



EKONOMIHÖGSKOLAN
Lunds universitet

Företagsekonomiska Institutionen

Magisteruppsats
Januari 2006

Intern kontroll

– rutiner för materiella anläggningstillgångar i kommunal verksamhet

Författare
Daniel Broman
Mattias Gillberg

Handledare
Mikael Hellström
Ola Mattisson

Förord

Vi vill tacka de personer som hjälpt oss under uppsatsens tid. Först och främst vill vi tacka uppsatsens respondentpersoner som trots sin knappa tid ville ställa upp på våra intervjuer. Vi vill också rikta ett stort tack till våra handledare för deras engagemang och goda råd under uppsatsens gång. Slutligen ett stort tack till de vänner och de bekanta som har korrekturläst vår uppsats.

Lund 2006-01-18

Daniel Broman

Mattias Gillberg

Sammanfattning

Uppsatsens titel:	Intern kontroll – Rutiner för materiella anläggningstillgångar i kommunal verksamhet.
Seminariedatum:	2006-01-18
Kurs/ämne:	Magisterseminarium i Företagsekonomi, FEK 591 10 poäng
Författare:	Daniel Broman Mattias Gillberg
Handledare:	Ola Mattisson Mikael Hellström
Nyckelord:	Intern kontroll, kommunal redovisning, kommunal verksamhet, materiella anläggningstillgångar, COSO-modellen.
Syfte:	Uppsatsens syfte är att beskriva och analysera den interna kontrollen av materiella anläggningstillgångar i en mindre kommun. Vidare är syftet med uppsatsen även att frambringa förbättringsförslag för den interna kontrollen av materiella anläggningstillgångar.
Metod:	Vi har valt en deduktiv ansats med en kvalitativ metod i vår undersökning. Vår uppsats bygger på intervjuer som vi genomfört med personer med insyn på den interna kontrollen i en mindre kommun. Vi har använt oss av semistrukturerade intervjufrågor för att få djupare svar.
Teoretiska perspektiv:	Det teoretiska materialet har samlats in genom studier av facklitteratur, lagar, normer och begrepp som är relevanta inom kommunal redovisning.
Empiri:	Det empiriska materialet består främst av personliga intervjuer med respondenter med insyn och kunskap om den interna kontrollen av materiella anläggningstillgångar i en mindre kommuns verksamhet.
Slutsatser:	Mindre kommuner arbetar med och har generellt en fungerande intern kontroll. Vad gäller den interna kontrollen avseende materiella anläggningstillgångar är dock både den interna kontrollen och intresset bristande. Detta beror troligtvis på att kommuner huvudsakligen är budgetorienterade och resultatfokuserade. Det bristande intresset för intern kontroll för materiella anläggningstillgångar kan även bero på att mindre kommuner saknar den kompetens och system för att kunna hålla kommunens anläggningsregister uppdaterat.

Abstract

- Title:** Internal control – Routine of tangible assets in local government activity.
- Seminar date:** 2006-01-18
- Course:** Master thesis in business administration, 10 Swedish Credits (15 ECTS)
- Authors:** Daniel Broman
Mattias Gillberg
- Advisors:** Ola Mattisson
Mikael Hellström
- Key words:** Internal control, Municipal accounting, Municipal operations, tangible fixed assets, COSO- model.
- Purpose:** The purpose of this thesis is to describe and analyse the internal control of tangible fixed assets in a small municipality. Furthermore the purpose is also to generate suggestions on improvement for the internal control of tangible fixed assets.
- Methodology:** We have chosen a deductive approach and a qualitative method in our research. Our thesis is based on personal interviews which we have carried out with people who have knowledge of the internal control in a small municipality. We have used semi structured forms to obtain detailed answers.
- Theoretical perspectives:** The theoretical material has been gathered from studies of professional literature, laws, norms and conceptions that are relevant in municipal accounting.
- Empirical foundation:** The empirical study is chiefly based on personal interviews with persons who have knowledge of the internal control of tangible fixed assets in a small municipality.
- Conclusion:** Smaller municipalities work with, and generally have, a functional internal control. In the area of tangible fixed assets, however, this internal control is often deficient. This appears to be motivated by the fact that the municipalities are budget controlled and have profit responsibility. This lack of interest interest in internal control of tangible fixed assets can also depend on the fact that smaller municipalities lack the competence and modern system to keep fixed asset registers up to date.

Innehållsförteckning

1. INLEDNING	7
1.1 BAKGRUND	7
1.1.2 Ökad fokus på intern kontroll.....	8
1.2 PROBLEMDISKUSSION.....	9
1.3 SYFTE.....	11
1.4 ORD OCH BEGREPPSDEFINITIONER.....	11
1.5 DISPOSITION	12
2. METOD	14
2.1 VAL AV MINDRE KOMMUN.....	14
2.2 VAL AV FORSKNINGSANSATS	14
2.2.1 Val av metod.....	14
2.2.2 Undersökningsmetod.....	15
2.2.3 Val av angreppssätt.....	15
2.3 TILLVÄGAGÅNGSSÄTT.....	15
2.4 DATAINSAMLING.....	16
2.5 VAL AV RESPONDENTER	16
2.6 INTERVJUFÖRFARANDE	17
2.7 KÄLLKRITIK	18
3. INSTITUTIONALIA	19
3.1 KOMMUNENS STRUKTUR	19
3.2 KOMMUNFULLMÄKTIGE OCH REVISIONEN.....	20
3.3 KOMMUNAL REVISION.....	20
4. REFERENSRAM	22
4.1 INTRESSENTMODELLEN	22
4.2 INTERN KONTROLL	23
4.2.1 Intern och extern kontroll.....	23
4.2.2 Begreppet intern kontroll	23
4.2.3 Inneboende risk och kontrollrisk.....	24
4.3 COSO-MODELLEN.....	25
4.3.1 Kontrollmiljö.....	26
4.3.2 Riskbedömning	26
4.3.3 Kontrollaktiviteter.....	27
4.3.4 Information och kommunikation	28
4.3.5 Tillsyn.....	28
4.4 MATERIELLA ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR.....	29
5. EMPIRI	31
5.1 PRESENTATION AV SVEDALA KOMMUN	31
5.2 PRESENTATION AV EMPIRISK PRIMÄRDATA	32
5.2.1 Definition av materiella anläggningstillgångar.....	32
5.2.2 Anläggningsregister/inventarielistor	32
5.2.3 Bokföring.....	35
5.2.4 Befogenhet.....	37

5.2.5 Avstämning	38
5.2.6 Riskbedömning	39
5.2.7 Kommunikation	39
5.2.8 Revision	40
5.2.9 Intern kontroll	40
5.3 PRESENTATION AV EMPIRISK SEKUNDÄRDATA	41
5.3.1 Revisions pm.....	42
5.3.2 Reglemente och rapport om intern kontroll	43
6. ANALYS	45
6.1 KONTROLLMILJÖ	45
6.2 RISKBEDÖMNING	46
6.3 KONTROLLAKTIVITETER.....	46
6.4 KOMMUNIKATION	47
6.5 TILLSYN	48
6.6 MATERIELLA ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR.....	49
7. SLUTSATSER.....	51
7.1 SLUTSATSER.....	51
7.2 REFLEKTIONER KRING UPPSATSEN	52
7.3 FRAMTIDA FORSKNING	53
KÄLLFÖRTECKNING	54
BILAGA 1: SVEDALA KOMMUNS ORGANISATION	57
BILAGA 2: SVEDALA KOMMUNS FÖRVALTNING	58
BILAGA 3: INTERVJUDISKUSSIONSUNDERLAG 1.....	59
BILAGA 4: INTERVJUDISKUSSIONSUNDERLAG 2.....	61

1. Inledning

Inledningsvis önskar vi skapa intresse för uppsatsen samt för vidare läsning, genom att presentera den bakgrund och den problemdiskussion som ligger till grund för uppsatsens syfte. Vidare presenteras uppsatsens syfte och återkommande begrepp. Kapitlet avslutas med en disposition över uppsatsens fortsatta upplägg.

1.1 Bakgrund

”Från att tidigare varit relativt oprioriterat är idag intern kontroll ett av de områden som diskuteras flitigast i kommuner och landsting, både bland förtroendevalda och tjänstemän.”¹

Det främsta skälet för intresseökningen avseende intern kontroll har varit de ökande kraven inom kommunerna på kostnadseffektivitet. Ett annat viktigt skäl till en bättre fungerande intern kontroll har varit att hanteringen av allmänna medel har kommit att diskuteras i media genom debatten om moral och etik. Den interna kontrollen har även förtydligats i 1991 års kommunallag (KL). Detta har lett till en dramatisk utveckling av externredovisningen inom den kommunala sektorn under de senaste 20 åren.

Kommuner har historiskt använt sig av specifika redovisningsmodeller, då den offentliga verksamheten ansetts så olik den privata, att samma redovisningsmodell inte kunnat användas. Först 1986 införde kommuner en modifierad redovisningsmodell som var baserad på bokföringsmässiga grunder. I den nya KL infördes begreppet god ekonomisk hushållning, vilket innefattade kriteriet att erhållna belopp från försäljning av materiella anläggningstillgångar bara i undantag får användas i den löpande verksamheten. Den nya kommunala redovisningslagen (KRL) trädde i kraft 1998 och samtidigt inrättades Rådet för kommunal redovisning som hade till uppgift att tolka den nya redovisningslagen. I och med den nya lagstiftningen togs ett stort steg mot ett modernare system.² KRL behandlar materiella anläggningstillgångar i 5 kap 2§ och det finns åsikter om att de materiella anläggningstillgångarna i årsredovisningen bör specificeras i not. I noterna bör det finnas information om anskaffningsvärde, ackumulerade avskrivningar och nedskrivningar.³

Den kommunala revisionen har förändrats mycket under 1900-talet. I slutet av 1930-talet fram till 1970-talet skedde mest en siffergranskning och redovisningsrevision. På 1970-talet utvecklades revisionen till att även börja innefatta viss revidering av kommunens ändamålsenlighet och effektivitet. Det tog fram till 1990-talet tills den kommunala revisionen

¹ Haglund et al, Intern kontroll – ett flerdimensionellt ledningsverktyg, 2001, s 11

² Falkman & Orrbeck, Den offentliga sektorns redovisning, 2001

³ Brorström et al, Kommunal redovisningslag, 2003

började förvaltningsrevidera. I slutet på 1990-talet började de kommunala revisorerna ifrågasättas som ett kommunaldemokratiskt kontrollinstrument, särskilt på grund av kraven på kompetens i den alltmer komplexa kommunala verksamheten. Detta ledde fram till att de kommunala revisorerna från år 2000 måste anlita sakkunniga biträden.⁴

1.1.2 Ökad fokus på intern kontroll

Under de senaste 15 åren har fokus på den interna kontrollen inom kommunalverksamhet ökat både i media samt av gemene man. Det finns ett antal skäl som kan förklara orsaken bakom det ökade intresset och fokus som den interna kontrollen i kommunal verksamhet fått.

Flera uppmärksammade fall av politiska affärer inträffade under 1990-talet med vårdslös hantering av offentliga medel. I dessa uppmärksammade fall var både förtroendevalda och tjänstemän inblandade. Dessa omoraliska händelser väckte ett stort intresse och skapade många rubriker i media, ledde detta till att allmänhetens förtroende för den offentliga sektorn, förtroendevalda politiker och kommunens tjänstemän ifrågasattes. Eftersom det i allmänheten ofta finns missförstånd för vem det är som har ansvar för den interna kontrollen, ifrågasattes även revisorerna om varför de inte hade upptäckt dessa felaktigheter. Ansvaret för den interna kontrollen har nämnderna enligt KL. Revisorerna har därmed inget ansvar för utformningen av den interna kontrollen, utan deras uppgift är att pröva nämndernas interna kontroll och rutiner för att säkerställa att rutinerna är tillräckliga. De uppmärksammade fallen på 1990-talet ledde till åtgärder för att förtydliga ansvarsfrågan inom offentlig verksamhet och stärka kontrollfunktioner för att undvika att missförstånd och oegentligheter skulle ske framöver.⁵

Ofta är kommuners grundläggande problem en förändrad befolkningsstruktur som påverkar kommunens ekonomiska förutsättningar, vilket leder till att omprioriteringar måste göras kontinuerligt. Detta leder till att kommuner får problem med att få balans i sin ekonomi. En kommuns ändrade befolkningsstruktur medför att behoven hos kommunens medborgare förändras och ofta ökar. Tillsammans med de övriga allmänna ekonomiska förutsättningarna i kommunen krävs det stora omprioriteringar och ökad kostnadseffektivitet för att lyckas med omställningen. Att finansiera underskott med skattehöjningar är ofta inte något bra alternativ. Detta medför ett ökat behov av en tydlig, konsekvent styrning och kontroll. Kommuners begränsade ekonomiska ramar innebär att de även tvingas att prioritera den interna kontrollen så att kontrollsystem är effektiva och ryms inom uppsatta ekonomiska ramar. Kommuners ekonomiska förutsättningar kräver därför att även den interna kontrollen ständigt utvecklas och effektiviseras.⁶

⁴ Komrev, 60 år av revisioner -Komrev blickar bakåt och framåt, 1999

⁵ Haglund et al, Intern kontroll – ett flerdimensionellt ledningsverktyg, 2001

⁶ Haglund et al, Intern kontroll – ett flerdimensionellt ledningsverktyg, 2001

Decentralisering av ansvar och befogenheter ökade under framförallt 1990-talet i kommuner. Under de senaste åren har decentraliseringstrenden minskat, främst beroende på att styrningen och kontrollen av den decentraliserade organisationen inte fungerat tillfredställande i flertalet fall. I den tidigare centralt styrda organisationen användes ett antal styrinstrument som även användes i den decentraliserade organisationen. Största orsaken till att decentraliseringen inte fungerade fullt ut berodde på att styrningsinstrumenten och kontrollen inte var anpassade efter de nya förutsättningarna. För att en decentraliserad kommun skall få en konkret styrning krävs det ett fungerande styrinstrument och en dialog mellan kommunledning, nämnd och förvaltning samt väl fungerande rutiner för intern kontroll. Förutsättningar för en tillräcklig kontroll i kommuner är att det finns en balans mellan central styrning och ett lokalt ansvarstagande, en effektiv och fungerande intern kontroll har stor betydelse för att nå denna balans.⁷

En ständig snabb teknisk utveckling inom IT-området medför nya arbetssätt och användningar inom den kommunala verksamheten. Den tekniska utvecklingen innebär nya krav på den interna kontrollen, då nya och till viss del outforskade riskområden uppkommer. Även möjligheter att öka och bygga in kontroller av olika slag har ökat med den tekniska utvecklingen. Detta har inneburit att den interna kontrollen förbättrats och effektiviserats genom förenklingar och förstärkningar av olika slag.⁸

Under senare år har kvaliteten på de tjänster som kommuner tillhandahåller skapat ett större intresse bland kommunens medborgare. Medborgarna kräver även idag att kommunens verksamhet skall bedrivas på ett kostnadseffektivt sätt, så att invånarna får ut största möjliga nytta för de resurser de bidrar med. Ökade krav ställs idag både på resursanvändningen och på prestationernas kvalitet, det leder till att kommunen måste skapa en rimlig balans mellan resursanvändning och kvalitet. En fungerande intern kontroll kan bidra till det mest väsentliga kravet på kommunen som är att bedriva en kostnadseffektiv verksamhet. För att detta skall kunna uppnås måste kommunens styrmekanismer anpassas för att kunna ta hänsyn till olika dimensioner såsom resurser, prestationer och kvalitet.⁹

1.2 Problemdiskussion

Det interna kontrollansvaret är väl definierat för företag i aktiebolagslagen som säger att det är styrelsen och VD som har ansvar för den interna kontrollen. Ansvaret är inte lika klart definierat för den kommunala verksamheten. I KL framgår det att det är kommunstyrelsen och kommunens nämnder som skall kontrollera verksamheten. Det är styrelsen och nämnderna som skall ansvara för att styrningen är ändamålsenlig och att rutinerna i organisationen förhindrar avsiktliga och oavsiktliga felaktigheter så att redovisningen ger en

⁷ Haglund et al, Intern kontroll – ett flerdimensionellt ledningsverktyg, 2001

⁸ Haglund et al, Intern kontroll – ett flerdimensionellt ledningsverktyg, 2001

⁹ Haglund et al, Intern kontroll – ett flerdimensionellt ledningsverktyg, 2001

rättvisande bild. Löpande under året skall de kommunala revisorerna granska att kontrollerna är tillräckliga.¹⁰

Den kommunala revisionen skall granska bland annat hur den interna kontrollen fungerar och om den är tillräcklig, för att säkerställa att det finns fungerande rutiner för att undvika avsiktliga och oavsiktliga fel. Revisionens granskning av den interna kontrollen skall bland annat omfatta attestregler, utbetalningar och rutiner för verksamhetsrapporter. I sin revision skall de kommunala revisorerna biträdas av sakkunniga biträden, som skall ha insikt och erfarenhet av kommunal verksamhet och anlitas i den omfattning som det behövs.¹¹

Ett av de äldsta externredovisningsproblemen är redovisningen av materiella anläggningstillgångar. De tre grundläggande problemen är hur en materiell anläggningstillgång skall definieras, när en materiell anläggningstillgång skall redovisas och hur den materiella anläggningstillgången skall värderas. I den kommunala verksamheten finns ytterligare ett problem som inte finns i näringslivet, nämligen den samhällsekonomiska funktionen av upprättande och förvaltning av allmännyttiga materiella anläggningstillgångar. För redovisningen av de allmännyttiga materiella anläggningstillgångarna finns det ingen vedertagen modell. Den utarbetade praxis som råder är att redovisa de materiella anläggningstillgångarna i balansräkningen.¹²

Historiskt har kommuner varit och är även idag fokuserade på att hålla den fastställda budgeten och är därmed fokuserade på resultaträkningen. Kommuners balansräkningar har således hamnat i skymundan och anses inte lika prioriterade. Balansräkningen är en viktig del i kommunerna, i synnerhet då Sveriges samtliga kommuner har en balansomslutning på cirka 680 miljarder kronor¹³. Den största balansposten i kommuner utgörs oftast av materiella anläggningstillgångar, vilket leder till att det är viktigt för kommunen att det finns tillfredsställande kontrollfunktioner för att korrekta värden skall redovisas i balansräkningen. Ett fungerande centralt anläggningsregister i en kommun är en förutsättning för att kommunens materiella anläggningstillgångar redovisas till rätt värde i balansräkningen. Detta leder till att det även är av stor vikt att respektive verksamhet kontinuerligt uppdaterar verksamhetens inventarielistor, så att korrekta värden förs in i kommunens centrala anläggningsregister.

