



LUNDS UNIVERSITET

Ekonomihögskolan

Företagsekonomiska Institutionen
FEKN90, Företagsekonomi
Examensarbete på Civilekonomprogrammet
VT 2016

Attestregler som en del av den interna kontrollen

– En studie av fyra svenska landstings attestregler

Författare:

Isabella Melin

Emma Svensson

Handledare:

Per Magnus Andersson

Sammanfattning

Examensarbetets titel: Attestregler som en del av den interna kontrollen – En studie av fyra svenska landstings attestregler

Seminariedatum: 25 maj 2016

Ämne/Kurs: FEKN90 Examensarbete på Civilekonomprogrammet, 30 hp

Författare: Isabella Melin och Emma Svensson

Handledare: Per Magnus Andersson

Nyckelord: beteendestyning, intern kontroll, attestregler, landsting och avvägningar

Syfte: Syftet med uppsatsen är att beskriva, analysera och diskutera hur några svenska landsting utformar och tillämpar sina attestregler som en del av den interna kontrollen.

Metod: En kvalitativ, explorativ studie med ett tolkningsperspektiv och induktiv ansats användes för att uppfylla syftet. En multipel fallstudie användes och semi-strukturerade personliga intervjuer genomfördes med representanter från fyra svenska landsting. Ett av landstingen fick rollen som studiens huvudfall.

Teoretiska perspektiv: Studiens teoretiska utgångspunkter har främst varit agentteorin, teori som berör beteendestyning och COSO:s ramverk för intern kontroll. Därtill har rekommendationer angående attestregler använts som teori.

Empiri: Empirimaterialet består främst av personliga intervjuer med redovisningschefer och operativa chefer från fyra svenska landsting: Region Skåne, Region Halland, Region Jönköpings län och Landstinget i Kalmar län, vilka stöts av information från respektive landstings attestregler.

Slutsats: Genom att beskriva och analysera studiens sex utgångspunkter har det konstaterats att det finns flera olika sätt att utforma och tillämpa attestregler. I fyra av utgångspunkterna har flertalet skillnader diskuterats. Dessa har i studien presenterats som ett antal avvägningar som landsting står inför vid utformning och tillämpning av attestregler.

Abstract

Title: Rules of Attest as a Part of the Internal Control – A Study of Rules of Attest in Four Swedish Counties

Seminar date: May 25th 2016

Course: FEKN90 Master Thesis in Business Administration, 30 ECTS

Authors: Isabella Melin and Emma Svensson

Supervisor: Per Magnus Andersson

Keywords: behavioral control, internal control, rules of attest, county and considerations

Purpose: The purpose of the essay is to describe, analyze and discuss how Swedish counties design and implement their rules of attest as a part of the internal control.

Methodology: A qualitative, explorative and interpretative study with an inductive approach was conducted to fulfill the purpose. A multiple case study was used and semi-structured interviews were held with representatives from four Swedish counties. One of the counties was considered the main case of this study.

Theoretical perspectives: The agency theory, theory concerning behavioral control and the COSO framework for internal control was our basis for the theoretical framework. Moreover, recommendations concerning rules of attest have also been used as theory.

Empirical foundation: The empirical material primarily consists of interviews with representatives from four Swedish counties: Region Skåne, Region Halland, Region Jönköpings län and Landstinget i Kalmar län, which are supported by information from each organization's rules of attest.

Conclusion: From the analysis we conclude that there are several ways to design and implement rules of attest. In four of the investigated factors, differences were found. These have been presented as considerations that counties need to take into account when they design and implement rules of attest.

Förord

Vi vill börja med att tacka Region Skåne för att vi involverats i arbetet med anpassningen av deras attestregler. Ett stort tack riktas till de personer inom regionen som hjälpt oss med värdefull information under arbetets gång, och särskilt vår kontaktperson Nils Peter Magnusson som under det gångna halvåret bidragit med sin kunskap och åsikter samt förmedlat kontaktuppgifter till personer inom regionen. Vi vill även passa på att tacka de respondenter som ställde upp på intervju på Region Skåne, Region Halland, Region Jönköpings län och Landstinget i Kalmar län. Avslutningsvis, riktas ett tack till vår handledare Per Magnus Andersson för goda råd och idéer.

Lund, den 18 maj 2016

Isabella Melin

Emma Svensson

Innehållsförteckning

SAMMANFATTNING	2
ABSTRACT	3
FÖRORD	4
1. INLEDNING	1
1.1 BAKGRUND	1
1.2 PROBLEMATISERING	2
1.3 SYFTE OCH PROBLEMFORMULERING	4
1.4 AVGRÄNSNING	4
1.5 DISPOSITION	5
2. METOD	6
2.1 FORSKNINGSSTRATEGI.....	6
2.2 FORSKNINGSDSIGN.....	7
2.3 UTFORMNING AV DEN TEORETISKA REFERENSRAMEN	8
2.4 VAL AV ANALYSOBJEKT	8
2.4.1 <i>Region Skåne som huvudfall</i>	8
2.4.2 <i>Övriga analysobjekt</i>	9
2.5 DATAINSAMLING.....	10
2.5.1 <i>Inläsning</i>	10
2.5.2 <i>Kunskapsgrundande intervjuer med Region Skåne</i>	11
2.5.3 <i>Attestregler</i>	12
2.5.4 <i>Intervjustudie</i>	12
2.6 ANALYSPROCESSEN	15
2.7 STUDIENS TROVÄRDIGHET	16
2.7.1 <i>Validitet</i>	16
2.7.2 <i>Reliabilitet</i>	16
2.8 ETISKA ÖVERVÄGANDEN	16
3. TEORETISK REFERENSRAM	18
3.1 EN TEORETISK UTGÅNGSPUNKT - AGENTTEORIN.....	18
3.2 STYRNING OCH KONTROLL – EN LITTERATURÖVERSIKT	20
3.2.1 <i>Beteendestyrning</i>	20
3.2.2 <i>Fler sätt att påverka anställdas beteende</i>	26
3.3 COSO:S RAMVERK FÖR INTERN KONTROLL	28
3.3.1 <i>Styr- och kontrollmiljö</i>	29
3.3.2 <i>Riskvärdering</i>	30
3.3.3 <i>Kontrollaktiviteter</i>	31
3.3.4 <i>Information och kommunikation</i>	31
3.3.5 <i>Övervakande aktiviteter</i>	32
4. ATTESTREGLER INOM DEN KOMMUNALA SEKTORN	34
4.1 BESKRIVNING AV DEN SVENSKA KOMMUNALA SEKTORN	34
4.2 REKOMMENDATIONER FÖR UTFORMNING AV ATTESTREGLER	35
4.3 REGION SKÅNES ATTESTREGLER – EN FÖRSTA BESKRIVNING.....	38
4.4 VÅR ANALYSMODELL	42
5. ANALYS AV LANDSTINGENS ATTESTREGLER	45
5.1 VERKSTÄLLANDE AV ATTESTREGLER.....	45
5.2 ATTESTRÄTT OCH ROLLER	49

5.3 UTBILDNING OCH INFORMATION	56
5.4 RISK.....	58
5.5 PROCESSER FRÅN BESTÄLLNING TILL BETALNING	60
5.6 UPPFÖLJNING	71
5.7 LANDSTINGENS AVVÄGNINGAR.....	74
6. AVSLUTNING.....	81
6.1 SLUTSATS OCH DISKUSSION	81
6.2 METODDISKUSSION.....	84
6.3 FÖRSLAG TILL VIDARE FORSKNING.....	84
KÄLLFÖRTECKNING.....	86
BILAGA 1 - REGION SKÅNE	92
BILAGA 2 - REGION HALLAND	102
BILAGA 3 - REGION JÖNKÖPINGS LÄN	111
BILAGA 4 - LANDSTINGET I KALMAR LÄN.....	120
BILAGA 5 – ARTIKEL TILL TIDNINGEN KOMMUNAL EKONOMI.....	131

1. Inledning

I det här avsnittet diskuteras betydelsen av intern kontroll i den kommunala verksamheten. Kontroll av verifieringar kan ses som en del av den interna kontrollen och hur kontrollen ska ske beskrivs ofta i ett attestreglemente med tillhörande tillämpningsanvisningar. Utformningen och tillämpningen av intern kontroll är sällan undersökt. Ett fåtal skrifter har påträffats angående hur attestregler kan utformas, men hur landsting faktiskt gör tycks efterfrågas vid förändringsarbeten. Det leder in på studiens syfte som är att beskriva, analysera och diskutera hur några svenska landsting utformar och tillämpar sina attestregler som en del av den interna kontrollen.

1.1 Bakgrund

Ekonomiska oegentligheter är ett vanligt problem i samhället och har troligen alltid funnits inom både privat och offentlig sektor. Oegentligheter är därför inte knutna till tid eller typ av verksamhet. Under de senaste decennierna har det uppdagats flera oegentligheter inom svenska kommunala verksamheter (SOU 2004:107). Oegentligheter har utförts av både kommunalt anställda och externa intressenter, som exempelvis leverantörer. Ett relativt aktuellt exempel är att Stockholm stad betalade blufffakturor på miljonbelopp under ett byggnadsprojekt. Transaktioner hade godkänts av ansvariga inom kommunen vilket tydde på brist i kontrollsystemet (Orre, 2014). Ett annat exempel är muthärvan i Göteborg där ett antal olika typer av oegentligheter förekom i Göteborgs kommun och kommunala bolag, i form av bland annat bedrägeri och mutbrott. Till följd av detta förstärktes den ekonomiska kontrollen för inköp och upphandlingar (Milder, 2013). Landstinget i Värmland valde också att stärka sina kontrollrutiner efter att de betalat ut över fyra miljoner till en sjukgymnast och före detta landstingspolitiker på grund av falska kvitton och patientjournaler (Eriksson, 2014).

Det som framkommer av fallen ovan är att oegentligheter har kunnat genomföras och skattemedel felaktigt betalas ut, vilket tyder på brister i kontrollen. För att förebygga oegentligheter kan intern kontroll implementeras i verksamheten. Intern kontroll är en företeelse som under de senaste tjugo åren fått ökad uppmärksamhet. Från början användes intern kontroll främst i redovisnings- och revisionssammanhang men har på senare tid blivit en integrerad del av organisationers styr- och kontrollsystem (Arwinge, 2013). Hur den interna kontrollen bör utformas fanns länge inte specificerat men efter flertalet bedrägerier

och oegentligheter på 1990-talet beslutade sig fem intresseorganisationer i USA för att gemensamt ta fram anvisningar för intern kontroll. Deras arbete ledde fram till en allmänt accepterad standard för hur god intern kontroll kan uppnås. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) publicerade standarden år 1992 och definierar intern kontroll på följande sätt:

Intern styrning och kontroll är en process utförd av en organisations styrelse, ledning och annan personal, utformad för att ge en rimlig försäkran om uppnåendet av mål som rör verksamheten, rapporteringen och följsamhet gentemot lagar och regler. (Källa: Internrevisorerna, 2013, s. 1)

Genom att se intern kontroll som en process indikeras att arbetet är ständigt pågående för att säkerställa bland annat att lagar följs och organisationers mål uppfylls. Standarden är tänkt att appliceras på alla typer av organisationer (Internrevisorerna, 2013). COSO har sedan 1992 valt att uppdatera standarden, senast år 2013. Det som kom i fokus då var bland annat riskhantering av oegentligheter vilket grundade sig i att mängden oegentligheter ökat (Arwinge & Wikland, 2013). Det som sker då oegentligheter uppdagas inom offentlig sektor är felaktig hantering av skattemedlen, vilket kan leda till minskat förtroende för den offentliga sektorn. Det kan anses skadligt för demokratin (SOU 2004:107).

1.2 Problematisering

En väl utvecklad intern kontroll kan vara ett sätt att skapa förtroende (SOU 2004:107). Medborgare ska kunna förvänta sig att det finns sunda regler och förhållningssätt och därmed en viss grad av ordning och kontroll inom den offentliga sektorn (SKL, 2008). Att kunna lita på att skattemedlen används på rätt sätt är viktigt för medborgarna (Statskontoret, 2014). Syftet med den interna kontrollen är främst att säkerställa att verksamheten förvaltas väl och att allvarliga fel undviks. Intern kontroll ska därmed bidra till att verksamheten bedrivs ändamålsenligt, effektivt och med medborgarnas bästa i åtanke (Prop 1998/99:66).

Bestämmelser för hur kommunal- och landstingsverksamhet ska bedrivas finns i Kommunallagen (SFS 1991:900). I 6 kap. 7 § är det stadgat att den interna kontrollen ska vara tillräcklig. Begreppet intern kontroll är inte definierat i Kommunallagen, men beskrivs i en proposition som fördelning av ansvar och befogenheter, systematiskt ordnande interna kontroller, redovisningssystem och administrativa rutiner (Prop 1998/99:66). I praktiken handlar intern kontroll om många olika processer och rutiner som säkrar att organisationen

når sina mål. Genom intern kontroll ska den kommunala verksamheten på en rimlig nivå kunna säkerställa en god ekonomisk hushållning, att den finansiella rapporteringen och informationen om verksamheten är tillräcklig, tillförlitlig och ändamålsenlig, att risker värderas och förebyggs samt att regler och riktlinjer följs (SKL, 2008). Begreppet omfattar mer än att till exempel bara attestera sina fakturor (SKL, 2008), men när revisorerna prövar om den interna kontrollen är tillräcklig kan bland annat fakturahantering, attestrutiner och efterlevnaden av reglementen granskas (Prop 1998/99:66).

För att upprätthålla en god intern kontroll inom kommuner och landsting behövs kontroll av verifikationer. Kontrollen av verifikationerna kan ske i form av attester, vilket innebär att någon intygar att kontroll har skett. Hur kontrollen av verifikationerna ska gå till brukar regleras i ett attestreglemente, med tillhörande tillämpningsanvisningar. Den här typen av attestregler måste uppdateras kontinuerligt på grund av att det sker olika typer av förändringar, antingen i den egna organisationen eller i omvärlden. Avsaknaden av regler och olika typer av brister i tillämpningen av regler ställer också krav på förändring (ESV & SKL, 2012). I flera landsting och regioner har behov att se över sina attestregler upptäckts (Region Halland, 2015; EY, 2015a; EY, 2015b; Region Skåne, 2015a). Region Skåne är ett av dem som i dagsläget ser över av sina attestregler (Region Skåne, 2015a). Ledningsstrategen som ansvarar för förändringen anser att det skulle underlätta att få insikt i hur andra utformat reglerna, i och med att det kan skilja sig åt. Det viktigaste är att uppnå säkerhet i hela processen, vilket kan åstadkommas på olika sätt. Till exempel kan reglerna skilja sig åt gällande när attesterna genomförs och hur många attester som krävs. Att veta hur andra tänker vid utformningen menar ledningsstrategen kan vara användbart för alla landsting som håller på att förändra sina regler (Magnusson, 27 januari 2016).

Kinney (2000) beskriver processen för den interna kontrollen som komplex, vilket gör att utformningen av den interna kontrollen kan skilja sig åt mellan organisationer. Författaren förklarar att forskningen om intern kontroll ofta har handlat om att granska resultatet av införandet av olika kontroller, men att den snarare borde handla om hur organisationer utformar och genomför processer för intern kontroll. Arwinge (2013) hänvisar i sin litteraturstudie till ett fåtal svenska studier som berör intern kontroll, men menar att studier som berör utformningen och tillämpningen av den interna kontrollen är sällsynta. Som tidigare nämnt är kontroll av verifikationer i form av attestregler viktigt för att skapa god

intern kontroll i den kommunala sektorn (ESV & SKL, 2012). När det gäller utformningen av reglerna har ett fåtal skrifter påträffats, vilka främst behandlar vad landsting och kommuner bör tänka på vid utformningen av attestreglerna (SKL, 2012; ESV & SKL, 2012). Skrifterna talar inte om hur landsting utformar och tillämpar reglerna i praktiken, vilket vi med utgångspunkt i bland annat Region Skånes attestregler ämnar göra.

1.3 Syfte och problemformulering

Syftet med uppsatsen är att beskriva, analysera och diskutera hur några svenska landsting utformar och tillämpar sina attestregler som en del av den interna kontrollen. För att besvara syftet med vår uppsats har vi därför valt att undersöka följande frågor:

- Hur har landstingen valt att utforma och tillämpa sina attestregler?
- Skiljer det sig åt mellan landstingen?
- Vilka avvägningar står landsting inför vid utformning och tillämpning av sina attestregler?

1.4 Avgränsning

ESV och SKL (2012) har i sin skrift om attestregler och intern kontroll avgränsat sig till att beskriva hur kontrollen och godkännandet av kontrollen av verifikationer kan gå till. Samma avgränsning har gjorts i den här studien. Vid undersökning av attestregler finns det flera angränsande områden så som till exempel hur avtal tecknas och hur inköpsprocessen går till (ESV & SKL, 2012). I offentlig sektor regleras inköpen av upphandlingslagstiftningen vilket vi ansåg för omfattande för att inkludera i den här studien.

1.5 Disposition

Kapitel 1: I det här kapitlet diskuteras betydelsen av intern kontroll och attestregler. Hur den interna kontrollen och attestregler faktisk utformas och tillämpas är inte självklart, vilket leder in på studiens syfte och frågeställningar. Avslutningsvis i kapitlet presenteras studiens avgränsningar.

Kapitel 2: I det här kapitlet beskrivs hur studien har genomförts. Inledningsvis förklaras studiens forskningsstrategi och forskningsdesign. Sedan beskrivs hur de olika analysobjekten valts ut, hur informationen har samlats in och hur den har analyserats. Avslutningsvis diskuteras studiens trovärdighet och etiska överväganden.

Kapitel 3: Kapitlet har sin utgångspunkt i agentteorin och leder sedan in på teori som rör beteendestyrning. Teorin berör både tigt styrning och förhindrande och upptäckande kontroller. I den sista delen av den teoretiska referensramen presenteras COSO:s ramverk för intern kontroll.

Kapitel 4: I det här kapitlet beskrivs den kommunala sektorn och vilka rekommendationer som finns vid utformningen av attestregler. Därefter ges en första beskrivning av Region Skånes attestregler. Kapitlet avslutas med en redogörelse av studiens utgångspunkter och hur de kommer användas.

Kapitel 5: I det här kapitlet analyseras landstingens utformning och tillämpning av deras attestregler. Presenterad information grundas i landstingens attestregler och de personliga intervjuerna. Analys görs utefter studiens sex utgångspunkter med hjälp av teori och rekommendationer angående attestregler. Analysen mynnar ut i de avvägningar som landstingen gör vid utformning och tillämpning av sina attestregler.

Kapitel 6: I det här kapitlet presenteras studiens slutsatser med utgångspunkt i studiens syfte och frågeställningar. Därefter redogörs för hur studiens metodval kan ha påverkat slutsatserna och slutligen ges förslag till fortsatt forskning.

2. Metod

I det här avsnittet beskrivs hur vi har gått till väga för att uppnå studiens syfte. Studien var av kvalitativ och explorativ karaktär med ett tolkningsperspektiv och en induktiv ansats. En multipel fallstudie genomfördes på fyra landsting: Region Skåne, Region Halland, Region Jönköpings län och Landstinget i Kalmar län. Region Skåne fick en speciell roll i studien som huvudfall. Det empiriska materialet består främst av personliga intervjuer med landstingens redovisningschefer och en operativ chef på varje landsting.

2.1 Forskningsstrategi

För att uppnå vårt syfte valdes en kvalitativ forskningsstrategi. Den kvalitativa strategin behandlar främst hur människan uppfattar och tolkar den omgivande verkligheten, till skillnad från det kvantitativa synsättet som snarare separerar individen från dess omgivning och försöker förklara den objektiva verkligheten (Backman, 2008). Den kvalitativa strategin utgår vanligtvis från en konstruktionistisk ståndpunkt, ett tolkningsperspektiv och en induktiv ansats (Bryman & Bell, 2013), vilket även denna studie gjorde. Konstruktionismen innebär att sociala företeelser och deras mening skapas av sociala aktörer (Bryman & Bell, 2013). I vår studie valde vi att se attestregler som något socialt konstruerat eftersom det är individer som skapar, tolkar och applicerar dem i sitt dagliga arbete. Attestreglerna får en betydelse först när de appliceras och tolkas i verksamheten. Det gör att reglerna inte kan ses som objektiva sanningar och studien kom därför att präglas av ett tolkningsperspektiv. Den teoretiska referensramen har främst fungerat som ett stöd till insamlad empiri. Studien hade därmed en induktiv ansats, vilket innebär att teori till största del valdes ut parallellt eller efter insamlandet av empirin (Bryman & Bell, 2013).

Kritik mot att använda en kvalitativ forskningsstrategi är främst att den kan anses vara subjektiv, svår att replikera och att resultaten är svåra att generalisera (Bryman & Bell, 2013). Men eftersom syftet med vår undersökning inte är att dra generella slutsatser om landstings attestregler, utan snarare att undersöka hur några landsting utformar och tillämpar sina regler som en del av den interna kontrollen utgör generaliserbarheten inte något problem. För att undvika att undersökningen uppfattas subjektiv och svår att replikera kommer vi här att noggrant beskriva hur vi har gått till väga.

2.2 Forskningsdesign

Vid kvalitativ forskning används ofta en fallstudiedesign, vilket kan vara särskilt lämpligt om något ska studeras på djupet (Bryman & Bell, 2013). Vi valde en fallstudiedesign för att det gav oss möjlighet att undersöka några landsting ingående och på så vis skapa en djupare förståelse för attestreglernas utformning och tillämpning. Vi ansåg att det var nödvändigt för att besvara våra forskningsfrågor.

Inom fallstudiedesignen valdes en multipel fallstudie eftersom designen enligt Bryman och Bell (2013) tillåter undersökning av flera olika fall i deras unika kontext och jämförelser dem emellan. Ett alternativ till en multipel fallstudie kan vara att utföra en tvärsnittsstudie, som istället fokuserar på urvalet av fall och att producera generella resultat. En multipel fallstudiedesign lämpar sig dock bättre om intresset ligger på varje unikt fall, utan önskan att generalisera (Bryman & Bell, 2013). I vårt fall var avsikten inte att dra generella slutsatser gällande hur landsting gör, utan snarare undersöka hur några landsting utformar och tillämpar sina attestregler som en del av den interna kontrollen. Vi ansåg därmed att en multipel fallstudiedesign var mest lämplig. Alternativet att utforma studien utifrån ett fall valdes också bort med tanke på att en multipel fallstudie anses mer robust och mindre riskfylld (Yin, 2014), samt för att vi ville se om attestreglerna skiljer sig åt mellan några landsting. Som en del i vår multipla fallstudie fick ett fall, Region Skåne, en mer central roll än de andra. Anledningen till att vi valde att ha ett huvudfall var främst möjligheten till ett nära samarbete och därmed ökad insikt i hur ett landsting arbetar med sina attestregler som en del av den interna kontrollen. Vi ansåg att den utökade graden av samarbete kunde vara till fördel för studien eftersom vi fick förståelse för attestregler i ett tidigt skede. Förståelsen underlättade arbetet med att hitta relevanta aspekter att undersöka.

Otley och Berry (1994) anser att en explorativ studie lämpar sig för fallstudier eftersom de blir ett mellanting mellan en beskrivande och förklarande studie. Explorativa studier utformas vanligtvis med grund i ett praktiskt problem som inte är uppenbart ur en forskningssynpunkt. Genom att skapa en förståelse för ett specifikt ämne kan problemet vidare analyseras, utvärderas mot flera alternativ och bidra med nya idéer (Sreejesh et al., 2014). I vårt fall undersökte vi utformningen och tillämpningen av attestreglerna med hjälp av sex utgångspunkter för att skapa en förståelse för ämnet. Vi undersökte också om reglerna skiljer sig åt och vilka avvägningar landsting står inför vid utformning och tillämpning av

attestreglerna för att bidra med alternativ och idéer. Det var den här kombinationen som gjorde vår studie till explorativ.

2.3 Utformning av den teoretiska referensramen

Alla forskare har en viss teoretisk bakgrund och för att lyckas med sin fallstudie underlättar det att vara tydlig med studiens teoretiska infallsvinkel, även om studien har en induktiv ansats (Otley & Berry, 1994). Vi har båda valt inriktning ekonomistyrning på Civilekonomprogrammet, vilket gör att vår teoretiska bakgrund främst består av kunskaper inom ekonomistyrning. Studier av intern kontroll kan försvåras på grund av att det anknyter till en blandning av olika akademiska ämnen så som organisation, riskhantering, strategi och ekonomistyrning (Kinney, 2000). Vid utformningen av den teoretiska referensramen var det naturligt för oss att främst utgå från begrepp och idéer som ofta berörs inom ekonomistyrningen. COSO:s ramverk för intern kontroll har också fått en central roll i studien, eftersom det är en etablerad standard för hur organisationer kan arbeta med sin interna kontroll. Intern kontroll kan utgå från två olika teoretiska perspektiv: institutionell teori och agentteorin. Den teoretiska utgångspunkten som valdes i den här studien var agentteorin eftersom problematiken som presenteras i teorin ofta ses som en anledning till att organisationer behöver olika styr- och kontrollsystem och för att agentteorin utgör utgångspunkten för COSO:s ramverk (Arwinge, 2013).

2.4 Val av analysobjekt

2.4.1 Region Skåne som huvudfall

En av oss kom i kontakt med Region Skåne genom ett undervisningstillfälle inom ekonomistyrning under hösten 2015. Region Skåne förklarade då behovet att se över sitt attestreglemente men också problemet med att finna tid till att undersöka hur andra landsting gör. Vi tyckte det lät intressant och tog därför kontakt med Region Skåne och fick uppsatsämnet presenterat för oss på ett personligt möte. Vi ansåg att det fanns goda möjligheter till ett väl fungerande samarbete och valde därmed att betrakta Region Skåne som studiens huvudfall. Det har inneburit att beskrivningen om Region Skåne i vår uppsats är mer omfattande och att vi hade deras attestregler som utgångspunkt för studien.

2.4.2 Övriga analysobjekt

Med utgångspunkt i huvudfallet Region Skåne ville vi studera andra landsting som har attestregler som en del av sin interna kontroll. Genom att söka på de olika landstingens namn och orden *attestreglemente*, *attestregler* och *intern kontroll* kom vi fram till att de flesta landsting har regler för att hantera sina attester. Vi satte därmed upp ett kriterium för att välja ut ett antal landsting. Det vi ansåg mest lämpligt i förhållande till vårt huvudfall var att hitta andra landsting som också har genomfört förändringar av sina regler de senaste tre åren eller är mitt uppe i förändringsarbetet. Anledningarna till att vi valde det var främst för att undersöka relativt aktuella regler med tanke på att omgivningen är ständigt föränderlig och på så sätt öka chanserna att intervjupersonerna deltog vid den senaste utformningen av reglerna. För att få reda på om och hur attestreglerna har förändrats sökte vi främst igenom landstings attestregler, landstingsbeslut och rapporter gjorda av revisorer. Dokumenten togs fram via Google med hjälp av tidigare nämnda sökord. Landstingen valdes utöver det uppsatta kriteriet också ut med hänsyn till tillgänglig information, vilket innebar att de landsting där ingen information hittades via våra sökord valdes bort. Enligt vår sökning visade sig hälften av Sveriges 20 landsting ha genomfört förändringar de senaste tre åren.

Vi valde att begränsa urvalet ytterligare genom ett bekvämlighetsurval, vilket innebär att urvalet beror på tillgängligheten för forskarna (Bryman & Bell, 2013). Det gjordes genom att se vilka landsting som vi kunde besöka över dagen för att genomföra personliga intervjuer. Vi ansåg det lämpligt att resan fick ta totalt en halv dag med tåg eller buss på grund av tids- och kostnadsskäl. Efter att urvalet begränsats återstod fyra möjliga landsting att undersöka, varav tre kontaktades. Region Halland, Region Jönköpings län och Landstinget i Kalmar län kontaktades och samtliga valde att ställa upp. Anledningen till att vi kontaktade tre stycken var att vi ansåg att fyra landsting, inklusive Region Skåne, med två intervjuer på varje, var tillräckligt för att uppnå studiens syfte. Vilka landsting som faktiskt studerades ansåg vi inte vara särskilt betydande för att uppnå studiens syfte och besvara våra frågeställningar. Vi är dock medvetna om att studiens resultat troligen hade blivit annorlunda om andra landsting hade valts.

Intervjupersonerna på varje landsting, inklusive på Region Skåne, valdes efter deras roll i organisationen. Intervjuerna på varje landsting hölls dels med en person som arbetar operativt med reglerna och innehar en roll som beslutsattestant (se 4.3), och dels med redovisningschefen. Den som arbetar operativt med reglerna kunde främst bistå med kunskap

om hur reglerna tillämpas i sin verksamhet, medan redovisningschefen främst kunde förklara hur reglerna utformas och tillämpas som en del av den interna kontrollen. Valet att intervjua redovisningscheferna kan ses som ett målstyrt urval då vi strategiskt valde ut dem för att kunna besvara våra forskningsfrågor (Bryman & Bell, 2013). Valet av intervjupersoner som arbetar operativt med reglerna gjordes istället genom ett snöbollsurval, vilket innebär att kontakt initialt tas med några personer som leder vidare till aktuella respondenter (Bryman & Bell, 2013). I vårt fall var det redovisningscheferna som hjälpte oss hitta lämpliga intervjupersoner. Urvalet ledde till att vi inte kunde påverka vilken position de operativa cheferna med beslutsattestträtt hade, vilket innebär att de hade olika typer av arbetsuppgifter och agerade på olika nivåer i organisationerna. Vi är medvetna om att det kan ha påverkat resultatet, men vi ansåg att det var ett bra sätt att komma i kontakt med personer med kunskap om attestreglerna.

2.5 Datainsamling

2.5.1 Inläsning

Vi började läsa in oss på den offentliga sektorn i Sverige för att skapa en grundläggande förståelse för dess uppbyggnad. Främst användes regeringens och Sveriges Kommuner och Landstings (SKL) hemsidor. Vi studerade även Region Skånes attestreglemente och dokument om andra landstings interna kontroll och reglering av attester. Region Skånes attestreglemente hade vi fått av vår kontaktperson och andra landstings dokument söktes fram på samma sätt som urvalet av övriga analysobjekt, det vill säga genom att använda landstingets namn och ord som *attestreglemente*, *attestregler* och *intern kontroll*. För att bekanta oss med tidigare forskning om styr- och kontrollsystem användes främst databasen LUBsearch. Genom vår utbildning har vi kommit i kontakt med flertalet begrepp som berör intern styrning och kontroll generellt men också inom offentlig sektor. Några vanliga sökord som användes var däremot *management control*, *internal control*, *public sector*, *administrative control* och *accountability*. När vi hittade något intressant fortsatte vi sökningen genom att vända oss till referenslistan för att hitta andra källor på området, vilket enligt Bryman och Bell (2013) är ett lämpligt sätt att hitta relevant litteratur.

2.5.2 Kunskapsgrundande intervjuer med Region Skåne

Som en del i våra förstudier hade vi också ett antal intervjuer med Region Skåne för att få en djupare förståelse för deras attestregler och organisation samt för den offentliga sektorn. Vi började med att träffa Nils Peter Magnusson som är ledningsstrateg på Region Skåne för att få en beskrivning av deras nuvarande arbete kring reglementet. Vi blev även introducerade för Region Skånes redovisningschef, Gertrud Nylander-Lindsjö. Mötet ägde rum den 27 januari 2016. Nils Peter Magnusson rekommenderade oss att besöka ett antal personer inom Region Skåne för att få höra mer om hur attestreglerna fungerar i praktiken. Vi besökte därför Gemensam Service Funktion (GSF) den 15 februari 2016, som har hand om bland annat arbetet kring attesträtter. Där träffade vi teamledaren för behörighetsgruppen Christel Andersson, processledaren Christina Eckard, enhetschefen Annika Nilsson och ekonomiadministratören Susanne Olsson som beskrev hur deras arbete brukar gå till. Vi träffade även inköpsdirektör Louise Strand den 18 februari 2016, för att lära oss om beställningsportalen. Den sista kunskapsgrundande intervjun hölls med processutvecklaren Ann Djerf-Svensson som förtydligade hur de olika processerna från beställning till betalning går till inom regionen. En sammanställning av intervjuerna finns i tabell 1 nedan. Intervjuerna följde ingen förutbestämd intervjuguide eftersom de intervjuade skulle få tala fritt om deras arbetsuppgifter och kring attestreglerna. De här introducerande intervjuerna kan därmed ses som ostrukturerade, eftersom de efterliknade ett vanligt samtal (Bryman & Bell, 2013). Informationen som framkom användes tillsammans med interna dokument som underlag till presentationen av huvudfallet (se 4.3).

Intervjutillfälle (plats, tid)	Respondent	Befattning
Malmö, 27 januari 2016	Nils Peter Magnusson	Ledningsstrateg
	Gertrud Nylander- Lindsjö	Redovisningschef
Kristianstad, 15 februari 2016	Annika Nilsson, Christina Eckard och Christel Andersson	Enhetschef, Processledare och Teamledare för behörigheter (EPT)
Kristianstad, 15 februari 2016	Susanne Olsson	Ekonomiadministratör
Malmö, 18 februari 2016	Louise Strand	Inköpsdirektör
Kristianstad, 26 februari 2016	Ann Djerf-Svensson	Processutvecklare

Tabell 1. Kunskapsgrundande intervjuer med Region Skåne

2.5.3 Attestregler

För att lära oss mer om hur de utvalda landstingen reglerar sina attester har deras reglementen och tillämpningsanvisningar lästs i sin helhet. Det gjorde vi främst för att undvika att intervjuerna skulle handla om det som redan står skrivet, och därmed istället kunna gå in mer på djupet. I tabell 2 presenteras de olika landstingsdokumenten som vi använt oss av. I tabellen kan det utläsas att landstingen kan namnge sina reglementen olika och att de flesta har tillämpningsanvisningar i ett separat dokument. Då ett specifikt reglemente åsyftas kommer dess namn att användas. När ordet attestregler används syftar vi till reglerna i antingen själva attestreglementet eller tillämpningsanvisningarna.

Region/Landsting	Dokument
Region Skåne	Anpassning av attestreglemente 2010-06-10 Nya tillämpningsanvisningar till Attestreglementet 2013-04-24
Region Halland	Attestordning för Region Halland 2015-04-27 Tillämpningsanvisningar till attestordning för Region Halland 2015-04-27
Region Jönköpings län	Attestreglemente 2015-03-15 Revidering av attestreglemente och tillämpningsanvisningar 2013-03-15
Landstinget i Kalmar län	Riktlinje för attest 2014-11-28 (attestreglemente och tillämpningsanvisningar i samma dokument)

Tabell 2. Landstingens attestreglementen och tillämpningsanvisningar

Vi ansåg att det var för omfattande att studera och analysera attestreglerna i sin helhet, och valde därför sex utgångspunkter för att underlätta jämförelsen av reglerna. Utgångspunkterna valdes ut med hjälp av Region Skånes attestregler, rekommendationer från ESV och SKL (2012) och COSO:s ramverk för intern kontroll. För att studera landstingens attestregler användes utgångspunkterna: *verkställande av attestregler, attesträtt och roller, utbildning och information, risk, processer från beställning till betalning och uppföljning*. Ytterligare förklaring till hur dessa tagits fram hittas under 4.4 och presenteras som studiens analysmodell.

2.5.4 Intervjustudie

Redovisningscheferna på de aktuella landstingen kontaktades via mejl. De gav oss tips på andra med kunskap om attestreglerna och gav oss kontaktuppgifter till de operativa cheferna.

Vi avtalade tid för intervjuerna, vilka ägde rum sista veckan i mars och första halvan av april 2016. Redovisningscheferna på Region Halland och Landstinget i Kalmar län ville ha med ytterligare en person vid intervjuerna. Region Skånes operativa chef önskade också att ha med en till person vid intervjun. Att de valde ut en extra person till intervjun som de visste hade kunskap om reglerna, såg vi inte som ett problem utan snarare som en fördel. Detta gjorde att vi kunde få svar på våra frågor om cheferna kände sig tveksamma. I tabell 3 presenteras vilka personer som intervjuades och när.

Region/Landsting	Namn	Befattning	Tid, plats för intervju
Region Skåne	Pia Malmkvist och Tobias Lindgren	Verksamhetschef och Ekonom, VO Hjärt- och Lungmedicin	14 april 2016, Lund
	Gertrud Nylander- Lindsjö	Redovisningschef, Koncernkontoret	31 mars 2016, Malmö
Region Halland	Åsa Johansson	Avdelningschef, Gynmottagningen Halmstad	5 april 2016, Halmstad
	Per Karlsson och Anne Conradsson	Redovisningschef och Ekonom, Regionkontoret	5 april 2016, Halmstad
Region Jönköpings län	Lena Magnisson	Redovisningsansvarig, medicinsk vård	4 april 2016, Värnamo
	Thomas Israelsson	Redovisningschef, Regionledningskontoret	4 april 2016, Jönköping
Landstinget i Kalmar län	Ann-Louise Elling	Verksamhetschef, Kvarnholmens hälsocentral	13 april 2016, Kalmar
	Inger Gustafsson och Eva Ahlin Karlsson	Redovisningschef och Ekonomicontroller, Landstingsdirektörens stab	13 april 2016, Kalmar

Tabell 3. Respondenter på respektive landsting

Intervjuerna utgick från ett antal centrala teman, vilket enligt Bryman och Bell (2013) anses vara intervjuer av semi-strukturerad karaktär. En förteckning över teman som ska beröras

används ofta vid semistrukturerade intervjuer och brukar kallas intervjuguide (Bryman & Bell, 2013). Vi använde oss av en intervjuguide och innan intervjun skickades guiden till intervjupersonerna för att de skulle ha möjlighet att förbereda sig. De valda utgångspunkterna utgjorde studiens centrala teman och därmed också studiens intervjuguide. Frågorna ställdes med grund i utgångspunkterna, men var anpassade efter varje landstings attestregler för att få en djupare förståelse för hur de utformar och tillämpar sina regler som en del av den interna kontrollen. Fördelar med den semi-strukturerade intervjumetoden är dess flexibilitet och att det lämnas utrymme för följdfrågor (Bryman & Bell, 2013). Att få möjlighet till att ställa följdfrågor ansågs i vårt fall viktigt då det krävdes en djup förståelse för utformningen och tillämpningen av reglerna för att besvara våra forskningsfrågor. Den semistrukturerade intervjumetoden var att föredra jämfört med den ostrukturerade eftersom det rörde sig om en multipel fallstudie. Vid en multipel fallstudie kan det krävas någon typ av struktur för att underlätta jämförelse mellan de olika fallen (Bryman & Bell, 2013).

