

Kandidatuppsats i offentlig förvaltning - VT2014

Förvaltningshögskolan, Göteborgs universitet

Nathalie Korkis

Nikolina Djurovic

Handledare: Rolf Solli

Examinator: Förnamn Efternamn



**GÖTEBORGS UNIVERSITET
FÖRVALTNINGSHÖGSKOLAN**

INTERN KONTROLL

En fallstudie om förekomsten av COSO-modellens fem komponenter inom stadsdelsförvaltningen Majorna-Linnés arbete.

Sammanfattning

Inledning och problemdiskussion: Förtroendet för Göteborgs Stad har varit mycket omdebatterat den senaste tiden. Skandalerna började sakta men säkert stiga när medier upptäckte oegentligheter inom kommunala bolag och förvaltningar inom Göteborgs Stad. Intern kontroll har blivit av stor vikt inom den kommunala verksamheten för behovet att motverka oegentlighet. Enligt Sveriges Kommuner och Landsting har COSO-modellen kommit att ingå i många svenska kommuners arbete med intern kontroll sedan 2008. Eftersom få brott upptäcks av den interna kontrollen under skandalernas tid, framstår det som att det finns brister inom området, alternativt att det inte läggs tillräcklig stor tyngd på den interna kontrollen. Göteborgs Stad har från och med 2011 infört COSO-modellen i sitt arbete kring intern kontroll. Modellen skall hjälpa kommunen att bygga upp en starkare och säkrare intern kontroll.

Syfte: Eftersom det förekommer brister kring studier av COSO-modellen på förvaltningsnivå samt att COSO-modellen är ny införd sedan 2011 med syfte att förbättra den interna kontrollen blir uppsatsens syfte att kartlägga i vilken utsträckning COSO-modellen förekommer i en förvaltnings praktiska arbete kring intern kontroll. Därmed är det intressant att ställa följande fråga;

I vilken utsträckning förekommer COSO-modellens komponenter i kommunala förvaltningars arbete med den interna kontrollen?

Metod: Den empiriska undersökningen har genomförts i en kommunal stadsdelsförvaltning som i enlighet med kommunens riktlinjer och handlingsplan formellt sett arbetar med intern kontroll utifrån COSO-modellen och dess fem komponenter. Datainsamlingen har skett genom kvalitativa intervjuer med förvaltningens controller samt verksamhetschefer inom två av förvaltningens sektorer.

Resultat och slutsats: Studien visar att COSO-modellen förekommer inom stadsdelsförvaltningen, dock i skiftande grad mellan förvaltningsnivån och verksamhetsnivå. Ingen av intervjupersonerna inom stadsdelsförvaltningens verksamheter hade någon vetskap om COSO-modellen, till skillnad från förvaltningscontrollern. Därtill fungerar modellens komponenter inte som de ska utan det finns mycket brister som skulle kunna förbättras. Orsakerna kan, förutom begränsade ekonomiska resurser och det hierarkiska flernivåsystemet, bero på brister i COSO-modellen och dess uppbyggnad.

Nyckelord: Intern kontroll, COSO-modellen, riskanalys, kontrollaktiviteter, tillsyn

Innehållsförteckning

1. Inledning	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Problemformulering	1
1.3 Syfte	3
2. Metod	4
2.1 Avgränsning	4
2.2 Forskningsdesign & forskningsstrategi	4
2.2.1 Fallstudie	4
2.2.2 Kvalitativ forskningsstrategi	4
2.3 Tillvägagångssätt	4
2.3.1 Insamlingsmetod	4
2.3.2 Val av sektorer och respondenter	5
2.3.4 Kontakt	5
2.3.5 Intervjumaterial	5
2.3.6 Hantering av intervjumaterialet	6
2.3.7 Intervjuguide	6
3. Referensram	7
3.1 Intern kontroll	7
3.2 Definition	7
3.3 COSO	8
3.4 COSO-modellens fem komponenter	9
3.4.1 Kontrollmiljön	9
3.4.2 Riskanalys	9
3.4.3 Kontrollaktiviteter	9
3.4.4 Information och kommunikation	10
3.4.5 Tillsyn	10
3.5 Kritik mot COSO-modellen	11
3.6 Sammanfattning	13
4. Empiri	14
4.1 Den kommunala organisationsstrukturen	14
4.1.1 Kommunfullmäktige	14
4.1.2 Kommunstyrelsen	14
4.1.3 Nämnden	14

4.1.4 Verksamhetschefer/Enhetschefer	15
4.2 Göteborg Stads riktlinjer	15
4.3 Stadsdelsnämndens riktlinjer (SDN)	15
4.4 Stadsdelsförvaltningens riktlinjer (SDF)	15
4.5 Intervjuer	16
4.5.1 KONTROLLMILJÖ	16
4.5.2 RISKANALYS	17
4.5.3 KONTROLLAKTIVITETER	18
4.5.4 INFORMATION OCH KOMMUNIKATION	19
4.5.5 TILLSYN	20
5. Analys	22
5.1 Kontrollmiljö - befogenheter och lagföljsamhet	22
5.2 Riskanalys - Externa och interna risker samt specifika riskanalyser	23
5.3 Kontrollaktiviteter - Kostnadseffektiv & ändamålsenlig samt kontroller	24
5.4 Information och kommunikation - "I linjen" och intranät	25
5.5 Tillsyn - granskning samt enkäter och stickprov	25
6. Slutdiskussion	27
6.1 Slutsats	27
6.2 Framtida forskning	29
Källförteckning	30
Böcker	30
Akademiska avhandlingar	30
Artiklar	30
Rapporter	31
Internet	31
Bilaga 1	33
Bilaga 2	34

Kandidatuppsats i offentlig förvaltning - VT2014

Förvaltningshögskolan, Göteborgs universitet

Nathalie Korkis

Nikolina Djurovic

Handledare: Rolf Solli

Examinator: Förnamn Efternamn

1. Inledning

I detta kapitel kommer vi ge en bakgrund till ämnesområdet intern kontroll. Problemet kring intern kontroll diskuteras samt vad som har hänt de senaste åren i Göteborgs Stad kring intern kontroll. Bakgrunden till ämnesområdet resulterar i en problemformulering och ett fastställande av uppsatsens syfte.

1.1 Bakgrund

Intern kontroll är en process som finns i verksamheter för att motverka ekonomiska oegentligheter men också för att organisationens mål skall nås (Haglund et al, 2005:10). Intern kontroll syftar till att hantera såväl abstrakta som konkreta risker. De abstrakta riskerna är att gott anseende eller rykte förloras. Konkreta risker är ekonomiska förluster inom en organisation. Intern kontroll utgör en del av organisationens ekonomistyrning och förknippas ofta med riskhantering (Arvinge, 2010:5). På grund av stora nationella och internationella skandaler har intresset för intern kontroll i både privat och offentlig verksamhet ökat under de senaste decennierna (Haglund et al, 2005:10f).

1.2 Problemformulering

Den interna kontrollens funktion är alltså att förhindra och uppmärksamma oegentligheter. Ändå är det 43 procent av bedrägliga beteenden som upptäcks av privatpersoner. Våldigt sällan är det arbetsgivaren eller arbetstagaren som upptäcker brotten inom sin verksamhet. Journalister spårar upp ca 30 procent av brotten. Den interna kontrollen som finns i kommunerna och bolagen spårar upp ca 11 procent av brotten. Statliga myndigheter upptäcker ca 5 procent (Statskontoret, 2012:79).

Sverige har traditionellt setts som ett hederligt land. Vid internationell jämförelse placerar sig Sverige på delad tredje plats på CPI, som mäter länders korruption i den offentliga sektorn (Internetreferens 1). Även om Sverige befinner sig i toppen på Corruption Perceptions Index, CPI- listan, förekommer korruption även inom den svenska offentliga sektorn. Undersökningar bland befolkningen angående korruptionen visar, trots CPI- rankningen, att det är en vanlig uppfattning att maktmissbruk förekommer bland kommunpolitiker och kommuntjänstemännen.

Göteborg har under de senaste åren varit med om många skandaler. En omfattande mediebevakning av kommunen har genomförts där olika fall av skandaler uppmärksammats.

Fokus har riktats mot många av kommunens bolag däribland Idrotts- och föreningsförvaltningen samt Familjebostäder AB (Internetreferens 3). Fler granskningar av den interna kontrollen genomfördes i nämnda förvaltningar och bolag med hjälp av externa konsulter hösten 2010 (Wikland 2012:4).

Inom forskningen är det få studier som berör specifikt korruption och intern kontroll i Sverige och de svenska förhållandena. Befintlig forskning behandlar mestadels jämförande internationella studier. Detta kan bero på, som nämnt, att Sverige uppfattas som ett jämförelsevis hederligt land vilket gör att korruptionen inte anses ha lika hög tendens att vara ett samhällsproblem som det kan vara i andra länder som uppfattas som mer korrupta (Statskontoret, 2012:8f).

På grund av skandaler blir det viktigt för organisationer att ha en väl fungerande intern kontroll (FAR, 2006). Med rätt prioriteringar kan alla organisationer uppnå en god intern kontroll. En vanlig metod för att hjälpa organisationer att nå en effektiv intern kontroll är den så kallade COSO- modellen som står för Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Ett sätt att testa den interna kontrollen är att studera hur väl den interna kontrollen uppfyller det COSO modellen stipulerar (FAR, 2006:7) (Rittenberg, 2006).

Enligt Sveriges Kommuner och Landsting (2008) har COSO- modellen kommit att ingå i många svenska kommuners arbete med intern kontroll (SKL, 2008:26f). COSO- modellen är inte den enda standard som berör intern styrning och kontroll. COSOs ramverk är den mest ledande och erkända internationella de facto standard (Wikland 2012:72). Utöver detta har Göteborgs stad sedan 2011 valt att i sin handlingsplan utgå ifrån COSO- modellen i sitt arbete med intern kontroll. Därför förefaller det naturligt att modellen är mest lämplig och intressant att utgå ifrån i vår studie.

Även om forskningen inom ämnet intern kontroll i Sveriges kommuner och landsting är begränsad har statskontoret på uppdrag av regeringen genomfört en undersökning av förekomsten av korruption i Sveriges kommuner och landsting. Rapportens underlag var att redovisa rättspraxis, forskning och uppfattningen kring korruptionen i Sverige. Därtill har en granskningskommission tillsatts vars syfte var att fördjupa sig inom Göteborgs stad och studera ledare inom politik, förvaltningar och bolag samt analysera dokument och medier på djupet vad gäller korruption och intern kontroll. Varken statskontoret eller granskningskommissionen har undersökt COSO- modellens inverkan på det interna kontrollsystemet, även om COSO- modellen infördes i handlingsplanen redan 2011 inom Göteborgs Stad (Internetreferens 4).

Eftersom få brott upptäcks av den interna kontrollen, framstår det som att det finns brister inom området, alternativt att det inte läggs tillräcklig stor tyngd på den interna kontrollen (Statskontoret, 2012: 93). Kvalitén på intern kontroll och rättvisa inom en organisation påverkar i stor utsträckning de anställdas riskbenägenhet att begå bedrägeri. Rae och Subramaniam (2008)

menar därför att det är viktigt att organisationer lägger fokus på den interna kontrollen och på att upptäcka samt förhindra bedrägerier (Rae & Subramaniam, 2008:104ff). Skulle den interna kontrollen brista medför det en ökad benägenhet hos de anställda. Av den anledningen blir denna studie intressant eftersom COSO- modellen ska bidra till en bättre kvalitet på intern kontroll, och därmed minska riskbenägenheten hos medarbetarna och andra risker som en bristande intern kontroll kan medföra. Förtroende är en grundbult i ett samhälle. Det är viktigt att politiska företrädare och offentliga tjänstemän visar att de går att lita på. Förtroende är en viktig aspekt för det politiska systemet (Bergh et al, 2013:79ff). Förtroende är något som Linde och Erlingsson (2013) också tar upp i sin artikel (Linde & Erlingsson, 2013). Skulle förtroendet och därmed legitimiteten för det demokratiska systemet urholkas uppstår problem. Vår studie blir intressant utifrån författarnas resonemang kring varför en god intern kontroll är viktig att ha. För att bibehålla förtroendet för de offentliga organen är det viktigt att systemen kontrolleras internt för att påvisa att de går att lita på, respektive inte lita på. Detta medför en öppenhet som är en medborgerlig rättighet, samt ett mer demokratiskt samhälle (Zapata, 2004: 123ff).

