



**Institutionen för Ekonomi
FEC 655 Examensarbete
VT 2004**

KONTROLLERAD VERKSAMHET?

Vilka faktorer påverkar utformningen av intern kontroll i kommunal verksamhet?

Författare:
Marie Adamsson
Elna Andersson

Handledare:
Peter Parker

ABSTRACT

The purpose of this essay is to examine which factors that influence the design of internal control in municipal context and how well it works. We choose seven municipals, where we interviewed the administrative managers, the chairmen of the committees and two persons of the staff in each activity unit. The interviews were performed by telephone, due to the keeping of the essay's timeframe.

The theory in our essay comprises eight hypotheses. These hypotheses were operationalised into different variables aiming to make statistical tests possible.

Through this survey we have explored whether the size of the activity units affect how extensive the internal control tends to be. Another factor that can affect the extent of the internal control of municipals is what kind of damage that exists in the unit. Yet, it doesn't seem to be a correlation between the cost of the internal control and how well it seems to work.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1. INTRODUKTION	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Problem	6
1.3 Syfte	9
1.4 Frågeställningar	10
1.5 Uppsatsens disposition	10
2. METOD	13
2.1 Vetenskapsteori	13
2.2 Metodteori	13
2.3 Metodologi	14
2.4 Val av teori	15
2.5 Kapitelsammanfattning	16
3. INTERN KONTROLL	17
3.1 Innebörden av intern kontroll	17
3.2 Definition av intern kontroll	18
3.2.1 FAR:s definition	18
3.2.2 COSO:s definition	19
3.2.2.1 Kontrollmiljö	20
3.2.2.2 Riskanalys	21
3.2.2.3 Kontrollaktiviteter	22
3.2.2.4 Information och kommunikation	23
3.2.2.5 Tillsyn	23
3.2.2.6 COSO ur tre dimensioner	24
3.3 Kapitelsammanfattning	24
4. TEORI	26
4.1 Situationsteori	26
4.2 Den kommunala särarten	27
4.3 Skillnader mellan olika kommunala verksamheter	28
4.4 Hypoteser	29
4.4.1 Hypotes 1	30
4.4.2 Hypotes 2	30
4.4.3 Hypotes 3	31
4.4.4 Hypotes 4 och 5	32
4.4.5 Hypotes 6 och 7	32
4.4.6 Hypotes 8	33
4.4.7 Hypotessammanställning	34
4.5 Kapitelsammanfattning	34

5. EMPIRISK METOD	35
5.1 Undersökningsmetod	35
5.2 Begränsningar	35
5.3 Urval och population	36
5.4 Operationalisering	37
5.5 Bortfall	39
5.6 Materialinsamling	40
5.7 Uppsatsens trovärdighet: Validitet och reliabilitet.....	42
5.8 Kapitelsammanfattning.....	44
6. ANALYS	45
6.1 Struktur	45
6.2 Hypotesprövning	46
6.2.1 Hypotesprövning 1	46
6.2.2 Hypotesprövning 2	47
6.2.3 Hypotesprövning 3	48
6.2.4 Hypotesprövning 4	49
6.2.5 Hypotesprövning 5	50
6.2.6 Hypotesprövning 6	51
6.2.7 Hypotesprövning 7	51
6.2.8 Hypotesprövning 8	52
6.3 Hypotesanalys.....	54
6.3.1 Verksamhetens storlek har betydelse.....	54
6.3.2 Ju mer den interna kontrollen kostar, desto sämre fungerar den?.....	54
6.3.3 Risk för mänskliga skador prioriteras	55
6.4 Kapitelsammanfattning.....	56
7. SLUTSATS	57
7.1 Syntes och slutsatser	57
7.2 Praktisk tillämpning	59
7.3 Förslag till fortsatt forskning.....	59
7.4 Kapitelsammanfattning.....	60
REFERENSER.....	62

BILAGOR

1. Enkät – Nämndens ordförande
2. Enkät - Förvaltningschef
3. Enkät - Personal
4. Statistisk sammanställning

1. INTRODUKTION

I uppsatsens första kapitel kommer vi att gå igenom bakgrunden till arbetet och ge en introduktion till begreppet intern kontroll. Därefter kommer vi in på vår problemformulering där vi går igenom ett antal verklighetsbaserade problem där man har upptäckt brister i den interna kontrollen. Denna problembakgrund mynnar sedan ut i vårt syfte. För att få en klar överblick över vår uppsats kommer kapitlet att avslutas med en disposition över uppsatsens olika kapitel.

1.1 Bakgrund

Intern kontroll är ett begrepp som används i många olika sammanhang, såväl på det politiska som på det ekonomiska planet. Det primära syftet med intern kontroll är dock att säkerställa rutiner och kontrollsystem som minimerar de risker som finns i verksamheten, och på så sätt bygga upp ett förtroende både bland de anställda och hos allmänheten. Det är alltså rutinerna som finns i verksamheten som man avser att kontrollera, och inte de anställda. (Haglund, Sturesson & Svensson, 2001)

I takt med att verksamheter utvecklas och förändras måste även den interna kontrollen utvecklas och anpassas. Förändringarna kan vara allt från omorganisering till förändrad lagstiftning. (Haglund et al., 2001)

Det yttersta ansvaret för den interna kontrollen har nämnderna. Deras ansvar på detta område finns reglerat i Kommunallagen, 6:7§:

”Nämnderna skall var och en inom sitt område se till att verksamheten bedrivs i enlighet med de mål och riktlinjer som fullmäktige har bestämt samt de föreskrifter som gäller för verksamheten.

De skall också se till att den interna kontrollen är tillräcklig samt att verksamheten bedrivs på ett i övrigt tillfredsställande sätt.” (Sveriges Rikes Lag, 2001)

Den interna kontrollen kan definieras på många olika sätt, bl.a. har Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) och The Committee of the Sponsoring

Organizations of the Treadway Commission (COSO) utvecklade varsin definition och därmed också två olika modeller. FARs definition är väldigt ekonomiskt inriktad och är därför inte tillräcklig för kommunal verksamhet. Detta beror på att kommuner inte strävar efter god lönsamhet, utan istället vill ha en god verksamhet. Inom den privata sektorn är det dock oftast tvärtom, d.v.s. att man vill nå en så hög lönsamhet som möjligt. COSO-modellen är, till skillnad från FARs modell, mer generellt uppbyggd och blir därför väldigt anpassningsbar för olika typer av organisationer både inom det privata och inom det offentliga. Av den anledningen är COSO den mest förekommande modellen inom kommunal verksamhet. (R. Svensson, personlig kommunikation, 21 april, 2004)

1.2 Problem

Media diskuterar återkommande de problem som förekommer inom kommunal verksamhet, bl.a. förskingring av skattemedel. Bara under det senaste året har det inträffat ett flertal sådana fall. Några av de som har uppmärksammats är bl.a. följande:

- Den 22 maj 2003 drabbades Perstorps kommun av ett försök till förskingring, då en socialsekreterare försökte föra över 20 miljoner kronor av de kommunala medlen till privata konton. Man lyckades dock stoppa överföringen till att endast omfatta tre miljoner kronor. Innan denna kupp genomfördes, hade personen i fråga redan fört över mindre summor pengar till både sina egna och bekantas privata konton. Efter det att kommunen fattat misstankar om dessa mindre överföringar, togs personen i fråga ifrån sin behörighet till kommunens datorer. Men mannen lyckades ändå att genomföra den stora utbetalningen, genom att iscensätta ett inbrott och en vattenläcka på socialkontoret. (*"Misstänkt storsvindlare gripen i Landskrona"*, 17 oktober 2003, Dagens Nyheter)

- Helsingborgs kommun råkade under 2003 ut för att två kommunala tjänstemän, oberoende utav varandra, lyckades förskingra knappt en miljon kronor ifrån utvecklingsnämnden. Svindlerierna genomförde de genom att

betala ut socialbidrag till sig själva. (*"Ny storsvindel skakar kommunen"*, 6 november 2003, Helsingborgs Dagblad)

- Även Örebros kommun har haft en anställd socialsekreterare som lyckats betala ut försörjningsstöd till sig själv. I detta fall rörde det sig om cirka 100 000 kronor som fördes över till egna konton under slutet av år 2003. Man kommer nu att utreda om svindleriet eventuellt har pågått under en längre tidsperiod och omfattat en större summa pengar. (*"Socialsekreterare misstänks för förskingring från kommunen"*, 9 januari 2004, Göteborgs-Posten)

- Tack vare nyimplementerade kontrollrutiner kunde kommunledningskontoret i Sundsvalls kommun upptäcka att en tjänsteman svindlat kommunen på flera hundratusen kronor. I detta fall har förskingringen genomförts genom att den misstänkta personen använt påhittade personuppgifter, och på detta sätt låtit utbetalningarna gå till hennes egna konton. Under samma period avslöjades även en större förskingring på flera miljoner inom kulturförvaltningen. (*"Ny förskingring i Sundsvalls kommun"*, 21 november 2003, Svenska Dagbladet)

Det är alltså inte helt ovanligt att det förekommer diskussioner i media om förskingringar av kommunala medel, men eventuellt är det så att medias intresse för området är stort. Dock finns uppenbarligen problemen i verkligheten. Händelserna ovan tyder på att det inte bara är något som media har tagit fasta på, och visar att den interna kontrollen i dessa fall troligtvis inte har varit tillräcklig.

Eftersom detta har kunnat ske har de drabbade kommunerna troligtvis inte haft en tillräckligt omfattande intern kontroll, d.v.s. att deras rutiner inte har varit tillräckligt säkerställda. Just i dessa fall hade förskingringarna antagligen kunnat undvikas genom att man haft en bättre fungerande attestfunktion, d.v.s. att fler än en person godkänner alla utbetalningar ifrån kommunens konton.

Intern kontroll handlar dock inte bara om att kontrollera ekonomiska rutiner, utan bör också innefatta aspekter som t.ex. vilken kvalitet på vården vårdtagarna upplever under sin behandling. Det kan också innebära att säkerställa att lagar, befintliga reglementen och policys följs inom

verksamheten. Detta för att minimera risken för att olika fel och oönskade händelser skall kunna uppstå. Om någon av dessa händelser trots allt skulle inträffa kan det leda till att stora konsekvenser och skador drabbar kommunen och dess invånare. De skador som kan uppstå kan få olika karaktär, såsom ekonomisk, mänsklig och förtroendemässig.

En ekonomisk skada kan bl.a. innefatta de exempel från verkligheten, som vi beskrivit ovan där ekonomiska medel förskingrats från kommuner. De mänskliga skadorna är skador som kan drabba personalen, kommuninvånarna eller någon annan utomstående person på något sätt. Exempel på en sådan skada kan vara misskötsel inom vården, fel i löneutbetalningarna till de anställda, arbetsplatsolyckor samt utebliven betalning till kommunens leverantörer. Dessa två slags skador kan i sin tur leda till en förtroendemässig skada. En sådan kan t.ex. uppstå om en tjänsteman missköter sin yrkesroll. I sådana fall är det hela verksamheten som drabbas, genom att kommuninvånarna inte längre litar på den kompetens som bör finnas inom den kommunala verksamheten. Det kan dock även handla om att kommuninvånarna tappar sitt förtroende för de valda politikerna, genom att de har fattat beslut som inte överensstämmer med kommuninvånarnas åsikter och önskemål.

Till skillnad från den privata sektorn, använder man inom det kommunala området pengar som medel för att kunna uppnå sina mål, som är att bedriva en väl fungerande verksamhet. Dessa pengar består delvis utav kommuninvånarnas skattemedel. Kommunen skall därför på bästa sätt hushålla med skattebetalarnas medel, för att vi som kommuninvånare skall få en så stor upplevd nytta som möjligt utav våra pengar. Om hanteringen av kommunens medel görs på ett sådant sätt, att förskingringar är möjliga att genomföra, kan det hindra kommunen att uppfylla de mål man satt upp för verksamheten. Det är bl.a. detta som gör att den interna kontrollen är viktig ur ett ekonomiskt perspektiv. Intern kontroll syftar nämligen till att bedöma de risker som finns i verksamheten, samt att bygga upp rutiner och system för att minimera dessa. Den interna kontrollen kan även säkra rutiner ur andra perspektiv, t.ex. vad gäller hanteringen av personuppgifter, som även är reglerad i Sveriges Rikes

Lag. Samtidigt skall den interna kontrollen vara ett hjälpmedel för att säkerställa att verksamheten kan nå sina uppsatta mål.

Den interna kontrollen berör alla i verksamheten eftersom den innefattar hela organisationen samt de rutiner och system som används inom verksamheten. För att den interna kontrollen skall bli så väl fungerande som möjligt bör alla vara delaktiga i arbetet kring den och dess utformning. De anställda bör se den interna kontrollen som en länk och ett hjälpmedel för att kunna bedriva en så effektiv och ändamålsenlig verksamhet som möjligt. Dessutom bör de ha tillräcklig kunskap om dess syfte och beståndsdelar. Det är alltså, som vi tidigare nämnt, viktigt att den inte upplevs som en kontroll av arbetsinsatsen, utan istället ses som en kontroll av rutinerna. Om den ej används på det viset, kan den inte uppfattas som ett hjälpmedel i organisationen utan upplevs då mer som en börda för personalen.

Vi vet väldigt lite om hur den interna kontrollen egentligen fungerar i de svenska kommunerna och vad som styr dess utformning och omfattning. Men enligt Haglund et al. (2001) och Andbo (1995) ligger en väsentlighets- och riskanalys till grund för utformningen av den interna kontrollen. En sådan analys visar vilka områden och rutiner som kan orsaka störst skada för verksamheten och därmed bör ha den mest omfattande interna kontrollen. Trots att verksamheter gör sådana analyser, uppstår det ändå oegentligheter. Kan det vara så att det inte görs korrekta bedömningar i riskanalyserna? Eller är det istället så att det finns andra faktorer och aspekter i verksamheten som påverkar utformningen av den interna kontrollen och som inte beaktas? Med utgångspunkt i de fall av förskingringar som vi beskrivit ovan finns det anledning att tro att så är fallet. Detta resonemang leder oss in på vårt syfte.

1.3 Syfte

Vårt syfte är att undersöka och förklara hur verksamheternas olika karaktär påverkar utformningen av den interna kontrollen och hur väl fungerande den är.

Genom denna undersökning hoppas vi kunna ge kommunerna en bättre uppfattning om deras interna kontrollsystem och de faktorer som påverkar den faktiska utformningen.

1.4 Frågeställningar

Genom syftet hoppas vi kunna få svar på följande frågeställningar:

- Vilka faktorer påverkar utformningen och omfattningen av den interna kontrollen?
- Upplevs den interna kontrollen som väl fungerande i verksamheten?
- Prioriteras den interna kontrollen inom vissa rutinhanteringar?
- Är den interna kontrollen mer omfattande där de oönskade händelserna orsakar en ekonomisk skada?

1.5 Uppsatsens disposition

Kapitel 2 – Metod

I detta kapitel går vi igenom varför vi har valt en induktiv ansats samt vilka teoretiska metoder vi har valt att arbeta med för att uppnå syftet. Syftet med uppsatsen är som vi tidigare nämnt att undersöka och förklara hur verksamheternas olika karaktär påverkar utformningen av den interna kontrollen och hur väl fungerande den upplevs att vara.

Dessutom kommer vi här att belägga den kunskapslucka som vi funnit inom området. För att kunna begränsa vår undersökning och ha en grund till vår hypotesbildning, har vi ändå valt att presentera situationsteorin, som dock i detta fall inte är helt användbar.