Kvalitativa intervjuer har för vana att vara personliga (Bryman & Bell, 2013), och så var även intervjuerna i vårt fall. Bryman och Bell (2013) menar att fördelar med personliga intervjuer kan vara dels att de är flexibla, men också att de som intervjuar ser respondenternas reaktioner. Att se hur respondenterna reagerar kan göra det lättare att uppfatta ifall något under intervjuens gång kan behöva klargöras. En annan anledning till att vi valde personliga intervjuer var att vi såg flexibiliteten och möjligheten till att reda ut svårigheter som är viktiga för att kunna förstå attestreglernas utformning och tillämpning. Det gav oss möjlighet att vid behov visa och utgå från attestreglerna för att skapa oss en förståelse för dem. Möjligheten att använda visuella hjälpmedel ser även Bryman och Bell (2013) som en fördel med den personliga intervjun. Intervjuerna varade i cirka en och en halv timme, vilket resulterade i att personliga intervjuer var det mest lämpliga tillvägagångssättet eftersom telefonintervjuer inte är att föredra vid längre intervjuer (Bryman & Bell, 2013).

Att vara flera intervjuare kan vara bra på grund av att frågor kan ställas på olika sätt och kan bidra till en mer avspänd atmosfär (Bryman & Bell 2013). Vi båda deltog därför i samtliga intervjuer trots att det var tidskrävande. Alla intervjuer spelades in efter godkännande från respondenterna. Att spela in intervjuerna kan underlätta att informationen återges korrekt och att utföra en noggrann analys (Bryman & Bell, 2013). För att spela in intervjuerna användes två ljudkällor, en mobiltelefon och en dator med programvaran Word med ljudupptagning. Vi

använde två ljudkällor för att säkra att ingen information gick förlorad.

2.6 Analysprocessen

Efter intervjuerna påbörjades bearbetningen av informationen som sedan utgjorde grunden till analysen. Transkribering används ofta för att bevara respondenternas egna formuleringar, och är en tidskrävande process (Bryman & Bell, 2013). Vi valde att lyssna igenom och göra en skriftlig sammanställning av varje intervju, men all information transkriberades inte ordagrant. Anledningen till det var att vi i den här studien inte såg något mervärde i att bevara alla exakta formuleringar och att det skulle ta upp värdefull tid. Även om inte allt material transkriberades ordagrant var materialet mycket omfattande, vilket enligt Bryman och Bell (2013) är vanligt vid kvalitativa undersökningar. För att ta sig an ett omfattande material vid fallstudier förklarar Yin (2014) att forskarna måste utveckla en strategi för att lyckas analysera informationen. Yin (2014) menar att svårigheterna kan övervinnas genom att börja sortera materialet efter olika typer av kategorier. I den här studien som består av fyra fall, upplevdes materialet till en början överväldigande. För att skapa oss en uppfattning över hur materialet skulle kunna bearbetas läste vi igenom sammanställningarna från samtliga intervjuer. Därefter påbörjades bearbetning av materialet i Google Docs, där vi markerade och kommenterade texten med grund i studiens utgångspunkter (se 4.4). Utgångspunkterna kan därmed ses som våra koder. När allt relevant material från varje intervju var markerat och kommenterat gjordes en sammanställning för varje landsting sorterat efter utgångspunkterna. Alla fall är därmed presenterade på samma sätt och analysen följer även samma struktur. Sammanställningen av respektive fall presenteras separat i bilagor (Bilaga 1-4) som komplement till analysen där informationen istället samredovisas. Precis som i vårt fall, brukar kodningen vara startpunkten för analysen av den kvalitativa informationen (Bryman & Bell, 2013). Med tanke på studiens induktiva karaktär har den teoretiska referensramen och kapitel fyra främst fungerat som ett stöd för att analysera sammanställningarna av landstingens attestregler.

2.7 Studiens trovärdighet

2.7.1 Validitet

För att tillgodose att vår studie kommer till nytta för andra valde vi att ge utförliga beskrivningar av de fall som undersöktes. Anledningen var för att andra forskare ska kunna bilda sig en uppfattning om det är möjligt överföra resultatet till det som de ämnar undersöka. För att säkerställa att vi uppfattat informationen korrekt vid intervjutillfällena använde vi oss av respondentvalidering. Det innebar att samtliga respondenter gavs möjligheten att komma med invändningar på våra skriftliga sammanställningar av intervjuerna för att bekräfta att vi återgett informationen på rätt sätt. Vi ansåg även att triangulering var ett bra sätt att stärka studiens validitet, vilket möjliggjordes genom att även studera varje landstings attestregler som komplement till intervjuerna. Yin (2014) menar att triangulering stärker studiens resultat genom att kombinera flertalet källor.

2.7.2 Reliabilitet

För kvalitativ forskning anses replikerbarhet vara svår att uppnå på grund av den vid studien rådande sociala miljön, eftersom det är svårt att säkerställa vad som påverkat studiens resultat (Bryman & Bell, 2013). Den externa reliabiliteten, det vill säga möjligheten att upprepa en studie, anses därmed inte vara särskilt betydande i vårt fall. Däremot ansågs intern reliabilitet vara av stor vikt för oss, då den ser till hur vi som forskare gör olika subjektiva bedömningar (Bryman & Bell, 2013). För att stärka studiens interna reliabilitet har vi båda deltagit i tolkningen av informationen. Genom att vi har tolkat informationen gemensamt har vi förhindrat en alltför ensidig och subjektiv tolkning. Vi är även medvetna om att respondenternas svar innehåller en viss grad av subjektivitet. I analysen valde vi att vara tydliga med att presentera de olika respondenternas åsikter och därmed inte uttrycka deras åsikter som allmängiltiga sanningar.

2.8 Etiska överväganden

Bryman och Bell (2013) anser att det är viktigt att vara etiskt medveten i sin forskning och därför har fyra etiska principer tagits hänsyn till vid intervjustudien. Principer som har beaktats här, och som anses viktiga att beakta inom svensk forskning är: samtyckeskravet, informationskravet, konfidentialitets- och anonymitetskravet samt nyttjandekravet (Bryman & Bell, 2013). Redovisningscheferna hade möjlighet att bestämma om de skulle delta i studien

då förfrågan skickades ut via mejl. Däremot valdes den operativa chefen ut av redovisningschefen, och hade därmed inte samma möjlighet till samtycke. Vi var därför noggranna med att informera om att deltagandet var frivilligt vid samtliga intervjuer och att intervjuerna kunde avbrytas om respondenterna så önskade. För att uppfylla informationskravet informerade vi respondenterna om studiens syfte via mejl, och även innan respektive intervju påbörjades. Innan intervjuerna skickade vi också ut en intervjuguide för att informera vad vi skulle fråga om och när intervjun påbörjades förklarade vi hur intervjun var tänkt att gå till. Respondenterna erbjöds att få vara anonyma och vi klargjorde att informationen inte skulle användas till något annat ändamål än uppsatsen.

3. Teoretisk referensram

Kapitlet har sin utgångspunkt i agentteorin och leder sedan in på teori som rör beteendestyrning. Teorin berör både tigt styrning och förhindrande och upptäckande kontroller. I den sista delen av den teoretiska referensramen presenteras COSO:s ramverk för intern kontroll.

3.1 En teoretisk utgångspunkt - agentteorin

Enligt Arwinge (2013) anses agentteorin utgöra en grundläggande förklaring till utformningen av styr- och kontrollsysteem. Teorin kan ha olika inriktningar (Eisenhardt, 1989), men kommer här att behandlas på en övergripande nivå.

Agentteorin utgår från agentrelationen, som har definierats av Jensen och Meckling (1976). De förklarar att vad individer i en organisation har rätt att göra och hur de kommer bete sig grundas i olika kontrakt. Enligt författarna kan relationen mellan principalen och agenten ses som ett kontrakt, där en eller flera personer (principalen/principalerna) anställer en annan person (agenten) att utföra arbete för principalens/principalernas räkning. Det innebär bland annat att delegera en del beslutsfattande till agenten. Det i teorin grundläggande kontraktet är mellan aktieägare och företagsledning (Jensen & Meckling, 1976), men teorin kan även appliceras på andra förhållanden inom organisationer, till exempel mellan en chef och en anställd (Eisenhardt, 1989). Det finns agent-principalförhållanden som endast behandlar ett kontrakt mellan en principal och agent, men det finns även förhållanden som involverar flera olika principaler och flera olika agenter. I hierarkiska organisationer är det vanligt att principalen också är agent, vilket innebär att det föreligger en kedja av olika kontrakt (Lambert, 2001).

Om båda parterna i agentrelationen är nytto-maximerande, är det inte säkert att agenten kommer att agera i principalens intresse (Jensen & Meckling, 1976). Individer antas i agentteorin agera i sitt egenintresse och det kan bli problem i relationen på grund av att principalen och agenten har olika mål och preferenser (Eisenhardt, 1989). För att få agenten att agera i principalens intresse, kommer principalen försöka vidta olika åtgärder. Principalen kan skapa incitament för agenten att agera i principalens intresse samt försöka styra och

kontrollera agenten. Detta brukar orsaka kostnader, men kostnader kan också uppkomma om agenten inte agerar i principalens intresse (Jensen & Meckling, 1976).

För att kontrollera agenten finns flera grenar av teorin som förespråkar olika sätt. Olika utformningar av kontrollen beror på situationen som föreligger mellan principalen och agenten. En problematisk situation mellan de två parterna är när det föreligger informationsasymmetri, som beror på att principalen inte kan observera allt agenten gör (Arwinge, 2013). Med utgångspunkt i agentens egenintresse kan principalen inte veta om agenten verkligen har agerat på ett önskvärt vis. Det finns flera anledningar till att agenten kanske inte agerat i principalens intresse, det kan bero på att agenten inte ansträngt sig till avtalad nivå eller att agenten inte har den förväntade kunskapen. Om beteendet inte går att observera och principalen vill försäkra sig om agentens beteende kan principalen investera i styr- och kontrollsystem för att minska informationsgapet, genom till exempel budgetsystem eller rapporteringsmekanismer (Eisenhardt, 1989). Arwinge (2013) förklarar att kontrollerna som är till för att minska informationsgapet kan innefatta även policys, regler och efterlevnaden av dem. Om principalen har insyn i vad agenten gör lämpar sig ett beteendekontrakt, vilket ofta grundas i hierarkisk styrning. Om principalen däremot inte har insyn i agentens beteende och inte väljer att minska informationsasymmetrin kan principalen istället basera kontraktet på resultatet av agentens arbete, vilket snarare handlar om att sammanföra principalens och agentens mål (Eisenhardt, 1989).

Agentteorin har applicerats inom en mängd olika forskningsområden, trots att den kan anses kontroversiell på grund av dess grundläggande antaganden om människan (Eisenhardt, 1989). Enligt Davis et al. (1997) är agentteorin användbar till att förklara hur agentens egenintresse kan hanteras genom till exempel kompensation och övervakning. Däremot menar författarna att det behövs annan kompletterande teori för att kunna förklara annat mänskligt beteende än det som lyfts fram genom agentteorin. En sådan kompletterande teori kan vara stewardshipteorin, vilken utgår från att stewards (agenter) ser större nytta i att agera i organisationens intresse än i sitt eget. Stewarden vill organisationens bästa och uppnår personlig tillfredsställelse genom att bidra till att uppnå organisationens mål. Utgångspunkten är därför att en steward går att lita på och därmed behövs inte all övervakning och yttre kompensation som vid ett agentförhållande. Om relationen utformas som ett agentförhållande eller stewardförhållande beror till stor del på hur mycket risk principalen vågar överföra.

3.2 Styrning och kontroll – en litteraturöversikt

Det finns flera varianter av styr- och kontrollsystem som alla kan uppnå samma eller liknande resultat (Malmi & Brown, 2008). Därmed finns inget ”bästa” sätt att styra en organisation på, utan det är av betydelse att se till sammanhanget när organisationer studeras (Otley et al., 1995). Merchant och Van der Stede (2007) ger exempel på flertalet faktorer som kan förklara skillnader mellan olika organisationers styr- och kontrollsystem. Skillnader i storlek, ägarstruktur och strategi kan påverka styr- och kontrollsystemet liksom olikheter i produktion eller olika grad av komplexitet i utförandet av tjänster. Skillnader i teknologi, rutiner eller skillnader mellan både ledningen och anställdas erfarenhet, förmågor och utbildning kan också inverka på styr- och kontrollsystemets utformning. Malmi och Brown (2008) beskriver hur ett företags styr- och kontrollsystem kan ha flera olika sätt att styra verksamheten på samtidigt. Systemet ingriper att samtliga kontroller som applicerats vid olika tidpunkter kan påverka varandra. Det som enligt författarna utgör ett styr- och kontrollsystem är de kontroller och styrsätt som åsyftar att påverka beteendet hos de anställda genom att få dem att upprätthålla eller förändra något inom organisationen.

Kontroller kan delas in på olika sätt varav en av indelningarna är resultat- och beteendestyrning samt personal- och kulturstyrning. Beteendestyrning har en direkt påverkan på de anställdas beteende till skillnad från resultatstyrning som istället indirekt påverkar beteendet genom att belöna anställda för uppnådda resultat (Merchant & Van der Stede, 2007). Inom beteendestyrning är regler och procedurer de kontroller som ofta används för att direkt påverka anställdas beteende (Cardinal, 2001). Eftersom studien har till syfte att undersöka utformning och tillämpning av regler kommer beteendekontroller fortsättningsvis att beskrivas. Personal- och kulturstyrning ses oftast som ett komplement till beteendestyrning eftersom de snarare handlar om att ha en arbetskultur som får personalen att faktiskt göra rätt. Personal- och kulturstyrning tillsammans med beteendekontroller kan bidra till att organisationens mål uppfylls och är därmed betydande (Wikland, 2014). Nedan beskrivs beteendestyrning följt av den kompletterande personal- och kulturstyrningen.

3.2.1 Beteendestyrning

Beteendestyrning innefattar att i förväg definiera önskvärt beteende som de anställda förväntas följa (Ouchi, 1978). För att definiera önskvärda beteenden inom organisationer sker

beslutsfattandet på en central nivå och formalisering av processer görs (Cardinal, 2001). Styrsättet anses effektivt då chefer vet vilka beteenden som är både icke eftersträvansvärda och eftersträvansvärda och då kontrollerna kan försäkra att icke eftersträvansvärda beteenden inte kommer förekomma (Ouchi, 1979). Kontrollen kan yttra sig både fysiskt men också som en administrativ kontroll. Att kräva lösenord för inloggning i datasystem eller andra hinder för att komma åt känslig information är exempel på hur organisationer har fysiska kontroller. De administrativa kontrollerna styr medarbetarnas beteende genom att organisera individer, övervaka beteende och tilldela anställda ansvar (Merchant & Van der Stede, 2007).

Organisationsstruktur utgör en av de administrativa kontrollerna. Kontrollen används för att styra anställdas beteende genom att organisera individer på ett visst sätt inom organisationen och därmed uppmuntra en viss typ av relationer. Nära relaterat till organisationens utformning är styrningsstrukturen vilken snarare handlar om att övervaka beteende och se till att anställda hålls ansvariga. Fördelning av ansvar är den tredje administrativa kontrollen som anses viktig (Malmi & Brown, 2008). I större verksamheter anses den nödvändig för att kunna hantera organisationens ekonomiska händelser. Det blir nämligen ett sätt för de högt uppsatta att behålla kontroll över verksamheten då ansvarsfördelning innebär att lägre nivåer tilldelas ansvar för vissa moment (Wikland, 2014). Regler och policys används för att specificera de uppgifter eller eftersträvansvärda beteenden som är för de anställda att följa. Ett vanligt exempel är beloppsgränser vilka anställda är berättigade att köpa in varor/tjänster för. Beteendestyrning anses på så sätt vara ett sätt för högre chefer att kontrollera sina anställda och samtidigt begränsa risken för omfattningen av fel som kan tänkas uppstå. En anställd med en beloppsgräns på femtiotusen kronor förväntas inte begå ett större fel än det angivna beloppet (Merchant & Van der Stede, 2007).

Den nivå inom organisationen som tilldelas ansvar får starkt inflytande. Decentralisering handlar om att ge ansvar till lägre nivåer inom organisationer. Centralisering däremot handlar om att inflytande förekommer på högre nivåer inom organisationer. Även om decentralisering oftast är det sätt som framhålls som positivt har båda alternativen sina för- och nackdelar. Decentralisering förknippas med större frihet, delaktighet och effektivitet eftersom det innefattar en större spridning av befogenheter inom organisationen. Decentralisering gör även så att beslut kan tas snabbare eftersom allt ansvarstagande inte belastar de övre hierarkierna.

De beslut som tas blir dessutom mer flexibla och anpassade eftersom de är tagna närmre de personer som berörs av beslutet. De fördelar som däremot ses med centralisering är att organisationen kan utnyttja stordriftsfördelar och att det som är centraliserat behandlas lika i hela organisationen. Dessutom ges möjlighet att koordinera olika beslut vilket gör att beslut och regler blir lättare att leva upp till (Pollitt, 2007).

Fördelningen av ansvar leder till att ansvar från de anställda måste utkrävas. Ansvarsskyldigheten hos de som arbetar inom offentlig sektor är ett sätt att kontrollera de offentliga organisationerna. Kontroll i sig är ett bredare begrepp som innefattar till exempel regler. Regler skapar inte ansvarsskyldighet, utan det kräver ett forum som den anställda måste svara till angående sitt agerande. Ansvarsskyldighet är därmed en form av kontroll, men all kontroll skapar inte ansvarsskyldighet (Bovens, 2007). Merchant och Van der Stede (2007) beskriver hur anställda endast ska hållas ansvariga för sådant som ligger inom deras kontroll. Det innebär att anställda endast ska tilldelas ansvar för sådant som de själva är med och påverkar resultatet för (Merchant & Van der Stede, 2007). Otley (2006) menar på att i praktiken hålls anställda ansvariga för sådant som ligger utanför deras kontroll. Han förklarar att det finns två anledningar till varför så är fallet. Den första är att det är svårt att skilja mellan vad som är kontrollerbart respektive okontrollerbart. Den andra anledningen är att även om ansvariga inte kan påverka externa händelser så anses det fortfarande vara deras ansvar att ta till åtgärder för att i alla fall försöka hantera dem. När organisationer ska införa kontroller för uppföljning av anställdas tilldelade ansvar omnämns fyra aspekter vara av betydelse. Inledningsvis är det viktigt att ledningen bestämmer vad som anses vara ett accepterat beteende. Det ska i sin tur kommuniceras till de anställda. Kommunikationen ska vara tydlig och kan ske både genom policys och arbetsregler eller verbalt. Efter att vad som anses vara ett accepterat beteende är kommunicerat bör ledningen observera eller göra uppföljningar och slutligen belöna goda handlingar respektive straffa icke accepterat beteende.

Grad av kontroll – tight och loose

Utformningen av ett styr- och kontrollsystem kan beskrivas som tight eller loose. Här kommer tight styrning och kontroll att beskrivas, men om styr- och kontrollsystemet inte anses tight så kan det betraktas som loose. Van der Stede (2001) beskriver att det finns flera olika

definitioner av vad tight styrning kan innebära. En av de mer generella definitionerna innebär att en individ som kontrolleras har stränga begränsningar av vad som får göras. Ett styr- och kontrollsystem anses också tight om det innebär en hög grad av säkerhet att de anställda kommer agera i organisationens intresse (Merchant, 1985b & 1998, återgivet i Van der Stede, 2001). Merchant och Van der Stede (2007) tar upp tre olika sätt att som kan användas för att göra beteendekontrollen tight. Det kan uppnås dels genom att begränsa beteende, godkänna innan handlande och genom ansvar för beteende.

Beteendet kan begränsas antingen fysiskt eller administrativt. De fysiska begränsningarna blir tigha beroende på hur begränsande och säkra de är. Den administrativa begränsningen rör sig främst om var i organisationen beslut fattas. Genom att beslut fattas högt upp i organisationen under antagandet att de högre uppsatta personerna fattar mer trovärdiga beslut och att det är garanterat att de som saknar auktoritet för ett visst handlande inte kan överskrida de begränsningar som satts, kan kontrollen anses tight. Styrningen och kontrollen kan också ses som tight om vissa kritiska ansvar fördelas på flera personer med tanke på att sannolikheten då är mindre att de anställda skadar organisationen. Tight styrning kan även skapas genom att ett visst agerande måste godkännas i förväg. Det kan vara till exempel genom att sätta beloppsgränser för vad en viss person får köpa in till organisationen utan godkännande. För att styrningen ska anses tight krävs det att någon granskar om beloppet överskrider det avtalade eller inte och godkänner innan inköpet sker (Merchant & Van der Stede, 2007).

För att styrningen ska vara tight måste det önskvärda beteendet vara specifikt, kommunicerat och fullständigt. Vad som är önskvärt beteende specificeras ofta genom regler och policys. Om styrning blir tight beror på om de anställda förstår och accepterar vad som förväntas av de uppsatta reglerna. Ifall det finns regler som ingen accepterar eller förstår betydelsen av, kan reglerna inte påverka dem och de anställda kommer försöka undvika att applicera reglerna. Ett sätt att få personalen att förstå och acceptera reglerna är att effektivt kommunicera deras innebörd och låta anställda delta i framtagandet av reglerna. Det är också viktigt att det finns ett effektivt system för att se till att följa upp de anställdas beteende, med tanke på att de som vet att deras beteende kontinuerligt kontrolleras påverkas starkare av den implementerade kontrollen. Direkt övervakning eller granskning i efterhand av de anställdas agerande innebär

att styrningen blir tightare. De som inte följer reglerna och policyerna bör bestraffas, till exempel genom uppsägning. Hur detaljerade reglerna än är kan de anses vara av mindre värde om de saknar uppföljning och konsekvenser när de inte följs. Hur tight ansvaret för beteendet blir beror alltså på hur de önskvärda beteendena är definierade och kommunicerade, hur de följs upp och om de ger konsekvenser (Merchant & Van der Stede, 2007).

I organisationer som agerar i en stabil omgivning och där mycket kunskap finns centralt gällande vilket beteende som är önskvärt, kan beteendestyrning lämpa sig. Däremot kan det vara mindre lämpligt i organisationer med uppgifter som är komplexa och där det krävs kreativitet. Även i organisationer där beteendestyrning lämpar sig kan det förekomma vissa sidoeffekter av kontrollerna. Om det förekommer någon sidoeffekt blir den allvarligare ju tightare styrsystemet är. En sidoeffekt kan vara att anställda handlar inom sina tilldelade ramar, fast det kanske inte är det mest önskvärda för organisationen. Till exempel om en person fått en beloppsgräns på utgifter, så kanske personen agerar precis under sin gräns, även om det är suboptimalt för organisationen. Beteendestyrningen som används kan därmed leda till ett för organisationen oönskat beteende. De kan också skapa rigida strukturer i organisationen vilket leder till att de anställda tappar sin egen förmåga att tänka själv och agera. Beteendestyrningen som består av att begränsa beteende och godkänna innan handlande leder också ofta till att processerna i verksamheten tar längre tid och därmed kan bli kostsamma. De anställda kan dessutom agera negativt på beteendekontrollen, till exempel genom att kontrollerna skapar irritation och leder till minskad arbetsmoral. Att behöva ha godkännande innan handlande kan uppfattas särskilt negativt av anställda om de inte förstår kontrollens syfte (Merchant & Van der Stede, 2007).

Förhindrande och upptäckande kontroller

I praktiken delas ofta beteendekontroller in utefter hur risken är fördelad, varav förhindrande och upptäckande kontroller är ett sätt att hantera olika grad av risk (COSO, 1992; COSO 2004, återgivna i Christ et al., 2012). Vid införandet av automatiserade IT-rutiner kom synen på kontroller att förändras. Den traditionella synen på kontroll är att beteendet korrigeras i efterhand med hjälp av upptäckande kontroller. De mer utvecklade formerna av kontroll handlar om att komplettera de upptäckande kontrollerna med förhindrande kontroller. De förhindrande kontrollerna kan appliceras innan fel inträffat och innefatta andra åtgärder såsom

utbildning och information (Wikland, 2014). Förhindrande och upptäckande kontroller skiljer sig därmed åt på två fundamentala sätt. De övergripande skillnaderna ligger i huruvida organisationen begränsar självbestämmanderätten hos den anställda och när återkoppling på kontrollens verkan ges. Förhindrande kontroller begränsar anställdas självbestämmanderätt genom att förbjuda vissa beteenden. Ett exempel är att behörighet krävs för att få tillgång till ett system. Upptäckande kontroller låter däremot den anställda ha kvar sin självbestämmanderätt (Christ et al., 2008). Vad gäller återkoppling på kontrollers effekt ger förhindrande kontroller direkt återkoppling medan upptäckande kontroller kan ge både direkt och fördröjd återkoppling. Att ha förhindrande kontroller, jämfört med att bara ha upptäckande kontroller, har visat sig leda till färre felaktigheter och lägre kostnader för organisationen (Wikland, 2014). Merchant och Van der Stede (2007) påpekar att effektiva förhindrande kontroller utesluter alla omkostnader orsakade av icke önskvärt beteende och att de därför är att föredra. För att beteendekontroller ska vara effektiva måste det både vara möjligt för organisationen att fastställa vad som är ett icke önskvärt beteende och försäkra sig om att den typen av beteende inte förekommer. Det krävs därmed att beteendekontrollerna är fria från slumpmässig påverkan, är objektivt bedömda och undviker tidsfördröjning vid mätning från dess att önskvärt beteende uppnåddes. Det ska även vara enkelt för anställda att förstå vad som förväntas av dem (Merchant & Van der Stede, 2007).

Nyligen har forskning börjat fokusera på hur förhindrande respektive upptäckande kontroller påverkar anställda (Christ et al., 2012). I en studie utförd av Christ et al. (2012) presenteras tre sätt att kontrollera utbetalningar inom en organisation: (i) förhindrande kontroll som begränsar anställda att göra utbetalningar utöver ett visst belopp, (ii) upptäckande kontroll med direkt återkoppling vilken innebär en direkt varning i systemet till antingen den ansvarsskyldige eller ansvarsutkrävaren (chefen) om en utbetalning över avtalad tillåten beloppsgräns lagts upp (iii) upptäckande kontroll med fördröjd återkoppling vilken innebär att en rapport över utbetalningar som överstiger uppsatt beloppsgräns tas fram, exempelvis månadsvis. Anledningen till deras studie är att hjälpa ledningar att ta informativa beslut vid valet mellan olika kontroller. Utifrån de tre olika sätten att kontrollera utbetalningar diskuterar författarna för- och nackdelar med att ha respektive form av kontroll. De kommer i sin studie fram till att direkt återkoppling är den avgörande faktorn för effektiv kontroll. Anställda som utsätts för upptäckande kontroller med direkt återkoppling presterar i enlighet med uppsatta mål på samma sätt som anställda som kontrolleras med förhindrande kontroller. Slutsatsen

blir därmed att organisationer kan uppnå flera av deras mål med kontroller genom att använda sig av upptäckande kontroller med direkt återkoppling. De slipper därmed extra kostnader som förhindrande kontroller bidrar till. Enligt Hermansson och Hermansson (1994) är nämligen förhindrande kontroller kostsamma att implementera. Förhindrande kontroller som inskränker anställdas självbestämmanderätt anses inte vara att föredra då den även försämrar den anställdas inre motivation. Istället bör kontroller som ger direkt återkoppling utan att inskränka på självbestämmanderätten användas (Christ et al., 2012). Hermansson och Hermansson (1994) menar däremot att när risker är kritiska bör företag använda sig av förhindrande kontroller. Kritiska risker är sådana som kan leda till höga kostnader för företaget om de inträffar. För risker som inte är lika omfattande kan upptäckande kontroller istället användas. De är nämligen inte lika kostsamma när de görs i efterhand. Tidpunkten för när upptäckten görs kan påverka resultatet av kontrollen. Om en upptäckt görs mycket senare än felet inträffat kan det få allvarligare konsekvenser än om det upptäcks direkt (Hermansson & Hermansson, 1994).

Hermansson och Hermansson (1994) diskuterar att organisationer behöver minska sina totala kontrollkostnader och samtidigt se till att de anpassar sina kontroller utefter den risk som verksamheten är utsatt för. De ser nackdelar med att ha både för få eller allt för många kontroller. Det är därmed viktigt att finna en balans i antalet kontroller. De kostnader som uppstår med att ha för få kontroller kan innefatta otillförlitlig information, överträdelse av lagar, förlust av tillgångar, ineffektivt användande av resurser och misslyckande med att uppnå sina mål. De kostnader som uppstår då kontrollerna är allt för många kan innefatta slöseri med resurser eller onödiga kontroller, allt för komplicerade processer, minskad kundnöjdhet eller att organisationen utnyttjar IT-lösningar i för liten utsträckning (Hermansson & Hermansson, 1994).

3.2.2 Fler sätt att påverka anställdas beteende

I situationer där det i förväg är svårt att uppskatta men också att mäta beteendet kan socialisering vara till hjälp. Kontrollen är mer implicit än explicit och innebär att det är organisationens normer och värderingar som styr agerandet (Hermansson & Veliyath, 1997). Malmi och Brown (2008) beskriver hur organisationskulturen sätter ramen för de andra kontrollerna inom en organisation då den anses genomsyra hela verksamheten med normer

och värderingar. De anställda tar del av organisationens normer och värderingar dels genom utbildning men också genom olika sociala sammanhang i sitt dagliga arbete (Merchant & Van der Stede, 2007). Merchant och Van der Stede (2007) beskriver att organisationskultur kan vara oförändrad även om både mål och strategier omformuleras på grund av förändrade förhållanden. Svensson (2012) nämner att ett felaktigt beteende som egentligen inte accepteras kan komma att bli en del av kulturen om det inte motarbetas. Inom framförallt äldre organisationer kan beteende styras av en jargong såsom ”det är så vi gör här” (Merchant & Van der Stede, 2007, s. 91). Svensson (2012) nämner flera metoder för hur ledningen kan försöka påverka kulturen varav några av metoderna är *codes of conduct*, gruppbelöningar och *tone at the top*.

Till skillnad från organisationskultur är personalstyrning en mer individbaserad kontroll. Merchant och Van der Stede (2007) menar på att det kan vara en fördel att lita på sina anställda eftersom det kan motivera de anställda till att bli självgående i sitt arbete och skapa en vilja att utföra ett bra jobb som är i linje med organisationens mål. Tillit kan därmed ses som ett komplement till beteendestyrning. Personalstyrning kan uppnås genom val och placering av anställda. Vid anställning ses det viktigt för organisationer att välja rätt personer av säkerhetsskäl, så att organisationen från början kan lita på de anställda men också försäkra sig om att de anställda har rätt kompetens för sina arbetsroller. Dessutom anses det viktigt att de anställda förstår sina arbetsuppgifter och därmed är utbildning av stor betydelse. Den största delen av utbildningen som sker i organisationer är av informell karaktär, exempelvis mentorskap. Ytterligare något som anses viktigt är att de anställda har rimliga arbetsuppgifter i förhållande till sin kunskap och att rätt förutsättningar ges i form av att nödvändiga resurser finns tillgängliga på arbetsplatsen (Merchant & Van der Stede, 2007).

Fördelen med effektiva kultur- och/eller personalkontroller är att samma resultat som för resultat- och beteendestyrning kan uppnås fast till en lägre kostnad, samtidigt som de inte orsakar lika skadliga sidoeffekter som de andra kontrollerna kan tänkas göra. Nackdelen sägs däremot vara att kontrollerna kräver uppmärksamhet, skicklighet och integritet inom arbetsgruppen (Merchant & Van der Stede, 2007). Med tanke på hur anställda den senaste tiden relativt ofta byter jobb sägs kontrollen vara riskfylld då det tar tid att få individer att anpassa sig till organisationens kultur (Hermansson & Veliyath, 1997).

3.3 COSO:s ramverk för intern kontroll

COSO tillhandahåller en standard som kan användas av olika typer av organisationer för att utforma, förbättra och bedöma sina styr- och kontrollsystem. Standarden kan användas av små eller stora organisationer och det spelar heller ingen roll om de är vinstdrivande eller inte (Internrevisorerna, 2013). COSO är ett generellt ramverk vilket möjliggör användande även inom kommunal- och landstingsverksamhet. Ramverket har fått stor spridning över hela världen och ger både en praktisk och teoretisk ram för intern styrning och kontroll (Svensson, 2012).

Intern styrning och kontroll är enligt COSO utformad för att ge rimlig säkerhet om att organisationens mål uppfylls inom tre kategorier: effektivitet och produktivitet, tillförlitlig finansiell rapportering och efterlevnad av lagar och regler. Intern styrning och kontroll behandlas utifrån fem komponenter vilka är beroende av varandra. De fem komponenterna är styr- och kontrollmiljö, riskvärdering, kontrollaktiviteter, information och kommunikation samt övervakade aktiviteter (Internrevisorerna, 2013). Komponenterna förtydligas i sin tur av ett antal principer, vilka inte kommer beskrivas separat eftersom syftet här endast är att ge en överblick över ramverket.

Ett effektivt system för intern styrning och kontroll ger en rimlig försäkran om att organisationen uppnår sina mål. För att ha ett effektivt system krävs att de fem komponenterna, inklusive alla principer, finns och fungerar samt att komponenterna verkar tillsammans på ett integrerat sätt. Om det finns brister i en viss komponent, om en komponent saknas eller om komponenterna inte interagerar på ett önskvärt sätt kan inte organisationen dra slutsatsen att den har en effektiv intern kontroll (Internrevisorerna, 2013). De olika komponenterna bör uppfattas som en kedja, vilket innebär att kedjan inte är starkare än den svagaste komponenten (Wikland, 2014). Det finns ett direkt samband mellan målen, komponenterna och organisationsstrukturen. Komponenterna representerar vad som krävs för att uppnå organisationens mål inom organisationens olika delar (Internrevisorerna, 2013). I figur 1 presenteras COSO:s fem kontrollkomponenter vilken följs av en översikt av de fem komponenterna.



Figur 1. COSO:s fem kontrollkomponenter (Källa: Internrevisorerna, 2013)

3.3.1 Styr- och kontrollmiljö

Styr- och kontrollmiljön är grunden för styrningen och kontrollen inom en organisation genom etablerade standarder, processer och strukturer. Styrelsen och ledningen anger tonen i organisationen gällande betydelsen av den interna styrningen och kontrollen (Internrevisorerna, 2013). I kommuner och landsting har styrelsen och nämnderna det yttersta ansvaret för den interna kontrollen och de måste därmed visa att intern kontroll är av betydelse och ta ansvar för den interna kontrollen (Svensson, 2012). Precis som styrelsen och nämnderna så har även ledningen stor påverkan på hur styr- kontrollmiljön ser ut genom att sända ut olika styr- och kontrolls signaler (Wikland, 2014). Med andra ord så måste även ledningen vara ett föredöme när det gäller arbetet med den interna kontrollen och ledningens agerande är avgörande för styr- och kontrollmiljön (Svensson, 2012). En effektiv styrning inom organisationen beror till stor del på styrsignalerna som sänds ut från högre delar av organisationen, och mindre viktigt är det att ha mer omfattande regler och rutiner. För att kontroller ska fungera är det viktigt att det finns en styr- och kontrollmiljö som tar emot och följer upp resultatet av den interna kontrollen som har implementerats (Wikland, 2014).

Några andra viktiga faktorer inom styr- och kontrollmiljön är organisationsstrukturen, tilldelning av ansvar och befogenheter, ansvarstagande för organisationens prestationer och individernas kompetens (Internrevisorerna, 2013). Organisationsstrukturen anses viktig för att organisationens utformning måste vara anpassad till de uppgifter som organisationen utför. För att ha en god kontrollmiljö är det också betydelsefullt att ansvar och befogenheter är väl

etablerade och dokumenterade. Ansvarsfördelningen ska göras så att inga onödiga risker uppstår, till exempel att en person ansvarar för hela inköps-, fakturerings- och utbetalningsrutinen (Svensson, 2012). Organisationen ska även hålla individer ansvariga för det ansvar de blivit tilldelade genom att följa upp medarbetarnas arbete (Wikland, 2014). För medarbetarna ska kunna utföra sitt tilldelade ansvar och sina arbetsuppgifter måste de veta vad som förväntas av dem. Kraven på medarbetarna och vad de förväntas kunna måste därmed vara väl etablerat i organisationen (Svensson, 2012). Vilken kompetens som behövs måste beaktas vid rekrytering, men också efter rekryteringen genom att uppmärksamma behovet av att vidareutveckla kompetensen som individerna behöver för att genomföra sina arbetsuppgifter. Det som kallas mjuka kontroller, till exempel gällande utbildning och information om arbetsuppgifterna, behandlas till största del som styr- och kontrollmiljö (Wikland, 2014).

Svensson (2012) beskriver att även olika styrdokument tillhör styr- och kontrollmiljön. I kommunal verksamhet finns ett antal lokalt antagna reglementen av fullmäktige och andra riktlinjer och policys. Dessa ska på ett enkelt sätt kunna följas genom klart definierade ansvar och befogenheter. Det är viktigt att dessa dokument är tydliga, aktuella, kommunicerade, relevanta och att de har implementerats på ett bra sätt i verksamheten. Personalen ska också veta vad dessa styrdokument innebär.