1.3 Syfte

Varken statskontoret eller granskningskommissionen har undersökt COSO- modellens inverkan på det interna kontrollsystemet. Eftersom det förekommer brister kring studier av COSO- modellen på förvaltningsnivå blir syftet med vår studie att kartlägga i vilken utsträckning COSO- modellen är integrerad i en förvaltnings praktiska arbete kring intern kontroll. Vårt syfte är att besvara frågeställningen:

I vilken utsträckning förekommer COSO- modellens komponenter i kommunala förvaltningars arbete med den interna kontrollen?

2. Metod

I detta kapitel kommer vi börja med att avgränsa ämnesområdet vi har valt att forska kring och sedan beskriva vilken forskningsdesign och forskningsstrategi vi utgått ifrån. Vidare redogör vi utformningen av empirin och motiveringen av de val som har gjorts.

2.1 Avgränsning

Vi har valt att avgränsa oss till stadsdelsförvaltningen Majorna-Linné och deras arbete kring intern kontroll. Det som gör Majorna-Linné till ett intressant fall är att stadsrevisionen konstaterat och kritiserat att nämnden inte har följt rekommendationer angående intern kontroll som lämnats tidigare år. Hanteringen av revisionens rekommendationer vägs in i bedömningen av nämndens interna kontroll. Följer de inte rekommendationerna riskerar den interna kontrollen att bli svagare och ingen förbättring av verksamheten sker (Internetreferens 10).

2.2 Forskningsdesign & forskningsstrategi

2.2.1 Fallstudie

Vi har valt fallstudien som vår forskningsdesign. Anledningen till valet är att fallstudier ger en detaljerad och ingående information av ett enda fall. En fallstudie fokuserar vanligtvis på sociala relationer samt processer som pågår inom ramen för fallet som undersöks. Den detaljerade kunskapen som en fallstudie bidrar med visar hur komplexa sammanhang fungerar, därför blir fallstudien en lämpad design för uppsatsen (Bryman 2012: 63f).

2.2.2 Kvalitativ forskningsstrategi

Vår forskningsstrategi är kvalitativ, vilket betyder att vi väljer en forskningsstrategi som lägger stor vikt vid ord och som har ett mer tolkande synsätt snarare än en kvantifiering under insamlingen och analysen. Vid användandet av en kvalitativ forskningsstrategi är det vanligt att forskaren sätter större vikt vid hur individer uppfattar och tolkar sin sociala verklighet (Bryman, 2012:40). Med en kvalitativ forskningsstrategi får vi en ökad flexibilitet som resulterar i en mer genomgående förståelse av hur arbetet ser ut kring den interna kontrollen inom stadsdelsförvaltningen Majorna- Linné (Esaiasson et al, 2012:283). Vi anser att en kvalitativ forskningsstrategi är det bästa alternativet eftersom vi väljer att genomföra en fallstudie.

2.3 Tillvägagångssätt

2.3.1 Insamlingsmetod

Vi har valt att genomföra fältintervjuer. För att materialinsamlingen ska kännetecknas av öppenhet och flexibilitet har vi valt att utföra kvalitativa intervjuer. Intervjuerna hjälper oss på detta sätt förstå vad som händer i praktiken genom att vi har ställt kvalitativa frågor om hur de

arbetar med intern kontroll. Sedan har vi kopplat svaren till vår referensram och kontrollerat om de förhåller sig till COSO-modellen och dess komponenter (Esaiasson et al, 2012:251ff).

2.3.2 Val av sektorer och respondenter

Med anledning av att det var få som hade tid att ställa upp på intervjuer valde vi att avgränsa oss ytterligare till förvaltningens utbildnings- och omsorgssektor. Två rektorer intervjuades, två förskolechefer samt två enhetschefer på två äldreboenden i Majorna Linné. Vi kontaktade totalt 43 omsorgs- och utbildningsverksamheter men efter flera försök fick vi enbart tag på sex personer (från verksamhetsnivå) som var villiga att ställa upp på en intervju med oss. Från början hade vi nio intervjuer inbokade, förvaltningscontrollern inräknad, men två av intervjupersonerna dök inte upp på inbokad dag och hörde inte av sig mer. Med tanke på att studiens tema kan upplevas som känsligt är vi nöjda med de sju intervjuer vi har genomfört.

Våra intervjupersoner valdes med anledning av att de ansågs besitta mest kunskap om kontrollrutinerna inom respektive verksamhet. Vi har dock intervjuat både personer på ledningsnivå och förvaltningens verksamhetsnivå, på grund av att den interna kontrollen ska genomsyra hela organisationen. Ett strategiskt urval av intervjuobjekt tillämpades, för att kunna säga något om situationen (Esaiasson et al, 2012:166). De personer som är mest lämpade för intervju är hela förvaltningsledningen, främst förvaltningscontrollern. Vi har dock bara intervjuat förvaltningscontrollern eftersom de andra inom ledningen inte kunde ställa upp.

Det optimala hade varit att bevaka och ta del av det dagliga arbetet inom stadsdelsförvaltningens verksamheter för att få en sannare bild av vad som sker i praktiken istället för att få beskrivningar på hur det går till i praktiken. Med tanke på det begränsade tidsomfånget blev intervjuer ett självklart val.

2.3.4 Kontakt

Kontakt med de önskade intervjupersonerna togs via e-post med en presentation av oss själva samt en grundläggande beskrivning av studiens syfte. Intervjupersonerna gavs frihet att själva bestämma datum, tid samt intervjuform. Sex av sju valde ett personligt möte. Eftersom vi inte fick många svar angående intervjudeltagande via e-post, kontaktade vi personerna via telefon efter att personerna fått några dagars betänketid. På detta sätt antog vi att personerna fick möjlighet att fundera utan press angående om de hade vilja att ställa upp på intervju eller inte.

2.3.5 Intervjumaterial

Kvalitativa intervjuer tenderar att variera i längd enligt Bryman (2011:429), vilket vi märkte med våra sju intervjuer som varierade mellan 20 – 50 minuter. Vi anser att variationen beror på intresset av ämnet samt viljan att bidra med nyttig information, vilket vi tydligt märkte mellan intervjupersonerna. Vi la även märke till att somliga var kortfattade i sina formuleringar medan andra förklarade sitt svar med mer ingående utläggningar.

Vi valde att spela in våra intervjuer för att kunna rikta all vår uppmärksamhet på respondenten. Kvalitativa intervjuer bör enligt Bryman (2011) spelas in för att sedan transkriberas. Han menar att forskaren på detta sätt är mer uppmärksam och mer deltagande i samtalet samt att distraktionen med stödanteckningar inte förekommer vid inspelningar av intervjuer. Något som kan vara negativt med att spela in intervjuer är att intervjupersonerna kan känna sig utsatta och iakttagna och även distraherade under intervjuens gång. Detta kan i sin tur påverka intervjuaren negativt eftersom intervjupersonerna vill hålla sig kortfattade i svaren för att inte säga något de inte bör (Bryman, 2011:428ff).

2.3.6 Hantering av intervjumaterialet

Alla intervjuer spelades in och transkriberades. Innan vi spelade in intervjupersonerna frågade vi om deras tillåtelse till inspelning samt acceptans till att uppge deras namn i vårt empiriska kapitel. Alla valde att vara anonyma, vilket respekterats. Transkriberingen tyckte vi medförde en noggrannare genomgång av intervjuerna vilket har hjälpt oss få en ordentligare empirisk grund.

2.3.7 Intervjuguide

Vi valde att upprätta två intervjuguides för att alla intervjuade skulle få möjligheten att svara på frågorna på ett sätt som skulle göra det möjligt för oss att koppla svaren till vår referensram. I bilaga ett och två finns intervjuguiderna. Vi följde intervjuguiden noga under intervjuens gång samt bestämde att bara en person skulle ställa frågorna. Intervjufrågorna behandlade chefernas upplevelser gällande arbetet av den interna kontrollen i just deras verksamheter. Vi försökte formulera frågorna på ett sätt som skulle kunna behandla både positiva samt negativa aspekter av respondentens upplevelser för att inte vinkla frågorna åt ett håll (Yin, 2007:112).

3. Referensram

Detta kapitel består av aktuell litteratur och forskning kring ämnet intern kontroll och begrepp som ansetts relevanta för studien och ämnesområdet. Begreppet intern kontroll inleder kapitlet. Det följs av definitionen av intern kontroll och en genomgång av COSO-modellens fem komponenter. Begreppen är avsedda att hjälpa läsaren genom att öka förståelsen för arbetet med intern kontroll inom Majorna-Linnés stadsdelsförvaltning.

3.1 Intern kontroll

Intern kontroll är en process som påverkas av främst ledningen men även hela organisationen. Den interna kontrollen utformas för att ge en försäkran om att organisationens mål uppnås. Målen sätts av kommunfullmäktige vilket gör att den interna kontrollens huvudsakliga syfte är att säkerställa att de mål som kommunfullmäktige ställer upp uppfylls. Intern kontroll är inte bara uppföljning av ekonomi, utan berör och påverkar också hela organisationen. COSO är en modell som har arbetat fram principer för intern kontroll (Haglund et al, 2005:19–26).

Samtliga medarbetare i verksamheten bör ha god kännedom om den interna kontrollen och dess beståndsdelar för att den ska kunna fungera på ett effektivt sätt, dvs. som ett skydd mot oegentligheter. Med en god kännedom om den interna kontrollen och dess beståndsdelar ses en organisation präglad av transparens, samverkan samt professionalism som en god grogrund för att den interna kontrollen ska kunna fylla sitt tänkta syfte (Haglund et al, 2005:17f).

3.2 Definition

Den allmänt accepterade, av både privata och offentliga aktörer, definitionen av intern kontroll kommer från COSO-modellens syn på begreppet, och som vi i vår studie kommer att utgå ifrån, är:

”Intern kontroll definieras som en process, där såväl den politiska som den professionella ledningen och övrig personal samverkar. Processen är utformad för att med rimlig grad av säkerhet kunna uppnå följande mål:

- *Ändamålsenlig och kostnadseffektiv verksamhet*
- *Tillförlitlig finansiell rapportering och information om verksamheten*
- *Efterlevnad av tillämpliga lagar, föreskrifter, riktlinjer mm.”* (Internreferens 6).

3.3 COSO

COSO bildades i USA år 1985 och målet var att utveckla riktlinjer för att vägleda inom riskhantering och intern kontroll. Av den anledningen är det viktigt att verksamheterna kontinuerligt utvecklar en bra struktur för den interna kontrollen (Haglund et al, 2005:19ff). Syftet med intern kontroll är således att säkerställa att COSOs tre huvudmål uppnås. För att uppnå COSOs mål måste aktörer ha ändamålsenliga processer, tillräcklig kompetens samt fått information gällande vilka mål som gäller (Haglund et al, 2005:28ff). Däremot fungerar COSO-modellen mer som ett stöd vid upprättande av intern kontroll, som ska minska risken för resursförluster inom verksamheten och förebygga bedrägeri (Internetreferens 5). COSO har efter några års studier av intern kontroll utfärdat en rapport som heter *Internal Control-integrated Framework* och är en internationellt erkänd standard. Värdet och betydelsen för den interna kontrollen stärks av COSO- rapporten men även upprättande av ett korrekt och effektivt internt kontrollsystem (Rezaee, 1995:5). Utgångspunkten i COSO- modellen är att med ett systematiskt arbete följa positiva effekter. Modellen garanterar inte framgångar för organisationen gällande intern kontroll (Jokipii, 2010:116ff). Wikland framhåller att COSO- modellen inte vägleder tydligt om var insättningen av insatserna för utveckling och granskning skall göras. På grund av detta bör modellen användas med försiktighet och stor fokus bör läggas på målbaserad riskanalys för att kunna identifiera var insatserna för utveckling och granskning ska göras (Wikland 2012: 72f).