¹⁰ Boström & Håkansson, Granskning av den interna kontrollen inom skol- och barnomsorgsförvaltningens verksamhet/rutiner, 2004

¹¹ Svenska Kommunförbundet, Elektronisk handel- Intern kontroll och redovisning, 1999

¹² Falkman & Orrbeck, Den offentliga sektorns redovisning, 2001

¹³ SKLs hemsida

Uppsatsen kommer att beskriva och analysera den interna kontrollen i en mindre kommun, eftersom en mindre kommun ger ett bättre helhetsperspektiv. Utifrån problemdiskussionen är följande frågor av väsentlighet för att studera den interna kontrollen.

- Hur säkerställer en mindre kommun att samtliga materiella anläggningstillgångar finns upptagna i kommunens anläggningsregister och är värderade till ett korrekt anskaffningsvärde?
- Finns resurserna och intresset i en mindre kommun att ha en fungerande intern kontroll och en tillfredsställande kontroll över kommunens materiella anläggningstillgångar?

1.3 Syfte

Uppsatsens syfte är att beskriva och analysera den interna kontrollen av materiella anläggningstillgångar i en mindre kommun. Vidare är syftet med uppsatsen även att frambringa förbättringsförslag för den interna kontrollen av materiella anläggningstillgångar.

1.4 Ord och begreppsdefinitioner

Anläggningsregister	Förteckning som förs centralt, av ekonomikontoret i kommuner, över en kommunens samtliga materiella anläggningstillgångar. ¹⁴
COSO-modellen	Modell av intern kontroll som är utvecklad genom rapporten The Committee of the Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. ¹⁵
Inventarielista	Förteckning som förs inom respektive verksamhet över de materiella anläggningstillgångar som verksamheten innehar. De materiella anläggningstillgångarna i inventarielistorna ingår och förs in i det centralt förda anläggningsregistret.
KL	Kommunallagen (1991:900).
Kontroll	Övervakning, tillsyn, uppsikt, undersökning om något är riktigt. ¹⁶
KRL	Kommunal redovisningslag (1997:614).

¹⁴ FARs Samlingsvolym del 1, 2005

¹⁵ Haglund et al, Intern kontroll – ett flerdimensionellt ledningsverktyg, 2001

¹⁶ Svenska Akademiens ordlista

Kommunal revisor	Förtroendevald politiker som väljs under en fyraårsperiod. De kommunala revisorerna skall biträdas av sakkunniga i den omfattning som behövs. ¹⁷
FAR	Föreningen för revisionsbranschen. Intresseförening för anställda inom revisionsbranschen. ¹⁸ Föreningen ger vägledning och utvecklar revisionsyrket och redovisningsområdet. ¹⁹
RR	Redovisningsrådets rekommendationer. Redovisningsrådet har uppgiften att utfärda redovisningsrekommendationer och sprida information om redovisningsfrågor. ²⁰
Sakkunnigt biträde	Biträder de kommunala revisorerna. De sakkunniga biträdena skall ha insikt och erfarenhet av kommunal verksamhet. ²¹ De sakkunniga biträdena är oftast godkända eller auktoriserade revisorer.

1.5 Disposition

Kapitel 2	Kapitlet börjar med att vi presenterar vårt val av kommun. Därefter presenterar vi de vetenskapliga metoder vi använt oss av och tillvägagångssättet för att fånga vårt problem. Vi redogör och motiverar vårt val av kommun och respondenter som vi har valt att intervjua. Avslutningsvis redogör vi för källkritiken.
Kapitel 3	I kapitlet redogör vi för kommunens struktur och den kommunala revisionen.
Kapitel 4	I kapitlet presenteras intressentteorin och den interna kontrollen. Vi beskriver även COSO-modellen som är en modern modell av intern kontroll. Slutligen presenteras området materiella anläggningstillgångar.

¹⁷ Kommunallagen (1991:900)

¹⁸ Artsberg, Redovisningsteori -Policy och -praxis, 2003

¹⁹ FARs Revisionsbok, 2000

²⁰ FARs Samlingsvolym del 1, 2005

²¹ Kommunallagen (1991:900)

- Kapitel 5** Kapitlet inleds med en presentation av Svedala kommun. Sedan presenteras vår empiri, vilken grundas på våra personliga intervjuer och vår telefonintervju. Slutligen presenteras den sekundärdata som vi erhållit från respondenterna.
- Kapitel 6** I kapitlet presenterar vi våra analyserar som bygger på den data vi har erhållit under uppsatsens gång. I analysen tillämpar vi vår referensram för att se likheter och olikheter mellan referensramen och empirin. Analysen presenteras främst utifrån COSO-modellens olika beståndsdelar.
- Kapitel 7** Vi presenterar här våra slutsatser som vi kommit fram till i denna uppsats. Kapitlet avslutas med möjligheter till framtida forskning och våra reflektioner kring uppsatsen.

2. Metod

Kapitlet börjar med att vi presenterar vårt val av kommun. Därefter presenterar vi de vetenskapliga metoder vi använt oss av och tillvägagångssättet för att fånga vårt problem. Vi redogör och motiverar vårt val av kommun och respondenter som vi har valt att intervjua. Avslutningsvis redogör vi för källkritiken.

2.1 Val av mindre kommun

Val av kommun berodde på att vi ville studera vår frågeställning på en mindre och närliggande kommun. Vi valde att studera en mindre kommun för att få ett helhetsperspektiv av hur den interna kontrollen av materiella anläggningstillgångar fungerade i kommunal verksamhet. Med begreppet mindre kommun avses en kommun med en befolkning som underskrider 30 000 kommunmedborgare. Valet av kommun var slumpmässigt av ett par närliggande kommuner som vi valde mellan. Urvalet av kommuner var främst för att vi ansåg dem ligga på ett rimligt geografiskt avstånd och att inte någon annan uppsatsgrupp inom vårt uppsatstema valt dessa kommuner. Val av kommun för uppsatsen föll på Svedala kommun, detta berodde på att det var den kommunen som vi först fick access till.

2.2 Val av forskningsansats

2.2.1 Val av metod

En metod vid uppsatsskrivande är ett redskap som används vid problemlösning och för att komma fram till ny kunskap. En metod är nödvändig, men inte en tillräcklig förutsättning för att kunna utföra en saklig studie eller ett seriöst forskningsarbete.²² Inom samhällsvetenskaplig forskning finns det två valmöjligheter för att få den kunskap som behövs för studien, den kvantitativa och den kvalitativa metoden. Metoderna passar olika bra för olika frågeställningar och utgör endast ett angreppssätt för att samla in information för vald problemställning.²³

Skillnad vid val av metod finns i hur upplägget för hur studien ser ut. En kvalitativ metod är mer flexibel och har utgångspunkten att fastställa kvaliteten som karaktäriseras av en

²² Holme & Solvang, Forskningsmetodik, 1997

²³ Bryman, Kvantitet och kvalitet i samhällsvetenskaplig forskning, 1997

företeelse.²⁴ Med utgångspunkt från uppsatsen syfte valde vi att angripa och studera vår problemdiskussion utifrån den kvalitativa metoden. Den kvalitativa metoden har fått uttryck i att vi har genomfört personliga intervjuer på olika nivåer i en mindre kommuns organisation. Vi använde oss av den kvalitativa metoden, då vi ansåg att det lämpade sig bättre att fånga de kvalitativa aspekterna. Genom en kvalitativ studie fick vi en djupare förståelse för vad den interna kontrollen har för funktion i en mindre kommun och vilken syn och vilket intresse kommunen har för intern kontroll. Efterhand som studien fortskred gav den kvalitativa metoden oss möjlighet att förstå och utveckla vår frågeställning tydligare.

2.2.2 Undersökningsmetod

Utifrån uppsatsens syfte valde vi att göra en fallstudie, eftersom det gav oss möjligheten att studera vår frågeställning på djupet. Genom fallstudien har vi omfattat en företeelse intern kontroll, som vi samlat in på ett systematiskt sätt. Att koncentrera sig på just en företeelse och försöka få fram de faktorer som påverkar företeelsen är styrkan i fallstudiemetoden. En fallstudie går inte alltid att generalisera, men en bra fallstudie ger läsaren en tredimensionell bild och mikropolitiska frågeställningar i ett visst sammanhang. I fallstudier är det vanligast att det genomförs observationer och intervjuer.²⁵

2.2.3 Val av angreppssätt

Vid forskning och uppsatsskrivande talas det allmänt om två angreppssätt för att åstadkomma vetenskapliga kunskaper, nämligen deduktiv- och induktiv metod.²⁶ Den deduktiva metoden beskrivs som bevisandets väg och har sin utgångspunkt i befintlig teori och innebär att forskaren använder teorin för att härleda hypoteser som sedan prövas i empirin.²⁷ Utifrån uppsatsens syfte valde vi att utgå ifrån ett deduktivt angreppssätt. Vi började med att studera befintlig litteratur inom ämnet för att skaffa oss kunskap om intern kontroll. Efter att vi hade studerat befintlig litteratur valde vi att undersöka hur den interna kontrollen för materiella anläggningstillgångar fungerade i en mindre svensk kommun.

2.3 Tillvägagångssätt

Uppsatsarbetet påbörjades med att välja ämne och fastställa en frågeställning inom valt ämnesområde, kommunal redovisning och kommunal revision. Då våra förkunskaper inom kommunal redovisning och kommunal revision inte var omfattande, började vi med att

²⁴ Eneroth, Hur mäter man vackert, 1984

²⁵ Bell, Introduktion till forskningsmetodik, 1993

²⁶ Holme & Solvang, Forskningsmetodik, 1997

²⁷ Artsberg, Redovisningsteori -policy och -praxis, 2003

studera diverse artiklar och övrig publicerad data. I en publicerad rapport om Jönköpings kommuns interna kontroll fann vi att ämnet, intern kontroll och COSO-modellen, var av stort intresse för oss båda²⁸. Efter att ha studerat vidare i litteraturen och efter handledning fann vi att ämnet var omfattande, varför vi valde att avgränsa oss till den interna kontrollen av materiella anläggningstillgångar. Analysen har delvis gjorts utifrån COSO-modellens perspektiv, eftersom modellen är relativt modern och beskriver den interna kontrollens huvudkomponenter.

2.4 Datainsamling

Utifrån uppsatsens syfte och val av metod använde vi oss av en kvalitativ datainsamlingsmetod, eftersom vi avsåg att undersöka en företeelse på djupet.²⁹ Vi började med att studera de lagar och principer som berörde vårt ämne. Framtagandet av sekundärdata och litteratur har framförallt skett genom att vi sökt i Lunds universitets databaser, Elin och Lovisa. Vi har även uppsökt universitetens och övriga bibliotek för att på plats söka efter relevant information. Den referensram som vi har använt oss av har valts ut under uppsatsen gång, för att förklara och göra den empiri vi undersökt mer förståelig. Då COSO-modellen är relativt ny finns det inte mycket litteratur kring modellen. De källor vi har använt oss av för att beskriva COSO-modellen utgörs av den expertis som finns inom området.

Vår primärdata, den empiriska undersökningen, utgörs av intervjuer. Intervjuerna har gjorts med respondenter som har insyn och kunskap inom uppsatsens område inom en mindre kommun. Samtliga intervjuer genomfördes inom en period på två veckor, under denna tid inträffade inga händelser som skulle ha kunnat påverka respondenternas svar.

Vi använder oss även av sekundärdata som vi erhållit från våra respondenter. Vi fick från Svedala kommuns sakkunniga biträde ta del av revisions promemoria (pm) om materiella anläggningstillgångar för Svedala kommun samt för ytterligare tre likvärdiga skånska kommuner. Från Svedala kommun fick vi ta del av rapporter och utvärdering av Svedala kommuns interna kontroll.

2.5 Val av respondenter

Vid kvalitativa ansatser där intervjuer används som datainsamlingsmetod grundas val av respondenter oftast på icke-sannolikhetsurval. Vid intervjuer som avser att studera ett ämne mer detaljerat är det av stor vikt att välja respondenter som har kunskap och erfarenhet inom

²⁸ Boström & Håkansson, Granskning av den interna kontrollen inom skol- och barnomsorgsförvaltningens verksamhet/rutiner, 2004

²⁹ Andersson, Den uppenbara verkligheten -Val av samhällsvetenskaplig metod, 1998

ämnet.³⁰ Avsikten med uppsatsen styr urvalet av respondenter, vilka är en viktig faktor vid en kvalitativ ansats, för att få den empiri som behövs till uppsatsen. Våra respondenter i Svedala kommun är inte slumpmässigt valda utan en gemensam nämnare för samtliga respondenter var att vi valde dem som vi förmodade kunde ge oss riklig och god information. För att erhålla relevant information genomförde vi intervjuer med: en kommunfullmäktige som även har förtroendeuppdrag som nämndeman; ekonomichefen tillsammans med redovisningsansvarig; finanschefen som ansvarar för den interna kontrollen i kommunen; verksamhetsansvarig för miljö och teknik; resultatansvarig för räddningstjänsten och ett av kommunens sakkunniga biträden.

2.6 Intervjuförfarande

När vi valde metod för att samla in vår empiriska data bestämde vi oss för att genomföra personliga intervjuer. Detta för att intervjuer är en bra metod när ett fenomen skall studeras på djupet och när det behövs detaljerad information. Vidare fordrades det information från personer med tillräckliga kunskaper och erfarenheter inom det område vi studerar. Vi ansåg detta vara nödvändigt för att kunna göra rimliga analyser och därigenom kunna dra avvägda slutsatser. Detta var ytterligare en anledning till varför vi valde att använda personliga intervjuer som datainsamlingsmetod, då intervjuer karakteriseras av att forskarna intervjuar nyckelpersoner.³¹ Nackdelen med personliga intervjuer är att det kan uppstå skevhet i resultatet, då främst på grund av att intervjuaren med sitt sätt att uttrycka sig och sitt sätt att vara omedvetet kan påverka respondentens svar.³²

En av intervjuerna ägde rum via telefon, anledningen till detta var att respondenten inte hade någon möjlighet att träffa oss för en personlig intervju. Vi är medvetna för dess följder och har tagit hänsyn till detta vid tolkning av den information som erhöles under telefonintervjun. Telefonintervjun genomfördes dels med hjälp av högtalartelefon samt spelades in med hjälp av diktafon. För att inte missa eventuella betoningar förde vi även minnesanteckningar under intervjun.

Vi utgick ifrån semistandardiserade intervjuer med våra respondenter. Det innebar att vi formulerade ett diskussionsunderlag, som i förhand lämnades till samtliga respondenter. Under intervjun följdes diskussionsunderlaget upp av följdfrågor och utvecklingsfrågor så att ett utförligare samtal kring underlaget uppstod.³³

För att dokumentera intervjuerna använde vi oss av en diktafon. Vi valde förfaringssättet med diktafon för att vi ville få en permanent dokumentation av vår insamlade data. Nackdelen med

³⁰ Jacobsen, Vad, hur och varför?, 2002

³¹ Denscombe, Forskningshandboken – för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna, 2000

³² Bell, Introduktion till forskningsmetodik, 1995

³³ Lundahl & Skärvad, Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer, 1992

ljudupptagningar är att den missar den icke verbala kommunikationen, för att undvika detta fördes även minnesanteckningar. Efter intervjun nedtecknade vi exakt vad diktafonen hade dokumenterat. Detta arbete var tidskrävande, men givande eftersom intervjun blev korrekt återgiven, vilket gav oss en bra grund inför den fortsatta bearbetningen av framkommen data. För att informationen skulle bli användbar i vår uppsats sammanställde vi datan i olika teman utifrån diskussionsunderlaget som legat till grund vid intervjuerna. Sammanställningen av respondenternas svar utgjorde vår grund till analysen.

2.7 Källkritik

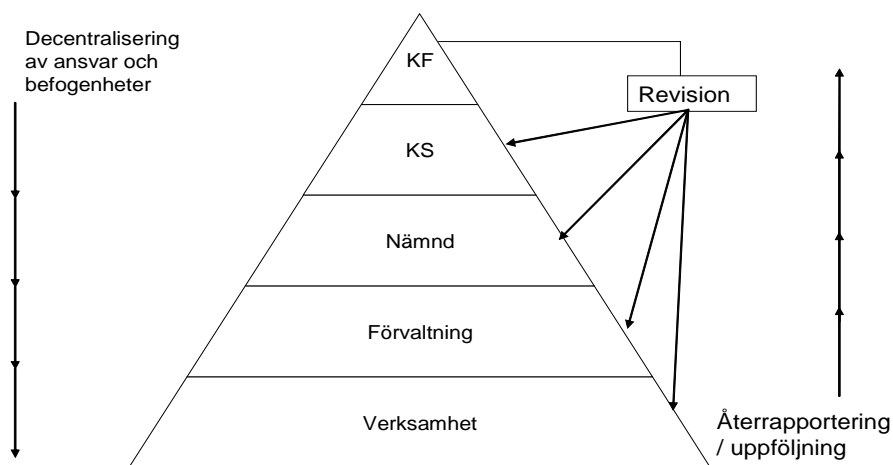
Ett problem att använda sig av respondenter som kan vara vana vid att reflektera över sin yrkessituation, är att dessa personer eventuellt kan ge en tillrättalagd och nyanserad bild av verkligheten. Eftersom intervjuerna var frivilliga och öppna där respondenten i förväg var informerad om uppsatsens syfte, anser vi att det kan ha varit lättare att tillit uppstått mellan oss och respondenterna. Det finns alltid risk för att respondenter inte vill vara kritiska mot sin verksamhet eller sitt arbetsansvar. Respondenter kan således vara försiktiga i sina uttalanden inom känsliga områden. Detta är dock inte något som vi anser har förekommit under våra intervjuer, då respondenterna enligt vår uppfattning har varit mycket öppna, ärliga, självkritiska och trovärdiga i sina svar under intervjuerna.