3.3.2 Riskvärdering

Risk ses här som en händelse som kan leda till att organisationen inte uppnår sina mål. En förutsättning för att kunna värdera risker är att organisationen har uppsatta mål. Målen ska finnas på olika nivåer inom organisationen och de ska vara tillräckligt tydliga för att kunna analysera riskerna som är knutna till målen. Riskvärderingen innefattar en ständigt pågående process att identifiera och värdera riskerna utifrån organisationens mål som relateras till etablerade risktoleranser (Internrevisorerna, 2013). Riskanalysen handlar inte om att eliminera alla risker eftersom det i stort sätt är omöjligt, utan det handlar om att veta vilka risker som accepteras och vilka som bör hanteras (Svensson, 2012). Riskvärderingen utgör grunden för hur risken ska tas om hand. I riskvärderingen ska ledningen också ta hänsyn till externa förändringar och förändringar av den egna verksamheten som kan leda till att den interna kontrollen blir ineffektiv (Internrevisorerna, 2013).

3.3.3 Kontrollaktiviteter

Kontrollaktiviteter används för att se till att ledningens direktiv genomförs så att de identifierade riskerna kan reduceras. Kontrollaktiviteterna består främst av policys och rutiner som används på alla nivåer inom organisationen och inom olika delar av verksamhetsprocessen. Det finns olika typer av kontrollaktiviteter, vilka kan vara förhindrande eller upptäckande och utförs antingen automatiserat eller manuellt (Internrevisorerna, 2013). Förhindrande kontroller används ofta till att förhindra att en viss risk uppstår, till exempel genom utbildning, information eller kompetensutveckling. Upptäckande kontroller handlar snarare om att fånga upp något som har hänt i efterhand, men innan det blir ett problem. Det är att föredra att ha en kombination av olika kontroller, alltså både förebyggande och upptäckande samt automatiska och manuella (Svensson, 2012). En stor del av de automatiserade kontrollerna är idag inbäddade i organisationens IT-system, vilka tillåter en ökad möjlighet till kontroll än tidigare (Wikland, 2014). Att manuella kontroller kan behöva användas beror på att inte alla kontroller går att automatisera (Svensson, 2012).

Några konkreta exempel på kontrollaktiviteter är rutiner för attester, godkännanden samt avstämningar och återrapportering av resultat. När kontrollaktiviteter utvecklas brukar tvåhandsprincipen användas, och om det inte är möjligt utvecklar ledningen andra alternativa kontrollaktiviteter (Internrevisorerna, 2013). Kontrollaktiviteterna som väljs ska vara aktivt gjorda val och hela tiden utvecklas. Det innebär att kontroller måste ifrågasättas och inte accepteras enbart för de hör till gamla vanor inom organisationen. Det anses inte heller tillräckligt att införa olika policys, det vill säga riktlinjer och förhållningsregler, utan de ska också efterlevas och följas upp. För att skapa effektiva kontrollaktiviteter ska de matchas mot organisationens styr- och kontrollmiljö, målen och de viktigaste riskerna (Wikland, 2014).

3.3.4 Information och kommunikation

Information anses viktig för att de anställda ska kunna genomföra sina arbetsuppgifter, att ledningen ska kunna styra verksamheten och för att den interna kontrollen ska fungera (Wikland, 2014). Information kan komma från både interna och externa källor, och ledningen använder informationen för att se till att de andra kontrollkomponenterna fungerar (Internrevisorerna, 2013). Det är viktigt att informationen är av god kvalitet, är fullständig, går att verifiera och att den kommer fram i tid (Wikland, 2014).

Kommunikation är processen som handlar om att ge, dela och erhålla den information som behövs. Den interna kommunikationen innefattar hur information sprids inom organisationen, det vill säga hur den flödar uppåt, neråt och tvärs igenom verksamheten (Internrevisorerna, 2013). I den kommunala sektorn handlar det mycket om kommunikationen från fullmäktige, styrelse och nämnder till de olika förvaltningarna, för att sedan återrapporteras tillbaka av förvaltningarna (Svensson, 2012). Intern kommunikation är viktigt för att få den interna styrningen och kontrollen att fungera, då olika mål och ansvar för den interna kontrollen förmedlas ut i organisationen. Genom kommunikation kan ledningen tydligt signalera att ansvaret för styrningen och kontrollen måste tas på allvar (Internrevisorerna, 2013). Det är viktigt att information kommuniceras till rätt person och att det är lätt att förmedla nödvändig information. Det är också viktigt att det är högt i tak i organisationen så att felaktigheter, avvikelser eller bedrägerier lätt kan kommuniceras (Wikland, 2014).

3.3.5 Övervakande aktiviteter

Syftet med den sista kontrollkomponenten är att säkerställa att kontrollsystemet fungerar som det ska (Svensson, 2012). Den interna styrningen och kontrollen måste övervakas, annars är det lätt att den försämras eller inte hänger med i förändringar (Wikland, 2014). I den kommunala sektorn är ansvaret för den interna kontrollen nämndernas och därför är det också de som ska se till att övervakningen fungerar. Enligt Svensson (2012) krävs utvärdering av kontrollsystemet för att möjliggöra grundläggande förståelse för kontrolleffektivitet. Han menar att det finns flera inom den kommunala sektorn som har många kontroller som inte grundas på en riskanalys, vilket innebär att kontrolleffektiviteten blir låg och att kontrollen inte bidrar med någon nytta inom organisationen.

Ledningen i organisationen måste implementera uppföljningsprocedurer för att sedan se till att resultatet av den interna kontrollen utvärderas och rapporteras (Svensson, 2012). För att försäkra sig om att de andra komponenterna finns och fungerar används löpande eller separata utvärderingar, alternativt en kombination av dessa. De löpande utvärderingarna är inbyggda i verksamhetens processer inom organisationens olika nivåer. Separata utvärderingar utförs periodiskt och hur ofta de utförs beror på verksamhetens risker, effektiviteten i de löpande utvärderingarna och på ledningens överväganden. Inom organisationen måste sedan bristerna som framkommit i utvärderingarna kommuniceras till de som har ansvar för att korrigera dem

(Internrevisorerna, 2013). I kommunal verksamhet är det ofta nämnderna och styrelsen som bör nås av de olika resultaten av uppföljningen och åtgärda bristerna (Svensson, 2012).

4. Attestregler inom den kommunala sektorn

Kapitlet inleds med en kort beskrivning av den kommunala sektorn för att sedan fortsätta med rekommendationer för utformning av attestregler. Därefter presenteras en första beskrivning av Region Skånes attestregler. Avslutningsvis redogörs för sex utgångspunkter som är relevanta vid utformning och tillämpning av attestregler. Utgångspunkterna är framtagna från rekommendationerna, Region Skånes attestregler och COSO:s kontrollkomponenter som presenterades i kapitel tre.

4.1 Beskrivning av den svenska kommunala sektorn

Den offentliga sektorn innefattar statens, landstingens och kommunernas verksamhet. Tillsammans med regeringen svarar Riksdagen för att sätta ramar och regler för landets 290 kommuner och 20 landsting som i sin tur svarar för den lokala styrningen (Larsson, 2014). En viktig del av den offentliga förvaltningen i Sverige ligger därför på lokal nivå. Kommuner och landsting ska säkra den lokala gemensamma välfärden och gemensamma intressen. Landstingen har fått de uppgifter som kräver ett större befolkningsunderlag och omfattar ett större geografiskt område jämfört med kommunerna. I landstingens obligatoriska uppgifter ingår att bistå med hälso- och sjukvård, tandvård för de som är yngre än 20 år och kollektivtrafik. Verksamheten finansieras genom bland annat skatter, statsbidrag och avgifter (Regeringskansliet, 2008). Idag finns både landsting och regioner i Sverige. Den största skillnaden mellan en region och ett landsting är att uppdragen för en region är bredare och större i omfattning. Regioner har hand om uppdragen för den regionala utvecklingen, vilket inte ett landsting har (Region Jämtland Härjedalen, u.å.). För att förenkla för läsaren har vi valt att låta region ingripas under benämningen landsting.

För att upprätthålla god styrning på lokal nivå väljs landstingsfullmäktige och kommunfullmäktige fram. Det som efterfrågas av fullmäktige inom landsting och kommun är att den förtroendevalde besitter lokalkännedom och behöver därav alltid vara folkbokförd inom berört område (Regeringskansliet, 2008). Fullmäktige ska bland annat besluta om mål och riktlinjer för verksamheten samt nämndernas organisation och verksamhetsformer. Fullmäktige väljer även ledamöter och ersättare i nämnderna (3 kap. 9 § Kommunallagen). Fullmäktige fattar alla viktiga beslut som berör landstinget eller kommunen, bland annat beslutar fullmäktige vilka nämnder som ska finnas utöver de obligatoriska. De som är obligatoriska för både kommuner och landsting är styrelse, revision och krisledningsnämnd.

Med tanke på att fullmäktige till stor del kan besluta vilka nämnder som ska finnas kan organisationerna skilja sig åt (Regeringskansliet, 2008). Nämnderna ska inom sitt område se till att verksamheten bedrivs enligt de mål och riktlinjer som fullmäktige beslutat, att andra föreskrifter för verksamheten följs, att den interna kontrollen är tillräcklig och att verksamheten bedrivs på ett tillfredsställande sätt (6 kap. 7 § Kommunallagen). Det innebär att det är nämnderna som ansvarar för den löpande verksamheten (Regeringskansliet, 2008). Styrelsen i en kommun eller ett landsting ansvarar för att samordna förvaltningen av kommunen eller landstingets angelägenheter och ha uppsikt över nämnderna (6 kap. 1 § Kommunallagen). Revisorerna har ansvar för att pröva om den interna kontrollen är tillräcklig (9 kap. 9 § Kommunallagen). Ett förtydligande är att fullmäktiges ledamöter är politiker, medan själva verksamheten i landstinget bedrivs av tjänstemän (Regeringskansliet, 2008).

4.2 Rekommendationer för utformning av attestregler

Ekonomistyrningsverket¹ (ESV) och Sveriges Kommuner och Landsting² (SKL) tog tillsammans år 2012 fram skriften *Kontroll av verifikationer- en vägledning för kontrollmiljö och attestregler*. Skriften ger råd om hur landsting och kommuner kan resonera kring sin utformning av intern kontroll och mer specifikt för attestregler. Skriften inleds med att definiera intern kontroll vilket görs enligt COSO:s definition (se 1.1). Enligt ESV & SKL (2012) kan den interna kontrollen stärkas med regler och rutiner och skriver att det inom den kommunala sektorn finns ett flertal dokument som bidrar till intern kontroll, exempelvis reglemente för intern kontroll, upphandlingsregler, delegationsbestämmelser och attestreglemente. Det som vidare kommer att diskuteras är attestreglemente, vilket behandlar attest av verifikationer inom en verksamhet. Ordet attest i sig innebär att en kontroll utförts med önskvärt resultat. Informationen som återges nedan är hämtad från ESV och SKL:s skrift om attestregler.

Det som ESV & SKL (2012) anser viktigt att tänka på vid utformningen av ett attestreglemente är bland annat följande aspekter: beslutsinstans, tidshorisont, flexibilitet, och tillämpningsanvisningar. Attestreglementet utformas vanligtvis av fullmäktige som även ansvarar för uppföljning och kontroll av verksamheten. Att fullmäktige är den lämpliga

¹ Ekonomistyrningsverket är en förvaltningsmyndighet under Finansdepartementet som ansvarar för att utveckla ekonomistyrningen för statliga myndigheter (ESV, 2011).

² Sveriges Kommuner och Landsting är en arbetsgivar- och intresseorganisation och fungerar som ett nätverk för kunskapsutbyte och samordning mellan kommuner och landsting (SKL, 2016).

beslutsinstansen beror på att reglementet då kommer att appliceras i samtliga styrelser och nämnder. Reglementet föreslås innehålla övergripande regler så att reglerna kan hållas stabila och flexibla över tid. Som komplement föreslås tillämpningsanvisningar som ska uppdateras vid behov och förslagsvis årligen. Anvisningarna utgör en möjlighet att förtydliga reglerna i reglementet och anpassa dem efter exempelvis tekniska förändringar i samhället eller inom organisationen. Även om fullmäktige föreslås som ansvarig för reglementet är det i praktiken ofta förvaltningsledningarna som utför arbetet med exempelvis att utfärda riktlinjer och anvisningar. Utöver anvisningarna kan även rutiner och informationsmaterial upprättas på en lämplig nivå i organisationen, vilket innebär ytterligare förtydligande av reglerna.

Andra viktiga aspekter att tänka på vid utformningen av ett attestreglemente är omfattning och ansvar. Reglementet tillsammans med tillämpningsanvisningarna ska tydliggöra vad som ska kontrolleras, i vilken omfattning och på vilket sätt kontroll ska göras. Till att börja med rekommenderas reglementet täcka ekonomiska händelser i redovisningslagens betydelse men kan även täcka in tidigare skeden än anskaffningsprocessen, vilket inkluderar avtal och beställningar. Av omfattningen ska också framgå om andra än den egna organisationen inkluderas men också hur reglementet förhåller sig till andra dokument som rör intern kontroll. För att veta vem som ansvarar för vad, ska även en tydlig fördelning av ansvar framgå av reglementet. Ansvarsfördelningen sker genom att ha olika roller för attest. Olika organisationer utformar sina roller på en mängd olika sätt, men det generella argumentet är att minst två personer ska inkluderas i kontrollen och därtill tilldelas olika ansvar. Anledningen är att ”två par ögon är mer än ett par och att med fler inblandade minskar risken för oegentligheter.” (ESV & SKL, 2012, s. 16) Behöriga attestanter måste väljas ut och av reglementet bör framgå vem som ansvarar för att utse attestanterna. En roll för attest kan innefatta kontroll av utförd prestation medan en annan attest bör inkludera ansvar för beslutet om kostnaden får lov att belasta verksamheten. Den sistnämnda rollen benämns beslutsattestant och personen med rollen uppges ofta vara tilldelad ett budgetansvar. För att begränsa attestrollerna kan eventuella beloppsgränser eller andra begränsningar av rätten för att ensam beslutsattestera en transaktion framgå i tillämpningsanvisningar. Bestämda beloppsgränser kan skilja sig åt mellan olika förvaltningar och/eller befattningshavare (ESV & SKL, 2012).

Nära relaterat till ansvar är kunskap. ESV och SKL (2012) anser att kontrollen bör utformas beroende på transaktionens karaktär och ställa särskilda kompetenskrav på medarbetare som

tilldelas ett ansvar för kontroll. Det är därmed centralt att individerna har rätt kompetens vilket uppnås genom att ha fortlöpande information och utbildning. De frågor som anses viktiga att ställa sig är hur både nyanställda, vikarier och chefer får rätt instruktioner och information om hur deras kontrolluppdrag ska utföras. Det är viktigt att anställda förstår varför rutinen implementeras eftersom det minskar risken för feltolkningar. Tillämpningsanvisningarna föreslås kunna användas för att ”reglera vilka instruktioner berörd personal ska få i samband med att man tilldelas kontrolluppgifter och vem som ansvarar för utformningen och informationen/utbildningen om detta.” (ESV & SKL, 2012, s. 34) Det är den som beslutar om att utse en kontrollansvarig som också ska se till att de har kompetens för sitt uppdrag och vet vad det innebär (ESV & SKL, 2012).

Det rekommenderas också att kontroller ska utformas med hänsyn till transaktionens risk. Risk i sig innefattar ”händelser som innebär oönskade konsekvenser för verksamheten” (ESV & SKL, 2012, s. 15). En riskanalys kan användas för att uppskatta sannolikheter för att respektive risk ska inträffa. För de områden där risk tros föreligga ska kontroller utformas, vilka sätter begränsningar och ger specifika alternativ för handling. Rutiner är en slags kontrollåtgärd som föreslås. Inom en rutin bör en inbyggd kontroll finnas vilken förslagsvis kan kombineras med en kompletterande kontroll, exempelvis stickprov. Det framhålls att för att få till en effektiv utformning av kontroller ska både automatiska (av ekonomisystem eller liknande utförda kontroller) och manuella kontroller användas. De menar att det annars finns risk ”för luckor i kontrollsystemet eller att onödigt arbete utförs” (ESV & SKL, 2012, s. 17). Vad gäller inköpta tjänster eller varor, vilka genererar verifikationer, sägs olika kontroller behövas med hänsyn till inköpets karaktäristiska. Ju komplexare ett inköp är desto mer kontroll behövs och ibland kan det förekomma avvikelser i krav på kontroll till följd av transaktionernas art eller storlek. Exempel på avvikelser i krav på kontroll kan vara för interna transaktioner eller transaktioner till mindre belopp. För mindre belopp kan kontrollkostnaden tänkas vara högre än nyttan att kontrollera, vilket kan göra det nödvändigt att överväga alternativ hantering av sina kontroller. Avvikelser från kontroller kan ibland också vara nödvändigt på grund av praktiska förutsättningar (ESV & SKL, 2012).

Tillämpningsanvisningarna föreslås av ESV & SKL (2012) vara ett användbart dokument för att sortera upp reglerna för attest beroende på i vilken rutin som bokföringsunderlaget hanteras, exempelvis manuell bokföring, skanningssystem, system för elektronisk handel, interndebiteringssystem etc. De menar på att “[f]ör rutiner i samband med elektronisk handel

kan kontrollordningen variera beroende på förutsättningarna. Därför bör det i tillämpningsanvisningarna regleras hur kontroll ska ske för olika händelseförlopp.” (ESV & SKL, 2012, s. 35) Det generella argumentet är att kontroll bör utföras där den gör störst nytta, vilket vanligtvis är så tidigt i inköpsprocessen som möjligt. Anledningen är att en tidig kontroll kan hindra att fel uppstår medan en senarelagd kontroll oftast enbart kan konstatera om fel begåtts eller inte. För att säkerställa en rimlig säkerhet bör hänsyn tas till kontrollnytta i förhållande till kontrollkostnad. Nyttan å ena sidan uppnås då man lyckas undvika kostnader, direkta och indirekta, till följd av att fel undviks. Till nyttan hör även det faktum att förtroende lyckas upprätthållas hos kunder, allmänheten, personal med flera som annars tagit skada om oegentligheter uppstått. Kontrollkostnaden å andra sidan syftar till kostnaderna för att utföra kontrollerna. Kontrollkostnaden beror på vald kontrollteknik, vilken exempelvis kan vara antal attester, stickprov eller programmerade kontroller.

Utöver att ha välutformade kontroller krävs även säkerställande av att rutinerna utförs korrekt och att den effekt som avses faktiskt uppnås. För att skapa ett fungerande system för intern kontroll är det viktigt att aktivt arbeta med sina kontroller, vilket förutsätter systematisk och regelbunden övervakning av implementerade rutiner och kontroller. Fel kan bland annat fångas in av uppsatta rutiner. Konsekvenserna av att avsiktligt brista i sitt kontrolluppdrag och därmed förtroende kan för anställda leda till tillsägelse, skriftlig varning, omplacering, ändrade arbetsuppgifter, uppsägning eller avsked. Däremot om en anställd oavsiktligt utför en kontroll felaktigt leder det till att åtgärder måste vidtas så att felet undviks framöver. Hur utvärdering av attestreglerna bör ske kan antingen regleras i tillämpningsanvisningarna, alternativt kan de landsting som har ett reglemente för intern kontroll istället hänvisa dit. Om fel eller brister upptäcks bör det i tillämpningsanvisningarna förklaras vart anställda ska vända sig. Den person som anses mest lämpad att som anställd vända sig till är närmsta chef (ESV & SKL, 2012).

4.3 Region Skånes attestregler – en första beskrivning

Informationen som kom fram under de kunskapsgrundande intervjuerna kommer att presenteras nedan tillsammans med några av landstingens dokument. Personerna som deltog under intervjuerna kommer att hänvisas till deras titel. En översikt av de som deltog återfinns i tabell 1.

Region Skåne har ett övergripande attestreglemente med kompletterande tillämpningsanvisningar som gäller för hela verksamheten. Attestreglerna beslutas på olika nivåer inom organisationen. Reglementet fastställs av fullmäktige medan tillämpningsanvisningarna beslutas av Regiondirektören (Region Skåne, 2010). Ledningsstrategen berättar att i praktiken är det redovisningschefen tillsammans med andra redovisningschefer som arbetat fram dagens attestregler.

I december 2015 beslutade ekonomidirektören att landstinget ska se över sina attestregler under våren 2016. Region Skånes ledningsstrateg är tilldelad ansvaret att driva anpassningen av attestreglerna (Region Skåne, 2015a). Attestreglementet som utformades i samband med Region Skånes bildande år 1999 (Region Skåne, 2015b) har vid ett par tillfällen reviderats till följd av att omständigheter har ändrats inom och utanför organisationen. Tillämpningsanvisningarna har uppdaterats ytterligare ett par gånger utöver attestreglementet. Ledningsstrategen på Region Skåne menar på att både yttre och inre faktorer påverkar hur attestreglerna ska utformas och att de behöver uppdateras för att passa in i dagens samhälle. Med yttre faktorer avses främst teknologisk utveckling. Inre faktorer berör huvudsakligen interna förändringar till följd av omstrukturering av organisationen. Förutom de inre och yttre faktorerna strävar organisationen efter ständigt ökad kostnadseffektiv hantering av attester (Region Skåne, 2015a). Ledningsstrategen berättar att syftet med översynen av attestreglerna är att minska de administrativa kostnaderna samtidigt som säkerhet och kontroll ska bibehållas.

Inom Region Skåne används framförallt två roller för attest. En sakattestant och en beslutattestant ska antingen attestera en beställning alternativt faktura för att den sedan ska kunna godkännas för betalning (Region Skåne, 2010). Huvudregeln är att både en sak- och beslutattestant måste finnas oavsett typ av köp och belopp. De två rollerna ska dessutom alltid utgöras av olika personer. Det är beslutattestanten som utser sina sakattestanter medan beslutattesträtt tilldelas chefer. Även externa aktörer kan tilldelas rollen för sakattest (Ledningsstrategen). En sakattest innebär enligt reglementet att "varan/tjänsten godkänts i beställningsportalen eller levererats enligt avtalad beställning eller följesedel" och att "beställning i beställningsportal/verifikation är fullständig och korrekt" (Region Skåne, 2010, s. 5). Attesten innefattar också att korrekt kontering genomförts. Beslutsattesten innebär i sin tur att utgiften får belasta verksamheten, att beställningen/avtalet tecknats av behörig, att

varan/tjänsten har levererats enligt avtalad beställning och följesedel, att beställningen är fullständig och korrekt och att korrekt kontering är gjord (Region Skåne, 2010).

Uppgifterna för attest är därmed mer omfattande för beslutsattestanten än sakattestanten. För att anställda ska kunna attestera krävs att de har behörigheter med attesträtt i ekonomisystemet. Den fås genom att den anställdes närmste chef skriver ut och signerar en blankett vilken därefter postas till Gemensam Service Funktion (GSF). GSF besörjer bland annat uppläggning av attesträtt och distribuerar fakturor som skickats till fel förvaltning inom regionen. Ekonomiadministratören som är en av de som ansvarar för att lägga upp behörigheter i ekonomisystemet på GSF berättar att attesträtten innefattar vilken roll den anställda har (sak- eller beslutsattestant) och vilket kostnadsställe och konton som får lov att användas. Kostnadsställe avser till vad/vem den anställda får attestera ett inköp (exempelvis sin avdelning) medan kontot styr vilken typ av inköp den anställda får lov att attestera. Den anställda kommer aldrig att få egen tillgång till systemet om inte blanketten har nått GSF och attesträtten därefter blivit registrerad. Attesträtter för både sak- och beslutsattestanter ska uppdateras årligen för godkännande av förvaltningscheferna. Enhetschefen, Processledaren och Teamledaren för behörigheter (EPT) berättar att för en del chefer kan listorna med attesträtter bli väldigt omfattande och nästintill omöjliga att kontrollera.

Ekonomiadministratören och EPT berättar att de har uppmärksammat att medarbetare ute på förvaltningarna använder varandras behörigheter. De menar på att det finns en stor brist på kunskap gällande innebörden av ansvaret att vara attestant. Regionens inköpsdirektör anser att det krävs mer information angående attester. Enligt hennes tycks många inte veta vad det innebär att attestera och att det faktiskt är viktigt för kontrollen. Hon menar på att attestanterna nog inte skulle beklaga sig ute i verksamheten angående attestkraven om de förstod helheten med vikten av att kontrollera utbetalningarna, det vill säga användandet av skattemedlen. EPT anser att attestreglementet inte har nått ut i verksamheten och att det därför ofta blir fel. När en ny person börjar, till exempel en sjuksköterska, har hon eller han blivit informerade om att de måste söka behörighet via en blankett men har inte mer information än så. Detta gör att nyanställda sällan har tid att skapa sig en förståelse för sin roll som attestant. EPT föreslår därför att det ska ställas krav på kunskap om hur attesten fungerar och vilket ansvar den innefattar i form av e-Learning innan man blir godkänd som attestant. Även Processutvecklaren tycker att det bör övervägas att införa en obligatorisk utbildning för attestanterna för att skapa en förståelse för reglerna och underlätta deras arbete.

Vid intervju med EPT framkommer även att de finner det problematiskt att ha en allt för snäv omfattning för sak- och beslutsattestanter, vilket speciellt under somrarna blir uppenbart då allt fler är på semester. Många ute på förvaltningarna attesterar då åt varandra. EPT menar att om kontrollen ändå inte följs vore det bättre att ett större ansvar (kostnadsställe och/eller konto) ges. Som ett exempel menar de att en kirurg kanske borde ha ansvar för hela divisionen istället för vissa konton eller liknande. Processutvecklaren menar att det kan vara bra att det finns begränsningar, så länge de inte går till överdrift. Hon anser att ansvaret ibland kan vara för snävt när det kommer till de beloppsgränser som cheferna sätter för sina attestanter. Om beloppsgränserna sätts för lågt menar hon att spärrarna blir för begränsande och att de istället bör sättas på ett mer användarvänligt sätt.

Processutvecklaren berättar att attestmomenten ser olika ut för regionens olika processer från beställning till betalning. Hon förklarar att en del av regionens fakturor blir inskannade eller kommer till landstinget som elektroniska fakturor. De typerna av fakturor attesteras vid fakturans ankomst. Vid beställning i beställningsportalen attesteras beställningarna istället i förväg (EPT). Inköpsdirektören förklarar att vid införandet av beställningsportalen år 2010 tillkom ett nytt flöde och rutin för attestering. Hon förklarar att Region Skåne är upphandlingspliktiga enligt lagen om offentlig upphandling. I beställningsportalen kan anställda med behörighet gå in och göra beställningar. Portalen kan ses som ett lager med främst förbrukningsartiklar, vilka alla är kopplade till ett avtal. För de fakturor som går via beställningsportalen måste både sak- och beslutsattest ske vid beställning av vara/tjänst för att beställningen ska genomföras. Det innebär att attesten sker tidigare i processen än för inskannade fakturor och elektroniska fakturor. EPT förklarar att när beställningen sedan är gjord och avvikelser inte förekommer blir fakturan avläst och godkänd per automatik av systemet.

EPT diskuterar hanteringen av olika typer av fakturor inom Region Skåne. För att minska antalet attester och därmed minska de administrativa kostnaderna ser de det som ett alternativ att för fakturor avseende hyra, telefoni och el, så kallade abonnemangsfakturor endast kräva attest när avtal ingås. Som det är i dagsläget sker attest vid varje betalningsperiod, exempelvis månadsvis. Även om de ser minskade attester som ett alternativ är de osäkra på hur det skulle kunna ske i praktiken. De vet inte av vem avtalen ska kontrolleras eller hur, men tycker att det känns som ett praktiskt alternativ på grund av att det kräver mindre administration.

Processutvecklaren berättar att hon ansvarar för ett projekt för abonnemangsfakturor som håller på att införas och att regelverk för hur det ska hanteras och kontrolleras finns.

Ett annat sätt för att minska kostnaderna för regionen är att fakturorna betalas i tid så att regionen inte drar på sig dröjsmålsräntor. Inom vissa delar av regionen kan fakturor förbli oattesterade om attestanter inte tar sig tid att godkänna fakturor för betalning (Ledningsstrategen). Ekonomiadministratören berättar att regionen för cirka 1,5 år sedan la in en funktion som innebär att om en faktura inte attesteras i tid så skickas den vidare till den anställdes närmsta chef. Det innebär att berörd chef kommer att få information när den anställda inte attesterar i tid. Enligt Ekonomiadministratören har det skett vissa förbättringar av betalningar sedan införandet.

4.4 Vår analysmodell

Från COSO:s komponenter, de presenterade rekommendationerna från ESV och SKL och beskrivningen av Region Skånes attestregler har vi urskilt sex utgångspunkter av relevans för att undersöka hur attestregler utformas och tillämpas som en del av den interna kontrollen. De utgångspunkter som är relevanta för studien är de som varit centrala i samtliga av de tre avsnitten. Dessa utgångspunkter har valts ut för att möjliggöra undersökning av reglerna eftersom alla tänkbara aspekter ansågs för omfattande för att studera.

Verkställande av attestreglerna

Inom COSO:s styr- och kontrollmiljö ingår bland annat styrdokument (Svensson, 2012) och organisationsstruktur (Internrevisorerna, 2013). Enligt ESV och SKL (2012) är fullmäktige den lämpliga beslutsinstansen för verkställandet av reglementet, så går det också till på Region Skåne. Eventuella tillämpningsanvisningar kan beslutas av annan än fullmäktige (ESV & SKL, 2012), och på Region Skåne tas beslutet av Regiondirektören. Det finns därmed möjlighet för olika beslutsinstanser att besluta och kommer därför att undersökas.

Attesträtt och roller

I COSO:s kontrollkomponent styr- och kontrollmiljö beskrivs också att ansvarsfördelningen är viktig vid utformningen av den interna kontrollen (Internrevisorerna, 2013). Enligt ESV och SKL (2012) måste behöriga attestanter väljas ut och vem som ansvarar för det bör framgå

av reglementet. Av Region Skåne framgår att ansökan om behörighet måste skrivas under av den behörighetssökandes chef. ESV & SKL (2012) förespråkar att det ska finnas två olika behöriga attestanter inblandade i varje attestering, någon som tar beslutet och någon som ser över prestationen. I Region Skåne kallas dessa två roller besluts- och sakattestant, men rollerna och deras ansvar kan utformas på en mängd olika sätt (ESV & SKL, 2012). Hur attestanterna blir behöriga och vad ansvaret innefattar tycks därmed vara en central del vid undersökning av attestregler och kommer därför att studeras närmare i valda landsting.

Utbildning och information

Utbildning och information om sina uppgifter kan ses som en del av COSO:s styr- och kontrollmiljö (Wikland, 2014). Information och kommunikation behandlas vanligtvis som en egen komponent, men kommer här att beröras i samband med utbildning och information. ESV och SKL (2012) tar upp det som viktigt att en person som har blivit tilldelad ett ansvar ska ha kunskap och kännedom om uppgiften för att kunna utföra den väl. I huvudfallet Region Skåne antyder flera att förståelsen för uppgifterna brister. Vi ska därmed undersöka hur de olika landstingen arbetar med utbildning och information angående attestreglerna.

Risk

I COSO:s ramverk för intern kontroll är risk en central del vid utformningen av den interna kontrollen (Internrevisorerna, 2013). Även ESV och SKL (2012) tar upp att riskanalys bör användas för att utforma kontroller. I huvudfallet presenteras ett flertal problem med attestreglerna, vilka troligen kan ses som risker i verksamheten. För att se hur landsting ser på risk vid utformningen och tillämpningen av attestregler, har risk inkluderats som en utgångspunkt.

Processer från beställning till betalning

Intern kontroll kräver enligt COSO att kontrollaktiviteter utformas. Kontrollaktiviteter kan exempelvis utgöras av attestrutiner (Internrevisorerna, 2013). Det kan enligt ESV och SKL (2012) finnas olika typer av processer för att hantera verifikationer samt varor och tjänster som kräver olika grad av kontroll. I huvudfallet beskrivs att det kan finnas ett flertal olika processer för att hantera verifikationer. Vilka olika centrala processer som finns och hur kontrollerna inom varje process går till kommer därmed att undersökas som en utgångspunkt.

Uppföljning

En av COSO:s komponenter är övervakande aktiviteter, vilka innefattar olika typer av uppföljning av de andra komponenterna (Internrevisorerna, 2013). Även ESV och SKL (2012) menar att uppföljning är viktigt för att ha en fungerande intern kontroll. I huvudfallet framkommer att attestreglerna inte alltid följs och vi ansåg det därför relevant att undersöka hur olika landsting följer upp efterlevnaden av attestreglerna.

Utgångspunkterna som en del av den interna kontrollen

För att undersöka utformningen och tillämpningen av attestregler som en del av den interna kontrollen kommer utgångspunkterna utgöra grunden för beskrivning, analys och diskussion av landstingens attestregler. De fyra fallen som är placerade i bilagorna 1-4 och analysen kommer därmed struktureras efter dessa utgångspunkter. Utgångspunkterna som presenterats är utformade utifrån COSO:s ramverk för intern kontroll för att tydliggöra förhållandet mellan attestreglerna och den interna kontrollen. De har också utformats utifrån presenterad information tidigare i det här kapitlet som berör attestregler. Vi ser därför på förhållandet mellan attestregler och intern kontroll likt analysmodellen nedan.



Figur 2. Vår analysmodell

Attestregler ses som en del av den interna kontrollen. I och med att studien är explorativ med en induktiv ansats kommer den teoretiska referensramen fungera som ett stöd till att beskriva, analysera och diskutera de olika utgångspunkterna tillsammans med det här kapitlet om attestregler. Analysen kommer sedan att mynna ut olika avvägningar som landstingen står inför vid utformning och tillämpning av sina attestregler.

5. Analys av landstingens attestregler

Det här kapitlet handlar om hur de utvalda landstingen utformar och tillämpar sina attestregler. Informationen som presenteras kommer dels från landstingens attestregler, men tyngdpunkten i kapitlet är presentation av de personliga intervjuerna. De personer som deltog under intervjuerna återfinns i tabell 3 och kommer hänvisas till deras titel. För ytterligare information om respektive landsting hänvisas till bilaga 1-4. Informationen kommer i kapitlet utgå från studiens sex utgångspunkter och analyseras med hjälp av den teoretiska referensramen och rekommendationer angående attestregler. Analysen mynnar ut i avvägningar som landstingen står inför vid utformning och tillämpning av sina attestregler.

Den centrala utgångspunkten för studien är agentteorin som grundas i att människor agerar i sitt egenintresse (Eisenhardt, 1989). Flera av landstingen förklarar att risker som föreligger i processen från beställning till betalning är att anställda handlar för egen vinning och därmed att skattemedel kan komma att användas felaktigt. Ett sätt att hantera riskerna är med hjälp av attestregler men också andra moment inom den interna kontrollen, exempelvis utbildning och uppföljning. Intern kontroll implementeras ofta för att hantera människors egenintresse (Arwinge, 2013), där ett sätt är att styra beteendet är genom hierarkisk styrning (Eisenhardt, 1989). För att implementering av beteendestyrning ska vara effektiv är en förutsättning att önskvärt beteende för de anställda går att definiera i förväg (Ouchi, 1978). I de fyra landstingen är beteende definierat i deras attestregler. Att implementera regler och policys är ett vanligt sätt att styra beteende (Cardinal, 2001), varvid attestregler kan ses som beteendestyrning.

5.1 Verkställande av attestregler

Attestregler är ett sätt att specificera bland annat vilket ansvar olika attestanter har men också hur kontroll ska ske vid olika processer från beställning till betalning (ESV & SKL, 2012). Ett dokument som specificerar attestanters ansvar och hur kontroll ska ske är attestreglementet, vilket enligt ESV och SKL (2012) ska innefatta övergripande regler som ska hållas stabila och flexibla över tid. Genom att implementera attestrutiner formaliseras processen för hur och när attest ska ske. Hur processen ska formaliseras beslutas ofta från central nivå (Cardinal, 2001). På både Region Skåne och Landstinget i Kalmar län antas attestreglementena i fullmäktige, vilket enligt ESV och SKL (2012) är en lämplig instans att besluta om reglementet eftersom det kommer att appliceras av styrelser och nämnder inom landstinget. I Region Halland och

Region Jönköpings län är det däremot regionstyrelsen som beslutar om reglementet. Ansvaret är därmed delegerat till en lägre organisatorisk nivå i de två landstingen. Beroende på var beslut tas stärks inflytande på olika nivåer inom organisationen och ju längre ner i organisationen beslut tas desto mer decentraliserat blir beslutsfattandet. En fördel med att decentralisera beslutsfattandet är att besluten kan ske snabbare och att de tas närmare verksamheten och därmed blir mer verksamhetsanpassade (Pollitt, 2007). De fyra landstingens redovisningschefer beskriver att det fungerar bra med centralt beslutade reglementen. De operativa cheferna som arbetar ute i verksamheterna på samtliga undersökta landsting håller med eftersom de centrala reglementena är väl applicerbara inom deras respektive verksamhetsområden. Att de anser reglementet vara applicerbart i sin verksamhet tyder på att beslutsnivån inte behöver vara på en lägre nivå inom organisationen för att passa verksamheten. ESV & SKL (2012) skriver att reglementet ska vara övergripande och fungera i hela organisationen, vilket det också tycks göra i landstingen, oavsett om beslutet fattas av fullmäktige eller styrelsen. Fördelen med att besluta om reglementet centralt på fullmäktige- eller styrelsenivå blir därmed att beslutet är lättare att koordinera och gör verksamheten mer enhetlig (Pollitt, 2007), samtidigt som reglerna ändå anses tillräckligt verksamhetsanpassade.

Till skillnad från det övergripande attestreglementet ska tillämpningsanvisningarna vara mer detaljerade, användarvänliga och aktuella (ESV & SKL, 2012). Region Skåne, Region Halland och Region Jönköpings län har alla tillämpningsanvisningar som komplement till sina attestreglementen. Landstinget i Kalmar län har däremot inga separata tillämpningsanvisningar, vilket enligt Redovisningschefen beror på att landstinget önskade ha alla regler samlade i ett dokument för att underlätta för de kontrollansvariga. Det innebär att både attestreglementet och tillämpningsanvisningarna, vilka inkluderas i samma dokument, beslutas av fullmäktige på Landstinget i Kalmar Län. I Region Halland och Region Jönköpings län har styrelsen ansvar för tillämpningsanvisningarna. Även om fullmäktige är den beslutande instansen för attestreglerna på Landstinget i Kalmar län är landstingsstyrelsen även där involverade i arbetet med reglerna. Styrelsen har där det övergripande ansvaret för uppföljning, utvärdering och att ta initiativ till förändring av attestreglerna. I Region Skåne är ansvaret för anvisningarna delegerat ytterligare en nivå från styrelsen, det är där regiondirektören som beslutar. Region Skåne kan därmed anses ha delegerat mest ansvar för beslutsfattande och med tanke på att Landstinget i Kalmar län inte valt att delegera något ansvar anses beslutsfattandet där mest centralt jämfört med de andra landstingen. Att

landstingen har valt att tillämpningsanvisningarna beslutas på en central nivå, oavsett vilken instans, har troligen samma anledning som för reglementet. Det vill säga att besluten blir koordinerade och allmängiltiga för hela organisationen.