Även om COSO- modellen kommit att bli det mest dominerande ramverket finns det andra betydande och närliggande standarder, däribland *COSO ERM* och *ISO 31000* som berör intern styrning och kontroll. COSO ERM (Enterprise Risk Management) är en företagsinriktad riskhantering som strukturmässigt påminner om COSO ramverket för intern styrning och kontroll, även om den inte är utbredd i samma utsträckning som COSO- modellen. ERM modellen omfattar inte bara oönskade risker utan innefattar dessutom affärsrisker. Ytterligare en standard för intern kontroll, som har fungerat som utgångspunkt för ERM, är Australia New Zealand Standard for Management. Med anledning av att ERM standarden fungerat som det främsta förarbetet till den internationella riskhanteringsstandard ISO 31000 har ERM blivit en mer intressant standard de senaste åren. ISO 31000 Risk Management, som på svenska har namnet SIS ISO 31000 Riskhantering, är en internationell standard som även den till stor del bygger på ERM standarden. Inom denna standard definieras en risk som avvikelser från uppsatta mål, alltså likställs risker för oönskade händelser med risker för önskade händelser (Wikland 72ff).

3.4 COSO-modellens fem komponenter

3.4.1 Kontrollmiljön

Kontrollmiljön skall bidra med struktur och disciplin inom organisationen. Ledningen har till uppgift att förmedla sina värderingar kring den interna kontrollen och har därmed en betydande del inom kontrollmiljön. Fokus riktas mot ett avslappnat klimat präglad av öppenhet på arbetsplatsen där problem kan rättas till snabbt samt att personalen kan påverka sin arbetsgång (FAR 2006:11). Kontrollmiljön utgörs av företagskulturen, därför är det betydelsefullt att det finns en organisationsmiljö där alla är medvetna om vilka spelregler, attityder, policydokument, målsättningar och värderingar som är viktiga. Riktlinjerna och policydokumenten inom organisationen skall kunna följas på ett förnuftigt och enkelt sätt där ansvaret och befogenheterna är klart fastställda. Det viktigaste är att det inom organisationen finns en gemensam etisk värdegrund (Haglund et al, 2005:31ff). Utav COSO- modellens fem komponenter utgör kontrollmiljön grunden för intern kontroll. Fungerar inte kontrollmiljön inom en organisation blir det tufft att utforma en stabil intern kontroll (Campbell et al, 2006:22ff).

3.4.2 Riskanalys

En organisation utsätts ofta för risker som både är av externt (omvärldsrisker) och internt (verksamhetsrisker) slag. Riskerna som förekommer gör det svårare för verksamheten att nå sina verksamhetsmål. Med hjälp av en riskbedömning tenderar verksamheten att minska eventuella negativa effekter som kan uppkomma och det blir lättare att arbeta med att uppnå de uppsatta verksamhetsmålen (FAR, 2006:11f). Det är omöjligt att i praktiken helt och hållet eliminera risker, organisationen måste därför acceptera ett visst risktagande (Haglund et al, 2005:33f).

Ramos (2006) skriver att organisationen först och främst måste identifiera och analysera riskerna för att kunna se vilka faktorer som bidrar till riskens uppkomst. Organisationen skall i analysen ta hänsyn till vilka konsekvenser och följder som kan uppstå av risken och hur stor chansen är att risken uppstår. Sedan skall ledningen inom organisationen bestämma sig för att undvika eller arbeta fram riktlinjer för konsekvenserna. Vikten för en riskbedömning ligger i att behandla riskerna i förväg (Ramos, 2006). Det finns vissa faktorer som är viktiga att ta med när en riskbedömning skall göras enligt COSO- modellen. Organisationer måste observera omgivningen och dess miljö samt de förändringar som sker i den, vilket bekräftas av Ramos (2006), Campbell, Campbell och Adams (2006) samt Haglund, Sturesson och Svensson (2005). En god riskbedömning skall tydligt visa vilka hot som kan finnas och vad för inflytande risken kan ha på organisationens möjlighet att nå sina mål (Haglund et al, 2005:41).

3.4.3 Kontrollaktiviteter

När organisationen analyserat fram riskerna blir nästa steg i processen att utforma mål och aktiviteter för att motverka, eliminera eller minska riskerna. Kontrollaktiviteter bidrar även med att hantera eller invända på situationer som skapas av olika händelser (Ramos, 2006).

Kontrollaktiviteterna ses som rutiner och riktlinjer som ser till att besluten som ledningen tar förverkligas. Det är viktigt att det finns kontroller inom verksamheten för att kunna se helheten, och för att kunna nå en måluppfyllelse samt att lagar och regler skall kunna följs på ett tillfredställande sätt (Wikland, 2012:63). Kontrollaktiviteterna inom organisationen skall basera sig på de tre huvudmål som COSO- modellen har definierat för den interna kontrollen. Syftet med kontrollaktiviteter är att så långt som möjligt integrera detta i organisationens verksamhetsprocesser som skall förekomma som en naturlig beståndsdel inom processerna. Kunskapen om verksamheten och dess effekter samt processer som formar verksamheten är något som kontrollaktiviteter främst skall bidra med (Haglund et al, 2005:47f) (Wikland, 2011).

3.4.4 Information och kommunikation

En grundläggande förutsättning för att den interna kontrollen ska fungera effektivt är att det finns ett fungerande kommunikations- och informationsflöde mellan ledningen och medarbetarna. Kommunikationen ska till stor del utgöra ledningens förväntningar på medarbetarna och lyfta fram betydelsen av att verksamhetens interna kontroll tas på allvar (Rezaee, 1995:5-9). Även Ramos (2006) menar att det inom en verksamhet ska kunna finnas en välfungerande intern kontroll måste kommunikationen i den hierarkiska organisationen fungera mellan samtliga nivåer. Av den anledningen är det viktigt att verksamheten kan identifiera, fånga upp samt kommunicera information av relevant slag till de som arbetar med intern kontroll (Internetreferens 7). Förmedlingen av policys, riktlinjer och ansvarsfördelning i organisationen är även ledningens uppgift. Policys och riktlinjerna måste vara tillgängliga för samtliga medarbetare, som också ska ha kännedom om innehållet. Detta kan ske med hjälp av intranät, utbildning samt informationssystem. Utbildningarna som de anställda får inom verksamheterna skall vara ledningens ansvar och det är dom som skall ta initiativet, så att informationen förs ut på ett korrekt sätt (FAR, 2006:13f).

3.4.5 Tillsyn

Syftet med tillsyn är att utvärdera och följa upp verksamhetens implementerade interna kontroll och se till att det fortsätter vara effektiv (Internetreferens 6). Tillsynen granskar och säkerställer att verksamhetens kontrollsystem fungerar väl och resulterar i rekommendationer på förbättringar för att stärka den interna kontrollen. Förändringar i omvärlden medför att den interna kontrollen behöver utvecklas kontinuerligt (Haglund et al, 2005:63f). Utvärderingen och uppföljningen finns till för att det ska kunna säkerställas att den interna kontrollen sker utan felaktigheter samt att COSO- modellens olika komponenter följs och genomförs på rätt sätt. Detta förutsätter att övervakningen samt uppföljningen finns implementerad på verksamhetens samtliga nivåer (FAR, 2006:13f). Fyra positiva effekter identifieras när tillsynen implementerats riktigt. Effekterna är:

- Att i tid identifiera och justera brister inom den interna kontrollen.
- Att få fram precis och trovärdig information som används som beslutsunderlag.
- Kunna förbereda en mer noggrann finansiell rapport i rätt tid.

- Vara i position att bidra med en regelbunden certifiering och bidra med påstående om effektiviteten i den interna kontrollen (COSO, 2009:2f).

Haglund, Stureson & Svensson (2005) anser att verksamhetens ledning innehar det absoluta ansvaret för tillsynen, och dess kontrollsystem. Även Tsay (2010) påpekar att verksamhetsledningens attityd gentemot intern kontroll, och dess sätt att överföra den till de anställda är viktigt för att influera medarbetarna att intressera sig för intern kontroll och på det sättet skapas en tillförlitlig intern kontroll (Tsay, 2010:52ff).

3.5 Kritik mot COSO-modellen

COSO låter inte bara verksamheten bedöma eventuella risker, utan COSO förvirrar även riskbedömningsprocessen. Många tror att en bra och välfungerande riskhantering kan åstadkommas genom att följa COSOs komponenter och tillvägagångssätt för en bättre intern kontroll. Detta tillvägagångssätt förefaller omfattande, och den största delen finns i modellens detaljer och dessa märks som bäst under implementeringen (Samad-Khan, 2005:1f).

Samad-Khan menar att COSO kan hjälpa organisationer att identifiera risker och brister i verksamhetens inbyggda kontroller, men att det är olämpligt att använda sig av aktiva riskhanteringar. I artikeln framgår det att COSO i grunden är olämplig för användning av hantering av operativa risker. Samad-Khan påstår detta eftersom definitionen av risk är oförenlig med definitionen som används i BIS (riskhanteringsbranschen). Sedan är COSO-modellens tillvägagångssätt för riskanalys och riskbedömning alltför subjektiv, förenklad och bristfällig.

COSO tenderar att uppvisa en falsk uppsättning av risker. Resultatet av bristfällig riskbedömning påverkar hela verksamheten i ett senare skede av processen, det kan exempelvis leda till att organisationer skärper kontrollstrukturerna inom vissa bestämda områden där det kanske redan är överstyrt och på detta sätt ignorera områden som är av stort behov av starka kontrollstrukturer. Organisationerna blir på grund av dessa brister och risker utsatta för stora förluster som skulle kunna drabba verksamheten oväntat (Samad-Khan, 2005:2f).