Kapitel 3 – Intern kontroll

I denna del av uppsatsen tar vi upp innebörden av intern kontroll, hur man får den till att bli väl fungerande och vem som bär det yttersta ansvaret för att den fungerar på ett tillfredsställande sätt. För att förstå vikten av att ha en fungerande intern kontroll beskriver vi även de tre olika riskerna som kan uppstå om kontrollen på något sätt är bristfällig. För att på ett enkelt och överskådligt sätt förklara hur man kan använda sig av den interna kontrollen kommer vi även att redogöra de två vanligaste modellerna inom området,

FAR:s och COSO:s modeller. Vi kommer dock att gå igenom COSO-modellen mer grundligt eftersom den lämpar sig bättre för den offentliga verksamheten.

Kapitel 4 – Teori

I detta avsnitt kommer vi först att presentera en teori kallad situationsteorin och sedan redogöra för den kommunala särarten, eftersom situationsteorin inte är direkt applicerbar på den offentliga sektorn. Därefter diskuterar vi oss fram till ett antal olika hypoteser genom att kombinera situationsteorin och den kommunala särarten med våra egna tankar och föreställningar om vad som kan påverka den interna kontrollens utformning. Dessa hypoteser kommer att ligga till grund för hela vår empiriska undersökning och begränsa vår materialinsamling.

Kapitel 5 – Empirisk metod

Kapitel 5 handlar om vårt tillvägagångssätt vid insamlingen av det empiriska materialet. Här kommer vi även att motivera vilket urval och vilka begränsningar vi kommer att göra samt redovisa hur stort ett eventuellt bortfall har blivit. Det är även i detta kapitel som vi kommer att operationalisera de abstrakta faktorer som vi tror påverkar utformningen av den interna kontrollen till konkreta och mätbara variabler. En diskussion om vad vi har gjort för att öka tillförlitligheten och trovärdigheten i vår undersökning kommer att avsluta detta kapitel.

Kapitel 6 – Analys

I vårt analyskapitel kommer vi att presentera de resultat vi fått fram genom våra hypotesprövningar. För att kunna testa om det finns några faktorer som påverkar den interna kontrollen, kommer vi att utföra statistiska analyser på vårt insamlade material. Kapitlet kommer vi att avsluta med en sammanvägd analys, där vi försöker att koppla de olika testerna till varandra och finna förklaringar till de samband som finns.

Kapitel 7 – Slutsats

Vi kommer i uppsatsens sista kapitel att sammanfatta hela undersökningen och presentera de slutsatser som vi har kommit fram till. För att visa på vad den

praktiska nyttan av vår uppsats kan vara, kommer vi att presentera ett antal förslag på vad resultatet kan tänkas bidra till. Vi kommer även att ge några olika förslag på fortsatt forskning inom vårt uppsatsområde.

2. METOD

I uppsatsens andra kapitel kommer vi att motivera vår positivistiska utgångspunkt samt redogöra för vårt val av en induktiv ansats och kvantitativ metod. Avslutningsvis kommer vi att belägga att det finns en kunskapslucka inom vårt uppsatsområde, men trots det väljer vi att som grund till vår hypotesbildning utgå från situationsteorin.

2.1 Vetenskapsteori

Då vi i vår uppsats har som syfte att beskriva och förklara orsakssamband i verkligheten blir vår undersökning positivistisk. Därför kommer de relevanta faktorer som vi vill undersöka att göras mätbara. Dessutom underlättar det för kommunerna, att faktorerna är mätbara, när de har ett behov av att jämföra sig med varandra. I vår undersökning kommer vi att plocka ut faktorerna ur deras sammanhang och abstrahera verkligheten, för att kunna göra statistiska analyser och hitta kausala samband.

I undersökningen är det hermeneutiska synsättet dock inte helt uteslutet, eftersom vi inledningsvis kommer att göra intervjuer och tolka dessa, för att på så sätt få en ökad kunskap och förståelse för undersökningsobjekten. Den information som vi erhåller genom dessa inledande intervjuer, är alltså inte lika abstrakt som den information vi erhåller genom de senare enkätundersökningarna. Tolkningsen av intervjuerna måste alltså göras med hänsyn till de sammanhang som de utspelar sig i. (Andersson, 1992)

2.2 Metodteori

Inom samhällsvetenskapen skiljer man på två olika former av metoder, nämligen kvalitativa metoder och kvantitativa metoder (Andersen, 1998). Den kvalitativa metoden är inriktad på förståelse, medan den kvantitativa metoden syftar till förklaring (Holme & Solvang, 1997).

Inom kvantitativa undersökningar använder man sig bland annat av statistik. Därför blir det nödvändigt att fästa stor vikt vid klassificeringar av olika egenskaper och händelser. (Hartman, 1998) Huvudsyftet med den kvantitativa

metoden är att förklara orsaken och relationen mellan olika egenskaper (Andersen, 1998).

Till skillnad från den kvantitativa metoden, använder man inom den kvalitativa metoden oftast observationer, tolkningar och iakttagelser i undersökningsobjektets naturliga miljö (Merriam, 1994). Man försöker alltså att få en förståelse för hur någonting är (Hartman, 1998).

Huvudsakligen har vi valt att arbeta kvantitativt, eftersom vi anser att de relevanta variablerna kan göras kvantifierbara. Därför kommer vi att genomföra statistiska analyser för att kunna hitta och förklara olika samband. Den kvantitativa undersökningen kommer att förberedas av kvalitativa metoder, för att vi ska få en klarare uppfattning om verkligheten.

2.3 Metodologi

Det finns i huvudsak två vägar att välja mellan, när man vill framställa kunskap om samhället, organisationer eller mänskliga beteenden. Det ena sättet är deduktion, som också kan kallas bevisföringens väg, och det andra är induktion, upptäckens väg. Metoderna visar varsitt sätt utifrån vilka man kan dra olika vetenskapliga slutsatser. (Andersen, 1998)

Den deduktiva metoden utgår ifrån redan befintliga teorier. Utifrån dessa formar man generella hypoteser, som sedan styr vilka observationer som skall göras. (Hartman, 1998)

Om man istället väljer att arbeta induktivt inleder man sitt arbete med att göra observationer av verkligheten, för att kunna upptäcka olika samband och regelbundenheter. Utifrån dessa upptäckter formulerar man sedan en egen teori. (ibid.)

Sammanfattningsvis kan man alltså säga, att deduktiva forskare vill hitta förhållanden i verkligheten som förkastar eller bekräftar en redan befintlig teori, medan den induktiva forskaren istället vill skapa en teori som kan förklara den information om verkligheten de har. (Merriam, 1994)

Vårt val av metod har till största delen blivit induktivt, då vi upptäckt att det finns en kunskapslucka i teorin för den offentliga sektorn inom vårt uppsatsområde. Vi kommer därför att undersöka verkligheten, för att sedan kunna beskriva hur den faktiskt är (Saunders, Lewis & Thornhill, 2003). I uppsatsen kommer vi dock inte att formulera någon egen teori om verkligheten, utan endast beskriva och förklara de samband som vi finner. Dessa sambandsförklaringar kan dock utgöra förarbetet till en eventuell framtida teori.

2.4 Val av teori

Syftet med vår uppsats är att undersöka och förklara hur verksamheternas olika karaktär påverkar utformningen av den interna kontrollen och hur väl fungerande den är. Detta är ett område som verkar sakna forskningsresultat. Trots en systematisk litteratursökning har vi inte funnit någon helt applicerbar teori eller forskning som innefattar vårt uppsatsområde.

Den litteratur som vi funnit intressant angående intern kontroll är främst Haglund et al. (2001), Andbo (1995) och Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet och Ekonomistyrningsverket (1999). Dessa tar dock endast upp vad intern kontroll innebär och hur man kan tillämpa den genom att använda sig utav COSO-modellen. De redogör alltså för hur den interna kontrollen bör utformas, men inte för hur den verkligen utformas och fungerar. Även Romney och Steinbart (2000) tar endast upp definitionen av intern kontroll samt COSO:s uppbyggnad. Det samma gäller FAR (2001), som också beskriver intern kontroll, men ur ett annat perspektiv som är mer anpassat mot aktiebolag. Dock kompletteras även denna skrift med COSO-modellens definition av intern kontroll.

Efter genomgång av den ovan nämnda litteraturen, har vi upptäckt att de olika författarna refererar till varandra i sina olika verk, vilket kan vara en implikation på att det finns en brist på skrivet material inom området. Vi har inte heller lyckats finna någon genomförd forskning inom vårt uppsatsområde eller något annat närliggande ämne, som kan vara användbart för vår del.

Vi har dock funnit en teori, kallad situationsteori alternativt contingency theory, som behandlar hur organisationer påverkas av olika faktorer i sin omgivning. Enligt Bakka, Fivelsdal och Lindkvist (1999) är contingency theory starkt inriktad på vad som påverkar olika industriföretags struktur och alltså inte direkt användbar på den kommunala sektorn, men den tar ändå upp att det finns olika faktorer som påverkar utformningen av olika organisationers struktur.

Trots detta väljer vi att använda situationsteorin som en grund till våra hypoteser. Genom att ta hänsyn till den kommunala särarten, de skillnader som kan finnas mellan olika kommunala verksamheter samt våra egna tankar och föreställningar om vad som kan påverka utformningen av den interna kontrollen, formulerar vi ett antal hypoteser som kommer att begränsa vår induktiva studie.

2.5 Kapitelsammanfattning

Eftersom vår uppsats enbart kommer att beskriva och förklara olika orsakssamband i verkligheten blir den vetenskapliga utgångspunkten positivistisk. Under vår teorisökning har vi inte funnit någon direkt applicerbar teori. Därför blir vår ansats induktiv. Vi har dock valt att använda oss utav situationsteorin, för att kunna avgränsa uppsatsområdet och formulera våra hypoteser. Då vi anser att de variabler, som vi har valt att använda för att förklara olika samband, går att mäta blir vår metod kvantitativ. Därför kommer vår analys att utgöras av statistiska undersökningar.

3. INTERN KONTROLL

I detta kapitel kommer vi att gå igenom innebörden av den interna kontrollen, hur man får en väl fungerande intern kontroll samt vilka effekter verksamheten kan drabbas av om kontrollen inte fungerar på ett korrekt sätt. Därefter går vi igenom de två vanligaste modellerna för att beskriva den interna kontrollen, FAR och COSO. Då COSO-modellen är bättre lämpad för den kommunala sektorn kommer vi att gå igenom den mer ingående än FAR:s modell.

3.1 Innebörden av intern kontroll

Om man jämför de interna kontrollsyste­men med ett äggskalet och den kommunala verksamheten med äggulan och äggvitan, så är det inte svårt att föreställa sig vad som händer om äggskalet tas bort. Innehållet i ägget, d.v.s. verksamheten, flyter okontrollerat ut ur äggskalet. Det är på detta sätt man måste se på intern kontroll, som en länk för att verksamheten skall kunna bedrivas så effektivt och ändamålsenligt som möjligt. (Haglund et al., 2001)

God intern kontroll behövs i alla verksamheter och organisationer. Utan en fungerande intern kontroll får man ingen eller en näst intill obefintlig styreffekt. Ett bra system för intern kontroll motverkar att fel som görs i det dagliga arbetet kan leda till fel i redovisning, rapporter och beslutsunderlag vilket i sin tur kan leda till olönsamma beslut och förluster. Dessa fel kan vara både avsiktliga och oavsiktliga, men med en väl utvecklad intern kontroll kan man undvika många av de oavsiktliga felen samtidigt som man kan minska tillfällena för avsiktliga fel. (FAR, 2001)

Om den interna kontrollen är bristande kan följderna bli av olika karaktär. Det handlar inte bara om ekonomiska konsekvenser utan även om förtroende som är viktigt inom kommunal verksamhet. Dessutom kan det ge mänskliga konsekvenser för de anställda, tredje man eller i värsta fall för kommuninvånarna. Exempel på de olika skadornas konsekvenser kan vara:

- Ekonomiska – bluffakturor som betalas, felaktiga utbetalningar.
- Förtroende – missbrukande av allmänna medel, politiker som utnyttjar sin maktposition.

-Mänskliga – felaktiga löneutbetalningar till de anställda, felaktiga utbetalningar av socialbidrag, leverantörsfakturor som ej betalas, misskötsel inom vården, arbetsplatsolyckor.

(R. Svensson, personlig kommunikation, 21 april, 2004)

Intern kontroll kan ses som en process där styrelse, ledning och övrig personal samverkar. Den ska utformas för att med rimlig grad av säkerhet säkra tillgångar, gynna verksamhetens effektivitet och dess utveckling samt uppmuntra tillgivenheten till föreskrivna ledningsprogram d.v.s. se till att uppfylla de mål som fullmäktige har beslutat om. Andra syften man kan uppnå med intern kontroll är att:

- Skapa en rättvisande och tillförlitlig information om verksamheten.
- Säkerställa att lagar och andra styrdokument följs.
- Eliminera eller upptäcka allvarliga fel
- Skapa ändamålsenliga och väl dokumenterade system och rutiner.

För att den interna kontrollen ska fungera på ett bra sätt och uppnå dess syfte är det nödvändigt att den är accepterad och antagen bland alla berörda parter i verksamheten. Det kräver att alla i organisationen har kunskap och förståelse för den interna kontrollens delar och dess mening. Samtliga bör se den interna kontrollen som en integrerad del i verksamheten och inte en aktivitet i sig. Dessutom krävs det att den utvecklas i takt med att verksamheten utvecklas och förändras.

3.2 Definition av intern kontroll

Det finns ett antal olika definitioner och modeller för intern kontroll, men i Sverige är det främst två stycken som används. Dessa två är FAR:s definition och COSO-modellen.

3.2.1 FAR:s definition

FAR:s definition, som går att koppla till aktiebolagslagens formuleringar, lyder som följer:

”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 för ABL, bolagsordning och eventuella bolagsstämmodirektiv disponeras endast i enlighet med styrelsens och VDs intentioner” (FAR, 2001, sid. 7)*

Som vi tidigare nämnt är denna definition väldigt ekonomiskt inriktad och anpassad för aktiebolag. Därför räcker den inte till för den breda kommunala verksamheten, eftersom man inom det kommunala inte fokuserar på en lönsam verksamhet utan istället strävar efter en god och ändamålsenlig verksamhet. Därmed är det inte enbart ekonomiska kontroller som är av betydelse. (R. Svensson, personlig kommunikation, 21 april, 2004)

3.2.2 COSO:s definition

Eftersom FAR:s definition inte är tillräcklig har man i Sverige även valt att tillämpa den internationellt mest accepterade och utbredda modellen; COSO. COSO är egentligen en kommitté som tillsattes i USA med representanter för företagare, redovisningsekonomer och revisorer. Deras uppgift var att ta fram och formulera en ny definition av intern kontroll, som skulle kunna användas i olika slags organisationer, såväl inom det privata som inom det offentliga. Detta ställde krav på att modellen skulle kunna anpassas efter organisationernas olika behov. (FAR, 2001)

År 1992 presenterade kommittén den modell som idag kallas COSO-modellen och som har blivit den mest betydande och använda modellen inom intern kontroll. Det är även den modellen som vi kommer att använda oss utav för att beskriva hur den interna kontrollen bör fungera inom den kommunala sektorn. (Romney & Steinbart, 2000)

COSO:s definition av intern kontroll är:

”Intern kontroll kan övergripande definieras som en process där såväl den politiska som den professionella ledningen samt övrig personal samverkar, vilken utformas för att med rimlig grad av säkerhet kunna uppnå följande mål:

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

(Haglund et al., 2001, sid. 24)

Om man jämför Kommunallagen 6:7 §, som vi redogjorde för i uppsatsens bakgrund, med COSO:s mål kan man se en del likheter. Båda poängterar att verksamheten skall uppfylla de mål som fullmäktige har beslutat om, samt följa de riktlinjer och reglemente som finns i verksamheten. Detta är ytterligare en anledning till varför COSO-modellen passar den kommunala verksamheten bättre än vad FAR:s definition gör.