	Region Skåne	Region Halland	Region Jönköpings län	Landstinget i Kalmar län
Attestreglementet beslutas av	Fullmäktige	Regionstyrelsen	Regionstyrelsen	Fullmäktige
Tillämpningsanvisningarna beslutas av	Regiondirektören	Regionstyrelsen	Regionstyrelsen	<i>Attestreglementet och tillämpningsanvisningarna utgör samma dokument.</i>

Tabell 4. Beslutsinstanser för landstingens attestregler

Tillämpningsanvisningarna bör ses över kontinuerligt, gärna årligen för att vara aktuella i förhållande till förändringar inom organisationen och i samhället (ESV & SKL, 2012). Det tyder på att det förespråkas en viss flexibilitet angående tillämpningsanvisningarna. För att uppnå flexibilitet föreslår Pollitt (2007) delegering av ansvar med tanke på att beslut kan tas snabbare till följd av att all information inte måste nå den högsta hierarkiska nivån. Att delegera ansvaret för tillämpningsanvisningarna till en lägre hierarkisk nivå, som till exempel Region Skåne har gjort, kan därmed öka flexibiliteten i beslutsfattandet. Trots att alla undersökta landsting har beslutsfattandet på en central nivå, kan troligen flexibiliteten öka för varje nivå som beslut delegeras. Landstinget i Kalmar län är det enda landstinget som beslutar om tillämpningsanvisningar på den högsta hierarkiska nivån, vilket därmed bör göra Landstinget i Kalmar län minst flexibelt. Däremot kan beteendestyrningen på Landstinget i Kalmar län eventuellt vara mer tigt än de andra landstingen, vilket innebär högre sannolikhet för att de anställda agerar i organisationens intresse (Merchant, 1985b & 1998, återgivet i Van der Stede, 2001). Merchant och Van der Stede (2007) förklarar att styrningen blir mer tigt om beslutet fattas högt upp i organisationen, om nivån anses som en lämplig beslutsinstans och att det som beslutas följs. Tillämpningsanvisningarna ska vara detaljerade och väl användbara i verksamheten (ESV & SKL, 2012), och det kan därmed ifrågasättas om

fullmäktige är en lämplig beslutsinstans och om styrningen verkligen är mer tigt på Landstinget i Kalmar län. När en förändring sker i verksamheten och något behöver uppdateras för att fortsatt vara aktuellt måste varje förändring av anvisningarna beslutas i fullmäktige som kanske inte har verksamhetskunskap för att kunna bedöma om de är tillräckligt anpassade till verksamheten. Beslutsfattandet angående reglerna torde därmed vara mindre flexibelt och gör det svårt för beslutsinstansen att avgöra vad som är applicerbart i verksamheten. Det är antagligen inte bara fullmäktige i Landstinget i Kalmar län som kan ha svårt att fatta beslut angående vad som är detaljerat och verksamhetsanpassat, det kan troligen även gälla beslutsinstanserna på de andra landstingen. Fullmäktige, styrelsen och regiondirektören är endast de som beslutar om anvisningarna, medan tjänstemän utformar både reglementena och tillämpningsanvisningarna.

Under intervjuerna med landstingen framkommer att redovisningscheferna har en central roll vid utformningen av både attestreglementena och tillämpningsanvisningarna. Attestregler används här när båda dokumenten åsyftas. Redovisningschefen på Region Skåne förklarar att hon tar fram reglerna tillsammans med redovisningsansvariga från förvaltningarna. Liknande förklarar Redovisningschefen på Landstinget i Kalmar län, att det är hon tillsammans med sina kollegor som i samråd med ekonomichefer på förvaltningarna som utformar reglerna. Både Region Skåne och Landstinget i Kalmar län tycks därmed ha en hög grad av involvering från de olika verksamheterna. På Region Jönköpings län är det tjänstemän som får i uppdrag att arbeta fram reglerna. Det framgår inte vilka som faktiskt är involverade, men den Redovisningsansvarige för medicinsk vård på Region Jönköpings län menar att hon var delaktig vid utformningen av reglerna, vilket tyder på en viss involvering från de olika verksamheterna. Redovisningschefen på Region Halland berättar att det var han tillsammans med Ekonomen på Regionkontoret som formgav reglerna. Under intervjuerna med landstinget framkom däremot ingen information om att även verksamheterna har varit involverade. Att främja deltagande från anställda vid utformningen av reglerna kan leda till ökad förståelse för dem och därmed tigare styrning genom att det säkerställer att de anställda agerar i organisationens intresse (Merchant & Van der Stede, 2007). Involvering av alla anställda i de här stora organisationerna är troligen omöjligt, men att flera av landstingen involverar representanter från de olika verksamheterna vid utformningen torde leda till en tigare beteendestyrning, än vad som enligt intervjuerna tycks förekomma i Region Halland.

5.2 Attesträtt och roller

Av attestregler ska det tydligt framgå vilka befogenheter och vilket ansvar anställda har (ESV & SKL, 2012). Nedan presenteras först hur anställda tilldelas sin attesträtt. Analysen leder sedan in på vad respektive attestroll har till uppgift att utföra.

Attesträtt

En viktig komponent för att uppnå god intern kontroll enligt COSO:s ramverk är styr- och kontrollmiljö, där fördelning av ansvar och befogenheter ingår (Internrevisorerna, 2013). Ansvarsfördelningen är till för att inga onödiga risker ska uppstå, till exempel att en person ansvarar för hela inköps-, fakturerings- och utbetalningsrutinen (Svensson, 2012). ESV & SKL (2012) skriver att ansvarsfördelningen vid kontroll av verifikationer för ett händelseförlopp sker genom att ha olika roller för attestering, vilka ska utföras av olika personer för att ha två par ögon som kontrollerar. I de fyra undersökta landstingen återfinns två roller för attest, vilka är beslutsattest och kontrollattest. Kontrollattesten benämns olika i de fyra landstingen. Region Skåne benämner rollen sakattestant, Region Halland leveransgodkännare, Region Jönköpings län prestationsattestant och Landstinget i Kalmar län mottagningsattestant. Hädanefter kommer det gemensamma namnet kontrollattestant användas för att underlätta för läsaren. Beslutsattest och kontrollattest behöver alltid utföras av olika personer. I de flesta av fallen sker två attester per verifikation, men det är däremot inte i alla processer från beställning till betalning som attester sker på den beställande avdelningen. Tillämpningen av attestreglerna och hur attesterna skiljer sig åt mellan olika processer kommer behandlas under ett eget avsnitt (se 5.5). I den här delen av analysen kommer ansvarsfördelningen diskuteras utifrån hur ansvaret är fördelat mellan de två rollerna.

ESV & SKL (2012) nämner i sin skrift att beslutsattestanten är den person som vanligtvis innehar ett budgetansvar, vilket även är fallet i de fyra undersökta landstingen. Det framkommer att de som utses till beslutsattestanter är chefer med budgetansvar. Gemensamt för landstingen är även att det är beslutsattestanten som utser sina kontrollattestanter. Beslutsattestanterna tycks välja ut kontrollattestanter som de litar på och som är lämpade för uppgiften. Verksamhetschefen på Landstinget i Kalmar län berättar att hon väljer sina kontrollattestanter efter deras kompetens. Det framkommer även att det är personer som hon kan lita på. Avdelningschefen på Region Halland för samma argument och menar att hon valt

attestanter som hon tror klarar av uppgiften och som hon har förtroende för. Verksamhetschefen på Region Skåne berättar att den som anses mest lämpad för uppdraget väljs ut. De attestanter som de operativa cheferna väljer ut tycks därmed ha den kunskap som krävs vilket även ESV och SKL (2012) rekommenderar. Merchant & Van der Stede (2007) förklarar att det kan ses som en typ av personalkontroll att välja ut personer som är kompetenta för sin arbetsroll och som går att lita på. Förtroende för sina anställda kan till skillnad från studiens utgångspunkt, agentteorin, tyda på en stewardshiprelation mellan de operativa cheferna och kontrollattestanterna. Det på grund av att kontrollattestanterna inte förutsätts agera i sitt egenintresse, de går istället att lita på och förväntas utföra sina uppgifter med organisationens bästa i åtanke (Davis et al., 1997). Vem som blir utsedd till kontrollattestant tycks grundas i tillit och noga övervägas av beslutsattestanterna.

Normalt sett är det anställda som blir utsedda till attestanter, men i Region Skåne kan även externa aktörer bli utsedda till kontrollattestanter. Enligt ESV & SKL (2012) ska det framgå av attestreglerna om de kan omfatta andra än den egna organisationen. I övriga tre landstings attestregler omnämns inte externa aktörer. Redovisningscheferna på Region Halland, Region Jönköpings län och Landstinget i Kalmar län uttrycker osäkerhet kring hur det fungerar med externa aktörer, men i dessa landsting tycks de inte tillåtas attestera.

	Region Skåne	Region Halland	Region Jönköpings län	Landstinget i Kalmar län
Beslutsattestant	Chef med budgetansvar	Chef med budgetansvar	Chef med budgetansvar	Chef med budgetansvar
Kontrollattestant	Av beslutsattestant utsedd	Av beslutsattestant utsedd	Av beslutsattestant utsedd	Av beslutsattestant utsedd

Tabell 5. De som utses till besluts- och kontrollattestant

Den tilldelade attesträtten kan begränsas med beloppsgränser inom respektive landsting. Vad gäller kontrollattestanten är det endast Region Skåne som har valt att sätta beloppsgränser för attestanterna. Beslutsattestanterna kan i alla landsting bli tilldelade en beloppsgräns, men Redovisningschefen på Region Halland och den Redovisningsansvarige på Region Jönköpings län förklarar att det är ovanligt inom respektive landsting. För beslutsattestanten

har Region Skåne, Region Halland och Region Jönköpings län valt att låta verksamheterna eller nämnderna besluta om gränserna, men till skillnad från dem reglerar Landstinget i Kalmar län beloppsgränserna för sina beslutsattestanter från central nivå. I deras attestregler finns reglerat vad en viss typ av chef får beslutsattestera för, vilket således beslutas av fullmäktige. Fördelen med att beslutet angående beloppsgränser tas centralt kan vara att verksamheten blir mer koordinerad och att hanteringen sker på samma sätt i hela organisationen (Pollitt, 2007). I de andra landstingen har det som ovan presenterats lämnats till verksamheterna själva att avgöra vad som anses lämpligt i deras fall. Om beslutet fattas längre ner i verksamheten är fördelen att det blir mer verksamhetsanpassat (Pollitt, 2007). Det skulle kunna vara en fördel gällande beloppsgränser eftersom olika verksamheter kan tänkas ha olika behov vad gäller inköp och därmed behöva olika belopp att kunna attestera för.

	Region Skåne	Region Halland	Region Jönköpings län	Landstinget i Kalmar län
Beloppsgräns för beslutsattestant	Ja. Bestäms av verksamheterna	Ja. Bestäms av verksamheterna	Ja. Bestäms av verksamheterna	Ja. Bestäms av fullmäktige
Beloppsgräns för kontrollattestant	Ja	Nej	Nej	Nej

Tabell 6. Beloppsgränser för attesträtt

Precis som ESV och SKL (2012) tar upp kan alltså hanteringen av beloppsgränser skilja sig åt. I de här fallen är de huvudsakliga skillnaderna att Landstinget i Kalmar län beslutar angående sina beloppsgränser centralt och att Region Skåne kan tilldela sina kontrollattestanter beloppsgränser. Anledningen till att hanteringen av beloppsgränser skiljer sig åt mellan landstingen kan troligen vara, precis som Merchant och Van der Stede (2007) förklarar, att beteendekontroller och i det här fallet regler är ett sätt att begränsa hur omfattande fel de anställda ska kunna begå. Om en anställd har blivit tilldelad en beloppsgräns betyder det att ledningen försökt hindra den anställda från att begå ett allt för allvarligt fel. I det här sammanhanget tycks Landstinget i Kalmar län och Region Skåne ha en önskan om att vara mer försiktiga med hur omfattande fel som deras attestanter ska kunna begå, jämfört med de två andra landstingen, eftersom de vidtagit ytterligare begränsande åtgärder. Att ha stränga begränsningar är ett tecken på tigt styrning (Merchant, 1985b &

1998, återgivet i Van der Stede, 2001). För att styrningen ska anses tight krävs det också att någon ska granska och godkänna när beloppet överskrids (Merchant & Van der Stede, 2007). I både Landstinget i Kalmar län och Region Skåne ska närmsta chef kontrollera transaktionen när beloppet överskrids. Med tanke på att Region Skåne möjliggör fler begränsningar och att Landstinget i Kalmar län har beslutat om beloppsgränser centralt, samt att det är någon som följer upp, gör att styrningen troligen kan ses som mer tight jämfört med Region Halland och Region Jönköpings län. En tight styrning kan innebära en hög grad av säkerhet att de anställda kommer agera i organisationens intresse (Merchant, 1985b & 1998, återgivet i Van der Stede, 2001), men om någon sidoeffekt förekommer av kontrollen som används kan den bli starkare om kontrollen anses tight (Merchant & Van der Stede, 2007). Region Skåne och Landstinget i Kalmar län kan därmed riskera att sidoeffekter av kontrollen blir starkare än för de andra två landstingen. En sådan sidoeffekt gällande beloppsgränser kan vara att beteendestyrningen leder till ett oönskat beteende, till exempel genom de anställda agerar inom sina ramar fast det inte är optimalt för organisationen (Merchant & Van der Stede, 2007). Processutvecklaren på Region Skåne berättar att det kan bli problem när för snäva beloppsgränser sätts eftersom det inte blir användarvänligt i praktiken. För snäva begränsningar menar EPT på Region Skåne kan leda till felanvändning av attesträtter.

Roller

I Region Skåne ansvarar kontrollattestanten för att antingen kontrollera en beställning eller se till att varan är levererad samt att beställningen eller verifikationen är fullständig och korrekt. Det beror på vilken process från beställning till betalning som berörs. Kontrollattestanten ska också se till att kontera fakturan korrekt och att rätt kontering är gjord. Beslutsattestantens uppgift är främst att kontrollera att utgiften får belasta verksamheten, att behörig har tecknat avtalet eller gjort beställningen, att varan har levererats enligt vad som avtalats, att beställningen stämmer och att konteringen är korrekt. Ansvaret ligger alltså på båda rollerna att kontrollera att varan har levererats, att beställningen stämmer och att kontering är korrekt. Överlappande ansvar förekommer därmed mellan rollerna på Region Skåne.

Till skillnad från Region Skåne har de andra tre landstingen inte överlappande ansvar mellan rollerna och konteringen görs istället centralt. Kontrollattestantens uppgift på Region Halland är att kontrollera att varan har mottagits och att levererat antal och kvalitet stämmer överens

med fakturan. Beslutsattestantens ansvar innefattar kontroll av att det som köps in får belasta verksamheten ekonomiskt och kontroll av att leveransgodkännande och kontering genomförs. I och med att beslutsattestanten endast kontrollerar om tidigare kontroll är utförd kan något överlappande ansvar inte konstateras. På Region Jönköpings län är ansvaret också uppdelat mellan rollerna. Kontrollattest där innefattar kontroll av att varan mottagits och att leverans skett till avtalat pris, kvantitet och kvalitet. Beslutsattesten innefattar ett godkännande av att det som beställts får lov att belasta verksamheten och att beställningen är i linje med beslut, budget eller direktiv för verksamheten. Kontrollattestanten har även till uppgift att på Landstinget i Kalmar län ansvara för att varan eller tjänsten är levererad eller utförd, att leveransen överensstämmer med beställningen och uppfyller avtalad kvalitet. Beslutsattesten i sin tur innefattar bland annat att kontroll av att det finns budgetmedel för ändamålet, att behörig gjort beställning, att pris och övriga villkor stämmer med ingångna avtal och att kontering är korrekt. Utifrån beskrivningarna av de olika rollerna i landstingen går det förutom att avgöra om ansvar är överlappande eller ej, också att utläsa att rollernas uppgifter är relativt lika. ESV och SKL (2012) skriver att rollerna kan utformas på olika sätt och att det därmed kan skilja sig mellan organisationer och när attestreglerna studeras framkommer det att rollbeskrivningarna är olika definierade och detaljerade. Trots det tycks ansvaren generellt handla om att beslutsattestanten ska besluta om vad som får belasta verksamheten och att kontrollattestanten ska kontrollera leveransen och fakturan. Ett ansvar där det framkommer flera skillnader är gällande konteringen, och kommer diskuteras vidare senare i det här avsnittet.

Beskrivningarna av besluts- och kontrollattestantens uppgifter tycks inte överlappa mer än på Region Skåne. På regionen ska nämligen både kontroll- och beslutsattestanten kontrollera kontering, att varan har levererats och att beställningen stämmer. Ansvarsfördelningen som beskrivs i landstingens attestregler tyder på att det från central nivå finns en viss inställning till hur kontroller ska ske. De överlappande ansvaren på Region Skåne kan tyda på att förtroendet från central nivå inte är lika högt eftersom utformningen av rollerna innebär dubbel kontroll. Även om ansvaret i reglerna är överlappande på Region Skåne, är det inte så det går till i praktiken. Verksamhetschefen på Region Skåne berättar att beslutsattestanten oftast litar på att kontrollattestanten har kontrollerat leveransen eftersom det inte är praktiskt genomförbart att cheferna ska kontrollera allt. Det innebär att attesten i praktiken egentligen går till som på de andra landstingen, det vill säga att attestanterna utför olika uppgifter. Enligt

ESV & SKL (2012) ska det finnas en tydlig fördelning av ansvar för att ansvarsfördelningen ska bli effektiv. En effektiv fördelning är dessutom en förutsättning för att uppnå en god intern kontroll (ESV & SKL, 2012). Vad som är effektivt är svårt att säga men samtliga av landstingens redovisningschefer anser att fördelningen av ansvar mellan attestanterna fungerar väl inom sin organisation.

Med tanke på att ansvaren i Region Skåne är överlappande och att de till fullo inte appliceras kan det ifrågasättas om ansvarsfördelningen verkligen är effektiv. Det kan också tänkas att det skapar viss förvirring gällande vem som i slutändan är ansvarig, i och med att det är kontrollattestanten som utför uppgiften i praktiken medan båda attestanterna är ansvariga enligt reglerna. Enligt Merchant och Van der Stede (2007) ska anställda endast hållas ansvariga för sådant som de är med och påverkar. För beslutsattestanten är det troligen omöjligt att i praktiken exempelvis kontrollera alla leveranser, även om beslutsattestanten enligt reglerna är ansvarig. Det leder till att vad beslutsattestanten kan påverka blir mer av indirekt karaktär. Det vill säga att beslutsattestanten kan vara med och påverka vem som genomför kontrollen och hur den går till. Som reglerna är utformade i dagsläget kan det förmodligen förekomma att en beslutsattestant hålls ansvarig för något som i praktiken är omöjligt att ha en direkt påverkan över. Däremot kan det tänkas ha vissa fördelar att ansvaren är överlappande, då det troligen kan skapa incitament för beslutsattestanten att utse, utbilda och kontrollera sina kontrollansvariga då han eller hon också kan hållas ansvarig för kontrollmoment som den kontrollansvarige i praktiken utför. Det ligger i linje med Otleys (2006) argument till varför anställda hålls ansvariga för sådant de inte direkt kan påverka. Författaren menar att även om en händelse är svår att kontrollera så ska den anställda hållas ansvarig då han eller hon åtminstone har möjlighet att vidta åtgärder. Det innebär därmed att beslutsattestantens indirekta påverkan är tillräcklig för att kunna hållas ansvarig.

Fördelning av ansvar är också något som kan diskuteras vad gäller kontering. Region Halland är det enda av landstingen som inte tycks fördela ansvaret för kontroll av kontering vidare till sina attestanter med tanke på att ansvar för att kontrollera om kontering är korrekt inte omnämns i deras attestregler, istället ska attestanten endast se till att kontering utförts. I och med att ansvar för att kontrollera kontering inte specificeras i attestreglerna kan det tänkas att det är den centrala ekonomienheten som ansvarar för konteringen inom landstinget eftersom

det är de som utför uppgiften. För de andra landstingen är det däremot två personer som är involverade vid kontering. På Region Jönköpings län sker kontering centralt, men det är kontrollattestanten som ansvarar för kontroll av kontering. Att kontrollattestanten kontrollerar konteringen förklarar Redovisningschefen är kopplat till att det oftast är de som utfört inköpet och därmed har kunskap kring det. Enligt Redovisningscheferna på Region Jönköpings län och Region Halland är fördelen med att låta konteringen skötas av den centrala ekonomienheten att det bidrar till en hög kvalitet på redovisningen. Även på Landstinget i Kalmar län sker konteringen centralt, men de har istället valt att tilldela ansvar för kontroll av kontering till beslutsattestanten, vilket kan tänkas bero på att det är kopplat till beslutsattestantens budgetansvar. Merchant & Van der Stede (2007) skriver att anställda ska hållas ansvariga för sådant som de själva är med och påverkar resultatet för. I och med att kostnadskonton är kopplade till budgeten kan det därför tänkas att beslutsattestanten ska ha möjlighet att påverka valda kostnadskonton och därmed budgeten. Redovisningschefen på Region Jönköpings län förklarar att det kan utgöra en risk att verksamheten är med och påverkar redovisningen i och med att taktiska val av konton kan göras. Även på Region Skåne ansvarar beslutsattestanten för kontering, men till skillnad från Landstinget i Kalmar län har även kontrollattestanten ansvar för konteringen. Det är dessutom kontrollattestanten som konterar. I och med att Region Skåne inte har en central ekonomifunktion som konterar så kan kontrollattestanten ses som den mest lämpade att utföra konteringen. Det blir i linje med argumentet fört av Redovisningschefen på Region Jönköpings län, vilket är att kontrollattestanten normalt sett har störst kunskap om gjorda inköp. Däremot så tycks den slutliga kontrollen utföras av beslutsattestanten vilket påminner om hur Landstinget i Kalmar län valt att lägga ansvaret för kontroll av kontering på sin beslutsattestant. Det som främst skiljer sig mellan landstingen är därmed vem som utför konteringen och vem som kontrollerar den. Region Skåne är det enda landstinget som inte har en central ekonomifunktion som konterar. Däremot har de fyra landstingen fördelat ansvaret för kontering på olika sätt, vilka tycks ha sina olika för- och nackdelar.

Utöver kontroll- och beslutsattestant har Landstinget i Kalmar län valt att ha en tredje roll inblandad vid attestering. För belopp över 300 000 kronor ska rollen, vilken benämns betalningsgodkännare, kontrollera att rätt betalningsmottagare och förfalldatum finns angivet. Personer som tilldelas rollen arbetar på den centrala ekonomifunktionen och får inte sköta konteringen av leverantörsfakturor. Det som främst skiljer Landstinget i Kalmar läns

rollfördelning från de andra landstingen är därmed att de har en tredje roll inblandad vid attestering. Anledningen till den tredje rollen förklarar Ekonomiconrollern är ett sätt att försöka undvika risken att pengar betalas ut fel. Precis som Svensson (2012) förklarar så fördelas ansvar för att undvika onödiga risker vid inköps-, fakturerings- och utbetalningsrutinen. Vad som upplevs vara en onödig risk skiljer sig antagligen mellan landstingen eftersom Landstinget i Kalmar län har en tredje attestroll. De anser möjligtvis att fler risker är onödiga att utsätta sig för jämfört med övriga landsting. Att ha tre roller jämfört med två kan också troligen göra att sannolikheten att anställda skadar organisationen minskar, och anses då enligt Merchant och Van der Stede (2007) vara mer tigt.

5.3 Utbildning och information

I COSO:s styr- och kontrollmiljö betonas betydelsen av ledningens styr- och kontrollsignaler (Wikland, 2014). Genom att kommunicera information om den interna styrningen och kontrollen kan ledningen signalera att den är av betydelse för organisationen (Internrevisorerna, 2013). Samtliga redovisningschefer påpekar att kommunikationen av reglerna från den centrala ledningsnivån sker främst om det skett en förändring av reglerna. I de fallen sker kommunikationen genom olika chefsnivåer på förvaltningarna, till exempel förvaltningschefer och ekonomichefer, som sedan förväntas sprida informationen vidare till berörda. Information angående attestregler från den centrala ledningsnivån förekommer sällan vid andra tillfällen. Ledningens information och kommunikation gällande attestreglernas betydelse tycks därmed vara relativt sporadisk i samtliga landsting.

ESV och SKL (2012) betonar att det är viktigt att de som har fått ett kontrolluppdrag tilldelat vet hur det ska utföras men också varför det utförs. Även i COSO:s styr- och kontrollmiljö tas det upp som viktigt vid utformning av den interna kontrollen att individerna har den kompetens som krävs för att utföra sina tilldelade uppgifter (Wikland, 2014). Svensson (2012) relaterar detta till olika styrdokument, och menar att det är viktigt att styrdokumentet är kommunicerade och att anställda vet vad de innebär. Redovisningscheferna på landstingen påpekar precis som Svensson (2012) att förståelsen för reglerna är betydande och att det därmed är viktigt med utbildning och information. Att utbilda sina anställda kan påverka anställdas normer och värderingar och påverkar därmed övriga kontroller (Malmi & Brown,

2008). Trots det är Landstinget i Kalmar län det enda av de undersökta landstingen som centralt har beslutat att ha obligatorisk utbildning för att anställda ska få sin attesträtt.

Med tanke på att endast Landstinget i Kalmar län har obligatorisk utbildning som är beslutad från central nivå, innebär det att ansvaret för att utbilda personalen i de andra landstingen istället är delegerat till lägre organisatoriska nivåer. Inom Landstinget i Kalmar län är utöver den obligatoriska utbildningen ansvaret också delegerat. Förvaltningarna är därför främst de som ansvarar för att se till att de som blir tilldelade ett attestantuppdrag har den kunskap som krävs. I praktiken innebär det ofta att beslutsattestanten tilldelas ansvar att informera utsedda kontrollattestanter om vad attesträtten innefattar. Informationen och utbildningen om ansvaret förmedlas främst genom en dialog på arbetsplatsen och tycks därmed inte ske i någon formell bemärkelse. Det går alltså till som Merchant och Van der Stede (2007) menar är vanligt, det vill säga att utbildningen främst är av informell karaktär genom att anställda lär sig av andra.

På Region Skåne, Region Halland och Region Jönköpings län där ansvaret för utbildning endast är delegerat lämnas utöver ansvar till förvaltningarna och beslutsattestanterna också mycket ansvar till de anställda själva att få den kunskap som krävs för sin attestroll. På de tre landstingen finns till exempel frivilliga utbildningar som berör attester och de anställda på respektive landsting förväntas söka fram nödvändig information på intranätet. Anledningen till att Region Skåne och Region Jönköpings län inte har någon obligatorisk utbildning torde vara att Redovisningscheferna på dessa landsting upplever attestmomenten som lätta att förstå, och därmed inte anser det vara nödvändigt att lägga resurser på. Alla tycks dock inte vara nöjda med sättet som utbildningen genomförs idag. Till exempel föreslår EPT på Region Skåne (se 4.3) att det skulle underlätta inom landstinget om alla fick grundläggande utbildning i vad attesträtten innebär för att undvika att fel begås. Likadant önskar den Redovisningsansvarige på Region Jönköpings län ett större fokus på utbildning av attestanter.

Utbildningen gällande attesträtter kan tänkas påverka hur anställda uppfattar reglernas betydelse. Wikland (2014) skriver att en effektiv styrning inom organisationen till stor del beror på styrsignalerna som sänds ut från högre delar av organisationen, och att mer omfattande regler och rutiner är av lägre betydelse. Genom att ha obligatorisk utbildning av reglerna kan det tänkas att ledningen på Landstinget i Kalmar län signalerar till organisationen

att attestreglerna är av betydelse och att det därmed är viktigt att attestanterna förstår vad de innebär. Om det beslutas från central nivå att utbildningen är obligatorisk, kan det leda till att reglerna tas på större allvar inom organisationen i och med ledningens styr signaler.

Utöver att reglerna tas på allvar på grund av ledningens styr signaler kan den obligatoriska utbildningen också leda till att Landstinget i Kalmar läns beteendestyrning i form av attestreglerna anses mer tight. För att skapa en tight beteendestyrning ska kommunikationen av reglerna vara effektiv så att de anställda förstår innebörden av dem (Merchant & Van der Stede, 2007). Att Landstinget i Kalmar län både har obligatorisk utbildning för alla attestanter och ett delegerat ansvar till förvaltningarna att utbilda kan troligen ses som mer tight med tanke på att det torde öka chanserna till att de anställda förstår innebörden av reglerna. Att de anställda ska få en ökad förståelse för innebörden av reglerna är också något som efterfrågas på både Region Skåne och Region Jönköpings län. Inom Region Skåne förslår EPT någon typ av obligatorisk e-Learning medan den Redovisningsansvarige på Region Jönköpings län förespråkar mer personlig kontakt vid utbildningstillfället.

5.4 Risk

För att en organisation ska kunna uppnå sina mål bör målen vara tydligt definierade för att kunna undersöka vilka risker som kan orsaka att dessa mål inte uppnås (Internrevisorerna, 2013). Enligt Redovisningschefen på Region Skåne är målet med attestreglerna att regionens medel ska användas på ett säkert sätt. Redovisningschefen på Region Halland beskriver målen som att den interna kontrollen ska stärkas genom reglerna och att det ska vara ordning på utbetalningarna. Liknande beskriver Region Jönköpings läns Redovisningschef att målet är att ingenting felaktigt ska betalas. Landstinget i Kalmar län anser att målet med attestreglerna är att de transaktioner som bokförs ska vara korrekta och att fel ska undvikas. Landstingen har därmed definierat målen aningen olika, men i det stora hela tycks det handla om att utbetalningarna som görs ska vara korrekta. Om målen med korrekta utbetalningar är tillräckligt tydliga för att kunna analysera sina risker är däremot svårt att säga, eftersom de är relativt generellt uttryckta.

Risker som kan orsaka att målet inte uppnås måste identifieras (Internrevisorerna, 2013). Den Redovisningsansvarige på Region Jönköpings län och Redovisningscheferna på Region Skåne

och Region Halland påpekar att en risk som kan orsaka att utbetalningar görs felaktigt är att anställda gör köp för egen nytta. Redovisningscheferna på Region Halland och Region Jönköpings län ser det också som en risk i processen att anställda inte utför tillräckliga kontroller. Vidare anser Redovisningschefen på Region Jönköpings län att vikarier med attesträtt som inte har samma vana av att attestera kan utgöra en risk. Redovisningschefen på Landstinget i Kalmar län menar på att det kan utgöra en risk att det finns attesträtter i systemet som inte är uppdaterade, vilket i praktiken innebär att obehöriga har kvar sin attesträtt. En risk som Ekonomen på Region Skåne tar upp är att attestanterna som konterar, inte alltid gör det på önskvärt sätt med tanke på att boksluten är korta och hanteringen av attesterna måste gå snabbt. Detta framkommer inte som en risk hos de andra landstingen, vilket troligen är på grund av att konteringen där sker centralt. Alla landstingen tycks därmed ha identifierat vad de anser vara riskfyllt i processen från beställning till betalning.

De flesta av riskerna som räknas upp går alla att hänföra till landstingens mål, vilka tycks vara att utbetalningarna ska gå rätt till. Alla redovisningschefer utom Region Jönköpings läns Redovisningschef anser att landstingen uppnår sina mål med reglerna. Utifrån målen som organisationerna satt upp ska de identifierade riskerna som kan leda till att målen inte uppnås värderas (Internrevisorerna, 2013). Detta för att se hur de uppmärksammade riskerna ska hanteras (Svensson, 2012). I COSO ska riskvärderingen vara en ständigt pågående process och en grund till hur kontrollaktiviteterna utformas. En typ av kontrollaktivitet är rutiner (Internrevisorerna, 2013), och kontrollaktiviteter utgörs i det här fallet av attestrutiner. Vid frågan hur landstingen arbetar med riskvärdering vid utformningen av sina attestregler framkommer inga tydliga svar från redovisningscheferna. Det kan tyda på att det inte är etablerat i landstingen hur riskvärderingen går till vid utformningen av kontrollaktiviteterna i form av attestregler. I COSO påpekas att målen ska vara tillräckligt tydliga för att kunna analysera riskerna (Internrevisorerna, 2013), och i landstingens fall uttrycks målen relativt generellt. Det skulle kunna vara en anledning till att det inte är så etablerat hur riskerna värderas vid utformningen av kontrollaktiviteter. Landstingen tycks snarare fokusera på riskanalysen vid utformningen av den interna kontrollplanen, vilket enligt COSO:s komponenter snarare handlar om uppföljning (se 5.6). Svensson (2012) menar att det är viktigt att vid uppföljande kontroller utvärdera sina risker för att kontrollerna ska skapa nytta, vilket landstingen tycks göra gällande den interna kontrollplanen.

5.5 Processer från beställning till betalning

Rutiner för attest ingår i COSO:s komponent kontrollaktiviteter, för vilka tvåhandsprincipen förespråkas. Om det inte är möjligt kan andra lösningar appliceras (Internrevisorerna, 2013). Inom de fyra landstingen finns en positiv inställning till tvåhandsprincipen, vilken innebär att det alltid ska vara minst två personer inblandade i attestkedjan. Samtliga redovisningschefer anser att två attester gör hanteringen säker eftersom ingen på egen hand kan utföra alla attestmoment i processen från beställning till betalning. ESV och SKL (2012) förklarar att attestreglerna kan skilja sig åt för olika processer där verifikationer hanteras olika. I de undersökta landstingen har tre olika processer undersökts: handel utanför beställningsportalen, handel av förbrukningsmaterial via beställningsportalen och automatisk påfyllning av förbrukningsmaterial på sjukhusen. Trots att tvåhandsprincipen förespråkas av samtliga redovisningschefer skiljer det sig åt hur attesterna går till dels mellan olika processer och dels mellan landstingen (se tabell 6). Kontrollaktiviteterna i form av rutiner kan användas inom olika delar av organisationen och verksamhetsprocesser (Internrevisorerna, 2013). Vid studiet av processerna där attestrutiner implementeras har de beställande avdelningarna främst undersökts, även om attestrutinen kan genomföras i olika delar av de undersökta landstingen. De beställande avdelningarna innefattar enheter som både gör och tar emot beställningar. Anledningen till att fokus är på avdelningarna är att vi undersöker hur reglerna tillämpas och ansåg det mest lämpligt att studera hur det går till i ute landstingens huvudsakliga verksamheter. I vissa fall åsyftas central nivå, vilket innebär en högre organisatorisk nivå än den beställande avdelningen.

Handel utanför beställningsportalen

Handel utanför beställningsportalen innefattar vanligtvis andra varor än förbrukningsmaterial och sådant som inte finns avtalat. Gemensamt gällande beställning utanför beställningsportalen för de undersökta landstingen är att både kontrollattesten och beslutsattesten sker efter varans/fakturans ankomst. I processen är det inte reglerat från central nivå vem som får lov att beställa på något av landstingen, utan det är upp till varje avdelning eller chef att bestämma. Den som beställer får på alla landsting vara samma person som kontrollattestanten, men måste inte vara det. Ekonomicontrollern på Landstinget i Kalmar län förklarar att varje avdelning kan ha löst frågan om vem som får beställa olika. Verksamhetschefen på Landstinget i Kalmar län förklarar att beställaren och kontrollattestanten på hennes avdelning inte alltid är samma person. Avdelningschefen på

Region Halland berättar att det inte heller nödvändigtvis är samma person som beställer och kontrollattesterar på hennes avdelning. Hon har en person som sköter de externa inköpen och tre personer som kontrollattesterar. En skillnad som framkommer är dock att Region Skåne har en tredje roll (Mottagningsgodkännare) inblandad efter fakturans/varans ankomst. Mottagningsgodkännaren ska se till att fakturan är mottagen, för att sedan atteras. Ekonomen på Region Skåne förklarar att mottagningsgodkännaren oftast är samma person som kontrollattesterar och beställer. Sammanfattningsvis är alltid minst två personer inblandade i processen, en beslutsattestant och en kontrollattestant, även om fler än två personer kan involveras.

Handel av förbrukningsmaterial via beställningsportalen

Samtliga av landstingen beställer största delen av sitt förbrukningsmaterial via en beställningsportal från ett centralt lager. De artiklar som går att beställa från portalen är reglerade via avtal med leverantörer. Inom Region Skåne och Landstinget i Kalmar län görs beställning av förbrukningsmaterial av behöriga beställare som är utsedda av närmsta chef. På Region Jönköpings län framkommer det att det är upp till varje enhet att bestämma vem som ska beställa. Redovisningschefen på Region Halland berättar att det finns många som beställer från lagret inom regionen. Avdelningschefen på Region Halland berättar att samtliga undersköterskor på hennes avdelning får lov att beställa förbrukningsmaterial från centrallagret. De som beställer är på alla landsting utom Region Halland oftast de som också kontrollattesterar vid handel i beställningsportalen. Region Halland skiljer sig nämligen från de andra landstingen eftersom verksamheten inte har några attester på den beställande avdelningen. Attesterna hanteras istället centralt inom organisationen.