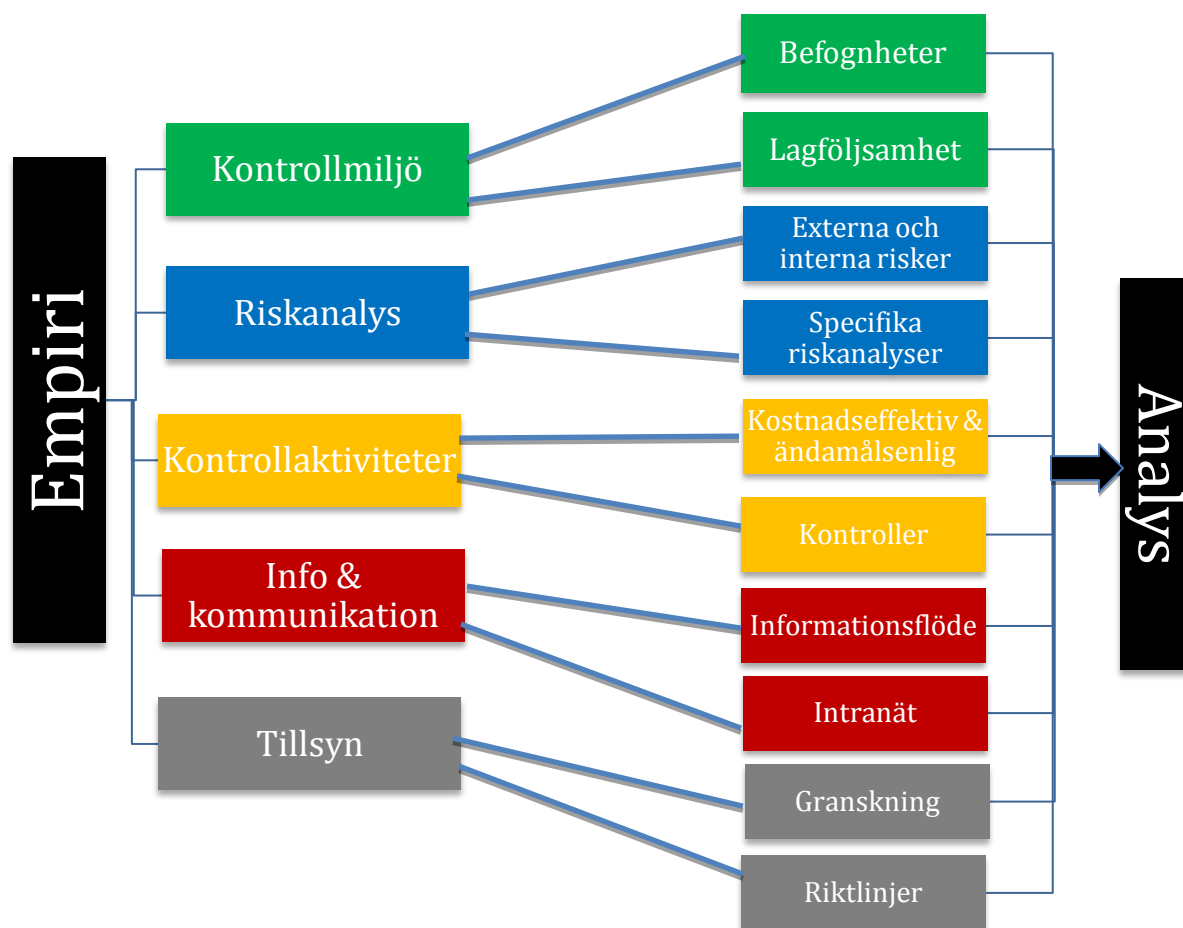
COSO-modellen kräver en bedömning av samtliga processer. På detta sätt vet inte verksamheterna i vilken utsträckning deras individuella bidrag till organisationens totala risk kommer att bli, utan att först genomföra en riskbedömning. Därför blir COSO oerhört problematisk, eftersom processen är väldigt resurskrävande. Ett annat problem med COSO är att riskinformationen kan samlas in på fel sätt. Det är ledningen och cheferna som är de personer som är kvalificerade för riskinformationen, men det är inte säkert att ledningen vet något alls om risker, mycket av vad de anser är risker är bara halva sanningen. För att en chef skall veta vilka risker som är verkliga risker bör chefen veta den relativa sannolikheten för varje riskhändelse som kan tänka sig påverka verksamheten.

Ytterligare ett problem med COSO är att en riskbedömning kan ge upp till tusentals risker. Därför kan det vid riskhanteringen bli svårt för verksamheten att avgöra vilka risker som är mest

optimala och bör prioriteras. För att implementera COSO i en verksamhets processer krävs det en stor insats, och om verksamheten producerar fel riskbedömningar och missvisande resultat kan det vara kostsamt att implementera en sådan modell. De missvisande resultaten kan bidra till att cheferna får en falsk känsla av säkerhet, vilket vidare kommer leda till att fokus hamnar på fel kontroller vid varje riskreducerande strategi. Endast genom att analysera i flera omgångar kring vad som kan tänkas vara de rätta frågorna är något som kan få riskbedömningarna att vara sanna. Att hitta svaren, anser Samad- Khan vara den enkla biten men att upptäcka vilka de rätta frågorna är, det är den stora utmaningen (Samad-Khan, 2005:4ff).

3.6 Sammanfattning

Studien kartlägger integrationsgraden av COSO- modellen i en stadsdelsförvaltning i Göteborg genom att jämföra COSO- modellens fem komponenter och stadsdelsförvaltnings arbete med intern kontroll. För att kunna göra en bättre beskrivning av vår studie och för att kunna svara på vår frågeställning på bästa möjliga sätt har vi kategoriserat intervjufrågorna utefter COSOs fem komponenter. Inom varje komponent har vi plockat ut de viktigaste variabler som sedan kommer hjälpa oss analysera empirin. Vi kommer i nästa kapitel presentera vad våra intervjupersoner berättat om deras arbete med intern kontroll på deras respektive verksamhet. För att förenkla för läsaren har vi kategoriserat svaren under samma rubriknamn vi använt i referensramen och för att lättare kunna matcha förkunskaperna med intervjupersonernas svar. Innan vi går in på nästa kapitel kommer vi belysa en analysmodell som tydliggör hur vi analyserat fram vårt resultat.



Figur 1. För att nå en god analys har vi i figuren ovan illustrerat hur det empiriska materialet är disponerat och uppdelat i analysvariabler.

4. Empiri

Studiens resultat kommer presenteras i följande kapitel. Först kommer beskrivs den kommunala organisationsstrukturen samt stadsdelsnämndens och stadsdelsförvaltningens riktlinjer. Eftersom vi har intervjuat enhetschefer har vi valt att kort presentera även deras arbetsuppgifter. Vi inleder sedan en presentation av våra intervjurespondenters svar, som kategoriseras under COSO:s fem komponenter.

4.1 Den kommunala organisationsstrukturen

4.1.1 Kommunfullmäktige

Som det högsta beslutande organet har fullmäktige det övergripande ansvaret för den kommunala verksamheten. Fullmäktiges huvuduppgift är att utforma ett reglemente inom den interna kontrollen som kommunstyrelsen, nämnder och förvaltningen sedan skall följa. Reglementet skall bidra som en modell som samtliga ska arbeta efter när det gäller internkontrollfrågor. Fullmäktige har ansvar för uppföljning och beslutar om ansvarsfrihet för nämnderna (Häggroth & Peterson, 2002). Anderssons och Perssons (1994) undersökning påpekar dock att få kommuner har ett utarbetat reglemente, vilket de anser kan vara en problematik eftersom den interna kontrollen i praktiken inte hanteras lika djupgående.

4.1.2 Kommunstyrelsen

Kommunstyrelsen har till uppgift att styra och samordna förvaltningen av kommunens ärenden och har en övervakande roll över nämndernas verksamhet. Kommunstyrelsen har det övergripande ansvaret att se till att det finns en god intern kontroll. De har i uppgift att utforma en övergripande organisation för kontrollen och att riktlinjerna upprättas och revideras. Kommunstyrelsen skall utarbeta och informera förvaltningen och nämnderna angående kontrollfrågor. Kommunstyrelsen har till befogenhet att ge råd och anvisningar vid behov, men inte upphäva beslut som nämnder har fattat (Haglund et al, 2005:76).

4.1.3 Nämnden

I kommunallagen (6 kap 7§) gjordes ett tillägg år 2000. Tillägget förtydligar att det är nämnden/styrelsen som själva har ansvaret för att den interna kontrollen är tillräcklig inom respektive verksamhet samt att verksamheten bedrivs tillfredställande i övrigt (Kommunallagen 6kap 7§). Nämnderna har ansvaret att se till att kommunfullmäktiges mål och verksamhet efterföljs. Nämnderna skall utifrån kommunfullmäktiges beslut utforma regler och riktlinjer för den enskilda verksamheten (Haglund et al, 2005:76f). Varje år bör nämnden utforma en specifik intern kontrollplan som ska syfta till att följa upp att den interna kontrollen inom nämnden fungerar tillfredställande. Tjänstemännen utför sedan i allmänhet kontrollen och rapporterar även

resultatet till nämnden. Detta bidrar med underlag att kunna bedöma om det finns respektive inte finns behov av förändringar i verksamheten angående den interna kontrollen (SKL, 2008, 8:25f).

Intern kontroll involverar alla i verksamheten, från högsta politiska ledning ner till den enskilde arbetaren. Intern kontroll är en ständigt pågående process. Den mest effektiva interna kontrollen är när den är en integrerad del av verksamheten (SKL,2008:27).

4.1.4 Verksamhetschefer/Enhetschefer

Chefer inom organisationens olika nivåer har till uppgift att kontrollera att anvisningar och regler följs inom verksamheten. Verksamhetscheferna ska därtill informera övriga anställda om innebörden av verksamhetsreglerna. Vidare ska cheferna se till att de anställda arbetar mot verksamhetsmålen samt att de arbetar på ett sätt som bidrar till god intern kontroll. Brister inom den interna kontrollen ska omedelbart rapporteras till den närmsta överordnade. Rapporteringen vid förekomsten av brister gäller även övriga anställda. Verksamhetsansvariga har till uppgift att se till att verksamheten går åt rätt håll, och på rätt sätt (Göteborgs Stad 2009, bilaga 1).

4.2 Göteborg Stads riktlinjer

Den 26 mars 2009 beslutade Göteborgs Stads kommunfullmäktige om nya riktlinjer för intern kontroll. Riktlinjerna beskriver att varje nämnd ska för den interna kontrollen upprätta en organisation. Det åligger också nämnden att se till att anvisningar och regler antas för organisationen, samt att årligen sammanställa en intern kontrollplan för kommande verksamhetsår (Internetreferens 9).

I början av 2011 inledde Göteborgs Stad nya strategier för att stärka den interna kontrollen i kommunen utifrån en handlingsplan. Delprojektet intern kontroll tillförde obligatoriska självdeklarationer för Göteborgs förvaltningar och bolag. De införde även en intern revisionsfunktion på stadsledningskontoret. Självdeklarationen behandlar den interna kontrollen i den enskilda verksamheten och skall göras varje år vilket grundar sig på COSO- modellens fem komponenter. En extern kontroll verifierar och rekommenderar uppföljning av brister och rekommendationer (Internetreferens 10).

4.3 Stadsdelsnämndens riktlinjer (SDN)

SDN Majorna-Linné har regler för intern kontroll där nämnden beskriver ansvarsfördelningen och målen med den interna kontrollen samt vad som ska utföras inom arbetsramen. SDN Majorna-Linné tillämpar COSO- modellens fem komponenter som arbetsmetod och modellen blir det styrande ramverket inom området intern kontroll för förvaltningen (Internetreferens 8).

4.4 Stadsdelsförvaltningens riktlinjer (SDF)

I syfte att följa upp om det interna kontrollsystemet fungerar på ett tillfredställande sätt inom förvaltningsverksamheterna, ska förvaltningarna varje år upprätta en intern kontrollplan. Nämnden tillhandahåller resultatet av den antagna planens uppföljning av stadsdelsförvaltningen, och resultatet rapporteras vidare till styrelsen och stadsrevisionen.

Senast i december 2011 beslutades planen av nämnden. Följande ingår i planen som fastställdes i december 2012 och gäller än idag:

”- *Vilka processer/rutiner/system samt kontrollmoment som ska följas upp*
– *Vad kontrollaktiviteten ska säkerställa - Kontrollmetod*
- *Genomförd risk- och väsentlighetsbedömning* “
(Göteborgs Stad 2012).

4.5 Intervjuer

Under detta avsnitt presenteras utdrag från de intervjuer som har genomförts med förvaltningscontrollern samt enhetschefer från Majorna Linnés två sektorer; utbildning samt äldreomsorg. Intervjuunderlaget har utformats i linje med COSOs fem komponenter som identifierades i litteraturgenomgången. Våra intervjupersoner är sju till antalet och de kommer benämnas som respondent 1, respondent 2, o.s.v. på grund av intervjupersonernas begäran om anonymitet. Här nedan beskriver vi vilken verksamhet respondenterna arbetar inom.