Förutom att COSO definierar intern kontroll tar de även upp en beskrivning av de beståndsdelar som bör ingå i den interna kontrollen, de så kallade kontrollkomponenterna. De fem kontrollkomponenterna är:

- Kontrollmiljö
- Riskanalys
- Kontrollaktiviteter
- Information och kommunikation
- Tillsyn

Kontrollkomponenterna ska vara inbyggda i organisationen med en tydlig fördelning av ansvar och befogenheter i fastställda rutinbeskrivningar (Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet & Ekonomistyrningsverket, 1999).

3.2.2.1 Kontrollmiljö

Kontrollmiljön i en organisation består av många olika faktorer, såsom personalens individuella karaktärer, etiska värderingar, kompetens, företagets kultur etc. Kärnan i all verksamhet är människorna och den miljö som de verkar i. Personalen är organisationens drivmedel och utgör den grund som hela verksamheten vilar på. (Romney et al., 2000)

Kontrollmiljön skapas och utvecklas under en längre period av aktörerna och hur dessa samarbetar. Miljön i organisationen påverkas också av ledningens agerande, lagar och målsättningar. Kontrollmiljön skapar alltså de grundläggande förutsättningarna för den interna kontrollen. För att kunna påverka och utveckla kontrollmiljön krävs att man beaktar följande fyra aspekter:

1. Sociala systemet som utgörs av den etik, moral och värderingar som finns i organisationen.
2. Organisatoriska och administrativa systemet som består av rutinbeskrivningar, befogenheter samt ansvarsfördelning.
3. Politiska systemet vilket handlar om hur politikerna agerar som ledare.
4. Tekniska systemet som innefattar olika tekniska hjälpmedel för att säkra olika system och rutiner. (Haglund et al., 2001)

Om det finns stor förståelse och acceptans för den interna kontrollen inom organisationen har man en bra kontrollmiljö. Det är alltså viktigt att skapa en bra kontrollmiljö för att kunna skapa ett bra system för kontroll av rutiner och processer.

3.2.2.2 Riskanalys

” I alla organisationer, oavsett storlek finns det alltid risk för att oönskade situationer ska inträffa. Det kan exempelvis röra sig om allt ifrån otillbörlig användning av kommunens resurser till hårddiskkrasch eller felaktigt utbetalda löner. Om risken realiseras, påverkas organisationens möjligheter att nå sina mål.” (Haglund et al., 2001, sid. 28)

Risker skall identifieras och analyseras för att man skall kunna skapa en intern kontroll som skall minimera att dessa oönskade händelser inträffar (ibid.)

Syftet med att göra en riskbedömning är att analysera de risker som kan relateras till och hota verksamhetens uppfyllelse av fastställda mål. (Andbo, 1995)

Risker kan delas in i två olika grupper när det gäller intern kontroll. Dessa två grupper är externa och interna risker. Externa risker kan t.ex. handla om omvärldsrisker, finansiella, legala eller IT-baserade risker. Interna risker handlar istället om verksamhetsrisker, redovisningsrisker samt IT-baserade risker. (Haglund et al., 2001)

När man genomför en väsentlighets- och riskbedömning måste man bedöma vilka rutiner som är mest betydelsefulla för verksamheten. Därefter försöker man komma fram till hur stor skada de olika riskerna kan orsaka om de inträffar. Det kan vara allt ifrån en väldigt lindrig skada till en som orsakar mycket stora konsekvenser och på så sätt drabbar både verksamheten och dess omgivning. Samtidigt som man analyserar konsekvenserna måste man även se hur stor sannolikheten egentligen är för att den enskilda risken ska inträffa. (ibid.)

När man har kommit fram till vad risken kan leda till för slags skada och hur sannolikt det är att det ska inträffa, måste man bestämma sig för hur man ska kunna hindra att riskerna uppstår. Vilka åtgärder måste man vidta?

Eftersom man inte kan kontrollera varje liten del av en verksamhet fullt ut gäller det därför att man satsar den interna kontrollen på de områden där både konsekvenserna och sannolikheten för att en risk ska inträffa är stor. Man bör dock inte glömma bort att man alltid måste väga nyttan av den interna kontrollen mot den eventuella skadan som risken kan orsaka. (ibid.)

3.2.2.3 Kontrollaktiviteter

För att se till så att riskerna minimeras eller elimineras måste man ta till vissa åtgärder, nämligen kontrollaktiviteter. Kontrollaktiviteterna ska finnas integrerade i den ordinarie verksamheten och kan vara både direkta och indirekta. När det handlar om direkta aktiviteter så avser man att eliminera en risk, t.ex. genom att bygga in kontroller i verksamhetens olika system. De indirekta aktiviteterna ska istället verka för att riskerna inte uppstår över huvudtaget. En indirekt kontrollaktivitet kan t.ex. vara att ge personalen en bredare kompetens inom sitt arbetsområde.

3.2.2.4 Information och kommunikation

För att en verksamhet skall kunna ha en effektiv och väl fungerande intern kontroll, krävs det att informationen och kommunikationen mellan olika personer och nivåer i verksamheten fungerar på ett bra sätt. Det är ledningens uppgift att se till att organisationen erhåller den information som behövs för att kunna styra och kontrollera verksamheten. (Haglund et al., 2001)

Den information som man förmedlar inom organisationen, skall göra det möjligt för personalen att bedriva en ändamålsenlig verksamhet och för ledningen att utföra en bra intern kontroll, framför allt för att kunna göra en rimlig riskanalys. Om informationen som man vill förmedla inte kommuniceras och uppfattas på ett korrekt sätt, har informationen inget som helst värde för verksamheten och den interna kontrollen kan ej utföras i tillräcklig utsträckning. (Andbo, 1995)

Kommunikationen bör finnas i olika riktningar inom organisationen, d.v.s. både mellan och inom de olika nivåerna. Dock är det inte tillräckligt att enbart säkerställa att kommunikationsvägarna och dialogerna fungerar, man måste också försäkra sig om att det är rätt budskap och information som når fram. (ibid.) Därför är det, enligt R. Svensson (personlig kommunikation, 21 april, 2004) viktigt att man tar hänsyn till mottagaren av informationen, så att man försäkras om att personen uppfattar det man vill förmedla.

3.2.2.5 Tillsyn

Den sista och kanske viktigaste kontrollkomponenten är tillsynen/uppföljningen. Tillsynsmomentet handlar om att utvärdera hela det interna kontrollsystemet, och försäkra sig om att det fungerar på avsett sätt. Hur ofta man skall göra denna kontroll och utvärdering, beror enligt Andbo (1995) till stor del på vilka risker man har bedömt finns inom verksamheten, samt vilken betydelse en kontroll har för att minska sannolikheten för att dessa risker skall inträffa.

R. Svensson (personlig kommunikation, 21 april, 2004) menar att syftet med att utföra en tillsyn över det interna kontrollsystemet, är att försäkra sig om att

kontrollerna baseras på aktuella riskbedömningar och att de utförs enligt planerna man fastställt. Huvuduppgifterna vid tillsynen blir således:

- att säkerställa att samtliga kontrollkomponenter fungerar.
- att säkerställa att kontrollerna bygger på reella risker.
- att ge feedback, d.v.s. att rapportera resultat till hela organisationen och ev. vidta åtgärder.

Tillsynen ansvarar nämnderna för, eftersom de enligt Kommunallagen 6:7§ bär ansvaret för att den interna kontrollen fungerar. En uppgift, som även den ingår i tillsynen och därmed ligger inom nämndernas ansvarsområde, är att skapa ett reglemente och upprätta planer för rapporteringen av den interna kontrollen. (Haglund et al., 2001)

3.2.2.6 COSO ur tre dimensioner

För att kunna skapa sig en total bild av hur intern kontroll skall integreras med verksamheten och vara ett hjälpmedel i styrningen av organisationen, behöver man betrakta COSO-modellen ur tre dimensioner. De tre dimensionerna är den interna kontrollens mål, verksamhetens organisation och processer samt de fem kontrollkomponenterna. (ibid.)

Målen för intern kontroll är, som tidigare nämnts, att säkerställa att verksamheten bedrivs på ett ändamålsenligt sätt, att rapporteringen är tillförlitlig samt att verksamheten följer de lagar, föreskrifter m.m. som reglerar verksamheten. För att kunna sträva mot dessa mål och arbeta mot verksamhetens uppsatta mål, krävs det ett antal olika aktiviteter och processer i organisationen. Dessa aktiviteter finns på olika nivåer i verksamheten, som var och en innefattar olika rutiner. För att kunna säkerställa och kontrollera att dessa processer och rutiner fungerar i syfte att nå målen, krävs enligt COSO de fem kontrollkomponenterna. (Andbo, 1995; R. Svensson, personlig kommunikation, 21 april, 2004)

3.3 Kapitelsammanfattning

En god intern kontroll innebär att man försöker undvika både avsiktliga och oavsiktliga fel och brister, som kan uppstå i verksamhetens dagliga arbete.

Dessa fel och brister kan leda till olika slags skador för verksamheterna och organisationerna såsom ekonomiska, förtroendemässiga och mänskliga.

För att bättre förstå den interna kontrollen och dess funktion har vi valt att beskriva FAR:s och COSO:s definitioner av intern kontroll, men eftersom FAR:s definition är mer inriktad åt det ekonomiska hållet och alltså inte helt användningsbar på offentliga verksamheter har vi endast gått igenom COSO-modellen mer ingående.

COSO-modellen består av fem så kallade kontrollkomponenter; kontrollmiljö, riskanalys, kontrollaktiviteter, information och kommunikation samt tillsyn. Att enbart studera kontrollkomponenterna är dock inte tillräckligt för att förstå modellen. Man måste även beakta den interna kontrollens mål, verksamhetens organisation och dess processer.

4. TEORI

Detta kapitel börjar med att vi presenterar den teori, som vi har som grund till våra hypoteser, nämligen situationsteorin. Men eftersom denna teori inte är anpassad för den offentliga sektorn, kommer vi också att redogöra för innebörden av den kommunala särarten. Kapitlet avslutas med att vi diskuterar oss fram till åtta olika hypoteser, som kommer att utgöra grunden i vår empiriska undersökning.

4.1 Situationsteori

Det finns många faktorer som kan påverka utformningen av organisationers struktur och ledningens kontroll av verksamheten. Forskare inom området kallar det med ett gemensamt ord för contingency theory, men i resterande del av uppsatsen kommer vi att använda den svenska definitionen situationsteori. (Anthony & Govindarajan, 2001)

Situationsteorin har skapats genom en rad empiriska undersökningar, där man har studerat hur organisationer interagerar med olika omvärldsfaktorer. Forskningen och teorin är mest inriktad på industriföretag, vilket har lett till svårigheter vid användandet av situationsteorin på offentliga organisationer. Detta då det inte klart kan definieras vad som hör till organisationen och vad som hör till omvärlden. (Bakka et al., 1999)

Organisationens struktur innefattar bl.a. ansvarsfördelning, beslutsvägar och rutinbeskrivningar. Hur man organiserar verksamheten beror på vilka mål man avser att uppnå. Det gäller att finna en balans där strukturen varken upplevs som för lös eller för fast. Om strukturen är för lös, kan det leda till att ledarskapet och ansvarsfördelningen blir otydlig. Å andra sidan skall organisationen inte heller vara för fast strukturerad, eftersom det då kan hindra de anställda från att utvecklas. (Bastøe & Dahl, 1996)

Enligt Hodge, Anthony och Gales (2003) är innebörden av situationsteorin att någonting beror på någonting annat. Det finns alltså ingen struktur som är tillämplig på alla organisationer, eftersom dess utformning beror på den omgivning och de sammanhang som organisationen befinner sig i. Eftersom

organisationer betraktas som öppna system, har de dessutom förmågan att anpassa sig till, och även själva påverka, olika förändringar som sker i deras omgivning (Ahrne & Hedström, 1999).

Enligt Bakka et al. (1999) inriktar sig situationsteorin på tre övergripande frågeställningar:

- Hur kan man mäta och jämföra olika organisationsformer eller organisationsstruktur?
- Vilka krafter påverkar eller bestämmer de olika organisationsformerna?
- Vilka konsekvenser har de olika formerna med hänsyn till måluppfyllelse, effektivitet och mänsklig behovstillfredsställelse?

En grundläggande förutsättning inom situationsteorin är att organisationers uppbyggnad varken konstruerats medvetet av ledningen eller skapats av en tillfällighet. Istället är det olika faktorer som påverkar och utvecklar utformningen av organisationers olika kontrollsysteem. (Bakka et al., 1999) Dessa faktorer kan vara både interna och externa. Några exempel är verksamhetens mål, omgivning, teknologi, storlek och kultur. (Anthony et al., 2001)

4.2 Den kommunala särarten

Då situationsteorin vi gått igenom ovan är inriktad mot den privata sektorn blir den alltså inte helt applicerbar på det offentliga. Därför måste vi även beakta den kommunala särarten, d.v.s. ta hänsyn till de egenskaper och förutsättningar som skiljer den offentliga sektorn från den privata när vi formulerar våra hypoteser. (Brorström, Falkman, Haglund & Lagerbro, 2000)

En av de största skillnaderna mellan den privata och den offentliga sektorn är att man inom det offentliga inte har några konkurrensförhållanden, eftersom man i egenskap av kommuninvånare inte kan välja att använda tjänster från någon annan kommun än den man är bosatt i. Kommunen ska därför också se till så att de gemensamma medlen används på bästa sätt, för att få en så effektiv verksamhet som möjligt. När det gäller den offentliga sektorn så finansieras den genom gemensamma medel, statsbidrag och kommunalskatten. Ytterligare

skillnader mellan de två sektorerna är att man inom det offentliga öppet måste redovisa vad de gemensamma resurserna använts till. Man kräver också att all ekonomisk redovisning är tillgänglig för de som är intresserade och vill ha informationen, därför måste man alltså välja den redovisning där man får en så stor öppenhet som möjligt. (Brorström et al., 2000)

Enligt Brorström et al. (2000) finns kommuners och landstings ställning reglerad i grundlagen. Detta innebär att kommuner inte kan försättas i konkurs, förutsatt att grundlagen inte ändras.

När det gäller betydelse av mål och medel i de båda sektorerna är det en markant skillnad, för inom den kommunala sektorn har man pengar som medel för att nå sitt mål – en välfungerande verksamhet, medan man inom det privata istället har verksamheten som medel för att nå målen, d.v.s. generera vinst. Detta gör att man i kommunala verksamheter inte kan mäta måluppfyllelsen enbart ur ett ekonomiskt perspektiv, utan man måste även ta hänsyn till den kvalitet medborgarna upplever sig ha fått i verksamheten. (Sanderberg & Stureson, 1996)

4.3 Skillnader mellan olika kommunala verksamheter

Både inom kommuner och inom landsting förekommer det en stor variation vad gäller vilka sorters verksamheter som bedrivs. Det kan vara alltifrån sjukvård och omsorg till tekniska områden, såsom skötsel av våra vägar. (Frenckner, 1989)

Varje verksamhet bedrivs utifrån de ekonomiska resurser som de blivit tilldelade samt vilka lagar, reglementen och mål som gäller inom respektive område. Detta påverkar i sin tur även vilken omfattning och kvalitet som verksamheten får. (Sanderberg et al., 1996)

Frenckner beskriver vidare verksamheternas särdrag:

”Den nämnda variationsrikedomen gör det svårt att ange generella kommunala särdrag. Snarare kan särdrag urskiljas för vissa typer av verksamheter, alltefter deras uppgifter (ändamål), arbets sätt, åstadkomma nyttigheter m m.”