Till skillnad från Region Halland har de andra undersökta landstingen valt att låta den beställande avdelningen utföra attester vid handel i beställningsportalen. Region Jönköpings län och Landstinget i Kalmar län har båda beslutsattesten innan beställning och kontrollattesten efter fakturans/varornas ankomst. Kontrollattestanten ansvarar inom båda landstingen för att kontrollera leveransen och det är också ofta kontrollattestanten som beställer. Även i Region Skåne kan kontrollattestanten vara den som beställer varorna, däremot sker både kontroll- och beslutsattest innan beställning. Kontrollattestantens ansvar för handeln i portalen inom Region Skåne är att godkänna beställningen och se till att

beställningen är fullständig och korrekt. I Region Skåne ansvarar istället mottagningsgodkännaren för kontroll av leverans. Skillnaden mellan de tre landstingen är således att Region Skåne har möjliggjort för en annan person än kontrollattestanten att kontrollera leveransen. Men det måste inte vara en annan person eftersom mottagningsgodkännaren kan vara samma person som beställaren och kontrollattestanten. Även om Region Skåne möjliggjort för en annan person att ta emot varorna tycks hanteringen i de tre landstingen vara relativt lika eftersom alla har placerat beslutsattesten innan beställning och för att det kan vara samma person som beställer, kontrollattesterar och kontrollerar leveransen.

Automatisk påfyllning av förbrukningsmaterial

Landstingens sjukhus använder sig i olika utsträckning av en tjänst som innefattar automatisk påfyllning av förbrukningsmaterial. Beställningarna sker genom att varje avdelning avtalar vilken kvantitet som alltid ska finnas i förråden på klinikerna. På Region Halland och Landstinget i Kalmar län sker inga attester för den här typen av beställningar på den beställande avdelningen. På Region Jönköpings län sker däremot beslutsattest innan beställning på den beställande avdelningen, medan kontrollattesten utförs centralt av inköpsavdelningen som också sköter beställningarna. Region Skåne utför istället både kontroll- och beslutsattest efter varorna levererats. Det föreligger således en skillnad i hur landstingen hanterar den automatiska påfyllnaden av förbrukningsmaterial. Attester kan ske innan, efter eller inte alls av den beställande avdelningen.

	Region Skåne	Region Halland	Region Jönköpings län	Landstinget i Kalmar län
Utanför beställningsportal	Båda attesterna efter fakturans ankomst	Båda attesterna efter fakturans ankomst	Båda attesterna efter fakturans ankomst	Båda attesterna efter fakturans ankomst
Beställningsportal	Beslutsattest sker före , kontrollattestanten är inblandad i processen både före och efter	Inga attester	Beslutsattest sker före , kontrollattestanten är inblandad i processen både före och efter	Beslutsattest sker före , kontrollattestanten är inblandad i processen både före och efter
Automatisk påfyllning	Båda attesterna efter fakturans ankomst	Inga attester	Beslutsattest före beställning	Inga attester

Tabell 6. Attester som utförs av de beställande avdelningarna vid tre olika processer

Alternativ hantering av attester

Enligt ESV och SKL (2012) kan kraven på kontroll variera beroende på bland annat transaktionens art eller storlek. Vid intervjuerna diskuterades ett antal alternativ till hur processerna skulle kunna hanteras, främst genom abonnemangsfakturor och beloppsgränser. Fakturor som är ständigt återkommande och grundas i ett avtal (abonnemangsfakturor), tror Redovisningschefen på Region Skåne skulle kunna hanteras smidigare, genom att attestera dem när avtalet ingås. Det skulle enligt henne innebära att en faktura som normalt sett attesteras en gång i månaden endast skulle attesteras för varje ny avtalsperiod, exempelvis årsvis. Även Redovisningschefen på Region Jönköpings län har övervägt att införa en lägre kontroll för vissa typer av kostnader och belopp, men han uttrycker en viss oro angående att låta systemet sköta all avstämning. Han förklarar ändå att abonnemangsfakturor är något som kommer införas framöver på Region Jönköpings län och att någon typ av beloppsgräns då kommer användas. På Landstinget i Kalmar län tror Redovisningschefen och Ekonomicontrollern också att abonnemangsfakturor kommer övervägas framöver eftersom det skulle underlätta arbetet i verksamheterna. De har övervägts tidigare, men Redovisningschefen och Ekonomicontrollern tror att de inte genomfördes på grund av att samma grad av kontroll vid fakturahanteringen inte kunde bibehållas. Redovisningschefen

och Verksamhetschefen på Landstinget i Kalmar län samt Ekonomen på Region Skåne tror att borttaget av de löpande attestmomenten för vissa transaktioner som grundas i avtal skulle kunna innebära en förlust av kontroll. Verksamhetschefen på Region Skåne tror att vid borttag av en kontroll förloras en medvetenhet hos attestanten.

Enligt Processutvecklaren på Region Skåne är abonnemangsfakturor på väg att införas i regionen. Under intervjuerna med de tre andra landstingen framkommer att även om abonnemangsfakturor inte används i dagsläget tror några redovisningschefer att de kommer implementeras i framtiden. Redovisningschefen på Region Jönköpings län berättar att om annan hantering för abonnemangsfakturor införs kommer regionen att införa andra kontroller än attester. Processutvecklaren på Region Skåne berättar att det i dagsläget inom regionen finns ett regelverk för hur abonnemangsfakturor ska hanteras och följas upp, vilket också innebär att andra kontroller kommer införas istället för attestmomenten. I både Region Jönköpings län och Region Skåne framkommer därmed att införande av abonnemangsfakturor kommer innebära andra typer av kontroller än attester. Som presenterat ovan är flera oroliga över att abonnemangsfakturor skulle kunna leda till en förlust av kontroll, men det tycks snarare kunna handla om att annan kontroll införs och inte att kontrollen minskar.

I intervjuerna med Region Halland framkommer inte hur de har resonerat kring just abonnemangsfakturor, men enligt Redovisningschefen har de däremot funderat på att basera graden av kontroll i ett visst belopp för att göra kontrollen av fakturor mindre kostsam. De har till exempel övervägt på att ha en beloppsgräns på femtio kronor, där fakturorna skulle kunna betalas utan attester. Redovisningschefen på Region Halland berättar att de dock kom fram till att det sammanlagt rör sig om mycket pengar och därför inte valde att implementera en beloppsgräns. Redovisningschefen på Region Skåne berättar att hon inte funderat på att ha färre än två attester grundat i ett visst belopp. Hon förklarar att anledningen till det är att en förtroendeskada vid fel hantering i processen skulle kunna inträffa även vid små belopp. Verksamhetschefen och Ekonomen på Region Skåne anser inte heller att två attester bör frångås baserat på ett visst belopp. Redovisningschefen på Region Jönköpings län berättar att regionen i dagsläget inte har några beloppsgränser som påverkar nivån av kontroll och den Redovisningsansvarige på Region Jönköpings län anser inte heller att två attester bör frångås endast grundat i ett belopp eftersom det sammanlagt rör sig om mycket pengar.

Ekonomicontrollern och Redovisningschefen på Landstinget i Kalmar län tycker inte heller tvåhandsprincipen bör frångås. I dagsläget är det inget av de undersökta landstingen som använder sig av lägre kontroll baserat på ett visst belopp. Många av de tillfrågade tycks ha en relativt skeptisk inställning till att sänka kontrollen för lägre belopp, även om ESV och SKL (2012) påtalar att det är ett möjligt alternativ för att skapa en lägre kontrollkostnad.

Antal processer där två attester frångås

För de olika processerna framkommer att två attester ibland frångås av de beställande verksamheterna inom Region Halland, Region Jönköpings län och Landstinget i Kalmar län (se tabell 6). Region Halland har valt att inte ha attester varken för beställningsportalen eller den automatiska påfyllningen av förbrukningsmaterial på sjukhusen. Landstinget i Kalmar län har inte heller några attester för den automatiska påfyllningen. Gällande den automatiska påfyllningen på Region Jönköpings län utför den beställande avdelningen beslutsattest medan inköpsavdelningen kontrollattesterar, därav presenteras det i tabell 7 som en halv process. Att landstingen inte har några attester innebär i de här fallen att det inte är den beställande avdelningen som utför varken kontrollattest eller beslutsattest. Kontrollen av fakturan hanteras därmed centralt inom landstingen. Enligt Redovisningschefen på Landstinget i Kalmar län är anledningen till att de valt att inte ha attester för den automatiska påfyllningen av förbrukningsmaterial att det frigör tid för personalen att ägna sig åt sina huvudsakliga uppgifter. Hon tror inte att borttaget av attestmomentet påverkar chefernas kontroll över sina kostnader negativt utan att kontrollen istället bibehålls i form av månadsuppföljningar. Liknande tror Avdelningschefen på Region Halland att regionen i vissa fall har valt att inte ha attester för att skapa smidighet i verksamheten. Däremot verkar hon ha en önskan om att få beslutsatstera fakturor även gällande förbrukningsmaterial eftersom hon anser att det hade gett henne en bättre kontroll över vad som faktiskt beställs. Det som kan upplevas som en fördel för att det får verksamheten att fungera bättre, tycks också kunna uppfattas som en nackdel i och med att viss kontroll förloras, beroende på vem som tillfrågas. Anledningen till att attester frångås för de beställande avdelningarna torde bero på att landstingen önskar underlätta arbetet för verksamheterna.

För de beställande verksamheterna där attester frångås sköts hanteringen centralt. De som frångår flest attester i processerna är Region Halland och har därmed centraliserat flest

attestmoment. Det innebär att beställningen görs av förvaltningarnas verksamheter men att kontroll av faktura sker från en mer central nivå. Enligt Pollitt (2007) är två fördelar med att hantera moment från central nivå att de koordineras och att stordriftsfördelar kan nyttjas. I de fall där landstingen valt att sköta attesteringen centralt kan därmed hanteringen tänkas vara mer enhetlig och smidig i verksamheten, och av den anledningen mer kostnadseffektiv. En fördel med att istället decentralisera beslutsfattandet kan vara att de som påverkas av ett beslut får vara delaktiga, vilket gör att beslut anpassas efter de som påverkas av dem (Pollitt, 2007). Beslutet i det här fallet skulle kunna vara att godkänna att en kostnad får lov att belasta verksamheten. När attestmomentet flyttas från beslutsattestanten på den beställande avdelningen förlorar han eller hon delar av sin möjlighet att påverka vilka kostnader som får belasta budgeten. Det enda landstinget som enbart har attester utförda av den beställande enheten, och därmed kan anses ha delegerat mest ansvar angående attester är Region Skåne. Att både attestering och kontering (se 5.2) sköts av de beställande avdelningarna kan tänkas bero på omfattningen av regionens beställningar. Merchant och Van der Stede (2007) skriver att storlek kan förklara skillnader mellan organisationer. Region Skåne har nästan fem gånger fler anställda jämfört med de andra undersökta landstingen vilket kan tänkas vara förklaringen till varför regionen valt att delegera ansvar för attest till de beställande avdelningarna. Fördelen med delegering av ansvar är liksom Pollitt (2007) skriver att beslut tas närmre de som berörs av besluten i verksamheten, vilket tycks vara det som föredras av Region Skåne, kanske på grund av regionens storlek.

Förhindrande och upptäckande attester inom landstingen

För de processer där attester utförs av de beställande verksamheterna har landstingen valt att placera sina attester i olika delar av processerna. Från informationen i tabell 6 går att utläsa att landstingen valt att utföra kontroll i form av båda attesterna innan beställning, båda attesterna efter fakturans ankomst eller att ha en attest både före och efter beställning, alternativt endast en i förväg. Beroende på när attester sker blir kontrollen antingen förhindrande eller upptäckande (Wikland, 2014). När attest sker innan beställning blir den en förhindrande kontroll eftersom fel kan upptäckas innan de hunnit inträffa. Utbildning och information, som berördes under avsnitt 5.3, kan också ses som förhindrande kontroll (Wikland 2014; Svensson, 2012), eftersom den anställda informeras om hur kontrollen ska utföras. En attest som sker vid fakturans ankomst och/eller varans leverans däremot är en upptäckande kontroll eftersom fel vid beställningen kan upptäckas när de redan inträffat. En tidigarelagd attest kan

däremot inte förhindra alla fel varvid en kombination är att föredra (Svensson, 2012). Det går till exempel inte i förväg att förutse om en leverans kommer vara felaktig. En förhindrande attest hade i exemplet kunnat förhindra en felaktig beställning och kan därmed undvika att en felaktig kostnad uppstår. En förhindrande attest kan därmed ses som ett godkännande att en kostnad får belasta verksamheten redan innan en organisation ådragit sig kostnaden.

Förhindrande attester

Från sammanställningen i tabell 6 går att utläsa att landstingen har olika antal attester före beställning, det vill säga förhindrande kontroller. Region Jönköpings län har två förhindrande attester, en före beställning i portalen och en vid automatisk påfyllning av förbrukningsmaterial på sjukhusen. Både Region Skåne och Landstinget i Kalmar län har en förhindrande attest eftersom en attest sker före beställning i beställningsportalen. Från tabellen kan utläsas att Region Halland inte har några attester före beställning, och därmed inga förhindrande attester i dagsläget. Redovisningschefen på Region Halland berättar att ambitionen på regionen är att i framtiden ha attester innan beställning. Region Jönköpings län är i dagsläget därmed landstinget med flest förhindrande attester för de undersökta processerna.

Precis som ESV och SKL (2012) anser samtliga redovisningschefer att det är säkrare att genomföra kontroll tidigt i processen. Redovisningscheferna och Avdelningschefen på Region Halland anser att den främsta fördelen med det är att fel i processen kan undvikas i ett tidigt skede. Enligt Hermansson och Hermansson (1994) är förhindrande kontroller lämpliga att använda när risker är kritiska. Landstingens identifierade risker i avsnitt 5.4 handlar främst om risken att utbetalningarna inte går rätt till. Eftersom landstingen har att göra med skattemedel, är kan det ses som kritiskt ifall skattemedel skulle betalas ut av felaktiga anledningar, och det kan därför anses lämpligt med förhindrande attester. Redovisningscheferna på Region Jönköpings län och Landstinget i Kalmar län anser att en anledning till att ha attester i förväg är att en felaktig beställning kan vara svår att hävda mot leverantören, och därmed leda till att det som beställts ändå måste betalas. Att tidigarelägga attesten tycks trots det ha vissa nackdelar. Redovisningscheferna på Region Skåne, Region Halland och Region Jönköpings län betonar att en nackdel med attester innan en beställning är att attestanterna måste vara mer tillgängliga för att inte försena beställningen. Både

Avdelningschefen på Region Halland och Verksamhetschefen på Landstinget i Kalmar län påpekar att det kan vara problematiskt att hela tiden vara tillgänglig för att godkänna beställningar. Region Jönköpings län har löst problematiken genom att beslutsattestanten kan delegera sin beslutsattesträtt till någon annan när det gäller beställningar i beställningsportalen. Det gjordes för att den budgetansvariga chefen inte skulle behöva vara tillgänglig och ta beslut inför varje beställning av förbrukningsmaterial.

Upptäckande attester

Landstingen skiljer sig också åt gällande antalet upptäckande attester som utförs av de beställande avdelningarna (se tabell 6). Samtliga landsting har två upptäckande attester för beställningar som görs utanför beställningsportalen, eftersom båda attesterna sker efter fakturans ankomst. Region Skåne har även två upptäckande attester för automatisk påfyllning av förbrukningsmaterial. Sammanfattningsvis har Region Skåne fyra upptäckande attester medan de tre andra landstingen har två på de beställande avdelningarna.

Enligt Avdelningschefen på Region Halland och den Redovisningsansvarige på Region Jönköpings län innebär en senarelagd attest att kontroll över hela processen inkluderas. Avdelningschefen på Region Halland förklarar att det aldrig går att förutse om något kommer att gå fel med leveransen. Genom att attestera efter leverans kan beslutsattestanten med större säkerhet, än om attest skett vid beställning, intyga om att allt i processen har fungerat väl. Enligt Avdelningschefen på Region Halland blir därmed beslutsattesten efter leverans en mer omfattande kontroll. Ekonomen på Region Skåne förklarar att det är bra med kontroll i efterhand när köp görs utanför portalen eftersom en mer noggrann kontroll kan tänkas behövas. Enligt Christ et al. (2012) är en kontroll med senarelagd återkoppling inte att föredra, men Redovisningschefen och Ekonomicontrollern på Landstinget i Kalmar län berättar att valet att ha attest i efterhand för handel utanför beställningsportalen är det enda möjliga sättet eftersom ekonomisystemet inte kan säkerställa att en ordentlig kontroll utförs. De berättar att vem som helst av de anställda kan ringa och beställa vilket är svårt att förhindra med hjälp av en tidigarelagd kontroll. Redovisningschefen på Region Jönköpings län anser att ha kontroller i efterhand egentligen kan anses vara försent, men att det är svårt att göra på något annat sätt med beställningar som inte är elektroniska. Att ha upptäckande

attester tycks därmed kunna innebära en god kontroll över hela processen, men det verkar också i vissa fall ses som den enda praktiska lösningen.

En annan fördel med en senarelagd attest är att den skapar större flexibilitet för attestanter att välja när de ska attestera. Redovisningschefen på Region Skåne och Verksamhetschefen Landstinget i Kalmar län betonar att det hade kunnat vara bra att ha attesterna i efterhand för beställning i portalen eftersom det skapar flexibilitet för beslutsattestanten när han eller hon ska attestera. Redovisningschefen på Region Skåne förklarar att beställningarna ofta är brådskande och måste ske omgående vilket ställer höga krav på beslutsattestanten att vara tillgänglig. Verksamhetschefen på Landstinget i Kalmar län förklarar att beställningarna blir beroende av att beslutsattestanterna attesterar i förväg för att beställning ska genomföras, vilket skapar sårbarhet inom organisationen.

Tre av landstingen har valt att ha en kombination av upptäckande och förhindrande kontroller, vilket enligt Svensson (2012) är att föredra. Samtliga av landstingen har däremot övervägande upptäckande kontroller vilken kan tänkas bero på att förhindrande kontroller, utöver tidigare nämnda praktiska skäl, är dyrare att implementera (Hermansson & Hermansson, 1994).

Totalt antal attester i processerna

För att få en övergripande bild av hur de undersökta processerna hanteras har antalet attester på de beställande avdelningarna summerats. Vid studiet av landstingens processer kan det konstateras att det totala antalet attester utförda av de beställande avdelningarna skiljer sig åt. När antalet attester som utförs av de beställande verksamheterna, både förhindrande och upptäckande, summeras har Region Skåne totalt fem attester, Landstinget i Jönköping fyra, Landstinget i Kalmar län tre och Region Halland två. Eftersom Region Skåne har flest attester skulle deras sätt eventuellt kunna ses som det mest säkra och därmed det mest fördelaktiga. Det behöver däremot inte innebära att flest attester är att föredra. Enligt ESV och SKL (2012) bör en rimlig säkerhet säkerställas genom att överväga kontrollnyttan i förhållande till kontrollkostnaden. Kontrollnytta uppstår när kostnader på grund av fel undviks, medan kontrollkostnaden är kostnaden för att genomföra kontrollen. Hermansson och Hermansson (1994) förklarar att det finns nackdelar med att både ha för få och för många kontroller. Att ha för få kontroller kan innebära till exempel överträdelse av lagar eller att organisationens mål

inte uppnås, medan för många kontroller kan innebära bland annat slöseri med resurser. Det är därför viktigt att hitta en balans (Hermansson & Hermansson, 1994). Vad som är en lämplig balans är svårt att säga, men det kan konstateras att landstingen troligen har utvärderat sin kontrollnytta och kontrollkostnad på olika sätt och därmed implementerat olika antal attester på de beställande avdelningarna. Det som också framkommer är att om attester inte sker på den beställande avdelningen i de undersökta landstingen sker de istället centralt, och då kan avvägningen mellan kontrollnytta och kontrollkostnad snarare handla om var kontrollen anses göra mest nytta och vilken del av verksamheten som ska belastas med kostnaden.

För att de implementerade kontrollerna ska vara effektiva ska de i COSO:s ramverk för intern kontroll anpassas efter målen och de viktigaste riskerna (Wikland, 2014). I avsnitt 5.4 diskuteras riskerna med processerna från beställning till betalning. Hur landstingen faktiskt arbetar med riskvärdering vid utformning av attestregler framgår inte av intervjuerna, men att landstingen har valt att ha olika antal attester i de undersökta processerna kan tyda på att även riskerna värderas på olika sätt. Att de har valt att ha attesterna på olika nivåer i organisationen kan troligen också indikera att riskerna har värderats olika med tanke på var i organisationen kontroll utförs. Alla har samma mål, vilket är att utbetalningarna ska gå rätt till, men trots det skiljer sig vissa attestmoment åt eftersom attester genomförs i olika delar av attestflödet och i olika delar av organisationen (se tabell 7). I följande avsnitt presenteras hur landstingen arbetar med uppföljning vilken kan ses som en kompletterande kontroll till attester och också ett sätt att hantera risk.

	Region Skåne	Region Halland	Region Jönköpings län	Landstinget i Kalmar län
Antal processer där inga attester sker	0	2	½	1
Förhinderande/upptäckande attester inom landstinget	Kombinerar förhinderande och upptäckande attester	Endast upptäckande attester	Kombinerar förhinderande och upptäckande attester	Kombinerar förhinderande och upptäckande attester
Antal förhinderande attester	1	0	2	1
Antal upptäckande attester	4	2	2	2
Totalt antal attester i processerna	5	2	4	3

Tabell 7. Förhinderande och upptäckande attester av de beställande verksamheterna inom landstingen

5.6 Uppföljning

I samtliga landsting beslutas landstingens attestregler på central nivå (se 5.1). Attestreglerna kan följas upp i bland annat en intern kontrollplan. Den hanteras i samtliga landsting av landstingens ledningsstab. Redovisningscheferna på Region Halland och Region Skåne förklarar dock att varje förvaltning får ha kompletterande kontroller, vilket även kan tänkas vara möjligt på de andra landstingen.

COSO:s komponent övervakande aktiviteter är till för att säkerställa att kontrollsystemet fungerar (Svensson, 2012). För att kontrollera om COSO:s övriga kontrollkomponenter fungerar kan både löpande och separata utvärderingar användas. De löpande utvärderingarna är inbyggda i verksamhetens processer, medan separata utvärderingar är periodiska och hur ofta de sker beror bland annat på verksamhetens risker (Internrevisorerna, 2013). En separat utvärdering som de undersökta landstingen använder sig av är den interna kontrollplanen. Kontrollplanen upprättas på de fyra landstingen årligen, men vad som kontrolleras i den interna kontrollplanen grundas ofta i vad som anses riskfyllt i verksamheten. Efterlevnaden av attestreglerna är därmed inte alltid en del av den interna kontrollplanen. På Region Skåne är attester med i den interna kontrollplanen när det anses nödvändigt, vilket grundas i en

riskanalys. Redovisningschefen på Region Halland förklarar att attestmomentet är det mest riskfyllda ur ett redovisningsperspektiv och menar därför att attesterna bör följas upp varje år i den interna kontrollplanen. På Region Jönköpings län förklarar Redovisningschefen att när den interna kontrollplanen tas fram grundas kontrollmomenten i vad som anses riskfyllt, och ofta brukar attesterna kontrolleras i någon bemärkelse. Även på Landstinget i Kalmar län brukar attesterna utgöra en del av kontrollen när det föreligger en risk för att attestmomentet inte fungerar, och ingår därför inte varje år. Svensson (2012) skriver att ett problem inom den kommunala sektorn är att kontrollerna inte grundas i en riskanalys, vilket inte tycks vara ett problem i de undersökta landstingen eftersom alla verkar grunda sina separata utvärderingar i en riskanalys. Att grunda utformning av uppföljningen i en riskanalys menar Svensson (2012) skapar kontrolleffektivitet och nytta inom organisationen. Precis som för utformningen av reglerna har det inte framkommit hur riskanalysen genomförs, mer än att den tycks baseras på vad som troligen orsakar fel i verksamheten. Kontrollerna som utformas med grund i riskanalysen brukar i de undersökta landstingen genomföras genom stickprov. Ett exempel på stickprov är när Regionledningskontoret på Region Jönköpings län vid två tillfällen skickade ut bluffakturor för att se om de skulle ta sig igenom hela attestprocessen. Resultatet var inte tillfredsställande enligt Redovisningschefen eftersom 9 av de 70 utskickade fakturorna tog sig igenom processen vid det andra tillfället. Sammanfattningsvis genomför de undersökta landstingens separata utvärderingar som berör attester, främst genom den interna kontrollplanen som grundas i en riskanalys, där kontrollerna utförs genom stickprov.

Att ha uppföljning genom den interna kontrollplanen kan tänkas skapa ansvarsskyldighet i organisationerna. Regler skapar nämligen inte alltid ansvarsskyldighet utan det kräver att anställda med tilldelat ansvar måste stå till svars inför ett forum angående sitt agerande (Bovens, 2007). Det innebär att attestregler i sig inte är en förutsättning för att reglerna tvunget följs. Det är därmed viktigt att ha uppföljning och att varje person får stå till svars för sitt beteende. Till exempel när det upptäcktes att bluffakturor hade tagit sig igenom processen på Region Jönköpings län kontaktades enheterna som hade begått fel för att de skulle kunna ta tag i problemet. På Region Skåne är det ledningsstaben som ska komma fram till lämpliga åtgärder om fel uppdragas. Det kan därmed tänkas att förvaltningarna på Region Skåne också kan få stå till svars för sitt agerande om ledningsstaben kontaktar förvaltningarna och meddelar vad som ska åtgärdas. Att stickproven leder till att enheterna eller förvaltningarna informeras när fel begås kan på så vis tänkas skapa ansvarsskyldighet och därmed öka

chanserna att reglerna följs. Hur ansvarsskyldighet kan skapas med hjälp av den interna kontrollplanen framgår inte av intervjuerna med Region Halland eller Landstinget i Kalmar län.

Uppföljning kan vara ett sätt att se över om attestrutinen drar ut på tiden. Redovisningschefen på Region Jönköpings län betonar att likväl som att oegentligheter inte ska ske är det lika viktigt att regionen sköter sina betalningar. Han menar att i och med att de är en stor aktör i samhället så kan regionen inte låta småföretagare vänta på att få betalt till följd av att regionen har dåliga attestrutiner. Det blir därmed viktigt vid uppföljning att se till att se till att regionen inte har attestanter som väntar med att attestera och därmed försenar utbetalningar. För att säkerställa att inte attestanter dröjer för länge med att attestera används flera kontroller inom landstingen. Några som har uppmärksammats är till exempel att dröjsmålsräntor och påminnelsefakturer följs upp regelbundet samt att fakturer kan skickas vidare automatiskt till närmsta chef om de inte attesteras i tid. Dessa exempel är till skillnad från kontroller i den interna kontrollplanen istället löpande kontroller som enligt COSO innebär att de är inbyggda i verksamhetens processer på olika nivåer (Internrevisorerna, 2013). Sammanfattningsvis är tidsaspekten en viktig aspekt att kontrollera. Den är ofta inbyggd i verksamheternas processer och det finns ett flertal sätt att följa upp att fakturer faktiskt betalas i tid.

Utöver den interna kontrollplanen följer samtliga av landstingen upp sina upplagda behörigheter för attesträtter i ekonomisystemet, för att hålla dem aktuella. Det är en grundförutsättning för att kontrollen ska utföras av rätt personer och därmed en viktig säkerhetsfråga. Under intervjuerna framkommer att landstingen ser över sina attesträtter med olika tidsintervall. På Region Skåne och Region Halland sker inventeringen av attesträtter årligen genom att förvaltningarna går igenom listor med attesträtter. Region Skåne inventerar både kontroll- och beslutsattestträterna medan Region Halland endast ser över sina beslutsattestträter. På Region Jönköpings län däremot ska förvaltningarna se över sina attesträtter löpande och tycks inte använda sig av inventering av attester årligen. Landstinget i Kalmar län verkar inte heller arbeta med inventeringslistor eftersom Ekonomicontrollern förklarar att kontrollen av attesträtter ska ske genom stickprov i den interna kontrollplanen. Däremot kontrolleras attestträterna av den centrala ekonomifunktionen som redan vid uppläggning kontrollerar mot lönesystemet att det är en chef som har begärt attestträten. Hur

attesträtterna följs upp skiljer sig därmed mellan landstingen. Att följa upp attesträtter i efterhand kan ses som en upptäckande kontroll medan Landstinget i Kalmar läns sätt att kontrollera ansökan innan registrering utgör en förhindrande kontroll.

Kontrollen av attestlistorna rapporteras uppåt inom organisationen på Region Skåne och Region Halland. Inom Region Skåne rapporteras uppdaterad lista till förvaltningscheferna och på Region Halland rapporteras lista på aktuella beslutsattestanter till nämnderna. Redovisningschefen på Region Jönköpings län förklarar att attestregistren inte längre kommuniceras uppåt i organisationen. Han berättar att registren tidigare rapporterades upp till regionstyrelsen men att det enbart blev en formalitet eftersom behöriga attestanter redan dagen efter styrelsens godkännande kunde ha ändrats. I dagsläget arbetar Region Jönköpings län istället med att få fram en datoriserad rutin för attesträtter som löpande kan kommuniceras till regiondirektören. Även på Region Skåne kan den årliga kontrollen av attesträtter endast bli en formalitet eftersom den av EPT beskrivs som för omfattande för att kontrollera, och att kontrollen därför kanske inte utförs eller blir så noggrann som den förväntas vara. Att förväntad kontroll inte alltid görs tycks också vara ett problem på Region Halland, eftersom Regionkontoret måste påminna förvaltningarna om att uppdatera och kontrollera sina attestregister. Om kontrollen på Region Skåne och Region Halland inte genomförs med noggrannhet eller inte alls blir kontrollen ineffektiv och därmed snarare en formalitet, som det tidigare var på Region Jönköpings län. Merchant och Van der Stede (2007) förklarar att vissa organisationer styrs på samma sätt som de alltid har gjort, och eftersom kontrollerna kan tänkas vara en formalitet kan Region Jönköpings läns val att försöka hitta en annan lösning vara värd att överväga, även om Redovisningschefen på regionen i dagsläget inte vet hur de rent praktiskt ska genomföra kontrollen. Däremot kan uppföljningen av attesträtter via listor vara något som ska användas tills en ny lösning hittas.

5.7 Landstingens avvägningar

I analysen av utgångspunkterna framkommer att ansvar för attestmoment tilldelas olika nivåer inom de fyra landstingen och att antalet attester på de beställande avdelningarna skiljer sig åt. De avvägningar som görs är därmed om ansvar för attestmoment ska tas centralt eller vara delegerat inom organisationerna och hur många kontroller som ska utföras av den beställande avdelningen. För att tydliggöra vilka avvägningar landstingen har gjort och hur de förhåller

sig till varandra har följande diskussioner angående attestmomenten inkluderats: ansvar för attestreglementet, tillämpningsanvisningarna, beloppsgränser, utbildning och kontering. Anledningen till varför de nämnda diskussionerna inkluderas är för att de har visat på flest skillnader. Därutöver har även antalet attester på den beställande avdelningen inkluderats, eftersom det också skiljer sig mellan landstingen. I det här avsnittet kommer det redogöras för om landstingens ansvar för attestmomenten hålls på central nivå eller inte, och hur det är relaterat till att attesterna utförs på central nivå eller på de beställande avdelningarna. De fyra möjliga alternativen visas i tabell 8 där även landstingen finns inplacerade. Tabellen följs av förklaringar för varje alternativ.

	Antal attester som utförs av den beställande avdelningen	
	2 -3 attester	4-5 attester
Ansvar delegerat	Ansvar för attestmomentet delegerat och attester centralt <i>Region Halland</i>	Kontroll fördelad till lägre nivåer <i>Region Skåne, Region Jönköpings län</i>
Ansvar centralt	Kontroll fördelad till högre nivåer <i>Landstinget i Kalmar län</i>	Ansvar för attestmomentet centralt och attester på lägre nivå

Tabell 8. Avvägning angående ansvar för attestmoment och attester på den beställande avdelningen

Ansvar för attestmomentet delegerat och attester centralt: Att ansvaret för attestmomenten är delegerat innebär att ansvaret är fördelat till relativt låga nivåer i organisationen, jämfört med de andra undersökta landstingen. Attesterna anses här övervägande ske centralt eftersom få attester sker på de beställande avdelningarna.

Här kan Region Halland placeras in eftersom de har ett förhållandevis delegerat ansvar gällande attestmomenten. Det kan konstateras genom diskussionerna som förts kring ansvar för attestreglementet, tillämpningsanvisningarna, beloppsgränser, utbildning och kontering.

Regionens attester utförs samtidigt på relativt central nivå eftersom de endast har två attester på den beställande avdelningen och därmed minst antal attester på den beställande avdelningen i förhållande till de andra landstingen.

Kontroll fördelad till högre nivåer: Ansvar för attestmomentet anses här vara fördelat till central nivå. Attesterna sker främst centralt i organisationen, och därmed inte övervägande av den beställande avdelningen.

Landstinget i Kalmar län har mycket ansvar angående attestmomenten på central nivå. Det kan konstateras genom diskussionerna som förts kring ansvar för attestreglementet, tillämpningsanvisningarna, beloppsgränser, utbildning och kontering. Samtidigt så har Landstinget i Kalmar län tre attester på den beställande avdelningen, vilket är det näst lägsta antalet i förhållande till de andra. I förhållande till de andra landstingen anses därmed Landstinget i Kalmar län ha stor del av kontrollen som berör attester på högre nivåer.

Kontroll fördelad till lägre nivåer: Ansvar för attestmomenten anses här vara fördelat till lägre nivåer. Attesterna utförs främst av den beställande avdelningen.

Region Skåne och Region Jönköpings län placerar sig båda inom kategorin eftersom ansvaret för attestmomenten är på en lägre nivå inom organisationen. Det kan konstateras genom diskussionerna som förts kring ansvar för attestreglementet, tillämpningsanvisningarna, beloppsgränser, utbildning och kontering. De utför också fler attester på sina respektive beställande avdelningar jämfört med de två andra landstingen. Region Skåne har fem attester på den beställande avdelningen och Region Jönköping har fyra i de undersökta processerna.

Ansvar för attestmomentet centralt och attester på lägre nivå: Ansvar för attestmomentet anses här övervägande vara fördelat de högre hierarkiska nivåerna samtidigt som flertalet attester sker på de beställande avdelningarna.

Inget av de undersökta landstingen placerar sig inom den här kategorin. Det eftersom ingen av dem har fyra till fem attester och ansvar på central nivå för attestmomenten.

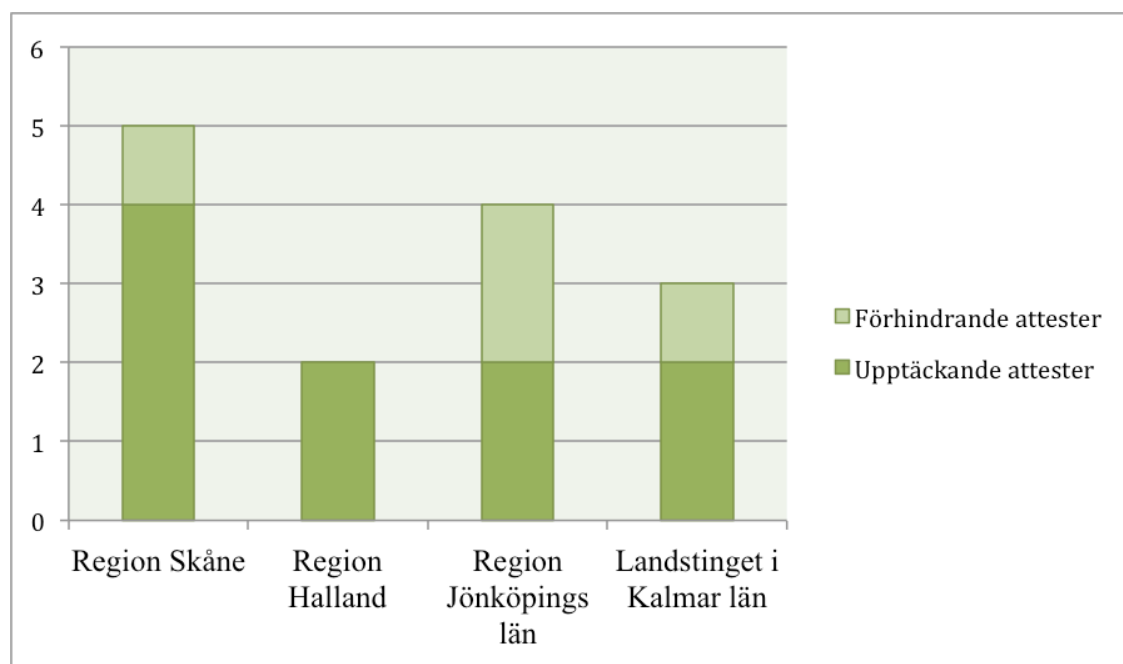
I Region Skåne, Region Jönköpings län och Landstinget i Kalmar län tycks avvägningarna som gjorts mellan ansvaret för attestmomenten och antalet attester på den beställande avdelningen hänga samman. Det innebär att om landsting väljer att behålla ansvar centralt/delegera ansvar för det ena momentet är det möjligt att även det andra momentet följer. Däremot har Region Halland valt både ett delegerat ansvar och attester på central nivå, vilket gör att de sticker ut i sammanhanget. Det finns därmed olika avvägningar som kan göras, vilka i flera av de undersökta landstingen hänger samman, men inte alltid.

Beroende på de val som landstingen gör har ett flertal fördelar och nackdelar diskuterats med utgångspunkt i Pollitts (2007) argument. Sammanfattningsvis kan ansvar på central nivå för attestmomenten ha fördelarna att verksamheten blir mer koordinerad och enhetlig samt kan leda till kostnadseffektivitet i och med att stordriftsfördelar kan nyttjas. Fördelarna som diskuterats med att istället delegera ansvaret är främst att besluten går snabbare eftersom de inte behöver nå de högsta hierarkiska nivåerna vilket skapar en högre grad av flexibilitet samt att besluten passar verksamheten bättre. Avvägningen som presenterats handlar därmed om vilka fördelar som landstingen önskar åtnjuta och vad som passar den egna organisationen. Otley et al. (1995) skriver att det inte finns ett bästa sätt att styra organisationer på och att organisationens sammanhang därför måste tas i beaktning, det kan därmed ses som nödvändigt att se till sammanhanget när avvägningar görs. En annan avvägning som presenterats handlar om var attesterna ska genomföras, på den beställande avdelningen eller centralt. Anledningar till att välja att inte ha attester på den beställande avdelningen tycks vara för att skapa smidighet i verksamheten och låta de anställda syssla med deras huvudsakliga arbetsuppgifter. När attesterna istället sker på den beställande avdelningen kan troligen förklaringen vara att kontrollen ska utföras av någon med verksamhetskunskap.