3. Institutionalia

I kapitlet redogör vi för kommunens struktur och den kommunala revisionen.

3.1 Kommunens struktur

De svenska kommunerna är uppdelade i olika ansvarsnivåer.



Figur 1: Ansvarsnivåer och rollfördelning³⁴

I varje svensk kommun skall det finnas en beslutande församling, vilket är kommunfullmäktige (KF). Kommunfullmäktiges ansvar är att ta beslut i ärenden som är av stor vikt för kommunen såsom mål och riktlinjer för verksamheten, val av kommunala revisorer och om årsredovisningen och ansvarsfrihet.³⁵

Kommunstyrelsen (KS) som utses av kommunfullmäktige skall leda och samordna den kommunala förvaltningen. Kommunstyrelsen har det övergripande ansvaret för den ekonomiska förvaltningen och skall verkställa de beslut som kommer från kommunfullmäktige.³⁶

³⁴ Haglund et al, Intern kontroll – ett flerdimensionellt ledningsverktyg, 2001

³⁵ Lindquist & Losman, 1991 års kommunallag, 2004

³⁶ Lindquist & Losman, 1991 års kommunallag, 2004

Nämnderna har på sitt ansvar att bedriva verksamheten i enlighet med de mål och riktlinjer som är beslutat av kommunfullmäktige. Nämnderna har ansvaret att den interna kontrollen är tillfredsställande inom sitt område och att verksamheten sköts på ett betryggande sätt.³⁷

Den ekonomiska förvaltningen skall utformas så att kommunen har en god ekonomisk hushållning i verksamheten och att kraven på god avkastning kan tillgodoses samtidigt som kommunens medel inte får riskeras genom tveksamma eller svårbedömda placeringar.³⁸

3.2 Kommunfullmäktige och revisionen

Kommunfullmäktige har den yttersta beslutanderätten i kommuner, medan de förtroendevalda i nämnder och fullmäktigeberedningar har ansvaret för beredning av ärenden, verkställighet och förvaltning. Fullmäktiges verktyg för att granska nämnderna och fullmäktigeberedningarna är revisionen. Det vill säga att de förtroendevalda i nämnderna och i fullmäktigeberedningarna har ett revisionsansvar inför kommunfullmäktige. Kommunfullmäktige agerar på uppdrag av väljarna, vilket leder till att kommunfullmäktiges beslut inte kan omfattas av revisorernas granskning.³⁹ Det är också kommunfullmäktige som väljer de kommunala revisorerna, vilket gör att det hade uppkommit jävsituationer om de kommunala revisorerna granskat kommunfullmäktiges beslut. Kommunfullmäktige skall välja minst tre stycken revisorer och minst tre stycken ersättare till en samlad revision av hela verksamheten. Revisorsuppdraget fullgörs självständigt, vilket medför att varje revisor har rätt att avge en egen revisionsberättelse.⁴⁰

”Revisorerna granskar årligen i den omfattning som följer av god revisionssed all verksamhet som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområden.”⁴¹

3.3 Kommunal revision

Kommunala revisorer är inte likvärdigt med en godkänd revisor eller auktoriserad revisor. En kommunal revisor rekryteras inom kommunen, det vill säga ett politiskt parti nominerar personer som sedan väljs ut av kommunfullmäktige. Fördelen med den här strukturen är att en kommunal revisor normalt sätt har stora kunskaper om de politiska förutsättningarna, de lokala förhållandena och verksamhetens bedrivande. På kommunfullmäktiges uppdrag skall de kommunala revisorerna revidera verksamheterna som sköts av styrelse och nämnder för att undersöka om den ekonomiska förvaltningen sköts enligt kraven på god avkastning och

³⁷ Lindquist & Losman, 1991 års kommunallag, 2004

³⁸ Lindquist & Losman, 1991 års kommunallag, 2004

³⁹ SOU 2004:107

⁴⁰ Lindquist & Losman, 1991 års kommunallag, 2004

⁴¹ Kommunallagen 9 kap 9§

säkerhet inom placeringar. En kommunal revisor skall som den godkända revisorn eller auktoriserade revisorn genomföra utvärderingar samt ge impulser till förbättrande åtgärder.⁴² De kommunala revisorerna skall årligen lämna en revisionsberättelse, där det skall framgå om kommunens revisorer tillstyrker eller avstyrker ansvarsfrihet för kommunstyrelsen, nämnderna, utskotten och övriga förtroendevalda i kommunen⁴³. Till sin hjälp i revisionen måste de kommunala revisorerna anlita, i den omfattning som behövs, sakkunniga biträden vilka skall ha insikt och erfarenhet av kommunal verksamhet⁴⁴.

Den generella revisionsuppgiften i kommuner är att undersöka om fullmäktiges beslut efterföljs i verksamheten samt att granska om de politiska målen uppnås inom de givna ekonomiska ramarna. Den kommunala revisionen skall innefatta både redovisnings- och förvaltningsrevision. Revisorerna skall även understödja nämnderna i arbetet med styrning och kontroll av verksamheten. Det är nämnderna som har ansvaret för att den interna kontrollen är tillräcklig och det är revisorerna som skall granska att den interna kontrollen är tillfredsställande.⁴⁵

⁴² Häggroth & Peterson, Kommunal kunskap, 1998

⁴³ Svenska kommunförbundet, Kommunal revision – vägledande principer, 1983

⁴⁴ Lindquist & Losman, 1991 års kommunallag, 2004

⁴⁵ SOU 2004:107

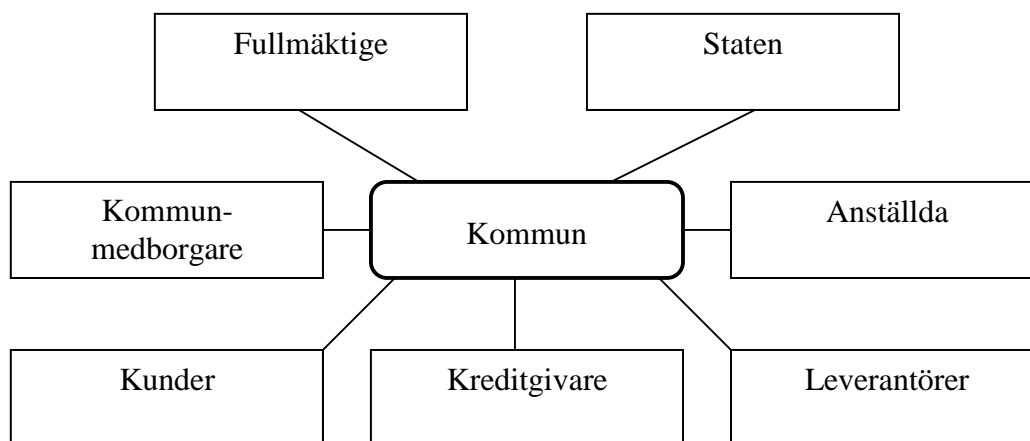
4. Referensram

I kapitlet presenteras intressentteorin och den interna kontrollen. Vi beskriver även COSO-modellen som är en modern modell av intern kontroll. Slutligen presenteras området materiella anläggningstillgångar.

4.1 Intressentmodellen

Den klassiska intressentteorin utgår ifrån ett företags perspektiv och pekar på olika aktörer i företagets omvärld som har olika intressen i företaget, samtidigt som teorin beskriver företagets relation gentemot dessa aktörer. Intressenterna är de aktörer som finns i ett företags omgivning och som i olika grad är beroende av företaget för att förverkliga sina egna mål. Vidare är företaget på ett motsvarande sätt beroende av sina intressenter.⁴⁶

Analogt till den klassiska intressentteorin finns det en motsvarande intressentmodell i kommunala sammanhang. Här behandlar intressentmodellen kommunernas förhållande till dess omgivning, där kommuner använder intressenternas krav för att fastställa verksamhetens mål. Revisionen och den interna kontrollens syfte kan därför knyta samman de aktörer som är intresserade av att det i kommunen finns en betryggande kontroll. Följande aktörer tillhör en kommuns intressenter:⁴⁷



Figur 2: Kommunal intressentmodell⁴⁸

Eftersom fullmäktige har den beslutande makten i kommunen, grundar sig givetvis fullmäktiges intresse av att deras demokratiska beslut ligger till grund för hur verksamheten

⁴⁶ Rhenman, Företagsdemokrati och företagsorganisation, 1967

⁴⁷ Lundin, Kommunal revision, 1999

⁴⁸ Lundin, Kommunal revision, 1999

och att förvaltningen sköts. Detta samtidigt som fullmäktiges intresse grundar sig på kontroll att beslut som fattas verkligen verkställs. Staten, som finansiär, är intressent till kommunen genom sina statliga bidrag och har ett finansiärintresse att den interna kontrollen verkligen fungerar. Kommunens primära finansiärer är kommunmedborgarna, skattebetalarna, som i hög grad har ett stort intresse av att kommunen fungerar väl och använder resurser och finanser på ett effektivt sätt. Ur kommunmedborgarnas perspektiv är även demokrati av betydelse, vilket skiljer sig från den klassiska intressentmodellen. Gällande kommuners övriga intressenter, anställda, leverantörer och kunder, är deras förhållanden inte detsamma som inom den klassiska intressentmodellen. Dessa intressenter får inte lika stort intresse inom kommunal verksamhet som inom privat verksamhet. Detta eftersom det inte finns ett lika stort konkurshot inom den kommunala verksamheten som det finns inom den privata verksamheten.⁴⁹

Möjligheten kommunens olika intressenter har att påverka en kommun beror på respektive intressents inflytande eller påverkan. Detta har en viktig inverkan på hur kommunen styrs och i vilken grad kommunen är tillmötesgående att möta de olika intressenternas kontrollbehov.

4.2 Intern kontroll

4.2.1 Intern och extern kontroll

Att förstå skillnaden mellan intern och extern kontroll är grundläggande. Intern kontroll riktar sig till myndigheter/kommuner med syfte att förebygga och motverka felaktigheter och oegentligheter i den egna verksamheten. Med intern kontroll avses samtliga åtgärder som görs inom verksamheten för att göra det möjligt att fortlöpande följa och analysera verksamheten. Intern kontroll omfattar exempelvis kontroll av olika mål, styrning, ledning, rutiner och budget. Med extern kontroll avses kontroll av andra verksamheter än den egna och uppgiftslämnare i syfte att förebygga och motverka felaktigheter och fusk. Intern och extern kontroll förenas dock, då en utvecklad intern kontroll är en förutsättning för en effektiv extern kontroll. En fungerande intern kontroll reducerar tillfällena till felaktigheter i den egna verksamheten och leder således till en effektivare extern kontroll.⁵⁰

4.2.2 Begreppet intern kontroll

Intern kontroll har länge använts inom redovisning och revision, både inom den privata och offentliga sektorn. Intern kontroll är mycket väsentligt i alla typer av verksamheter, eftersom

⁴⁹ Lundin, Kommunal revision, 1999

⁵⁰ Korsell & Nilsson, Att förebygga fel och fusk, 2003

ett bra system för den interna kontrollen motverkar felaktigheter som görs i det dagliga arbetet. Detta leder till korrekta beslutsunderlag och en korrekt redovisning. Begreppet intern kontroll handlar oftast om säkerhet och tillförlitlighet i framförallt rutiner och system för redovisning. Intern kontroll är en process där såväl den politiska som den professionella ledningen samt all personal samverkar och utformas för att kunna nå uppsatta och följande mål gemensamt:

- Ändamålsenlig och kostnadseffektiv verksamhet
- Tillförlitlig finansiell rapportering och information om verksamheten
- Efterlevnad av tillämpliga lagar, föreskrifter och riktlinjer⁵¹

Intern kontroll handlar om styrningen och effektiviteten i processen och innebär främst att säkerställa att processerna fungerar på ett sätt som ger förutsättningar för en ändamålsenlig verksamhet.

FARs definition av intern kontroll lyder:

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

- *redovisningen blir riktig och fullständig samt*
- *bolagets resurser inom ramen för aktiebolagslagen, bolagsordningen och eventuella bolagsstämmodirektiv disponeras endast i enlighet med styrelsens och VDs intentioner”* ⁵²

COSO-modellens definition av intern kontroll lyder:

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

- *Verksamhetens ändamålsenlighet och effektivitet*
- *Den ekonomiska rapporteringens tillförlitlighet*
- *Efterlevnaden av tillämpliga lagar och förordningar”* ⁵³

4.2.3 Inneboende risk och kontrollrisk

Det finns två risker som skall beaktas vid bedömning av den interna kontrollen, inneboende risk och kontrollrisk. Inneboende risk är risken för att det blir felaktigheter i redovisningen eller att det finns brister i förvaltningen på grund av verksamhetens karaktär. Förhållanden då den inneboende risken anses som hög är när det är svårt att värdera materiella

⁵¹ Haglund et al, Intern kontroll – ett flerdimensionellt ledningsverktyg, 2001

⁵² Haglund et al, Intern kontroll – ett flerdimensionellt ledningsverktyg, 2001, s 17

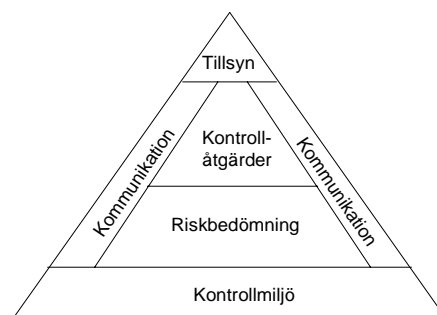
⁵³ Haglund et al, Intern kontroll – ett flerdimensionellt ledningsverktyg, 2001, s 17

anläggningstillgångar och skulder, det kan även vara frågan om sårbara och komplexa IT-system eller teknisk utveckling. Oberoende av verksamhetens kontrollnivå finns den inneboende risken ständigt och är även oberoende oavsett ifall revision görs eller inte. Kontrollrisk innebär risken för att felaktigheter inte upptäcks och tas om hand av systemet för den interna kontrollen. Ett exempel är att attesteringen av fakturor inte fungerar på önskvärt sätt. Kontrollrisken påverkas av hur verksamhetens system för intern kontroll är utformat och vilken kompetens verksamheten har. Inga system för intern kontroll kan bli hundra procentigt säkra. Även kontrollrisken är oberoende oavsett om revision görs eller inte.⁵⁴

4.3 COSO-modellen

COSO-modellen är en modell för intern kontroll som är utvecklad genom COSO-rapporten, Committee of the Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, som utvecklades av American Institute of Management Accounting och Financial Executive Institute. COSO-modellen försöker definiera intern kontroll genom en redogörelse för de komponenter som ingår i strukturen för intern kontroll. Fördelen med COSO-modellen är att den kan användas både inom privat som offentlig verksamhet och såväl inom små som komplexa organisationer. Den interna kontrollen i COSO-modellen definieras som en process där både den politiska och den professionella ledningen samverkar, för att med rimlig grad av säkerhet kunna uppnå målen: ändamålsenlig och kostnadseffektiv verksamhet, tillförlitlig finansiell rapportering och information om verksamheten samt efterlevnad av tillämpliga lagar, föreskrifter och riktlinjer.⁵⁵

COSO-modellen delar in den interna kontrollen i fem komponenter: kontrollmiljö, riskbedömning, kontrollåtgärder, kommunikation och tillsyn.



Figur 3 COSO-modellen⁵⁶

⁵⁴ FAR, Testa den interna kontrollen och redovisningen, 2000

⁵⁵ Haglund et al, Intern kontroll – ett flerdimensionellt ledningsverktyg, 2001

⁵⁶ Haglund et al, Intern kontroll – ett flerdimensionellt ledningsverktyg, 2001

4.3.1 Kontrollmiljö

Kontrollmiljön är den viktigaste delen i COSO-modellen, då kontrollmiljön är basen för de övriga fyra komponenterna. Med kontrollmiljö i kommuner menas hur tonen i organisationen är genom ledningens ledarskapsstil och genom hur ledningen har byggt upp organisationen med ansvarsfördelning samt styrning av hela verksamheten.⁵⁷ I organisationen skapas en kultur där samtliga är förtrogna med de regler och instruktioner som finns. Det handlar om att skapa en kultur där mål, riktlinjer och policy finns och efterlevs. En bra kontrollmiljö skapas inte automatiskt genom politiska beslut utan är något som utvecklas över tiden. De grundläggande förutsättningarna för en god intern kontroll skapas därmed genom en god kontrollmiljö. För att kunna inverka på och förbättra kontrollmiljön krävs en helhetssyn och beaktning av viktiga system i organisationen. I det sociala systemet skall personalens erfarenheter och kompetens beaktas, men även personalens attityder och värderingar är väsentligt att beakta. I det organisatoriska och administrativa systemet kan riktlinjer, ansvars- och befogenhetsfördelning påverkas för att utveckla kontrollmiljön. Det politiska systemet påverkas genom den politiska styrningen vilket påverkas genom medborgarnas val av förtroendevalda. I det tekniska systemet sker en ständig utveckling av hjälpmedel och systemrutiner.⁵⁸ I mindre organisationer finns det vanligen ingen formell kontrollmiljö, men företagskulturen kan likväl vara så stark som i större organisationer⁵⁹.