Respondent 1/R1: Enhetschef inom äldreomsorg

Respondent 2/R2: Enhetschef inom skola

Respondent 3/R3: Enhetschef inom förskola

Respondent 4/R4: Enhetschef inom äldreomsorg

Respondent 5/R5: Enhetschef inom förskola

Respondent 6/R6: Enhetschef inom skola

Respondent 7/R7: Förvaltningscontroller i stadsdelsförvaltningen Majorna-Linné

4.5.1 KONTROLLMILJÖ

Majorna Linnés förvaltningscontroller förklarade att synen på intern kontroll är av stor betydelse för att organisationens mål ska uppnås på ett bra sätt. Förvaltningscontrollern ansåg att verksamheten arbetade flitigt med COSO- modellen och dess fem komponenter men konstaterade dock att det endast är den berörda personalen som får en bredare kunskap om vilka lagar och regler som skall följas. Förvaltningscontrollern betonade att det är en mänsklig faktor att göra fel, och att det är något oundvikligt i alla organisationsformer. Dock framhöll förvaltningscontrollern att det är de systematiska felen som bör upptäckas genom de interna kontrollerna. Förvaltningscontrollern ansåg att de har en öppen miljö inom verksamheten och att det inte finns några svårigheter för medarbetarna att ta kontakt med sin närmsta chef om eventuella felaktigheter upptäcks.

Förvaltningscontrollern antydde att hon är väl införstådd med sina arbetsuppgifter, hon har klart fastställda befogenheter. Även om förvaltningscontrollern påstod att ledningen visste vad deras befogenheter är, kunde det finnas oklarheter som resulterade i att uppgifter utfördes felaktigt.

“Ja ”egentligen” bestämmer och godkänner förvaltningsledningen den interna kontrollplanen, men vi måste ju ta det till den politiska nämnden.” R7

Gemensamma lagar och regler följdes i utbildningssektorn. Dessa lagar och regler var bl.a. skollagen, Skolverkets läroplaner samt vissa delar av kommunallagen. Inom sektorn för äldreomsorg var en av respondenterna osäker på vilka de viktigaste lagarna inom organisationen var dock ansåg den andra respondenten att SOL, LSS, SOFS samt HSL var de viktigaste lagarna för en verksamhet inom äldreomsorgen. Trots att majoriteten av respondenterna var medvetna om de centrala lagarna och riktlinjerna som skulle följas i respektive verksamhet, upplevde de flesta av respondenterna att befogenheterna var mer tydliga inom de statliga riktlinjerna än de kommunala. Fyra av fem respondenter hade samma åsikt vad gäller detta. R2 förklarade på ett tydligt sätt:

“Det statliga uppdraget är tydligt, men det kommunala uppdraget kan ju vara lite svajigt ibland eftersom att det är många nivåer. Enligt det statliga uppdraget är det ett enormt ansvar, men även väldigt tydligt, enligt skollagen står det tydligt vad jag som rektor ska göra och vad en rektor ansvarar för. Däremot i det kommunala chefskapet, där är jag bara en chef för en enhet och där har jag väldigt många chefer ovanför mig, det finns alltså många nivåer ovanför som inte nämns i skollagen.” R2

R6 medgav att i de fall de pratade om intern kontroll med sina medarbetare definierades processerna med andra benämningar. Ordet intern kontroll kom sällan upp och därför kunde personalen verka ovetandes gällande den interna kontrollen och dess processer. Alla respondenter ansåg att deras verksamheter hade en tillräckligt öppen miljö. Alla påpekade även att det inte fanns några problem med att starta diskussioner angående eventuella upptäckta fel som kunde vara allvarliga för verksamheten. Enligt förvaltningscontrollern var COSO den styrande modellen för arbetet med intern kontroll inom Stadsdelsförvaltningen Majorna Linné. Trots förvaltningscontrollerns påstående av COSO modellens följsamhet visste ingen av de intervjuade verksamhetscheferna vad COSO var för någonting, vilket visade att de inte har kännedom om COSO- modellen och att det är en modell som förvaltningen bör följa inom arbetet med intern kontroll.

4.5.2 RISKANALYS

Förvaltningscontrollern inom stadsdelsförvaltningen Majorna - Linné utförde detaljerade riskanalyser och tog med många aspekter vid utformningen av riskanalyserna. Riskanalyser är en viktig komponent för den interna kontrollen, vilket även påstods av förvaltningscontrollern. De risker som ansågs vara allvarligast i stadsdelsförvaltningen Majorna- Linné var att man inom förvaltningen inte tog till sig den information som finns på ett bra sätt. Förvaltningscontrollern menade att både de externa och interna riskerna är att informationsöverföringen inte blir korrekt. Förvaltningscontrollerns uppgift är att sammanställa en intern kontrollplan för kommande

verksamhetsår. Förvaltningscontrollern påstår att de arbetar med riskanalyser innan de bestämmer vad som ska ingå i den interna kontrollplanen. För att dessa riskanalyser ska kontrolleras menar förvaltningscontrollern att det nya delprojektet som infördes 2011 var positivt eftersom obligatorisk självdeklaration infördes och externa kontroller granskade riskanalyserna.

“Riskanalyserna är dokumenterade, de dokumenteras varje år. Vi har ju stadsrevisionen som varje år kontrollerar oss att vi gör på rätt sätt och dom brukar begära in våra dokument.” R7

Riskanalyser inom alla respondenternas olika verksamheter fokuserar på detaljer i större grad. Mycket av verksamheternas riskanalyser är av mindre slag samt att det berör exempelvis barn och pedagoger i utbildningssektorn och de sjuka och inlagda på ett äldreboende. Enhetscheferna på de två äldreomsorger vi intervjuat hade andra typer av risker i sin verksamhet jämfört med enhetscheferna inom skola och förskola. Vilket visar att riskerna inte är generella utan att varje verksamhet ser på risker på sitt specifika sätt. Dock hade äldreomsorgen samma drag av riskanalyser samt att skolorna och förskolorna hade samma drag av riskanalyser.

4.5.3 KONTROLLAKTIVITETER

Eftersom intern kontroll är en process är det någonting som finns naturligt i verksamheterna utan att medarbetarna alltid tänker på det. Förvaltningscontrollern påstod att rapportering och information om verksamheten finns, dock i skiftande grad i de olika sektorerna. När det kommer till tillämpning och lagefterlevnad kunde ledningen ibland stöta på svårigheter. Förvaltningscontrollern menar att de gör så gott de kan vad gäller information och lagefterlevnad, det är inte alltid lätt att följa lagar och föreskrifter på korrekt sätt.

Att följa lagar och regler har inte alltid visat sig vara helt okomplicerat även på verksamhetsnivån. Flernivåsystemet var en bidragande faktor till komplikationen enligt respondenterna, eftersom det inte alltid är självklart vem som är huvudman i olika situationer. R5 nämnde att den ekonomiska situationen försvårar verksamhetens lagefterlevnad. Ibland kunde det vara de politiska målen som satte stopp för verksamheternas lagefterlevnad då samtliga respondenter ansåg att de statliga och kommunala styrdokumenterna kan komma att krocka med varandra och utifrån detta ansåg de att det blev svårt att följa riktlinjer på ett korrekt sätt. Samtliga respondenter från verksamheterna förklarade efter tveksamma svar, att det inte heller alltid är lätt vad gäller kostnadseffektivitet och ändamålsenlighet. I slutändan framhåller samtliga respondenter att de uppfattade sin verksamhet som både kostnadseffektiv och ändamålsenlig. Varje verksamhet hade sina specifika problem med att vara kostnadseffektiv och ändamålsenlig. Det gemensamma för alla respondenter var att det mest omfattande problemet visade sig vara begränsade finansiella resurser. R2 menade att med en större budget hade även ett bättre jobb med intern kontroll kunnat genomföras.

”Tveksamt om att verksamheten är kostnadseffektiv och ändamålsenlig. Men det är klart vi får ju bara en påse pengar och den ska vi göra verksamhet av, men det är svårt. Så är det bara. Sen vet

jag inte vad jag ska svara på det. Alla vill väl ha mer pengar och då hade ett ännu bättre jobb med kontrollerna kunnat genomföras.” R2

Alla intervjupersoner framvisade kommunens brist med att förmedla information kring främst intern kontroll. Information som fanns var tvunget att läsas på eget initiativ. Det fanns alltså ingen direkt kontakt med Majorna-Linnés stadsförvaltning. Samtliga respondenter bekräftade att de ansåg sig besitta tillräcklig kunskap trots det svaga informationsflödet från stadsdelsförvaltningen. Kunskapen förvärvade samtliga intervjupersoner på egen hand och inte med hjälp av någon särskild utbildning eller liknande. Samtliga ansåg att medvetenheten om innebörden av intern kontroll ökade efter att Göteborg varit i blåsvädret, dock tillade respondenterna dessutom att det fortfarande fanns mycket kvar som kunde förbättras.

”Jag anser att kommunen inte ger oss tillräckligt med verktyg för att kunna åtgärda eventuella risker och brister som förekommer utan det gäller att vi själva är kreativa och kommer med lösningar.” R5

Precis som nämnts tidigare ligger ansvaret för uppdatering av information hos enhetscheferna själva. Om enhetschefen väljer att förkasta nya uppdateringar, eller helt enkelt inte är mottaglig för förändring, eller ovillig att uppdatera sig med ny aktuell information kommer det påverka verksamheten i stort. R4 påpekade att de på chefsnivå faktiskt i vissa fall erbjöds tillfällen att delta på olika utbildningar dock är det återigen det egna initiativet som krävs.

I Majorna-Linné har arbetsmiljöverket gjort en granskning av skolorna. Efter granskningen ålades kommunen att rätta till ett antal saker. Till följd av granskningen har ett nytt system för att förbättra arbetsmiljön införts med tillhörande uppföljningar. Bara ett fåtal av de intervjuade verksamheterna uppgav att de har externa granskare/kontroller. Återigen påstod de att finansieringen var ett problem.

4.5.4 INFORMATION OCH KOMMUNIKATION

Inom komponenten riskanalys menade förvaltningscontrollern att informationsbristen både är en extern och intern risk inom organisationen. Omvärldsuppfattningar är absolut något viktigt för en fungerande intern kontroll. SDF använder sig av ett informationsflödessystem som kallas “i linjen” vad gäller kommunikation inom organisationen. Förvaltningscontrollern förhöll sig kritisk till sättet informationsförmedlingen gick till inom organisationen, och belyste även linjevägens nackdelar vilka var att det kan bli en form av visklek där informationen blir en tolkning och att informationen faller mellan stolarna.

“Det gör vi i linjen. Då är det från högsta chef ner till nästa, ner till nästa. Jag informerar i förvaltningsledningen och där sitter stadsdelsdirektören och cheferna i varje sektor och sen informerar dom sina chefer som i sin tur informerar sina chefer som i sin tur informerar sina

chefer och sina anställda. Det är liksom i linjen att det går rakt ner som ett stuprör, eller upp.”

R7

Förvaltningscontrollern påstod att utbildning av de anställda säkerställer att den interna kontrollen sker utan felaktigheter och att utbildningen är ett bra sätt att informera. Enligt förvaltningscontrollern är utbildning något det satsas på inom förvaltningen. De som får ta del av utbildning är dock personer inom ledningen samt personer som berörs av en specifik fråga. Även om utbildningen är en viktig del enligt förvaltningscontrollern förklarade hon att det inte bara är genom utbildning informationen når ut i organisationen utan att det egna initiativet till uppdatering är av vikt för en starkare intern kontroll. Förvaltningscontrollern belyste att de anställda inte lärs upp i lika hög grad som de förväntas läsa på själva av det som finns upplagt på intranätet.

