



Handelshögskolan  
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

# Intern kontroll i kommunen

- hur fungerar kontrollrutiner i praktiken?

En granskning av tre Västsvenska kommuner

Kandidatuppsats i Företagsekonomi

Inriktning: Externredovisning

2005

Handledare: Ann-Christine Frandsen

Författare: Ann-Sofie Jansson

Linda Johansson

## Förord

Efter att uppsatsen nu har blivit fullbordad vill vi tacka de personer som har bidragit till genomförandet.

Vi vill framföra ett stort tack till alla våra respondenter som tog sig tid att träffa oss och gav genomtänkta svar. Utan Er hjälp hade vår uppsats inte varit möjlig att fullfölja.

Vi önskar även att tacka vår handledare vid Handelshögskolan Göteborgs Universitet, Ann-Christine Frandsén, för åsikter och idéer under arbetets gång.

Göteborg, Juni 2005

-----  
Ann-Sofie Jansson

-----  
Linda Johansson

# Sammanfattning

**Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, Företagsekonomiska Institutionen**

**Titel:** Intern kontroll i kommunen – hur fungerar kontrollrutinerna i praktiken?

**Författare:** Ann-Sofie Jansson och Linda Johansson

**Handledare:** Ann-Christine Frandsén

**Bakgrund:** Förtroendet för den privata och offentliga sektorn har varit mycket omdebatterat den senaste tiden. Skandalerna har avlöst varandra med redovisningsfusk och ekonomisk brottslighet. Behovet av att motverka oegentligheter av detta slag har varit utgångspunkt till att intern kontroll blivit av stor vikt inom den kommunala verksamheten. För att säkerställa att medborgarna ska kunna bevara sin tilltro för det kommunala arbetet har det uppkommit en ökad efterfrågan intern kontroll i organisationen.

**Problem:** Den interna kontrollen innefattar en mängd olika rutiner så som kontroller av ekonomiska transaktionerna och kontroller om kommunens medel förbrukas på avsett sätt. Utan rutiner i det dagliga arbetet kontrolleras inte transaktioner och händelseförlopp fullt ut och det finns risk att fel i redovisningen uppkommer. Idag finns ett antal nedskrivna idealmoment angående vilka rutinbaserade kontroller som ska innefattas i en god intern kontroll. Men om kommunerna följer dessa rekommendationer i det praktiska arbetet är inte allmänt känt. Därmed är det intressant att ställa följande fråga;

*Hur arbetar kommunstyrelsen och de kommunala nämnderna i praktiken med internkontrollrutiner?*

**Syfte:** Syftet med uppsatsen är att kartlägga nämndernas och kommunstyrelsens arbete med internkontrollrutiner och beskriva dem på en generell nivå. Uppsatsen syftar till att ge en inblick i rutinarbetet och kan ha praktisk betydelse genom att skapa inspiration för kommunerna till att se över sina rutiner och eventuellt förbättra dem.

**Avgränsningar:** Granskning har utförts på kommunens verksamhet och inte kommunalägda företag. Samtliga Sveriges kommuner kunde inte ingå i undersökningen vilket ledde till att begränsning gjordes till tre kommuner i Västsverige med ett invånarantal på 50 000 invånare.

**Metod:** Arbetet inleddes med en litteraturstudie av sekundärdata för att få en inblick i ämnet. Uppsatsen genomfördes med en kvalitativ undersökningsmetod vilket innefattade sex stycken personliga fältintervjuer med kommunstyrelsens ordförande och socialnämndens ordförande i respektive kommun. Vi tog även del av kommunernas revisionsberättelser för att få en vidare syn på internkontrollarbetet.

**Resultat och slutsats:** En slutsats vi kan dra efter uppsatsens genomförande, är att begreppet intern kontroll har en likartad betydelse i de tre kommunerna. Det kan därmed konstateras att det finns en allmän definition av begreppet i den kommunala verksamheten. Vi fann att nämnderna inte arbetade praktiskt med utformning av den interna kontrollen, som uppfattningen var efter studien av sekundärdata. Det är därmed svårt att exakt svara på hur det praktiska arbetet går till i kommunerna. För att bedriva en god intern kontroll krävs förebyggande arbete, oberoende och kunskap om ämnet, dock fann vi brister i dessa områden som kommunerna kan ta till sig och förbättra.

## Innehållsförteckning

<b>1. Inledning</b> .....	<b>1</b>
1.1 Bakgrund .....	1
1.2 Problemdiskussion.....	2
1.3 Frågeställning .....	3
1.4 Syfte .....	3
1.5 Avgränsning .....	3
1.6 Uppsatsen disposition.....	4
<b>2. Metod</b> .....	<b>5</b>
2.1 Undersökningsmetod .....	5
2.2 Datainsamling.....	5
2.2.1 Sekundärdata .....	5
2.2.2 Primärdata .....	6
2.3 Källkritik .....	8
2.4 Uppsatsens trovärdighet .....	9
2.4.1 Validitet .....	9
2.4.2 Reliabilitet .....	9
<b>3. Referensram</b> .....	<b>11</b>
3.1 Kommunens uppbyggnad .....	11
3.1.1 Vilka som ansvarar för den interna kontrollen .....	11
3.1.2 Intern kontrollplan .....	13
3.2 Intern kontroll.....	13
3.2.1 Redovisningskontroll och administrativ kontroll .....	14
3.2.3 COSO-modellen .....	15
3.3 Rutiner .....	16
3.3.1 Väsentlighets- och riskanalys .....	17
3.3.2 Inbyggda kontrollrutiner .....	18
3.3.3 Datorisering av rutiner .....	19
3.3.4 Dokumentation och utvärdering .....	19
3.4 Oegentligheter .....	20
<b>4. Empiri</b> .....	<b>22</b>
4.1 Kommunstyrelsen.....	22
4.1.1 Intern kontroll i praktiken .....	22
4.1.2 Rutiner .....	23
4.1.3 Oegentligheter .....	25
4.1.4 Granskning utförd av revisorer .....	26
4.2 Socialnämnden .....	26
4.2.1 Intern kontroll i praktiken .....	26
4.2.2 Rutiner .....	27
4.2.3 Oegentligheter .....	29
4.2.4 Granskning utförd av revisorer .....	30
4.3 Granskning av kommunernas revisionsberättelser .....	30
<b>5. Analys</b> .....	<b>32</b>
5.1 Intern kontroll i praktiken .....	32
5.2 Rutiner .....	33



5.2.1 Väsentlighets- och riskanalys	33
5.2.2 Inbyggda rutiner	33
5.2.3 Datorisering av rutiner	34
5.2.4 Uppföljning av den interna kontrollen	35
5.3 Oegentligheter .....	35
5.4 Granskning utförd av revisorer .....	36
<b>6. Slutdiskussion.....</b>	<b>37</b>
6.1 Slutsats .....	37
6.2 Förslag till vidare forskning.....	38
<b>Referenslista .....</b>	<b>39</b>

**Figurförteckning:**

<i>Figur 1. Kommunens uppbyggnad</i>	<i>11</i>
<i>Figur 2. Rapporteringsled</i>	<i>20</i>

**Bilaga:**

<i>Bilaga. Intervjuguide</i>	
------------------------------	--

## Inledning

---

*Inom detta kapitel kommer vi att beskriva bakgrunden till den interna kontrollens aktualitet idag och varför den är ett intressant studieobjekt. Vidare innehåller kapitlet en diskussion kring ämnet vilket leder fram till frågeställningen som innefattar hur kommunstyrelsen och nämnderna inom kommunen arbetar med internkontrollrutiner. Därefter beskrivs uppsatsens syfte och avgränsningar. Slutligen illustreras uppsatsens disposition.*

---

### 1.1 Bakgrund

Förtroendet för den privata och offentliga sektorn har varit mycket omdebatterat den senaste tiden. Skandalerna har avlöst varandra med redovisningsfusk och ekonomisk brottslighet. Exempel på detta inom privata sektorn är Skandia och Enron som bland annat gjort förluster till vinster, blåst upp omsättningssiffror och tagit illegala lån. Detta har gjort att förtroendet för företag har sjunkit de senaste tio åren (SOU 1998:71). Samma problem har visat sig även inom den offentliga sektorn med de uppmärksammade skandalerna på 1990-talet. Av dessa kan nämnas Gävle- och Motalaskandalerna där kommunaltjänstemän använde kommunala medel för privat bruk. Behovet av att motverka ekonomiskt missbruk och oegentligheter av detta slag har varit utgångspunkt till att intern kontroll blev av stor vikt även inom den kommunala verksamheten. Högre krav har ställt på att intern kontroll ska vara implementerad i organisationen. Medvetenheten hos allmänheten har ökat om att kontroll spelar en betydande roll och det krävs av samhället idag då etiken och moralen har visat sig vara bristfällig (Johansson, 2002).

Som Patrik Johansson tar upp i sin rapport "Vem tar notan?" (2002) är frågan om skandaler enbart på senare tid har förekommit eller om det alltid har funnits i lika hög grad och att det är dagens media som har fått upp det till ytan. Det vi vet är att det som har målats upp i media har medfört att en allmänt dålig bild har uppstått av det moraliska läget i landets kommuner. Det är oerhört viktigt att allmänheten har förtroende för kommunen, därför måste de förtroendevalda uppträda och verka på ett ansvarsfullt och förtroendegivande sätt (SOU 2004:107). Kommunernas verksamhet finansieras bland annat av allmänhetens skattemedel vilket medför en ökad efterfrågan på intern kontroll. Detta för att säkerställa att medborgarna ska ha kvar sin tilltro till det kommunala arbetet. Intern kontroll går därmed från att vara ett ekonomiskt verktyg till att även vara ett instrument för värdeskapande och krävs för att öka värdet och tillförlitligheten i organisationen (Managerial Auditing Journal, Goodwin, 2004).

Den interna kontrollen inom kommunerna ansågs bristfällig, därför skedde ett tillägg år 2000 i Kommunallagen (6 kap. 7 §). Enligt lagen är det nämnderna inom kommunen som är ansvariga för att verksamheten bedrivs i enlighet med de mål och riktlinjer som fullmäktige har bestämt. Tillägget medförde att det blev lagstiftat att nämnderna även skulle ha tillräcklig kontroll inom sin nämnd (SOU 1998:71).



Ämnet är av hög aktualitet både för allmänheten och organisationerna. Medvetenheten om den interna kontrollens betydelse är viktig för att minska framtida oegentligheter. En djupgående studie om hur intern kontroll i praktiken fungerar i Sveriges kommuner efterfrågas av Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet, detta för att kunna kartlägga hur väl kommunerna arbetar för en god intern kontroll.

## 1.2 Problemdiskussion

”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, 1960).

Organisationen Committee of Sponsoring Organisation the Treadway Commission (COSO) diskuterar att internkontrollbegreppet kan ses på en mängd olika sätt. Inom den kommunala verksamheten kan problem då uppstå om det finns olika mål och förväntningar med den interna kontrollen (COSO, 2004). Eftersom begreppet kan tolkas på olika sätt, kan det leda till att arbetet med den interna kontrollen blir olika beroende på vem som utför den. Internkontrollarbetet kan även påverkas av ledningsstilar och omgivningsstrukturen (Brody, Golen & Reckers, 1998). Vad begreppet betyder bör därför kartläggas och få genomslagskraft i respektive verksamhet. Den interna kontrollen har blivit allt mer aktuellt efter de skandaler som uppkom på nittiotalet och det senaste decenniet har skapat förändringar inom kontrollprocedurer och rapporteringar. Därmed har ett håll uppstått mellan den traditionella rollen som kontrollanten hade förr och organisationens behov av intern kontroll idag (Coupland, 1993). Arbetet har blivit mer omfattande och förändras i allt högre hastighet i och med samhällets utveckling. Exempelvis har det frambringat en ökad datorisering, vilket har medfört att kommunerna måste utforma nya automatiserade kontroller vilka ska vara lika säkra som de manuella (Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet, 2001).

Den interna kontrollen i kommunen innefattar en mängd olika rutinarbeten såsom kontroller av ekonomiska transaktioner och kontanthantering. Sådana rutiner kan uppkomma från förutbestämda regler och genom att repetera dem blir de successivt ett day-to-day beteende och i slutändan en organisatorisk rutin (Burns & Scapens, 2000). Genom att komma så långt med formella regler blir det vardagliga arbetet och kontrollerna smidigare och mer naturliga för de anställda. I brist på rutiner i det dagliga arbetet kontrolleras inte transaktioner och händelseförlopp fullt ut, vilket ökar risken att fel i redovisningen uppkommer. De existerande rutinerna kan vara bra formulerade men ändå skapa felaktigheter om de inte är tillräckligt implementerade i organisationen. Detta kan medföra att arbetet då blir meningslöst och onödigt. Det är viktigt att kommunen har fungerande internkontrollrutiner i verksamheten. Utan rätt rutiner, kontrollantens oberoende och ett effektivt arbete kan det ge upphov till oegentligheter och skandaler. Förtroendet för kommunerna har minskat på grund av dessa och allmänheten behöver öka sin tilltro till de förtroendevalda. Därmed är det betydelsefullt att rutinarbete och oberoende granskas och utvärderas. Det är även viktigt att åtgärder sätts in för att förhindra att likartade händelser sker i framtiden. Saknas anmälnings- och åtgärdsrutiner kan förödande konsekvenser skapas så som minskad tilltro hos allmänheten och vara förstörande för det demokratiska systemet (Haglund, Sturesson & Svensson 2001).

Kommunstyrelsen innehar det övergripande ansvaret för den interna kontrollen och kan påverka kontrollarbetet genom tillägg utöver fullmäktiges reglemente. De kommunala nämnderna har enligt kommunallagen (6 kap. 7 §) ansvaret för att den interna kontrollen ska vara tillräcklig. De har en mängd uppgifter som ska leda till en god intern kontroll. Exempelvis ska nämnden med utgångspunkt från fullmäktiges övergripande beslut utforma egna tillämpningsregler och riktlinjer för verksamheten samt organisera arbetet och utse ansvariga personer för olika kontrollfunktioner (Haglund, Sturesson & Svensson, 2001). Detta innebär att de ska utforma rutiner så att en god intern kontroll kan bedrivas (SOU 1998:71). I och med att kommunstyrelsen och nämnderna har en betydande inverkan på internkontrollarbetet anser vi att en studie angående deras praktiska arbete är av intresse att granska.

Idag finns ett antal nedskrivna idealmoment för kommunerna angående vilka rutinbaserade kontroller som ska innefattas i en god intern kontroll. Men om kommunerna följer dessa rekommendationer i det praktiska arbetet är inte allmänt känt. Något internt kontrollsystem som är lämplig för alla rutiner finns idag inte dokumenterat (SOU 1998:71). En studie som undersöker hur det praktiska arbetet med rutiner utförs i Sveriges kommuner, skulle kunna öka kunskapen och fylla tomrummet.

### 1.3 Frågeställning

Efter följande problemdiskussion anser vi att följande fråga är relevant att ställa:

- Hur arbetar kommunstyrelsen och de kommunala nämnderna i praktiken med internkontrollrutiner?

### 1.4 Syfte

Syftet med uppsatsen är att kartlägga nämndernas och kommunstyrelsens arbete med internkontrollrutiner. Vi har valt att studera ett fåtal rutiner och beskriva dem på en generell nivå. De områden vi fokuserar på är *intern kontroll i praktiken, rutiner, oegentligheter och granskning av revisorer*. Uppsatsen syftar till att ge inblick i rutinarbetet och kan ha praktisk betydelse genom att skapa inspiration till kommunerna att se över sina rutiner och eventuellt förbättra dem. Vi hoppas även kunna ge någon med insyn eller intresse av det kommunala arbetet en vidare syn på det praktiska arbetet med internkontrollrutiner.