4.3.2 Riskbedömning

Det förekommer alltid en risk i alla verksamheter att oönskade situationer inträffar, vilket gör att riskbedömningens syfte är att förekomma eventuella risker innan händelsen inträffar. Därför skall riskbedömningen vara så mångsidig som möjligt. Prioriteringen skall vara på de områden där risken för felaktigheter är större. I riskbedömningen skall därför befintliga risker analyseras och åtgärder vidtas för att minimera riskerna. Det går dock normalt sätt inte att skydda sig mot alla risker utan det viktiga är att påverka de faktorer som leder till att risken för oönskade situationer kan minskas. Faktorer som kan påverkas är till exempel personalens kompetens och nya administrativa system.⁶⁰

I kommuner finns både interna och externa risker, vilka måste värderas med beaktning av verksamhetens mål. Risken att kommunen inte uppnår de operationella-, finansiella- och lagefterlevnadsmålen måste kontinuerligt analyseras.⁶¹ De interna riskerna påverkas av bland annat informationssystemens tillförlitlighet, organisationsförändringar, förändringar av rutiner och system och personalomsättning. Den interna risken delas normalt sett upp i tre risker:

⁵⁷ FAR, Testa den interna kontrollen och redovisningen, 2000

⁵⁸ Haglund et al, Intern kontroll – ett flerdimensionellt ledningsverktyg, 2001

⁵⁹ FAR, Testa den interna kontrollen och redovisningen, 2000

⁶⁰ Haglund et al, Intern kontroll – ett flerdimensionellt ledningsverktyg, 2001

⁶¹ FAR, Testa den interna kontrollen och redovisningen, 2000

verksamhetsrisk, redovisningsrisk och IT-baserade risker. Verksamhetsrisken är att kommunen inte når de i förväg uppställda mål på verksamheten och att verksamheten inte bedrivs på ett kostnadseffektivt sätt. Ett exempel på verksamhetsrisk kan vara att kommunen inte använder sina materiella anläggningstillgångar maximalt, som en halvtutnyttjad fastighet som kunde ha gått att hyra ut. Med redovisningsrisk menas att det finns risk för att räkenskaperna inte är rättvisande eller tillförlitliga, vilket kan leda till beslut tas på felaktiga grunder. Men redovisningsrisk kan även innefatta andra oegentligheter som att det finns risk för att stöldbegärliga inventarier kan försvinna, vilket kan motverkas genom kontrollaktiviteter i rutiner och system eller genom märkning. IT-baserade risker har ökat genom att kommunerna numera använder sig av den moderna tekniken som bland annat är IT-baserade hjälpmedel. Vid införande av nya system är det därför betydelsefullt att utvärdera kontrollsystemet. Det är också viktigt att informationen är tillgänglig för rätt personer och skyddas från obehöriga användare.⁶² Riskanalysprocessen är ofta mindre strukturerad och informell i mindre organisationer, men principerna är likadana som i större organisationer⁶³.

4.3.3 Kontrollaktiviteter

Kontrollaktiviteter behövs för att ledningens styrning och uppsatta mål skall efterföljas. Kontrollaktiviteter är faktiska insatser för att minimera och motverka de risker som finns, men också rutiner för att hantera de situationer som kan uppstå. Kontrollaktiviteterna och rutinerna skall grundas på den riskbedömning som utarbetats. Kontrollaktiviteterna skall understödja den interna kontrollens huvudmål: tillförlitlig ekonomisk rapportering, efterlevnad av ledningens riktlinjer och en ändamålsenlig och kostnadseffektiv verksamhet. Aktiviteterna kan rikta sig mot bestämda rutiner och system eller för att motverka risker generellt. Aktiviteterna skall integreras i organisationens verksamhetsprocesser och hör därför till en av de viktiga processer som ledningen har för att nå sina mål.⁶⁴

Kontrollaktiviteter kan delas in efter huvudmålen för intern kontroll enligt ovan eller i rutinorienterade och resultatorienterade kontroller. Rutinorienterade kontroller kan i sin tur delas in i säkerhet i system och rutiner och i rättvisande räkenskaper. Med säkerhet i system och rutiner menas att avsiktliga och oavsiktliga felaktigheter skall förhindras. I systemet eller rutinen skall det finnas kontroller som beaktar arbetsfördelningen, som till exempel har till syfte att ingen person skall kunna handlägga en ekonomisk transaktion från början till slut. Det skall också finnas kontrollmoment i systemet eller rutinen som kan vara löpande avstämningar och kontrollräkningar. Med säkerhet i system och rutiner menas även att det finns kontroller som säkerställer fastställda rutinbeskrivningar såsom inventeringsrutiner. Med

⁶² Haglund et al, Intern kontroll – ett flerdimensionellt ledningsverktyg, 2001

⁶³ FAR, Testa den interna kontrollen och redovisningen, 2000

⁶⁴ Haglund et al, Intern kontroll – ett flerdimensionellt ledningsverktyg, 2001

rättvisande räkenskaper menas att räkenskaperna skall vara i enlighet med god redovisningssed.⁶⁵

Resultatorienterade kontroller är inriktade på verksamheten och dess verksamhetsstyrning, organisation och effektivitet. I en ändamålsenlig verksamhet krävs ett samband mellan resursåtgång, prestationer, resultat och effekter för att uppnå de mål som ställts upp. För att de fyra komponenterna skall ha ett klart samband krävs planering, mätbara mål, tillförlitlig redovisning och resultatanalyser som kan visa om prestationerna i verksamheten leder till att målen uppfylls.⁶⁶

I mindre kommuner är kontrollaktiviteterna lika viktiga, men de är inte så formella. En mindre organisation som är närmare den praktiska verksamheten kan upptäcka interna kvalitetsbrister lättare.⁶⁷

4.3.4 Information och kommunikation

Att det finns en fungerande information och kommunikation mellan aktörerna på olika organisationsnivåer är en förutsättning för en fungerande intern kontroll. För att ledningen skall ha kontroll över verksamheten och processerna måste ledningen säkerställa att de får den information som krävs för att styra och att följa upp verksamheten. Därför är ett effektivt rapport- och uppföljningssystem väsentligt. Informationsvägarna behöver inte vara formella, utan även informella informationsvägar är en väsentlig del i systemet för styrning och kontroll. I rapport- och uppföljningssystemet är det viktigt att det är rätt och relevant information om verksamheten som distribueras till rätt personer i rätt tid. Det krävs också att systemen är aktuella och att de uppdateras kontinuerligt och det bör även finnas ansvariga som inspekterar att rutinerna om informationsflödena efterföljs.⁶⁸ Informationssystemen är lika viktiga i små som i stora organisationer även om systemen är mindre formella i de mindre organisationerna⁶⁹.

4.3.5 Tillsyn

För att kontrollera att kontrollsystemet fungerar på avsett sätt krävs en kontinuerlig tillsyn. En tillsyn gör att överraskningar kan undvikas och att viktiga processer kan säkerställas i ett tidigt skeende. Då ekonomin idag är i en snabb förändringstakt krävs det också en kontinuerlig omvärdering av systemen, särskilt för styrning och intern kontroll. Eftersom kommunens nämnder har det formella ansvaret för den interna kontrollen, är det även de som

⁶⁵ Haglund et al, Intern kontroll – ett flerdimensionellt ledningsverktyg, 2001

⁶⁶ Haglund et al, Intern kontroll – ett flerdimensionellt ledningsverktyg, 2001

⁶⁷ FAR, Testa den interna kontrollen och redovisningen, 2000

⁶⁸ Haglund et al, Intern kontroll – ett flerdimensionellt ledningsverktyg, 2001

⁶⁹ FAR, Testa den interna kontrollen och redovisningen, 2000

bär ansvaret för att det finns rutiner för tillsyn av kontrollsystelet. Genom tillsynen skall en analys av existerande kontroller göras för att tillsynen skall kunna resultera i förslag till förbättringar av både den interna kontrollen och styrningen. Genom en aktiv tillsyn över processerna för den interna kontrollen görs en kontinuerlig kvalitetssäkring av de väsentliga rutiner och processer som finns i verksamheten. Den aktiva tillsynen kan leda till att risker kan identifieras på ett tidigt stadium.⁷⁰ Om ledningen för en kommun är direkt inblandade i det löpande arbetet blir tillsynen enklare och väsentliga avvikelser upptäcks tidigare⁷¹.

4.4 Materiella anläggningstillgångar

Privata och publika bolags redovisning skall upprättas enligt årsredovisningslagen, där en anläggningstillgång definieras som en tillgång som är avsedd att brukas eller innehas i verksamheten⁷². Kommuners och landstings redovisning skall upprättas enligt KRL. Enligt Rådet för kommunal redovisnings rekommendation 11 materiella anläggningstillgångar, är RR 12 att betrakta som god redovisningssed även för kommuner och landsting. Kommuner och landsting skall därför använda KRL tillsammans med RR 12.⁷³ Enligt RR 12 materiella anläggningstillgångar, definieras materiella anläggningstillgångar som fysiska tillgångar som är avsedd att stadigvarande utnyttjas i verksamheten. Med materiella anläggningstillgångar menas allt ifrån markanläggningar till datorer.⁷⁴ Kommuner och landsting skall även redovisa tillgångar av publik karaktär under materiella anläggningstillgångar, då syftet med kommunal verksamhet är att bistå kommunmedborgarna med service och inte att generera ett framtida ekonomiskt kassaflöde. Tillgångar av publik karaktär är till exempel parker, gator och liknande tillgångar.⁷⁵

Enligt RR 12 skall en materiell anläggningstillgång tas upp som tillgång när det är sannolikt att tillgången kommer att generera framtida nytta med innehavet och anskaffningsvärdet för tillgången kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt. Tillgången skall enligt RR 12 tas upp till anskaffningsvärdet, vilket utgörs av inköpspris inklusive direkt hänförliga kostnader.⁷⁶

⁷⁰ Haglund et al, Intern kontroll – ett flerdimensionellt ledningsverktyg, 2001

⁷¹ FAR, Testa den interna kontrollen och redovisningen, 2000

⁷² FARs samlingsvolym del I, 2005

⁷³ Rådet för kommunal redovisning, 2002

⁷⁴ FARs samlingsvolym del I, 2005

⁷⁵ Brorström et al, Kommunal redovisningslag –beskrivning och tolkning, 2003

⁷⁶ FARs samlingsvolym del I, 2005

Enligt god redovisningssed uttrycks det att den som upprättar en årsredovisning skall upprätta ett anläggningsregister. Anläggningsregistret skall innehålla följande för varje tillgång:⁷⁷

- Anskaffningsvärde
- Anskaffningstidpunkt
- Tillämpad avskrivningsmetod
- Ekonomisk livslängd
- Ackumulerade avskrivningar och eventuella nedskrivningar
- Uppgift om det avskrivningsbara beloppet om det skiljer sig ifrån anskaffningsvärdet
- Uppgift för identifiering av tillgången

Övriga viktiga punkter är eventuella korrigeringar och omklassificeringar. Anläggningsregistret skall upprättas senast i samband med årsbokslutet. Det mest logiska och rationella är att föra in uppgifterna om tillgången direkt vid anskaffandet och att ta bort uppgifterna direkt vid avyttrandet.⁷⁸

Avskrivningar på materiella anläggningstillgångar skall enligt RR 12 periodiseras enligt en systematisk plan över tillgångens nyttjandeperiod på tillgångens avskrivningsbara belopp. Vald avskrivningsmetod skall återspegla tillgångens värde efterhand som tillgången successivt förbrukas. Avskrivningsplan och nyttjandeperiod bestäms oftast utifrån tillgångens ekonomiska livslängd enligt RR 12. En materiell tillgångs nyttjandeperiod definieras som den tid under vilken tillgången förväntas utnyttjas för sitt ändamål. Uppskattning av nyttjandeperioden är en fråga av bedömning som baseras på bland annat erfarenhet av hur liknande tillgångar skrivits av och hur dessas värde förändrats under användandet enligt RR 12.⁷⁹ Vid kommuners vägledning av de materiella tillgångarnas livslängd bör Svenska kommunförbundets och Landstingsförbundets rekommendationer användas. De materiella anläggningstillgångars avskrivning skall även enligt KRL ske systematiskt över den ekonomiska livslängden, detta leder till att avskrivningen görs enligt en plan som upprättas vid anskaffningstidpunkten.⁸⁰

Jämfört med privata bolag skall kommuner inte beakta skattemässiga transaktionseffekter som avskrivning över den planliga avskrivningen. Kommuner får inte heller använda uppskrivning av materiella anläggningstillgångar vilket är möjligt för privata bolag. Anledningen till att uppskrivning av materiella tillgångar inte tillåts i kommunal redovisning är att ge en rättvisande bild av resultatredovisningen, vilket innebär att balansräkningen inte har något självständigt värde i sig. Detta leder till att balansräkningens poster hanteras på ett konsekvent sätt.⁸¹

⁷⁷ FARs samlingsvolym del I, 2005, BFNAR 2003:1 Uttalande om anläggningsregister

⁷⁸ FARs samlingsvolym del I, 2005, BFNAR 2003:1 Uttalande om anläggningsregister

⁷⁹ FARs samlingsvolym del I, 2005

⁸⁰ Brorström et al, Kommunal redovisningslag –beskrivning och tolkning, 2003

⁸¹ Brorström et al, Kommunal redovisningslag –beskrivning och tolkning, 2003

5. Empiri

Kapitlet inleds med en presentation av Svedala kommun. Sedan presenteras vår empiri, vilken grundas på våra personliga intervjuer och vår telefonintervju. Slutligen presenteras den sekundärdata som vi erhållit från respondenterna.

5.1 Presentation av Svedala Kommun

Svedala kommun är beläget i Skåne län strax utanför Malmö och mitt i den dynamiska Öresundsregionen. I kommunen bor det närmare 19 000 kommunmedborgare, varav cirka hälften bor i tätorten Svedala. Befolkningen är jämt fördelat könsmässigt och är yngre än genomsnittet för Sveriges kommuner. Enligt kommunen själv kännetecknas Svedala av en hög servicenivå, goda rekreativsmöjligheter, utmärkta kommunikationer samt ett varierande näringsliv. Svedala kommun har ett fåtal stora företag och många små och medelstora företag. Största arbetsplatsen i kommunen är Malmö-Sturup flygplats; största arbetsgivaren är Svedala kommun; största företaget är Sandvik AB.⁸²

Av de 45 mandaten i kommunfullmäktige har Socialdemokraterna 17 mandat, Moderaterna nio mandat, Folkpartiet och Bara partiet fyra mandat vardera, de övriga mandaten är jämt fördelade på övriga partier. Totalt finns det 280 uppdrag inom kommunens politiska organisation avseende ordinarie ledamöter och ersättare, vilka innehas av 122 personer. Medelåldern i ordinarie fullmäktige är 54,6 år. Ordinarie kommunstyrelse består av 13 personer där medelåldern är 55,4. Svedala kommun har totalt 20 stycken resultatenheter som finns inom verksamhetsområdena kommunledning, utbildning, vård och omsorg samt miljö och teknik.⁸³ En överskådlig blick över Svedala kommuns organisation och förvaltning återges i bilaga 1 och 2.

Kommunalskatten, som är 31,7 procent, stod för 70 procent av kommunens inkomster 2005.⁸⁴ Kommunens balansomslutning, totala tillgångar exklusive ägda bolag, var 641,4 Mkr för år 2004. Av dessa bestod 430,5 Mkr av materiella anläggningstillgångar, varav 395,1 Mkr bestod av fastigheter och anläggningar och 35,4 Mkr bestod av maskiner och inventarier. 2004 års resultat belastades med avskrivningar på 26,1 Mkr.⁸⁵

Enligt Svedala kommun skall redovisningen ha upprättats enligt god kommunal redovisningssed och i enlighet med KL och KRL. Dock har avvikelser skett från dessa lagars

⁸² Svedala kommuns hemsida

⁸³ Svedala kommuns hemsida

⁸⁴ Svedala kommuns hemsida

⁸⁵ Årsredovisning Svedala kommun, 2004

principer vad gäller avskrivningar och leasing. Svedala kommun definierar en materiell anläggningstillgång som fast eller lös egendom som är avsedd att stadigvarande innehas i kommunen. Avskrivningarna i Svedala kommun definieras som planenlig värdenedsättning av materiella anläggningstillgångar. Dessa avskrivningar beräknas på de materiella anläggningstillgångarnas anskaffningsvärde året efter investeringen ägt rum. Denna eftersläpning beror på att kommunen saknat ett databaserat anläggningssystem. Avvikelse från redovisningsprinciper gällande leasing beror på att kommunen anser att kommunens leasingkostnader är av obetydligt värde i förhållande till dennes balansomslutning och i påverkan av finansiella nyckeltal. Utifrån dessa skäl klassar kommunen leasingavtalen som operationella leasingavtal och hanteras redovisningsmässigt som vanliga hyresavtal.⁸⁶

5.2 Presentation av empirisk primärdata

Den empiriska primärdatan presenteras som en sammanfattning av hur respondenterna svarade på våra diskussionsunderlag, vilka återges i bilaga 3 och 4. I de frågor som respondenterna var skiljaktiga presenterar vi de som var skiljaktiga och de skiljaktiga svaren.

5.2.1 Definition av materiella anläggningstillgångar

I Svedala kommun definieras en materiell anläggningstillgång som en tillgång som har ett värde över 25 000 kronor och minst en treårig varaktighet samt att tillgången skall vara ny eller värdehöjande. Vid nystartade anläggningar som en ny skola, aktiveras även alla mindre objekt i en klumpsumma. I resultatenheten räddningstjänsten tas objekt upp som materiella anläggningstillgångar som ovan, men i resultatenheten räcker det att värdet överstiger 20 000 kronor. Inom räddningstjänsten måste alla materiella anläggningstillgångar vara i toppskick, vilket gör att livslängden inte är prioriterat utan det viktigaste för räddningstjänsten är att de materiella anläggningstillgångarna skall fungera vid användandet. Det sakkunniga biträdet i Svedala kommun är tveksam om kommunen egentligen har kontroll över hur de definierar en materiell anläggningstillgång.