(Frenckner, 1989, sid. 206)

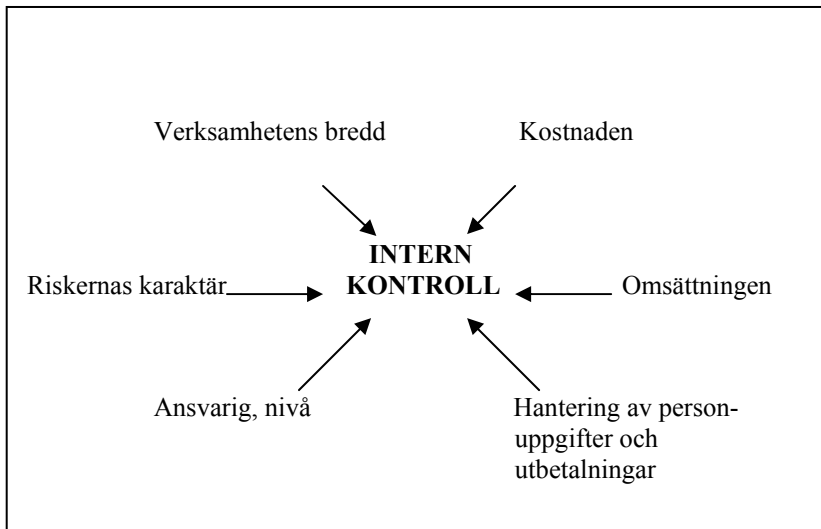
Dessa skillnader påverkar utformningen av de olika verksamheternas organisation och struktur. Därmed påverkas också utformningen av deras interna kontrollsystem, som på så sätt bör anpassas efter deras specifika särdrag.

4.4 Hypoteser

Som vi tidigare nämnt är situationsteorin anpassad till industriföretag, och inte till den kommunala sektorn. Detta gör att vi även har tagit hänsyn till den kommunala särarten, när vi har kommit fram till våra hypoteser, som ligger till grund för vår fortsatta undersökning.

Syftet med uppsatsen är att undersöka hur verksamheternas olika karaktär påverkar utformningen av den interna kontrollen och hur väl fungerande den är. I våra hypoteser har vi därför utgått ifrån ett antal faktorer som vi tror kan ha betydelse vid utformningen av den interna kontrollen. Hypoteserna har vi delvis grundat på de faktorer som finns beskrivna inom situationsteorin. Vi har även bildat oss egna uppfattningar om vad som kan tänkas utgöra påverkansfaktorer inom det kommunala området, då vi inte funnit någon helt applicerbar teori för vårt uppsatsområde.

De faktorer som vi tror kan påverka den interna kontrollens utformning beskrivs nedan i en modell:



Figur 1. Vad påverkar utformningen av intern kontroll?

4.4.1 Hypotes 1

Enligt situationsteorin är organisationer olika i sin utformning och anpassar sig efter sin omvärld och den verksamhet de bedriver. Då organisationerna omfattar olika former av verksamheter, hanterar de också olika mängd och olika slags rutiner.

Detta resonemang gäller även inom den kommunala sektorn, där varje förvaltning är unik genom att de hanterar olika sorters verksamheter och rutiner. En del av de kommunala förvaltningarna har ett större antal olika slags uppgifter än andra, och kan därför betraktas som bredare i sin karaktär.

I takt med att antalet rutiner i verksamheten ökar, ökar också tillfällena för att oegentligheter skall uppstå. Detta medför att behovet av intern kontroll blir större, allt för att kunna förhindra att dessa oönskade händelser skall kunna ske. Detta resonemang leder fram till att det är intressant att testa följande hypotes:

”Breda verksamheter har en större intern kontroll.”

4.4.2 Hypotes 2

Intern kontroll omfattar hela verksamheten, men då man gör en risk- och väsentlighetsanalys fokuserar man kontrollen på ett antal utvalda områden. De områden där man väljer att kontrollera rutinerna, är de där konsekvenserna blir

mycket allvarliga om något fel inträffar och sannolikheten att det skall inträffa är stor. Det kan t.ex. handla om rutiner som innefattar hantering av personuppgifter eller utbetalningar till kommuninvånare.

Med utgångspunkt i de händelser som vi beskrivit i första kapitlet, där anställda förskingrat kommunala medel, kan det vara lämpligt att ha en starkare intern kontroll inom dessa slags områden. Då kommunens medel bl.a. består av den skatt som kommuninvånarna betalar till kommunen, för att de skall kunna uppnå sina mål, d.v.s. att skapa en så god verksamhetsservice som möjligt till minsta möjliga kostnad, kan ovarsam hantering av resurserna leda till att kommunen inte kan uppfylla sina mål fullt ut. Detta kan i sin tur drabba kommuninvånarna t.ex. i form av en försämrad skola och omsorg.

När det gäller hantering av personuppgifter finns det regleringar i lagen som berör detta område. Personuppgiftslagen (PUL) 1998:204 tar upp vilka krav som gäller vid behandling av personuppgifter i 1:9 §. Man nämner bl.a. att personuppgifter ska behandlas på ett korrekt sätt och i enlighet med god sed. Även Sekretesslagen (SkrL) kapitel 7 tar upp hur man behandlar personuppgifter på bästa sätt (Sveriges Rikes Lag, 2001). Anledningen till att det finns reglerat i lagen är för att förhindra att enskilda individer skall kunna komma till skada, om någon ovarsamt hanterar eller missbrukar deras uppgifter. Därför blir det viktigt med en väl fungerande intern kontroll, som anger rutinbeskrivningar angående hur dessa personuppgifter och icke allmänna handlingar skall hanteras i verksamheterna. Därmed kan följande hypotes vara intressant att testa:

”Verksamheter som hanterar personuppgifter och utbetalningar har en starkare intern kontroll.”

4.4.3 Hypotes 3

I alla kommunala verksamheter finns det olika besluts- och ansvarsnivåer. Dessa kan sträcka sig över hela verksamheten, från nämnden och förvaltningschefen ända ner till personalen.

När man arbetar med intern kontroll är informationen och kommunikationen viktiga delar för att verksamheten skall kunna fungera på ett så felfritt sätt som möjligt. För att underlätta i kommunikationen, kan det vara lämpligt att ha arbetet med den interna kontrollen på flera olika nivåer mellan den som beslutar och den som utför. På så vis blir också fler personer delaktiga i arbetet och får ta del av den information som ges. Detta gör att personalen känner ett större engagemang och kontrollarbetet blir därmed förankrat genom hela organisationen. I vårt fall med kommunala verksamheter innebär det att både nämnden, förvaltningschefen och övrig personal bör vara delaktiga i arbetet med den interna kontrollen, för att den skall upplevas som väl fungerande. Detta resonemang leder till att vi vill testa följande hypotes:

”Om det finns en lokalt ansvarig för den interna kontrollen, så blir den mer väl fungerande och upplevs som ett stöd för verksamheten.”

4.4.4 Hypotes 4 och 5

Intern kontroll medför olika kostnader för organisationen, till stor del beroende på hur mycket tid som läggs ner på den. Därmed borde kostnaden för den interna kontrollen öka, ju mer tid man satsar på den och ju fler rutiner som man väljer att kontrollera och rapportera om till nämnden. Vi tror samtidigt att ju mer tid som läggs ner på den interna kontrollen och dess utformning, desto mer väl fungerande blir den. Dessa resonemang kan tyckas vara självklara, men vi vet faktiskt inte om det förhåller sig på det sättet i verkligheten. Därmed anser vi att följande hypoteser ändå bör testas:

”Ju mer den interna kontrollen kostar, desto mer omfattande är den.”

”Ju mer den interna kontrollen kostar, desto mer välfungerande är den.”

4.4.5 Hypotes 6 och 7

Omsättningen skiljer sig från förvaltning till förvaltning. De kommunala verksamheter som i relation till andra kommunala verksamheter har en stor omsättning, har alltså under ett räkenskapsår ett större genomflöde utav ekonomiska resurser. Därmed finns det mer ekonomiska medel som kan utsättas

för försök till förskingring, och det kan dessutom uppstå fler tillfällen för sådana försök, t.ex. om man dagligen hanterar stora utbetalningar.

För att undvika att utbetalningar sker på felaktigt sätt, kan man i den interna kontrollen införa en så kallad attestfunktion, vilket innebär att utbetalningar måste godkännas av mer än en person i organisationen. Detta leder oss in på följande hypoteser:

”Ju mer verksamheten omsätter, desto mer kostar den interna kontrollen.”

”Ju mer verksamheten omsätter, desto mer omfattande är den interna kontrollen.”

4.4.6 Hypotes 8

När en organisation implementerar intern kontroll alternativt använder intern kontroll i sin verksamhet, bör de genomföra en risk- och väsentlighetsanalys, för att kunna bedöma vilka områden och rutiner som är i behov av kontinuerliga interna kontroller. För att kunna avgöra vilka risker som är mest framträdande, allvarligast och som orsakar störst skada för organisationen, bedömer man vilka konsekvenser som dessa risker kan medföra. De olika konsekvenser som de oönskade händelserna kan orsaka kan vara ekonomiska, förtroendemässiga eller mänskliga, d.v.s. skada de anställda, kommuninvånarna eller tredje man.

Vi tror att beroende på vilken slags risk som föreligger i verksamheten, utformas den interna kontrollen till att vara olika omfattande. Är det så att kommunerna inte bedömer ekonomiska skador som speciellt allvarliga, eftersom förskingringar kan förekomma? Kanske satsar kommunerna istället på att förhindra att förtroendemässiga skador uppstår, eftersom det är förtroendevalda politiker i nämnderna som ansvarar och beslutar om den interna kontrollen? Eller är det möjligtvis så, att kommunerna värnar om sin personal och sina invånare, och att de då istället väljer att kontrollera de rutiner som kan orsaka människorna skada? Detta resonemang förde oss fram till vår åttonde och sista hypotes:

”Den interna kontrollens omfattning beror på riskernas karaktär.”

4.4.7 Hypotessammanställning

1. Breda verksamheter har en större intern kontroll.
2. Verksamheter som hanterar personuppgifter och utbetalningar har en starkare intern kontroll.
3. Om det finns en lokalt ansvarig för den interna kontrollen, så blir den mer väl fungerande och upplevs som ett stöd för verksamheten.
4. Ju mer den interna kontrollen kostar, desto mer omfattande är den.
5. Ju mer den interna kontrollen kostar, desto mer välfungerande är den.
6. Ju mer verksamheten omsätter, desto mer kostar den interna kontrollen.
7. Ju mer verksamheten omsätter, desto mer omfattande är den interna kontrollen.
8. Den interna kontrollens omfattning beror på riskernas karaktär.

4.5 Kapitelsammanfattning

Vi inledde detta teorikapitel med att presentera situationsteorin och redogjorde för vad den innebär. Eftersom den främst riktar sig mot privata företag och deras organisationsstruktur, har vi även redogjort för vad den kommunala särarten innebär. Dessutom konstaterade vi att det finns skillnader mellan olika kommunala verksamheter, eftersom alla verksamheter bedrivs för olika ändamål och följer olika reglemente.

Slutligen diskuterade vi oss fram till åtta olika hypoteser, som alla har uppkommit efter beaktande av situationsteorin och våra egna föreställningar om hur den interna kontrollen påverkas i de olika verksamheterna. Dessa hypoteser kommer att begränsa vår materialinsamling, för att senare testas genom olika analyser.

5. EMPIRISK METOD

I detta vårt femte kapitel presenterar vi tillvägagångssättet vid insamlingen av vårt empiriska material. Vi kommer även att motivera vårt val av begränsningar och urvalsgrupp, samt redogöra för det bortfall som har uppstått i undersökningen. Operationaliseringen av faktorerna till olika mätbara variabler kommer också att gås igenom och förklaras. Slutligen diskuterar vi vad vi har gjort för att uppnå en så hög trovärdighet som möjligt på vår uppsats.

5.1 Undersökningsmetod

Vårt syfte med uppsatsen är att undersöka och förklara hur verksamheternas olika karaktär påverkar utformningen av den interna kontrollen och hur väl fungerande den är. Detta tänkte vi undersöka genom att formulera ett antal hypoteser, som vi kommer att testa för att eventuellt finna signifikanta samband mellan ett antal olika mätbara faktorer. Dessa faktorer kommer att utgöras av; den interna kontrollens storlek/omfattning, verksamheternas bredd, styrkan på den interna kontrollen, hantering av personuppgifter och utbetalningar, ansvarignivå, hur väl den interna kontrollen fungerar, kostnaden för intern kontroll samt verksamheternas omsättning.

Trots vår induktiva ansats har vi valt att arbeta med ett antal hypoteser i vår studie. Detta för att kunna begränsa undersökningen, så att den inte blir alltför omfattande. Hypoteserna i vår uppsats kommer, som tidigare tagits upp, att grundas på situationsteorin, våra egna föreställningar om verkligheten samt på de intervjuer som vi genomför i början av vår undersökning.

5.2 Begränsningar

De begränsningar, som vi har valt att göra i undersökningen, är att studien enbart skall omfatta kommunala verksamheter i förvaltningsform.

Anledningen till varför vi har begränsat oss till endast de kommunala förvaltningarna, och inte de kommunala bolagen, är regleringen i lagen. De kommunala nämnderna är enligt lag ålagda att försäkra sig om att den interna

kontrollen är tillräcklig och fungerande inom förvaltningarna. Denna skyldighet har kommunerna dock inte inom de kommunala bolagen. (Haglund et al., 2001)

5.3 Urval och population

Urvalet för vår empiriska undersökning kommer att bli sju skånska kommuner. Det enda kravet på undersökningsobjekten i vår studie är att de har implementerat intern kontroll i verksamheterna. Vår tanke var till en början att utföra intervjuerna på plats i de utvalda kommunerna, varför vårt urval blir strategiskt. Ett strategiskt urval är ett slags icke-sannolikhetsurval och innebär att man som undersökare på egen hand väljer ut de objekt som skall ingå i undersökningen (Christensen, Carlsson, Andersson & Haglund, 2001). Men p.g.a. tidsbrist kommer intervjuerna istället att utföras per telefon.

För att få bekräftelse på att vårt urval är lämpligt, har vi valt att kontakta Karin Tengdelius på Svenska Kommunförbundet samt Roland Svensson på Komrev. Båda ansåg att de kommuner vi valt kunde vara intressanta att studera, eftersom det i Skåne finns kommuner som kommit långt i utvecklingen vad det gäller intern kontroll och dess användning, i jämförelse med övriga kommuner i Sverige.

Enligt Körner och Wahlgren (1996) finns det två olika sorters undersökningar. Den ena är totalundersökning, medan den andra är urvalsundersökning. Anledningen till varför vi inte valt att utföra en totalundersökning, är att en sådan hade blivit avsevärt kostsammare och mer tidskrävande, samtidigt som man hade fått mindre information ifrån respondenterna. En annan orsak till att vi valt en urvalsundersökning är att vi är induktiva i vår studie. Eftersom det inte finns någon information att tillgå sedan tidigare, behöver vi mäta fler variabler, än vad som hade varit möjligt att göra vid en totalundersökning.