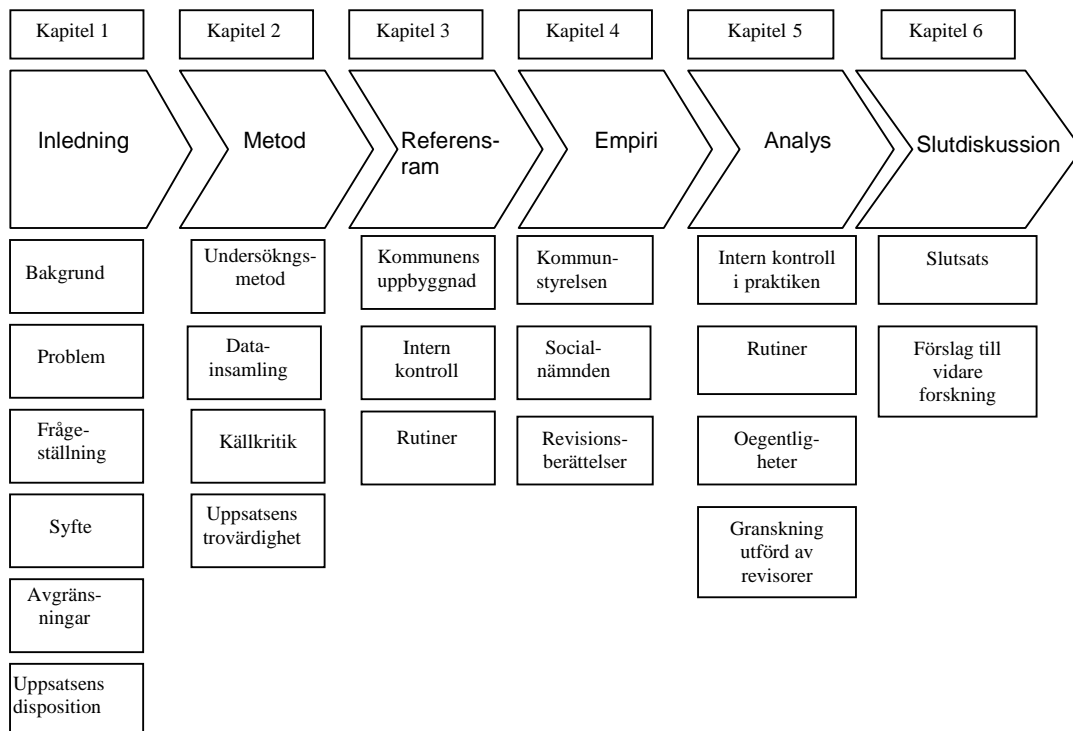
### 1.5 Avgränsning

Studien har avgränsats till att undersöka kommunens verksamhet och inte kommunägda företag. Vidare har uppsatsen begränsats till Västsverige där vi valt tre kommuner med respektive 50 000 invånare. Detta för att få en likartad bild av det vi undersökt. I varje kommun har vi endast intervjuat en representant från kommunstyrelsen och socialnämnden. Tidsbristen gjorde att det inte fanns utrymme för fler respondenter vilket medförde att vi inte hade möjligheten intervjuva kommunens revisorer utan endast tog del av revisionsberättelserna. Vi har ytterligare begränsat uppsatsen till att enbart studera rutiner



kring väsentlighets- och riskanalys, inbyggda kontrollrutiner, datorisering av rutiner, dokumentation och utvärdering samt oegentligheter.

### 1.6 Uppsatsens disposition



## 2. Metod

---

*Metodkapitlet innehåller hur vi gick tillväga med att samla information till vår uppsats. Syftet med kapitlet är att redogöra för undersöknings- och datainsamlingsmetoder, urvalskriterier och källkritik. Vidare för vi en diskussion angående validiteten och reliabiliteten kring vårt arbete.*

---

### 2.1 Undersökningsmetod

Inom samhällsvetenskaperna finns det två huvudmetoder att välja mellan, vilka är kvalitativ och kvantitativ metod (Andersen, 1998). Den kvalitativa grundar sig på en djupare förståelse, vilket behövs för att få en bättre inblick i internkontrollarbetet. Den kvantitativa metoden är mer lämplig för att beskriva en viss frekvens eller omfattning av ett visst fenomen (Andersen, 1998 & Jacobsen, 2002). För att uppfylla uppsatsens syfte, det vill säga att kartlägga det praktiska arbetet med internkontrollrutiner, behövdes en helhetsbild av vårt undersökningsområde. Begrepp som förståelse av verkligheten var det primära och därmed blev valet av kvalitativ metod en naturlig följd. Vi har samlat in kvalitativ data, det vill säga informationssamling i form av ord och inte siffror, genom personliga intervjuer och redan publicerad litteratur. Detta för att få en förståelse av problemets helhet.

### 2.2 Datainsamling

#### 2.2.1 Sekundärdata

Sekundärdata innehåller information som tidigare är insamlad av andra forskare och författare för ett annat ändamål. Data kan vara i form av publicerade böcker, tidskrifter och dokument.

#### *Litteratursökning*

Innan uppsatsskrivandet var vi i behov av att sätta oss in i ämnet då vi inte tidigare har studerat intern kontroll inom kommunrevision. Vi sökte därmed litteratur, vetenskapliga artiklar och undersökningar utgivna av statligt verk, genom Gunda via Göteborgs Universitet och på Göteborgs Statsbibliotek. Vetenskapliga artiklar fann vi bland annat på databasen Business Source Premier. Litteratur insamlades bland annat angående kommunernas uppbyggnad, kommunrevision och intern kontroll. Det var svårt att finna litteratur och artiklar som behandlar intern kontroll i kommuner och informationen vi fann var delvis bristfällig. För att få tips till relevant litteratur var vi i kontakt med Caroline Nyman på Sveriges Kommuner och Landsting och även med vår handledare Ann-Christine Frandsen. Vid sökandet på nyckelord som intern kontroll användes en kombination av sökord som till exempel intern kontroll, interna kontroller och internkontroll. Detta för att fånga den största vidden av information. Det gav oss många träffar och stor sällning krävdes då vi märkte att begreppet används inom flera områden. Faktan vi fick tag på gav oss en relativt bra helhetsbild av ämnet som gjorde det möjligt att genomföra uppsatsen. Avsikten med litteraturstudien var att få en bra grund att stå på inför kommande intervjustudie och dessutom gav litteraturen oss infallsvinklar till nya intressanta studieområden. Referenserna till de böcker och artiklar vi fann gav oss en vägvisning till ytterligare relevant data.

### **Webbsidor**

Vi använde oss av Internet för att söka på ett flertal av Sveriges kommuners hemsidor för att få en inblick i den kommunala verksamheten. Detta gav oss en bild av vad begreppet intern kontroll innebär för kommunerna och till viss del vad kontrollen ska innehålla. De tre kommunerna som skulle intervjuas för vår uppsats granskade vi mer grundligt via deras hemsidor, för att få en exakt bild av deras sammansättning och styre. En mer allmän förklaring på intern kontroll fick vi genom att söka på <http://www.google.com> där vi fann relevanta länkar.

### **2.2.2 Primärdata**

Primärdata omfattar fakta som insamlas för första gången genom intervjuer, observationer eller frågeformulär. De som intervjuas besitter den kunskap som krävs för att besvara den problemställning som forskaren vill ha svar på (Jacobsen, 2002).

Vi valde att samla in uppsatsens primärdata genom personliga intervjuer. Vi ansåg det var det bästa alternativet för vår frågeställning då en tvåvägskommunikation krävdes för att nå bästa resultat. Den data som kommer till handa blir bredare vid personlig intervju då frågor och svar kan tillkomma under intervjutillfället som inte hade uppkommit vid exempelvis en enkätundersökning. Med andra ord ges respondenterna möjlighet att fritt svara på frågorna då svarsalternativen inte är givna. Dessutom ansåg vi att ämnet var av sådan karaktär att följdfrågor kan vara av behov (Andersen & Schwencke, 1998). Uppsatsens frågeställning byggde på frågor om praktiken vilket kan anses vara svårt att få fram genom endast intervjuer. Detta på grund av att informationen som vi fick tillgång till enbart var beskrivningar av praktiken och vi tog därmed inte del av det dagliga arbetet. Det exemplariska hade varit att genomföra en fallstudie men i och med uppsatsens begränsade tidsomfång blev intervjuer vårt självklara val. Intervjuerna gav trots allt relativt bred och omfattande information vilket medförde att uppsatsen kunde genomföras.

### **Intervjuer**

Vi valde att granska tre kommuner i Västsverige där vi utförde sex personliga intervjuer varav tre med ordförande för kommunstyrelsen och tre med ordförande för socialnämnden i respektive kommun. Den första kontakten med våra intervjuobjekt gjordes per e-mail där vi kort presenterade oss och uppsatsens syfte. Därefter ringde vi dem och fick bestämt ett datum för intervju. Frågeformuleringen färdigställdes i förväg med hänsyn till uppsatsens syfte och problemställning. Frågorna var av öppen karaktär. När intervjuguiden var fastställd e-mailades den ut till samtliga respondenter för att ge dem tid att fundera över sina svar. Detta underlättade för några av våra respondenter då de i vissa fall fick fråga sig fram inom organisationen angående frågeställningar och begrepp. Dessutom gavs det möjlighet för dem att kontakta oss för eventuella klargöranden angående frågorna, vilket dock aldrig gjordes. Intervjuformen var semistandardiserad då frågorna var förutbestämda men även gav utrymme för uppföljningsfrågor för att få en vidareutveckling av respondenterna (Lundahl & Skärvad, 1992).

Vi funderade på att använda bandspelare men bestämde att genomföra intervjun endast med båda författarnas närvaro och anteckningsblock. Nackdelen med bandinspelning är att respondenten kan känna sig hämmad och spänd, dessutom skulle efterarbetet med att lyssna igenom intervjun ord för ord bli allt för mäktigt (Jacobsen Krag, 1993). Det konstaterades under ett intervjutillfälle att även respondenten föredrog intervjuer utan bandspelare då han



ansåg att det medförde en tryckt och spänd atmosfär under intervjun. Dock skulle respondentens tonfall och ordval kunna uppfångas ordagrant och risken för missuppfattning därmed minska vid användandet av en bandspelare. Nackdelarna övervägde fördelarna och därmed blev valet att avstå från att spela in intervjuerna.

Intervjuerna genomfördes som en fältintervju då vi personligen besökte kommunerna. Detta skedde under tre hela dagar genom att vi intervjuade både kommunstyrelsen och socialnämnden inom respektive kommun på en och samma dag. Varje möte med respondenterna tog omkring en timma som efterföljdes av eget efterarbete. Vi försökte få intervjuerna så likartade som möjligt, därför hade vi samma upplägg inför samtliga intervjuer. Intervjun började med en presentation av oss och vår uppsats och därmed fick de en bakgrund till varför deras insats var av vikt för studien. Upplägget av frågestunden var att en av oss ställde frågorna medan den andra förde anteckningar. En person hade därmed ansvaret att lotsa respondenten genom intervjun medan den andra lyssnade, kompletterade med frågor och förde noga anteckningar. Det går dock inte att helt gardera sig mot feltolkningar men för att motarbeta dessa antecknade vi noggrant vad som sades och beskrevs, för att direkt efter intervjun renskriva informationen tillsammans på en bärbar dator.

### **Urval**

På grund av att vi använde oss av personliga intervjuer som informationskälla fick vi avgränsa oss i antalet respondenter då tiden var begränsad. Genomförandet av personliga intervjuer och bearbetning av den information som framkommer är omfattande och tar lång tid. För övrigt används inte den kvalitativa metoden för att få fram det generella och typiska utan för att få fram det unika och speciella, därför blev urvalet smalt (Jacobsen, 2002). Vi valde kommuner med ett invånarantal på omkring 50 000 invånare. Beslutet grundades på att jämnstora kommuner passade bäst då vår uppsats inte bygger på någon jämförelse i storlek utan vårt syfte var att få en bild av vad intern kontroll i praktiken kan betyda för Sveriges kommuner. Det påstås att den interna kontrollens utformning är beroende av verksamhetens storlek då de innehar olika resurser att disponera på kontrollarbetet (FARs samlingsvolym, 2000). Denna skillnad som kan uppstå mellan kommunerna ville vi undvika då en generell bild eftersträvades. En annan faktor som påverkade valet av kommuner med 50 000 invånare, var att vi antog att den kommunstorleken innehar relativt mycket resurser för att finansiera internkontrollarbete. Detta medförde att vi valde dessa tre som representanter för hur intern kontroll kan se ut i kommunerna. Vi ansåg det inte relevant att namnge kommunerna i studien på grund av att syftet med uppsatsen var att ge en inblick i hur arbetet med intern kontroll praktiskt går till i kommunerna. Uppsatsens ändamål var därmed inte att jämföra internkontrollarbetet mellan de tre utvalda kommunerna. Inom varje kommun finns ett flertal nämnder som arbetar under kommunfullmäktige. Socialnämnden utsågs som en bra representant då den finns inom alla kommuner och tilldelas en stor del av den kommunala budgeten. I en kommun är socialnämnden den andra i ordningen som frambringar mest kostnader (Varbergs kommuns webbsida, 2005). Då de har en stor budget att förvalta ökar trycket för intern kontroll och blir då intressant för granskning. Ordföranden i respektive kommunstyrelse och socialnämnd ansåg vi som mest relevanta då det antogs att de hade den övergripande kunskapen om deras verksamhet.

### **Dokument**

När samtliga intervjuer var genomförda ansåg vi att en komplettering för att höja vår uppsats var befogat då vi önskade en vidare syn på internkontrollarbetet. Genom de valda kommunernas hemsidor tog vi del av deras årsredovisningar och studerade dess

revisionsberättelser. Detta för att även få revisorerernas perspektiv på det kommunala arbetet med intern kontroll.

### **Sammanställning**

Intervjuerna och situationerna, under arbetets gång, har registrerats så noga det gått och vi har kritiskt värderat allt vårt insamlade material. Sammanställningen av intervjuerna behandlades i uppsatsens empirikapitel och svaren grupperades i fråga efter fråga. Ordagranna svar ansåg vi vara överflödigt och därför sammanställdes ett gemensamt svar från kommunstyrelserna och ett gemensamt svar från socialnämnderna. Detta motiverades av att respondentgrupperna gav många liknande svar och vi ville undvika upprepningar under frågeställningarna. Vi var tvungna att sälla och förenkla all den information vi fått från intervjuerna för att kunna få en överblick och en realistisk mängd att analysera. Efter denna process kunde vi börja generalisera och leta efter intressanta orsaker och meningar (Jacobsen, 2002). Fann vi likartade beteenden hos större delen av respondenterna ansåg vi dessa som väsentliga och fokuserade på dem. Detta för att få fram en enhetlig bild av hur internkontrollrutinerna i praktiken är ute i kommunerna. I analysdelen använde vi oss av ett likartat upplägg som i empirin och frågemallen för att den röda tråden lättare ska framträda. Vi sammanfattade empirin och framhävde det mest väsentliga från intervjuerna. Samtidigt sökte vi relevanta kopplingar från referensramen för att kunna påvisa likheter och skillnader. Revisionsberättelserna vi tog del av sammanställdes till ett gemensamt stycke inom empirikapitlet för att senare användas i analysen och dra eventuella slutsatser.

## **2.3 Källkritik**

När man använder sig av data av olika slag är det viktigt att ha ett kritiskt förhållningssätt till det insamlade materialet och påtala och kommentera eventuella brister. Detta är viktigt då man vill ge läsaren en så korrekt bild som möjligt av studiens förutsättningar (Lundahl & Skärvard, 1999). Vi har med tanke på detta kritiskt granskat allt det material vi insamlat för att få en hög tilltro i uppsatsen.

Sekundärdatan vi har arbetat med anser vi har en hög trovärdighet då författarna till litteraturen bedöms vara sakkunnig inom sitt ämnesområde. Eftersom det inte fanns många böcker som behandlar undersökningsområdet har vi varken kunnat förkasta några teorier eller varit alltför kritiska. Därmed valde vi att presentera ett fåtal äldre källor för att få en bredare bild och andra infallsvinklar av ämnet. Eftersom den interna kontrollen existerar inom både den offentliga och privata sektorn användes viss sekundärdata från den privata sektorn, vilket vi ansåg var relevant för att ge läsaren en vidare förståelse av begreppet. Vi har tagit till oss och behandlat den information som vi samlat in och trots bristen på litteratur har vi försökt bevara en kritisk hållning. Forskarna som publicerar artiklar i tidningar kan vara påverkade av egna åsikter, intressen och värderingar vilket kan minska tillförlitligheten. Dock anser vi att de tidningsartiklar vi har använt som källa är trovärdiga då de är tagna ur vetenskapliga tidskrifter där pressen är stor på att vara sann och riktig då de granskas innan de trycks. Vidare har vi använt oss av undersökningar som är utgivna av statligt verk och dessa anses vara pålitliga och inte kräver någon närmare kritisk granskning. Vi är medvetna om att data från Internet kan vara skev och direkt felaktig, då vem som helst kan lägga ut information på nätet. Den fakta vi har hämtat från kommunernas hemsida anses dock vara av tillförlitlig art då det endast är information om kommunens verksamhet och inget motiv att lägga ut felaktiga

upplysningar föreligger. De engelska texterna som vi har använt oss av är fritt översatta från framtagna källor.