5.2.2 Anläggningsregister/inventarielistor

Ansvar

Inom Svedala kommun förs det inventarieförteckningar ute i verksamheterna och det är respektive verksamhetsansvarig och resultatansvarig som har ansvaret att inventarieförteckningar förs och uppdateras. På central nivå förs det ett centralt

⁸⁶ Årsredovisning Svedala kommun, 2004

anläggningsregister. Svedala kommun är inne i ett skede där de under året har arbetat på att implementera ett nytt anläggningssystem. Det gamla anläggningssystemet bearbetades i kalkylprogrammet Excel och överrensstämde inte med god redovisningssed utifrån ett redovisningsperspektiv, bland annat då Svedala kommun började skriva av sina materiella anläggningstillgångar först året efter anskaffandet. Under åren har detta mött kritik från de sakkunniga biträdena och de kommunala revisorerna. Delvis var det denna kritik som gjorde att Svedala kommun nu har gått mot att modernisera sitt system för att sköta anläggningsregistret. Det gamla anläggningssystemet uppdaterades bara en gång om året i samband med årsbokslutet och i bokföringen redovisades endast det bokförda värdet. Det nya anläggningssystemet kommer att uppdateras tre gånger per år och är tänkt att ske i samband med delårsboksluten och årsbokslutet. Svedala kommun kommer också att ändra sin redovisning så att det skall kunna gå att utläsa anskaffningsvärden och ackumulerade avskrivningar. Vid dessa tre tillfällen skall det göras uppdateringar av anskaffningar, försäljningar och utrangeringar. I Svedala kommun bokförs utgifter för investeringar på ett investeringskonto och när investeringarna sedan är genomförda uppdateras och aktiveras dessa som anskaffade materiella anläggningstillgångar. När en resultatenhet säljer eller utrangerar en materiell anläggningstillgång kontaktar den ansvariga eller resultatenhetens ekonom den verksamhetsansvarige, som i sin tur kontaktar redovisningsansvarig för kommunen. Kontakterna sker normalt via telefon och inte genom skriftliga rapporter som i större kommuner.

Rutiner för uppdateringar

De ansvariga på ekonomikontoren i Svedala kommun menar på att ”det är en jätteapparat att hålla koll på allting i kommunen och att den fysiska inventeringen sköts av verksamheterna”⁸⁷. Då det är mycket tidskrävande arbetar kommunen utifrån väsentlighetsprincipen, vilket på ekonomikontoret i kommunen betyder att de har kontroll över fastigheterna. Ambitionen har funnits i kommunen att även ekonomiavdelningen skall ha full kunskap om inventarielistorna. Eftersom kommunens anläggningssystem inte är integrerat, så att verksamheternas inventarielistor inte med automatik uppdaterar kommunens anläggningsregister, har uppdateringar inte skett kontinuerligt. Kommunens grupp för intern kontroll gör inte några fysiska kontroller av inventarierna, utan de som arbetar med den interna kontrollen utgår ifrån att revisorerna gör stickprovskontroller för att kontrollera att uppdateringarna sköts på ett korrekt sätt.

I kommunen finns det inte heller några skriftliga rutiner om helt avskrivna materiella anläggningstillgångar, det vill säga materiella anläggningstillgångar som är bokförda till 0 kronor. En ekonom i kommunen menar på att det givetvis skall finnas information och underlag på de materiella anläggningstillgångarna tills de utrangeras eller säljs. Materiella anläggningstillgångar som skrivs av på tre år, som datorer, tas bort ifrån anläggningsregistret och bokföringen senast efter en femårsperiod då de anses som förbrukade.

⁸⁷ Ekonomichefen i Svedala kommun

Det sakkunniga biträdet i kommunen är osäker på om kommunen har några rutiner för uppdatering av anläggningsregistret och om kommunen har rutiner vet denne inte vilken kvalitet det är på rutinerna. Bitrådets uppfattning är att det inte finns rutiner för fullt avskrivna materiella anläggningstillgångar och att anläggningsregistret inte har skötts särskilt väl i Svedala kommun, men att det också är generellt att det inte sköts särskilt väl i kommuner. Kommuner gör generellt sätt inga fysiska inventeringar av anläggningsregistret och ”inventarielistorna i verksamheterna lever inte samma liv som kommunens anläggningsregister”⁸⁸. I inventarielistorna finns ofta objekt som inte är materiella anläggningstillgångar, men som personerna i verksamheterna tror skall ingå i kommunens anläggningsregister.

En bra generell uppdatering av anläggningsregistret enligt det sakkunniga biträdet skall börja med att anläggningsregistret finns centralt som det gör i Svedala kommun. Sedan skall respektive kostnadsställes del av anläggningsregistret skickas till de ansvariga för verksamheterna. I verksamheternas genomgång av de materiella anläggningstillgångarna, som bör ske samtidigt med den fysiska inventeringen, skall det som inte finns längre i verksamheten strykas om det finns upptaget i anläggningsregistret. Nyanskaffningar och andra materiella anläggningstillgångar som inte finns med i anläggningsregistret skall läggas till. Därefter skall respektive verksamhet skicka det uppdaterade underlaget till ekonomikontoret för en central uppdatering av anläggningsregistret.

Märkning och försäkring

Kommunen har inga fastslagna riktlinjer för att materiella anläggningstillgångar skall märkas, utan om materiella anläggningstillgångar märks ligger initiativet på verksamheten. Fordon är enda undantaget, då alla fordon är märkta genom klistermärken med Svedala kommun för visa tillhörighet. Inom räddningstjänsten stödmärks samtliga materiella anläggningstillgångar med ett nummer och det specifika numret är kopplat till inventarielistorna.

I Svedala kommun arbetar en tjänsteman speciellt med försäkringsfrågor, vilken alltid skall bli kontaktad när större materiella anläggningstillgångar införskaffas. Tjänstemannen sitter med i ekonomiutskottet, vilket gör att denne normalt får kunskapen om större införskaffanden i ett tidigt skeende. För fastigheter finns det ett speciellt register och program i kommunen, vilket gör det lättöverskådligt för tjänstemannen att hålla försäkringarna ajour. Ansvar för försäkring och besiktning av kommunens fordon ligger på respektive verksamhet. De sakkunniga biträdena kontrollerar att det finns ett försäkringsskydd för kommunens fastigheter och tar för givet att kommunens fordon åtminstone är trafikförsäkrade.

⁸⁸ Sakkunnigt biträde

5.2.3 Bokföring

Anskaffningar

När kommunen bygger en fastighet eller gör en större utbyggnad bokförs alla utgifter på ett investeringskonto som konteras mot investeringsbudgeten. Detta sätt att redovisa anskaffningar av materiella anläggningstillgångar är enligt Svedala kommun mycket vanligt bland kommuner. Om kommunen i samband med en utbyggnad av en fastighet även utför underhåll på den befintliga fastigheten konteras även dessa utgifter på samma investeringskonto. I Svedala kommun är det framförallt tekniker och ingenjörer som har koll på investeringsutgifterna och det är främst dessa som idag sätter de materiella anläggningstillgångarnas anskaffningsvärde. De ansvariga för ekonomikontoren är medvetna om att alla utgifter som aktiveras varken är materiella anläggningstillgångar eller värdehöjande, vilket gör att det idag finns underhållskostnader upptagna i balansräkningen. När de ansvariga för ekonomikontoren frågar teknikerna och ingenjörerna får de som oftast svar att samtliga utgifter för investeringen är värdehöjande, vilket har skapat en diskussion på senare tid. Enligt de ansvariga verksamhetsekonomerna är det svårt att övertala och resonera med teknikerna och ingenjörerna om skillnaderna mellan vad som skall anses som värdehöjande och aktiveras som materiell anläggningstillgång eller ses som löpande underhåll och kostnadsföras. I kommunens ekonomihandbok, som teknikerna och ingenjörerna har till sitt förfogande, finns det beskrivit vad det är som skall aktiveras och vad det är som skall kostnadsföras under året. Kommunens ekonomistyrning är väldigt fokuserad på resultatet och i botten är det den fastslagna budgeten som är den styrande variabeln. Kommunens ekonomer framhåller dock att det inte är budgeten som skall styra redovisningen, utan att redovisningen skall hänföras rätt redovisningsmässigt. Med det nya anläggningsregistret och med fortsatta diskussioner skall kommunen gå djupare in på problematiken.

Generellt när någonting nytt byggs, som en ny vårdcentral, aktiveras alla initiala kostnader vilket innebär att även andra objekt, som plåster och bandage aktiveras. Därefter kostnadsföres de löpande inköpen efterhand, vilket leder till att investeringen har samma anskaffningsvärde under livslängden. Det sakkunniga biträdet har erfarenhet av att kommuner ofta aktiverar alla utgifter som finns under ett investeringskonto. Det betyder att det i dessa tillgångsklumpar inte går att göra komponentavskrivningar. Felaktigheterna har biträdet påpekat för kommunen, men kommunen har enligt biträdet inte ändrat rutinerna än. I många investeringskonton finns det hundratals fakturor, vilket gör att de sakkunniga biträdena granskar investeringen översiktligt och utifrån risk och väsentlighet. Det sakkunniga biträdet i kommunen har varit med om att andra kommuner aktiverat materiella anläggningstillgångar enligt budget, utan att det framgått vad det var för materiella anläggningstillgångar. Enligt biträdet beror detta på ointresse från kommunernas sida gällande balansräkningens materiella anläggningstillgångar, då kommuner generellt är intresserade och fokuserade på budget och på resultaten. Biträdet menar även på att vissa kommuner med avsikt resultatjusterar genom

att antingen kostnadsföra eller aktivera som en materiell anläggningstillgång beroende på om kommunens resultat är positivt eller negativt.

Avskrivningar och nedskrivningar

Kommunförbundets rekommendationer om avskrivningar och nedskrivningar används som huvudprincip i kommunen, men kommunförbundets rekommendationer är praxis och inga tvingande regler. Rekommendationerna finns för att kommunerna skall redovisa någorlunda lika så att de kan jämföras med varandra. Om det görs undantag skrivs en materiell anläggningstillgång av snabbare än kommunförbundets rekommendationer och det är i så fall efter uttalanden ifrån en kunnig praktisk person i verksamheten. Enda undantaget som gör att kommunen skulle skriva av en materiell anläggningstillgång långsammare skulle vara om kommunförbundet skulle ändra i rekommendationerna för just den specifika materiella anläggningstillgången. Nedskrivningar är ovanliga i kommunen, men om kommunen upptäcker att en materiell anläggningstillgång inte längre finns har kommunen använt sig av nedskrivning. Med det nya anläggningssystemet skall kommunen ha en bättre och snabbare kontroll, vilket gör att vissa problem som tidigare funnits inte längre skall uppkomma eller uppkomma mer sällan.

Det sakkunniga bitrådets åsikt är att kommunen huvudsakligen följer kommunförbundets rekommendationer för avskrivningar och bestämmandet av den ekonomiska livslängden. Det är dock inte alltid lätt att bedöma en materiell anläggningstillgångs ekonomiska livslängd enligt det sakkunniga bitrådet, vilket leder till att dennes åsikt är att kommunen ibland gör felaktiga bedömningar. Det sakkunniga bitrådets generella åsikt är att kommuner inte ändrar en avskrivningstid i efterhand, utan när informationen är inlagd är avskrivningarna fasta så länge de inte säljs eller utranteras. Kommuners anläggningsregister är ofta väldigt omfattande och massiva, vilket gör att det är väldigt sällan någon går in och tittar i registret. Bitrådet säger att ibland är denne glad ifall den materiella anläggningstillgången överhuvudtaget kommit in i ett anläggningsregister. Nedskrivningar görs normalt inte och bitrådet tillägger att denne inte varit med om att det förekommit någon nedskrivning i de kommuner han reviderat.

Rapportering

I Svedala kommun får kommunfullmäktige delårsrapporter löpande under året. Delårsrapporterna innehåller inte någon balansräkning utan består endast av ett resultat som jämförts med fastslagen budget. Uppföljningarna är enligt en kommunfullmäktige opedagogiska och till viss del otillgängliga, eftersom det inte är många politiker som har kunskapen att använda rapporterna. Det politikerna i kommunen fördjupar sig i är enstaka projekt där de studerar om projektet är prognostiserat att gå minus, för att i så fall antingen begära mer anslag av fullmäktige eller minska på kostnaderna. I årsredovisningen som kommunfullmäktige fastställer är det väldigt sällan någon politiker lägger sig i redovisningen och bokförda värden. Det som kommunfullmäktige kan tycka vara intressant är ifall kommunen skall sälja en fastighet och är då intresserade av vilka försäljningspriser som ger reavinst eller reaförlust. En kommunfullmäktig i Svedala kommun menar på att kommuner

inte bara är resultatfokuserade utan att det är en myt från näringslivet. Denne säger också att kommunens resultat inte är resultatet längst ner i resultaträkningen, utan kommunens resultat är mycket mer omfattande som till exempel hur mycket kommunens elever har lärt sig under året. Kommunfullmäktiges åsikt, att kommunen inte är budget- och resultatinriktad, delas inte av övriga respondenter.

Leasing

I Svedala kommun förekommer inte mycket leasing och kommunen har tidigare haft ett förbud mot leasing med undantag för fordon. Den leasing som förekommer i kommunen är operationell och är framförallt leasing av fordon och kopieringsmaskiner. När en verksamhet skall leasa något måste verksamheten få leasingen godkänd av en tjänsteman som arbetar utanför verksamheten. Det sakkunniga biträdet menar på att kommunen har en bra kontroll över sin leasing, då kommunen får löpande fakturor. Det sakkunniga biträdet menar också på att det alltid är operationell leasing i Svedala kommun, då det är för omständligt att redovisa finansiell leasing i kommunen.

5.2.4 Befogenhet

Anskaffning

Inköp av materiella anläggningstillgångar och uppförande av fastigheter styrs av investeringsbudgeten som fastställs av fullmäktige. Kommunfullmäktige fattar besluten på en övergripande nivå och delegerar därefter ned verkställandet i organisationen. Efter att kommunfullmäktige fastställt respektive verksamhets budget följer kommunfullmäktige normalt sätt inte upp hur medlen används. Utvärderingarna som kommunfullmäktige gör är mestadels icke-monetära, som att ta del av rapporter om hur många elever i skolan som fått godkända respektive mycket väl godkända betyg.

I kommunen finns det olika delegeringsnivåer för att införskaffa materiella anläggningstillgångar. Stora införskaffningar sker normalt genom den tekniska verksamheten och det finns olika beloppsnivåer för olika befattningar. För att en dyrare anskaffning inom verksamheten miljö och teknik skall genomföras måste både den resultatenhetsansvarige och den tekniska chefen attestera. Inom verksamheten miljö och teknik används skannade fakturor, vilket gör att bara behöriga och inprogrammerade personer kan attestera. Systemet med skannade fakturor kommer att införas för hela kommunen.

Normalt görs större investeringar efter investeringsbudgeten, men om en investering kommer upp under året som är nödvändig och inte finns i budgeten blir det en diskussion huruvida den skall genomföras eller inte. I kommunens verksamheter finns det inte många personer som har behörighet att göra större inköp, vilket gör att diskussionen hamnar på en central nivå. Vid anskaffningar behövs det en granskningsattest, en beslutsattest och en behörighetsattest och i vissa verksamheter krävs dessutom en ytterliggare attest. De personer som har attest

behörighet finns inprogrammerade i kommunens datasystem, vilket leder till att det finns en intern kontroll att bara befogade materiella anläggningstillgångar köps in. Attestriktlinjerna finns även nerskrivna i kommunens ekonomihandbok.

Försäljning och utrangering

Det är alltid någon inom verksamheten som har ansvar för försäljning och utrangeringar av tillgångar. Vid nyinköp av exempelvis ett fordon och verksamheten vill byta in det gamla fordonet sköts det enbart av den specifika verksamheten, om det ryms inom attestreglementet för den verksamheten. Vid försäljning av materiella anläggningstillgångar i en verksamhet skall verksamhetens ekonom kontakta ansvarig för anläggningsregistret. Om det skulle vara någon annan som kontaktar den ansvarige för anläggningsregistret kontaktar den ansvarige ekonomen för verksamheten för att kontrollera att försäljningen är korrekt. Kontakterna i kommunen sker via telefon och inte via skriftliga rapporter som i större kommuner.

Vid fastighetsförsäljning finns det mer strikta regler i kommunen och det är kommunstyrelsen som fattar beslut om försäljningen. Det är varken den som förvaltar eller hyr fastigheten som får medverka i försäljningen utan en utomstående tjänsteman måste ansvara för försäljningen. I kommunens interna kontrollplan finns rutiner för att kontrollera att delegeringen sköts på ett korrekt sätt, men det är en av de punkter som inte kontrolleras årligen. Attestreglementet är däremot något som kommunen tycker är mycket viktigt, vilket har gjort att attesterna kontrolleras årligen av kommunens interna kontrollgrupp. Det som kontrolleras vid attesterna är att attestreglerna följs och att ankomstdagen, verifikationsdagen och betalningsdagen stämmer överens med verifikationerna och bokföringen. Den interna kontrollgruppen studerar särskilt representationsfakturor.

5.2.5 Avstämning

Avstämmningar mellan anläggningsregistret och huvudboken har gjorts en gång om året i samband med årsbokslutet, men kommer att stämmas av tre gånger om året framöver med det nya systemet. I kommunen görs inte några direkta externa avstämmningar för att kontrollera de materiella anläggningstillgångarna. Externa bekräftelser mot bilregistret görs däremot ibland i samband med anskaffning och försäljning av fordon för att säkerställa äganderätten. Kommunen kontrollerar sina fastigheter indirekt genom fastighetsskatten.

Avstämmningar är det redovisningsområde som kommunens sakkunniga biträden reviderar och stämmer av tillsammans med övriga balansräkningsposter. Det sakkunniga biträdet stämmer normalt inte av materiella anläggningstillgångar mot externa bekräftelser som bilregistret, då kommunens fordon inte utgör väsentliga belopp. Fastighetsregistret kan de sakkunniga biträdena granska och om kommunen har ett fastighetsbolag revideras det årligen.