Hur landstingen valt att hantera avvägningarna ser olika ut. Både Region Skåne och Region Jönköpings län har kontrollen fördelad till lägre nivåer både när det gäller ansvaret för attestmomenten och antalet attester på den beställande avdelningen. Enligt Merchant och Van der Stede (2007) kan storleken påverka organisationers styr- och kontrollsystem. Region Skåne har betydligt fler anställda än övriga landsting, med sina cirka 34 000 anställda. Det näst största landstinget av de undersökta är Region Jönköpings län, med cirka 10 000 anställda. Att de två största valt att ha mest kontroll på lägre nivåer kan troligen vara för att de

större verksamheterna blir svårare att koordinera centralt och att det alternativet därmed valts bort. Region Halland och Landstinget i Kalmar län är ungefär lika stora, men Landstinget i Kalmar län är minst och det landsting som har mest kontroll fördelad till högre nivåer. Det kan tyda på att landstingens storlek kan spela roll vid utvärdering av fördelar och nackdelar och därmed avvägningen som görs.

När den beställande avdelningen utför attestmomenten kan det även där urskiljas vissa avvägningar som landstingen har gjort. Attesterna kan vara både av förhinderande och upptäckande karaktär. Samtliga av landstingen tenderar att använda främst upptäckande attester. I figur 3 presenteras hur landstingens kombination av upptäckande och förhinderande kontroller i de tre undersökta processerna från beställning till betalning förhåller sig till varandra.



Figur 3. Upptäckande och förhinderande attester på de beställande avdelningarna

Flera fördelar och nackdelar angående de två sätten har diskuterats. Samtliga landsting har övervägande upptäckande kontroller vilket både förklaras av praktiska skäl och eventuellt på grund av att de är dyrare att implementera. Samtliga redovisningschefer förespråkar en tidigareläggning av attester eftersom fel kan upptäckas i ett tidigt skede och därmed innan landstingen ådragit sig en kostnad. Däremot menar flera operativa chefer att nackdelen med

att ha attesterna tidigt i processen från beställning till betalning blir att attestanterna inte får möjlighet att kontrollera hela processen. Det som ses som en nackdel med de förhindrande attesterna blir därmed en fördel med de upptäckande och vice versa. Hur attesterna ska gå till är därmed en avvägning som landstingen måste göra för att se vilken fördel som för dem väger tyngst.

Andra avvägningar som har diskuterats i analysen är om landstingens beteendestyrning som berör attester är tight eller inte. Det har främst diskuterats utifrån om verksamheterna är involverade vid utformningen av reglerna, användning av beloppsgränser, antalet roller och utbildning (se tabell 9). I diskussionen är det Landstinget i Kalmar län som oftast kan anses ha en tight kontroll, följt av Region Skåne och Region Jönköpings län. I Region Halland har diskussionen däremot aldrig handlat om att kontrollen skulle vara tight.

	Region Skåne	Region Halland	Region Jönköpings län	Landstinget i Kalmar län
Involvering av anställda vid utformning av attestregler	Tight		Tight	Tight
Användning av beloppsgräns	Tight			Tight
Antal roller				Tight
Obligatorisk och frivillig utbildning				Tight

Tabell 9. Tight kontroll

Landstinget i Kalmar län har i flest sammanhang varit det landsting som diskuterats vara mest tight. Att ha tight beteendekontroll handlar till stor del om att ha stränga begränsningar för att säkerställa att anställda agerar i organisationens intresse (Merchant, 1985b & 1998, återgivet i Van der Stede, 2001). Det är troligen lättare att koordinera i en mindre organisation. Men Region Skåne anses också i ett par sammanhang tight, vilket tyder på att det går att implementera även i en organisation som är nästan fem gånger så stor. Fördelarna med en

korrekt implementerad tight kontroll är att det med högre säkerhet innebär att de anställda agerar i organisationens intresse, men om det förekommer någon sidoeffekt blir den starkare om beteendestyrningen är tight (Merchant & Van der Stede, 2007). Så att vara tight eller loose är i sig också en avvägning som måste göras vid utformning av attestregler, vilken grad av säkerhet efterfrågas och vad händer om inte allt fungerar som det ska?

6. Avslutning

Det sista kapitlet knyter an till studiens inledning, syfte och frågeställningar. Vid undersökning av studiens sex utgångspunkter har det konstaterats att landstingen kan utforma och tillämpa sina attestregler olika. Skillnaderna som framkommit har presenterats genom ett flertal avvägningar som landsting står inför. Hur landsting försöker uppnå en tillräcklig intern kontroll kan därmed skilja sig beroende på vilka avvägningar de gör. Avslutningsvis i avsnittet diskuteras några av studiens metodval följt av förslag till fortsatt forskning.

6.1 Slutsats och diskussion

Syftet med uppsatsen var att beskriva, analysera och diskutera hur några svenska landsting utformar och tillämpar sina attestregler som en del av den interna kontrollen. Frågorna som har undersökts har varit hur landstingen utformar och tillämpar sina attestregler, om det skiljer sig mellan landstingen och vilka avvägningar som landsting står inför. Genom att beskriva och analysera hur fyra landsting utformar och tillämpar sina attestregler har flertalet skillnader diskuterats. Skillnaderna har framkommit genom att undersöka sex utgångspunkter, vilka har varit verkställande av attestregler, attesträtt och roller, utbildning och information, risk, processer från beställning till betalning och uppföljning. Inom fyra av utgångspunkterna har stora skillnader uppmärksammats. Gällande verkställande av reglerna framkommer att viktiga beslut angående attestreglerna tas på olika nivåer centralt inom landstingen och med olika grad av involvering av verksamheterna. Även i utgångspunkten attesträtt och roller har skillnader diskuterats, dessa har främst berört beloppsgränser för attesträtt, om kontering sker centralt eller på den beställande avdelningen och antalet attestroller. Ansvaret för utbildning och information varierar också inom landstingen. Information som berör attestregler sker sporadiskt och endast ett av landstingen har obligatorisk utbildning som beslutas centralt. I de övriga landstingen är ansvaret för utbildning delegerat till förvaltningarna. I processerna från beställning till betalning har det konstaterats att det föreligger skillnader i vilken utsträckning som attester utförs av den beställande avdelningen. Det tyder på vilken grad av delegering av attestmomenten som eftersträvas inom landstingen. Skillnader som berör ansvarsfördelning inom dessa utgångspunkter och var i organisationen attesterna sker har presenterats som fyra alternativa kombinationer. De innebär att landstingen har gjort en avvägning gällande hur mycket ansvar de delegerar vad gäller attester.

Andra avvägningar som presenterats utifrån de skillnader som uppkommit är om landstingen väljer att ha förhindrande eller upptäckande attester. De flesta väljer en kombination av de två sätten men med en övervägande del upptäckande attester. I flera utgångspunkter har en annan aktuell avvägning diskuterats, det finns nämligen skillnader i hur tight styrningen kan anses vara. Utgångspunkterna som där har berörts är också skillnader som presenterats inom utgångspunkterna verkställande av attestregler, attesträtt och roller samt utbildning och information. Vid utformning och tillämpning av attestregler tycks därmed landsting stå inför ett antal möjliga avvägningar. Vid avvägning kan landsting grunda sina val utefter studiens presenterande fördelar som kan tänkas passa den egna organisationen. Det finns troligen inte en utformning av attestregler som passar alla landsting med tanke på att flertalet skillnader presenterats. Eftersom det inom de fyra undersökta landstingen har framkommit skillnader i de presenterade avvägningarna, är det möjligt att det förekommer skillnader inom dessa utgångspunkter även i andra landsting. Avvägningarna gällande delegering av ansvar som berör attester, hur attesterna går till och om kontrollen är tight eller inte kan därmed tänkas vara av intresse för landsting att ta hänsyn till vid utformning, eftersom det finns flera tänkbara varianter.

Det finns även utgångspunkter som inte mynnat ut i avvägningar, vilket beror på att skillnader inte har påträffats i samma utsträckning. När det gäller utgångspunkten risk så tycks de undersökta landstingen uppleva liknande risker och generellt ha samma mål, vilket är att säkerställa att inga felaktiga betalningar görs. Samtliga landsting påtalar flertalet risker men det framkommer inte hur de arbetar med riskanalys vid utformning av attestreglerna, vilket gör att det kan ifrågasättas om det faktiskt görs. Det framkommer däremot att risker utvärderas för att utforma respektive landstings interna kontrollplan. Kontrollplanen är en del av samtliga landstings uppföljning av attestreglerna, precis som uppföljning av attesträtterna. I utgångspunkterna risk och uppföljning framkommer få skillnader och relativt lite detaljer kring hur landstingen faktiskt går tillväga. Det kan innebära att flera som är med och utformar attestreglerna inte arbetar aktivt med risk och uppföljning, och att de uppgifterna kanske utförs av någon annan inom organisationen. Med tanke på att attestregler utgör en del av den interna kontrollen är de lika viktiga att uppmärksamma vid utformning av reglerna som de andra utgångspunkterna eftersom alla kontrollkomponenter är av betydelse. Att landstingen gör lika kan tänkas ses som någon typ av praxis på grund av att riskvärdering och uppföljning

kanske inte är lika organisationsspecifika som till exempel verkställande av attestregler och processer från beställning till betalning.

Trots att samtliga landstings mål med sina attestregler handlar om att utbetalningar ska gå rätt till har det framkommit att både likheter och skillnader förekommer i de undersökta utgångspunkterna. Målet att inga felaktiga utbetalningar ska göras tycks leda till att en hög kontroll eftersträvas vid avvägningar som berör utformning och tillämpning av attestreglerna. Att utbetalningar går fel kan orsakas av flera anledningar, vilka innefattar allt från ett oavsiktligt fel av en anställd till en ekonomisk oegentlighet. Risken med att målet inte uppnås skulle i landstingen kunna innebära att förtroendet för den offentliga sektorn tar skada vilket i förlängningen även skulle utsätta demokratin för förtroendeskada. I landstingens verksamheter spelar användningen av varenda krona roll och ett fel skulle kunna leda till en förtroendeskada eftersom verksamheten finansieras av medborgarnas skattemedel. Likväl som skattemedel kan betalas ut fel kan även en ineffektiv användning av skattemedel orsaka att medborgarnas medel nyttjas på ett slösaktigt sätt. Miljön som landstingen verkar i kommer troligen alltid att ha betydelse för utformning, tillämpning och avvägningar som berör den interna kontrollen. Eftersom målet med attestreglerna är att inga felaktiga utbetalningar ska kunna inträffa tycks det för de undersökta landstingen vara viktigt att utforma attestreglerna och tillämpningen av dem på ett säkert sätt. Eftersom de undersökta landstingen troligen eftersträvar hög säkerhet tyder det på att det finns olika sätt att utforma och tillämpa sina attestregler för att försöka uppnå en för dem tillräcklig säkerhet.

Den interna kontrollen ska i landstingens verksamhet vara tillräcklig och där kan attestrutinerna komma att vara av betydelse. Inledningsvis beskrivs hur intern kontroll handlar om att mål som är förknippade med verksamheten, den finansiella rapporteringen och att lagar och regler följs. Målet att utbetalningar ska vara korrekta relateras ofta till att oegentligheter inte ska ske men har likväl att göra med dysfunktionella attestrutiner som kan försena utbetalningar. När attestmoment inte fungerat väl kan den finansiella rapporteringen påverkas i form av felaktig kontering och aktivering av kostnader. Effekten av de tidigare två kan tänkas leda till att regler och lagar bryts, dels på grund av felaktiga utbetalningar men också att redovisningen blir missvisande. Hur landstingen i den här studien försöker uppnå målet med attestreglerna och målen förknippade med den interna kontrollen skiljer sig, eftersom de

valt olika kombinationer i studiens presenterade avvägningar. Att försöka uppnå tillräcklig intern kontroll tycks därmed kunna ske på olika sätt med hjälp av attestreglerna.

6.2 Metoddiskussion

Studien hade sitt utgångsläge i Region Skånes beskrivning av sina attestregler. Regionens attestregler kom därmed att påverka de utgångspunkter som undersöktes. Vid studiet av ett annat landsting som huvudfall skulle utgångspunkterna kunnat se annorlunda ut. Det ansågs däremot vid studiens initialläge som nödvändigt att utgå från ett landsting i och med organisationernas komplexa struktur och omfattning. Det nära samarbetet med regionen var till vår fördel eftersom vi i ett tidigt skede av studien skapade oss förståelse för ett landstings attestregler. Ett annat val som gjordes inledningsvis var snöbollsurvalet av de operativa cheferna. De operativa cheferna som har intervjuats har arbetat på olika nivåer inom organisationerna och därmed haft olika erfarenhet av reglerna och dess tillämpning. Det kan ha påverkat studiens resultat, för om andra personer tillfrågats hade antagligen vissa av svaren varit annorlunda. Det som framkom från vår studie är att svaren var olika detaljerade och att personerna som intervjuades hade olika typer av kunskap med tanke på att de operativa cheferna på respektive landsting hade olika arbetsuppgifter och bakgrund. Svaren vi har fått vid samtliga intervjuer har också varierat på grund av intervjuernas semi-strukturerade karaktär. Det har gjort att vissa svar har varit mer detaljrika än andra. Den semistrukturerade karaktären ansågs dock nödvändig för att ha en viss struktur på intervjuerna och möjlighet till att ställa följdfrågor.

Slutligen skulle även en studie med andra landsting kunna leda till andra resultat och slutsatser. Vi vill poängtera att syftet inte varit att generalisera hur landsting gör utan istället hur fyra svenska landsting utformar och tillämpar sina attestregler. Det är därför viktigt att läsaren har i åtanke att studiens resultat och slutsatser är baserade på de fyra undersökta landstingen.

6.3 Förslag till vidare forskning

Studien har kommit fram till ett antal avvägningar som görs vid utformning och tillämpning av attestregler. Med utgångspunkt i dessa avvägningar finns det möjlighet för andra forskare

att utföra en utvärderande studie för att undersöka attestreglernas effektivitet. Det skulle till exempel kunna göras genom att undersöka endast ett landsting för att få möjlighet att göra en mer djupgående studie. Den här studien har begränsats av att fyra landsting har undersökts, vilket också ger möjlighet till en kartläggande studie av hur landsting generellt utformar och tillämpar sina regler, kanske också med utgångspunkt i den här studiens presenterade avvägningar. Ett annat förslag är att undersöka hur landstings ekonomisystem påverkar implementering av reglerna eftersom det verkar som att systemet i sig kan vara en avgörande faktor för om attester kan ske före eller efter beställning, det vill säga om kontrollerna blir av förhindrande eller upptäckande karaktär. Ytterligare ett förslag är att undersöka jämnstora landsting eftersom storleken kan tänkas påverka de beslut som tas inom landstingen. Om Region Skånes attestregler skulle undersökas igen kan det därmed vara intressant att jämföra med landsting av samma storlek. I den här studien har attestregler undersökts som en del av den interna kontrollen. Det finns även många andra styrdokument som påverkar den interna kontrollen och för fortsatt forskning kan eventuellt en jämförelse mellan hur landsting valt att fördela kontroll mellan olika dokument vara intressant att undersöka.

Källförteckning

- Ahlin Karlsson, E., & Gustafsson, I. (13 april 2016) *Personlig intervju med Landstinget i Kalmar läns redovisningschef och ekonomiconroller*. Landstinget i Kalmar län, Strömgatan 13, Kalmar.
- Andersson, C., Eckard, C., & Nilsson, A. (15 februari 2016) *Personlig intervju med Region Skånes teamledare, processledare och enhetschef*. Region Skåne, Västra Storgatan 12, Kristianstad.
- Arwinge, O. (2013). *Internal Control [Elektronisk resurs] : A Study of Concept and Themes*. Heidelberg: Physica-Verlag.
- Arwinge, O., & Wikland, R. (2013). Utvecklingen av intern styrning och kontroll – reflektioner utifrån uppdaterat ramverk, *Tidningen Balans*, 10 oktober. Hämtad 24 april, 2016, från <http://www.tidningenbalans.se/fordjupning/utvecklingen-av-intern-styrning-och-kontroll-reflektioner-utifran-uppdaterat-ramverk/>
- Backman, J. (2008). *Rapporter och uppsatser* (2 uppl.). Lund: Studentlitteratur.
- Bovens, M. (2007). Analysing and Assessing Accountability: A Conceptual Framework. *European Law Journal*, 13(4), 447–468.
- Bryman, A., & Bell, E. (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (2 uppl.). Stockholm: Liber.
- Cardinal, L. B. (2001). Technological Innovation in the Pharmaceutical Industry: The Use of Organizational Control Managing Research and Development. *Organization Science*, 12(1), 19-36.
- Christ, M. H., Emett, S. A., Summers, S. L., & Wood, D. A. (2012). The Effects of Preventive and Detective Controls on Employee Performance and Motivation. *Contemporary Accounting Research*, 29(2), 442-452.
- Christ, M., Sedatole, K., Towry, K., & Thomas M. (2008). When formal controls undermine trust and cooperation. *Strategic Finance*, 89(7), 38-44.
- Conradsson, A., & Karlsson, P. (5 april 2016) *Personlig intervju med Region Hallands ekonom och redovisningschef*. Region Halland, Södra vägen 5, Halmstad.
- Davis, J. H., Shoorman, F. D., & Donaldson, L. (1997). Toward a stewardship theory of management. *Academy of Management Review*, 22(1), 20-47.
- Djerf-Svensson, A. (26 februari 2016) *Personlig intervju med Region Skånes processutvecklare*. Region Skåne, Västra Storgatan 12, Kristianstad.

- Eisenhardt, K. (1989). Agency Theory: an Assessment and Review. *Academy of Management Review*, 14(1), 57-74.
- Elling, A-L. (13 april 2016) *Personlig intervju med Landstinget i Kalmar Läns Verksamhetschef*. Landstinget i Kalmar Län, Strömgatan 13, Kalmar.
- Eriksson, J. (2014). Zettergrens avtal sägs upp, *Svt Nyheter*, 4 mars. Hämtad 19 april, 2016, från <http://www.svt.se/nyheter/lokalt/varmland/zettergrens-avtal-sags-upp>
- ESV. (2011). Om ESV. Hämtad 11 mars, 2016, från <http://www.esv.se/2/Om-ESV/>
- ESV & SKL. (2012). Kontroll av verifikationer - en vägledning för kontrollmiljö och attestregler. Hämtad 2 mars, 2016, från <http://www.sfti.se/download/18.385754eb14ade5baef2453a4/1421932694018/2013-40-sfti-rapport-kontroll-av-verifikationer-2012.pdf>
- EY. (2015a). Region Jönköpings län - Granskning av leverantörs- och fakturahanteringen. Hämtad 13 februari, 2016, från <http://www.rjl.se/globalassets/rjl/demokrati/regionrevisionen/granskningsrapporter/2015/rapport-gr-leverantors-och-fakturahanteringen.pdf>
- EY. (2015b). Landstinget i Kalmar Län - Granskning av intern kontroll avseende vissa kostnadsslag. Hämtad 11 februari, 2016, från <http://www.ltkalmar.se/Documents/Om%20landstinget/Detta%20gör%20landstinget/Revision/Granskningsrapporter/2014/Revisionsrapport%20intern%20kontroll%20avseende%20vissa%20kostnadsslag.pdf>
- Hermansson, D.R., & Hermansson, H.M. (1994). The internal control paradox: What every manager should do. *Review of Business*, 16(2), 29-32.
- Hermansson, H., & Veliyath, R. (1997). Organizational control systems: Matching controls with organizational levels. *Review of Business*, 18(2), 20-24.
- Internrevisorerna. (2013). Intern styrning och kontroll – Av COSO auktoriserad svensk översättning. Hämtad 2 april, 2016, från http://www.theiia.se/uploads/intern_styrning_executive_summary.pdf
- Israelsson, T. (4 april 2016) *Personlig intervju med Region Jönköpings läns redovisningschef*. Region Jönköping, Husaregatan 4, Jönköping.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.

- Johansson, Å. (5 april 2016) *Personlig intervju med Region Hallands avdelningschef för gynekologmottagningen i Halmstad*. Region Halland, Södra vägen 5, Halmstad.
- Kinney, W.R. (2000). Research opportunities in internal control quality and quality assurance. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 19, 83-90.
- Lambert, R. A. (2001). Contracting theory and accounting. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1-3), 3-87.
- Landstinget i Kalmar län. (2014). Riktlinje för attest. Landstingsfullmäktige 2014-11-28 (internt dokument).
- Larsson, B. P. (2014). Bo Per Larsson om kommunalt självstyre. Hämtad 20 januari, 2016, från <https://www.youtube.com/watch?v=3a7ouD74nws&list=PL7CFcUxbLr4br1u73TuvlcuSspOpRXNKZ&index=16>
- Lindgren, T., & Malmkvist, P. (14 april 2016) *Personlig intervju med Region Skånes verksamhetschef för hjärt- och lungmedicin*. Region Skåne, Lasarettgatan 36, Lund.
- Magnisson, L. (4 april 2016) *Personlig intervju med Region Jönköpings läns redovisningsansvarige för medicinsk vård*. Region Jönköping, Doktorsgatan, Värnamo.
- Magnusson, N.P., & Nylander-Lindsjö, G. (27 januari 2016) *Personlig intervju med Region Skånes ledningsstrateg och redovisningschef*. Region Skåne, Dockplatsen 26, Malmö.
- Malmi, T., & Brown, D.A. (2008). Management control systems as a package - Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300.
- Merchant, K., & Van der Stede, W.A. (2007). *Management Control Systems* (2 uppl.) Essex: Prentice Hall, Pearson Education Limited.
- Milder, J. (2013). Detta har hänt: Muthärvan i Göteborg, *Sveriges Radio*, 18 oktober. Hämtad 22 januari, 2016, från <http://sverigesradio.se/sida/artikel.aspx?programid=83&artikel=5678656>
- Nylander-Lindsjö, G. (31 mars 2016) *Personlig intervju med Region Skånes redovisningschef*. Region Skåne, Dockplatsen 26, Malmö.
- Olsson, S. (15 februari 2016) *Personlig intervju med Region Skånes ekonomiadministratör*. Region Skåne, Västra Storgatan 12, Kristianstad.

- Orre, S. (2014). Kommuner godkände saftiga bluffakturor, *Svenska Dagbladet*, 10 november.
Hämtad 25 april, 2016, från <http://www.svd.se/kommuner-godkande-saftiga-bluffakturor>
- Otley, D. (2006). Trends in budgetary control and responsibility accounting. I Bhimany A, *Contemporary issues in management accounting* (ed., 291-306). Oxford: Oxford university press.
- Otley, D., Broadbent, J., & Berry, A. (1995). Research in Management Control: An Overview of its Development. *British Journal of Management*, 6 (Specialutgåva), 31-44.
- Otley, D. T., & Berry, A.J. (1994). Case study research in management accounting and control. *Management Accounting Research*, 5(1), 45-65.
- Ouchi, W. (1978). The Transmission of Control Through Organizational Hierarchy. *Academy of Management Journal*, 21(2), 173-192.
- Ouchi, W. (1979). A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms. *Management Science*, 25(9), 833-848.
- Pollitt, C. (2007). Decentralization. A central concept in contemporary public management : *[Elektronisk resurs]*. I Ferlie, E., Lynn. L. & C. Pollitt, *The Oxford handbook of public management* (1 uppl., 371-397). Oxford: Oxford university press.
- Prop 1998/99:66. *En stärkt kommunal revision*. Stockholm: Justitiedepartementet.
- Regionfakta. (2015a). SKÅNE - Fakta och perspektiv. Hämtad 1 maj, 2016, från <http://www.regionfakta.com/Skane-lan/Arbete/Storsta-arbetsgivare/>
- Regionfakta. (2015b). HALLANDS LÄN - Fakta och perspektiv. Hämtad 1 maj, 2016, från <http://www.regionfakta.com/Skane-lan/Arbete/Storsta-arbetsgivare/>
- Regionfakta. (2015c). KALMAR LÄN - Fakta och perspektiv. Hämtad 1 maj, 2016, från <http://www.regionfakta.com/Kalmar-lan/Arbete/Storsta-arbetsgivare/>
- Regeringskansliet. (2008). Kommuner och landsting- organisation, verksamhet och ekonomi. Hämtad 20 januari, 2016, från <http://www.regeringen.se/contentassets/8c871d82f9414d4b8e81b9954f5683ff/kommuner-och-landsting---organisation-verksamhet-och-ekonomi>

- Region Halland. (2015). Attestordning för Region Halland. Hämtad 13 februari, 2016, från <http://www.regionhalland.se/politiskahandlingar/2015/40e5b3e21164477289661140c04435a3/%C3%84rende%20%20Attestordning%20f%C3%B6r%20Region%20Halland.pdf>
- Region Jämtland Härjedalen. (u.å). Om region förbundet. Hämtad 11 mars 2016, från <http://www.regionjamtland.se/verksamhet/social-vaelfaerd/verksamheter/107-om-regionfoerbundet/om-regionfoerbundet>
- Region Jönköpings län. (2013a). Attestreglemente. Landstingsstyrelsen 2013-03-15 (internt dokument).
- Region Jönköpings län. (2013b). Revidering av attestreglemente och tillämpningsanvisningar. Landstingsstyrelsen 2013-03-15 (internt dokument).
- Region Jönköpings län. (2015). Om organisationen. Hämtad 1 maj, 2016, från <http://www.rjl.se/Om-regionen/om-organisationen/>
- Region Skåne. (2010). Anpassning av attestreglemente för Region Skåne till följd av införande av beställningsportal. Regionstyrelsen, 2010-06-10 (internt dokument).
- Region Skåne. (2013). Nya tillämpningsanvisningar till Attestreglementet. Regiondirektör, 2013-04-24 (internt dokument).
- Region Skåne. (2015a). Uppdrag rörande översyn av regelverk för behörigheter och attest samt klarläggande av tolkning i två fall. Beslut 2015-12-02 (internt dokument).
- Region Skåne. (2015b). Så bildades Region Skåne. Hämtad 20 februari, 2016, från <http://www.skane.se/organisation-politik/om-region-skane/sa-bildades-region-skane/>
- SFS 1991:900. *Kommunallagen*. Stockholm: Finansdepartementet.
- SKL. (2008). På den säkra sidan. Hämtad 17 april, 2016, från <http://webbutik.skl.se/bilder/artiklar/pdf/7164-334-6.pdf?issuysl=ignore>
- SKL. (2012). Förhindra fusk och oegentligheter. Hämtad 13 februari, 2016, från <http://webbutik.skl.se/bilder/artiklar/pdf/7164-794-8.pdf?issuysl=ignore>
- SKL. (2016). Om SKL. Hämtad 11 mars 2016, från <http://skl.se/tjanster/omskl.409.html>
- SOU 2004:107. *Att granska och pröva ansvar i kommuner och landsting*. Stockholm: Finansdepartementet.

- Sreejesh S., Mohapatra, S., & Anusree, M.R. (2014). *Business Research Methods [Elektronisk resurs] : An Applied Orientation*. Cham: Springer International Publishing.
- Strand, L. (18 februari 2016) *Personlig intervju med Region Skånes inköpsdirektör*. Region Skåne, Dockplatsen 26, Malmö.
- Svensson, R. (2012). Hur vet vi vad som ska kontrolleras? Riskanalys i kommunal och landstingskommunal verksamhet (1 uppl.). Uppsala: Iustus Förlag.
- Van der Stede, W.A. (2001). Measuring 'tight budgetary control'. *Management Accounting Research*, 12(1), 119-137.
- Wikland, T. (2014). Intern styrning och kontroll - både lönsamt och säkert (3 uppl.). Stockholm: FAR Akademi.
- Yin, R. K. (2014). *Case Study Research – Design and Methods* (5 uppl.). California: SAGE.

Bilaga 1 - Region Skåne

Inom Region Skåne finns 34725 anställda (Regionfakta, 2015a). Två intervjuer hölls med respondenter från Region Skåne. Första intervjun var med redovisningschefen på Region Skåne som arbetar på Koncernkontoret. De andra personerna som träffades för intervju var verksamhetschefen för Hjärt-och Lungmedicin tillsammans med en ekonom från samma enhet. Båda två arbetar på ett av regionens sjukhus. Den första intervjun ägde rum i Malmö den 31 mars och den andra intervjun tog plats i Lund den 14 april. Region Skånes attestreglemente och tillämpningsanvisningar var de dokument som diskuterades under intervjun. Nedan kommer personerna att hänvisas till sina titlar: Redovisningschefen, Verksamhetschefen och Ekonomen.

Verkställande av attestreglemente

Reglementet som tas fram måste godkännas av regionfullmäktige och tillämpningsanvisningarna av regiondirektören (Region Skåne, 2010). Redovisningschefen förklarar att det är enklare att uppdatera tillämpningsanvisningarna då de inte behöver beslutas på politisk nivå av fullmäktige utan endast kräver godkännande från regiondirektören. Det nuvarande attestreglementet uppdaterades år 2010 och tillämpningsanvisningarna uppdaterades år 2013 (Redovisningschefen). Attestreglementet och tillämpningsanvisningarna är i praktiken utformade av Redovisningschefen tillsammans med en redovisningsgrupp. Redovisningsgruppen består utöver Redovisningschefen av redovisningsansvariga från varje förvaltning och den centrala ekonomifunktionen. Redovisningschefen anser att det är en bra arbetsgrupp för att skapa förståelse för hur arbetet går till ute i verksamheten. Gruppen var bland annat med vid framtagningen av det senaste attestreglementet berättar Redovisningschefen. Hon presenterade då ett förslag för gruppen och gav möjlighet för dem att yttra sina synpunkter. Därefter skickades förslaget på remiss till ekonomichefer och redovisningschefer. Redovisningschefen betonar att processen skapar en bra förståelse för hur reglementet bör utformas och gör det därför användbart i verksamheterna. Hon anser att det fungerar bra i verksamheten med ett centralt beslutat reglemente. Verksamhetschefen och Ekonomen tycker också att det fungerar bra med det centralt beslutade reglementet. Verksamhetschefen berättar att hon inte tänkt att det skulle kunna vara på något annat vis och i och med att det bygger på många lagar och regler.

Attesträtt och roller

De två attestroller som krävs inom Region Skåne är sakattestant och beslutsattestant, vilka alltid måste vara olika personer. En sakattestant har till uppgift att antingen godkänna en beställning eller se till att varan är levererad enligt det som är avtalat samt att beställningen eller verifikationen är fullständig och korrekt, det beror på vilken process från beställning till betalning som berörs (Region Skåne, 2010). Sakattestanten ska också se till att kontera fakturan korrekt (Verksamhetschefen). En sakattestant kan vara samma person som en behörig beställare och en mottagningsgodkännare (Region Skåne, 2010). Vad dessa rollers uppgift är kommer beskrivas ytterligare under respektive process från beställning till betalning, eftersom uppgifterna kan variera beroende på process. Beslutsattestantens uppgift är att kontrollera att utgiften får belasta verksamheten, att behörig har tecknat avtalet eller gjort beställningen, att varan har levererats enligt vad som avtalats eller att beställningen stämmer, att beställning eller verifikation är fullständig och korrekt samt att konteringen också är korrekt (Region Skåne, 2010). Även om det i reglementet står att beslutsattestanten också ska kontrollera leveransen så är det oftast sakattestanten som gör det i praktiken berättar Verksamhetschefen. Beslutsattestanten litar sedan på att sakattestanten gjort rätt, cheferna kan inte kontrollera allt på egen hand (Verksamhetschefen & Ekonomen). Redovisningschefen anser att ansvarsfördelningen mellan de här rollerna fungerar bra.

Sakattestantens uppgifter	Beslutsattestantens uppgifter
1. innebär att varan/tjänsten godkänts i beställningsportal eller levererats enligt avtalad beställning och följesedel	1. innebär att utgiften ekonomiskt får belasta verksamheten
2. innebär att beställning i beställningsportal/verifikation är fullständig och korrekt	2. innebär att beställningen/avtalet tecknats av behörig
3. innebär att korrekt kontering är gjord.	3. innebär vid hantering utanför beställningsportal att varan/tjänsten levererats enligt avtalad beställning och följesedel. I beställningsportal ersätts detta med mottagningsgodkännande.
	4. innebär att beställning i beställningsportal/verifikation är fullständig och korrekt
	5. innebär att korrekt kontering är gjord.

Tabell 1. Attestrollernas uppgifter på Region Skåne (Källa: Region Skåne, 2010, s.5)

Beslutsattesträtten tilldelas en chef med budgetansvar (Redovisningschefen). För att få själva attesträtten måste en blankett skickas in till den centrala ekonomienheten (GSF). Attesträtterna läggs inte in förrän blanketten godkänts av närmsta chef, och det anser Redovisningschefen är ett säkert system. På blanketten kan belopp anges som varje chef får attestera för (Ekonomien). För vilket belopp de får attestera är upp till varje förvaltning och beror ofta på typ av chefsroll. Sakattestanten utses av närmsta chef, och även där skickas en blankett in för registrering (Redovisningschefen). Chefen får därför välja ut vem den anser mest lämpad för uppdraget och har också möjlighet att sätta en beloppsgräns för sakattestanten (Verksamhetschefen). Om något ska attesteras som överskrider beloppet så är det närmaste chef som istället ska attestera (Redovisningschefen). Anledningen till att ansvaret för beloppsgränser delegerats till förvaltningarna är att Koncernkontoret inte har för avsikt att styra hur hela organisationen ska arbeta med beloppsgränser, förklarar Redovisningschefen. Hon anser att det är nödvändigt att ge förvaltningarna den friheten eftersom det ”i en organisation med så omfattande verksamhet är svårt att centralstyra och reglera allt i detalj”.

Externa aktörer kan i dagsläget inte beslutsattestera, men de kan bli inlagda i systemet som sakattestanter. Dagens anställningsförhållanden blir mer och mer flexibla och därför har det på Region Skåne ansetts nödvändigt att tillåta externa aktörer, som till exempel inhyrd personal och externa chefer, att attestera. Anledningen till det är för att det anses bra att den som har lämplig kunskap om det som beställs också ska kunna attestera beställningen (Redovisningschefen). En nackdel med att extern personal kan sakattestera anser Redovisningschefen är att de inte är anställda av regionen och deras lojalitet därmed kan ifrågasättas. För att hantera det skrivs ett ansvars- och sekretessavtal mellan Region Skåne och den som hyr ut personalen (Redovisningschefen). Varken Ekonomien eller Verksamhetschefen har hört talas om att externa aktörer läggs in som sakattestanter. De tycker det skulle vara konstigt eftersom de som brukar utses är personer som chefen har förtroende för.

Utbildning och information

Redovisningschefen berättar att attestreglerna brukar skickas ut till bland annat förvaltningschefer, direktörer, redovisningschefer och ekonomichefer om det har skett någon förändring av reglerna, även om reglerna finns på intranätet. Redovisningschefen har nära kontakt med ett nätverk för redovisningschefer där hon förmedlar information om

förändringar av reglerna. De som är med i nätverket ska sedan sprida informationen vidare till respektive verksamhetsgren (Redovisningschefen). Verksamhetschefen berättar att hon får information från Ekonomen om något ändrats i attestreglerna. Ekonomen i sin tur får information från den interna redovisningscontrollern. Om det inte har skett några förändringar brukar Koncernkontoret inte informera eller utbilda vad gäller attestregler (Redovisningschefen).

Regionens förvaltningar ansvarar själva för att attestanterna förstår attestreglerna (Region Skåne, 2013). De får därför själva utbilda personalen om de anser att det krävs. Redovisningschefen förutsätter att varje förvaltning förmedlar informationen som krävs angående attestreglerna. Hon förklarar att det är anledningen till varför organisationen är strukturerad som den är och menar på att "en kan inte sitta och göra allt utan man måste dela på det". Alla som söker attesträtt blir på blanketten informerade om vad attesträtten innebär. Därmed så förutsätts att anställda som signerar blanketten även tar del av den information som finns angiven (Redovisningschefen). Redovisningschefen anser därför att attestanter bör förstå vad ansvaret innebär, utan att det krävs någon särskild utbildning. Ekonomen förklarar att oftast tilldelas anställda attestreglementet med tillhörande tillämpningsanvisningar och att de sedan förväntas lära sig av sina kollegor.

När nya chefer anställs får de information om attestreglerna vid introduktion på sin arbetsplats. Redovisningschefen menar att reglerna bör gås igenom vid introduktionstillfället. Hon berättar att det även finns olika chefsutbildningar där hon antar att det ingår viss utbildning om attestreglerna. Alla attestanter som vill lära sig mer om reglerna kan besöka utbildningsportalen på Region Skånes intranät. Det finns också frivilliga utbildningar i ekonomisystemet, där attestreglerna ofta behandlas (Redovisningschefen). Ekonomen berättar att det är han som sköter dialogen med sakattestanterna på sin enhet för att förklara innebörden av attesträtten. Han höll tidigare i utbildningar för ekonomisystemet och menar på att det hade kunnat vara aktuellt att införa det igen. Både Verksamhetschefen och Ekonomen är överens om att arbetet med att informera om attester är ett ständigt pågående arbete för att skapa medvetenhet om attesternas innebörd i organisationen.

Risk

Redovisningschefen berättar att målet med attestreglerna är att säkerställa att regionens medel används på ett säkert sätt, vilket hon anser att regionen uppnår. Det finns många risker i processerna från beställning till betalning menar Redovisningschefen. En sådan risk kan vara att någon beställer för egen vinning, berättar hon. De olika attestrollerna finns för att regionen ska minimera riskerna och Redovisningschefen anser att risken för att en anställd missbrukar sin attesträtt är liten. Ekonomen anser att en av de största riskerna från beställning till betalning är att man har korta bokslut eftersom det kräver en snabbare hantering av fakturor och därmed attester. Vid stressade situationer kan attestanterna välja mer generella konton i brist på tid och kunskap vilket försvårar arbetet för honom och hans kollegor. Inbyggda kontroller och intern kontroll anser Redovisningschefen bidrar till att själva flödet känns säkert. När den interna kontrollplan ska utformas görs en riskanalys för att bestämma lämpliga kontroller (Redovisningschefen). Vid frågan hur regionen aktivt arbetar med att värdera sina risker för att utforma attestreglerna framkommer däremot inget svar från någon av respondenterna.