Den primärdata vi samlade in från våra intervjuer anser vi har varit relevant och sanningsenlig och använt den som underlag för vår analys och slutsats. Dock kan vi inte vara helt säkra på att respondenterna har gett oss korrekt information då de kan ha incitament att hålla inne med fakta.

## **2.4 Uppsatsens trovärdighet**

### **2.4.1 Validitet**

Validitet kan definieras som frånvaro av systematiska mätfel. Med andra ord om mätmetoden verkligen mäter det som studien avser att mäta. God validitet är något som är viktigt då det avgör om undersökningen ska anses sann eller ej. Det finns två typer av validitet, den inre och yttre validiteten. Den inre validiteten föreligger när mätinstrumentet, det vill säga vår intervjuundersökning, mäter vad den avsett att mäta. Den inre validiteten kan i studien få högre giltighetsgrad genom att intervjua rätt individer i kommunen och att vi tar med tillräckligt antal indikatorer för att täcka in vårt undersökningsområde. Säkerheten att intervjuobjektens svar alltid är valida kan inte garanteras till hundra procent då de kan minnas fel, försköna svaren eller ljuga. Den yttre validiteten innebär hur väl ett mätvärde stämmer överens med verkligheten. Om man vid en studie märker att mätningarna med det valda instrumentet gav en dålig indikation på problemet vi undersökte är den yttre validiteten låg (Lundahl & Skärvard, 1999).

För att öka den inre validiteten arbetade vi med att öka vår egen förståelse för ämnet genom litteraturstudier. Vår förståelse innan studien kan beskrivas utifrån vår bakgrund, utbildning och egna erfarenheter. Under arbetets gång har vi hållit fast vid vårt ursprungliga övergripande syfte och alltid haft det i åtanke under alla processer. I vår undersökning ville vi med hjälp av studier skildra och fånga verkligheten. Därmed var våra intervjuer och respondenters öppenhet några faktorer som kom att påverka strukturen som helhet i vår undersökning. Vidare har vi försökt öka validiteten genom att beskriva hur datainsamlingen gjorts i detalj för att säkra att vi mätt vad som var avsett att mäta.

De slutsatser och tolkningar vi framhäver i slutdiskussionen kan inte generaliseras till alla Sveriges kommuner då vi endast har studerat tre utvalda. Dessutom har vi enbart studerat kommuner i Västsverige med ett invånarantal på 50 000 invånare, vilket medförde att våra slutsatser endast kan dras till kommuner av denna storlek och i detta geografiska område. Uppsatsen kan istället ge en bild av hur arbetet med intern kontroll praktiskt kan gå till i Sveriges kommuner.

### **2.4.2 Reliabilitet**

Reliabilitet anger hur tillförlitliga våra metoder och resultat är, hur säkert och exakt vi mäter det vi faktiskt mäter. En undersökning med god reliabilitet utmärks av att själva mätningen inte påverkas av vem som utfört mätningen eller de omständigheter under vilket den sker (Lundahl & Skärvard, 1992). Om resultaten från en mätmetod påverkas lite av tillfälligheter anses reliabiliteten vara god. För att en god reliabilitet ska finnas krävs att undersökningen



ska kunna genomföras av en annan utredare vid ett annat tillfälle och då uppnå ett likartat resultat (Andersen, 1998). Detta har vi haft i åtanke och kan motiveras av den grundliga beskrivningen av hur vi gått tillväga med insamling av information och utförandet av intervjuer. Dessutom har vi noggrant angett källor både i texten och i referenslistan. Dock kan vi inte garantera att samma resultat åstadkoms då förändringar i den kommunala verksamheten kan bidra till att andra svar ges vid intervjutillfällena.

Genom att noggrant förbereda och dokumentera intervjuerna ökas nivån på uppsatsen reliabilitet. Vårt mål var att alla intervjutillfällen skulle likna varandra till så stor utsträckning som möjligt. Detta för att intervjuerna inte skulle påverkas av varken yttre faktorer eller av vår inverkan och då frångå slumpmässiga mätfel. Dessutom förde vi noggranna anteckningar under intervjuerna som vi tillsammans, direkt efter frågeställningen, skrev rent. Vid ett senare tillfälle sammanställdes alla svar till gemensamma i empirikapitlet, då fanns risk att våra tolkningar skulle ha modifierats. Vi anser dock att vi arbetat mot detta då vi bearbetade intervju svaren tillsammans för att få analysen så tillförlitlig som möjligt och försöka frångå att någon av oss hade uppfattat ett svar fel.



### 3. Referensram

*För att få en bättre förståelse för vår uppsats börjar referensramen med en beskrivning av kommunens uppbyggnad och vem som ansvarar för den interna kontrollen. Vidare tar vi upp begreppet intern kontroll och därefter går vi in på rutiner kring väsentlighets- och riskanalysen, inbyggda rutiner, datorisering av rutiner, dokumentations- och utvärderingsrutiner samt oegentligheter. Kapitlet syftar till att ge läsaren en grundlig beskrivning av de ovannämnda rutinerna, vilka kan ses som idealmoment för kommunens internkontrollarbetet.*

#### 3.1 Kommunens uppbyggnad

Sverige har tre nivåer för samhällsorganisation och uppgiftsfördelning. Dessa är staten, kommunen och landstinget där tyngdpunkten ligger på kommunen. Kommunerna har ansvaret för de flesta funktioner som direkt berör den enskilde, främst beträffande social omsorg och utbildning (Gustafsson, 1999). Kommunen är uppbyggd med kommunfullmäktige (KF), kommunstyrelse (KS), flera nämnder med dess förvaltning och den praktiska verksamheten med kontor, expedition och kansli (Andersson & Persson, 1994).



Figur 1. Kommunens uppbyggnad (Andersson & Persson, 1994)

##### 3.1.1 Vilka som ansvarar för den interna kontrollen

*Kommunfullmäktige* beslutar om mål och riktlinjer för hela den kommunala verksamheten och har därmed det övergripande ansvaret (Häggroth & Peterson, 1998). Deras huvuduppgift angående den interna kontrollen är att utforma ett reglemente som ska följas av styrelsen, nämnder och förvaltning. Syftet med reglementet är att det ska finnas en modell som samtliga kan arbeta efter när det gäller internkontrollfrågor. Reglementet innehåller hur styrning, övervakning och utvärdering av den interna kontrollen ska användas på olika nivåer i organisationen. Enligt Anderssons och Perssons (1994) undersökning är det dock få kommuner som har utarbetat anvisningar i ett reglemente, vilket de anser medför att den interna kontrollen i praktiken inte hanteras genomgripande. Fullmäktige har även ansvar för



uppföljning och beslutar om ansvarsfrihet för nämnderna (Andersson & Persson, 1994, Svenska kommunförbundet & Landstingsförbundet, 2001).

*Kommunstyrelsen* leder och samordnar förvaltningen av kommunens angelägenheter och har uppsikt över nämndernas verksamhet. Det övergripande ansvaret för en god intern kontroll ligger hos styrelsen och de har i uppgift att utforma en övergripande organisation för kontrollen (Haglund, Sturesson & Svensson, 2001). Utöver det reglemente som fullmäktige utformade ska de utarbeta tillämpningsanvisningar, påbörja utvecklingsinsatser samt informera och utbilda i kontrollfrågor. De kan göra påpekande, lämna råd och anvisningar vid behov men kan inte upphäva beslut som övriga nämnder tidigare har fattat (Häggroth & Peterson, 1998, Andersson & Persson, 1994, Svenska Kommunförbundet & Landstingsförbundet, 2001).

Den kommunala verksamheten är uppdelad i ett flertal *nämnder*, detta för att underlätta för fullmäktige och styrelsen vid verkställande av tagna beslut. Nämnder finns inom exempelvis socialtjänsten, hälso- och sjukvård, utbildning och kulturella aktiviteter (Gustafsson, 1999). De ansvarar för att fullmäktiges mål och verksamhet efterföljs. Inom nämndens verksamhet ansvarar de för den interna kontrollen genom att den ska vara tillräcklig både till utformning och till utförande. De har en mängd uppgifter som ska leda till en god intern kontroll. Exempelvis ska nämnden med utgångspunkt från fullmäktiges övergripande beslut utforma egna tillämpningsregler och riktlinjer för verksamheten samt organisera arbetet och utse ansvariga personer för olika kontrollfunktioner. Nämnden kan därmed bestämma specifika kontroller för sin verksamhet som ska genomföras under året, det vill säga sådana kontroller som inte är inbyggda i redan förutbestämda verksamhetsprocesser. Det kan exempelvis vara att följa upp om delegationsordningen följs eller om moms redovisas på korrekt sätt (Haglund, Sturesson & Svensson, 2001). Därmed har de ansvaret för att en organisation upprättas för den interna kontrollen och för att regler och anvisningar efterföljs inom respektive område. Varje år bör nämnden utforma en specifik intern kontrollplan där det bland annat anges hur tillsyn och uppföljning av den interna kontrollen ska fungera (Svenska Kommunförbundet & Landstingsförbundet, 2001, SOU 1998:71, Lidköpings kommuns webbsida, 2005).

Den nämnd som ligger till grund för undersökning är *socialnämnden*. Denna nämnd ansvarar för kommunens arbete inom socialtjänstens individ- och familjeomsorg och har en betydande del av den kommunala budgeten. Socialtjänstens uppgift är att stärka människors möjlighet att leva ett självständigt liv. De är det främsta skydds nätet för utsatta personer och familjer som är i behov av till exempel ekonomiskt bistånd, stöd och behandling av alkohol- och drogmissbruk. Dessutom ansvarar de för familjerådgivning och flykting- och invandrarfrågor. Årligen redovisar nämnden de utsattas behov och föreslår långsiktiga åtgärder för de grupper och individer i samhället som behöver stöd (Gävle kommuns webbsida, 2005, Varbergs kommuns webbsida, 2005, Skövde kommuns webbsida, 2005). De största kostnaderna som åligger nämnden är äldre- och handikappomsorgen, även individ- och familjeomsorgen tar en stor del av budgeten. Kostnaderna innefattar bland annat försörjningsstödsbelopp som årligen utbetalas till berörda parter (Varbergs kommuns webbsida, 2005). Kontroller bör därmed finnas för att säkerställa att rätt behandling ges till rätt patient och att rätt bidragssumma utbetalas. Personal såsom fritidspedagoger och hemvårdare är de som praktiskt tar sig an de omsorgsbehov som finns i samhället (Hanaeus, 1982).

*Revisorerna* är de som granskar att verksamheten sköts enligt god revisionssed, att räkenskaper är rättvisande och att den interna kontrollen är tillfredsställande inom nämnderna.

De ansvarar inte för utformandet eller genomförandet av den interna kontrollen utan deras uppgift är att pröva om den är tillräcklig och om nämnderna lever upp till sitt ansvar. Årligen bör ett uttalande göras i revisionsberättelsen, eller enskild bilaga, angående om kommunen har ett tillfredställande system för den interna kontrollen (Haglund, Sturesson & Svensson, 2001). Revisorerna kan vara en rådgivande part i fall det visar sig att den interna kontrollen är bristfällig. De kan komma med synpunkter och förslag som kan förbättra kontrollen (Svenska kommunförbundet & Landstingsförbundet, 2001, SOU 1998:71).

### 3.1.2 Intern kontrollplan

Enligt det reglemente som fullmäktige utformar har nämnderna en skyldighet att utveckla ett system för tillsynsrutiner över den interna kontrollen. Därmed bör det upprättas en årlig internkontrollplan som anger hur tillsyn i organisationen ska bedrivas (Haglund, Sturesson & Svensson, 2001). Planen bör utgå från en väsentlighets- och riskanalys och analysproceduren är menad att få fram de risker som kan bli aktuella för verksamheten (Brody, Golen & Reckers, 1998). Denna plan som nämnderna utformar står som grund för hur man ska utföra och arbeta med kontrollrutiner. Planen innehåller olika delar, bland annat processer (rutiner och system) och kontrollaktiviteter som ska säkerställa en god kontroll. Vidare ska det finnas en beskrivning om vem som är ansvarig för kontrollen, vilken metod som används och hur ofta kontrollen utförs (Haglund, Sturesson & Svensson, 2001). Utformning av internkontrollplanen måste vara baserad på de antaganden om de risker som kan förekomma i verksamheten. Om riskerna på ett område plötsligt visar sig vara högre kan intern kontrollplanen behöva modifieras för att öka chansen att eliminera osäkerheterna (Brody, Golen & Reckers, 1998). Utöver internkontrollplanen ska rapporteringsrutinerna fastställas och dokumenteras. Tillsammans utgör de aktiviteter för att garantera att den interna kontrollen utförs på avsett sätt (Haglund, Sturesson & Svensson, 2001).

## 3.2 Intern kontroll

*Denna del av referensramen behandlar internkontrollbegreppet och dess innebörd. Vidare tar vi upp COSO-modellen som kan ligga till grund för utformningen av den interna kontrollen.*

Den interna kontrollens grundtanke är att säkra en effektiv förvaltning och är det verktyg som säkerställer god kvalitet för organisationen. Det vill säga, minskar risken för fel i det dagliga arbetet och garanterar att företagets resurser förvaltas på ett betryggande sätt. Intern kontroll kan även ge personalen ett skydd mot obefogade misstankar om oegentligheter (FARs samlingsvolym, 2000, Riksförsäkringsverket 2002:13). Det sägs främst vara människorna i kommunen, både de förtroendevalda och de anställda som utgör basen för den interna kontrollen. Med andra ord är människornas kompetens, erfarenheter, integritet och moraliska värderingar som lägger grunden till vilken nivå den interna kontrollen kommer att hamna på. I kommunens verksamhet kan omedvetna fel uppkomma i redovisningen och i ekonomiska rapporter som kan leda till felaktiga beslut och förluster för organisationen. Felaktigt handlande kan också uppstå av avsiktlig karaktär till exempel att betala egna räkningar med kommunens medel eller utföra utbetalning av socialbidrag till närstående (Haglund, Sturesson & Svensson, 2001). Därmed kan det konstateras att den interna kontrollen är ett väsentligt ledningsverktyg som organisationen bör se som en betydande process. Intern kontroll är inte endast ett medel för att motverka ovannämnda företeelser utan fyller även en förebyggande och normbildande funktion (FARs samlingsvolym, 2000, Riksförsäkringsverket 2002:13).

Enligt FARs samlingsvolym (2000) finns en allmän definition av begreppet intern kontroll som länge brukats inom redovisning och revision. Denna definition är främst utarbetad för den privata sektorn, men presenteras här för att ge en uppfattning av vad internkontrollbegreppet innebär.

”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
- att bolagets resurser inom ramen inom ABL, bolagsordningen och eventuella bolagsstämmodirektiv disponeras endast i enlighet med styrelsens och VD:s intentioner.”

Definitionen betyder alltså att kontrollen byggs upp av en organisation och att de rutiner som arbetas fram medför att redovisningen blir korrekt och fullständig. Därmed uppfylls organisationens mål och resurserna används på rätt sätt (FARs samlingsvolym, 2000).

Trots en skriven definition av intern kontroll finns det olika tolkningar av begreppet som kan skapa förvirringar mellan lagstiftare, affärsmänniskor och allmänhet. Begreppet betyder olika för olika människor vilket kan leda till brister i kommunikationen och problem inom företag då olika förväntningar och målbilder kan existera (COSO, 2004). För att minska dessa problem bör bland annat målen kommuniceras mellan kommunens alla nivåer så att alla ”talar samma språk” (Haglund, Sturesson & Svensson, 2001). På grund av att begreppet kan ha olika betydelser, blir kontrollen utförd olika beroende på vem som utför den. Skillnader i bedömningar angående den interna kontrollen kan komma från omgivningens struktur och även från olika ledarstilar (Brody, Golen & Reckers, 1998).

Enligt Goodwin (2004) finns det stora skillnader mellan den interna kontrollen i den offentliga och privata sektorn. Studien hänvisade till Carhill och Kincaid (1998) för att ge två förklaringar till skillnaderna. Den första sägs syfta på att den offentliga sektorns aktiviteter är styrda med många lagar och regler. På grund av detta behövs kontroller för att granska om de efterlevs. Den andra orsaken anses bero på att offentliga sektorn inte är vinstdrivande i lika hög grad som den privata sektorn. Den kommunala verksamheten kan därmed lägga mer resurser på kontroller eftersom de inte är lika kostnadskänsliga, då hög lönsamhet inte eftersträvas i samma grad. Det är därmed argumenterat att den offentliga sektorns kontrollaktiviteter ligger på en djupare nivå.