5.2.6 Riskbedömning

Det finns riktlinjer för riskbedömning inom vissa väsentliga områden i Svedala kommun och det gäller framförallt drifrutiner för IT-systemet och VA-anläggningen. Den kommunala interna kontrollgruppen kontrollerar numera årligen att driftövervakningssystemen för IT-systemet och VA-anläggningen fungerar normalt. Riskbedömningsrapporter görs i kommunen och KRAS-gruppen som består av bland annat räddningschefen, försäkringsgivare och tjänstemän från de stora förvaltningarna, ligger långt fram i det förebyggande arbetet. I KRAS-gruppen görs riskbedömningsrapporter från inbrott, haverier i datorsystem till stora fastighetsbränder. Riskbedömningsrapporter tar normalt inte kommunfullmäktige emot, men eftersom kommunen som många andra kommuner har en dålig VA-anläggning förs det diskussioner i risktermer om hur kommunen kan undvika problem som översvämningar.

Genom KRAS-gruppen har särskilda riktlinjer för kontrollaktiviteter antagits. Det är framförallt försäkringsbolagen som har drivit på utvecklandet av kontrollaktiviteterna genom att påtala att premierna och självriskerna skulle öka om inte kommunen arbetade för dessa kontrollaktiviteter som mest är förebyggande åtgärder. De förebyggande åtgärderna kan vara av enkel natur som att avlägsna brännbart material ifrån känsliga områden och att se till att utrymningsvägar inte är belamrade.

5.2.7 Kommunikation

I alla kommunens beslutsverksamheter som politiker medverkar i dokumenteras genom protokoll som upprättas på ordförandens ansvar och skall justeras av medverkande politiker. Protokollen sätts upp på anslagstavlor tills de vinner laga kraft, då protokollen fördelas ut till berörda verksamheter. Vid beslut som rör sig om köp och försäljning av en materiell anläggningstillgång får ekonomikontoret alltid en kopia av protokollet. När ekonomikontoret får ett protokoll som gäller beslut om inköp skall det läggas in i en budget, som sedan fakturan skall konteras mot.

När en verksamhet vill köpa eller bygga om något som inte ryms i den normala budgeten lämnar verksamheten en begäran om att få medel till detta genom verksamhetens utskott. Om utskottet tycker att investeringen är förnuftig och ändamålsenlig vidarebefordrar utskottet begäran till kommunstyrelsen. Kommunstyrelsen tar därefter del i alla begäran som vidarebefordrats från alla utskotten och dem begäran som kommunstyrelsen tycker är väsentliga skickas vidare till kommunfullmäktige, som sedan fattar det slutgiltiga beslutet om vilka begäran som skall få medel. När besluten vunnit laga kraft kan verksamheterna genomföra investeringarna. Vid jämförelser med det privata näringslivet är kommunens system mycket trögt och tar tid och kraft från alla inblandade. I det tröga systemet finns dock den demokratiska processen, vilket gör att en begäran från en verksamhet i Svedala kommun diskuteras i elva olika partier och möjligen även i media. Genom den demokratiska processen

skall resultatet bli att rätt prioriteringar görs, så att skattemedlen används effektivt. För att säkra den demokratiska processen är budgetprocessen mycket regelstyrd med bland annat ett körschema, som säger att processen skall börja på våren och att budgeten senast skall fastställas sista november. Undantag från budgetprocessen är ovanliga men om det händer något drastiskt kan Svedala kommun fatta beslut och ta fram medel på mindre än en vecka.

5.2.8 Revision

I Svedala kommun finns det fem stycken kommunala revisorer som är förtroendevalda och dessa är valda av kommunfullmäktige. De kommunala revisorerna inleder årets arbete med en översiktlig granskning som mynnar ut i en risk- och väsentlighetsanalys. Utifrån risk- och väsentlighetsanalysen bestämmer de kommunala revisorerna vilka områden som skall granskas djupare under året. Revisionen består av att granska om verksamheterna uppfyller de mål som kommunfullmäktige har formulerat i en uppdragsbeskrivning för varje verksamhetsområde. De kommunala revisorerna granskar även om verksamheterna bedrivs på ett rationellt och på ett ekonomiskt försvarbart sätt. Det är de kommunala revisorerna som anlitar sakkunniga biträden och för nuvarande har de kommunala revisorerna anlitat KPMG, så att revisionsbyrån fungerar som sakkunniga biträden. De kommunala revisorerna och de sakkunniga biträdens arbetar praktiskt genom att bland annat läsa igenom protokoll, ta del av beslutsunderlag, ta del av budgeten, studera delårsrapporter och årsredovisningen. På de kommunala revisorernas uppdrag gör de sakkunniga biträdena specialgranskningar som kan vara hur den interna kontrollen fungerar i kommunen. Det är de kommunala revisorerna som sammanställer granskningarna och rapporterar till den ansvariga nämnden, vilket normalt är kommunstyrelsen.

Kommunfullmäktiges åsikt är att kommunen primärt säkerställer att bara materiella anläggningstillgångar som existerar och tillhör kommunen bokförs på rätt sätt genom revisionen. Kommunfullmäktige antar att det främst är de sakkunniga som gör stickprov på kommunens upptagna materiella anläggningstillgångar, då de kommunala revisorerna inte ägnar sig åt det. Kommunfullmäktige menar även att det ligger på respektive verksamhetsansvarig att ha kontroll över sina materiella anläggningstillgångar.

5.2.9 Intern kontroll

Historia

Den interna kontrollen som Svedala kommun har i nuläget har sitt ursprung i samarbetet med ett antal andra kommuner Kävlinge, Lomma och Staffanstorps. I slutet på 1990-talet fullförde kommunerna det gemensamma arbetet med uppbyggandet av den interna kontrollen och en kontrollplan utifrån en risk- och väsentlighetsanalys. Att kommunerna valde att bygga den interna kontrollen utifrån en risk- och väsentlighetsanalys berodde på influenser av

kommunernas dåvarande sakkunniga biträden. Svedala kommun har därefter arbetat utifrån dessa, men kommunen har i nuläget ingen kunskap om hur de andra kommunerna arbetar med den interna kontrollen.

Intern kontroll i dagsläget

Kommunens interna kontroll bygger på att arbeta utifrån risk och väsentlighet. Den ansvarige för den interna kontrollen lägger fram ett förslag till kontrollplan till en kommunledningsgrupp. Kommunledningsgruppen kompletterar eventuellt kontrollplanen och vidarebefordrar sedan denna till kommunstyrelsen som årligen fastställer kontrollplanen innan sommaruppehållet. Den fastställda kontrollplanen skickas därefter tillbaka till den ansvarige för den interna kontrollen som lägger ut kontrollerna på en ekonomgrupp. Ekonomgruppen kontrollerar därefter punkterna i kontrollplanen under hösten. Kontrollplanen är ett levande dokument och tillägg görs vid behov, särskilt när den ansvarige för den interna kontrollen blir kontaktad och får kunskap om att något speciellt bör kontrolleras under året eller om det händer något i omvärlden som påverkar kommunen. Efter ekonomgruppens kontroller sammanställer den ansvarige för den interna kontrollen en rapport som grundas på ekonomgruppens rapporter. Rapporten innehåller framförallt de punkter som kan åtgärdas och förbättras, men även de punkter som fungerar. Den slutgiltiga rapporten lämnas sedan till kommunstyrelsen och till de kommunala revisorerna och de sakkunniga biträdena. Därefter sker en utvärdering av kontrollplanen, vilken ligger till grund för den nästa kontrollplanen.

Kommunikationen mellan grupperna sker främst genom rapporter och dokument. Den ansvarige för den interna kontrollen har bra direkt kontakt med kommunstyrelsen och särskilt kommunstyrelsens ordförande som är speciellt intresserad av att den interna kontrollen fungerar. Den interna kontrollen har sedan starten alltid haft ett gott mottagande, särskilt ifrån både kommunstyrelsen och revisorerna i kommunen.

Den ansvarige för den interna kontrollen har ingen insyn över vad de kommunala revisorerna eller de sakkunniga biträdena reviderar och denne har inte varit i kontakt med dem nya sakkunniga biträdena. De tidigare erfarenheterna var att den externa revisionsbyrån bestämde kontrollerna centralt och genomförde därefter samma revideringar i samtliga kommuner där byrån verkade, förutom specialgranskningar i respektive kommun. Erfarenheterna grundades på diskussioner emellan kommuner som denne hade och har kontakt med.

5.3 Presentation av empirisk sekundärdata

Vi presenterar här de sekundärdata vi erhöll från våra respondenter. Sekundärdatan vi erhöll från det sakkunniga biträdet behandlar revisions pm för Svedala kommun samt för tre andra likvärdiga skånska kommuner, som kommer behandlas anonymt i uppsatsen. De övriga kommunerna namnges som kommun B, C och D. De sekundärdata vi erhöll från den ansvarige för intern kontroll behandlar Svedala kommuns reglemente för intern kontroll,

kommunens kontrollplan för år 2005 samt utvärderingen av den interna kontrollen för år 2005.

5.3.1 Revisions pm

Svedala kommun

I Svedala kommun krävs det en hel del arbete för att uppfylla kraven som ställs i KRLs rekommendation 11, redovisning av materiella anläggningstillgångar. I samband med att kommunen upprättar ett nytt anläggningsregister är det viktigt att kommunen iakttar de regelverk som finns avseende anläggningsregister och redovisningsprinciper. I det nuvarande anläggningsregistret finns förutom bokfört värde även anskaffningsvärde, men eftersom det skett en felaktig hantering av registret under åren har anskaffningsvärdet ackumulerat felaktigheter. Detta har lett till att de verkliga anskaffningsvärdena är osäkra.

Inventarier av större värden redovisas i separata poster i anläggningsregistret, medan inventarier av mindre värden redovisas i klumpsummor. På grund av detta kan justeringar av anskaffningsvärde, ackumulerade avskrivningar och bokfört värde inte göras vid utrangeringar eller försäljningar för inventarier av mindre värden. Avbokningar av inventarier av mindre värden kan därför inte göras, vilket leder till att anskaffningsvärdena och de bokförda värdena blir felaktiga. Eftersom inventarierna redovisas i klumpsummor kan inte heller fysisk inventering utföras för att verifiera om inventarierna finns. Fysisk inventering av materiella anläggningstillgångar av större värden, som maskiner och transportmedel, görs inte heller även om det är möjligt att identifiera dessa i anläggningsregistret. I kommunen påbörjas avskrivningar året efter anskaffningsåret, vilket inte är i enlighet med god redovisningssed.

Kommun B

I kommun B redovisas inventarier av större värden i separata poster i anläggningsregistret, medan inventarieredovisningen av mindre värden redovisas i klumpsummor. Justeringar av anskaffningsvärde, ackumulerade avskrivningar och bokfört värde kan därför inte göras för inventarier av mindre värden vid utrangeringar eller försäljningar. Detta leder till att avbokningar av inventarier av mindre värden inte kan göras, vilket leder till att anskaffningsvärdena och de bokförda värdena blir felaktiga. Fysisk inventering för att verifiera inventarier av mindre värde kan inte göras när dessa redovisas i klumpsummor. I kommunen har det inte heller skett någon fysisk inventering av inventarier av större värden, som maskiner och transportmedel. Genom dessa brister har kommun A inte en fullständig kontroll över sina materiella anläggningstillgångar.

Kommun C

I kommun C redovisas inventarier i vissa fall som klumpsummor. Detta leder till att det är svårt att stämma av de korrekta värdena som tas upp i balansräkningen genom en fysisk inventering. Kommun B lämnar ingen uppgift om vilken beloppsgräns kommunen tillämpar vid aktivering av inventarier, vilket skall göras enligt Rådet för kommunal redovisning.

Kommun D

Kommun D har under året gått igenom kommunens anläggningsregister och utrangerat de inventarier som inte längre finns kvar eller inte längre används i någon av verksamheterna. Utrangeringarnas sammanlagda värden uppgick till knappt 9 Mkr. Anläggningsregistret i kommunen fungerar inte tillfredställande och bör struktureras på ett mer funktionsmässigt sätt.

5.3.2 Reglemente och rapport om intern kontroll

Reglemente för intern kontroll

I Svedala kommun är den interna kontrollen primärt ett ledningsverktyg, som skall understödja att besluten tas på korrekta underlag. Kommunens redovisningskontroller skall syfta till säkerhet i system och rutiner. Detta innebär att den interna kontrollen skall förhindra förluster på grund av avsiktliga och oavsiktliga felaktigheter samt att kommunen skall ha rättvisande räkenskaper.

Det är kommunstyrelsen som har ett övergripande ansvar för att det finns en god intern kontroll i kommunen. Kommunstyrelsen kan även utforma riktlinjer för den interna kontrollen gällande viktiga punkter, som attestkontroller och uppföljning. Nämnderna i kommunens respektive verksamhetsområde har det yttersta ansvaret för den interna kontrollen. Varje nämnd skall tillse att det finns antagna regler och anvisningar för intern kontroll som skall vara utformade och anpassade för respektive verksamhet. Det är förvaltningschefen som ansvarar för att det skall utformas konkreta regler och anvisningar för att upprätthålla en god intern kontroll. De verksamhetsansvariga skall följa de antagna reglerna och anvisningarna och informera de anställda om innebörden av reglerna och anvisningarna. De verksamhetsansvariga skall arbeta för att verksamhetens arbetsmetoder skall bidra till en god intern kontroll samt omedelbart rapportera uppkomna brister i den interna kontrollen till närmast överordnad.

Varje nämnd skall göra en uppföljning av den interna kontrollen för att det interna kontrollsystemet skall fungera och förändras i takt med organisationsförändringar. Nämnderna skall inför varje verksamhetsår anta en kontrollplan där olika granskningsområden bör väljas ut utifrån en risk- och väsentlighetsbedömning. Resultatet från kontrollplanen skall löpande rapporteras till nämnden och detta bör ske skriftligen. Nämnderna skall rapportera resultatet från kontrollplanen åtminstone en gång årligen till

kommunstyrelsen och de kommunala revisorerna. De kommunala revisorerna skall få del av rapporterna så att de kan uttala sig om kontrollerna inom nämnderna är tillräckliga.

Kontrollplanen

I den senaste och slutliga kontrollplansrapporten som lämnades till kommunstyrelsen november 2005 framfördes bland annat att kommunledningsgruppen skulle få i uppdrag att påminna om att ekonomihandboken finns publicerad på Intranätet och att denna ger en god vägledning i ekonomiadministrativa uppgifter. Resultatet av genomförda fakturakontroller ledde till påpekande av att behörighetsattester inte används konsekvent.

6. Analys

I kapitlet presenterar vi våra analyser som bygger på den data vi har erhållit under uppsatsens gång. I analysen tillämpar vi vår referensram för att se likheter och olikheter mellan referensramen och empirin. Analysen presenteras främst utifrån COSO-modellens olika beståndsdelar.

6.1 Kontrollmiljö

I Svedala kommun finns det inte många nerskrivna riktlinjer eller policy från Svedala kommuns ledning hur verksamheten skall agera i olika situationer. Ansvarsfördelningen i Svedala kommun utgår mer från befattningstjänsten än från centrala direktiv. Kontrollmiljön är därmed mycket informell förutom i enstaka fall där riktlinjer finns och är uppställda, som till exempel vid fastighetsförsäljning och attestrutiner. Enligt intressenteorin borde kommunfullmäktige ha ett stort intresse av att det finns en kontroll att fullmäktiges beslut verkligen verksälls. Genom den informella kontrollmiljön utnyttjar inte Svedala kommuns kommunfullmäktige den möjlighet som de innehar som yttersta beslutsfattare och kan därigenom inte ses som en stark intressent i kommunen.

Att kommunikationen i Svedala kommun framförallt sker genom telefonkontakt och inte genom skriftliga rapporter ser vi som att det kan bli stora problem den dagen det sker en större felaktighet som ingen vill ta på sig ansvaret för. Hur Svedala kommun då kommer att agera är svårt att säga och liknelser kan dras till vilka problem det blivit mellan utrikesdepartementet och regeringen i samband med naturkatastrofen i Sydostasien.

Kommuners främsta styrinstrument är den fastslagna budgeten som de olika verksamheterna strävar efter att hålla. På detta sätt blir kommuner och dess verksamheter väldigt budgetorienterade och i samband med detta i hög grad även resultatfokuserade. När kommuner strävar efter att hålla fastslagen budget kan det leda till att balansräkningen blir åsidosatt. Detta kan ytterligare leda till att kommuner inte följer de lagar och normer som gäller för kommunal verksamhet. Kommuner finansieras främst med skatteinbetalningar från kommunmedborgarna och dels av statliga bidrag, som tillsammans utgör kommunens främsta intressenter. Utifrån dessa intäkter, som kommuner kan prognostisera i förväg, så sätts budgeten. Ur ett allmänhetsnyttigt perspektiv har kommunen misslyckats med sina uppsatta mål ifall resultatet skulle avvika allt för mycket från budget. Det som framkommit i den empiriska undersökningen är att Svedala kommun och dess verksamheter ofta aktiverar utgifter som materiella anläggningstillgångar även om utgifterna härrör sig ifrån reparation och underhåll som inte är värdehöjande. Detta leder till att Svedala kommun medvetet eller omedvetet justerar resultatet efter fastslagen budget.

6.2 Riskbedömning

Svedala kommun har bedömt att de största ekonomiska riskerna är utbetalningar av socialbidrag och löneutbetalningar som sker i kommunen. Svedala kommuns analys av riskbedömningen är att det inte finns några väsentliga risker inom ämnet materiella anläggningstillgångar. Att utgifter som skall kostnadsföras egentligen aktiveras har fört med sig en diskussion på en central nivå. Eftersom det än så länge har stannat vid diskussioner och att de centrala ekonomerna inte har tryckt på teknikerna och ingenjörerna mer, verkar Svedala kommun anse att detta inte utgör någon större redovisningsrisk. Från ett företagsekonomiskt perspektiv ger detta enligt oss inte rättvisande räkenskaper. I det längre perspektivet kan det ses som att kostnaderna skjuts upp på framtiden. Detta medför att dagens skattebetalare får en rabatt som framtidens skattebetalare skall betala genom kommande avskrivningar. Dessa ses säkert som positivt från dagens kommunmedborgare som är en av Svedala kommuns viktigaste intressenter. Att Svedala kommun inte följer de uppsatta lagar och normer som har stiftas inom området för materiella anläggningstillgångar borde dock inte ses lika positivt ur intressenten statens perspektiv, varken som finansiär eller som indirekt lagstiftare.