Processer från beställning till betalning

Inom Region Skåne kan beställningar och attester ske på ett flertal olika sätt. Några av de centrala processerna kommer beskrivas nedan. För de flesta processer krävs två attester vilket Redovisningschefen anser vara nödvändigt av säkerhetsskäl. Enligt henne blir risken att någon beställer för egen vinning lägre genom att inkludera en annan person i processen. För att oegentligheter ska ske måste två i förening vara inblandade, vilket Redovisningschefen anser vara osannolikt.

Handel utanför beställningsportalen

Handel som sker utanför beställningsportalen inkluderar främst förbrukningsmaterial. De som beställer brukar vara tilldelade ansvaret av sin chef (Ekonomen). Attesterna vid handel utanför beställningsportalen sker efter fakturans och varornas ankomst. Mottagningsgodkännandet innebär i den här processen endast att fakturan, vilken vanligtvis är en skannad faktura eller e-faktura, tagits emot för sak- och beslutsattest (Region Skåne, 2013). Ekonomen berättar att beställaren, mottagningsgodkännaren och sakattestanten oftast är samma person, men det måste inte vara det. Sakattestanten är oftast den som har gjort beställningen och brukar därför också se till att fakturan är mottagen, att leveransen stämmer och att fakturan är konterad. Efter sakattestanten har genomfört sin kontroll så skickas fakturan vidare till

beslutsattestanten som sedan ska utföra sina kontrolluppgifter, vilka bland annat är att kontrollera att utgiften ekonomiskt får belasta verksamheten och godkänna leverans. Även om reglementet säger att beslutsattestanten också ska godkänna att varan är levererad så är det inget som görs, Ekonomen förklarar att beslutsattestanten litar på att sakattestanten utfört sin kontroll.

Beställning → Faktura → Mottagningsgodkännande → **Sakattest** → **Beslutsattest**

Figur 1. Handel utanför beställningsportalen på Region Skåne

Ekonomen anser att det fungerar bra att ha attesterna efter fakturans ankomst och leverans vid köp utanför beställningsportalen. Det eftersom köpet oftast sker med en extern part för vilken förtroendet kan vara lägre, och av den anledningen är det extra viktigt att leveransen är kontrollerad vid beslutsattesten. Redovisningschefen anser också att det kan vara en fördel att pris och kvantitet kontrolleras i efterhand eftersom sakattestanten då vet vad som levererats i förhållande till fakturan. Det gör att beslutsattestanten vid sin kontroll känner till utfallet av beställningen. En annan fördel med att ha attestmomentet efter fakturans ankomst anser Redovisningschefen är att beslutsattestanten ges möjlighet att avsätta tid och själv bestämma när attesteringen ska ske. Däremot kan det enligt henne vara en nackdel med senarelagd attest om beställaren gör en felaktig beställning eftersom det då inte upptäcks förrän varorna är levererade. Då kan det hända att beslutsattestanten anser att beställningen inte borde ha gjorts men att det som beställts inte går att lämna tillbaka, berättar Redovisningschefen.

Handel av förbrukningsmaterial via beställningsportalen

Region Skåne har en beställningsportal för förbrukningsmaterial från vilken tiotusentals artiklar finns att beställa. Produkterna från portalen levereras från ett lager som en leverantör till regionen sköter. För att kunna beställa i portalen måste den anställda vara inlagd som beställare i systemet. Behöriga beställare utses av närmste chef som skickar in en blankett till den centrala ekonomienheten GSF med chefens underskrift (Redovisningschefen). Ekonomens erfarenhet är att chefer väljer ut personer till beställare som är noggranna. Vid beställning genom beställningsportalen sker sak- och beslutsattest i samband med beställning. Om den som sköter beställningen också är sakattestant, så sker sakattesten automatiskt (Ekonomen). Sakattesten innebär vid handel i beställningsportalen ett godkännande av det som beställts, att beställningen är fullständig och korrekt samt att korrekt kontering gjorts

(Region Skåne, 2013). Beställningen skickas sedan vidare till beslutsattestanten för att godkännas innan beställningen kan gå iväg (Redovisningschefen). Vid varans fysiska ankomst sker mottagningsgodkännande, vilket kan utföras av samma person som den behöriga beställaren och sakattestanten (Region Skåne, 2013). Mottagningsgodkännandet vid beställning i beställningsportalen innebär att rätt varor har kommit (Ekonomerna). Om inga avvikelser i pris eller kvantitet förekommer blir fakturan avläst och godkänd per automatik av systemet (Redovisningschefen). Om avvikelse förekommer måste fakturan hanteras manuellt.

Beställning → **Sakattest** → **Beslutsattest** → Leverans → Mottagningsgodkännande

Figur 2. Beställning av förbrukningsmaterial via beställningsportalen på Region Skåne

Ekonomerna tror att beslutsattesten innan beställningen fungerar bra. Han menar att rutinen är inkörd och om man vill ha sin beställning levererad så måste de anställda aktivt gå in och attestera. Fördelen med att ha beslutsattesten i förväg är enligt Verksamhetschefen att det blir en bättre kontroll över vad som beställs. Redovisningschefen anser att den tidigare lagda attesten underlättar arbetet eftersom fel kan undvikas i ett tidigare skede. Däremot kan det uppkomma problem när det förekommer avvikelser mellan det som beställts och det som levererats, till exempel avvikelser i pris och kvantitet. Ett annat problem som hon ser med att kontrollerna sker tidigt i flödet kan vara att beslutsattestanten måste vara mer tillgänglig och att attesteringen inte kan vänta eftersom beställningarna ofta är brådskande och inte går iväg utan attester. Ekonomerna tror inte det är något problem eftersom chefer är medvetna om att de måste attestera innan beställningen går iväg. Han menar på att de inte vill stå utan varor och tror därför inte att det är ett problem. Verksamhetschefen tror däremot att vissa kanske hade önskat slippa attestera i förväg.

Även om kontrollerna sker vid olika tidpunkter beroende på om beställningen sker i eller utanför beställningsportalen så anser Redovisningschefen ändå att det är samma nivå av kontroll eftersom två attester krävs oavsett. Redovisningschefen anser trots det att det är aningen säkrare att ha tidigare kontroller just för att det minskar risken att det blir fel från början.

Automatisk påfyllning av förbrukningsmaterial

Ekonomerna förklarar att stora delar av sjukhuset idag har avtal med logistikförvaltningen på Regionservice som fyller på förbrukningsmaterial i förråden på klinikerna. Logistikförvaltningen har egna lager med förbrukningsmaterial och hanteringen sköts därmed internt på Region Skåne. I avtalet mellan den beställande avdelningen och logistikförvaltningen regleras vilken kvantitet som respektive chef vill ha i förrådet på sin avdelning. Det är utvalda undersköterskor som sköter beställningen genom att registrera lagersaldo. Såvida någon ändring av beställning inte behöver göras så sköts beställningarna automatiskt. Beställningarna är upplagda per förråd så logistikförvaltningen vet vem de ska fakturera. När varorna levererats sker sak- och beslutsattest på den beställande avdelningen. Ekonomerna berättar att många tycker att det idag fungerar bra med automatisk påfyllnad av lager.

Beställning → Leverans → Mottagningsgodkännande → **Sakattest** → **Beslutsattest**

Figur 3. Automatisk påfyllning av förbrukningsmaterial på Region Skåne

Ekonomerna och Verksamhetschefen tycker att det är bra att beställningarna atteras även om de hanteras internt. Verksamhetschefen menar på att "När man tar bort en kontroll så förlorar man en medvetenhet." Hon tycker det är viktigt att chefer med budgetansvar är medvetna om sitt ansvar. Ekonomerna anser att attestera fakturorna kan hjälpa chefer att hålla koll på ekonomin och det ger dem en medvetenhet om vad varor kostar. Att ha attesterna i efterhand ser Verksamhetschefen inte som ett problem då fel fortfarande kan rättas till efter leverans.

Alternativ hantering av attester

Region Skånes redovisningschef berättar att de inom regionen har diskuterat införande av alternativ hantering av abonnemangsfakturor. Abonnemangsfakturor innebär att det finns ett avtal att utgå från, vilket gör att de fakturorna kan hanteras på ett enklare sätt. Det räcker då med att avtalen är undertecknade av behörig person. Fakturorna atteras i samband med att avtalet tecknas. Att hantera vissa fakturor som grundas i ett avtal annorlunda anser Redovisningschefen skulle göra arbetet smidigare med tanke på att en återkommande månadsfaktura kan atteras en gång per år istället för en gång i månaden. Ekonomerna anser däremot att det är bra att även de potentiella abonnemangsfakturorna kontrolleras löpande

med två attester likt dagens hantering, så att beslutsattestanten vet allt är korrekt och tar del av kostnaderna.

Oavsett belopp så anser Redovisningschefen att det alltid ska vara två attester per verifikation. Fakturans belopp påverkar därför inte kravet om två attester. Om det till exempel skulle vara endast en attest tror hon att risken för en förtroendeskada ökar. Redovisningschefen förklarar att även om det rör sig om mindre belopp så kan medborgarnas förtroende för verksamheten skadas eftersom ett fel i processen skulle kunna resultera i en felanvändning av skattemedel. Enligt henne har regionen inte övervägt att ha beloppsgränser som minskar antalet attester. Verksamhetschefen och Ekonomen anser inte heller att tvåhandsprincipen bör frångås grundat i ett visst belopp. Att ha fler än två attester anser Redovisningschefen inte som nödvändigt eftersom det finns andra kontroller vid höga belopp.

Uppföljning

Redovisningschefen på Region Skåne berättar att Koncernkontoret årligen gör en riskanalys vilken mynnar ut i kontrollmoment som sammanställs i en intern kontrollplan. Det är Koncernkontoret som förmedlar till förvaltningarna hur den interna kontrollen ska gå till. Därefter är det upp till respektive förvaltning att förmedla informationen vidare inom organisationen. Kontrollmomenten som fastställs i den interna kontrollplanen är övergripande för hela koncernen och är obligatoriska att genomföra. Redovisningschefen berättar att flera av de obligatoriska kontrollerna har de haft sedan länge, medan vissa byts ut. Hon förklarar att en vanlig obligatorisk kontroll är att kontrollera det är rätt beslutsattestant som attesterat, vilket brukar göras genom stickprov. Oftast genomförs kontrollerna genom stickprov med tanke på mängden verifikationer eller liknande som ska kontrolleras. Resultatet av de obligatoriska kontrollerna ska varje förvaltning rapportera till Koncernkontoret. På Koncernkontoret samlas utförda kontroller in och rapporteras sedan vidare till Regionstyrelsen som har tillsynsplikt. På Koncernkontoret utvärderas hur mycket fel som har hittats och vilka åtgärder som är lämpliga. Kommande års kontroller utformas med utgångspunkt i vad som upptäckts vara felaktigt och riskfyllt. Förut utfördes samma typ av kontroller årligen men de senaste åren har kontrollen istället anpassats efter behov. När något väl fungerar anser Redovisningschefen att det inte är värt att kontrollera det. Då är det bättre att resurserna läggs på något annat som behöver kontrolleras för att se hur det fungerar. Vad som är obligatoriskt varierar därmed från år till år och beror på vad Koncernkontoret anser är

nödvändigt att undersöka. Revisorerna genomför också granskningar för att säkerställa att regionen uppfyller krav på god intern kontroll. Verksamhetschefen och Ekonomen anser att kontrollen av attestreglementet främst genomförs genom den interna revisionen, som ofta då fått i uppdrag av de externa revisorerna att utföra vissa kontrollmoment.

Alla förvaltningar ska genomföra de kontroller som är obligatoriska, men tanken är att de sedan ska fylla på med andra kontroller som de kan anse sig behöva (Redovisningschefen). Något Redovisningschefen anser att alla förvaltningar bör se över med jämna mellanrum är att attestregistret är uppdaterat eftersom det är nära kopplat till säkerhet och förvaltningens budget. Ekonomen berättar att han tittar igenom registret över vilka som har attesträtt en gång om året. Registret som kontrolleras gäller både sak- och beslutsattestanter. Det som kontrolleras är främst vilka som finns upplagda, till vilket belopp och vilket område de tillhör.

Bilaga 2 - Region Halland

Region Halland har 7225 anställda (Regionfakta, 2015b). Två intervjuer hölls med respondenter på Region Halland. Första intervjun gjordes med redovisningschefen för Region Halland tillsammans med en ekonom, som båda tillhör Regionkontoret. Den tredje respondenten som träffades för en egen intervju var avdelningschefen för gynekologmottagningen i Halmstad. Båda intervjuerna ägde rum den 5 april 2016, i Halmstad. Nedan kommer personerna att hänvisas till sina titlar: Redovisningschefen, Ekonomen och Avdelningschefen. Regionens attestordning och tillämpningsanvisningar till attestordningen var de dokument som diskuterades under intervjuerna.

Verkställande av attestregler

Regionstyrelsen ansvarar för attestordningen och tillämpningsanvisningarna. Det är därmed styrelsen som beslutar om att anta attestordningen utan fullmäktiges inblandning. Styrelsen har gett ekonomidirektören i uppdrag att ta fram tillämpningsanvisningar till attestordningen, men anvisningarna är styrelsens ansvar. Redovisningschefen och Ekonomen berättar att det är de två som i praktiken arbetat fram dem och att uppdatering av attestordningen och tillämpningsanvisningarna görs vid behov. De nuvarande attestreglerna uppdaterades år 2015 (Ekonomen).

Redovisningschefen anser att ett centralt beslutat reglemente är en förutsättning för att verksamheten ska fungera och att reglementet i dagsläget fungerar bra. Han tycker att attestordningen är skriven på ett sätt som gör den flexibel och användbar. Avdelningschefen menar att den centrala attestordningen fungerar väl på hennes avdelning och att det är bra att samma attestordning appliceras i hela regionen. Hon anser att det är enkelt förstå sin uppgift eftersom attestordningen är lättöverskådlig, vilket Avdelningschefen anser vara viktigt.

Attesträtt och roller

I attestordningen beskrivs två roller som oftast måste finnas för att en faktura ska kunna betalas. De roller som krävs är leveransgodkännare och beslutsattestant. Leveransgodkännaren och beslutsattestanten måste alltid vara olika personer och utses på olika sätt. Dessutom måste det vara någon som konterar fakturan. Leveransgodkännarens

uppgift är att kontrollera att varan har kommit och att levererat antal och kvalitet stämmer överens med fakturan (Region Halland, 2015). Att vara beslutsattestant innebär att kontrollera att det som köpts in får belasta verksamheten ekonomiskt och att kontrollera att leveransgodkännande och kontering genomförts. Redovisningschefen förklarar att det är beslutsattestanten som ansvar för hela processen men att tanken inte är att han eller hon ska behöva dubbelkontrollera tidigare steg utan endast att försäkra sig om att kontrollattestanten utfört sina kontrollmoment. Redovisningschefen, Ekonomen och Avdelningschefen anser att ansvarsfördelningen mellan rollerna fungerar bra. Tidigare var det även beslutsattestanten som konterade fakturan, men det sköts nu av en central ekonomifunktion (Redovisningschefen). Beslutet att sköta konteringen centralt togs för två år sedan och Ekonomen anser att det för det mesta fungerar bra att ha en central konteringsfunktion. Redovisningschefen förklarar att valet att sköta konteringen centralt var för att få en mer enhetlig redovisning och högre kvalitet på den. I attestordningen omnämns roller för kontering men vem som ansvarar konteringen och kontroll av kontering framkommer inte (Region Halland, 2015).

Leveransgodkännarens uppgifter	Beslutsattestantens uppgifter
<p>För en vara innebär bestyrkandet en kontroll av att den på fakturan angivna varan mottagits och att såväl antal som kvalitet stämmer överens med fakturans uppgifter. För tjänst innebär bestyrkandet en kontroll av att arbetet utförts och att angivna komponenter har erhållits.</p>	<p>Enligt attestordningens § 1 ska nämnder verk-ställa att attest sker innan utbetalning sker från medel som regionen anslagit. Ge-nom attestering bekräftas vidtagna kontrollåtgärder.</p> <p>Beslutsattestants uppdrag gäller för de medel regionen anslagit (§ 1) och inom av nämnd givna ekonomiska ramar och fattade beslut (§ 2). I beslutsattestuppdraget ingår anslagskontroll och beslutsattestanten ska löpande informera nämnd om verksamhet och ekonomiskt utfall.</p>

Tabell 1. Attestrollernas uppgifter på Region Halland (Källa: Region Halland, 2015, s 3-4)

Det är enligt attestordningen varje nämnd som utser beslutsattestanter (Region Halland, 2015). Avdelningschefen förtydligar att det egentligen inte är nämnderna som i praktiken utser beslutsattestanterna. Det ekonomiska ansvaret för sin enhet och beslutsattesträtten

uppstår snarare genom avtalet som tecknas när man blir utsedd till chef. Nämnderna har det största ansvaret men varje förändring går inte direkt upp till dem. Löpande under året är det förvaltningscheferna som lägger till nya beslutsattestanter och justerar om det skett någon förändring (Ekonomien).

Det är upp till beslutsattestanterna att utse leveransgodkännare (Redovisningschefen). Beslutet att låta beslutsattestanterna utse sina attestanter för leveransgodkännare anser Redovisningschefen stämma överens med "hur man arbetar i linjen". Avdelningschefen anser inte att det borde vara centralt reglerat gällande vem som kan vara leveransgodkännare, eftersom det är närmsta chefen som vet vem som kan tänkas klara av uppgiften. Hon anser att det är ett förtroende som chefer ger till sina anställda och att chefen själv måste få bestämma. För att bli leveransgodkännare krävs att den anställda är upplagd i ekonomisystemet enligt enheternas och förvaltningarnas önskemål. Önskemålen utvärderas inte från central nivå, utan det som bestäms av respektive chef och läggs in i systemet (Redovisningschefen).

Nämnderna kan sätta personspecifika beloppsgränser för beslutsattestanterna. Att nämnden ibland väljer att utse beslutsattestanter med beloppsgräns kan förklaras av hierarkin, där det finns chefer på olika nivåer och med olika typer av ansvar. Det är inte särskilt vanligt att bli tilldelad en beloppsgräns. För leveransgodkännare sätts inga beloppsgränser för vilket belopp de får attestera för (Redovisningschefen). Avdelningschefen har ingen beloppsgräns och anser att det är bra.

Externa aktörer i form av icke anställda omnämns inte i attestordningen (Region Halland, 2015). För att kunna ha en attesträtt krävs behörighet i systemet förklarar Ekonomien. Om regionen har inhyrd personal så är det endast fast anställda som får göra beställningar och sedan attestera fakturorna. Redovisningschefen har aldrig hört att det är någon extern aktör som ska in i regionens attestprocesser men yttrar en viss osäkerhet för hur det hanteras ute i verksamheten. Avdelningschefen menar på att "regionen inte kan ha en inhyrd person som håller på med attestering utan det får vara ordinarie personal. Det eftersom vi inte har något anställningsavtal med dem". Enligt Redovisningschefen är fördelen med att endast ha de av regionen anställda i systemet ett sätt att bibehålla hög säkerhet.

Utbildning och information

Region Halland informerar sina anställda om attestordningen genom centrala nätverk för chefer. När Regionkontoret vill nå ut i organisationen med information angående attestreglerna brukar de hålla möten i ekonomichefsgrupper och i redovisningsnätverket där någon från varje förvaltnings ekonomiavdelning deltar. Mötena sker främst om det skett någon förändring eller om det finns krav på förbättring. Respektive förvaltning förväntas sedan förmedla informationen vidare från mötena där förvaltningens ekonomifunktion ofta får en central roll (Redovisningschefen).

Förvaltningscheferna har ansvaret för att förmedla information om reglernas innebörd till de kontrollansvariga (Region Halland, 2015). Redovisningschefen förutsätter att förvaltningarna informerar och överlämnar information om frågor som rör attestordningen då han anser att utbildning och information är viktigt för att skapa kontroll. Därutöver läggs ansvaret på att anställda själva ska söka information på Region Hallands intranät. Avdelningschefen berättar att hon får olika veckobrev och månadsbrev från Regionkontoret där de tar upp till exempel viktiga förändringar och vad som bör förbättras. Om det är någonting som Avdelningschefen utöver informationen i vecko- och månadsbrev vill lära sig mer om så finns det utbildningar om olika nyheter i ekonomisystemet och att där får en chef själv ta ansvar för att delta. För att de leveransgodkännare som Avdelningschefen valt ut till sin avdelning ska förstå attestreglerna, vikten av inköp och vad saker kostar har de en öppen dialog på arbetsplatsen och ekonomigenomgångar på arbetsplatsträffar.

Om attestordningen faktiskt läses av de som får attesträtt är Redovisningschefen och Ekonomen osäkra på. Redovisningschefen anser att attestordningen är skriven liknande en lagtext, vilket kan göra det svårt att tolka för gemene man. Redovisningschefen och Ekonomen tror istället att informationen förmedlas muntligen när attestanten får sin attesträtt.

Risk

Målet med attestordningen är att stärka den interna kontrollen och att regionen ska ha ordning på sina utbetalningar, vilket Redovisningschefen anser att de i dagsläget uppnår. Den största risken att organisationen inte uppfyller sina mål kan vara att en faktura som inte ska betalas ändå tar sig igenom processen och betalas. Redovisningschefen berättar att det finns risk att anställda attesterar fakturor för egen räkning eller att de vid kontroll litar på varandra genom

att de står i beroendeställning till varandra på avdelningarna. När attestreglerna utformades gjordes ingen formell värdering av vilka risker som finns. Däremot utformas årligen en intern kontrollplan, där Regionkontoret väljer ut det som ska kontrolleras utifrån sannolikhet kontra risk (Redovisningschefen). Avdelningschefen berättar att de på hennes avdelning inte arbetar med någon förebyggande riskanalys gällande vad som kan bli fel. Istället är det först om det har upptäckts fel eller vid brister som hon utvärderar vad som kan behöva åtgärdas, berättar hon.

Processer från beställning till betalning

Inom Region Halland kan beställningar och attester ske på ett flertal sätt. Redovisningschefen menar att utgångspunkten är att det ska vara två attester för varje transaktion för att säkra kontrollen av utbetalningar. Han menar att processen blir säker för att ingen kan handla till sig själv eftersom någon annan alltid ska kontrollera. I Region Halland kan attesterna ske på olika sätt i olika processer på de beställande avdelningarna. Några av de centrala processerna beskrivs nedan.

Handel utanför beställningsportalen

Handeln utanför beställningsportalen gäller främst produkter som inte är förbrukningsartiklar (Avdelningschefen). Attesterna sker i dagsläget i efterhand, men tanken är att attesterna i handeln utanför portalen i framtiden ska ske vid beställning (Redovisningschefen).

Redovisningschefen uppskattar att ungefär en tredjedel av regionens anställda får leveransgodkänna, vilka ofta också är de som beställer. För att bli leveransgodkännare och beställare finns inga regler från central nivå och regleras därför inte i attestordningen. Redovisningschefen berättar att det idag inte finns någon kontroll för vem som får beställa och leveransgodkänna, men menar att om det styrdes hårdare skulle det kunna hjälpa budgetansvariga att nå sina mål. Han tror samtidigt att det skulle mötas av mycket motstånd från verksamheterna eftersom det i dagsläget är väldigt fritt och smidigt för verksamheterna. Vem som sköter beställningarna och leveransgodkänner på varje avdelning är upp till cheferna att själva bestämma (Redovisningschefen). Avdelningschefen har valt att endast tillåta en person på hennes avdelning sköta de externa inköpen och att tre personer får leveransgodkänna. Hon berättar att inga beställningar görs utan hennes godkännande, vilket sker muntligen. På så vis anser hon att risken för fel minskar. Avdelningschefen berättar att

hon valt en person som får beställa eftersom det är mycket att ha koll på vid en beställning och att det inte är nödvändigt att alla på hennes avdelning har den kunskapen. Hon förklarar att chefskollegor till henne väljer att organisera detta på olika sätt, men att det fungerar bra som hon har gjort det på hennes avdelning.

Vid handel utanför beställningsportalen attesteras fakturorna efter varornas ankomst. När varorna har levererats är det en leveransgodkännare som ser över att leveransen stämmer mot fakturan och attesterar sedan fakturan i systemet. Nästa steg i flödet är att fakturan skickas till den centrala ekonomifunktionen för kontering. När fakturan är konterad skickas den vidare till beslutsattestanten, som kontrollerar om kostnaden får belasta verksamheten ekonomiskt och ser över om tidigare moment är gjorda (Redovisningschefen). Enligt Ekonomen ska beslutsattestanten se till att fakturan är rätt konterad, men det kan variera om de faktiskt gör det. Avdelningschefen berättar att hon brukar se över konteringen och ändrar när det blivit fel.

Beställning → Leverans/faktura → **Leveransgodkännade** → **Beslutsattest**

Figur 1. Handel utanför beställningsportalen på Region Halland

Att ha attesterna i efterhand som de har i dagsläget för handel utanför beställningsportalen menar Ekonomen kan leda till försenad betalning om fakturorna inte attesteras i tid. Redovisningschefen förklarar att chefer har en tendens att dra ut på tiden för att attestera fakturor, vilka därmed inte kan betalas. Fakturorna hinner då istället förfalla och regionen drar på sig dröjsmålsräntor. Redovisningschefen tror att problemet skulle kunna lösas om attesterna istället skedde innan beställning. Genom att ha attesterna vid beställning tror Redovisningschefen också kan hjälpa till att undvika fel i ett tidigt skede. Han menar att då sker attesten innan skadan är skedd och som det går till i dagsläget blir fel ordning. Avdelningschefen tror också att det i vissa fall kan bli mindre krångel attesterna tidigareläggs, i och med att det är mindre risk att det blir fel från början. Däremot menar hon att det kan vara en risk med att inte attestera i efterhand. Det med tanke på att beslutsattestanten då inte vet om varan har kommit eftersom det alltid kan inträffa något i processen efter beställning. Det förekommer tillfällen där leveransen inte stämmer mot beställningen och att regionen då inte vill leveransgodkänna och beslutsattestera berättar Avdelningschefen. Hon tycker det är synd att tappa den kontrollen, där attesterna innebär att allt i hela processen har fungerat väl. En annan nackdel med att tidigarelägga attesterna är enligt Redovisningschefen att för varor som

kan anses kritiska, så kan personbundna attester hindra beställningen från att gå iväg. Han förklarar att "teoretiskt skulle man kunna tänka sig att folk attesterar i tid men så funkar det inte i verkligheten." (Redovisningschefen) Avdelningschefen förklarar att det i vissa situationer är bättre än andra att tidigarelägga attesterna. Hon anser att det är fördelaktigt för högre kostnader eftersom det då kan finnas en planeringsmässig fördel med att beslutsattestera innan ordern skickas. För mindre inköp däremot anser hon att det kan försena processen mer än vad det gör nytta.

Handel av förbrukningsmaterial via beställningsportalen

Avdelningschefen förklarar att Region Halland har ett centrallager för förbrukningsartiklar hos en av deras leverantörer. Enligt henne leveransgodkänns eller beslutsattesteras fakturorna aldrig av avdelningarna utan hanteras internt på grund av upphandlingsavtal med leverantören. Avdelningschefen berättar att hon hade önskat beslutsattestera fakturor även gällande förbrukningsmaterial då hon menar att det hade gett henne mer kontroll över vad som faktiskt beställs. Hon förklarar att kostnaden i dagsläget debiterats direkt från den tilldelade avdelningsbudgeten. Avdelningschefen tror dock att anledningen till att attester inte sker är för att skapa smidighet i verksamheten.

Beställning

Figur 2. Handel av förbrukningsmaterial via beställningsportalen på Region Halland

Avdelningschefen berättar att samtliga undersköterskor på hennes avdelning får lov att beställa förbrukningsartiklar från centrallagret och att undersköterskorna även kontrollerar att varorna levereras. Hon förklarar att vissa som beställer har en tendens att beställa för mycket och att vissa varor endast går att beställa i stora kvantiteter, vilket leder till överfyllda lager. Redovisningschefen på Region Halland berättar att ur Regionkontorets perspektiv anses antalet beställare vara allt för många och att antalet personer som tillåts att beställa skulle kunna stramas åt. Risken med många beställare är enligt honom att regionen på flera håll bygger upp onödiga lager, då varor som beställs in kanske redan finns på avdelningen bredvid. Redovisningschefen anser att färre beställare och en mer samordnad beställning kan vara lösningen på onödiga merkostnader inom regionen. Han tror att för att lyckas samordna beställningarna men också minska antalet som beställer krävs det att Regionkontoret blir tydligare i sitt sätt att styra. Dels i form av kompletterande regler men också att Regionkontoret besöker verksamheterna och förklarar och motiverar varför ett ändrat

beteende är nödvändigt. För att strama åt antalet beställningar föreslår Redovisningschefen en omformulering av tillämpningsanvisningarna.

Automatisk påfyllning av förbrukningsmaterial

Avdelningschefen förklarar att det finns ett initiativ inom regionen idag som arbetar med att sänka kostnaden för förbrukningsmaterial. Slutenvården har börjat använda något som heter Affär vilket innebär att en maxgräns sätts för hur mycket som får beställas in av en viss vara och att en person kommer ut till sjukhusen och ser över lagersaldot veckovis. Avdelningschefen förklarar att det är en bra lösning för att på så vis blir aldrig de väldigt stora inköpen av och hon tror att det kommer underlätta mycket på hennes avdelning eftersom attester då sker centralt inom organisationen. Beställningar kommer även kunna samordnas med andra avdelningar. Ett annat problem idag är nämligen att det finns minimumkrav för att få beställa en produkt. Även det kan skapa ett överflöd av varor. "Att föra in detta kommer leda till bättre ekonomi för hela sjukhuset, för då kan man dela på en låda mellan avdelningar och enheter." (Avdelningschefen)

Påfyllning enligt avtal

Figur 3. Automatisk påfyllning av förbrukningsmaterial på Region Halland

Alternativ hantering av attester

Något som övervägts på Regionkontoret är beloppsgränser där vissa fakturor under ett visst belopp skulle kunna passera processen från beställning till betalning utan attest. Argumentet för beloppsgränser är att kontrollen blir administrativt billigare genom att inte kontrollera alla fakturor i samma utsträckning. Vid införandet av central kontering övervägdes om regionen skulle ha femtio kronor som beloppsgräns. Anledningen till varför Regionkontoret inte införde gränsen var på grund av att även fakturor till lägre belopp kan behöva samma grad av kontroll. Redovisningschefen förklarar att "Regionen har ganska många små fakturor vilket är ett problem i sig. Många små fakturor blir ganska mycket pengar i slutändan." (Redovisningschefen)

Uppföljning

De kontroller som används för att se till om attestordningen följs är dels det elektroniska fakturasystemet i sig som styr relativt hårt men även den årliga interna kontrollplanen (Redovisningschefen). Redovisningschefen menar på att attesterna är den största risken ur ett redovisningsperspektiv. Attesterna ska därför alltid vara med vid den interna kontrollen. Förra året valdes psykiatrin ut för granskning och det här året kommer en annan förvaltning att granskas. Det är Regionkontoret som utför stickproven i den interna kontrollen. Exempel på stickprov som görs är kontroll av att det är rätt person som attesterar och att det är rätt chef som är upplagd som beslutsattestant på en viss avdelning. Utvärderingen av den interna kontrollen tas inte med när man ser över attestordningen, vilket Redovisningschefen menar är synd. Respektive förvaltning kan även göra sin egen interna kontrollplan berättar Redovisningschefen varav han vet att Hallands sjukhus exempelvis gör sin egna. Avdelningschefen berättar att hon själv ibland gör egna stickprov då hon får fakturor som är leveransgodkända och är osäker på om varan levererats. Hon förklarar att i och med att de inte beställer så mycket så blir det lätt att hålla koll på produkterna.

En inventering av beslutsatsträtterna sker årligen för att nämnderna ska kunna godkänna upplagda beslutsatteststanter. Redovisningschefen på Region Halland tror att kontrollen av beslutsatsträtterna ute på respektive förvaltning varierar men att det generellt sett har blivit bättre. Regionkontoret har ett flertal gånger påmint förvaltningarna att se över sina attesträtter vilket kan ha varit en bidragande faktor till förbättringen. För leveransgodkännarna sker ingen direkt kontroll utan det finns nog många personer som har sin behörighet kvar fast de kanske har avslutat sin anställning berättar Redovisningschefen. För att få förvaltningarna att uppdatera attesträtterna tror Redovisningschefen att det som krävs är att man påminner förvaltningarna.

Region Hallands externa revisorer brukar uppmana Regionkontoret att utföra fler kontroller. Redovisningschefen menar på att "Det handlar om att ställa risken mot vilken administration det kräver." Han betonar att mycket administration har sin kostnad och det därför är viktigt att ställa sig frågorna "Vilka resurser kräver kontrollen och vad är risken?" (Redovisningschefen)

Bilaga 3 - Region Jönköpings län

Region Jönköpings län har cirka 10 000 anställda (Region Jönköpings län, 2015). Två intervjuer hölls med respondenter på Region Jönköpings län. Första intervjun gjordes med redovisningsansvarig för medicinsk vård och den andra intervjun var med redovisningschefen för Region Jönköpings län. Båda intervjuerna ägde rum den 4 april 2016, i Värnamo respektive Jönköping. Regionens attestreglemente och tillämpningsanvisningar var de dokument som diskuterades under intervjuerna. Nedan kommer personerna att hänvisas till sina titlar: Redovisningschefen och den Redovisningsansvarige.

Verkställande av attestregler

Det är Regionstyrelsen som beslutar om att anta attestreglementet och tillämpningsanvisningarna (Region Jönköpings län, 2013a). Det innebär att fullmäktige inte är inblandad i beslutet angående attestreglerna. Attestreglementet och tillämpningsanvisningarna uppdaterades senast 2013 (Region Jönköpings län, 2013a; 2013b). Vid utformning av attestreglerna brukar Regionstyrelsen ge tjänstemän i uppdrag att komma med förslag till utformningen av reglerna (Redovisningschefen). Den Redovisningsansvarige berättar att verksamheterna fick vara delaktiga vid utformningen av reglerna, hon deltog själv vid utformningen. Den Redovisningsansvarige anser att reglerna är både lätta att förstå och väl applicerbara i hennes verksamhetsgren. Redovisningschefen tycker också att de centrala reglerna fungerar bra i de olika verksamheterna. I tillämpningsanvisningarna förklaras att anvisningarna måste vara tillräckligt allmänna och flexibla så att de passar i de olika förvaltningarna (Region Jönköpings län, 2013b). Den Redovisningsansvarige berättar att det är svårt att få reglerna att innefatta alla relevanta aspekter då de ska vara tillräckligt allmänna och att det därmed i vissa fall kan föreligga oklarheter angående delar som inte är styrda genom reglerna.

Attesträtt och roller

De attestroller som oftast krävs från beställning till betalning är prestationsattest och beslutsattest, vilka alltid ska utföras av två olika personer. Prestationsattest innebär kontroll av att varan mottagits och att leverans skett till avtalat pris, kvantitet och kvalitet. Prestationsattestanten kan vara samma person som den som beställer. Prestationsattestanter har även till uppgift att se till att fakturan är rätt konterad (Region Jönköpings län, 2013b).

Regionen har alltid haft någon annan än attestanterna som sköter konteringen. En av anledningarna till valet är enligt Redovisningschefen en förhoppning om att fel konto inte ska användas, dels på grund av okunskap hos attestanten men också för att förhindra taktiska byten av konton för att påverka budgeten. Idag är det fakturaenheten som konterar fakturorna men om något är felaktigt konterat har den första attestanten i processen möjlighet att göra invändningar och skicka tillbaka fakturan till fakturaenheten för redigering, berättar Redovisningschefen. Han anser att redovisningen får högre kvalitet när det är sakkunniga inom ekonomi som utför konteringen. Det som kan vara en nackdel med central kontering är att de budgetansvariga inte vet vilka konton som används för investeringar respektive kostnader. Om något bokförts fel kan det därmed vara svårare för en chef med kunskap om verksamheten att se om något som köpts in hamnat på fel konto (Redovisningschefen). Den andra attestrollen, beslutsattesten, innefattar ett godkännande av att beställning får lov att belasta verksamheten och att beställningen därmed följer beslut, budget eller direktiv för verksamheten (Region Jönköpings län, 2013b). Oavsett typ av attestroll krävs ansökan om behörighet till ekonomisystemet, vilken sker elektroniskt. Den Redovisningsansvarige berättar att hon tycker att fördelningen av ansvar mellan rollerna fungerar bra. Redovisningschefen anser också att ansvarsfördelningen är bra men att det finns en risk om de två kontrollansvariga litar allt för mycket på varandra.

Prestationsattestants uppgifter	Beslutsattestants uppgifter
<ul style="list-style-type: none"> - att varan/tjänsten mottagits och - att levererad kvantitet/kvalitet överensstämmer med beställningen - att pris, rabatt och andra betalningsvillkor är riktiga, - att fakturan stämmer i belopp och summering, - att fakturan är rätt konterad avseende ansvar och ev. projekt och statistikkod - att tillse att deltagarförteckning samt syfte framgår vid representation, utbildning och resa. 	<ul style="list-style-type: none"> -att beslutsattest innebär ett godkännande av att en beställning görs och att en kostnadsbelastning sker i linje med beslut, budget eller direktiv för verksamheten.

Tabell 1. Attestrollernas uppgifter på Region Jönköpings län (Källa: Region Jönköpings län, 2013b, s. 3-4)

De som utses till beslutsattestanter är chefer med budgetansvar, ansvaret är därmed en del av chefsbefattningen. Respektive chef är knuten till ett kostnadsställe som är kopplat till deras budgetansvar. Det finns inga beloppsgränser för beslutsattesträtten såvida det inte är något som beslutats om på lokal nivå (Redovisningschefen). Enligt Redovisningschefen hade det

skapat mer administration än vad det skapar nytta att lägga in beloppsgränser. Den Redovisningsansvarige berättar att det ute i verksamheterna går att sätta beloppsgränser för beslutsattestanterna, men att det är ovanligt att det görs.

