessa dokumenterade?

(**Syfte:** Ta reda på om de har ett välutvecklat system av inbyggda kontroller. Det ger indikation på hur pass mycket de försäkras om att de utför uppgifterna korrekt)

3. Sker dokumentation av processer/rutiner löpande?

(**Syfte:** För att säkerställa hur de fungerar och ifall de behöver ses över)

4. Hur implementeras nya regler och policys i nämnden (både kommungemensamma samt nämndsspecifika)?

(**Syfte:** Hur de går tillväga när nya aktiviteter införs)

5. Hur säkerställer ni att nämndens samt fullmäktiges mål uppnås och vid avvikelser, vilka åtgärder vidtas?

(**Syfte:** Eftersom den interna kontrollens syfte är att uppnå fullmäktiges mål så är det viktigt att se hur säkerställningen sker och avvikelser hanteras)

6. Hur säkerställer ni (via div. kontrollaktiviteter – redogör för dessa) att lagar och interna regler följs, ekonomiska rapporteringen och informationen om verksamheten är tillfredsställande, samt verksamheten bedrivs ändamålsenligt och kostnadseffektivt?)

(**Syfte:** Ta reda på vilka kontrollaktiviteter som avser att säkerställa de olika delar som vi har nämnt ovan)

7. På vilket sätt informeras anställda om att kontrollaktiviteter ska genomföras (även kontrollmiljön).

(**Syfte:** Eftersom de anställda kan känna obehag av att bli kontrollerade indirekt via kontrollaktiviteterna)

Information och kommunikation

1. På vilket sätt kommuniceras det interna kontrollarbetet med anställda och nämndspolitikerna? Sker det en löpande kommunikation? Beskriv.

(**Syfte:** Eftersom det är viktigt att kommunikation sker mellan olika nivåer)

2. Sker återrapportering av delegation på ett tillfredsställande sätt? Beskriv.

(**Syfte:** Se om kommunikationen och informationen sker på ett tillfredsställande sätt)

3. Är mål och vision kända och etablerade i organisationen? Hur har dessa implementerats?

(**Syfte:** att ta reda på hur man får hela organisationen att dra mot samma riktning)

4. Hur kommuniceras samt implementeras nämndens nya styrdokument, omorganisationer samt vad som gäller för enskilda rutiner?

(**Syfte:** Att ta reda på hur de anställda får kännedom om nya styrdokument mm)

5. Är intern kontrollbegreppet känt i organisationen? Är arbetsmetoderna för att arbeta med intern kontroll kända i organisationen?

(**Syfte:** Att ta reda på hur man inom kommunen sprider kännedom om den interna kontrollen och om arbetsmetoderna gällande denna är kända)

6. Har nämnden har god kännedom om hur intern kontrollen fungerar?
7. Erhåller nämnden relevant information om ekonomi och verksamhet löpande?

(**Syfte:** Frågorna 7 & 8: Då nämnden har det yttersta ansvaret för den interna kontrollen är det naturligtvis av stor betydelse att de har god kännedom och att de är informerade om denna)

Tillsyn

1. Hur, när och på vilket sätt utvärderas det interna kontrollsysteemets funktion inom nämnden (ändamålsenligt, effektivt, kommunicerbart – analys av existerande kontroller, kontinuerlig värdering av riskbedömningen, förslag på förbättringar, ge ex)?
(**Syfte:** Låta respondenten generellt beskriva tillsynen)
2. Hur används resultatet (vunna erfarenheter) av genomförda kontrollaktiviteter inom nämnden? (utväxling visavi kommunstyrelsens samlade erfarenheter, åtgärdsplaner, nya regler, återkoppling till organisationen.)
(**Syfte:** För att se efter att det resultatet som kommunen har erhållit utnyttjas)
3. Dokumenteras resultatet av det löpande intern kontrollarbetet under året?
(**Syfte:** För att se efter som de är noggranna med dokumentationen. Noggrannhet ger mer tillförlitliga resultat.)
4. Finns ansvariga personer utsedda som ansvarar för omvärldsbevakning och utvärdering av faktorer som kan komma att påverka verksamhetens system och rutiner?
(**Syfte:** För att se hur pass ajour de är och hur stor vikt de lägger på bevakningen av omvärlden och på ovanstående faktorer)
5. Hur kommuniceras intern kontrollarbetet med nämnden?
(**Syfte:** Att se på vilket sätt och hur kontakten med nämnden och de som utför den hålls gällande det interna kontrollarbetet. Detta eftersom nämnden har det övergripande ansvaret för den interna kontrollen)
6. Hur kommuniceras intern kontrollarbetet med kommunstyrelsen?

(**Syfte:** Att se på vilket sätt och hur kontakten med kommunstyrelsen och de som utför den hålls gällande det interna kontrollarbetet. Detta eftersom kommunstyrelsen har det yttersta ansvaret för den interna kontrollen)

7. Har ni vid något tillfälle funnit anledning att förändra något det interna kontrollsystemet? Vad, när och varför?

(**Syfte:** För att se hur pass innovativa de är och hur pass mycket resurser de spenderar på detta verktyg)

8. Vilka signaler får ni om styrdokument saknas/är överflödiga?

(**Syfte:** Hur avgör man om något är överflödigt. Finns det kriterier som avgör detta och om de påpekar om något saknas eller är överflödigt)

9. Är information - och kommunikationssystemet dokumenterat?

(**Syfte:** Ta reda på om det finns i förhand fastställda information - och kommunikations vägar som de anställda ska använda sig av och hur dessa används. Detta för att man sedan ska kunna utvärdera dessa lättare.)

10. Hur följer kommunstyrelsen upp att alla planer kommit in och hur sker återkopplingen tillbaka till nämnderna? Utvärderas det samlade systemet årligen av Kommunstyrelsen? Dokumenteras detta, beskriv processen.

(**Syfte:** Detta för att se efter om man tar vara på utvärderingen genom att återkoppla den tillbaka till verksamheten. Vidare vill vi se om de ser över sitt system för den interna kontrollen)