Den interna kontrollgruppen har rutiner för att kontrollera Svedala kommuns IT-baserade system och dessa rutiner förnyas i samband med nya kunskaper. Utifrån dessa rutiner har Svedala kommun fungerande kontrollaktiviteter för sina IT-baserade system.

6.3 Kontrollaktiviteter

Att budgetprocessen i Svedala kommun är trög är inget specifikt för Svedala kommun utan budgetprocessen är generellt trög för all offentlig verksamhet. Detta medför även att investeringsbesluten tar lång tid, eftersom investeringsbudgeten är en del av budgeten. Investeringsbudgeten styr majoriteten av Svedala kommuns större investeringar, vilket leder till att kommunens verksamhetsansvariga i stort sätt endast kan genomföra beslutade investeringar. Att en verksamhet i Svedala kommun kan få vänta med en investering upp till ett år kan medföra effektivitetsförluster. Om kommuner skulle kunna budgetera en viss summa årligen till nödvändiga eller effektiva investeringar som inte i förväg är fastslagna, skulle det leda till både fördelar och nackdelar. En fördel skulle vara att kommuner på detta sätt skulle kunna fatta snabbare beslut i motsvarighet med näringslivet. En av nackdelarna är dock att det krävs en ökad intern kontroll över dessa investeringar och investeringsbeslut, eftersom den indirekta inbyggda kontrollen som finns i budgetprocessen försvinner. I Svedala kommun finns det för övrigt inte många tjänstemän med befogenhet att genomföra större inköp, vilket skulle leda till att diskussionen ändå skulle hamna på en central nivå i Svedala kommun. Processen skulle likväl vara snabbare än i nuläget.

I Svedala kommun finns det ett genomarbetat attestsystem inom verksamhetsområdet miljö och teknik som står för majoriteten av investeringarna i kommunen. Systemet med skannade fakturor och inprogrammerade behörighetsattester anser vi stärker att Svedala kommun bara investerar i befogade materiella anläggningstillgångar och det är ett mycket bra system för en mindre kommun som Svedala kommun. Det finns ett förslag att systemet med skannade fakturor och inprogrammerade attester skall genomföras i hela Svedala kommun och detta förespråkar även vi, då detta system stärker Svedala kommuns kontroll över inköpen, utrangering och försäljning av materiella anläggningstillgångar.

I Svedala kommunen kan inte en tjänsteman handlägga ett investeringsärende från början till slut utan det behövs minst två personer och ibland krävs det dessutom uppemot fem personer som skall godkänna ett ärende. Detta system anser vi är mycket bra, då det minskar risken för avsiktliga och oavsiktliga fel. Det är kommunstyrelsen som handhar Svedala kommuns försäljning av fastigheter genom beslutstagandet och genom att de delegerar ut ansvaret för försäljningen till en utomstående tjänsteman i ärendet. Systemet för fastighetsförsäljning är väl genomtänkt då varken uthyraren eller hyresgästen är parten som ansvarar för försäljningen.

Med märkning av materiella anläggningstillgångar minskas stöldbegärligheten, men Svedala kommun har inga centrala riktlinjer för att materiella anläggningstillgångar skall märkas. Fordon är enda undantaget i Svedala kommun då dessa märks med kommunens symbol. De verksamhetsansvariga har självfallet möjligheten att på egna initiativ märka dess materiella anläggningstillgångar, inom till exempel resultatenheten räddningstjänsten märks alla inventarier. Från ett utomstående perspektiv kan det tyckas underligt att det inte finns några riktlinjer för att märka kommunens materiella anläggningstillgångar. Detta eftersom stöldbegärligheten skulle minska samt att det skulle underlätta att identifiera respektive materiell anläggningstillgång vid uppdateringar av inventarielistor och anläggningsregister. Vi anser att kommuner borde överväga att märka sina materiella anläggningstillgångar, framförallt för att underlätta en fysisk inventering som kommuner idag är mindre bra på att göra. Räddningstjänsten i Svedala kommun kan ses som ett föredömligt exempel.

6.4 Kommunikation

I Svedala kommun finns det brister gällande kommunikationen vid uppdateringar av kommunens anläggningsregister. Ekonomiansvarige menar att ansvaret är delegerat till respektive verksamhet och resultat enhet att föra och hålla sina inventarielistor uppdaterade. Vi ser nackdelar med Svedala kommuns aktuella system med inventarielistor och anläggningsregister, då dessa inte på något sätt är integrerade med varandra. Svedala kommuns system skulle bli bättre ifall kommunens anläggningsregister uppdateras med automatik när ändringar görs i inventarielistorna. Idag används det enkla kalkylprogrammet Excel för att föra Svedala kommuns anläggningsregister. Detta program är inte lämpligt att

använda för ett anläggningsregister då det är för komplicerat att hålla ajour, eftersom allt måste registreras och matas in manuellt. Excel skulle kunna fungera för en mindre verksamhet men inte för en så stor och omfattande organisation som en kommun. Därför ser vi nu stora fördelar med att Svedala kommun i nuläget håller på att implementera ett nytt system för kommunens anläggningsregister. Med detta system kommer anläggningsregistret att kunna skötas mera med automatik och fler personer än ekonomichefen och redovisningsansvarig kommer att ha access till registret. Om verksamheterna har access till anläggningsregistret kommer de att kunna gå in i registret och se huruvida deras inventarielistor stämmer eller inte. När Svedala kommun är färdig med implementeringen av det nya anläggningsregistret skulle kommunen även kunna implementera inventarielistorna i det nya systemet. När inventarielistorna uppdateras skulle en impuls kunna skickas till anläggningsregistret med information om att något har ändrats. Med detta system skulle Svedala kommun ha en bättre uppdatering och ha en bättre kontroll av sina materiella anläggningstillgångar. Arbetet skulle därefter inte längre vara lika betungande som i dagsläget.

6.5 Tillsyn

I Svedala kommun finns en aktiv fungerande intern kontroll över det som kommunen i nuläget anser är viktigt utifrån risk och väsentlighet. Svedala kommun har i sin analys bedömt att riskerna inte är avsevärt stora gällande kommunens materiella anläggningstillgångar. Svedala kommuns materiella anläggningstillgångar finns upptagna i kommunens kontrollplan avseende intern kontroll, men enligt kontrollplanen bedöms till exempel inventarieförteckningars risk för felaktigheter osannolik, konsekvens av att felaktigheter uppstår som kännbar, vikt av kontroll som mindre nödvändig och att kontrollfrekvensen är vart femte år. Trots att inventarielistorna och att de materiella anläggningstillgångarna bedöms som mindre viktiga att kontrollera, så anser vi att det är viktigt att kontrollera eftersom de ligger till grund för Svedala kommuns anläggningsregister som i sin tur återspeglas i årsredovisningen. Trots att det inte är lika viktigt för allmännyttan att kommuners årsredovisning är upprättad enligt god redovisningssed som det är för aktieägare i publika bolag, så anser vi att även kommuner bör redovisa de materiella anläggningstillgångarnas verkliga värde enligt gällande normer. Därför anser vi att den interna kontrollen bör granska inventarielistorna mer regelbundet och grundligt. I samband med detta så skulle det önskas ett närmare samarbete mellan Svedala kommuns interna kontrollgrupp, de kommunala revisorerna och de sakkunniga biträdena. Ett närmare samarbete skulle speciellt ske med de sakkunniga biträdena, eftersom det är dem som framförallt reviderar Svedala kommuns balansräkning och således även kommunens materiella anläggningstillgångar.

Samarbetet som Svedala kommun påbörjade med andra kommuner vid framtagandet av den nu brukade kontrollplanen inom intern kontroll bör återupptas för att ta del av och dela med sig av rutiner och erfarenheter som uppdragats under åren. Genom ett återupptaget samarbete

kan utvärderingen av den interna kontrollen förbättras, vilket kan leda till bättre kontroller av kommunernas verksamheter vilket i sin tur kan resultera i en mer rättvisande redovisning.

Enligt KL är det de kommunala revisorerna som skall avlämna revisionsberättelsen. Vår uppfattning är att det är de sakkunniga biträden som gör den ekonomiska granskningen medan de kommunala revisorerna främst granskar politiska beslut. Detta kan bero på att de kommunala revisorerna i en mindre kommun är politiker som inte alltid fullt ut har den ekonomiska kompetensen att revidera ekonomiska sakfrågor. Vi förmodar att de kommunala revisorerna är väl insatta i KL, men att de inte är fullt så insatta i KRL. Vi ser därmed ett stort behov av de sakkunniga biträdena som komplement till de kommunala revisorerna. Detta eftersom de sakkunniga biträdena har kunskapen och erfarenheten som erfordras för att revidera Svedala kommuns ekonomiska sakfrågor och för att fungera som ekonomisk rådgivare åt kommunen. En god relation och en god utförd revision leder även till att den interna kontrollen säkerställs ytterliggare. De sakkunniga biträden ser Svedala kommun utifrån ett externt perspektiv och kan på så sätt ge förslag och influenser som annars lätt kan förbises av de kommunala tjänstemännen.

6.6 Materiella anläggningstillgångar

Trots att Svedala kommun under flertal år har haft vetskap om att systemet för anläggningsregistret varit undermåligt och inte motsvarat ställda krav enligt lagar och normer, så har beslutet och arbetet med att anskaffa ett modernt system för anläggningsregister inte påbörjats förrän under år 2005. Orsakerna till detta är säkerligen många, men anläggningsregistret har tidigare inte haft någon större prioritet då det inte funnits något intresse tidigare. Tidigare har anläggningsregistret bara uppdaterats en gång per år, men kommer numera att uppdateras tre gånger per år vilket vi ser som mycket positivt och passande för en så stor organisation som en kommun är. Svedala kommun har även varit medveten om att rutinerna för avskrivningar för materiella anläggningstillgångar har varit felaktiga och att avskrivningarna inte gjorts enligt gällande lagar och normer. Svedala kommun säger sig att nu framöver i samband med det nya systemet för anläggningsregister så skall kommunen också påbörja sina avskrivningar under anskaffningsåret vilket överrensstämmer med gällande lagar och normer. Svedala kommun skall också i samband med det nya anläggningsregistret redovisa för varje materiell anläggningstillgångs anskaffningstidpunkt, anskaffningsvärde och ackumulerade avskrivningar vilket är i enlighet med bokföringsnämndens allmänna råd.

Svedala kommun och dess verksamheter har svårigheter att skilja på vad som skall anses utgöra en materiell anläggningstillgång och vad som skall anses som en driftskostnad. Detta gäller framförallt vid tillbyggnader och reparationer av befintliga materiella anläggningstillgångar. För att Svedala kommun skall komma till rätta med detta problem gäller att kommunen har tydligt fastslagna riktlinjer för vad som skall hänföras till löpande

kostnader och vad som skall ses som värdehöjande och aktiveras som en materiell anläggningstillgång. Dessa riktlinjer finns i nuläget i Svedala kommuns ekonomihandbok som samtliga tekniker och ingenjörer har access till, men tydligen så efterföljs inte dessa. Det är därför av stor vikt att Svedala kommun uppmanar och poängterar vikten till samtliga tekniker och ingenjörer att använda sig av kommunens ekonomihandbok vid fastställande av investerings utgifter. Ett ytterligare steg för att Svedala kommun skall komma till rätta med detta problem skulle vara att kommunens ekonomer sammankallar ett möte med kommunens samtliga tekniker och ingenjörer, som i nuläget bestämmer anskaffningsvärdena. På mötet skall ekonomerna grundligen förklara hur investeringsutgifterna skall fördelas som kostnader för reparation och underhåll alternativt vilka investeringsutgifter som skall aktiveras. Därefter bör antingen den interna kontrollgruppen, de sakkunniga biträdena eller de kommunala revisorerna granska att riktlinjerna följs.

Svedala kommun redovisar alla leasingkostnader som operationell leasing trots att viss leasing troligtvis skulle kunna ses som finansiell och därmed ingå i de materiella anläggningstillgångarna. I Svedala kommun är de medvetna om detta, men det är praxis i kommuner att redovisa leasing som hyresavtal. För att kommuner skall ge en mer rättvisande bild av sin ekonomiska ställning borde leasingavtalen redovisas efter den ekonomiska innebörden. Detta skulle även överensstämja med god redovisningssed.

7. Slutsatser

Vi presenterar här våra slutsatser som vi kommit fram till i denna uppsats. Kapitlet avslutas med möjligheter till framtida forskning och våra reflektioner kring uppsatsen.

7.1 Slutsatser

Genom vår empiriska studie kan vi konstatera att en mindre kommun, som Svedala kommun, är medvetna om och tilldelar resurser för att kommunen skall ha en fungerande intern kontroll. Svedala kommun har utarbetat en kontrollplan angående intern kontroll, detta har skett tillsammans med andra liknande kommuner. Detta anser vi var bra, eftersom de kunde utbyta erfarenheter sinsemellan. Tyvärr har samarbetet och utbytet av erfarenheter uteblivit gällande den interna kontrollen under senare år. Vi anser att mindre kommuner har stor nytta av att ha ett väl fungerande samarbete med liknande kommuner, eftersom mindre kommuner oftast saknar den breda och djupa kompetens som större kommuner besitter. Genom att mindre kommuner utbyter lärdomar och kunskap så får även de i likhet med större kommuner en större kompetens, vilket kan ge ett bättre reglemente och rutiner för intern kontroll. Vi anser att de övergripande rutiner som idag finns för att säkerställa den interna kontrollen generellt fungerar bra, då kontroller sker inom utvalda viktiga områden i Svedala kommun.

Svedala kommun har tillsammans med samarbetskommunerna konstaterat, genom en risk- och väsentlighetsanalys, att den interna kontrollen av materiella anläggningstillgångar var av mindre vikt. Detta kan bero på att de påverkats av kommunernas förhållningssätt, som vi har konstaterat i huvudsak är budgetorienterade och resultatfokuserande. Kommunernas balansräkning och då indirekt de materiella anläggningstillgångarna anses genom detta förhållningssätt som mindre väsentliga. Det är möjligt att det därmed inte avsätts tillräckligt med resurser i kommunerna för att säkerställa rutinerna för materiella anläggningstillgångar.

Svedala kommuns rutiner och kontroll gällande materiella anläggningstillgångar genom kommunens anläggningsregister har tidigare varit och är klandervärd, tills det nya systemet för hantering av anläggningsregistret fullt ut används. Vi ser därmed många fördelar med att Svedala kommun nu, efter många års medvetenhet och kritik till slut har påbörjat arbetet med implementeringen av ett helt nytt system för anläggningsregistret. Med det nya systemet önskar vi att Svedala kommun framöver även kommer att följa övriga lagar och normer som reglerar materiella anläggningstillgångar fullt ut, som Svedala kommun har framlagt för oss. Att Svedala kommun nu har bestämt sig för att ändra sin materiella anläggningstillgångsredovisning och sitt anläggningsregister förmodar vi beror mycket på att kommunen under senare tid har fått in nya tjänstemän. Dessa tjänstemän har med sin kompetens och sitt intresse insett vikten med att genomföra en implementering av ett väl

fungerande anläggningsregister som uppfyller gällande lagar och normer. Detta visar att det är viktigt för mindre kommuner att få in nya influenser och ny kompetens i organisationen, eftersom det ofta kan leda till förbättringar och möjligheter.

Svedala kommun använder sig av olika attestrutiner för att undvika felaktigheter. Bland annat använder vissa verksamheter i Svedala kommun sig av skannade fakturor som endast behöriga tjänstemän kan attestera. Samtliga fakturor, skannade som manuella, måste attesteras av minst två behöriga tjänstemän. Svedala kommun har därmed enligt oss ett väl fungerande attestsystem som leder till att de avsiktliga och oavsiktliga felaktigheterna minskar gällande brister i attestrutinerna vid anskaffande, försäljning och vid utrangering av materiella anläggningstillgångar.

I mindre kommuner förekommer det att redovisningen av materiella anläggningstillgångar blir felaktig när kommuner inte har följt uppsatta riktlinjer för vad som skall aktiveras eller kostnadsföras. Detta sker särskilt i samband med investeringar som även innefattar reparation och underhåll av befintliga materiella anläggningstillgångar. Ur en redovisningsmässig syn är det viktigt att investeringsutgifter hänförs till investeringens ändamål. Det är felaktigt att kommuner använder sig av att tolka en investering som en kostnad eller som en materiell anläggningstillgång för att resultatjustera beroende på kommunens budget och resultat. För att minska felaktigheterna kring aktiverings- och kostnadsföringsproblematiken kan det krävas uppmaningar från kommunstyrelsen och kommunledningen alternativt från Rådet för kommunal redovisning.

Sammanfattningsvis kan vi konstatera att en mindre kommun som Svedala kommun främst ser till kommunens allmännyttan och kommunmedborgarnas nytta, därmed blir tillsynen av de materiella anläggningstillgångarna relativt oprioriterade för mindre kommuner.

7.2 Reflektioner kring uppsatsen

Vi är medvetna om att empirin grundar sig på ett begränsat geografiskt område och att vi endast undersökt förhållandena i en mindre kommun vilket leder till att vår empiri inte går att generalisera till fullo.

Vi har under uppsatsens gång upplevt att kunskapen generellt sett har varit liten gällande den kommunala ekonomiska verksamheten och hur kommuners struktur fungerar. Vi tycker att den information som har framkommit gällande kommunal verksamhet har varit intressant och är av allmänbildande karaktär. Utifrån detta anser vi att undervisning gällande kommunal redovisning och revision skulle vara av intresse och eventuellt ingå som en valbar kurs vid landets ekonomihögskolor, särskilt då kommuner är stora arbetsgivare.