En nackdel med en urvalsundersökning är dock att man inte kan få en helt rättvisande urvalsgrupp, d.v.s. att de resultat man får fram inte säkert kan sägas vara generellt gällande för samtliga i målpopulationen. För att öka generaliserbarheten bör man ta hänsyn till urvalsgruppens fel och brister, t.ex.

att respondenterna har svarat felaktigt p.g.a. misstolkningar av frågorna eller bristande kunskap om ämnet. (Christensen et al., 2001)

5.4 Operationalisering

Enligt Körner et al. (1996) innebär operationalisering att man försöker omvandla abstrakta och förklarande faktorer till mätbara och konkreta variabler. Man använder sig alltså av flera olika variabler för att kunna beskriva och analysera de abstrakta faktorerna. Nedan beskriver vi de faktorer som vi anser vara relevanta och hur vi har tänkt mäta dem i vår undersökning.

Större/mer omfattande intern kontroll

Denna faktor är en av våra beroende variabler, och skall beskriva hur omfattande och utbredd den interna kontrollen är i de kommunala verksamheter som vi har valt att studera. För att kunna konkretisera faktorn större/mer omfattande intern kontroll, har vi valt att mäta hur många rutiner som rapporteras för den interna kontrollen i varje enskild förvaltning per år samt antalet personer som arbetar med den interna kontrollen.

Breda verksamheter

Faktorn breda verksamheter har vi tagit med för att vi tror att den kan ha betydelse i utformningen av den interna kontrollen. För att kunna mäta om en verksamhet kan anses som bred, har vi valt att ta reda på hur många arbetsbefattningar och det totala antalet rutiner som finns i varje förvaltning. Anledningen till att vi valt just dessa variabler, är för att vi tror att ju fler rutiner och olika arbetsbefattningar som man har i en förvaltning, desto bredare kan den anses vara i sin verksamhet.

Starkare intern kontroll

För att kunna testa hypotes två, där vi tror att det finns en starkare intern kontroll i de verksamheter som hanterar personuppgifter och utbetalningar, har vi tagit reda på hur ofta man rapporterar att uppsatta rutiner följs under ett år. För att få ytterligare bedömningar på denna faktor valde vi även att fråga nämndernas ordförande och förvaltningscheferna om hur stark och betydelsefull de upplever att den interna kontrollen är samt hur väl fungerande de anser att

den är i just deras verksamhet. De fick betygsätta dessa båda frågor med betygen ett till fem om hur de uppfattade den interna kontrollen. För att kunna använda svaren i våra hypotesprövningar valde vi sedan att räkna ut ett genomsnitt på de båda frågorna för respektive person.

Verksamheter som hanterar personuppgifter och utbetalningar

Då det finns reglerat i lagen (PUL och SekrL) om hur man ska behandla personuppgifter på bästa sätt, för att undvika att enskilda personer kommer till skada, tror vi att man har en mer väl fungerande och starkare intern kontroll i de förvaltningar som hanterar personuppgifter. Vi tror även att det samma gäller för de förvaltningar som har hand om utbetalningar, eftersom de har ett ansvar för att utbetalningarna görs till rätt personer och på ett korrekt sätt.

Då många av de tillfrågade hade svårt att uppskatta hur många personuppgifter som hanteras och hur stor summan av utbetalningarna blir per år, har vi valt att göra denna faktor till två dummyvariabler med endast ja- och nej-svar.

Väl fungerande intern kontroll

För att kunna ta reda på om den interna kontrollen upplevs som väl fungerande, valde vi att fråga förvaltningscheferna, nämndernas ordförande och personalen om deras attityd och inställning till hur den interna kontrollen fungerar. Därmed kommer denna faktor att operationaliseras till tre beroende variabler, som testas var för sig.

Lokalt ansvarig

Faktorn lokalt ansvarig är en oberoende variabel och skall återge på vilken nivå i verksamheten som den lägst ansvariga för rapporteringen av de interna kontrollrutinerna finns. De olika nivåer som vi valt att använda är nämnd, förvaltning, område, enhet, assistenter samt övrig personal. I den statistiska analysen har nämnden bedömts som nivå ett och personalen som nivå sex.

Kostnad för intern kontroll

Denna faktor testar vi i flera olika hypoteser mot andra slags faktorer, och därför kommer den att utgöra både en oberoende och en beroende variabel i vår analys. För att kunna bedöma och värdera denna variabel, har vi låtit

förvaltningscheferna och nämndernas ordförande uppskatta hur mycket tid som årligen läggs ner på intern kontroll i deras respektive verksamheter. Därefter har vi kunnat räkna ut den årliga kostnaden, då vi även har tagit reda på den timkostnad man har i arbetet med intern kontroll. Vissa förvaltningar behövde dock inte göra uppskattningar av den nedlagda tiden, eftersom de hade det exakta beloppet dokumenterat.

Verksamhetens omsättning

Den omsättning som varje förvaltning har per år, tror vi är en av de faktorer som kan påverka utformningen av den interna kontrollen. Därför har vi valt att ha verksamheternas omsättningar per år som en oberoende variabel i vår hypotesprövning. Denna faktor och variabel har inte krävt några uppskattningar, eftersom förvaltningarna har redovisat sin omsättning i årsredovisningarna senast för år 2003, vilken är den omsättning som vi har utgått ifrån.

Riskernas karaktär

Varje förvaltning genomför en egen väsentlighets- och riskanalys, för att kunna bedöma vilka risker som föreligger i respektive verksamhet samt vilka konsekvenser och skador dessa risker kan orsaka. En risk kan, som vi tidigare nämnt, få tre olika slags konsekvenser; ekonomiska, förtroendemässiga samt mänskliga. Vi tror därför att den interna kontrollen kan påverkas av vilken slags konsekvens och skada man värderar som allvarligast i verksamheten. Därmed har faktorn riskernas karaktär operationaliserats till tre oberoende variabler. Faktorn har vi tagit reda på genom att låta nämndernas ordförande svara på vilken av dessa tre alternativa skador som man i deras verksamhet värderar som allvarligast.

5.5 Bortfall

En av nackdelarna med en urvalsundersökning är att det kan förekomma bortfall. En viktig anledning till att bortfall uppkommer, är enligt Christensen et al., 2001 att respondenten inte känner något engagemang för frågorna och därför avstår ifrån att svara. För att minimera denna risk i vår undersökning, väljer vi att kontakta de personer i de kommunala verksamheterna som ansvarar för den interna kontrollen, och de som faktiskt har intern kontroll som en del av

de dagliga arbetsuppgifterna, nämligen förvaltningscheferna och folk ur personalen i respektive förvaltning.

För att ytterligare öka svarsfrekvensen har vi valt att kontakta och påminna de respondenterna som inte har svarat. Detta har skett både via telefon och via e-post. Trots detta har vi dock fått ett antal bortfall. Av totalt 38 nämnder har vi fått svar från 30. Svarsfrekvensen bland förvaltningscheferna och dess personal har dock varit något högre, då vi i den kategorin endast har ett bortfall på två förvaltningar av sammanlagt 36. Då bortfallet får räknas som relativt litet tror vi inte att det kommer att påverka resultatet i någon större utsträckning.

I de fall där respondenterna inte kunnat svara på alla frågor, har vi inte betraktat hela enkäten som bortfall. Bortfallet har därför begränsats till att endast gälla den enskilda frågan. Detta har vi valt att göra, för att ändå kunna använda de övriga svaren som vi fått utav respondenten.

5.6 Materialinsamling

När man samlar in material finns det i huvudsak två olika sorters data som man kan samla in. Det ena är kvantitativ data, d.v.s. data som utgörs av olika siffror, medan den andra sortens data är kvalitativ och består i sin tur av ord och symboler. (Christensen et al., 2001) Den insamlade datan kan dock delas upp ytterligare, i primär- och sekundärdata. Primärdata är sådant som man själv samlar in under undersökningen, medan sekundärdatan redan finns tillgänglig och har blivit insamlad av någon annan.

Vi kommer i vår undersökning att samla in både kvantitativ och kvalitativ data, men den övervägande delen kommer dock att vara kvantitativ. Datat kommer vi sedan att sammanställa, för att kunna utföra statistiska analyser på materialet. Exempel på en kvantitativ variabel, som vi kommer att samla in är förvaltningens omsättning, medan en av våra kvalitativa variabler kommer att bli vilken slags konsekvens som förvaltningarnas risker kan få. För att kunna använda de kvalitativa variablerna i de statistiska testerna kommer vi att kvantifiera dem alternativt omvandla dem till dummyvariabler, d.v.s. variabler med enbart två svarsalternativ.

I vår uppsats kommer vi nästan enbart att använda oss utav primärdata. Även om denna sorts data kan ta längre tid att samla in och orsaka större kostnader, så är den helt inriktad mot det vi vill få reda på. Den blir på så sätt mer anpassningsbar än sekundärdata, som enligt Christensen et al. (2001) inte alltid är direkt lämplig för det man avser att använda datan till.

I vår insamling av primärdata valde vi att använda oss av telefonintervjuer, men för att ge respondenterna lite tid att fundera över de frågor som vi ville ha svar på, valde vi att skicka ut enkäten via e-post, för att sedan bestämma en tid då vi kunde återkomma för att genomföra vår telefonintervju. För att vara säkra på att de personer vi ville få tag på hade fått enkäten bad vi dem att returnera ett e-mail där de bekräftade att de mottagit den. Eftersom inte alla svarade blev vi tvungna att ringa upp vissa för att få deras bekräftelse. För att minska risken för bortfall valde vi att i mailet delge dem vårt syfte med uppsatsen och intervjuerna. Vi förklarade även att de som svarade skulle få vara helt anonyma, då vi inte ens kommer att nämna vilka kommuner vi har valt att arbeta med.

Som en inledande del i uppsatsen, valde vi att kontakta de utvalda kommunernas ekonomichefer, för att få bekräftat att de använder sig utav intern kontroll i verksamheterna. De övriga respondenter vi har valt att kontakta för materialinsamlingen är samtliga förvaltningschefer och nämndsordföranden i de sju utvalda kommunerna. Valet att intervjuva nämndernas ordförande föll sig naturligt, då deras ansvar för den interna kontrollen finns reglerat i Kommunallagen 6:7 §. Förvaltningscheferna valde vi, eftersom det är de som har det övergripande ansvaret för verksamheten, samtidigt som de skall verka för att man åstadkommer och upprätthåller en god intern kontroll (Haglund et al., 2001). Förutom dessa respondenter har vi valt att intervjuva två stycken ur varje verksamhets personal. Dessa två utsåg förvaltningscheferna åt oss, utifrån kravet att deras arbetsrutiner någon gång hade blivit utsatta för intern kontroll. Då vi var ute efter samma information från samtliga sju kommuner valde vi att formulera tre olika standardiserade enkäter, en till nämndernas ordförande, en till förvaltningscheferna och en till personalen (se bilaga 1-3). I efterhand har det dock visat sig att det kanske hade varit bättre att fråga förvaltningscheferna

mer om den interna kontrollen, istället för att fråga nämndernas ordförande, då det visade sig att en del av dem inte hade alla de svar som vi var ute efter och trodde att de hade. De hänvisade då istället till andra personer som hade svaren och oftast var det förvaltningscheferna.

Ett alternativ till de telefonintervjuer som vi har valt att genomföra, hade varit att åka ut till respektive kommun och göra intervjuerna med dem på plats. Dock är den tid som vi har till vårt förfogande väldigt begränsad, varför vi insåg att det inte skulle vara möjligt att genomföra. Ytterligare ett alternativ hade varit att skicka ut enkäterna per post, men även detta tillvägagångssätt hade varit allt för tids- och kostnadskrävande. Det hade troligtvis inte heller blivit en så stor svarsfrekvens som det blev med telefonintervjuerna, eftersom postenkäter överlag har en sämre svarsfrekvens (Christensen et al., 2001)

Ett av de problem som vi har stött på under vår materialinsamling är tillgängligheten till nämndernas ordförande. Dessa personer har åtagit sig ett förtroendemässigt uppdrag i kommunerna, och borde därför finnas tillgängliga för allmänhetens olika förfrågningar. Så har det dock inte visat sig vara. Det har i vårt urval förekommit ordföranden, som varken haft e-mailadress eller telefonnummer där de varit anträffbara. I de fall där vi inte kunnat komma i kontakt med dem på något vis, har vi betraktat dem som bortfall.

Andra faktorer som har försvårat materialinsamlingen i vår undersökning har varit tiden. Många respondenter hade velat ha möjlighet till att fundera på frågorna under en längre tid och har därför bedömt att de inte kan svara inom vår begränsade tidsram. Sjukskrivningar och semester är ytterligare två problem, som vi har stött på under materialinsamlingsfasen.

5.7 Uppsatsens trovärdighet: Validitet och reliabilitet

Ett av de problem som finns i empiriska undersökningar är att översätta teoretiska begrepp till empiriska observationer. Kopplingen mellan dessa två kallas validitet, d.v.s. att man mäter det man avser att mäta. Ytterligare ett problem är att se till så att man har hög tillförlitlighet, d.v.s. reliabilitet, i de mätningar man genomför. Undersökningen skall alltså kunna upprepas utav

någon annan oberoende person och ändå generera samma resultat. (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 2001)

Validiteten i vår undersökning försöker vi att stärka genom att ge respondenterna information om vårt syfte med uppsatsen. De kommer även att få intervjufrågorna i förväg. På så sätt är de förberedda och har insikt i vad vi avser att mäta i vår undersökning, när vi väl utför intervjuerna.

För att öka reliabiliteten i uppsatsen kommer vi i våra intervjuer att försöka vara så objektiva och neutrala som möjligt till de svar som respondenten ger. Därför kommer vi inte att ställa några ytterligare följdfrågor, som går utanför enkätens ramar. Eftersom våra enkäter innehåller en del begrepp, som går att tolka på olika sätt, redogör vi för vår definition av dem till respondenterna i samband med intervjuerna, för att missförstånd inte skall kunna uppstå och för att på så vis öka trovärdigheten i svaren.

Även respondenten kan bidra till att mätfel kan uppstå, då de medvetet eller omedvetet kan ge oss felaktiga svar. T.ex. kan de minnas fel, inneha fel information eller helt enkelt svara på ett sådant sätt som de tror att de förväntas att göra. (Dahmström, 2000) För att minimera risken för att sådana mätfel skall kunna uppstå i just vår undersökning, ställer vi vissa av frågorna till både förvaltningscheferna och nämndernas ordförande. Detta som en slags kontroll på att svaren inte avviker ifrån varandra.

Eftersom vår undersökning inte är en totalundersökning, som skulle ha innefattat Sveriges samtliga kommuner, kan det hända att en likadan undersökning men med ett annat urval skulle kunna ge ett annat resultat. Anledningen till det kan vara att den interna kontrollen är olika utvecklad och implementerad i Sveriges kommuner. Detta kan leda till att generaliserbarheten inte blir lika hög, som den skulle ha blivit om vi istället genomfört en totalundersökning. Men eftersom vårt syfte inte är att generalisera, utan att beskriva och förklara de faktorer som påverkar den interna kontrollens utformning, påverkar det inte vår uppsats trovärdighet. (Saunders et al., 2003)

5.8 Kapitelsammanfattning

Vår undersökning har vi valt att göra i sju kommuner, där vi har kontaktat varje nämnds ordförande, förvaltningschef och ett par stycken ur dess personalstyrka. Dessa personer har vi genomfört telefonintervjuer med, för att kunna få tag på den information som är nödvändig för vår undersökning. Dock har vi haft bortfall, men vi anser att det är så pass litet att det inte kan antas ha snedvridit våra resultat.

De faktorer som vi tror kan påverka utformningen av den interna kontrollen har vi operationaliserat till olika variabler, antingen beroende eller oberoende. Detta gör det möjligt för oss att mäta faktorerna på ett relevant och rimligt sätt, för att senare kunna analysera dem statistiskt.