### **3.2.1 Redovisningskontroll och administrativ kontroll**

Tidigare innefattade intern kontroll främst ekonomiska kontroller så som att granska redovisningen, undersöka finansiella rapporter och koordinera arbetet med externa revisorer för att minska kontrollavgifterna för organisationen (Lampe & Sutton, 1994). Men allt mer har behovet ökat och numera används den interna kontrollen även som ett konkurrensverktyg och har en vidare roll som ett värdeskapande instrument (Goodwin, 2004). Dessutom fungerar intern kontroll som en hjälp för verksamheten att bli kundorienterad, då medborgarna kräver allt bättre kvalitet på de kommunala tjänsterna och att verksamheten ska bedrivas så kostnadseffektivt som möjligt (Lampe & Sutton, 1994, Haglund, Sturesson & Svensson, 2001). Därför måste kontrollerna numera bevisa sig innehålla mer icketraditionella områden (Lampe & Sutton, 1994). Idag innefattar intern kontroll inte bara redovisningskontroll utan

även administrativ kontroll. Dessa är inte helt självständiga utan kan gå hand i hand. Redovisningskontroll innebär att ha säkerhet i system och rutiner samt inneha rättvisande räkenskaper det vill säga god redovisningssed. Genom att ha en kombination av arbetsfördelning och kontrollmoment inlagda i redovisningen förekommer en bra redovisningskontroll. Förutsättningar är att ingen ensam person ska handlägga en ekonomisk transaktion från början till slut och dessutom kontrolleras av en oberoende part. Säkerhet i system innebär också att kontroller finns för att säkerställa att även övriga rutinbeskrivningar uppfylls (Haglund, Stureson & Svensson, 2001). Några kontrollverktyg som kan användas i redovisningssystemen är kontrollräkningar, löpande avstämningar, inventeringar och behörighetskontroller i ADB-systemen (automatiskt databehandlingssystem) (Förordning 1981:266). Även kontroller av inkomster och utgifter innefattas som en skyddande åtgärd (Andersson & Persson, 1994, SOU 1998:71).

Administrativ kontroll ska underlätta för verksamheten att arbeta effektivt, säkert och enligt ledningens intentioner. Den administrativa kontrollen innefattar organisatoriska- och förvaltningskontroller. Ett syfte är att följa upp om organisationen bidrar till en effektiv verksamhet och om god ekonomisk hushållning efterlevs i kommunen. Det ska finnas en tydlig och definierad organisation där de anställda vet sina åtagande, ansvar och befogenheter och detta ska finnas dokumenterat. Dessutom måste personalen ha kunskap om de lagar som berör verksamheten för att säkerställa att bestämmelser och lagar efterföljs. Det krävs att styr- och rapporteringssystem ska vara utformade på ett ändamålsenligt sätt och att det då ska finnas ett klart samband mellan resursåtgång, prestationer och effekter (Andersson & Persson, 1994, Kista Stadsdelsförvaltnings webbsida, 2005, SOU 1998:71).

Den interna kontrollen innefattar således många komponenter som verkar för att verksamheten ska bedrivas på rätt sätt utan fel och brister. Dock finns inga garantier att detta ska föra verksamheten till succé eller ens garantera överlevnad. Kontroller kan inte ändra ett redan dåligt ledarskap till ett vinnande lag utan de finns endast som ett hjälpmedel i organisationen för att underlätta det dagliga arbetet med att nå mål och kvalitet (COSO, 2004).

### 3.2.2 COSO-modellen

En modell som har fått stor genomslagskraft inom intern kontroll är COSO-modellen (The Committee of the Sponsoring Organisations of the Treadway Commission). Den uppstod efter konstaterande av att internkontrollbegreppet existerade inom ett flertal områden och det krävdes en allmän definition för redovisning och revision. Modellen föreslår en struktur och ger en redogörelse för vad intern kontroll ska innehålla och den kan både verka inom den privata och den offentliga sektorn. Dess definition och synsätt har fått en stor spridning eftersom den ger både en teoretisk och praktisk ram för den interna kontrollen. Därmed kan den ge organisationen pedagogiska fördelar vid utformning och implementering av intern kontroll (FARs samlingsvolym 2000, Haglund, Stureson & Svensson, 2001).

COSOs definition av intern kontroll lyder:

*”Intern kontroll är en process genom vilken företagens styrelse, ledning och annan personal skaffar sig rimlig säkerhet för att företagens mål ska uppnås på följande områden:*

- *Verksamhetens ändamålsenlighet och effektivitet*
- *Den ekonomiska rapporteringens tillförlitlighet*
- *Efterlevnad av tillämpliga lagar och förordningar”*

Enligt Haglund, Sturesson och Svensson (2001) är denna definition allmänt accepterad och de tolkar att begreppet intern kontroll kan definieras som en process där såväl den politiska som den professionella ledningen och övrig personal samverkar. Ett exempel på att den brukas och är accepterad framkommer av att Västra Götalands Regionen använder modellen vid internkontrollarbetet ([www.vgregion.se/vgtemplates/Pages\\_33675.aspx](http://www.vgregion.se/vgtemplates/Pages_33675.aspx)).

Modellen utgår från fem olika områden som organisationen ska ha i åtanke vid utformning av dess interna kontroll.

1. *Kontrollmiljön* är grunden för alla komponenter inom den interna kontrollen, samt frambringar disciplin och struktur i organisationen. Den skapar en kultur som innefattar integritet, etik och där alla vet sin plats.
2. *Riskbedömning* innebär att verksamheten ska identifiera och analysera organisationens interna och externa risker, för att kunna hantera dem på bästa sätt.
3. *Kontrollaktiviteter* är de regler och procedurer som säkerställer att ledningen fördelar arbete och ansvar på ett korrekt sätt. Kontrollaktiviteter finns inom alla nivåer inom en organisation.
4. *Informationen och kommunikationen* mellan aktörer och organisatoriska nivåer måste identifieras, registreras och bearbetas för att kunna styra och ha kontroll över företaget.
5. *Övervakning och uppföljning* av utförd intern kontroll är betydelsefull för att kontinuerligt utvärdera systemet och säkerställa att det fungerar på avsett sätt.

De ovannämnda komponenterna måste alla ingå och fungera effektivt för att säkra att kontrollen är verkningsfull i hela organisationen (Haglund, Sturesson & Svensson, 2001, FARs samlingsvolym 2000, COSO 2004).

### **3.3 Rutiner**

*I detta avsnitt börjar vi med en diskussion kring begreppet rutiner och hur de påverkar det vardagliga arbetet. Vi fokusera därefter på vilka rutiner som finns i internkontrollarbetet. Dessa kan ses som idealmoment för hur internkontrollarbetet ska fungera i den kommunala verksamheten.*

Enligt Nationalencyklopedin betyder ordet rutiner att en fastlagd procedur utförs mer eller mindre automatiskt i viss typ av situation som till exempel en *rutinkontroll*.

En vana är ett beteende som upprepar sig, så även en rutin (Burns & Scapens, 2000). Alla människor har vanor i sin vardag och utan vidare tanke på dem utförs de regelbundet utan att ifrågasättas. Hodgson, i artikeln av Burns och Scapens, (2000) definierar vana som att en person utför handlingen medan en rutin innefattas av en hel grupp av människor. De flesta organisationer fungerar på samma sätt som en enskild människa och hennes vanor, då de anställdas arbetsuppgifter till stor del är rutiner. Rutinerna som finns i en organisation kan



komma från förutbestämda regler som ledningen har ställt upp. Genom att en grupp individer upprepar dessa regelbaserade aktiviteter på arbetsplatsen skapas organisatoriska rutiner. Arbetsuppgifter, som är regler och måste utföras, kan allt mer bli till vardagliga handlingar och på så sätt kan framställas som rutiner eftersom aktiviteterna representeras av en hel grupp (Burns & Scapens, 2000). Reglerna har därmed blivit aktiviteter som tas för givet och personalen arbetar utan att ifrågasätta dem. Verksamheten i en organisation fungerar smidigare då regler har blivit rutiner i och med att arbetsuppgifterna sker regelbundet utan att ledningen ständigt behöver vaka över sina anställda.

Under processen då regler blir till rutiner, finns risk för att de ursprungliga formella reglerna modifieras då de får en gemensam acceptans och genomslagskraft i organisationen. Förändringar i rutinerna kan uppkomma exempelvis genom att de anställda missförstår reglerna eller om reglerna inte exakt passar de omständigheter som råder. Rutinerna förändras successivt över tid och processerna kan bli annorlunda då de överförs till nya medlemmar inom organisationen (Burns & Scapens, 2000). Därmed finns ett behov att kartlägga och granska verksamhetens rutiner då och då för att säkerställa att de håller sig inom ramarna.

Allt fler kommuner arbetar intensivt med att skapa och införa nya rutiner samt förnya tidigare arbetssätt för att kunna få en bättre och effektivare intern kontroll. Det väsentliga är att rutinerna fungerar så att de integreras i det vanliga arbetet, det vill säga att kontrollrutinerna kan tas för givet av de anställda. Om så inte blir fallet kan kostnaden för intern kontroll bli stora och därmed onödigt höga. Bristande eller icke utformade rutiner för personal som använder kommunala medel, kan leda till att allmänhetens förtroende för verksamheten minskar men också att personalen inte känner sig trygg med omständigheterna (Haglund, Stureson & Svensson, 2001).

### 3.3.1 Väsentlighets- och riskanalys

Att kontrollera allt inom en organisation skulle ge en mycket säker verksamhet men kräva väldigt mycket tid och resurser, därför måste vissa kontrollmoment väljas ut. Varje kontrollsystem är beroende av hur verksamheten är utformad, vilken omfattning och vilken kompetens som den tillhandahåller. Vid införandet av nya rutiner måste alltid en avvägning göras vad gäller kostnaden för kontrollerna och nyttan den medför. Detta på grund av att intern kontroll är ett kostsamt verktyg för kommunerna vilket då kräver att en rimlig nivå fastställs (Riksförsäkringsverket 2002:13). För att nyttan ska bli så stor som möjligt bör en väsentlighets- och riskanalys göras vilken blir till en vägledning under utformning av den interna kontrollen. Nyttan med intern kontroll innebär att de kostnader som skulle ha uppstått utan kontroll uteblir och riskerna för fel minskar. Andra fördelar kan vara att förtroendet hos intressenter bevaras och målen som ställs upp infrias (SOU1998:71, Svenska Kommunförbundet & Landstingsförbundet, 2001). Arbetet med intern kontroll bör främjas så att väsentliga områden upptäcks där risk finns att allvarliga fel uppkommer (Haglund, Stureson & Svensson, 2001). Riskerna kan ha olika karaktär såsom inneboende risk, ekonomisk risk och kontrollrisk. Ett bättre utnyttjande av inneboende riskanalyser och ökad utvärdering av den interna kontrollen kan skapa en mer sammanfogad verksamhet och önskad effektivitet (Lampe & Sutton, 1994). I den föränderliga miljön som kommunerna verkar i är det naturligt följd att även riskerna ändras och den interna kontrollen måste anpassas. För att forma en bra intern kontroll krävs att man vet vilka risker som finns samt en kontinuerlig granskning av hur man hanterar dem. Det som granskas vid bedömning av väsentligheter och risker kan exempelvis vara personalens kvalifikationer och erfarenheter och storleken på

transaktioner (Persson & Andersson, 1994, Riksförsäkringsverket 2002:13). De områden som antas inneha större risk för att fel uppkommer, ska prioriteras att granska. Därför bör det analyseras hur stor sannolikheten är för att något oönskat kan inträffa (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. Dessutom skulle man kunna införa bestämda regler om när och hur riskbedömningen ska utföras. För att den ska komma till nytta och kunna användas är det lämpligt att dokumentera resultatet. Om resultat av riskanalysen leder till andra kontrollaktiviteter än de anmodade, kan lösningen vara att omgående utforma en plan för hur hanteringen med riskerna ska ske. För att underlätta arbetet med riskanalyser är det lämpligt att utföra det på olika nivåer inom kommunens organisation (Haglund, Sturesson & Svensson, 2001).

### 3.3.2 Inbyggda kontrollrutiner

För att intern kontroll ska fungera effektivt krävs många inlagda rutiner i arbetet så kontrollmoment blir automatiskt genomförda av personalen. Rutinerna kan vara av sådan karaktär att händelseförlopp ska genomgå flera steg med flera personer involverade. Att upptäcka fel i processen är då dubbelt så stor i och med att det är två som ansvarar och genomför transaktionen. Till exempel ska postöppning, tecknande av bank- och postgirokonton, redovisning och kontroller ske av olika människor (FARs samlingsvolym, 2000). Vidare kan löpande avstämningar och inventeringar också ses som inbyggda kontroller. Dessa kontroller anses vara de mest effektiva kontroller då de har byggts in i verksamheten och är en del av det organisatoriska tänkandet. Kvalité säkras och onödiga kostnader kan undvikas på ett smidigare sätt (COSO, 2004).

Ansvarsfördelningen i en organisation måste vara klar och genomtänkt då det är viktigt att alla vet sin plats (FARs samlingsvolym, 2000). Säkerhet i rutinerna åstadkoms genom att en kombination av arbetsfördelning och kontrollmoment är inlagda i redovisningen. Det är viktigt att rutinerna är heltäckande så att hela processen täcks in, exempelvis från anskaffning, användning till avyttring. Är rutinerna inte implementerade hos de anställda försvinner syftet med dem och tillför därmed inget för organisationen (SOU 1998:71, Svenska Kommunförbundet & Landstingsförbundet, 2001). De anställda måste ha en god kompetens inom sitt verksamhetsområde för att säkerställa att rätt uppgifter görs på rätt sätt. Kännedom och kunskap om de rutiner som innefattar en viss transaktion är nödvändig för att den interna kontrollen ska fungera. Eftersom utvecklingen inom kommunerna sker snabbare än för det interna kontrollsystemet krävs kontinuerlig uppdatering och utbildning i rutiner och kontrollmoment för personalen (Riskförsäkringsverket 2002:13, Andersson & Persson, 1994).

De som utför den interna kontrollen har en viktig roll på grund av att de intygar att verksamhetens finansiella rapporter är korrekta (Brody, Golen & Recker, 1998). Syftet måste därmed vara klart för den som genomför kontroller av exempelvis ekonomiska transaktioner, för att processen kan anses meningsfull. Dessutom bör den ha tillgång till fakta om händelseförloppet som ska kontrolleras och det kan därmed vara personer inom den egna förvaltningen som utför kontrollen. Det behöver inte nödvändigtvis vara en överordnad som har de bästa möjligheterna för att kontrollera rutiner och arbetsmoment, utan det kan i princip vara vem som helst. Dock bör den inte vara direkt engagerad i arbetet med den rutin som



senare ska kontrolleras utan inneha en oberoende ställning för att den interna kontrollen ska ses som meningsfull och användbar (Haglund, Stuesson & Svensson, 2001). Helt oberoende är dock svårt då alla i kommunen arbetar i samma organisation och samtliga är beroende av varandras insatser och samarbete. Att anmäla en överordnad för misstänkta felaktigheter kan leda till dålig stämning och samarbetssvårigheter eller som Chadwick (1995) påpekar, i värsta fall till avsked.

### 3.3.3 Datorisering av rutiner

Som dagens samhälle utvecklats har datoriseringen blivit ett vardagligt verktyg, detta gäller även för rutiner i intern kontroll. Den snabba marknadsutvecklingen har bidragit till att nya metoder inom den interna kontrollen erfordras. Avancerade datasystem och nätverksbaserad kommunikation är väsentliga verktyg för att få effektiva kontroller, vilket kräver helt nya kvalifikationer från de anställda (Lampe & Sutton, 1994). Samhällsutvecklingen med dess datorisering har även medfört att elektronisk handel är något som förekommer i allt större utsträckning i organisationen, då fördelar har blivit införstådda såsom resursbesparingar. Detta innebär nya tillämpningar, kontrollrutiner och arbetssätt för kommunerna. Det finns goda förutsättningar för att upprätthålla en god intern kontroll genom att manuella kontrollmoment övergår till automatiska arbetsprocesser. Detta kan medföra att arbetet blir mer effektivt, noggrant och enhetligt då kontrollerna kan göras snabbare och felen kan upptäckas i ett tidigt stadium. Upptäcks felen tidigt är det stor chans att tillrättelse kan ske till skillnad från då de upptäcks långt senare när skadan redan är skedd. Dock är det inte bara nya möjligheter som uppstår utan även nya riskområden har inträtt genom datoriseringen. Det kan exempelvis vara systembrister och svårigheter att visa vem som har gjort vad i processen. Dessutom finns risken att obehöriga tränger sig in och förstör system och lagrad information eller tar beslag på viktiga uppgifter (Svenska Kommunförbundet & Landstingsförbundet, 2001, Haglund, Stuesson & Svensson, 2001).