7.3 Framtida forskning

Vi anser att det kan finnas behov av att genomföra en kvantitativ studie av kommuners interna kontroll och intresse av att redovisa sina materiella anläggningstillgångar. Detta för att undersöka och i större omfattning kunna generalisera kommuners syn och intresse för att ha en väl fungerande intern kontroll som säkerställer att kommuners redovisning är tillförlitlighet. Vidare kan det vara av intresse att undersöka ifall arbetet för att upprätta rutiner för att säkerställa den interna kontrollen skiljer sig åt i mindre och i större kommuner.

Under vår empiriska studie framkom det att kommuner anser det vara mycket väsentligt att säkerställa att rutiner finns för att förhindra avsiktliga och oavsiktliga felaktigheter gällande kommunens pengaflöden. Vi ser därför ett intresse av att studera den interna kontrollen som kommunen har för att områden såsom utbetalningar av löner och av socialbidrag skall fungera väl och inte missbrukas av kommunens anställda och medborgare.

Källförteckning

Publicerade källor

Andersson, Ib (1998), *Den uppenbara verkligheten – Val av samhällsvetenskaplig metod*, Studentlitteratur

Artsberg, Kristina (2003), *Redovisningsteori – policy och praxis*, Liber Ekonomi

Bell, Judith (1993), *Introduktion till forskningsmetodik*, Studentlitteratur, andra upplagan

Brorström Björn, Eriksson Ola, Haglund Anders (2003), *Kommunal redovisningslag – beskrivning och tolkning*, Studentlitteratur, fjärde upplagan

Bryman, Alan (2002), *Samhällsvetenskapliga metoder*, Liber ekonomi

Denscombe, Martyn (2000), *Forskningshandbok – för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*, Studentlitteratur

Eneroth, Bo (1984), *Hur mäter man vackert*, Natur och Kultur

Falkman Pär, Orrbeck Katarina (2001), *Den offentliga sektorns redovisning*, Studentlitteratur

FAR (2000), *Testa den interna kontrollen och redovisningen*, FAR Förlag

FARs Revisionsbok 2000, FAR Förlag 2000

FARs Samlingsvolym 2005 del I, FAR Förlag 2005

Haglund Anders, Sturesson Jan, Svensson Roland (2001), *Intern kontroll- ett flerdimensionellt ledningsverktyg*, Komrev Öhrlings PriceWaterhouseCoopers

Holme Idar Magne, Solvang Bernt Krohn (1997), *Forskningsmetodik*, Studentlitteratur

Häggroth Sören, Peterson Carl-Gunnar (1998), *Kommunal kunskap*, Hjalmar & Jörgen Bokförlag

Jacobsen, Dag Ingvar (2002), *Vad, hur och varför?*, Studentlitteratur

Komrev (1999), *60 år av revisioner – Komrev blickar bakåt och framåt*, Komrev Öhrlings PriceWaterhouseCoopers

Korsell Lars, Nilsson Mikael (2003), *Att förebygga fel och fusk*, Nordstedts juridik

Lindquist Ulf, Losman Sten (2004), *1991 års kommunallag i dess lydelse den 1 januari 2004*, Norstedts juridik, sjunde upplagan

Lundahl Ulf, Skärvad Per-Hugo (1992), *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, Studenlitteratur

Lundin, Olle (1999), *Kommunal revision – en rättslig analys*, Iustus Förlag

Rhenman, Erik (1967), *företagsdemokrati och företagsorganisation*, Pan/Nordstedt

Svenska kommunförbundet, Ekonomistyrningsverket, Landstingsförbundet (1999), *Elektronisk handel – Intern kontroll och redovisning*, Kommentus Förlag AB

Svenska kommunförbundet, Landstingsförbundet (1983), *Kommunal revision – vägledande principer*, Svenska kommunförbundet och Landstingsförbundet

Lagar, förordningar och rekommendationer

Aktiebolagslag (1975:1387)

BFNAR 2003:1, Uttalande om anläggningsregister

Kommunal redovisningslag (1997:614)

Kommunallagen (1991:900)

Redovisningsrådets rekommendationer

SOU 2004:107 (2004), *Att granska och pröva ansvar i kommuner och landsting*

Muntliga källor

Kalliomäki, Pekka, Redovisningsansvarig i Svedala kommun. Personlig intervju 2005-12-01.

Kirkwood-Lundh, Vanja, Verksamhetsansvarig ekonom Miljö och Teknik i Svedala kommun. Personlig intervju 2005-12-06.

Larsson, Svante, Sakkunnigt biträde i Svedala kommun, Auktoriserad revisor KPMG Malmö. Personlig intervju 2005-12-09.

Nordgren, Sverker, Kommunfullmäktige i Svedala kommun. Telefonintervju 2005-12-01.

Sanderberg, Björn, Ekonomichef i Svedala kommun. Personlig intervju 2005-12-01.

Seeger, Tommy, Finanschef och ansvarig för Intern kontroll i Svedala kommun, tidigare ekonomichef i kommunen. Personlig intervju 2005-12-06.

Thorné, Örjan, Räddningschef och resultatansvarig i Svedala kommun. Personlig intervju 2005-12-19.

Elektroniska källor

Boström Pia, Håkansson Elisabet (2004) *Granskning av den interna kontrollen inom skol- och barnomsorgsförvaltningens verksamhet/rutiner*,

<http://www.jonkoping.se/politisk/krevision/sbninternk.pdf>, 2005-12-15

Rådet för kommunal redovisning, 2002

<http://www.rkr.se/filer/rekommendationer/21589%20Rek%20nr%2011%202002.pdf>,

2005-12-15

Sveriges kommuners och landstings hemsida, 2001

<http://www.skl.se/artikel.asp?A=5029&C=2199>, 2006-01-05

Svedala kommuns hemsida,

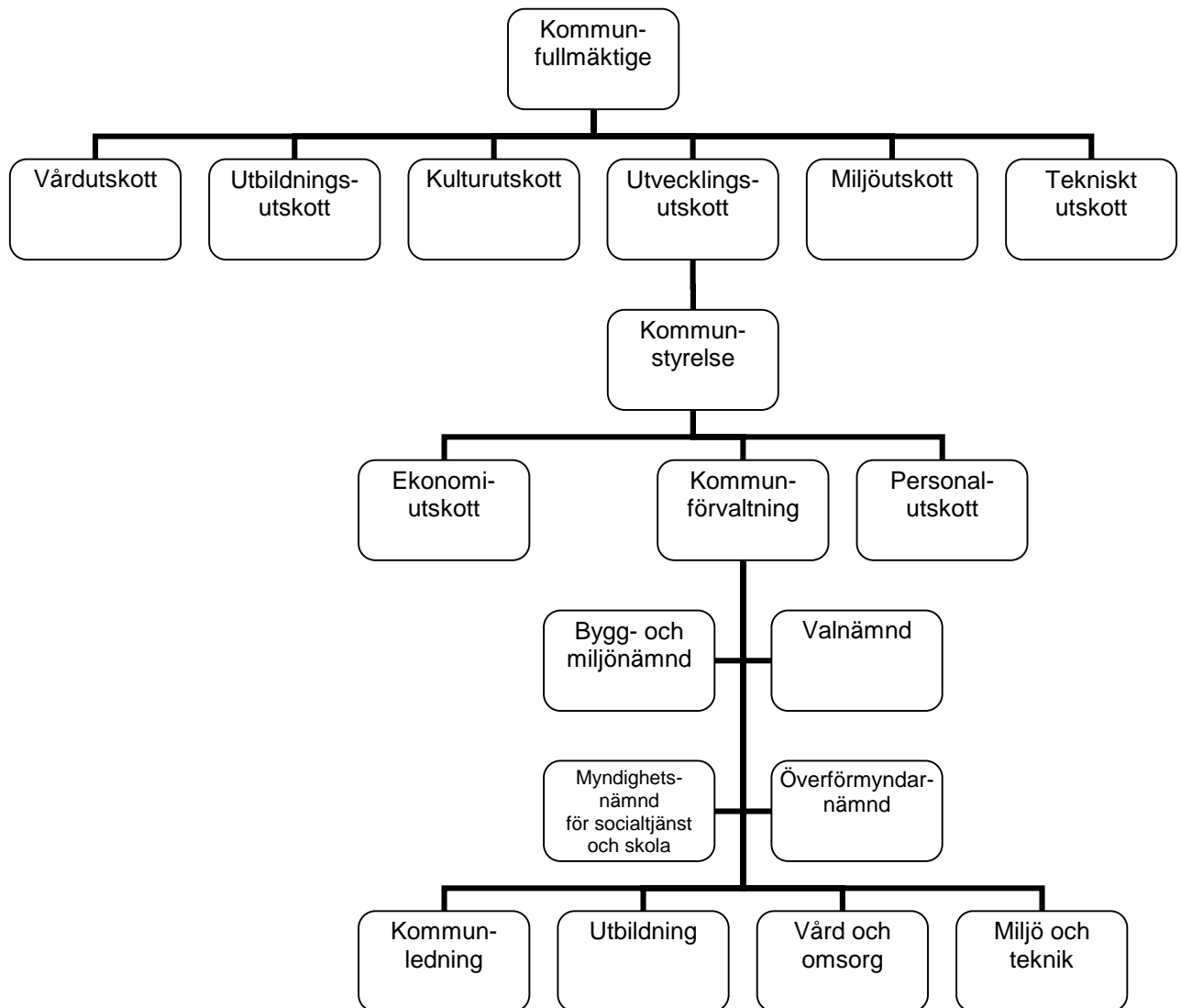
<http://www.svedala.se>, 2006-01-04

Årsredovisning Svedala kommun, 2004,

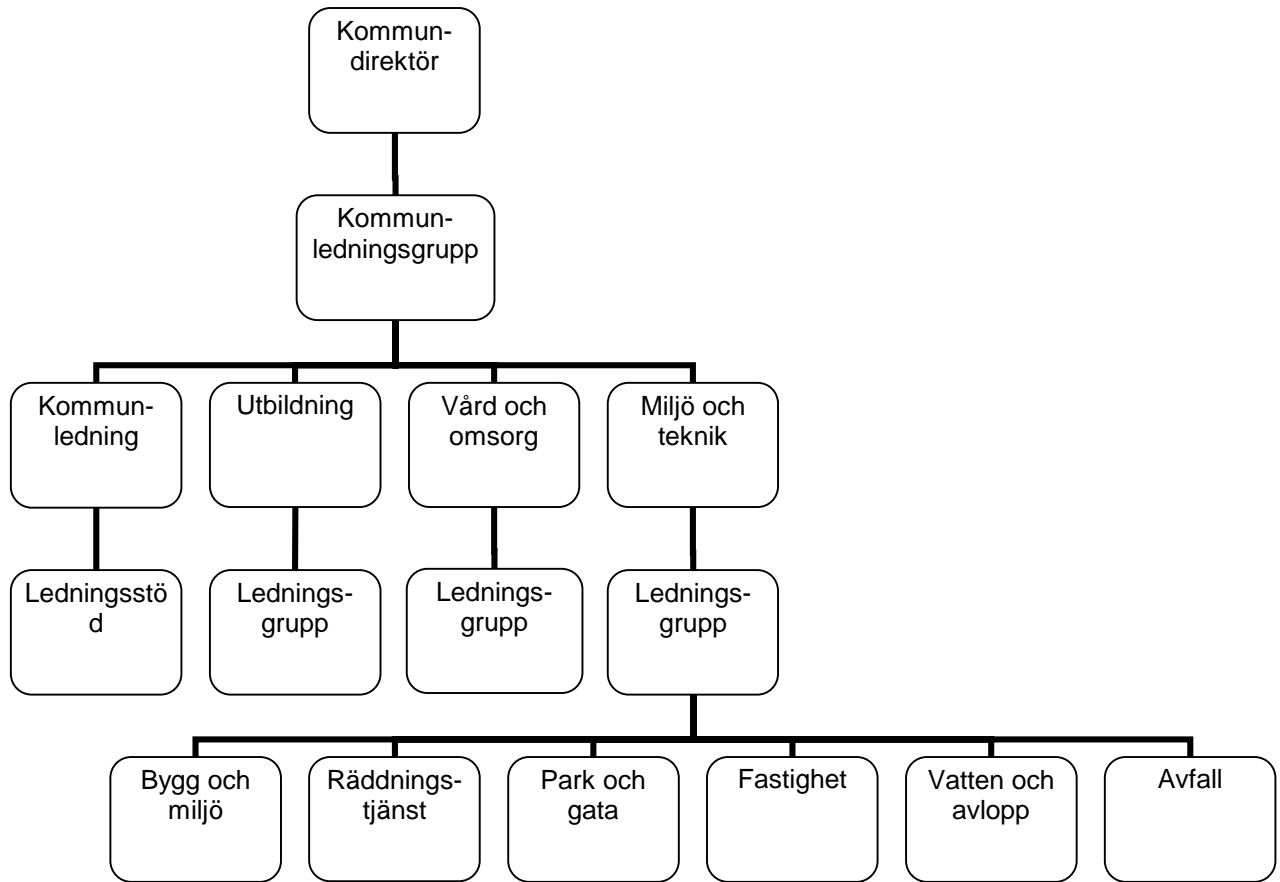
http://www.svedala.se/pages/cgi-bin/PUB_Latest_Version.exe?pageId=1248&allFrameset=1,

2006-01-04

Bilaga 1: Svedala Kommuns organisation



Bilaga 2: Svedala kommuns förvaltning



Bilaga 3: Intervjudiskussionsunderlag 1

Syftet med intervjun är att diskutera kommunens interna kontroll av materiella anläggningstillgångar utifrån existens, värdering, fullständighet och förvaltning.

Existens

Finns det eller har kommunen:

- Rutiner för hur många gånger per år anläggningsregistret skall uppdateras? Vad är syftet med dessa uppdateringar?
- Rutiner för vad som skall ingå vid uppdateringarna av anläggningsregistret?
- Rutiner gällande kontrollen avseende materiella anläggningstillgångar med bokfört värde 0 kronor?
- Rutiner för att kontrollera anläggningsregistret genom fysisk inventering?
- Rutiner och kontroller att den fysiska inventeringen leder till korrekta uppdateringar av anläggningsregistret?
- Rutiner gällande leasing i kommunen, ifall det förekommer?

Värdering

Finns det eller har kommunen:

- Rutiner att de materiella anläggningstillgångarnas bokförda värde överensstämmer med faktura eller motsvarande underlag?
- Rutiner för att de materiella anläggningstillgångarnas anskaffningsvärde åläggs kostnader som är hänförliga till anskaffandet?
- Rutiner gällande de materiella anläggningstillgångarnas avskrivningsmetod? Finns det undantag från rutinerna för att ge en mer rättvisande bild av den materiella anläggningstillgången?
- Rutiner för hur de materiella anläggningstillgångarnas ekonomiska livslängd beräknas?
- Rutiner för att kontrollera att de materiella anläggningstillgångarnas avskrivningsperioder är rimliga? Vad utgår kommunen från?
- Rutiner för godkännande och dokumentation gällande förändringar i de materiella anläggningstillgångarnas avskrivningstid?
- Rutiner för hur nedskrivningar behandlas?

Fullständighet

Finns det eller har kommunen:

- Rutiner hur ofta anläggningsregistret avstäms mot bokföringens/huvudbokens saldo?
- Rutiner att kontrollera kommunens tillgångar mot externa bekräftelser?
- Rutiner att kontrollera att samtliga beslutade och levererade anskaffningar är redovisade som materiella anläggningstillgångar och är upptagna i anläggningsregistret?

Förvaltning

Finns det eller har kommunen:

- Kontrollrutiner över de materiella anläggningstillgångarna förutom anläggningsregistret?
- Rutiner för att befogenhet finns för större anskaffningar?
- Rutiner för vilka personer som är behöriga till olika anskaffningar/investeringar?
- Rutiner för att bara befogade materiella anläggningstillgångar anskaffas?
- Rutiner för attestering av fakturor/utbetalning gällande anskaffade materiella anläggningstillgångar?
- Rutiner för hur de materiella anläggningstillgångarna förvaras och hur de försäkras?
- Rutiner för hur inventeringar godkänns och hur dessa följs upp mot faktiska kostnader?
- Rutiner för utrangering och försäljning av materiella anläggningstillgångar? Vem är behörig att godkänna utrangering och försäljning?

Bilaga 4: Intervjudiskussionsunderlag 2

Syftet med intervjun är att diskutera kommunens interna kontroll av materiella anläggningstillgångar utifrån kontrollmiljö, riskbedömning, kontrollaktiviteter, kommunikation och tillsyn.

- Känner ni till COSO-modellen? I så fall används denna i Svedala kommun?
- Har ni satt upp riktlinjer för vem (befattning) som skall köpa in viss egendom/inventarier?
- Finns det beloppsriktlinjer, att över den här summan behövs en annan befattningshavares godkännande?
- Har ni attesteringsriktlinjer att dessa måste passera minst två personer?

- Har ni satt upp riktlinjer för riskbedömning? Belopp/områden
- Hur ofta får ni riskbedömningsrapporter?
- Hur kan ni påverka riskanalysen/riskbedömningen?

- Har ni satt upp riktlinjer för kontrollaktiviteter? Det vill säga konkreta åtgärder för att minimera de risker som finns.
- Hur kan ni påverka kontrollaktiviteterna?

- Hur fungerar kommunikationen i Svedala kommun?
- Har ni satt upp riktlinjer för hur kommunikationen skall fungera?
- Hur kan ni påverka kommunikationen?

- Vet ni hur ofta det sker en tillsyn/utvärdering av kontrollsystemen?
- Har ni satt upp riktlinjer för hur tillsynen/utvärderingen av kontrollsystemen skall fungera och hur ofta?

- Hur säkerställer kommunen att bara materiella anläggningstillgångar som existerar och tillhör kommun bokförs på rätt sätt?
- Hur säkerställer kommunen att materiella anläggningstillgångar bokförs?
- Hur säkerställer kommunen att materiella anläggningstillgångar värderas på rätt sätt?
- Hur säkerställer kommunen att förändringarna gällande materiella anläggningstillgångar endast görs enligt kommunfullmäktiges beslut och gällande rutiner?
- Hur säkerställs den fysiska kontrollen av materiella anläggningstillgångar?