Vår uppsats validitet och reliabilitet har vi också diskuterat i detta kapitel. För att öka trovärdigheten har vi bl.a. klargjort våra definitioner på olika begrepp för respondenterna samt försökt att inte påverka dem i deras svar under intervjuerna. Dessutom har vissa frågor ställts till både förvaltningscheferna och nämndernas ordförande, för att kunna försäkra oss om att de givit oss korrekta svar på frågorna.

6. ANALYS

I detta kapitel redovisar vi de resultat vi fått fram genom våra hypotesprövningar. Vi kommer att utföra statistiska analyser och beräkningar på det empiriska material som vi har samlat in. Kapitlet kommer att avslutas med en sammanvägd analys, där vi försöker att koppla de olika resultaten till varandra.

6.1 Struktur

I analysen kommer vi att pröva våra hypoteser med hjälp av ett antal olika statistiska tester. I hypotesprövningarna kommer vi i huvudsak dock att titta på p-värdet, d.v.s. det värde som anger om sambandet är signifikant eller ej. Övriga värden från de olika testerna kommer att redovisas separat i bilaga fyra.

Vid analyserna av vårt insamlade material har vi valt att använda oss av linjär regressionsanalys, Kruskal-Wallis test och Pearson Chi-två test. Anledningen till varför vi har valt att använda regressionsanalysen är, för att vi vill förklara samband mellan en beroende undersökningsvariabel och en eller flera påverkande oberoende variabler (Andersson, Jorner & Ågren, 1994). Regressionsanalysen genomför vi som både enkel och multipel, då vissa av hypoteserna har fler än en oberoende variabel. **Regressionsanalysen kommer att användas i de hypoteser där båda eller någon av variablerna utgörs av kvotskala eller intervallskala (Aronsson, 1999).**

I de hypoteser där variablerna endast består av nominal- och ordinalskaledata, använder vi ett icke-parametriskt test i form av Kruskal-Wallis test. Detta test blir fördelaktigt även på vårt material, eftersom vårt urval är litet.

I den tredje hypotesen använder vi oss av ett av de mest förekommande icke-parametriska testerna, det så kallade Pearson Chi-två testet, eftersom vi testar ordinalskaledata mot intervallskaledata i en korstabell. (Aronsson, 1999)

För att avgöra om det föreligger något samband mellan variablerna, som vi väljer att **pröva i de olika testerna**, får signifikansvärdet vara högst 5 %. Om man får ett signifikant samband i regressionsanalysen, bör man även kontrollera

så att dess konfidensintervall inte täcker nollan. Dessutom kan man tolka determinationskoefficienten i testet, för att se hur många procent av alla fall som kan förklaras av sambandet.

Genom ett Chi-två test är det möjligt att mäta avvikelserna mellan de observerade värdena och de förväntade värdena, som skulle ha uppstått om variablerna varit helt oberoende utav varandra. Om dessa värden ligger nära varandra, finns det troligtvis inget samband mellan variablerna. Men för att avgöra om det finns ett samband kan man även här utgå ifrån signifikansnivån, vilket vi kommer att göra i hypotes 3. (Saunders et al., 2003)

6.2 Hypotesprövning

I detta avsnitt kommer vi att gå igenom våra hypoteser var för sig, genom att beskriva de samband vi testat genom olika statistiska analyser och redogöra för resultaten. Analyserna kommer att mynna ut i falsifiering eller icke falsifiering av hypoteserna.

6.2.1 Hypotesprövning 1

Hypotes 1: *"Breda verksamheter har en större intern kontroll."*

Denna hypotes har vi valt att testa, för att få reda på om breda verksamheter har en större intern kontroll än andra verksamheter. De variabler som vi har använt oss utav i denna hypotes är variablerna hur många rutiner som rapporteras per år för den interna kontrollen, antalet personer som arbetar med den interna kontrollen, antalet arbetsbefattningar som finns i förvaltningen samt deras totala antal rutiner. **I samtliga tester av denna hypotes kommer vi att använda oss utav regressionsanalys, eftersom variablerna enbart karakteriseras av kvotskaledata.**

I vårt första test valde vi att undersöka om antalet rutiner som kontrolleras har något samband med antalet tjänsteslag som finns inom förvaltningen. Regressionen angav ett p-värde på 0,003, **vilket innebär att vi kan påvisa ett signifikant samband mellan de båda variablerna.** Detta betyder att antalet rutiner som rapporteras och kontrolleras för intern kontroll kan antas bero på antalet tjänsteslag som finns i verksamheten.

Det andra testet vi har genomfört i denna hypotesprövning är om antalet rutiner som kontrolleras även har något samband med det totala antalet rutiner i verksamheten. Den enkla linjära regressionen visade på ett signifikant samband med ett p-värde på 0,014.

Dessutom visar en multipel linjär regression att 50 % av alla fall kan förklaras genom att antalet rutiner som rapporteras för intern kontroll beror på antalet tjänsteslag och totala antalet rutiner i verksamheten. P-värdet för detta samband blir dessutom 0, vilket tyder på en stark signifikans.

När vi sedan testar antalet personer som arbetar med den interna kontrollen mot den oberoende variabeln antal tjänsteslag i verksamheten, så **visar inte testet på något** signifikant samband.

Om vi istället testar antalet personer som arbetar med intern kontroll mot det totala antalet rutiner som finns i verksamheten, så blir signifikansen för att kunna påvisa att det finns ett samband.

Sammanfattningsvis blev prövningen av hypotes 1 följande:

- Antalet rutiner som kontrolleras beror på antalet tjänsteslag i verksamheten.
- Antalet rutiner som kontrolleras beror på totala antalet rutiner i verksamheten.

Följaktligen kan hypotes 1 inte falsifieras.

6.2.2 Hypotesprövning 2

Hypotes 2: *"Verksamheter som hanterar personuppgifter och utbetalningar har en starkare intern kontroll."*

Vi tror att hanteringen av personuppgifter och utbetalningar till kommuninvånarna påverkar hur stark den interna kontrollen tenderar att bli. Därmed har vi testat denna hypotes med hjälp av variablerna hur ofta de uppsatta interna kontrollrutinerna rapporteras och kontrolleras,

förvaltningschefens bedömning, ordförande i nämndens bedömning, hantering av personuppgifter samt hantering av utbetalningar.

I det första testet vi genomförde testade vi den beroende variabeln hur ofta kontrollrutinerna rapporteras mot den oberoende variabeln hantering av personuppgifter. **Regressionsanalysen visade inte på något samband i detta fall, eftersom p-värdet blev 0,319.**

I det andra testet ersatte vi den oberoende variabeln med hantering av utbetalningar. **Även i detta fall visar analysen på ett bristande samband, eftersom p-värdet blev 0,191.**

När vi sedan testade de båda slags hanteringarna mot nämndsordförandenas bedömningar **fick vi använda oss utav ett Kruskal-Wallis test, då variablerna vi testar utgörs av nominal- och ordinalskaledata. Resultatet visar att det inte finns någon signifikans mellan variablerna, då p-värdena blir 0,876 respektive 0,917.**

Om nämndernas bedömningar istället byts ut mot förvaltningschefernas i den statistiska analysen, men då vi fortfarande testar dem mot de oberoende variablerna hantering av personuppgifter respektive utbetalningar, förändras inte resultaten. Även i dessa tester blir p-värdena för höga, för att kunna påvisa att samband finns mellan variablerna.

Sammanfattningsvis kan vi alltså inte påvisa några samband mellan faktorerna starkare intern kontroll och hantering av utbetalningar respektive personuppgifter.

Därmed kan vi falsifiera hypotes 2.

6.2.3 Hypotesprövning 3

Hypotes 3: *"Om det finns en lokalt ansvarig för den interna kontrollen, så blir den mer väl fungerande och upplevs som ett stöd för verksamheten."*

Vi har valt att testa de beroende variablerna nämndens ordförandes, förvaltningschefens respektive personalens bedömning mot den oberoende variabeln ansvarignivå, eftersom vi tror att hur välfungerande den interna kontrollen är beror på vilken nivå den lägst ansvariga för rapporteringen finns på.

Vårt första statistiska test på denna hypotesprövning blev mellan personalens bedömning och ansvarignivån. Varken den enkla linjära regressionen eller Pearson Chi-två testet visade en signifikans på under 5 %, vilket innebär att vi inte kan påvisa att det finns något samband. P-värdet blev istället så högt, att det innebär att förhållandet mellan dessa variabler inte förklarar några fall alls.

Testet mellan förvaltningschefens bedömning och ansvarignivån visade inte heller på något samband. Regressionen angav nämligen ett p-värde på 0,282 och Pearson Chi-två testet på 0,316, vilket är för högt för att det skall anses vara signifikant.

Liknande resultat fick vi, när vi istället testade nämndens ordförandes bedömning mot ansvarignivån. Signifikansen hamnade på 0,417 i regressionsanalysen och på 0,314 i Pearson Chi-två testet.

Dessa resultat innebär alltså att vi får falsifiera hypotes 3.

6.2.4 Hypotesprövning 4

Hypotes 4: *"Ju mer den interna kontrollen kostar, desto mer omfattande är den."*

Hypotes 4 innebär att vi har testat de beroende variablerna antal rapporterade rutiner för intern kontroll samt antal personer som arbetar med intern kontroll mot den oberoende variabeln kostnaden för intern kontroll. Samtliga variabler utgörs av kvotskalor.

Det första testet utfördes mellan antal rapporterade rutiner för intern kontroll och antal personer som arbetar med intern kontroll i verksamheten. Resultatet

blev ett signifikant samband, eftersom den enkla linjära regressionen visade ett p-värde på 0,02. Detta innebär att beroende på vad den interna kontrollen kostar, så omfattar den också ett olika stort antal rutiner som kontrolleras.

När vi istället testade kostnaden för intern kontroll mot antalet personer som arbetar med den, visade analysen även denna gång att ett starkt samband finns mellan variablerna. Enligt testet är p-värdet 0, vilket innebär att sambandet är väldigt starkt. Analysen visar dessutom att över 80 % av fallen kan förklaras av detta samband.

Sammanfattningsvis blev prövningen av hypotes 4 följande:

- Antalet rutiner som kontrolleras beror på hur stor kostnaden för den interna kontrollen är.
- Antalet personer som arbetar med den interna kontrollen beror på hur stor kostnaden för den interna kontrollen är.

Följaktligen kan hypotes 4 inte falsifieras.

6.2.5 Hypotesprövning 5

Hypotes 5: *”Ju mer den interna kontrollen kostar, desto mer välfungerande är den.”*

För att testa om man kan hitta något signifikant samband i denna hypotes har vi valt att använda oss av två olika variabler. Den beroende variabeln är en bedömningsfråga hur man tycker att den interna kontrollen fungerar. De som har blivit tillfrågade är nämndens ordförande, förvaltningschefen och två personer ur personalen i förvaltningen. Deras svar har sedan blivit uppdelade i tre olika svarsgrupper som kommer att testas var för sig. Vår oberoende variabel är hur mycket den interna kontrollen kostar i de olika förvaltningarna under ett år.

För att testa hypotesen genomförde vi en linjär regressionsanalys. Vi testade alla tre bedömningarna var för sig mot kostnaden för den interna kontrollen.

I det första testet prövade vi nämndens ordförandes bedömning mot kostnaden av intern kontroll. Det visade sig dock att p-värdet låg på en för hög nivå för att kunna påvisa ett signifikant samband, nämligen 0,463.

I det andra testet bytte vi ut nämndens ordförande mot förvaltningschefen. Det fanns dock inte heller här något samband, p-värdet i regressionen visade 0,508.

I det sista testet prövade vi om det kunde finnas ett samband om man istället valde att fråga personalen hur de upplever den interna kontrollen, men inte heller här kunde vi finna ett signifikant samband då p-värdet låg på 0,661.

Utifrån testerna ovan kan vi inte hitta något signifikant samband och måste därför falsifiera hypotes 5.

6.2.6 Hypotesprövning 6

Hypotes 6: *”Ju mer verksamheten omsätter, desto mer kostar den interna kontrollen.”*

När det gäller att mäta om den interna kontrollen kostar mer ju mer verksamheten omsätter, använde vi oss av hur mycket de olika förvaltningarna har omsatt på ett år som beroende variabel. Vår oberoende variabel blir således hur mycket den interna kontrollen har kostat under samma period. Detta innebär att hypotesen endast omfattar kvotskaledata, vilket leder till att vi enbart använder oss utav en regressionsanalys.

I analysen fick vi ett p-värde på 0,996, vilket visar att det inte finns någon signifikans. Det innebär att verksamhetens omsättning inte påverkar kostnaden för den interna kontrollen. Grundat på detta resultat får vi alltså falsifiera hypotes 6.

6.2.7 Hypotesprövning 7

Hypotes 7: *”Ju mer verksamheten omsätter, desto mer omfattande är den interna kontrollen.”*

För att kunna testa om det finns ett signifikant samband mellan hur mycket en förvaltning omsätter och omfattningen på den interna kontrollen, har vi använt oss av deras senaste omsättning i miljoner kronor som den oberoende variabeln. Våra beroende variabler utgörs av hur många rutiner som rapporteras till respektive nämnd, samt hur många personer som är involverade i arbetet med den interna kontrollen. Eftersom vi har två beroende variabler kommer vi att göra två olika regressionsanalyser.

Vi har alltså valt att dela upp hypotesen i två olika delar. I den första delen har vi testat omsättningen i miljoner kronor mot antalet rutiner som man rapporterar. Vi fann dock inget signifikant samband mellan dessa, eftersom den linjära regressionen visade ett p-värde på 0,213.

I den andra delen testade vi antalet personer som är involverade i arbetet med intern kontroll mot hur stor omsättningen är i miljoner kronor. Även detta test visade på att det inte finns något signifikant samband, då p-värdet visade 0,849.

Resultaten innebär alltså att vi kan falsifiera hypotesen.

6.2.8 Hypotesprövning 8

Hypotes 8: ”*Den interna kontrollens omfattning beror på riskernas karaktär.*”

Då vi tror att skadornas olika karaktär kan påverka den interna kontrollens omfattning har vi valt att testa ett antal olika faktorer mot de olika sorters skadorna. Våra beroende variabler är antalet kontrollrutiner, kontrollfrekvensen och antalet personer som är involverade i arbetet med den interna kontrollen. Därmed utgörs de oberoende variablerna av riskernas karaktär; mänsklig, ekonomisk och förtroendemässig.

I det första testet ställs ekonomisk skada mot antalet rutiner som rapporteras. Det visade sig dock inte finnas något signifikant samband då p-värdet i regressionsanalysen hamnade på 0,197.

När man byter ut den ekonomiska skadan mot förtroendemässig skada kan man inte heller påvisa något samband eftersom värdet hamnar på 0,462. Inte heller när man testar mänsklig skada mot antalet rutiner finner vi något samband. Värdet hamnar nämligen då på 0,705.

Vi byter därefter ut den beroende variabeln antalet rutiner mot kontrollfrekvensen. Även denna variabel kommer att testas mot de tre olika skadorna.

När den testas mot ekonomisk skada visar p-värdet i regressionsanalysen 0,115, alltså finns det inget samband. Det samma gäller när man har en förtroendemässig skada, då man får värdet 0,161. Det går alltså inte heller här att påvisa något samband.

När man istället har en mänsklig skada ändrar sig p-värdet till 0,005 i regressionsanalysen. Värdet i testet ligger alltså under 5 % och visar då på att det finns en signifikans mellan de två variablerna kontrollfrekvens och mänsklig skada.