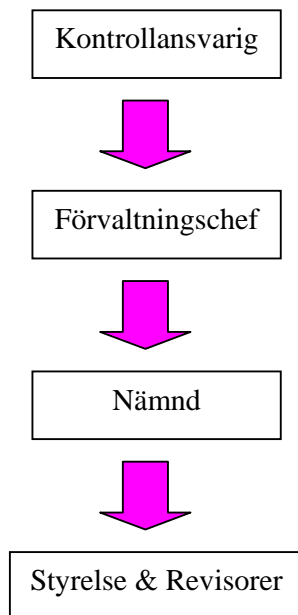
Det är viktigt att utforma rutiner av automatisk karaktär men även ha kvar manuella kontrollmoment som ett komplement för ökad säkerhet. Det är av stor betydelse att kontrollrutinerna, vare sig de är automatiserade eller manuella, förs in så tidigt som möjligt i händelseförloppet för att göra mest nytta (Svenska Kommunförbundet & Landstingsförbundet, 2001). Stickprovskontroller kan även vara bra att arbeta med i efterhand för att konstatera att processen har gått rätt till.

### 3.3.4 Dokumentation och utvärdering

Vid utförd kontroll är det väsentligt att föra dokumentation för att verifiera att den interna kontrollen har genomförts. Utan rapportering kan den interna kontrollen ses som bristfällig och kan uppfattas som onödig. Fel och brister ska dokumenteras och få genomslag inom hela verksamheten för att rutiner och arbetssätt ska kunna effektiviseras. En god dokumentation innehåller uppgifter om vad som kontrollerats, hur och när den har gjorts, vem som har utfört kontrollen, resultat och förslag till eventuell åtgärd. Den fyller även funktionen som ett underlag av att uppföljning av den interna kontrollen har utförts (Riksförsäkringsverket 2002:13). En kontinuerlig uppföljningsprocess är nödvändig för att arbetet med intern kontroll ska vara användbar och följa med i de förändringar som sker i verksamheten. Rutinerna i det löpande arbetet måste bevisa sin effektivitet och att de ger önskat resultat, vilket ska framkomma i utvärderingarna. För att åtgärder ska kunna vidtas i tid behövs resultat och analyser av kontrollerna komma till känna i organisationen. Det blir då klart vad som



orsakade felet och hur åtgärderna ska utformas. Detta medför att den interna kontrollen successivt kan bli allt bättre. En annan aspekt är att de som utför kontrollerna behöver veta att en noggrann utvärdering sker av deras arbete, för att bibehålla motivationen till framtida kontroller. Rapportering av utförd kontroll ska ske i flera steg till närmste ansvarig.



Figur 2. Rapporteringsled (Andersson & Persson, 1994).

Mottagarna av rapporteringarna angående utförd kontroll måste reagera och aktivt ta ställning till vad som måste förbättras. Risk finns annars att det blir en passiv och automatisk process där ingen förändring sker (Svenska Kommunförbundet & Landstingsförbundet, 2001, Riskförsäkringsverket 2002:13).

### 3.4 Oegentligheter

Oegentligheter är ett olagligt förfarande som ofta relateras till bokföringsbrott (Nationalencyklopedins webbsida, 2005). Dessa kan uppstå då kontrollrutinerna missköts eller utövas på fel sätt (Svenska Kommunförbundet & Landstingsförbundet, 2001). Inte bara rutiner för att förebygga brister är av vikt för att den interna kontrollen ska anses fulländad. Det bör även finnas klara rutiner hur man ska hantera oegentligheter inom en organisation för att tillhandahålla en snabb åtgärdsprocess. Olika syn på etik och moral kan vara en utgångspunkt för att oegentligheter kan uppkomma. Det är viktigt att kommunen bestämmer vilka etiska förhållningssätt som ska finnas i verksamheten och dokumentera dessa regler som vidare ska implementeras hos samtliga. Exempelvis kan det handla om att följa alla lagar och att det ska finnas dokumenterade regler för representation, resor med mera. En stor del av de oegentligheter som upptäcks är ett resultat av en god intern kontroll. I de fall en organisation har en bra kontrollmiljö och den interna kontrollen ses som en självklarhet, skapas automatiskt hindrande effekter på människor som begår fusk och brott (Haglund, Stureson & Svensson, 2001). Det är viktigt att i ett tidigt stadium under utformningen av den interna kontrollen upptäcka de omständigheter som i högre grad kan medföra oegentligheter. Dock



ska det alltid finnas i åtanke att intern kontroll är kostsamt och att planera en utökad intern kontroll, när oegentligheter inte existerar, gör att den interna kontrollens effektivitet minskar och resulterar i överarbete (Brody, Golen & Reckers, 1998).

Oegentligheter är sällsynta i Sveriges kommuner men det minskar inte betydelsen av att bekämpa de få som uppstår. Trots att skandaler är ovanliga har media lyckats framhäva de fall som förekommit det senaste årtiondet. Detta kan ha medfört att en generellt minskad förtroendebild av den kommunala verksamheten har uppstått (SOU 1998:71). Vilka effekter som oegentligheter kan få på kommunen måste spridas i hela verksamheten så att följderna kommer upp till ytan och uppmärksammas. Till exempel kan det skapa minskad tilltro hos allmänheten och vara förödande för det demokratiska systemet (Haglund, Sturesson & Svensson 2001). Kommunikation har upptäckts som en viktig komponent i en effektiv kontrollmiljö och är ett verktyg som kan bidra till att förhindra oegentligheter. Detta på grund av att organisationen blir öppnare mellan alla nivåer och därmed minskas intentionerna att fuska genom att alla får en större inblick i varandras arbete (Brody, Golen & Reckers, 1998).

Vid misstanke om brott kan vem som helst anmäla detta men har dock inte skyldighet att göra det. Det är viktigt att ha välkända rutiner för hur och till vem man rapporterar vid misstanke om brott, därmed förenklas anmälningsprocessen. Revisorerna har dock ett ansvar att alltid anmäla oegentligheter till berörd nämnd. Om nämnden anser att det är ett brott ska revisorerna föra anmälan vidare till fullmäktige. Åtgärder som kan sättas in är att informera berörd chef, nämnd eller revision och tillsätta en internutredning. Dessutom bör verksamheten förändra eller utöka kontrollrutiner och utbilda arbetsstyrkan. Påföljder bör diskuteras med den ertappade personalen och vid behov anmäls händelsen till polisen som därefter övertar utredningen (Haglund, Sturesson & Svensson, 2001).

## 4. Empiri

---

*Den empiriska delen syftar till att kartlägga den information som våra respondenter har delgivit oss. Uppsatsens frågeställning innebar att ta reda på hur kommunstyrelserna och socialnämnderna arbetar med internkontrollrutinerna i praktiken, vilket här redogörs utifrån intervjuerna. Först presenteras kommunstyrelsens svar och vidare socialnämndens svar. Frågorna följer intervjuguiden och är sorterade i olika områden, såsom intern kontroll i praktiken, rutiner, oegentligheter och granskning av revisorer. Intervjuguiden återfinns i bilaga. Slutligen tar vi upp de valda kommunernas revisionsberättelser för att få en överblick av revisorernas syn på internkontrollarbetet.*

---

### 4.1 Kommunstyrelsen

#### 4.1.1 Intern kontroll i praktiken

##### *Vad är intern kontroll för Er?*

Det framkom olika aspekter på begreppet intern kontroll. Det var främst två punkter som våra respondenter tog upp:

- Bedriva verksamheten mot rätt mål
- Ekonomiska kontroller

De ovannämnda punkterna ansågs gå hand i hand eftersom budgeten måste följas för att verksamhetsmålen ska kunna uppnås. De antydde att verksamheten ska drivas med regler, mål och utan oegentligheter, dessutom ska rätt saker göras med rätt kvalitet för medborgarna. Den interna kontrollen ska se till att det finns goda förutsättningar att upptäcka fel och brister i tid. En respondent påpekade dock att ingen verksamhet kan ha koll på allt men att en övergripande kontroll försöker uppnås.

##### *Vad är det Ni i kommunstyrelsen ansvarar för när det gäller den interna kontrollen?*

En svarande ansåg sig ansvara för ”allt”, det vill säga att allt faller tillbaka på kommunstyrelsen om något skulle brista inom den interna kontrollen. Han likställde sig med en VD för ett företag på grund av att den allra sista ansvarsnivån låg på styrelsen. Generellt sades att kommunstyrelsen bereder ärenden gällande den interna kontrollen för fullmäktige och ska därefter se till att nämnderna uppfyller dem. De har därmed uppsiktsplikt. Dock avvek en då de ansåg sig inte kontrollera nämnderna trots att de har uppsiktsansvar. Samma respondent framhöll att det främst var den ekonomiska kontrollen som var väsentlig vilket innefattade budgetföljsamhet, därmed kan det konstateras att kontrollerna skedde främst i efterhand.

### ***Hur utformar Ni tillämpningsregler? Några exempel på tillämpningsregler som styrelsen har utformat.***

Ingen av kommunstyrelserna hade gjort några tillämpningsanvisningar utan följer endast fullmäktiges reglemente. Skulle extra rekommendationer utformas till reglementet måste förslagen gå via fullmäktige, påpekade en svarande.

### ***Följer Ni COSO-modellen eller någon annan modell vid utformning av den interna kontrollen?***

Kännedom av modellens namn fanns inte hos någon av de tre kommunstyrelseordförande inte heller ansåg de sig använda någon annan specifik modell. Två hade diskuterat med kommunens revisorer och ekonomiansvariga angående modellen, vilka kände till den och kunde svara att de inte brukade den i dagsläget. När vi beskrev vilka delar som COSO-modellen bestod av påpekade de dock att momenten trots allt ingick i deras arbete men med andra benämningar.

## **4.1.2 Rutiner**

### ***Arbetar Ni med väsentlighets- och riskanalys eller någon liknande analys innan Ni bestämmer vilka rutiner/processer som ska ingå i den interna kontrollen? I så fall vilka?***

Att de har väsentlighet och risk i åtanke ansåg sig två respondenter ha och att denna analys var grunden till den interna kontrollen. Dock måste kostnaden vägas mot nyttan och en påpekade att allt inom en organisation inte är väsentligt att granska då kostnaderna för kontrollerna, i och med administration och utförandet, långt kan överskrida vad händelseförloppet är värt. Ytterligare utlägg kom från en styrelseordförande genom att det sker väsentlighets- och riskanalys ur två perspektiv, det ekonomiska men även det politiska. Väsentlighet innefattade det löfte som de hade givit medborgarna. Dock ansågs från alla tre att det låg mer på förvaltningen och revisorerna hur de utförs och kontrolleras.

Två respondenter tog upp hanteringen av kontantkassor som ett exempel på riskfyllda arbetsmoment. Det är väsentligt att ha handkassor men rena pengar och kvittoblock innebär alltid en stor risk. En kommun hade därmed infört betalningskort som exempelvis bensinkort och ICA-kort, vilket minskade risken och möjligheten till förskingring.

### ***Vilka är de inbyggda rutinorienterade kontrollerna, vid tex transaktioner? Finns de dokumenterade?***

Den inbyggda rutin vilken ligger som bas för den interna kontrollen var attestrutinerna. Det som ansågs viktigast var hur fakturor hanteras och hur attestrutinerna går till. Alla framhöll att kontrollerna genomfördes tillförlitligt när det gällde fakturorna och att det var minst två personer i organisationen som signerade dem. Exempelvis var det sekreteraren till kommunstyrelseordföranden som signerade ordförandens fakturor och avstämde att det var rätt leverans, rätt antal och rätt pris. Dock nämnde en respondent att de två som attesterar en faktura har möjlighet att fuska, om de samarbetar med den som skickar ut falska fakturor. Detta granskades därefter inte mer förutom då revisorn gör stickprov och lyckas djupdyka på

just den fakturan. Samma svarande påpekade dessutom svårigheten att kontrollera tjänster. Som exempel tog han upp socialförvaltningen, som har en betydande del av den kommunala budgeten och tillhandahar mycket tjänsteuppdrag till privatpersoner. Det är svårt att se om rätt tjänst har rätt pris.

En respondent svarade mer utförligt och tillade ett par rutiner. Han berättade att varje chef var kontoansvarig för ett antal konton. Det var då endast dem som kunde använda sig av dem. Dessutom sparas alla fakturor efter utbetalning i datasystem, så de kontoansvariga kan gå in och stämma av att inga obehöriga har använt sig av kontona. De inbyggda rutinerna används i större omfattning i förvaltningarna då det är de som gör löpande inköp och därigenom använder kommunens medel i större utsträckning. För att veta att de inbyggda rutinerna brukas rätt ansåg sig en styrelseordförande använda sin fingertoppskänsla. Detta för att få uppfattningen om nämndernas/förvaltningens arbete fungerar korrekt och tillförlitligt. Kommunstyrelsen kan inte kontrollera varje detaljmoment i kommunens verksamhet, då det varken finns tid eller personal.

Kontrollrutinerna finns dokumenterade och på två av tre kommunstyrelser fick vi en kopia av dessa dokument.

***I hur stor utsträckning utformar Ni automatiserade kontroller i stället för manuella? Fungerar de bra?***

Det förekommer allt mer elektroniska fakturor inom samtliga kommuner, arbetet har kommit olika långt men alla ser fördelarna med dem. Följderna blir att det administrativa arbetet underlättas och det blir kostnadsbesparande. Beroende på hur många händelseförlopp som har övergått från att vara manuella till elektroniska visar även hur långt kommunen har kommit med att utforma automatiserade kontroller. Det krävs nya rutiner för att säkerställa att även e-fakturor kontrolleras med samma omfattning och säkerhet som de vanliga pappersfakturorna. En kommun antog att rutinerna kommer att likna de manuella på så vis att det fortfarande är två som attesterar, men nu med elektronisk signatur.

En av de tre kommunerna verkade ha kommit längst i utvecklingen genom att var fjärde faktura är av elektronisk karaktär. Resterande fakturor scannades in för att bli registrerade i datasystemet. I denna kommun har den ekonomiska enheten tagit fram ett reglemente för hur de elektroniska fakturorna ska hanteras. De automatiska kontrollerna innebar att en order läggs in i datorn som sedan kontrollerar att fakturan och utbetalningen stämmer överens med ordern. Visade det sig att det inte stämmer, reagerar datorn och transaktionen går ej igenom och manuella kontroller sätts då in för att finna felet.

***Är rutinerna kända i organisationen? Hur har de implementerats?***

Två av tre sade att det inte låg på kommunstyrelsens bord att ansvara för om rutinerna är kända i organisationen. Ansvar låg först och främst på nämnderna och förvaltningarna som hade huvudansvaret med att implementera rutinerna och om det inte fungerar var det oftast revisorerna som upptäcker bristerna. Mycket sällan görs uppföljning eller utvärdering om implementering har skett men i vissa fall kan återblickar göras då nya rutiner har införts för att se om de fungerar på korrekt sätt. En respondent sade att om fullmäktige eller styrelsen utformar nya rutiner eller policys får nämnderna endast ett skriftligt dokument och sedan ligger ansvaret på dem för att få ut de nya rutinerna i förvaltningen. Enligt samma ordförande

gjordes inte mycket utbildningar angående rutiner vilket kan leda till att endast få av de anställda får ta del av alla nya rutiner. Han ansåg att man inte kan utbilda samtliga i allt.

Det var en av de tre kommunerna som avvek från de övriga genom att kommunstyrelsens ekonomikontor har hand om utbildning av rutinerna. Det var den ekonomiansvarige i förvaltningen som fick utbildning i rutiner som sedan förde dem vidare till förvaltningschefen. Därefter blev det förvaltningschefens ansvar att implementera dem i hela förvaltningen. Utbildning skedde främst då nya rutiner tas fram på grund av att alla måste ha kunskap om systemen för att rutinerna ska ha den verkan som är syftet. Då en avdelning inte riktigt förstod vissa ekonomiska rutiner blev följderna att mer tid lades på utbildning där. ”Inga rutiner fungerar om inte alla i organisationen förstår sig på dem. Spelar ingen roll hur bra de är eller hur effektivt de har utformats om de inte implementeras.”