Inom verksamheterna fanns en stor varians vad gäller informationsupptagandet. Trots verksamheternas varians uppgav samtliga respondenter att ansvaret för att uppdatera sig med aktuell information låg hos dom själva, och att information sällan kommer från högre instans. Det är det egna initiativet som avgör dina kunskaper gällande intern kontroll. Utbildningar var något som ingen av dom tyckte att de fick.

“Ja men det förväntas vi göra, att vi själva uppdaterar oss och söker, sen om det kommer någon utbildning är det ingen ny kunskap utan upprepningar av gamla.”R2

För att informationen ska komma fram visar det sig att det är det egna initiativet som är viktigast. Samtliga respondenter ansåg dock att förvaltningsledningen informerade när större förändringar infördes inom förvaltningen. “I linjen” är något som alla chefer hade kunskap om men det var sex av sju som ansåg att systemet med linjen var mycket riskabelt och att det inte fungerade som det skall. Därtill uppfattade samtliga respondenter att det var lättare att förmedla deras information upp till förvaltningens ledning snarare än att ledningen förmedlar sin information ner till förvaltningens verksamheter.

“Det är definitivt bättre nerifrån och upp, ibland kan någonting förmedlas till sin chef men sedan är det deras ansvar att förmedla vidare. Det blir alltså sedan upp till dom att föra detta till nästa person så att det kommer hela vägen upp.”R1

Samtliga verksamheter hade ett intranät som de använde sig av när de skickade ut ny information eller när de fick ny information, vilket respondenterna menade var ett bra och effektivt sätt för verksamhetens informationsflöden.

4.5.5 TILLSYN

En form av tillsyn är enkäter, vilket flera av respondenterna uppgav att de genomförde. På det sättet framkom ifall verksamheterna skötte sig och fyllde sitt syfte på korrekt sätt. Det kunde

handla om medarbetarenkäter, vårdtagarenkäter och anhörigenkäter. En negativ effekt av tillsynen är att de kontrollanter som ska genomföra tillsynen själva får bestämma på vilket sätt de vill utföra sina kontroller. Förutom enkäter kan det handla om granskning av dokument eller stickprov. Inom stadsdelsförvaltningens ledning menade förvaltningscontrollern att tillsynen utförs på uppdrag av bestämda kontrollanter. Kontrollanterna åläggs ett stort ansvar över att genomföra tillsynen på ett korrekt sätt och att de är tillräckligt noggranna. Förvaltningscontrollern förklarade att om otillräcklig tillsyn genomförs skulle det upptäckas av kontrollern. Upptäckta risker kan enligt henne identifieras och reduceras i tid.

R6 gav ett exempel på hur tillsynen över dokumentationerna av gästernas pengar fungerar och hur säkert systemet är. Något annat som undersöktes är om det fanns en röd tråd mellan alla kvitton och utlägg samt om cheferna går in i sin verksamhet och kontrollerar att allt utförs på rätt sätt. Enhetscheferna inom skola och förskola förde sin tillsyn i form av kontroller av miljöförvaltningen och räddningstjänsten som cheferna själva anlidade. De talade även om att de kontrollerar sina anställda genom att följa upp om de arbetar på ett sätt som bidrar med att verksamhetsmålen uppnås eller inte.

Mycket samverkan sker mellan förvaltningen och den politiska nämnden. Varje år får ledningsgruppen ramar för vad som är viktigt att göra eller implementera i deras verksamhet, menar R4. Ramarna styrs av politiken samt kommunstyrelsen som förmedlar dom till varje förvaltning och sedan ut i verksamheterna. Inom äldreomsorgen skulle exempelvis de äldre få bestämma mer över sin egen vardag. Sektorn arbetade då med att komma fram till vad dessa riktlinjer egentligen innebär och arbetade för att uppfylla riktlinjerna. Arbetet med att uppfylla riktlinjerna ansåg de två intervjuade inom äldreomsorgen vara en form av tillsyn.

5. Analys

5.1 Kontrollmiljö - befogenheter och lagföljsamhet

Förvaltningscontrollern menar att synen på intern kontroll är av stor betydelse för organisationens måluppfyllelse vilket visar att organisationen har en form av disciplin och att de följer policydokument som berör ämnet. Förvaltningscontrollern betonar även att COSO är den modell som är den mest styrande inom organisationen vad gäller intern kontroll. Ändå är det bara de anställda som är särskilt berörda av ämnet som uppmärksammas av dokumenten. Enligt komponenten kontrollmiljö bör **alla** inom organisationen ha en stark disciplin samt veta vilka policydokument som ska följas och vilka målsättningar och värderingar organisationen har för att den interna kontrollen skall ha en stadig grund (Haglund et al, 2005:31ff). Eftersom COSO enligt förvaltningscontrollern är ett av de mest centrala begreppen som används i stadsdelsförvaltningens arbete kring intern kontroll bör verksamheterna i större utsträckning ha kännedom av COSO- modellen. Går vi djupare ner i verksamheternas arbetsprocesser med intern kontroll ser vi att COSO är en fullkomligt okänd modell. Vi ser en möjlig brist inom komponenten kontrollmiljö, vilket kan vara något som kan kopplas till komponenten information och kommunikation, eftersom det antingen brister inom kontrollmiljön eller att verksamheterna inte riktigt vet vilka riktlinjer som gäller även om de konstaterar att de känner till vilka dokument och riktlinjer som är de viktigaste.

Med en god kännedom om den interna kontrollen och dess beståndsdelar ses en organisation präglad av transparens, samverkan samt professionalism som en god grogrund för att den interna kontrollen ska kunna fylla sitt tänkta syfte (Haglund et al, 2005:17f). Utifrån resultatet kan vi se att kännedomen av den interna kontrollen och i detta fall COSO modellen som beståndsdel är bristande, vilket kan leda till att den interna kontrollen kan misslyckas i att fylla sitt tänkta syfte eftersom ingen av respondenterna kände till COSO. Respondenterna reagerade annorlunda när de besvarade frågan om de kände till COSO- modellen. Först svarade samtliga respondenter tydligt att de inte kände till modellen men efter några sekunder försökte de rätta till sitt svar med att förklara att modellen säkert finns och att de omedvetet arbetar efter den. Detta kan tolkas som att de förstår problematiken med okunskapen om COSO och förhoppningsvis läser de på om modellen efter upplysningen att den infördes i handlingsplanen 2011.

För att policydokument och riktlinjer skall följas på ett bra sätt krävs att befogenheterna inom organisationen är klart och tydligt fastställda och att det inom organisationen finns en öppen verksamhetsmiljö enligt Haglund et al (2005:32), vilket bekräftas av såväl förvaltningscontrollern samt verksamheterna. De anser sig alla ha en öppen verksamhetsmiljö. Den öppna verksamhetsmiljön kan vara svår att bekräfta eftersom det är ledningen som talar och inte anställda inom verksamheterna. Ledningen kan ha en uppfattning om en öppen verksamhetsmiljö medan det längre ner i verksamheten kan upplevs annorlunda. Vad gäller befogenheterna brister det inom verksamheterna och förvaltningen eftersom de har tydliga

riktlinjer men som ändå inte alltid efterföljs. Kontrollmiljön utgör grunden för en stabil intern kontroll enligt COSO. Fungerar inte kontrollmiljön blir det svårt att utforma en stabil intern kontroll (Campbell et al, 2006:22ff).

5.2 Riskanalys - Externa och interna risker samt specifika riskanalyser

För en god riskbedömning måste organisationen tydligt visa vilka hot som kan finnas och vad dom kan göra mot organisationens uppsatta verksamhetsmål. Förvaltningscontrollern anser sig genomföra detaljerade riskanalyser och anser sig tänka på många aspekter både vid utformningen och innan utformningen av en riskbedömning. Vikten ligger alltså i att behandla riskerna i förväg enligt Ramos (2006), vilket förvaltningscontrollern påstår sig göra. Ur denna synvinkel har stadsdelsförvaltningen en god riskanalys eftersom de ständigt arbetar för att förhindra risker i tid. Dock har inte förvaltningscontrollern många tankar kring vad de externa hoten kan vara, vilket kan tyda på att de inte observerar omgivningen i så stor utsträckning som komponenten riskanalys önskar.

Eftersom omgivningen och dess miljö ständigt förändras är omvärldsanalyser viktiga och har mest skadliga effekter om de inte analyseras noggrant och i tid (Haglund et al, 2005:41). Vi upptäckte att riskanalyser och bedömningar görs på ett specifikt sätt inom verksamheterna men bedömningarna verkar inte vara av lika stor vikt som hos stadsdelsförvaltningen när hela organisationen berörs. Inom Stadsdelsförvaltningens ledning finns det specifika personer som med god kunskap som utformar riskanalyserna medan verksamheterna inte har det så strukturerat och tydligt fördelat. Verksamhetscheferna gör inga regelbundna riskanalyser utan de genomförs snarare om behovet finns. Dessa riskanalyser är inte lika omfattande som ledningens riskanalyser, vilket kan bero på att verksamheternas riskanalyser inte granskas i lika stor utsträckning som förvaltningsledningens som granskas externt av Riksrevisionen. Det är viktigt med välarbetade och välanalyserade riskbedömningar eftersom de tenderar att minska eventuella negativa effekter som kan uppkomma och då det blir lättare att arbeta med att uppnå de uppsatta verksamhetsmålen (FAR, 2006:11f). Enligt Haglund et al (2005:33f) är det dock omöjligt att i praktiken helt och hållet eliminera risker, organisationen måste därför acceptera ett visst risktagande.

Det är viktigt att riskbedömningar görs på ett tillfredställande sätt såsom komponenten riskanalys begär. Det finns vissa faktorer som är viktiga att ta med när en riskbedömning skall göras enligt COSO-modellen. Organisationer måste observera omgivningen och dess miljö samt de förändringar som sker i den, detta bekräftas av Ramos (2006), Campbell, Campbell och Adams (2006) samt Haglund, Sturesson och Svensson (2005). En god riskbedömning skall tydligt visa vilka hot som finns och vad för inflytande risken kan ha på organisationens möjlighet att nå sina mål (Haglund et al, 2005:41). Även om resurserna är knappa visar de att riskerna inte kan bortses och verksamheterna visar på detta sätt att de jobbar på ett så gott sätt som möjligt trots begränsningar. Organisationer bör fokusera på målbaserade riskanalyser för att kunna identifiera vad de ska satsa på för utveckling och vad för granskning som skall göras (Wikland 2012:73).

Det brister i att både ledningen och verksamheterna inte visat tillräcklig tydlighet med vilka hot som kan finnas och vad för inflytande riskerna kan ha på verksamhetens möjligheter att uppnå sina mål. Samt att omgivningen utifrån resultatet vi har fått inte observeras i tillräckligt hög grad.

5.3 Kontrollaktiviteter - Kostnadseffektiv & ändamålsenlig samt kontroller

Förvaltningscontrollern förklarar att de noga valde sina risker, och ställde sig många frågor för att försäkra sig om att de valt ut de viktigaste riskerna. Enligt Samad-Khans kritik blir det vanligt att COSO kan visa upp falska risker. Att kontroller kan sättas på fel ställen och att falska risker kan visas upp verkar förvaltningscontrollern vara medveten om, vilket är positivt. Denna medvetenhet kan vi återigen koppla till Samad Khan som i sin artikel beskriver att COSO tenderar att uppvisa en falsk uppsättning av risker och att resultatet av bristfällig riskbedömning påverkar hela verksamheten i ett senare skede av processen. Det kan exempelvis leda till att organisationer skärper kontrollstrukturerna inom vissa bestämda områden där det kanske redan är överstyrt och på detta sätt ignorerar verksamheterna områden som är av stort behov av starka kontrollstrukturer. Organisationerna blir på grund av dessa brister och risker utsatta för stora förluster som skulle kunna drabba verksamheten oväntat (Samad-Khan, 2005:2f).