Kan det då även finnas några samband mellan antalet personer som arbetar med intern kontroll och de olika skadornas karaktär? För att undersöka det börjar vi med att testa det mot ekonomisk skada. Värdet hamnade dock på 0,611.

I det andra testet där vi har förtroendemässig skada som oberoende variabel hamnar värdena på 0,631.

Vad händer då om man även testar det mot mänsklig skada? Även i detta fall hamnar värdet för högt för att kunna visa på ett samband; 0,355.

Sammanfattningsvis blev prövningen av hypotes 8 följande:

-när verksamheterna värderar att den största skadan som kan inträffa är mänsklig tenderar man att ha en tätare kontrollfrekvens än vid de andra två slags skadorna.

Vi kan alltså delvis visa på ett signifikant samband. Därmed kan vi inte falsifiera hypotes 8.

6.3 Hypotesanalys

När vi genomförde våra hypotesprövningar fann vi anmärkningsvärda resultat och samband, som kan fogas samman och ge en bild av hur den interna kontrollen utformas och påverkas i kommunerna. Vi kommer dock endast att kunna förklara de faktorer som vi har testat genom våra hypoteser, och således inte belägga några andra förklarande orsaker som ligger utanför vår undersökning.

6.3.1 Verksamhetens storlek har betydelse

I hypotes ett kom vi fram till att breda verksamheter har en större intern kontroll, medan vi i hypotes sex och sju inte kunde hitta några signifikanta samband mellan verksamhetens omsättning samt kostnaden alternativt omfattningen av den interna kontrollen. Resultatet blev förvånande, eftersom vi även trodde att det skulle finnas ett liknande samband mellan dessa. Vad kan detta bero på?

En förklaring kan vara att breda verksamheter inte behöver ha den största omsättningen. Som exempel kan nämnas en barn- och utbildningsförvaltning, som har ett mindre antal tjänsteslag (15 st.) och därmed kan betraktas som en smal verksamhet, samtidigt som den ändå har en stor omsättning (250 000 000 kronor).

Anledningen till varför det fanns ett signifikant samband mellan verksamhetens bredd och storleken på den interna kontrollen, kan vara att när många personer hanterar många rutiner finns det ett ökat behov av kontroller och fasta rutinbeskrivningar, för att försöka undvika felaktigheter.

6.3.2 Ju mer den interna kontrollen kostar, desto sämre fungerar den?

Vår femte hypotes gav oss ett förvånande resultat, nämligen att kostnaden för den interna kontrollen inte påverkar hur väl den fungerar. Dessutom visade

hypotes fyra att den är mer omfattande ju mer den kostar. Vad tyder detta på? Kan det vara så att ju mer omfattande den är, desto sämre fungerar den och upplevs då inte som ett stöd, utan som en börda? För att kunna belägga detta resonemang, valde vi även att testa om omfattningen på den interna kontrollen påverkar hur väl fungerande den upplevs att vara. Dock visar inga tester på att det skulle finnas ett sådant samband mellan dessa variabler.

Kanske kan det istället vara så att pengarna som satsas på intern kontroll, investeras på de områden och rutiner i verksamheten, som inte är i behov av kontroll. Detta gör att det upplevs som att man inte får någon nytta för de satsade pengarna, och den interna kontrollen upplevs på så sätt som icke väl fungerande.

En annan intressant synvinkel på funktionen av intern kontroll, är att det enligt hypotes tre, inte har någon betydelse på vilken nivå den lägsta ansvariga för rapporteringen finns. Sammanfattningsvis kan man alltså säga att även om den interna kontrollen kostar pengar och är förankrad genom hela verksamheten, så upplevs det inte som att den fungerar bättre.

6.3.3 Risk för mänskliga skador prioriteras

Enligt vårt resultat i hypotes åtta är det de verksamheter, som genom sina handlingar kan orsaka mänskliga skador, som tenderar att ha en mer omfattande intern kontroll. Kanske detta kan förklara varför förskingringar av kommunala medel kan uppstå, eftersom det i alla fall till en början blir en ekonomisk skada. Kan det vara så att kommunen glömmer bort att tänka i två steg, d.v.s. att de glömmer bort att de ekonomiska skadorna ändå till slut blir av mänsklig karaktär och på så sätt drabbar kommuninvånarna? Om kommunen istället omedelbart hade sett förskingringar som en mänsklig skada, så hade kanske även de rutinerna utsatts för en mer omfattande kontroll.

Om man jämför resultatet i hypotes åtta, där vi testade om den interna kontrollens omfattning beror på riskernas karaktär, med det i hypotes två, som prövade om verksamheter som hanterar personuppgifter och utbetalningar har en starkare intern kontroll, antar man att dessa borde få en liknande signifikans.

Men det visar sig att så inte är fallet. Trots att den interna kontrollen kan anses vara mer omfattande vid risk för mänskliga skador, så finns det inget samband mellan hantering av personuppgifter och den interna kontrollens omfattning. Vad kan det finnas för förklaringar till att det blir på detta sätt? Vi kan inte finna någon rimlig förklaring till detta resultat, men möjligtvis resonerar kommunerna kanske som så, att ovarsam hantering av personuppgifter inte medför någon direkt allvarlig mänsklig skada.

6.4 Kapitelsammanfattning

I detta kapitel har vi redogjort för våra hypotesprövningar och val av statistiska analysmetoder. De metoder vi valde att använda var enkel och multipel linjär regressionsanalys, Kruskal-Wallis samt Pearson Chi-två test.

I vår första hypotesprövning, där vi testade om breda verksamheter har en större intern kontroll, fann vi signifikanta samband som innebär att vi ej kan falsifiera den hypotesen. Vår andra hypotes, som testade om de verksamheter som hanterar personuppgifter och utbetalningar till kommuninvånarna har en starkare intern kontroll, fick vi dock falsifiera. Genom att testa ansvarignivån mot hur väl fungerande den interna kontrollen upplevs att vara (hypotes 3), kunde vi konstatera att det inte spelar någon roll för kontrollens funktionsduglighet var i verksamheten den lägst ansvariga för rapporteringen och kontrollerna finns.

Den fjärde hypotesen som vi testade kunde vi inte falsifiera, eftersom de statistiska testerna visade på ett samband mellan kostnaden för den interna kontrollen och dess omfattning. Dock fanns det i hypotes fem inget samband mellan kostnaden och hur väl den fungerar. Dessutom har vi kunnat konstatera att verksamheternas omsättning inte har någon påverkan på den interna kontrollen, varken på dess kostnad (hypotes 6) eller på dess omfattning (hypotes 7).

Genom den åttonde och sista hypotesen, som vi har testat genom de statistiska analyserna, kan vi konstatera att omfattningen av den interna kontrollen är större i de verksamheter som värderar att den allvarligaste skadan som kan inträffa är mänsklig.

7. SLUTSATS

Vi kommer i detta sista kapitel att knyta samman hela uppsatsen och presentera de slutsatser som vi har kommit fram till, samt redogöra för den praktiska inverkan på verkligheten som vi hoppas att vår undersökning kan bidra till. Som avslutning på kapitlet kommer vi att ge ett antal förslag på vidare forskning inom vårt uppsatsområde.

7.1 Syntes och slutsatser

Syftet med denna uppsats var att undersöka och förklara hur verksamheternas olika karaktär påverkar utformningen av den interna kontrollen och hur väl fungerande den är. Detta syfte uppstod efter att vi läst ett antal olika artiklar i tidningar om förskingringar inom kommunala verksamheter. Vår tanke blev då om det finns en bristande intern kontroll, och vad som kan förklara utformningen och omfattningen av den interna kontrollen.

För att kunna besvara syftet har vi gjort vår undersökning på sju utvalda skånska kommuner, där vi genomfört telefonintervjuer med ett antal nyckelpersoner ur varje verksamhet. De personer som vi valde ut var nämndens ordförande, förvaltningschefen samt ytterligare två ur personalen.

Eftersom det saknas tidigare utförd forskning inom området, blev vi induktiva i vår ansats. Det innebär att vi inte haft någon teori som beskrivit just de förhållanden som vi har valt att studera. Dock har vi ändå utgått från situationsteorin och den kommunala särarten för att kunna skapa de hypoteser som har begränsat vår undersökning.

Vår analys av det insamlade materialet har visat på att det finns en del olika faktorer som påverkar och kan förklara utformningen av den interna kontrollen i kommunala verksamheter. Alltså är det inte enbart riskanalysen som ligger till grund för hur omfattande kontrollarbetet blir. Under analysen fick vi även fram en del förvånansvärda resultat. Några av de hypoteser som vi till en början ansåg utgöra självklara samband, visade sig nämligen senare inte stämma överens med verkligheten.

En faktor som tycks förklara hur stor och omfattande den interna kontrollen är, visade sig vara hur bred verksamheten är, d.v.s. hur många olika arbetsbefattningar och antal rutiner som hanteras i varje verksamhet. Detta samband tror vi att man kan förklara genom att det finns ett större behov av rutinbeskrivningar och kontroller i de verksamheter, som handhar många olika slags arbetsuppgifter.

Varför finns det då ett samband mellan verksamhetens bredd och den interna kontrollens storlek, men inte mellan verksamhetens omsättning och kontrollens omfattning och kostnad? Den enda förklaring som vi har kunnat finna är att de verksamheter, som enligt våra definitioner kan anses vara breda, inte alltid har den största omsättningen.

Ett av de samband som vi till en början tyckte skulle vara självklart, var att de verksamheter som hanterar personuppgifter och/eller utbetalningar skulle ha en starkare intern kontroll. Anledningen till varför vi tyckte att det borde vara självklart, är dels att personuppgiftshanteringen är lagstiftad och dels att ovarsam hantering av dessa båda rutiner kan leda till allvarliga konsekvenser. Dock visade det sig att det inte fanns något sådant samband. Trots detta tyder vår undersökning på att den interna kontrollen är mer framträdande i de verksamheter, som värderar att de oönskade händelserna främst kan orsaka mänskliga skador. Som vi tidigare skrivit i analysen, finner vi ingen annan förklaring till detta än att kommunerna inte verkar bedöma att ovarsam hantering av personuppgifter kan leda till mänskliga skador. Varför de eventuellt resonerar på detta sätt, kan vi dock inte förklara med hjälp av denna undersökning.

Eftersom kommunikation är en viktig del för att den interna kontrollen skall fungera väl, och eftersom alla anställda bör vara delaktiga i arbetet kring den, tyckte vi att det var givet att ju längre ner i verksamheten som den lägst ansvariga för rapporteringen fanns, desto mer väl fungerande skulle den upplevas som. Men även detta samband fick vi falsifiera. Vårt resultat indikerar alltså på att det inte har någon avgörande betydelse vilken organisationsnivå den lägst ansvariga finns på, för hur väl den interna kontrollen anses fungera.

Intern kontroll medför kostnader för verksamheterna, och ju mer den kostar, desto mer omfattande antas den kunna vara. Detta påstående visade sig stämma in på de verksamheter som vi valde att undersöka. Det förvånansvärda var dock att den interna kontrollen inte anses som mer väl fungerande, fastän den kostar mer. Kan en möjlig förklaring vara att kommunerna implementerar intern kontroll utan att på ett korrekt sätt bedöma vilka rutiner i verksamheten som är i behov av kontrollen?

7.2 Praktisk tillämpning

I vår uppsats har vi undersökt vilka faktorer som kan tänkas påverka utformningen av intern kontroll i kommunala verksamheter. Anledningen till varför detta kan vara intressant, ur en praktisk synvinkel, är för att det är viktigt för de organisationer som implementerar och har implementerat intern kontroll att de är medvetna om vilka faktorer som styr och påverkar utformningen av kontrollarbetet. Det är av betydelse att veta hur verkligheten ser ut, för att kunna påverka den och därmed kunna styra att resurserna för intern kontroll satsas på de rutiner som är i störst behov av kontrollerna.

En annan aspekt som kan vara betydelsefull att lyfta fram ur vår uppsats, är att visa kommunerna att det finns en tydlig trend inom kommunal intern kontroll. Trenden visar på att man väljer att satsa mer på att bevaka de rutiner där mänskliga skador kan inträffa än på andra rutiner, där skadorna istället kan vara förtroendemässiga eller ekonomiska. Det är ju trots allt även viktigt att förhindra att det kan uppstå ekonomiska skador, eftersom kommunerna handskas med allmänna medel. Därför hoppas vi att uppsatsen skall kunna ge kommunerna en skjuts i rätt riktning mot att bli medvetna om varför deras interna kontrollsystem ser ut som det gör.

7.3 Förslag till fortsatt forskning

I vår uppsats har vi förutsatt att riskanalysen ligger till grund för den interna kontrollens utformning och omfattning. Dock har vi tolkat vårt resultat i hypotes fem, där vi testade om den interna kontrollen är mer väl fungerande ju mer den kostar, på att det investeras resurser på områden och rutiner i

verksamheterna, som inte är i behov av kontroll. Kanske kan det då vara så att bedömningarna i riskanalysen är felaktiga och inte rimliga. Därför hade det varit intressant att jämföra olika verksameters riskbedömningar, för att på så sätt få reda på om de bedömer liknande rutiner på liknande sätt och vad som i så fall påverkar deras riskbedömning.

En annan intressant vinkling inom detta område, hade varit att se hur den interna kontrollen påverkas och beaktas vid större omorganisationer eller vid implementering av nya system, såsom ekonomi- eller lönesystem. Genom detta hade man kunnat undersöka om och hur den interna kontrollen har påverkats och anpassats från den gamla till den nya situationen. Det finns kanske en risk att man applicerar det gamla kontrollsystemet utan att förnya det.

Under vår materialinsamling har vi varit i kontakt med både nämndernas ordförande och förvaltningscheferna. Den uppfattning som vi har fått, är att det finns för en liten kunskap och förståelse för intern kontroll i nämnderna, trots att det ligger inom deras ansvarsområde. Många har gett oss intrycket av att de inte säkert vet vad som ingår i det ansvaret och hur man konkret arbetar med den interna kontrollen. Detta gör det intressant att undersöka hur nämnderna omvandlar sitt ansvar till praktisk handling och vilken kunskap de besitter inom området.

7.4 Kapitelsammanfattning

I detta kapitel har vi tagit upp och presenterat de slutsatser som vår undersökning mynnat ut i. Bl.a. har det visat sig att de rutiner som kan orsaka mänskliga skador har en mer omfattande intern kontroll, än de rutiner som bedömts få andra slags konsekvenser. Dessutom har vi dragit slutsatsen att verksamhetens bredd är en faktor som kan tänkas påverka kontrollens omfattning. Samtidigt verkar det som att kommunerna inte fördelar resurserna till intern kontroll på ett nyttoeffektivt sätt, eftersom det inte fanns något samband mellan hur mycket den interna kontrollen kostar och hur väl den upplevs att fungera.

För att knyta samman uppsatsen avslutades kapitel sju med praktiska tillämpningar av vad vår undersökning kan bidra till samt ett antal förslag till fortsatt forskning inom området intern kontroll i kommunal verksamhet.

REFERENSER

Andbo, K.J. (1995) *Økonomisk kontroll: intern kontroll og informasjonssystemer*. (2. utg.) Oslo: Bedriftsøkonomens Forlag.

Ahrne, G. & Hedström, P. (1999) *Organisationer och samhälle: analytiska perspektiv* Lund: Studentlitteratur.

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

Andersson, G., Jorner, U. & Ågren, A. (1994) *Regressions- och tidsserieanalys*. (2: a uppl.) Lund: Studentlitteratur.

Andersson, S. (1992) *Positivism kontra hermeneutik*. Göteborg: Bokförlaget Korpen.