***Har kommunstyrelsen några fasta rutiner som följs vid avstämning respektive uppföljning? Hur ser de ut och hur fungerar de?***

Den vanligaste uppföljningen skedde genom jämförelse med budget. Detta gjordes i alla kommuner men i olika omfattning. I två kommuner skedde det kvartalsvis medan i den tredje kommun skedde det endast två gånger per år om allt följer som vanligt, skulle något avvika inträffade löpande granskning varje månad. Vid exempelvis budgetavvikelser bestämde kommunstyrelserna att åtgärder ska sättas in för att få bukt med problemet. Detta är generellt för alla tre kommuner. En ordförande beskrev uppföljningsprocessen genom att det sker ett sammanträde varje kvartal mellan nämnderna, förvaltningen och kommunstyrelsen där den interna kontrollen diskuteras och avstämning sker med budgeten.

#### **4.1.3 Oegentligheter**

***Hur hanteras oegentligheter i organisationen? Om något upptäcks, vet alla vad som ska göras och vem man ska rapportera till?***

Något som alla ansåg vara klart var att kommunens anmälningsled var implementerat hos samtliga anställda och alla rapporterade till närmaste chef som förmedlar fallet vidare. Utöver den informationen gav de tre kommunerna olika utsagor angående oegentligheter. Därför redovisas de här i tre separata stycken.

Den första styrelseordföranden förklarade att det var förvaltningschefens ansvar att inga oegentligheter skulle ske och det var till dem de anställda skulle rapportera. Därefter skedde en rapportering till nämnden. Som ett exempel tog ordförande upp en händelse som skedde i förvaltningen, vilket kom direkt upp i nämnden. Nämnden tog inga egna beslut utan hörde snabbt av sig till revisorerna för att de skulle granska fallet mer grundligt. Därefter sattes åtgärder in som beslutades av nämnden.

I den andra kommunen gjordes en internutredning för att klargöra om ett brott verkligen har begåtts. Var så fallet gjordes en polisanmälan direkt. Skedde något i nämnderna/förvaltningarna kommer det inte alltid upp till kommunstyrelsen. Det var inte heller styrelsens beslut om en polisanmälan behövde göras. Ordföranden ansåg att det bästa var att lösa det inom verksamheten för att inte skada kommunen eller den enskilda parten i onödan.

Respondenten i den tredje kommunen angav att polisanmälan görs direkt om kommunstyrelsen skulle upptäcka några oegentligheter, då respondenten ansåg att det är polisens uppgift att utreda fallet. Är det någon annan i organisationen som upptäcker något misstänksamt kontaktas kommunstyrelsen som därefter gör en polisanmälan.

#### **4.1.4 Granskning utförd av revisorer**

##### *Görs löpande granskning av kontrollrutinerna av revisorer? Är den tillräcklig?*

Alla ordförande ansåg att det görs löpande granskningar och att de är tillräckliga. Hur ofta revisorerna rapporterade var dock olika men i en kommun fick de rapporter 3-4 gånger per år. En svarande tillade att revisorn lämnar granskningsrapporter på allt som granskas till berörd part men kommunstyrelsen får inte ta del av allt. I den nämnda kommunen ansåg styrelseordföranden att kontakten med revisorn är mycket viktig, därför bjöd han själv in revisorn under andra tillfällen för att få en vardaglig dialog. Vad som ska granskas bestämmer ofta revisorerna själva i en årlig plan och meddelar inte i förväg, men i vissa fall kan andra granskningsområden uppkomma efter diskussion med kommunstyrelsen. Revisorerna granskar aldrig alla moment eller kontroller utan gör djupdykningar inom vissa områden.

En respondent framlade att kommunerna granskas ingående då det sker från två håll, både från revisorerna men även från media. Om media uppmärksammar en negativ händelse i en annan kommun blir alla andra kommuner ofta grundligt granskade inom samma område.

##### *Vad görs med det resultat Ni får av revisorerna?*

Generellt för våra intervjuobjekt var att de sätter in åtgärder och försöker förbättra de eventuella anmärkningar som revisorerna lämnar i sina rapporter. Dock tillade en respondent att de gör egna väsentlighetsanalyser för att konstatera om det är värt att lägga resurser på att genomföra förbättringen. Detta eftersom han ansåg att revisorerna endast gör djupdykningar kring de ekonomiska händelserna och inte helheten.

Revisorerna kommer inte med klara åtgärdsförslag utan påpekar endast brister och om eventuella budgetavvikelser har förekommit. Våra respondenter nämnde att de dock kan fungera som en rådgivande part om kommunstyrelsen önskar. Det kan vara i de fall det gäller förbättring av det ekonomiska läget och inte inom den politiska verksamheten.

## **4.2 Socialnämnden**

### **4.2.1 Intern kontroll i praktiken**

#### *Vad är intern kontroll för Er?*

Gemensamt för alla respondenter var att de såg intern kontroll främst som en ekonomisk kontroll, exempelvis budgetkontroll. Men de sade också att begreppet idag innefattar flera områden och har därmed vidgats. Idag innebär begreppet att man ska ha kontroll över hela verksamheten det vill säga ha god ekonomisk hushållning, effektivitet och vara kvalitetssäkrad. Som en svarande uttryckte sig, "Ingenting fungerar utan kontroll."



### ***Vad är det Ni i nämnden ansvarar för när det gäller den interna kontrollen?***

Nämnderna har det övergripande ansvaret att det finns en fungerande intern kontroll i förvaltningen. Samtliga ansåg att deras uppgift främst var att se till att budgeten följs och att mål uppfylls. Har det skett någon avvikelse sätts åtgärder in och som en respondent påpekade, lägger de sig inte i varandras arbete om allt följer de utsatta planerna.

Alla respondenter påpekade att det var förvaltningen som ansvarade för utformningen och det praktiska med den interna kontrollen. Förvaltningen utarbetar alla förslag kring kontrollrutiner och nämnden beslutar endast om de ska antas.

Hos en av socialnämnderna har det skett stora förändringar angående den interna kontrollen på grund av stora underskott i budgeten. Externa konsulter granskade hela verksamheten och intervjuat tio procent av personalen. Därefter utformades ett handlingsprogram med 30 åtgärds punkter vilka innehöll bland annat nya förbättrade ekonomiska kontrollrutiner. Dessutom framhölls att kontrollerna skulle förbättras för att exempelvis säkerställa att det ges rätt behandling inom omsorgen vid rätt tid och på rätt plats till rätt pengar. Den nämnda socialnämnden har därmed genomgått en ingående omorganisation och infört nya strukturer.

### ***Hur utformar Ni tillämpningsregler? Några exempel på tillämpningsregler som nämnden har utformat.***

Samtliga respondenter framhöll att de inte utformade några tillämpningsregler inom nämnden utan denna uppgift har decentraliserats till förvaltningen. Anser förvaltningen att nuvarande kontrollrutiner är bristfälliga eller om det finns behov av nya rutiner lämnar de förslag till nämnden. Som togs upp i föregående fråga så är det nämndens ansvar att ta ställning till de givna förslagen och därmed utformar de inte själva några rutiner. Dock vid beslutsfattandet kan nämnden göra tillägg och skärpa rutinerna för att förbättra eller förtydliga rutinförslagen.

### ***Följer ni COSO-modellen eller någon annan modell vid utformning av den interna kontrollen?***

Någon specifik modell fanns inte för utformningen av intern kontroll medgav våra respondenter. Ingen av de tre nämndordförandena kände till modellen vid namn, men två svaranden hade rådfrågat förvaltningen som delgav att de inte använde sig av COSO-modellen. Då vi nämnde modellens beståndsdelar ansåg dock två av de svarande att dessa områden ingick till största del vid utarbetandet av intern kontroll då de kände igen vissa av momenten.

## **4.2.2 Rutiner**

### ***Arbetar ni med väsentlighets- och riskanalys eller någon liknande analys innan Ni bestämmer vilka rutiner/processer som ska ingå i den interna kontrollen? I så fall vilka?***

Återigen påpekades att det inte var nämnden som utförde några rutiner utan att det låg på förvaltningens bord, men en respondent tillade att analyserna är det centrala i intern kontroll. Ytterligare sade den svarande att man hela tiden måste ha en uppfattning om vad som är väsentligt och vad som är risk men att en avvägning mellan kostnad och nytta alltid måste





finnas i åtanke. Två av våra respondenter nämnde att nya rutiner kan uppkomma om något har gått snett i en annan kommun, eller om det ges tips från revisorer eller kommuner. Detta påvisar, så som en svarande anmärkte, att väsentlighets- och riskanalys görs mer i efterhand än som en förebyggande åtgärd.

En nämnd använde sig av allmänheten för att förstå vilka områden som ansågs vara väsentliga att granska. Detta på grund av att alla myndighetsbeslut påverkar allmänheten och de har rätt att överklaga dessa. Den svarande menade då att i de fall som det sker överklaganden är dessa mer väsentliga för medborgarna och bör därmed granskas grundligare.

***Vilka är de inbyggda rutinorienterade kontrollerna, vid tex transaktioner? Finns de dokumenterade?***

Nämndordförandena hade inte vetskap i detalj om vilka inbyggda kontroller som fanns i verksamheten. De hänvisade till de beskrivningar som förekom i kommunens reglemente och intern kontrollplan. Två respondenter framhöll att det framgick i reglementet att två personer skulle ansvara för fakturahantering, men kunde inte säkerställa att så var fallet. Skulle denna rutin vara bristfällig var det revisorn som upptäckte det. Dessutom tillades av en svarande att allt dock inte kan kontrolleras, men finns vetenskapen om att någon granskar fakturorna då och då kan det hämma fuskandet.

En annan respondent framförde att händelseförloppen sammanställs av en ekonomiansvarig i förvaltningen som därefter rapporterar till nämnden. Upptäcker inte nämnden några ovanliga transaktioner eller får de inte specifika påpekningar från förvaltningen, sker ingen närmare kontroll av att transaktionerna har gått rätt till.

***I hur stor utsträckning utformar Ni automatiserade kontroller i stället för manuella? Fungerar de bra?***

Denna fråga gav tre olika svar därmed sammanställs de i tre olika stycken.

I en nämnd talades det om vissa automatiserade kontroller som exempelvis spärrar för att inte kunna betala till konton som inte är registrerade. Vidare fanns även beloppsgränser som innebär att kontrollfrågor uppkommer vid överskridande av en viss summa för att säkerställa att värdet är korrekt. Dock fanns inga elektroniska fakturor i denna nämnd vilket medförde att inga kontrollrutiner har införts angående dem.

En annan nämnd litade fullt ut på förvaltningens arbete med kontroller och hade därmed inte vetenskapen om i hur stor utsträckning det fanns automatiserade kontroller. Dock ansågs att de kontrollrutiner som existerade fungerade tillfredsställande och händelseförlopp granskades inte mer noggrant av nämnden.

Införandet av elektroniska fakturor har påbörjats och är under utveckling, angav den tredje respondenter. De kontrollrutiner som har framtagits är rutiner kring elektroniska signaturer men respondenter påpekar att detta arbete ligger på förvaltningens ekonomiavdelning. Där var de införstådda med fördelarna med e-fakturor och automatiserade kontroller i och med att det sparas arbete, tid och pengar.

***Är rutinerna kända i organisationen? Hur har de implementerats?***

Rutinerna ansågs vara kända i organisationen och har implementerats genom utbildning. Våra respondenter svarade att implementeringen låg på förvaltningens ansvar och det var upp till dem hur ofta utbildning sker angående verksamhetens kontrollrutiner. Två nämnder förklarade att utbildning skedde främst vid införandet av nya rutiner och om nuvarande rutiner inte är införstådda av de anställda. Ytterligare framhävde de två svarande att det var den ekonomiansvarige i förvaltningen som håller i utbildningen. Som exempel gavs att utbildning skett angående hur representationskvitton ska bokföras och dokumenteras då ekonomiansvarige upptäckt att rutinerna var bristfälliga. Ett annat exempel som kom upp var att en nämnd hade fått påvisningar från revisorn att momsbetalningar inte gjordes rätt. Då skedde en utbildning i momsfrågor för hela verksamheten. I en av dessa två kommuner beskrevs det vidare att det förekom enskilda samtal mellan den ekonomiansvarige och den som utför ekonomiska transaktioner.

***Har nämnden några fasta rutiner som följs vid avstämning respektive uppföljning? Hur ser de ut och hur fungerar de?***

Gemensamt för de tre nämnderna var att de får regelbundna rapporter från förvaltningen om hur deras verksamhet sköts och om de har uppnått de mål som nämnden tidigare satt upp. Två av de tillfrågade får månadsvis rapportering medan en nämnd får rapporter fyra gånger per år. Samtliga nämnder hade budgetuppföljning och såg till att förvaltningen håller sig inom ramarna. Har det skett avvikelser görs mer noggranna kontroller och undersökningar och förvaltningen arbetar då fram förslag till åtgärder som sedan nämnderna beslutar om. En respondent gav som exempel att nämnden kan tvingas göra omprioriteringar i budgeten för att få bukt med problemet. Ytterligare steg i uppföljningsprocessen kan vara, så som en svarande beskrev, att rapportering sker upp till kommunstyrelsen för att få feedback om hur det övergripande läget ser ut.

### **4.2.3 Oegentligheter**

***Hur hanteras oegentligheter i organisationen? Om något upptäcks, vet alla vad som ska göras och vem man ska rapportera till?***

På grund av stora skiljaktigheter i svaren redogör vi deras utsagor kommun för kommun. Det gemensamma från alla tre var att om en anställd hade misstanke om att någon annan arbetar på felaktigt sätt görs anmälan alltid till respektive chef i organisationen.

I en av de tre kommunerna var det förvaltningen som polisanmäler om några oegentligheter upptäcks då de ansåg att det är polisens uppgift att utreda. Nämnden informerades först efter polisanmälan hade gjorts. Andra allvarliga företeelser som kan uppkomma rapporteras också upp till nämnden, men i dessa fall var det den medicinskt ansvariga sjuksköterskan som utredde. Till exempel kan det vara om en patient inte har fått sin medicin i utsatt tid. Dessutom arbetade förvaltningen med avvikelshantering som innebar att personalen själva rapporterar om någon incident som till exempel att en patient har fallit eller om den ej fått sin medicin. Detta för att undvika att misstankar och missförstånd uppstår.

I en annan nämnd poängterades att inom förvaltningen ska personalen kolla varandra. Felen upptäcks i regel av en annan anställd i dess omgivning. Vid misstanke om oegentligheter undersöks först i förvaltningen om det verkligen har skett ett brott. Misstänksamhet mot till

exempel stora representationskvitton kan granskas av ekonomiansvarig. Har det förekommit en oegentlighet sker polisanmälan vilket kan leda till avskedande. Information om den olagliga företeelsen vidarebefordras till nämnden men sedan var det oklart om det fortsätter upp till kommunstyrelsen och fullmäktige.

Nämndordförande gav oss ett konkret exempel som har lyckats utredas och lösas inom organisationen som visade hur den interna anmälningsprocessen kan gå till. I det påtalade fallet gjorde förvaltningschefen en muntlig varning men det ledde inte till någon förbättring. Därefter meddelades händelsen till nämndordföranden som utförde en skriftlig varning. Inte heller detta gav önskat resultat vilket gjorde att de tog den tilltalade på bar gärning som därmed avskedades med omedelbar verkan.

#### **4.2.4 Granskning utförd av revisorer**

##### *Görs löpande granskning av kontrollrutinerna av revisorer? Är den tillräcklig?*

Inga av nämnderna kunde säga hur ofta de blir granskade av revisorer men de antog att det sker löpande. En respondent sade att det görs varje år men är inte säker på att det alltid är socialnämnden som granskas. Revisorerna väljer själva ut vilka områden de ska göra djupdykning i och meddelar ej i förväg. Eventuella fel och brister kan påtalas av revisorerna, framhöll respondenten, men de kommer inte med konkreta lösningar. En annan socialnämnd ansåg dock att de granskades omfattande på grund av att de erhåller 80 % av den kommunala budgeten. Förutom de områden som revisorerna tidigare bestämt sig att granska, är de inte sena att göra tillägg i granskningsplanen då företeelser har uppkommit i media angående riskfyllda händelseförlopp. Nämnden påpekade att även stickprovskontroller kan förekomma.

Att revisorn kan fungera som en rådgivande part var två svarande överens om. Den ena påpekade att revisorerna är duktiga på intern kontroll och kan därmed komma med förslag på förbättringar. Den andre antydde att revisorerna kan föreslå nämnden att iaktta särskilt utvalda kommuner för att få idéer om hur arbetet med intern kontroll kan bli bättre.

##### *Vad görs med det resultat Ni får av revisorerna?*

Har revisorn kommit med anmärkningar sätts åtgärder in, medgav alla tillfrågade. Utan tillsägelser fortsätter arbetet enligt plan utan några förändringar. Är den interna kontrollen bristfällig får nämnderna vetskap om förvaltningens anmärkningar och tillsammans utformar de ett åtgärdsprogram, berättade två respondenter. Vidare sade de två att revisorerna ofta återkommer för att kontrollera att åtgärder har satts in och att kommunen har fått bukt med problemet. De tillade även att extra utbildningar kan ske om personalen brister i specifika rutiner för att rätta till felet.