Både Wikland (2012) samt Haglund et al (2005) hävdar att om en god kontrollaktivitet vill uppnås inom organisationen skall de tre huvudmålen som COSO anger för en god uppfyllelse följas. Förvaltningscontrollern anser inte att COSOs tre huvudmål var integrerade i verksamhetsprocessen eftersom hon menar att många anställda blev uppskrämda ifall begreppet intern kontroll kom på tals. Dock anser hon att de försöker driva en så kostnadseffektiv och ändamålsenlig verksamhet som möjligt, även om COSOs tre huvudmål inte är integrerade i arbetet. Det är intressant att förvaltningscontrollern först påstår att COSO följs flitigt, ändå är COSOs tre huvudmål något som inte alls tas i bruk.

Samtliga verksamheter hade samma åsikt vad gäller kostnadseffektivitet och ändamålsenlighet. Alla ser sina verksamheter som relativt kostnadseffektiva och ändamålsenliga med undantag att de med en starkare finansiell situation anser sig kunna utföra bättre kontrollaktiviteter som enligt respondenterna skulle göra verksamheten mer kostnadseffektiv och ändamålsenlig. De finansiella resurserna är återigen en faktor som tenderar att försvåra kontrollrutinerna i verksamheterna. Ramos (2006) betonar att efter en riskanalys tagits fram blir nästa steg i processen att utforma mål och aktiviteter för att riskerna skall motverkas eller reduceras. Kontrollaktiviteterna bidrar även till att hantera eller invända på situationer som skapas av olika händelser. Finns det en begränsning av finansiella resurser eller någon annan form av begränsning inom ledningen blir det svårt för stadsdelsförvaltningens verksamheter att motverka eller eliminera risker som kan tänkas uppkomma. Det finansiella läget blir ett stort hinder för verksamheterna och stadsdelsförvaltningen att leva upp till komponenten på ett önskvärt sätt. Detta kan dock vara något respondenterna säger för att skylla ifrån sig och inte själva stå upp till att aktiviteter utförs på ett bra sätt. Kreativitet kan vara något som saknas hos en ledare i dessa situationer.

5.4 Information och kommunikation - "I linjen" och intranät

För att den interna kontrollen ska fungera effektivt påpekar Rezaee (1995:5ff) att den grundläggande förutsättningen är att det finns en fungerande kommunikation och ett fungerande informationsflöde mellan ledningen och medarbetarna samt hela organisationen. Det har i våra intervjuer framgått att verksamheterna ser stora problem med informationsflödena de olika nivåerna emellan. Problemet med informationsflödet kan tänkas påverka stadsdelsförvaltningens interna kontroll negativt eftersom policys och riktlinjer inte sprids i organisationen som helhet. Även om riktlinjerna finns tillgängliga på intranätet för alla kan verksamheten inte garantera att samtliga anställda har kännedom om dokumenten. Utbildningar som de anställda får inom verksamheterna skall ligga under ledningens ansvar och det är de som skall ta initiativet, så att informationen förs ut på ett korrekt sätt (FAR, 2006:13f). Resultatet visar det motsatta av vad som förs fram i FAR. Verksamheterna säger tydligt att det är deras initiativ som gör att de får den kunskap de behöver. För att koppla vidare påstod förvaltningscontrollern att systemet "i linjen" fungerade någorlunda medan fem intervjupersoner konstaterade att så inte var fallet. Förvaltningen uppfyller således inte kraven på en god kommunikation såsom COSO-modellen beskriver. Eftersom initiativet tas av verksamhetscheferna själva kan man se en brist inom komponenten.

Rezaee (1995) påtalar även att kommunikationen till stor del ska utgöra ledningens förväntningar på medarbetarna och lyfta fram betydelsen av att verksamhetens interna kontroll tas på allvar. Förvaltningscontrollern var medveten om att kommunikationen "i linjen" kan gå fel, ändå är detta en process som fortfarande finns kvar i systemet trots att den enligt verksamhetscheferna inte riktigt fungerar. För att koppla detta till vad Rezaee (1995) beskriver bör ledningen kontrollera om systemet fungerar eftersom detta är en viktig komponent i COSO samt att ledningen tar större initiativ och ansvar för att informationen kommer fram och att verksamheterna får den informationen som är menad. Som det ser ut nu förväntas medarbetarna samt enhetscheferna själva uppdatera sig med aktuell information. Dock, enligt COSO-modellen ligger denna uppgift hos förvaltningsledningen. Samtidigt påstår kontrollern att hon utbildar och informerar tillräckligt. För att koppla vidare till nästa komponent så ser man även bristen med tillsyn. Vi kan tydligt se att ingen har kontrollerat om systemet "i linjen" fungerar och därför ser vi en brist av tillsynen som ska se till att verksamhetens system kontrolleras och förbättras om så behövs.

5.5 Tillsyn - granskning samt enkäter och stickprov

För att se till att organisationens implementerade interna kontroll fortsätter vara effektiv är syftet med tillsynen att utvärdera, följa upp och kontrollera att det inom verksamheten och organisationen är som det bör vara och att utvecklingen går åt rätt håll (Internetreferens 6). Förvaltningscontrollern väljer ut egna kontrollanter för att utföra arbetet med att identifiera och kontrollera den interna kontrollen inom organisationen. Förvaltningscontrollern ser bristen med att anlita egna kontrollanter och medger att hon relativt snabbt kan se om det är kvalitet på det

som kontrollanterna har kommit fram till. Ändå påpekar Haglund et al (2005) att verksamhetens ledning skall inneha det största ansvaret för tillsynen och dess kontrollsystem. Detta påvisar en bristande tillsyn inom stadsdelsförvaltningen. Detta kan även ses ur ett positivt perspektiv eftersom det då inte enbart är en person som arbetar med tillsynen utan att även ”externa” kontrollanter hjälper till genom tillför sina syner.

Även verksamhetscheferna granskar sina anställda och sin verksamhet, dock är de flesta externa granskningsorgan. Ännu en gång är den finansiella situationen ett hinder vilket påverkar handlingstagandet vad gäller tillsyn. Annars samtalar cheferna inom samtliga verksamheter med sina anställda för att kontrollera att arbetet går åt rätt håll. Inom verksamheterna ser vi även att cheferna inte själva utför den tillsyn som de egentligen bör enligt Haglund et al (2005). Återigen kan externa tillsynsorgan vara bättre, som även konstaterades för förvaltningsledningen. För en god implementering av komponenten tillsyn finns det fyra positiva effekter som uppstår (COSO, 2009:2f). Den första är att i tid identifiera och justera brister inom den interna kontrollen. Detta är något som både verksamheterna och förvaltningsledningen inte klarar utifrån det resultat vi har fått fram. Den andra är att få fram precis trovärdig information som ska användas som beslutsunderlag. Detta är något som inte alls diskuterades under intervjuernas och som vi därför tolkar som en effekt som inte uppkommer inom förvaltningen.

6. Slutdiskussion






I detta kapitel kommer vi lyfta våra slutsatser och tolkningar av vår studie. Vi kommer besvara vår forskningsfråga och slutligen ta fram förslag till vidare forskning.

6.1 Slutsats

Uppsatsens syfte var att kartlägga i vilken utsträckning COSO- modellen är integrerad i förvaltningens praktiska arbete kring den interna kontrollen. I studien framgick det att ingen av intervjupersonerna inom stadsdelsförvaltningens verksamheter hade någon kännedom om COSO- modellen. Däremot hade Majorna Linnés förvaltningscontroller god kännedom om modellen eftersom det främst är den de arbetar efter, enligt förvaltningscontrollern. Vi kan därför se att det råder en viss problematik med kommunikationen mellan de olika nivåerna, vilket majoriteten av respondenterna även medgett. För att modellen ska få genomslagskraft och fungera som den bör gälla det att samtliga medarbetare inom en organisation har kännedom om COSO, vilket inte är fallet i Majorna Linnés stadsdelsförvaltning.

Det framkom skillnader mellan vår empiri och referensram genom att förvaltningsledningen inte tog det ansvar som de bör ha gjort enligt COSO- modellen. Verksamheterna har fått mer ansvar på grund av bristerna hos förvaltningsledningen. Vi bedömer att befogenhetsbristen finns och den berör komponenten kontrollmiljö. Vi har efter intervjutillfällena bildat oss uppfattningen att förvaltningscontrollern hade en högre kunskapsnivå inom ämnet. De verksamheter som vi intervjuade var medvetna om vikten av intern kontroll dock hade cheferna ingen aning om COSO- modellen och dess komponenter samt vad intern kontroll är på ett djupare plan. När vi ställde mer detaljerade frågor om intern kontroll fick vi mestadels tveksamma och luddiga svar. Detta tolkar vi som att intervjupersonernas kunskap är bristfällig och ser kopplingen till försvagade kontrollaktiviteter i form av utbildning. Vår analys av empirin påvisade att komponenten tillsyn inte följdes fullt ut eftersom både förvaltningsledningen samt verksamhetsledningen anlidade externa kontrollanter med uppgift att granska i både verksamhets- samt förvaltningsledningarnas ställen. När det kommer till riskanalysering uppmärksammade vi att riskbedömningarna inte grundade sig tillräckligt på externa hot. Utifrån de svar vi fick av respondenterna fick vi känslan av att både de externa och interna riskanalyserna inte var tillräckliga för en god bedömning i enlighet med komponenten riskanalys.

Figuren nedan illustrerar hur väl COSO- modellens fem komponenter är integrerade i verksamheternas arbete med intern kontroll. Visualiseringen nedan tydliggör vår slutsats.

Kontrollmiljö	Risikanalys	Kontrollaktiviteter	Information och kommunikation	Tillsyn
				

Grön markering= Mestadels uppfylld komponent

Gul markering= Delvis uppfylld komponent

Röd markering= Inte uppfylld komponent

Samtliga markeringar utmättes genom jämförelse mellan de utvalda variablerna och referensramen för att se i vilken utsträckning komponenterna förekommer inom stadsdelsförvaltningens sex verksamheter. Vår slutsats är att COSO- modellens fem komponenter förekommer inom stadsdelsförvaltningen fast med en hel del brister. De är på verksamhetsnivån inte medvetna om att det är en specifik modell som efterföljs. Dessutom fungerar komponenterna inte som de ska utan det finns mycket brister som skulle kunna förbättras. Vi ser dock att problemet inte behöver ligga hos förvaltningsledningen och verksamheterna. COSO- modellen är en modell med allvarliga brister. Det kan vara svårt att veta om verksamheten går åt rätt riktning vid följandet av COSO- modellen. Eftersom COSO- modellen har bra riktlinjer om hur arbetet med intern kontroll ska gå till måste alla komponenter följas till punkt och pricka för att den ska vara välintegrerad, vilket kan göra den svår att förankra i praktiken. Vi ser ett samband mellan svårigheten att integrera COSO- modellen och den begränsade finansiella situationen som påverkar arbetet med förstärkningen av den interna kontrollen inom verksamheterna. Med ökade finansiella resurser skulle komponenterna eventuellt kunna förbättras. Dock kan detta resonemang tolkas som en ursäkt för de svårigheter verksamheterna har. Det är viktigt att påpeka att vår slutsats enbart bygger på de verksamheter vi studerat, och inte hela stadsdelsförvaltningen.