Anthony, R.N. & Govindarajan, V. (2001) *Management control systems*. (10th ed.) Boston : McGraw-Hill

Aronsson, Å. (1999) *SPSS En introduktion till basmodulen* Lund: Studentlitteratur.

Bakka, J.F., Fivelsdal, E. & Lindkvist, L. (1999) *Organisationsteori: struktur, kultur, processer* (3: e uppl.) Malmö: Liber Ekonomi.

Bastøe, P.Ø. & Dahl, K. (1996) *Organisationens utveckling i offentlig verksamhet*. Lund: Studentlitteratur.

Brorström, B., Falkman, P., Haglund, A. & Lagerbro, A. (2000) *Förutsättningar för kommunal redovisning och finansiell bedömning*. Stockholm: Rådet för kommunal redovisning.

Christensen, L., Carlsson, C., Andersson, N. & Haglund, L. (2001) *Marknadsundersökning – en handbok*. Lund: Studentlitteratur.

Dahmström, K. (2000) *Från datainsamlingsmetod till rapport – att göra en statistisk undersökning*. (3: e uppl.) Lund: Studentlitteratur-

Eriksson, L.T. & Widersheim-Paul, F. (2001) *Att utreda, forska och rapportera*. (7: e uppl.) Malmö: Liber Ekonomi.

Föreningen Auktoriserade Revisorer. (2001) *Testa den interna kontrollen och redovisningen*. Stockholm: FAR förlag.

Frenckner, P. (1989) *Värde för pengarna – om controllerarbete och ekonomisk styrning i kommunal verksamhet*. Stockholm: SNS.

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

Hartman, J. (1998) *Vetenskapligt tänkande – från kunskapsteori till metodteori*. Lund: Studentlitteratur.

Hodge, B.J., Anthony, P.W. & Gales, M.L. (2003) *Organization theory – A strategic approach*. (6th ed.) Upper Saddle River, N.J. : Prentice Hall.

Holme, I.M. & Solvang, B.K. (1997) *Forskningsmetodik – om kvalitativa och kvantitativa metoder*. (2: a uppl.) Lund: Studentlitteratur.

Körner, S. & Wahlgren, L. (1996) *Praktisk statistik*. (2:a uppl.) Lund: Studentlitteratur.

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

"Misstänkt storsvindlare gripen i Landskrona" (2003, 17 oktober) Dagens Nyheter.

"Ny förskingring i Sundsvalls kommun" (2003, 21 november) Svenska Dagbladet.

"Ny storsvindlar skakar kommunen" (2003, 6 november) Helsingborgs Dagblad.

Romney, M.B. & Steinbart, P.J. (2000) *Accounting information systems*. (8th ed.) Upper Saddle River, N.J.: Prentice Hall International

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

Saunders, M., Lewis, P. & Thornhill D. (2003) *Research Methods for business students*. (3rd ed). Harlow: Financial Times/Prentice Hall.

"Socialsekreterare misstänks för förskingring från kommunen" (2004, 9 januari) Göteborgs-Posten.

Stukát, S. (1993) *Statistikens grunder*. Lund: Studentlitteratur.

Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet & Ekonomistyrningsverket. (1999) *Elektronisk handel: intern kontroll och redovisning*. Stockholm: Kommentus.

Sveriges Rikes Lag (2001) (122: a uppl.) Stockholm: Nordstedts juridik AB.

Personlig kommunikation

Roland Svensson. (2004, 21 april) Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Komrev.

Enkät – Nämndens ordförande

1. Hur många rutiner finns det totalt i verksamheten?
2. Hur många rutiner dokumenteras/bevakas/rapporteras i verksamheten?
3. Hur ofta rapporteras/kontrolleras att uppsatta interna kontroll rutiner följs?
4. Hur många arbetsbefattningar/tjänsteslag finns i er verksamhet?
5. Hur många personer arbetar med interna kontrollmoment?
6. Hanterar er verksamhet personuppgifter (kommuninvånarnas)?

Ja

Nej

7. Om ja, hur många personuppgifter hanteras?
8. Hanterar er verksamhet utbetalningar till kommuninvånarna?

Ja

Nej

9. Om ja, hur stor blir den totala summan av alla dessa utbetalningar/år?

10. Hur stark/betydelsefull är den interna kontrollen i er verksamhet?

1

2

3

4

5

Helt utan
betydelse

Mycket betydelsefull

11. Hur välfungerande är den interna kontrollen i er verksamhet?

1

2

3

4

5

Fungerar
inte alls

Fungerar mycket bra

12. Om riskerna i er verksamhet inträffar vilken av följande konsekvenser blir då mest framträdande?

Ekonomiska

Förtroende mässiga

Mänskliga (personal,
kommuninvånare, tredje man)

13. Hur långt ner i verksamheten finns den lägst ansvariga för rapporteringen av intern kontroll rutinerna? (nämnd=1, förvaltningschef=2, Områdeschef=3, Enhetschef=4, Assistent=5, Övrig personal=6)

14. Vilken befattning har den lägst ansvariga personen?

15. Avsätter kommunen särskilda medel för intern kontroll i er verksamhet?

Ja

Nej

16. Om ja, hur mycket?

17. Hur mycket omsätter er verksamhet?

18. Hur mycket kostar den interna kontrollen i er verksamhet?

Enkät - Förvaltningschef

1. Hur många rutiner finns det totalt i verksamheten?
2. Hur ofta rapporteras/kontrolleras att uppsatta interna kontroll rutiner följs?
3. Hur stark/betydelsefull är den interna kontrollen i er verksamhet?

1	2	3	4	5
Helt utan betydelse				Mycket betydelsefull

4. Hur välfungerande är den interna kontrollen i er verksamhet?

1	2	3	4	5
Fungerar inte alls				Fungerar mycket bra

5. Hur långt ner i verksamheten finns den lägst ansvariga för rapporteringen av intern kontroll rutinerna? (nämnd=1, förvaltningschef=2, Områdeschef=3, Enhetschef=4, Assistent=5, Övrig personal=6)
6. Vilken befattning har den lägst ansvariga personen?
7. Hur mycket kostar den interna kontrollen i er verksamhet?

Enkät - Personal

1. Vet du vad intern kontroll innebär?

Ja

Nej

2. Anser du att den interna kontrollen hjälper till att nå uppsatta mål?

Ja

Nej

3. Hur upplever du den interna kontrollen?

1

2

3

4

5

Helt utan
betydelse

Mycket
betydelsefull

1

2

3

4

5

Ger inget
stöd åt arbetet

Mycket bra stöd och hjälpmedel i
arbetet

1

2

3

4

5

Fungerar inte
alls

Fungerar mycket bra

HYPOTES 1

- a) Beroende variabel: Antal rutiner som kontrolleras och rapporteras
Oberoende variabel: Antal tjänsteslag

R2	P-värde, regression	95 % Konfidensintervall	Antal fall
0,286	0,003	0,340 – 1,467	29

- b) Beroende variabel: Antal rutiner som kontrolleras och rapporteras
Oberoende variabel: Totala antalet rutiner

R2	P-värde, regression	95 % Konfidensintervall	Antal fall
0,203	0,014	0,009 – 0,076	29

- c) Beroende variabel: Antal personer som arbetar med intern kontroll
Oberoende variabel: Antal tjänsteslag

R2	P-värde, regression	95 % Konfidensintervall	Antal fall
0,086	0,122	-0,097 – 0,775	29

- d) Beroende variabel: Antalet personer som arbetar med intern kontroll
Oberoende variabel: Totala antalet rutiner

R2	P-värde, regression	95 % Konfidensintervall	Antal fall
0,002	0,798	-0,029 – 0,022	29

- e) Beroende variabel: Antalet rutiner som rapporteras och kontrolleras
Oberoende variabel: Antal tjänsteslag & totala antalet rutiner

R2	P-värde, regression	95 % Konfidensintervall	Antal fall
0,507	0,000	0,455 – 1,412 & 0,018 – 0,071	-

HYPOTES 2

- a) Beroende variabel: Kontrollfrekvens
Oberoende variabel: Hantering av personuppgifter

R2	P-värde, regression	95 % Konfidensintervall	Antal fall
0,192	0,319	-5,493 – 1,856	29

- b) Beroende variabel: Kontrollfrekvens
Oberoende variabel: Hantering av utbetalningar

R2	P-värde, regression	95 % Konfidensintervall	Antal fall
0,063	0,191	-5,110 – 1,068	29

- c) Beroende variabel: Nämndens ordförandes bedömning
 Oberoende variabel: Hantering av personuppgifter

	P-värde, K-W			Antal fall
	0,876			26

- d) Beroende variabel: Nämndens ordförandes bedömning
 Oberoende variabel: Hantering av utbetalningar

	P-värde, K-W			Antal fall
	0,917			26

- e) Beroende variabel: Förvaltningschefens bedömning
 Oberoende variabel: Hantering av utbetalningar

	P-värde, K-W			Antal fall
	0,590			26

- f) Beroende variabel: Förvaltningschefens bedömning
 Oberoende variabel: Hantering av personuppgifter

	P-värde, K-W			Antal fall
	0,596			26

HYPOTES 3

- a) Beroende variabel: Personalens bedömning
 Oberoende variabel: Ansvarignivå

R2	P-värde, regression	95 % Konfidensintervall	P-värde, χ^2	Antal fall
0,000	0,936	-0,208 – 0,192	0,319	29

- b) Beroende variabel: Förvaltningschefens bedömning
 Oberoende variabel: Ansvarignivå

R2	P-värde, regression	95 % Konfidensintervall	P-värde, χ^2	Antal fall
0,041	0,282	-0,392 – 0,119	0,316	30

- c) Beroende variabel: Nämndens ordförandes bedömning
 Oberoende variabel: Ansvarignivå

R2	P-värde, regression	95 % Konfidensintervall	P-värde, χ^2	Antal fall
0,024	0,417	-0,098 – 0,229	0,314	30

HYPOTES 4

- a) Beroende variabel: Antalet rutiner som rapporteras
Oberoende variabel: Kostnaden för intern kontroll under ett år

R2	P-värde, regression	95 % Konfidensintervall		Antal fall
0,343	0,002	0,014 – 0,055		25

- b) Beroende variabel: Antal personer som arbetar med intern kontroll
Oberoende variabel: Kostnaden för intern kontroll under ett år

R2	P-värde, regression	95 % Konfidensintervall		Antal fall
0,804	0,000	0,033 – 0,050		26

HYPOTES 5

- a) Beroende variabel: personalens bedömning
Oberoende variabel: Kostnaden för intern kontroll under ett år

R2	P-värde, regression	95 % Konfidensintervall		Antal fall
0,009	0,661	0,0 – 0,0		24

- b) Beroende variabel: Förvaltningschefens bedömning
Oberoende variabel: Kostnaden för intern kontroll under ett år

R2	P-värde, regression	95 % Konfidensintervall		Antal fall
0,019	0,508	0,0 – 0,0		25

- c) Beroende variabel: nämndens ordförandes bedömning
Oberoende variabel: Kostnaden för intern kontroll under ett år

R2	P-värde, regression	95 % Konfidensintervall		Antal fall
0,026	0,463	0,0 – 0,0		23

HYPOTES 6

- a) Beroende variabel: Kostnaden för intern kontroll under ett år
Oberoende variabel: Verksamhetens omsättning

R2	P-värde, regression	95 % Konfidensintervall		Antal fall
0,000	0,996	-585,624 – 588,759		26

HYPOTES 7

- a) Beroende variabel: Antalet rutiner som rapporteras och kontrolleras
Oberoende variabel: Omsättningen i miljoner kronor

R2	P-värde, regression	95 % Konfidensintervall	Antal fall
0,055	0,213	-0,012 – 0,050	30

- b) Beroende variabel: Antalet personer som arbetar med intern kontroll
Oberoende variabel: Omsättningen i miljoner kronor

R2	P-värde, regression	95 % Konfidensintervall	Antal fall
0,001	0,847	-0,022 – 0,026	32

HYPOTES 8

- a) Beroende variabel: Antalet rutiner som rapporteras och kontrolleras
Oberoende variabel: Ekonomisk skada

R2	P-värde, regression	95 % Konfidensintervall	Antal fall
0,059	0,197	-43,063 – 9,286	30

- b) Beroende variabel: Antalet rutiner som rapporteras och kontrolleras
Oberoende variabel: Förtroendemässig skada

R2	P-värde, regression	95 % Konfidensintervall	Antal fall
0,019	0,462	-14,916 – 31,978	30

- c) Beroende variabel: Antalet rutiner som rapporteras och kontrolleras
Oberoende variabel: Mänsklig skada

R2	P-värde, regression	95 % Konfidensintervall	Antal fall
0,005	0,705	-18,898 – 27,565	30

- d) Beroende variabel: Kontrollfrekvens
Oberoende variabel: Ekonomisk skada

R2	P-värde, regression	95 % Konfidensintervall	Antal fall
0,083	0,115	-5,862 – 0,672	31

- e) Beroende variabel: Kontrollfrekvens
Oberoende variabel: Förtroendemässig skada

R2	P-värde, regression	95 % Konfidensintervall	Antal fall
0,067	0,161	-4,908 – 0,854	31

- f) Beroende variabel: Kontrollfrekvens
 Oberoende variabel: Mänsklig skada

R2	P-värde, regression	95 % Konfidensintervall		Antal fall
0,245	0,005	1,257 – 6,282		31

- g) Beroende variabel: Antalet personer som arbetar med intern kontroll
 Oberoende variabel: Ekonomisk skada

R2	P-värde, regression	95 % Konfidensintervall		Antal fall
0,009	0,611	-22,674 – 13,565		32

- h) Beroende variabel: Antalet personer som arbetar med intern kontroll
 Oberoende variabel: Förtroendemässig

R2	P-värde, regression	95 % Konfidensintervall		Antal fall
0,008	0,631	-18,882 – 11,636		32

- i) Beroende variabel: Antalet personer som arbetar med intern kontroll
 Oberoende variabel: Mänsklig skada

R2	P-värde, regression	95 % Konfidensintervall		Antal fall
0,029	0,355	-8,267 – 22,367		32

OMFATTNING vs. VÄL FUNGERANDE

- a) Beroende variabel: Personalens bedömning
 Oberoende variabel: Antalet rutiner som rapporteras och kontrolleras

R2	P-värde, regression	95 % Konfidensintervall		Antal fall
0,024	0,418	-0,006 – 0,013		-

- b) Beroende variabel: Personalens bedömning
 Oberoende variabel: Antalet personer som arbetar med intern kontroll

R2	P-värde, regression	95 % Konfidensintervall		Antal fall
0,014	0,524	-0,018 – 0,009		-

- c) Beroende variabel: Förvaltningschefens bedömning
 Oberoende variabel: Antalet personer som arbetar med intern kontroll

R2	P-värde, regression	95 % Konfidensintervall		Antal fall
0,034	0,310	-0,025 – 0,008		-

- d) Beroende variabel: Förvaltningschefens bedömning
Oberoende variabel: Antalet rutiner som rapporteras och kontrolleras

R2	P-värde, regression	95 % Konfidensintervall		Antal fall
0,010	0,601	-0,008 – 0,014		-

- e) Beroende variabel: Nämndens ordförandes bedömning
Oberoende variabel: Antalet rutiner som rapporteras och kontrolleras

R2	P-värde, regression	95 % Konfidensintervall		Antal fall
0,140	0,054	- 0,018 – 0,000		-

- f) Beroende variabel: Nämndens ordförandes bedömning
Oberoende variabel: Antalet personer som arbetar med intern kontroll

R2	P-värde, regression	95 % Konfidensintervall		Antal fall
0,013	0,563	-0,031 – 0,017		-