#### **4.3 Granskning av kommunernas revisionsberättelser**

Samtliga tre kommuners revisorer har granskat den interna kontrollen och kommenterat den i revisionsberättelsen. De granskade kommunstyrelsens och nämndernas verksamhet samt prövat om den sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt. Dessutom inspekterades om den kontroll som görs är tillräcklig, vilket är det vi främst fokuserat på. Bland annat har revisorerna grundligt granskat rutiner kring moms, intern



kontroll – representation, IT-säkerhet och intern kontroll av leverantörsfakturor. Vid val av dessa granskningsområden utgick en kommuns revisorer från en väsentlighets- och riskanalys. I två kommuner nämndes att granskningsresultaten rapporteras, antingen muntligt eller skriftligt, till styrelsen/nämnden. Detta görs löpande i den ena kommun men endast vid behov i en den andra. Revisorerna påpekar bristfälliga rutiner angående den interna kontrollen för att kommunerna ska ha möjlighet att rätta till arbetet. I en revisionsberättelse konstaterades, efter åtgärder satts in, att styrelsens och nämndernas styrning hade blivit mer aktiv samt att den interna kontrollen förbättrats.

Slutligen kan påpekas att samtliga kommuners verksamhetsorgan har beviljats ansvarsfrihet.

## 5. Analys

---

*Analysen är upplagd på samma sätt som empirin genom att samma rubriker återfinns i detta kapitel. Vi tar därmed upp rubrikerna intern kontroll i praktiken, rutiner, oegentligheter och granskning utförd av revisorer. Referensramen och empirin kopplas samman och analyseras. Vi påpekar skillnader och likheter angående de idealmoment och begrepp som beskrivs i referensramen.*

---

### 5.1 Intern kontroll i praktiken

Intern kontroll är ett verktyg för att nå en effektiv förvaltning, minska risken för fel och se till att organisationens resurser används på ett tillfredsställande sätt. Begreppet kan ha skilda definitioner och betyda olika för olika människor, vilket kan leda till svårigheter att driva en effektiv verksamhet (COSO, 2004). Dock framkom att samtliga respondenter hade likartad syn på begreppet och de såg det som både en ekonomisk kontroll och en verksamhetskontroll. Precis som Goodwins artikel (2004) visade, har kontrollbegreppet därmed vidgats från att endast ha varit en ekonomisk granskning till att bli ett värdeskapande instrument. Exempelvis framlades att verksamheten ska ha en god ekonomisk hushållning, vara effektiv och ha goda förutsättningar att upptäcka fel och brister i tid. För att lättare kunna arbeta fram en täckande intern kontroll i organisationen uppkom COSO-modellen, som kan ge pedagogiska fördelar vid utformning (Haglund, Stureson & Svensson, 2001). I vår empiri fann vi att COSO-modellen inte brukas varken i kommunstyrelsen eller i socialnämnden. Trots att Haglund, Stureson och Svensson (2001) påpekade att COSO är allmänt känd och accepterad var det ingen av våra respondenter som kände till modellen vid namn. Detta kan ses som att modellen därmed inte är implementerad i kommunerna. Större delen av respondenterna ansåg dock, efter vår beskrivning av COSO, att vissa av de fem beståndsdelarna fanns i kommunens arbete med intern kontroll, men då med ett annat upplägg och benämningar. Eftersom det inte finns en specifik modell visar det på att varje kommun har sitt sätt och sina moment i internkontrollarbete och att det inte finns en generell struktur som samtliga nyttjar. Det kan också ses som att bedömningar angående den interna kontrollen kan skilja sig, beroende på omgivningens struktur och olika ledarstilar (Brody, Golen & Reckers (1998).

Vår uppfattning blev att kommunstyrelsen ansvarar för större delen av den interna kontrollen i den kommunala verksamheten, vilket innebär att de har det övergripande ansvaret precis som referensramen framlade. Om något brister i internkontrollarbetet som utförs i nämnden och förvaltningen kommer det upp på styrelsens bord. Inom det övergripande ansvaret inkluderas att utforma tillämpningsanvisningar vid behov (Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet, 2001). Ingen av de tre ordförandena ansåg det nödvändigt att utföra sådana anvisningar, utan följde endast fullmäktiges reglemente. Detta kan tolkas antingen som att fullmäktiges arbete är fulländat eller att kommunstyrelsen inte uppfattar det som väsentligt att lägga tid och resurser på några extra tillämpningar. Andersson & Perssons undersökning (1994) visade att inte samtliga kommuner har ett reglemente att gå efter, vilket i de fall skulle sätta större press på kommunstyrelsen för att få en fungerande intern kontroll. I de kommuner vi studerade hade styrelsen dock tillgång till ett reglemente men som vanligtvis är av en allt för generell art. Ett behov av specifika riktlinjer i form av tillämpningsanvisningar, borde utformas som komplement till vissa områden. Styrelsens internkontrollarbete kan till stor del

likställas med det arbete som nämnderna utför, i och med att nämnderna endast tar ett övergripande ansvar för att intern kontroll ska finnas i förvaltningen. Detta förvånade oss då vi efter litteraturstudien tolkade att arbetet i nämnderna skulle vara av mer praktisk karaktär och att de därmed skulle stå för utformningen av kontrollrutiner samt framställningen av en intern kontrollplan. Empirin visade att så inte var fallet utan allt hade decentraliserats ner till förvaltningen och nämnderna ska endast besluta om de utformningsförslag som läggs fram. Nämnderna har inte heller utformat några tillämpningsanvisningar utan framlade att om sådana behövdes är detta förvaltningens arbete.

## **5.2 Rutiner**

### **5.2.1 Väsentlighets- och riskanalys**

Väsentlighets- och riskanalys ansågs både som det centrala och grundläggande för en god intern kontroll i kommunerna. Något vi upptäckte under våra fältintervjuer var dock att väsentlighets- och riskanalys görs först i efterhand, det vill säga om någonting uppkommer i en annan kommun eller om påpekande ges från revisorerna. I de fall gör kommunerna egna väsentlighetsanalyser för att värdera om det ska disponeras resurser på att förbättra eller införa nya rutinkontroller. Detta kan påvisa att kommunerna inte arbetar i förebyggande syfte utan mer litar på att allt i verksamheten går rätt till, fram tills något brister. Väsentlighets- och riskanalys används dock i förväg då revisorerna utformar granskningsplanen. Detta för att kunna säkerställa att granskning utförs på de områden som är högst prioriterade. Samtliga respondenter var eniga om att det hela tiden måste göras avvägningar kring kostnad och nytta med att införa nya kontroller. Allt inom den kommunala verksamheten är inte väsentligt att kontrollera, till exempel i de fall utförandet och det administrativa arbetet kostar mer än vad händelseförloppet är värt. Det kan förklaras då intern kontroll är ett kostsamt och tidskrävande verktyg för kommunerna och därmed måste urval göras av alla kontrollmoment (Riskförsäkringsverket 2002:13). Något som har inneburit en stor risk och som är väsentligt att kontrollera, är hanteringen av handkassor. Där har rutinerna förändrats för att kunna underlätta inköpen och minska möjligheten till förskingring. Förändringen innebar att handkassorna ersattes av konto- och betalningskort, detta ansågs väsentligt då kontanta pengar alltid utgör en större risk. Detta är en åtgärd som åstadkommit på grund av den interna kontrollen och som bidrar till att den kommunala verksamheten blir allt säkrare och mer effektiv.

### **5.2.2 Inbyggda rutiner**

De rutinkontroller som uppfattades som mest betydelsefulla var attestrutiner och främst hur fakturorna skulle hanteras i organisationen. Det konstaterades att det alltid var två eller fler som attesterade inkommande fakturor. För kommunstyrelseordförande var det dennes sekreterare som signerade och godkände samtliga fakturor vilket kan ifrågasätta oberoendet. Det framkom även, att finns intention att fuska är detta inte en omöjlighet då de två attestaktörerna kan samarbeta. Såsom Haglund, Stureson och Svensson (2001) påvisade är det viktigt att den som granskar inte är engagerad i arbetet och innehar ett oberoende till den som kontrolleras. Oberoende är viktigt för att kunna säkerställa för omgivningen att inget fusk förekommer och att den interna kontrollen uppfyller sitt syfte.



Vi märkte en skillnad mellan kommunstyrelsen och socialnämnden vad gällde vetskapen om vilka rutiner som används i verksamheten. Nämnderna hade ingen detaljerad kunskap om vilka kontroller som utförs i förvaltningen. En anledning till detta kan vara att de har delegerat ner allt ansvar angående utformning av intern kontroll till förvaltningen. Därmed litar de fullt ut på att verksamheten sköts korrekt och de lägger sig inte i varandras arbete utan belägg. Om brister skulle uppstå är det efter revisorernas granskning som felen uppmärksammas. På grund av detta kan det vara svårt för nämnderna att ha det övergripande ansvaret eftersom de inte verkar vara helt insatta i internkontrollrutinerna. Kommunstyrelsen delegerade även de ner utformningen av kontrollrutiner men besatt en högre kunskapsnivå rörande ämnets samtliga moment. Med tanke på kommunstyrelsens höga ansvarsgrad kan det klargöras att de innehar en bredare kännedom angående den interna kontrollens alla beståndsdelar. Detta kan bero på, som vi tidigare påpekade, att allt faller tillbaka på styrelsen.

När det gäller implementering av rutiner ansåg kommunstyrelsen att ansvaret låg främst på nämnden och förvaltningen. Dock avsåg nämnderna detta ansvar genom att påstå att det enbart ligger på förvaltningens bord. Delegering har därmed ännu en gång skett utifrån vad som framkom i referensramen och styrelsen/nämnderna har endast det övergripande ansvaret. Dock fanns vetskap att utbildning sker vid införandet av nya rutiner och om de befintliga rutinerna inte är tillräckligt införstådda. Uppföljning och utvärdering om implementering sker inte regelbundet utan endast vid införandet av nya rutiner. Detta visar på att mer resurser borde disponeras på detta ändamål för att få en kontinuerlig uppföljning som säkerställer att rutinerna utförs på rätt sätt. Är de felaktigt inlärdade eller om utbildning inte har skett, försvinner syftet med rutinerna och de tillför därmed inget till organisationen (Svenska Kommunförbundet & Landstingsförbundet, 2001). Enligt kommunernas revisionsberättelser granskas vissa inbyggda kontroller såsom leverantörsfakturer samt rutiner för moms. Vid ett stickprov uppmärksammades att de anställda redovisade momsen på ett felaktigt sätt. Detta tillrättavisades efter en vidare utbildning. Fler eventuella felaktigheter kan rättas till om det förekom en mer regelbunden utvärdering av nuvarande rutiner.

### 5.2.3 Datorisering av rutiner

Enligt Lampe och Sutton (1994) har samhällsutvecklingen bidragit till att nya metoder för den interna kontrollen har introducerats på marknaden. Detta har kommunerna till viss del tagit fasta på och är införstådda med de fördelar som automatiserade kontroller medför. De påpekade fördelar såsom att det blir tid- och kostnadsbesparande men trots detta har de inte kommit så långt med framtagningen av automatiserade kontrollmoment. Beroende på hur många fakturer som har övergått till att bli elektroniska, visar även hur långt kommunerna har kommit med utformningen av nya kontroller. Större delen av respondenterna medgav att de inte använde elektroniska fakturer i så stor utsträckning och därmed hade kontrollrutinerna för tillfället inte utvecklats eller förändrats markant. Den övergripande bilden vi fick var dock att samtliga kommuner hade viljan att implementera fler automatiska kontroller. Men det tar tid att förändra redan inarbetade rutiner och att få nya regler att övergå till att bli vardagliga processer (Burns & Scapens, 2000). Stora risker förekommer i och med införande av mer datoriserade kontroller och de är allvarliga om de skulle inträffa. En organisation borde då ha kunskap om vilka risker som finns för att kunna motarbeta och sätta in åtgärder om de infaller. Vid intervjutillfällena var det dock endast fördelarna som uppkom och ingen nämnde osäkerheterna. Detta kan tolkas som att fördelarna övervägde nackdelarna då riskerna är av sällsynt art och funderingar kring dessa undviks i stor omfattning, vilket kan vara en fara.

Dock anser vi efter att studerat revisionsberättelserna, att revisorerna har riskmomenten i åtanke då de granskar IT-säkerheten inom den kommunala verksamheten.

### 5.2.4 Uppföljning av den interna kontrollen

Vad som överraskade oss angående detta område var att uppföljning främst sker genom budgeten. Vid budgetavvikelse gjordes en närmare granskning av den interna kontrollen från kommunstyrelsen/nämnden, för att se om någon rutin var bristfällig. Inga andra uppföljningsprocesser angående specifika internkontrollmoment omtalades. Vår tidigare uppfattning var att en kontinuerlig uppföljningsprocess skulle existera för att försäkra att den interna kontrollen ska ge önskat resultat. För att åtgärder ska kunna sättas in i tid krävs att bristerna blir kända och dokumenterade i organisationen (Svenska Kommunförbundet & Landstingsförbundet, 2001). Uppföljningsprocessen i kommunerna är begränsad i och med att det endast är budgetuppföljning som sker men den är genomförd på ett grundligt sätt. Budgetuppföljning sker i kommunerna månadsvis till halvårsvis och i en viss kommun har de även kvartalsvisa sammanträden med kommunstyrelsen, nämnden och förvaltningen. Den förutspråkade rapporteringsmodellen (Andersson & Persson, 1994) verkar alltså följas i praktiken utan komplikationer. Även åtgärdsprocessen fungerar tillfredsställande då det påtalades av samtliga respondenter att insatser sätts in för att reda ut eventuella budgetavvikelser. Åtgärdsförslag arbetas fram av förvaltningen som sedan nämnden tar ställning till, exempelvis kan det handla om att göra omprioriteringar i budgeten. Det kan antas att det då redan är försent, om budget redan har överskridits och ett merjobb kommer att krävas för att återställa ekonomin. En utökning av uppföljningsmoment skulle kunna förhindra detta och felaktigheter kan upptäckas i ett tidigare stadium.

### 5.3 Oegentligheter

Efter vidare granskning av vår empiri gällande oegentligheter, fick vi uppfattningen att frågan kan tolkas på en mängd olika sätt. Vad begreppet oegentligheter innebär är individuellt och respondenterna beskrev olika händelseförlopp inom olika kommunala nivåer. Därmed är det svårt att analysera och tyda den information vi besitter, när deras skilda svar likväl kan bestå av samma innebörd om samtliga hade tolkat begreppet på likartat sätt.

Det vi emellertid fann var att anmälningsprocessen är liknande i alla kommuner i och med att rapportering sker till närmste chef. Även fast det inte finns någon skyldighet för de anställda att anmäla (Haglund, Stureson & Svensson, 2001), är vår uppfattning att alla tar sitt ansvar om misstanke uppkommer. Vanligtvis om oegentligheter har förekommit, görs en intern utredning för att utreda om brott har begåtts. Dock finns ingen generell struktur, inom de tre kommuner vi studerat, för vem i organisationen som ska göra polisanmälan. Det skiljer sig genom att ibland är det förvaltningschefen, nämndordföranden eller styrelseordföranden. Varför det inte är klara riktlinjer kan förklaras med att oegentligheter är en ovanlig förekomst i svenska kommuner, men utan klara direktiv kan det leda till att polisanmälningsprocessen blir förvirrande bland de anställda och därmed kan ta onödigt lång tid. Trots att oegentligheter sker undantagsvis minskar inte betydelsen att motarbeta de som uppstår och implementera riktlinjer i förebyggande syfte (SOU 1998:71).



Inget generellt informationsled finns upp till styrelsen utan uppgifterna kan kvarstå i nämnden, vilket visar på att tillrättelser och polisanmälan kan ske utan kommunstyrelsens kännedom. Konstaterande kan göras att felaktigheter och brott inte regelbundet sprids i hela verksamheten vilket Haglund, Stureson och Svensson (2001) ansåg var viktigt för att alla ska ha vetenskap om de effekter oegentligheter får på organisationen. Då information inte kommer till styrelsen kan vidare tolkning göras att den övriga kommunala verksamheten inte heller blir införstådda med de incidenter som skett. Detta kan leda till att liknande fel och brister kan uppkomma inom andra verksamhetsorgan. För att få bukt med problemet och förbättra informationsflödet krävs en god kommunikation. Genom kommunikation mellan nivåerna skapas ett öppnare klimat vilket medför att samtliga får en ökad medvetenhet om vad som försiggår inom kommunen (Brody, Golen & Reckers, 1998).