COSO- modellen förekommer i vissa delar av Majorna-Linnés stadsdelsförvaltning. Dock inte i den utsträckning som den bör göra för att den skall bidra med en effektivisering och förbättring av arbetet med den interna kontrollen. Eftersom COSO- modellen kräver perfekta efterföljningar av samtliga fem komponenter ser vi bristerna som vi analyserat fram som något som kan bidra med en motsatt effekt. Göteborgs Stad Delprojekt för intern kontroll som introducerades 2011 har inte efterföljts av de sju verksamheterna inom stadsdelsförvaltningen Majorna-Linné på ett önskvärt sätt. Efter de tre gångna åren vet sju verksamheter inom stadsdelsförvaltningen Majorna Linné fortfarande inte vad ordet COSO innebär.

6.2 Framtida forskning

Vi har i vår studie fokuserat på ledningsnivån vilket kan ge vinklade svar. Kan vi förlita oss på vad cheferna säger utan att vara med i det dagliga arbetet och undersöka om de anställda har samma åsikt? För framtida forskning hade forskare kunnat gå vidare och intervjua även ännu längre ner i förvaltningens verksamheter för ett bredare perspektiv. Ytterligare en intressant vinkling skulle vara att göra en jämförande studie mellan två olika stadsdelsförvaltningar från två olika kommuner där den ena stadsdelsförvaltningen följer COSO- modellens komponenter medan den andra inte gör det. Jämförelsen kan på så sätt visa om det någon skillnad i arbetet med intern kontroll uppstår utifrån vilken modell som efterföljs. På detta sätt uppdagas vilken modell som anses vara bäst för förebyggandet av brister inom arbetet med intern kontroll.

Källförteckning

Böcker:

Bryman, A. (2006). *Samhällsvetenskapliga metoder*. Malmö: Liber Ekonomi.

Arwinge, O. (2010). *Internal control: a study of the concept and themes of internal control*. Linköping University Electronic Press.

Haglund, A., Stureson, J. & Svensson, R. (2005). *Intern kontroll: en del av verksamhets-och ekonomistyrningen*. 2 uppl. Stockholm: Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB.

Esaiasson, P., Gilljam, M., Oscarsson, H., & Wängnerud, L. (2007). *Metodpraktikan. Konsten att studera samhälle, individ och marknad*, 3. Norstedts Juridik AB.

Johanessen, A & Tuft, P. (2002). *Introduktion till samhällsvetenskaplig metod*. Upplaga 1:2. Malmö: Liber AB

Förlag FAR (2006). *Testa den interna kontrollen*. 1 uppl. Kristianstad: Kristianstad Boktryckeri AB.

Ramos, M. (2006). *How to comply with Sarbens – Oxley Section 404*. 2uppl. Hoboken: John Wiley & Sons Inc.

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

Häggroth, S. & Peterson, C-G. (2002). *Kommunalkunskap – så fungerar din kommun*. Stockholm, Hjalmar och Jörgen

Yin, R.K. (2007), *Fallstudier: Design och genomförande*. Malmö: Liber AB

Augustinsson, S. & Brynolf, M. (2012). *Rektors ledarskap komplexitet och förändring*. Upplaga 2:1. Studentlitteratur AB, Lund.

Akademiska avhandlingar

Zapata, P. (2004). *I skandalers spår: minskad legitimitet i Svensk offentlig sektor*. 1. uppl., Förvaltningshögskolans avhandlingsserie, ISBN 9162859838, Volym 11

Artiklar:

Rezaee, Z. (1995). *What the COCO report means for internal auditors*. *Manegerial Auditing Journal*, 5-9.

Simmons, M. R. (1997). *COSO Based Auditing: COSO is a living document with real-life, day-today applications to internal auditing*. *Internal Auditor*, 54, 68-73.

Rittenberg, L.E. (2006). *Internal control: No small matter*. Internal auditor, vol. 63, ss. 47-51.

Campbell, D. R., Campbell, M., & Adams, G. W. (2006). *Adding significant value with internal controls*. CPA JOURNAL, 76(6), 20.

Tsay, B-Y. (2010). *Designing an internal control assesment program using COSO's guidance on monitoring*. CPA Journal, vol.80.

Jokipii, A. (2010). *Determinants and consequences of internal control in firms: a contingency theory based analysis*. Journal of management and governance, vol.14, ss.115-144.

Samad-Khan, A. (2005). *Why COSO is flawed*. Operational Risk, 6.1, 24-28.

Rapporter:

SKL, (2008). *På den säkra sidan – om intern kontroll för förtroendevalda i kommuner och landsting*. Stockholm. ISBN 978-91-7164334-6.

Wikland, T. (2012). *Från utskäld till föredömlig? Utomstående rapport*. Göteborgs Stad. (Rapporten kan laddas ner från Göteborgs Stads hemsida. www.goteborgsstad.se)

Statskontoret (2012). *Köpta relationer – om korruption i det kommunala Sverige*. Stockholm: Statskontorets rapport 2012:20.

Bergh, A., Erlingsson, G., Sjölin, M., Öhrvall, R. (2013) *Allmän nytta eller egen vinning? Rapport 2013:2 till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi*. Stockholm: Finansdepartementet.

Linde, J., & Erlingsson, G. Ó. (2013). *The eroding effect of corruption on system support in Sweden*. Governance, 26(4), 585-603.

Rae, K., & Subramaniam, N. (2008). *Quality of internal control procedures: Antecedents and moderating effect on organisational justice and employee fraud*. Managerial Auditing Journal, 104-124.

Sveriges kommuner och Landsting. Hansson, L. (2008). *På den säkra sidan: Om intern kontroll för förtroendevalda i kommuner och landsting*. Stockholm.

SFS 2004:93. *Kommunallag*. Stockholm. Finansdepartementet.

Göteborgs Stad. (2009). *Riktlinjer för intern kontroll inom Göteborgs Stad*. Bilaga 1.

Internet:

Internetreferens 1: CPI- corruption perception index. (Hämtat den 13 mars 2014): <http://www.transparency.org/cpi2013/results>

Internetreferens 2: Nyström, U. *Skattepengar betalade lyxliv i Cannes*. Göteborgsposten,

- publicerad 6 november 2013. (Hämtat den 14 mars 2014):
<http://www.gp.se/nyheter/goteborg/1.2168521-skattepengar-betalade-lyxliv-i-cannes>.
- Internetreferens 3: Alingsåsguiden. *Mutskandalen med Familjebostäder och Idrotts- och fritidsförvaltningen i Göteborg*. (Hämtat den 14 mars 2014):
<http://aguiden.com/alingsasguiden/byggmutor/>
- Internetreferens 4: Göteborgs Stad Stadsledningskontoret. *Intern kontroll och öppenhet*. (Hämtat den 16 mars 2014):
<http://goteborg.se/wps/portal/invanare/kommun-o-politik/beslut-insyn-och-rattskerhet/intern-kontroll-och-oppnenhet!/ut/p/bl/>
- Internetreferens 5: The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2012). *COSO*. (Hämtat den 16 mars 2014):
<http://www.coso.org/aboutus.htm>
- Internetreferens 6: Committee of sponsoring organizations (COSO). (2009). *Guidance on monitoring internal control systems*. Internal control- Intergrated Framework. (Hämtad den 1 april 2014):
http://www.coso.org/documents/COSO_Guidance_On_Monitoring_Intro_online1002.pdf.
- Internetreferens 7: "Putting COSO Theory into Practice," Tone at the Top, The Institute of Internal Auditors, November 2005 (PDF). (Hämtad den 2 april 2014):
<http://www.theiia.org/download.cfm?file=42122>
- Internetreferens 8: Göteborgs Stad - Majorna Linné:
Bilaga 1, Regler och anvisningar för internkontroll MajornaLinne. 2012. (Hämtad den 4 april 2014):
<https://intranat.goteborg.se/wps/portal/int/styrandedokument/>
- Internetreferens 9: Kommunfullmäktige:
2009-03-26 § 10 Dnr 0350/09. Riktlinjer för intern kontroll inom Göteborg stad. (Hämtad den 7 april 2014):
<https://intranat.goteborg.se/wps/portal/int/styrandedokument/>
- Internetreferens 10: Göteborgs Stad 2014. *Stadsrevisionen granskning av verksamhetsåret 2013 är klar*. Pressmeddelande. (Hämtat den 10 april 2014):
<http://goteborg.se/wps/portal/press-media/pressmeddelanden/pressmeddelande/pressmeddelanden>.

Bilaga 1.

Intervjuguide för verksamhetscheferna

Kontrollmiljö/ Information och Kommunikation

1. Vad innebär intern kontroll för dig?
2. Följer ni några styrdokument vad gäller intern kontroll? (Exempelvis: vilka lagar och regler följer ni vad avser internkontroll?)
3. Anser du att du är väl informerad om vilka dokument som är viktiga och bör följas?
4. Tycker du att dessa dokument finns tillgängliga för alla?
5. Tycker du att du är införstådd med vilka befogenheter och ansvar du som enhetschef har?
6. Anser du att miljön är så pass öppen att de anställda vågar kontakta dig vid eventuell förekomst av oegentligheter?

Kontrollaktiviteter

7. Anser du att verksamheten är:
 - kostnadseffektiv?
 - ändamålsenlig?
8. Anser du att lagar, föreskrifter och riktlinjer följs på ett korrekt sätt?
9. Känner du att du utbildas tillräckligt för att kunna få tillräcklig kunskap om vad som ska göras och förbättras inom verksamheten?
10. Tycker du att du informeras tillräckligt vad avser intern kontroll?

Övrigt

11. Sammantaget, upplever du att de anställda är införstådda med vikten av intern kontroll?
12. Upplever du att du är införstådd med vikten av intern kontroll?
13. Känner du till COSO modellen?

Bilaga 2.

Intervjuguide för förvaltningscontrollern

Kontrollmiljö

1. Berätta om ert arbete med Intern kontroll
 - vilka lagar och regler följer ni vad avser internkontroll?
 - har ni några särskilda policyers?
2. Anser Ni att de anställda är väl informerade om vilka policydokument, målsättningar och etiska värderingar som är viktiga?
3. Är ansvaret och befogenheterna inom förvaltningen klart fastställda och förståeliga för alla?

Risakanalys

4. Hur arbetar ni med riskanalyser
 - vilka faktorer anser ni är viktigast att ha med i en riskbedömning i er förvaltning?
 - arbetar ni med riskanalyser innan ni bestämmer vilka rutiner/processer som ska ingå i den interna kontrollen?
 - Om Ja: finns riskanalyserna i så fall formaliserade/dokumenterade?
5. Vilka är enligt dig förvaltningens största interna risker?
6. Vilka är enligt dig förvaltningens största externa risker?

Kontrollaktiviteter

7. Vilka aktiviteter brukar ni använda er av för att eliminera/reducera de risker som analyserats fram?
8. Hur mycket av COSOs tre huvudmål är integrerat i det dagliga arbetet som en naturlig verksamhetsprocess? (1. Ändamålsenlig och kostnadseffektiv verksamhet, 2. Tillförlitlig finansiell rapportering och information om verksamheten. 3. Efterlevnad av tillämpliga lagar, föreskrifter, riktlinjer mm.)
9. Utbildar ni de anställda och informerar dem tillräckligt för de uppgifter som ska utföras?

Information och kommunikation

10. Finns rutiner, policys och dokument tillgängliga för alla?
11. Upplever ni att de anställda är införstådda med vikten av intern kontroll?
12. På vilket sätt informerar ni?
13. Kommer rätt information fram och gör den det på ett tillfredställande sätt?
14. Hur förmedlas information om intern kontroll uppåt respektive neråt i organisationen?

Tillsyn

15. Hur arbetar ni med att säkerställa att den interna kontrollen sker utan felaktigheter?
16. Går det att identifiera några positiva eller negativa effekter av er verksamhets tillsyn?
17. Anser ni att verksamheten i tid kan identifiera och justera brister inom den interna kontrollen?

Övrigt

18. Sammantaget, fungerar den interna kontrollen?
19. Är det något vi bör fråga men inte gjort?