#### **5.4 Granskning utförd av revisorer**

Det ansågs att revisorerna granskade kommunernas verksamhet löpande. Dock visste ingen av nämnderna hur ofta det gjordes och påpekade att det inte alltid är just deras nämnd som kontrolleras. Enligt revisionsberättelserna finns det inte heller något entydigt rapporteringssystem från revisorerna inom de tre kommunerna. I vissa fall förekommer de löpande men i andra fall endast vid behov. Revisorerna utformar egna granskningsplaner och meddelar inte i förväg vad som ska granskas. Detta pekar på att samtliga kommunalanställda hela tiden måste vara på sin vakt och förberedda på kontroll. Det finns inte resurser att granska allt ingående inom kommunen utan endast i ett fåtal områden görs djupdykning. Som ett komplement påpekade en nämnd att även stickprov kan utföras av revisorerna. Uppkommer företeelser i en kommun görs tillägg i granskningsplanen för att säkerställa att samma problem inte förekommer i andra kommuner. De förtroendevalda vet med sig att media inte är sena med att ta upp dessa företeelser och även andra händelser som till exempel felaktigt beteende hos kommunanställda. Detta bidrar till att de känner sig granskade från två håll, det vill säga både av revisorerna och av media. Tack vare detta ökar möjligheten för medborgarna att bevara sitt förtroende för kommunens verksamhet, då de förtroendevalda är bevakade i en större utsträckning och har flera ”ögon” på sig. Till följd av detta bör chansen vara större att de hålla sig inom ramarna och allmänheten kan anta att de handlar på korrekt sätt.

En kontinuerlig kontakt med revisorn anses viktigt för respondenterna då de besitter kunskap om intern kontroll. De kan komma med idéer och förslag som kan tillföra att den interna kontrollen blir effektivare och mer komplett. Dock ges inga konkreta lösningar på de problem och brister som förekommer, utan de kan bland annat ge exempel från andra kommuner som har bättre system. Vid anmärkningar från revisorerna, sätts åtgärder in för att lösa det som antas väsentligt. I vissa fall följer revisorerna upp om åtgärderna har förbättrat situationen och vi har registrerat att de även påpekar framstegen i revisionsberättelsen. Eftersom revisorerna endast gör djupdykningar på vissa områden försvinner helhetssynen av verksamheten och det blir endast ur en ekonomisk synvinkel. Därmed kan det antas att alla anmärkningar inte är betydande, sett ur kommunens perspektiv, då kommunen alltid måste ha helheten i åtanke.

## 6. Slutdiskussion

---

*Efter uppsatsens genomförande har vi nu kartlagt hur kommunerna arbetar med internkontrollrutiner samt gjort en jämförelse med referensramens idealmoment. Våra slutsatser och tolkningar kan dock inte generaliseras till alla Sveriges kommuner då vi endast har studerat tre utvalda. I slutet av kapitlet tar vi upp förslag till vidare forskning.*

---

### 6.1 Slutsats

Uppsatsens syfte var att kartlägga kommunstyrelsens och socialnämndens arbete med internkontrollrutiner i praktiken. I studien framkom att kommunstyrelsens vetskap om sitt ansvar och sina arbetsuppgifter visade sig stämma relativt bra överens med vad referensramen framlade. Dock framkom stora skillnader mellan litteraturen och empirin genom att nämnderna inte tar det specifika ansvaret som vi hade fått uppfattningen om. Allt praktiskt arbete har decentraliserats ner till förvaltningen, som därmed har ett stort ansvar för utformning och utförande av internkontrollrutiner. Vi anser i och med detta att det inte är någon större skillnad mellan kommunstyrelsens ansvar och nämndens ansvar i praktiken, eftersom båda endast tar ett övergripande ansvar. Arbetsuppgifterna angående den interna kontrollen skiljer sig för de båda nivåerna men ansvarstagandet är alltså likartat. Generellt är att ingen utformar extra riktlinjer utöver fullmäktiges reglemente, som vi tidigare antog var en väsentlig del i arbetet mot en god intern kontroll. Därmed kan vi konstatera att det praktiska arbetet inte förekommer i någon stor utsträckning i varken kommunstyrelsen eller i socialnämnden. Detta medförde att vi inte fick den information som vi hade förväntat oss. Hur internkontrollrutinerna fungerar i praktiken är därför svårt att exakt svara på.

Vår uppfattning efter intervjutillfällena var att kommunstyrelsens ordförande talade fritt om vilka rutiner som skulle innefattas i en god intern kontroll och vi anser därmed att de har en relativt hög kunskapsnivå inom ämnet. Nämnderna visste också vad den interna kontrollen skulle innehålla men detta tack vare de dokument som erhöles. Deras beskrivningar angående kontrollrutiner hade hämtats från redan utformat reglemente och förfrågningar till förvaltningen, då de inte själva hade några praktiska erfarenheter av utformningen. När vi ställde detaljfrågor om den interna kontrollens innehåll blev de tveksamma och luddiga svar gavs. Detta tolkar vi som att nämndernas kunskap är bristfällig. Som vi ser det borde det finnas en högre och mer ingående kunskap inom nämnderna, för att kunna ta ett övergripande ansvar. En förklaring till att referensramen och empirin skiljer sig åt, kan grunda sig på att nämndens arbete främst rör politiska frågor och därmed läggs inte tid och resurser på det praktiska arbetet med intern kontroll.

Specifika skillnader av betydande karaktär som framkom är att rutiner inte utformas i förebyggande syfte. Någoting måste inträffa för att en ny eller förbättrad rutin ska införas. Detta betraktar vi som ett riskmoment då förödande konsekvenser måste ske innan åtgärder sätts in. Det är på grund av detta, stora som små skandaler kan uppkomma när insikten inte finns om vad som kan ske. Oegentligheter och skandaler förekommer i undantagsfall vilket kan vara en förklaring till varför förebyggande arbete är sällsynt. Vi anser dock att

kommunerna måste ha ett framåttänkande och arbeta fram hindrande effekter. Dock finns vissa hindrande effekter i och med dagens media som uppmärksammar oegentligheter, vilka kan hämma felaktigt handlande. De förtroendevalda känner sig därmed bevakade och bör vara på sin vakt. Ett annat område som vi ifrågasätter är oberoendet mellan attestaktörerna, då vi i ett fall fann att det var sekreteraren till styrelseordföranden som attesterade dess fakturor. En fråga som uppkom är om omgivningen kan lita på att oberoendet existerar i alla kontrollmoment, då ordförandens närmste kollega är den som utför kontrollen. Dessutom framkom att finns viljan att fuska är det inte omöjligt då de två attestaktörerna kan samarbeta med den som skickar ut falska fakturor. För att motarbeta sådant beteende krävs oberoende inom samtliga kontrollmoment. Den interna kontrollen bygger på oberoende och utan det kan dess syfte upphöra. Oberoendet är därmed en faktor som kan höja tilltron till kontrollerna och vi ser det som en av de mest betydande grundpelare inom internkontrollarbetet.

En ytterligare slutsats vi kan dra efter uppsatsens genomförande, är att begreppet intern kontroll har en liknande betydelse hos de tre kommunerna. Det vill säga de såg det som både en ekonomisk kontroll och en verksamhetskontroll. Begreppet har därmed vidgats från de traditionella beståndsdelarna till att innefatta nya och utvecklade områden. Innebörden är därmed snarlik den som framkom av litteraturstudien och det kan konstateras att begreppet, trots all diskussion, har en allmän definition inom den kommunala verksamheten.

Slutligen kan påpekas att samtliga respondenter framhävde att intern kontroll är viktigt för att bedriva en tillförlitlig verksamhet och vår uppfattning är att alla har viljan att arbeta mot en god kontrollmiljö. Redan idag ligger den interna kontrollen på en godtagbar nivå, vilket bland annat kan påvisas genom att de kommunala revisorerna har beviljat ansvarsfrihet till samtliga styrelser, nämnder och förtroendevalda. Kommunstyrelsen innehar, som tidigare nämnts, en relativt bred kunskap om internkontrollbegreppet och om vad som sker i praktiken. Dock vill vi poängtera den skillnad som framkom vid jämförelse mellan referensram och empiri angående nämndernas arbetsuppgifter. Arbetsuppgifterna som de förväntades utföra enligt den litteratur vi har studerat, har delegerats till förvaltningen och vi anser att nämnderna endast tar ett övergripande ansvar. Dessutom är kunskapen om vilka internkontrollrutiner som förekommer bristfällig. Kunskapsnivån borde höjas inom nämnderna för att skapa ett bättre arbete med intern kontroll. Detta kan bidra till att öka förtroendet ytterligare hos allmänheten, då vetskapen finns att samtliga i kommunen besitter omfattande och korrekt kunskap angående internkontrollrutiner.

## **6.2 Förslag till vidare forskning**

Vi har studerat hur nämnden och kommunstyrelsen arbetar med internkontrollrutiner i praktiken. Informationen vi fått fram är endast beskrivningar och inte av någon praktisk karaktär. Vi anser att det skulle vara intressant att få en mer djupgående inblick, för att kunna konstatera att deras beskrivningar av internkontrollarbetet verkligen utförs på framställt sätt. Detta kan fås genom intervjuer med revisorer eller en grundlig fallstudie på den kommunala verksamheten.

En annan infallsvinkel för vidare forskning kan vara att studera ett större antal kommuner för att kunna generalisera resultatet eller att göra en jämförelse av internkontrollarbetet i kommuner av olika invånarantal.

## Referenslista

### **Böcker**

Andersen, E & Schwencke, E. (1998) *Projektarbete – en vägledning för studenter* Lund, Studentlitteratur.

Andersen, I (1998) *Den uppenbara verkligheten* Lund, Studentlitteratur.

Bergevärn, L-E & Olson, O. (1987) *Kommunal redovisning – då och nu* Lund, Doxa.

Ejergård, R. (1996) *Vetenskaplig metod* Lund, Studentlitteratur.

FARs samlingsvolym. (2000) *Testa den interna kontrollen och redovisningen* Stockholm, FAR förlag .

Gustafsson, A. (1999) *Kommunal Självstyrelse* Stockholm, SNS.

Haglund, A., Stureson, J. & Svensson, R. (2001) *Intern kontroll – ett flerdimensionellt ledningsverktyg* Stockholm, Komrev.

Hanaeus, J. (1982) *Hur fungerar din kommun* Stockholm, Sveriges Kommunförbund LIBER.

Häggroth, S & Peterson, C-G. (1998) *Kommunal kunskap – så fungerar din kommun* Stockholm, Hjalmar och Jörgen.

Jacobsen, D.I. (2002) *Vad, hur och varför?* Lund, Studentlitteratur.

Jacobsen Krag, J. (1993) *Intervju – konsten att lyssna och fråga* Lund, Studentlitteratur.

Kjeldsberg, T. ( 1970) *Intern kontroll* Oslo, Bedriftsekonomens förlag

Lundahl, U & Skärvard, P-H.( 1992) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* Lund, Studentlitteratur.

Olson, O, Humphrey, C & Guthrie J. (1998) *Global Warning - debating international developments in new public financial management* Oslo, Cappelen.

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

Scapens, R.W. & Burns, J. (2000) *Towards an understanding of the nature and process of management accounting change* Uppsala, Acta Universitatis Upsaliensis, Universitet bibl.

Svenning, C. (1996) *Metodboken* Eslöv, Lorentz.



Trost, J. (1997) *Kvalitativa intervjuer* Lund, Studentlitteratur.

## **Offentliga utredningar**

Förordning 1981:266 *Om investeringar i statliga ADB-system*

Riksförsäkringsverkets Vägledning (RV) 2002:13 *Intern kontroll i form av redovisningskontroll, administrativ kontroll*

Statens Offentliga Utredning (SOU) 1998:71 *Den kommunala revisionen – ett demokratiskt kontrollinstrument* Stockholm, Fritzes offentliga publikationer.

Statens Offentliga Utredning (SOU) 2004:107 *Att granska och pröva ansvar i kommuner och landsting* Stockholm, Fritzes offentliga publikationer.

## **Artiklar och tidskrifter**

Brody, R.G., Golen, S.P. and Reckers, P.M.J. (1998) "An empirical investigation of the interface between internal and external auditors" *Accounting and business Research*, Vol.28 No.3 pp.160-171

Burns, J. & Scapens, R.W. (2000) "Conceptualizing management accounting change: an institutional framework" *Management Accounting Research* Vol. 11 Issue 1 pp. 3-25

Couland, D. (1993) "The Internal Auditor's Role in Public Service Orientation" *Managerial Auditing Journal*, Vol. 8 No. 1 pp. 3-13

Chadwick, W.E. (1995) "Tough questions, tougher answers" *The Internal Auditor*, Vol. 52 No.6 pp. 63-65

Goodwin, J (2004) "A comparison of internal audit in the private and public sectors" *Managerial Auditing Journal* May, 640-650.

Johansson, P (2002) *Vem tar notan – skandaler i svensk offentlig sektor* Göteborgs Universitet: Elanders Graphic Systems

## **Webbsidor**

[http://www.coso.org/Publications/executive\\_summary\\_intergrated\\_framework.htm](http://www.coso.org/Publications/executive_summary_intergrated_framework.htm)

<http://www.eh.svekom.se/mer/Kontroll.pdf>

<http://www.forsakringskassan.se/filer/publikationer/pdf/vgl0213.pdf>

<http://www.gavle.se>



<http://www.google.se>

<http://www.kista.info/download/18.9effe0102b08cb47a800078/Bilaga%20A%20Policy%20F6r%20internkontroll.pdf>

<http://www.lidkoping.se/kommunen/internkontroll.html>

<http://www.ne.se>

<http://www.skovde.se>

[http://www.stadsrevisionen.goteborg.se/prod/stadsrevisionen/dalis2.nsf/vyFilArkiv/2003\\_Namndledmoters\\_ansvar.pdf/\\$file/2003\\_Namndledmoters\\_ansvar.pdf](http://www.stadsrevisionen.goteborg.se/prod/stadsrevisionen/dalis2.nsf/vyFilArkiv/2003_Namndledmoters_ansvar.pdf/$file/2003_Namndledmoters_ansvar.pdf)

<http://www.trollhattan.se>

<http://www2.varberg.se>

## **Dokument**

Kommun 1  
Revisionsberättelse, Årsredovisning 2004

Kommun 2  
Revisionsberättelse, Årsredovisning 2004

Kommun 3  
Revisionsberättelse, Årsredovisning 2004

## **Övriga källor**

Kommun 1  
Intervju med ordförande för Kommunstyrelsen 2005-05-02  
Intervju med ordförande för Socialnämnden 2005-05-02

Kommun 2  
Intervju med ordförande för Kommunstyrelsen 2005-04-29  
Intervju med ordförande för Socialnämnden 2005-04-29

Kommun 3  
Intervju med ordförande för Kommunstyrelsen 2005-05-04  
Intervju med ordförande för Socialnämnden 2005-05-04



## Bilaga

### Intervjuguide till Kommunstyrelsen/Socialnämnden

#### Intern kontroll i praktiken

1. Vad är intern kontroll för Er?
2. Vad är det Ni i kommunstyrelsen/nämnden ansvarar för när det gäller interna kontrollen?
3. Hur utformar Ni tillämpningsregler? Några exempel på tillämpningsregler som styrelsen har utformat.
4. Följer Ni COSO-modellen eller någon annan modell vid utformning av intern kontrollen?

#### Rutiner

5. Arbetar Ni med väsentlighets- och riskanalys eller någon liknande analys innan Ni bestämmer vilka rutiner/processer som ska ingå i intern kontrollen? I så fall vilka?
6. Vilka är de inbyggda rutinorienterade kontrollerna, vid tex transaktioner? Finns de dokumenterade?
7. I hur stor utsträckning utformar Ni automatiserade kontroller i stället för manuella? Fungerar de bra?
8. Är rutinerna kända i organisationen? Hur har de implementerats?
9. Har kommunstyrelsen/nämnden några fasta rutiner som följs vid avstämning respektive uppföljning? Hur ser de ut och hur fungerar dem?

#### Oegentligheter

10. Hur hanteras oegentligheter i organisationen? Om något upptäcks, vet alla vad som ska göras och vem man ska rapportera till?

#### Granskning utförd av revisorer

11. Görs löpande granskning av kontrollrutinerna av revisorer? Är den tillräcklig?
12. Vad görs med det resultat Ni får av revisorerna?