Beslutsattestanten har rätt att själv utse lämpliga prestationsattestanter, vilka enligt attestreglementet inte är namngivna (Region Jönköpings län, 2013a). Den Redovisningsansvarige förklarar att det innebär att anställda med upplagd behörighet har rätt att prestationsattestera oavsett belopp och att prestationsattestanter kan attestera åt vilken beslutsattestant som helst. Redovisningschefen ser det som en fördel att låta prestationsattestantens roll innefatta alla kostnadsställen och belopp eftersom det gör rollen mer flexibel.

Externa aktörer omnämns varken i attestreglementet eller tillämpningsanvisningarna (Region Jönköpings län 2013a; Region Jönköpings län 2013b). Redovisningschefen har svårt att tro att externa aktörer läggs in i systemet med attesträtt men uttrycker en viss osäkerhet. Han menar att om externa aktörer inte läggs in blir ju vissa enheter med mycket inhyrd personal mer sårbara. I de fall där det finns många inhyrda på en avdelning, så får ju de som har attesträtt och är av regionen anställda ta ett större ansvar för att nödvändiga beställningar görs. Enligt den Redovisningsansvarige har externa aktörer inte någon behörighet till ekonomisystemet.

Utbildning och information

De som utser en beslutsattestant ska också se till att attestanten har fått information om vad ansvaret och uppdraget innebär (Region Jönköpings län, 2013b). Det sker alltså ingen formell utbildning av attestreglernas innebörd (Redovisningschefen). När en ny chef med budgetansvar blir utsedd till beslutsattestant är det oftast en verksamhetschef som informerar om attestreglerna. Verksamhetschefen ska då se till att beslutsattestanten får en introduktion i sina uppgifter, men Redovisningschefen tror inte att attestmomentet får speciellt mycket uppmärksamhet eftersom det är mycket annat som kan anses viktigare att gå igenom vid en chefsanställning. När det gäller prestationsattestanterna menar Redovisningschefen att man självklart måste tala om vad attestreglerna innebär, men att det är lätt att förstå vad rollen innefattar. Redovisningschefen är inte alls säker på att reglerna ens visas för attestanterna, utan informationen om uppgifterna kan ske muntligen. Redovisningschefen tror att reglerna främst fungerar som ett uppslagsverk, och att det inte är säkert att alla läser dem.

Attestanterna kan själva ta fram attestreglerna från intranätet för att hitta nödvändig information (Redovisningschefen).

Den Redovisningsansvarige berättar att regionen omorganiserades förra året vilket har påverkat hur hon arbetar med utbildning och information av attestreglerna. Enligt henne är avdelningarna mer utspridda till olika platser i länet numera, vilket har gjort att den lokala närheten har minskat. Så som det var organiserat tidigare kallades alla nya attestanter till en personlig och noggrann genomgång av attestreglerna och ekonomisystemet. Den typen av nära utbildning har de inte nu eftersom det inte är möjligt när alla befinner sig på olika platser enligt den Redovisningsansvarige. Hon anser att utbildningsmomentet skulle behöva styras upp och bli mer personligt igen och inte bara presenteras genom att ge de anställda reglerna. Den utbildning som däremot finns för attestanterna är när faktura- och beställningsenheten kommer ut i verksamheten en gång på halvåret och informerar om attestreglerna. För den typen av utbildning är närvaro frivillig. Att attestanterna förstår vad det innebär att attestera tycker den Redovisningsansvarige är oerhört betydelsefullt för att verksamheten ska fungera bra.

Förändringar som skett av attestreglerna diskuteras inom en ekonomigrupp som består av ekonomidirektören och ekonomichefer inom verksamhetsområdena samt inom ett redovisningsnätverk som består av Redovisningschefen och redovisningsansvariga på verksamhetsområdena. Dessa grupper har till uppgift att sprida informationen om förändringen vidare till de berörda inom sitt verksamhetsområde. Förändringen brukar också tas upp som en nyhet på intranätet (Redovisningschefen). Redovisningschefen anser att informationen är tillräcklig när det skett en förändring, men att mer löpande information om reglerna vore bra.

Risk

Redovisningschefen sammanfattar att målet med attestreglerna är att regionen inte ska betala något felaktigt. "Vi ska absolut inte betala något som vi inte har beställt", berättar han. Felaktiga betalningar inkluderar även sådant som betalats för sent och/eller med fel belopp. Han ser också en risk i att attestanter litar allt för mycket på varandra och därmed inte utför en tillräcklig kontroll vid sin attest. Redovisningschefen berättar att Region Jönköpings län idag inte uppnår sitt mål vilket enligt honom bevisades då en del internt skapade bluffakturor släpptes igenom till betalning i attestkedjan. Det är därmed viktigt att se över sina risker

menar han, vilket framförallt görs i den interna kontrollplanen som upprättas årligen. Den Redovisningsansvarige berättar att den största risken som hon ser är att anställda gör köp för egen nytta. Trots att frågan ställdes framkommer det ej i någon av intervjuerna om regionen utför någon riskanalys för att utforma attestreglerna så att de uppnår sina mål.

Redovisningschefen ser även de som vikarierar för framförallt beslutsattestanter som en risk med tanke på att det då är ovana personer som utför ett kritiskt kontrollmoment (Redovisningschefen). Ytterligare en risk är den dåliga framförhållningen med att utse ersättare, vilket leder till att dokumentationen blir bristfällig. Enligt Redovisningschefen upprättas oftast dokumentationen i efterhand. Det är viktigt att dokumentationen går rätt till eftersom att man i efterhand ska kunna följa upp vem som godkänt vad, berättar Redovisningschefen.

Processer från beställning till betalning

Inom Region Jönköpings län kan beställningar och attester ske på flera sätt. Några av de centrala processerna kommer beskrivas nedan. Huvudregeln förklarar Redovisningschefen är att det ska vara två attester eftersom “fyra ögon ser bättre än två”. Så länge de två attestanterna utför vad deras respektive roll innefattar så kommer två attester att utgöra en bättre kontroll än en attest (Redovisningschefen).

Handel utanför beställningsportalen

Handel utanför beställningsportalen utgörs av tjänster och de varor som inte finns på avtal och båda attesterna sker efter fakturans ankomst. Vem som får beställa varor i processen utanför portalen regleras inte i reglementet eller tillämpningsanvisningarna, utan det är upp till varje chef att bestämma (Redovisningschefen). Den som beställer får oftast fakturan till sig, antingen direkt eller genom en knutpunkt. Efter fakturans ankomst kontrolleras leveransen, fakturan och konteringen av prestationsattestanten, vilken oftast är den som beställer. Sedan skickas fakturan vidare för slutlig attest hos beslutsattestanten som ska bedöma om kostnaden får belasta verksamheten (Redovisningschefen).

Beställning → Faktura/Leverans → **Prestationsattest** → **Beslutsattest**

Figur 1. Handel utanför beställningsportalen på Region Jönköpings län

Redovisningschefen anser att det egentligen är för sent att ha beslutsattesten när varorna redan

levererats, men menar på att om inte beställningen är elektronisk är det svårt att göra på något annat sätt. Om beslutsattestanten anser att varukostnaderna inte bör belasta verksamheten, så är det oftast för sent. Det kan vara svårt att kräva mot leverantören med tanke att den hållit sin del av avtalet genom att leverera varor. Beslutsattestanten kan inte hävda att regionen inte ska betala för varorna, det enda han eller hon kan göra är att säga till den som har beställt att “det här beställer du inte igen”. I efterhand kan de försöka starta en process för att returnera varorna till leverantören, vilket Redovisningschefen anser är onödigt att lägga tid på eftersom det bör finnas rutiner i ett tidigare skede. Han anser att handeln utanför portalen har helt fel ordning på attestmomenten. Beställningarna utanför portalen kan ofta vara av varierande karaktär, till skillnad från förbrukningsvarorna i portalen (Redovisningsansvarig). Den Redovisningsansvarige anser av den anledningen att det kan vara bra att ha beslutsattesten i efterhand, med tanke på att den då kan inkludera möjliga ändringar av beställningen i sin bedömning. Även om den Redovisningsansvarige också ser vissa fördelar med att ha beslutsattesten i förväg, anser hon att attesterna efter fakturans ankomst skapar viss säkerhet, vilket missas om kontrollen sker tidigare i processen.

Handel av förbrukningsmaterial via beställningsportalen

Region Jönköpings län har ett centralt lager för förbrukningsmaterial som drivs i egen regi. Den som prestationsattesterar måste vara en annan person än den som beslutsattesterar. Däremot är det oftast den som prestationsattesterar som också gör beställningen (Redovisningschefen). Den Redovisningsansvarige berättar att det ofta är många på varje enhet som beställer varor, hon tror att det kan vara upp till tio personer per beslutsattestant. Hon anser att det inte är idealet, men att det antagligen måste vara så för att få det att fungera i verksamheten. När det interna förrådet infördes i beställningsportalen ändrade regionen i reglementet och tillät delegation av beslutsattesträtt till någon annan som får beslutsattestera förrådsbeställningar. (Redovisningschefen). Redovisningschefen förklarar att det inte fungerade i praktiken att chefen med budgetansvar skulle vara tillgänglig och ta beslut inför varje förrådsbeställning. De lokala förråden är inte stora och beställningen behöver därmed ligga nära inpå att materialet tar slut vilket innebär att beställningar måste ske med kort varsel, berättar han. Vid leverans av de beställda varorna är det oftast prestationsattestanten som tar emot leveransen och kontrollerar om den stämmer överens med beställningen. Om leveransen stämmer sker ingen mer avstämning, eftersom beslutsattesten skedde innan beställningen. Däremot om avvikelser finns så måste de hanteras manuellt (Redovisningschefen).

Beställning → **Beslutsattest** → Leverans → **Prestationsattest**

Figur 2. Handel av förbrukningsmaterial via beställningsportalen på Region Jönköpings län

Redovisningschefen på Region Jönköpings län betonar att beställning från förrådet inte är särskilt riskfylld eftersom allting sker internt. Redovisningschefen anser att beställningarna via beställningsportalen är bra sätt att hantera beställningarna eftersom det möjliggör för beslutsattestanten att förhindra en onödig beställning, till skillnad från handeln som sker utanför portalen där attesterna sker efteråt. På så vis kan regionen enklare undvika onödiga beställningar. Problemet är däremot praktiskt, det vill säga att attestanten måste vara på plats innan beställningen går iväg. Om attestanten inte är på plats finns en risk att varorna inte beställs i tid och därmed inte kommer fram i tid. Men Redovisningschefen menar att undantaget för förrådsvaror löser det problemet genom att delegering av beslutsattesträtt har skett till en förrådsbeställare. Den Redovisningsansvarige menar att fördelen med de interna beställningarna är att attesterna redan är klara vid beställning och flyter på enklare i verksamheten. Redovisningschefen förklarar att en nackdel med att kontrollera tidigare är att man måste lita på att systemet utför korrekt kontroll för uppmärksamma avvikelser.

Automatisk påfyllning av förbrukningsmaterial

Redovisningschefen på Region Jönköpings län berättar att delar av regionens sjukhus använder sig av automatisk påfyllning av förbrukningsmaterial. Det innebär att avtal ingås mellan respektive avdelning och Vårdnära Servicekoncept, vilka utgörs av servicepersonal som har hand om bland annat patientnära städ, kost, beställning och uppackning av textilier och förrådsmaterial. I avtalet regleras vilka nivåer som ska finnas i respektive förråd, både minimi- och maxgräns. Det är någon av servicepersonalen som beställer de varor som krävs och prestationsattesterar när varorna levereras. Beslutsattest genomförs innan beställning går iväg av den beställande avdelningen. Precis som vid den andra handeln av förbrukningsmaterial kan beslutsattestanten delegera attesträtten för förrådsbeställningarna.

Beslutsattest → Beställning utefter avtal → Prestationsattest (av servicepersonal)

Figur 3. Automatisk påfyllning av förbrukningsmaterial på Region Jönköpings län

Alternativ hantering av attester

Redovisningschefen på Region Jönköpings län tror inte att attester är ett moment som tidsmässigt prioriteras högt i verksamheterna. Med det i åtanke har regionen funderat på att

attester inte ska krävas i samma utsträckning för vissa typer av kostnader och belopp. Det skulle till exempel kunna gälla en ständigt återkommande bredbandsfaktura. I dagsläget använder de sig inte av abonnemangsfakturor och de har heller inga beloppsgränser som påverkar nivån av kontroller. Redovisningschefen förklarar att funktionerna för hantering av abonnemang finns i ekonomisystemet men att de inte används. Enligt Redovisningschefen kommer regionen framöver förenkla attesteringen av vissa fakturor. Oavsett kontrollnivå så tror han att beloppsgränser kommer användas på något sätt. Om abonnemangsfakturor införs kommer regionen istället införa andra kontrollmoment. Den Redovisningsansvarige betonar att nivån av kontroll inte bör påverkas på grund av belopp, hon tror det kan bli farligt eftersom det sammanlagt rör sig om stora belopp. Hon anser därmed att det ska vara två attester oavsett belopp.

Uppföljning

Att den interna kontrollen ska följas upp regleras i det interna kontrollreglementet, men hur uppföljningen ska gå till regleras i den interna kontrollplanen (Redovisningschefen). Vad som ska kontrolleras utvärderas efter uppdagade fel och där det antas förekomma risker för fel. Om riskerna är stora att fel kan inträffa utvärderas hur allvarlig skadan skulle kunna bli, för att sedan hitta en lämplig kontroll. Det är en intern kontrollansvarig som bestämmer vad som ska inkluderas och sammanställer kontrollerna i en årlig intern kontrollplan. Där bestäms hur kontrollen ska gå till, hur ofta och hur kontrollen ska återrapporteras. Vanligtvis är det ekonomicheferna på varje förvaltning som ansvarar för att deras förvaltning utför kontrollen och återrapporterar resultatet av den. Kontroll av attestreglementet förekommer ofta men är inte med varje år i intern kontrollplanen, i alla fall inte som en direkt kontroll. Däremot brukar det alltid finnas med någon form av kontroll av fakturorna, till exempel betalningstid som indirekt har med attestreglerna att göra. Om det genom kontrollen framkommer att regionen ofta får dröjsmålsräntor, är det kopplat till att attestreglerna troligen inte fungerar riktigt. "Vi är en så stor aktör så man måste kräva det av oss, att vi inte låter småföretagarna vänta på pengar för att vi har dåliga attestrutiner." (Redovisningschefen) Betalningstiden anser Redovisningschefen går att förbättra då det ofta drar ut på tiden med många inblandade.

För att kontrollera efterlevnaden av attestreglerna ingick det i två års interna kontrollplaner att Regionledningskontoret skickade ut bluffakturor i det elektroniska fakturaflödet. Tanken med det var att kontrollera så att inget som inte har beställts attesteras, vilket kontrollerades t

genom uppföljning av bluffakturorna. Det första året fick alla fakturor från en blomsterhandel, vilket ansågs för lätt att genomskåda. Andra året anpassade Regionledningskontoret fakturorna till sådant som de olika verksamheterna brukar beställa. Det slutade med att 9 av totalt 70 fakturor tog sig igenom regionens attestrutiner. Det anser Redovisningschefen inte var tillräcklig bra. De som hade fått bluffakturorna skickade till sig fick återkoppling på hur det hade gått. De som hade gjort fel fick veta det så att de på den berörda enheten kunde ta tag i problemet. Regionledningskontoret fick mycket kritik för utskicket av bluffakturorna, eftersom många hade lagt tid på att kontrollera och undersöka fakturan. De som kritiserade var också de som hade genomfört kontrollerna ordentligt, och fick därmed beröm för sitt arbete av Regionledningskontoret. Redovisningschefen menar att det här var ett effektivt sätt att signalera att attestreglerna är viktiga för att det annars kan bli en felanvändning av skattemedlen. Han uttryckte det som att "Vi godkänner ju att vi tar från skattepengarna för att betala något, då måste det ju stämma" och att det är därför är viktigt "att alla verkligen är medvetna om vad de gör när de attesterar" (Redovisningschefen).

En annan kontroll av attestreglerna kan vara att register tas ut för att kontrollera vilka som är behöriga attestanter. Registren ska kontrolleras löpande ute på förvaltningarna så att de som har behörighet att attestera också ska ha det. Det är upp till förvaltningarna att det sköts och vissa är bättre på att se över sina attestlistor än andra, berättar Redovisningschefen på Region Jönköpings län. Uppföljningen av attesträtter anser han har stor förbättringspotential. Ett moment som i dagsläget saknas är kommunikationen av attestregistren uppåt i organisationen. Tidigare rapporterades listorna upp till Regionstyrelsen för deras godkännande, men Redovisningschefen anser att kontrollen inte gjorde speciellt mycket nytta då listorna var inaktuella redan dagen efter styrelsens godkännande och att det därmed bara blev en formalitet. Han berättar att i dagsläget önskar regionen åstadkomma att återrapportering kan ske till regiondirektören genom en datoriserad rutin där attesträtterna löpande godkänns och kommuniceras till regiondirektören, men de har för tillfället inte funnit någon lösning.

Bilaga 4 - Landstinget i Kalmar län

Landstinget i Kalmar län har 6725 anställda (Regionfakta, 2015c). Två intervjuer hölls med respondenter på Landstinget i Kalmar län. Första intervjun hölls med verksamhetschefen för Kvarnholmens hälsocentral. Den andra intervjun hölls med redovisningschefen och economicontrollern som båda arbetar inom Landstingsdirektörens stab. Båda intervjuerna ägde rum den 13 april 2016, i Kalmar. Landstingets attestriktlinje är det dokument som diskuterades under intervjuerna. Nedan kommer personerna att syftas till sina titlar: Verksamhetschefen, Redovisningschefen och Economicontrollern.

Verkställande av attestregler

Fullmäktige är den beslutande instansen för attestriktlinjen men det är landstingsstyrelsen som har det övergripande ansvaret för uppföljning, utvärdering och att ta initiativ till förändring av attestriktlinjerna (Landstinget i Kalmar län, 2014). Landstinget valde att inkludera sina tillämpningsanvisningar i sina riktlinjer för attest (attestreglementet) år 2011. Redovisningschefen berättar att det var ett beslut som togs för att undvika dubbla dokument för de kontrollansvariga. Hon förklarar att innebär att både attestriktlinjerna och därmed de inkluderade tillämpningsanvisningarna beslutas av fullmäktige. Den senaste uppdateringen av attestreglerna gjordes år 2014. I praktiken är det Redovisningschefen och några av hennes kollegor i samråd med ekonomicheferna på förvaltningarna som har tagit fram riktlinjerna. Redovisningschefen förklarar att det vid utformningen var viktigt att ha en dialog med förvaltningarna. Hon berättar också att riktlinjen är skriven på ett tydligt sätt vilket gör det lätt att tolka ut i verksamheten och därmed hindrar oklarheter. Verksamhetschefen anser att de centrala riktlinjerna fungerar bra i hennes verksamhet. Hon ser positivt på riktlinjerna i och med de ger en signal om att det är mycket pengar som verksamheten rör sig med och att hanteringen då ska vara rätt och riktig. Det är bra att det finns centrala regler eftersom det skapar trovärdighet för verksamheten, menar Verksamhetschefen. Verksamhetschefen anser också att de centrala riktlinjerna är väl användbara och att de inte behöver anpassas mer till hennes verksamhetsgren för att vara applicerbara. Hon berättar att hon hade möjlighet att komma med sina åsikter vid utformningen. I och med den nära dialogen med förvaltningarna anser Redovisningschefen att de centralt beslutade riktlinjerna fungerar bra även ute i verksamheten. Hon berättar att om något inte fungerar brukar det komma på tal.

Attesträtt och roller

De roller som alltid krävs från beställning till betalning och som aldrig får utföras av samma person är mottagningsattest och beslutsattest (Landstinget i Kalmar län, 2014). Mottagningsattesten innefattar kontroll av “att varan eller tjänsten är levererad eller utförd, att leveransen överensstämmer med beställningen samt håller avtalad kvalitet” (Landstinget i Kalmar län, 2014, s. 3). Enligt attestriktlinjerna (Landstinget i Kalmar län, 2014) är det den som beställt som mottagningsattesterar. Beslutsattesten “[i]nnebär kontroll av att beställning samt mottagningsattest är gjord av behörig person, att priset är korrekt, att betalningsvillkor samt övriga villkor är uppfyllda och stämmer med ingångna avtal, att behöriga beslut finns, att jäv inte föreligger, att konteringen är korrekt och att budgetmedel finns för ändamålet samt att verifikationen uppfyller krav enligt lagstiftning” (Landstinget i Kalmar län, 2014, s. 3). Ansvarsfördelningen mellan rollerna fungerar bra enligt Redovisningschefen, Ekonomicontrollern och Verksamhetschefen. Landstinget har valt att låta deras centrala ekonomifunktion hantera konteringen av fakturor och därmed behöver beslutsattestanten endast kontrollera att angivna konton stämmer, berättar Verksamhetschefen. Om den centrala ekonomifunktionen har frågor angående konteringen av fakturor hör de av sig till de olika enheterna (Verksamhetschefen).

För belopp över 300 000 kronor krävs utöver mottagningsattest och beslutsattest en tredje person som kontrollerar innan fakturan kan betalas. Den tredje rollen benämns som betalningsgodkännare i riktlinjerna (Landstinget i Kalmar län, 2014). Betalningsgodkännare är anställda på den centrala ekonomifunktionen som inte sköter kontering av leverantörsfakturor (Redovisningschefen). Betalningsgodkännande innefattar kontroll av att rätt mottagare och förfallodatum är angivet (Landstinget i Kalmar län, 2014).

Mottagningsattestantens uppgifter	Beslutsattestantens uppgifter	Betalningssgodkännarens uppgifter (endast för belopp över 300 tkr)
Attesten innebär en kontroll av att varan eller tjänsten är levererad eller utförd, att leveransen överensstämmer med beställningen samt håller avtalad kvalitet. Vid denna kontroll ska även eventuell dubbelfakturering upptäckas. Kontrollen görs av den som beställt varan eller tjänsten.	Innebär kontroll av att beställning samt mottagningsattest är gjord av behörig person, att priset är korrekt, att betalningsvillkor samt övriga villkor är uppfyllda och stämmer med ingångna avtal, att behöriga beslut finns, att jäv inte föreligger, att konteringen är korrekt och att budgetmedel finns för ändamålet samt att verifikationen uppfyller krav enligt lagstiftning.	Fakturor över 300 000 kr skall betalningssgodkännas innan de skickas till betalning. Detta innebär kontroll av att utbetalningen sker till rätt mottagare samt att rätt förfalldatum är angivet. Faktura får inte betalningssgodkännas av den person som beslutsattesterat.

Tabell 1. Attestrollernas uppgifter på Landstinget i Kalmar län (Källa: Landstinget i Kalmar län, 2014, s. 3)

Rollen som beslutsattestant tilldelas de med chefsbefattning berättar Verksamhetschefen. Det innebär att då anställningsavtalet är påskrivet intygar chefen att han eller hon har tagit del av attestriktlinjerna. Landstinget har valt att sätta beloppsgränser för beslutsattestanter och beloppsgränsen beror på vilken typ av chefsroll beslutsattestanten har (Redovisningschefen). Linjechefer till exempel, vilka är den lägsta nivån för chefer, får attestera för högst 300 000 kronor (Landstinget i Kalmar län, 2014). Då en linjechef mottar en faktura med belopp över 300 000 kronor måste han eller hon skicka vidare fakturan till sin närmsta chef som får beslutsattestera istället. Chefen som beslutsattesterar skickar sedan vidare fakturan för betalningssgodkännande (Redovisningschefen).

Normalt sett är det beslutsattestanten som utser sina mottagningsattestanter, men egentligen kan alla mottagningsattestera, till exempel om anställda deltagit på en kurs eller resa, berättar Redovisningschefen. Däremot krävs det att anställda har tillgång till systemet och för det krävs att en obligatorisk utbildning i ekonomisystemet är avklarad. Verksamhetschefen berättar att hon har valt två personer som mottagningsattesterar på hälsocentralen. Ansökan för mottagningsattesträtt sker genom att en person med chefsroll skriver under en blankett som skickas till Ekonomiservice, förklarar Verksamhetschefen. Hon tycker det är bra att valet är hennes, så att personer som passar för rollen kan väljas ut. Verksamhetschefen har valt de som hon har fullt förtroende för och som är noggranna. Hennes mottagningsattestanter är

dessutom valda efter funktion så att de har kunskap om det som beställs. Redovisningschefen berättar att mottagningsattestanter inte har någon beloppsgräns för attest. Verksamhetschefen tycker att det fungerar bra att inte ha några beloppsgränser för sina mottagningsattestanter. Hon menar att det är beslutsattestanten som tar beslutet om ett belopp får belasta verksamheten och att en beloppsgräns för en mottagningsattestant inte skulle göra någon nytta. Beloppsgränser för mottagningsattestanten tror Verksamhetschefen snarare skulle krångla till attesteringen.

Attesträtt för externa aktörer omnämns inte i attestriktlinjerna (Landstinget i Kalmar län, 2014). Verksamhetschefen har inte inhyrd personal så hon vet inte hur det hanteras. Däremot anser hon att "attesträtt på inhyrd personal verkar inte rimligt eftersom de inte är insatta i verksamheten på det sättet". Redovisningschefen och Ekonomicontrollern vet inte hur inhyrd personal hanteras men båda menar att det skulle kunna bli problem på avdelningar med många inhyrda. De har i dagsläget inte hört att det är något problem. De båda menar att externa aktörer rent tekniskt skulle kunna bli upplagda av sin närmsta chef, även om det kanske inte görs. I dagsläget tror Ekonomicontrollern att externt inhyrd personal får vända sig till någon annan på avdelningen som kan sköta beställningar och attestering.

När fakturor överstiger 300 000 kronor krävs en tredje attest av en betalningsgodkännare som främst kontrollerar att pengarna hamnar rätt (Redovisningschefen). Anledningen till att den här kontrollen finns är att det rör sig om mycket pengar och de vill undvika att pengar hamnar fel (Ekonomicontrollern). Redovisningschefen berättar att det kan vara väldigt känsligt om pengarna hamnar fel eller om det skulle ske något bedrägeri. Kontrollen har funnits länge och Redovisningschefen tror inte att den infördes på grund av att något hade blivit fel. Att 300 000 kronor har valts som gräns tror Redovisningschefen beror på att de då tittade på hur många fakturor kontrollen skulle innefatta och ansåg att det var en hanterbar summa. Det var en praktisk avvägning och en rimlighetsbedömning. Hade en lägre beloppsgräns valts tror Redovisningschefen att det hade blivit för omfattande att kontrollera. Hon betonar att även om det självklart finns samma risk med mindre fakturor måste det vara möjligt att hantera kontrollen som implementeras. Verksamhetschefen, Ekonomicontrollern och Redovisningschefen tycker det är bra med en extra kontroll på högre belopp.

Utbildning och information

Attesternas betydelse och den kunskap som krävs förmedlas till nyanställda chefer genom främst tre moment, förklarar Ekonomicontrollern. Utbildningen i ekonomisystemet är obligatorisk för alla som ska få attesträtt och görs därmed av både chefer som ska få beslutsatteststrätt och övriga attestanter. Dessutom finns ett introduktionspaket i ekonomi som en ekonom på varje förvaltning går igenom med nyanställda chefer. Det finns också en utbildning i ekonomi som erbjuds alla chefer, men som inte är obligatorisk (Ekonomicontrollern).

Förvaltningscheferna ansvarar inom sin förvaltning för att kontrollansvariga är informerade om attestriktlinjens innebörd. I attestriktlinjerna omnämns att “[d]en som har rollen att utföra en kontrollåtgärd ska ha kunskap för att utföra uppgiften” (Landstinget i Kalmar län, 2014, s. 4). Redovisningschefen har en förhoppning om att information om riktlinjerna kontinuerligt förmedlas inom förvaltningarna så att anställda får den kunskap som krävs. Attestriktlinjerna förväntas läsas av beslutsattestanterna med tanke på att de skriver under en blankett där det står att de förstår innebörden av riktlinjerna, berättar Ekonomicontrollern. Kraven på att mottagningsattestanten ska ha läst riktlinjerna är inte lika hårt kontrollerat, menar Redovisningschefen. Enligt Verksamhetschefen förväntas hennes utsedda mottagningsattestanter läsa riktlinjerna när de tar emot uppdraget, och om något är oklart går de igenom reglerna på arbetsplatsen. Verksamhetschefen berättar att det är viktigt att attestanterna vet vad som gäller och vilket ansvar de har.

Förändringar av attestreglerna förmedlas genom protokoll från möten där förändringsbeslut tas och genom att de ekonomichefer som deltar vid förändring sprider informationen vidare ut till sina förvaltningar (Redovisningschefen). Verksamhetschefen berättar att om det sker uppdatering av reglerna så skulle det stå i chefsbrevet som skickas ut av informationsenheten via intranätet till samtliga chefer. Hon berättar att annan information som rör alla anställda läggs också upp på intranätet.

Risk

Målet med attestriktlinjen är “[a]tt säkerställa att transaktioner som bokförs är korrekta och att därigenom undvika oavsiktliga eller avsiktliga fel” (Landstinget i Kalmar län, 2014, s. 1), vilket Redovisningschefen anser uppnås. Den största risken är enligt henne att landstinget inte

har korrekt inlagda attesträtter i systemet, eftersom attesteringen bygger på att systemet sätter spärrar. Det är viktigt att attesträtterna uppdateras och avslutas löpande eftersom de är kopplade till kostnadsställen, förklarar Redovisningschefen. I de fall då en chef slutar men är fortsatt anställd inom landstinget kan det bli problematiskt i och med att personen fortfarande kan godkänna fakturor för betalning. Risker idag är främst att attesträtter inte avslutas när en person byter roll (Redovisningschefen). Att hantera den här risken i riktlinjerna tror Ekonomicontrollern kan vara svårt. Istället tror både Redovisningschefen och Ekonomicontrollern att risken kan övervinnas genom intern kontroll och stickprov. Gruppen som ansvarar för den interna kontrollen utför riskanalyser när de ska välja ut vad som ska följas upp i efterhand (Redovisningschefen & Ekonomicontrollern). Hur och om landstinget brukar arbeta med riskanalys för att utforma attestreglerna framkommer däremot inte vid fråga under intervjuerna.

Processer från beställning till betalning

Inom Landstinget i Kalmar län kan beställningar och attester ske på ett flertal sätt. Redovisningschefen berättar att landstinget har som huvudregel att det alltid ska vara två attester av säkerhetsskäl. Redovisningschefen och Verksamhetschefen menar att två attester är en bra kontroll som skapar säkerhet eftersom ingen kan genomföra samtliga attestmoment ensam. Verksamhetschefen anser att det är viktigt eftersom landstingen ansvarar för mycket pengar. Ekonomicontrollern, Redovisningschefen och Verksamhetschefen ser ingen nackdel med att tvåhandsprincipen appliceras. Hur attesteringen går till i några av de centrala processerna kommer beskrivas nedan.

Handel utanför beställningsportalen

När handel sker utanför landstingets beställningsportal sker båda attesterna efter fakturans ankomst. I dagsläget är det inte många varor som beställs utanför portalen. Det som köpen kan avse är till exempel fikabröd eller om lokal hyrs av en extern aktör (Redovisningschefen & Ekonomicontrollern). Verksamhetschefen berättar att andra inköp utanför portalen kan beröra till exempel el eller resor. Det finns inga krav från central nivå angående vem som får beställa den här typen av varor utan det får varje avdelning själv besluta (Ekonomicontrollern). Att vem som får beställa inte kontrolleras från central nivå menar Redovisningschefen inte är något problem då det är så få varor som köps in utanför beställningsportalen och att det därmed är lätt för respektive chef att kontrollera. På

Verksamhetschefens avdelning godkänner hon beställningarna muntligen i förväg, och anser att det fungerar bra.

Innan en faktura avseende beställda varor atteras konteras den av den centrala ekonomifunktionen (Verksamhetschefen). Mottagningsattestanten ska sedan kontrollera så att varorna är levererade och att leveransen stämmer. Tanken är att det ska vara samma person som beställer varorna som sedan mottagningsattesterar, även om så inte måste vara fallet. Ekonomicontrollern förklarar att de olika avdelningarna kan ha löst det på olika sätt. Verksamhetschefen berättar att det på hennes avdelning inte alltid är samma person som beställer och mottagningsattesterar, det beror på vilken produkt det gäller. Efter att fakturan är mottagningsattesterad ska den beslutsattesteras för att sedan kunna betalas (Redovisningschefen).

Beställning → Leverans/Faktura → **Mottagningsattest** → **Beslutsattest**

Figur 1. Handel utanför beställningsportalen på Landstinget i Kalmar län

Att attesterna sker i efterhand vid beställningar utanför portalen är främst för att landstinget inte vet hur det annars skulle kunna lösas (Redovisningschefen & Ekonomicontrollern). Redovisningschefen menar att införa krav på att varje beställning ska godkännas i förväg är väldigt svårt att kontrollera när det inte beställs i portalen. Hon förklarar att vem som helst kan ringa och beställa och det är svårt att kontrollera det från central nivå. I de här beställningarna tillåter inte tekniken att ha beslutsattesten innan beställningen sker (Ekonomicontrollern). Redovisningschefen menar att det idealistiska är att ha beslutsattesten innan beställning. Ekonomicontrollern håller med om det, eftersom beslutsattesten egentligen är för sent i processen med tanke på att inköpet redan är gjort. Om någon anställd har beställt något som beslutsattestanten inte tycker borde ha beställts, så är det inget som i efterhand går att hävda mot leverantören, då får man acceptera kostnaden (Redovisningschefen). Verksamhetschefen ser det inte som ett problem att attesterna är efter leveransen eftersom inga av hennes anställda gör några olämpliga beställningar. Verksamhetschefen tycker inte att beslutsattesten borde ligga innan beställningen eftersom att beställningen inte skulle kunna gå iväg förrän hon har attererat och att mycket därmed skulle bero på henne.

Handel av förbrukningsmaterial via beställningsportalen

Varorna i portalen beställs från ett internt lager och det som beställs är bland annat

förbrukningsartiklar (Redovisningschefen & Ekonomiconrollern). När förbrukningsmaterial inhandlas sker beslutsattesten innan beställningen går iväg och mottagningsattesten vid varans ankomst (Verksamhetschefen). För att beställa i portalen måste den anställde vara inlagd som beställare i systemet. Det är respektive chef som på sin avdelning bestämmer vem som ska kunna beställa (Ekonomiconrollern). På Verksamhetschefens avdelning är det två undersköterskor som får beställa i portalen, varav en av dem är huvudansvarig. När en av de utsedda beställarna har beställt måste beslutsattestanten godkänna beställningen innan den kan gå iväg. När varorna sedan levererats sker mottagningsattesten (Verksamhetschefen). Det kan vara samma person som beställer och mottagningsattesterar, men det måste inte vara det (Ekonomiconrollern & Redovisningschefen). Verksamhetschefen berättar att det på hennes avdelning är undersköterskorna som har mottagningsattesträtt som också beställer varorna.

Beställning → **Beslutsattest** → Leverans/Faktura → **Mottagningsattest**

Figur 2. Handel av förbrukningsmaterial i beställningsportalen på Landstinget i Kalmar län

Redovisningschefen anser det säkrare att ha beslutsattesten innan beställningen eftersom attest sker innan kostnaden uppstår för verksamheten. Hon anser att ”Det är det idealiska läget för samtliga beställningar.” (Redovisningschefen) I processen för beställningar i portalen har de därmed vänt på attestordningen, eftersom mottagningsattesten fortfarande måste ske efter varornas ankomst för att kunna kontrollera pris och kvantitet (Redovisningschefen). Redovisningschefen och Ekonomiconrollern tycker inte det är ett problem att beslutsattestanten vid sin kontroll inte vet om varorna har kommit eller inte. De menar att det är svårt att höra hur det upplevs ute i verksamheten, men att de brukar höra om någonting inte fungerar. Verksamhetschefen tycker däremot att det kan vara en fördel att beslutsattestera efter leverans eftersom hon då vet att varorna levererats och att allt har fungerat. Hon anser inte att beslutsattesten bör ligga före beställningen eftersom verksamheten blir väldigt sårbar när beställningarna hänger på en person. När hon inte har möjlighet att vara tillgänglig så resulterar det i att beställningarna inte går iväg och att de inte får sina varor så snart som de hade önskat. Om Verksamhetschefen vet att hon inte kommer ha möjlighet att attestera löser hon det genom att meddela beställarna i förväg så att de kan göra sina beställningar i god tid. I de fall då Verksamhetschefen inte har kunnat meddela i förväg, exempelvis vid sjukdom, måste hennes chef kliva in i och attestera för henne, och det är inte alltid hennes chef har tid. Redovisningschefen och Ekonomiconrollern tror dock inte det är ett så stort problem med förbrukningsvarorna så att beslutsattesten borde senareläggas. De tror snarare att det

skulle vara en nackdel eftersom kontrollen över vad som beställs minskar och kostnaden för verksamheten då redan har uppstått (Redovisningschefen). Verksamhetschefen tycker samtidigt att det har sina fördelar med beslutsattest i förväg eftersom hon då kan se till att beställningen är korrekt och är det som beställs behövs och är av rimlig kvantitet.

Automatisk påfyllning av förbrukningsmaterial

Inom hälso- och sjukvårdsförvaltningen har varje avdelning ett förråd där de förvarar förbrukningsvaror. Respektive avdelning har avtalat med inköpsavdelningen om vad de ska ha i sitt förråd och vilka volymer som bör finnas. Vid behov kommer en inköpsassistent från inköpsavdelningen och fyller på förråden. På så vis slipper omnämnda avdelningar beställa förbrukningsvarorna i portalen och det är inga fakturor som hamnar i ekonomisystemet för attestering. Kostnaderna dras istället direkt från budgeten. Det är inköpsavdelningen som har kontakten med den externa parten och sköter därmed attesterna (Ekonomiconrollern). Det är endast vid undantagsfall som avdelningarna använder portalen för att beställa förbrukningsmaterial (Redovisningschefen).

Påfyllning enligt avtal

Figur 3. Automatisk påfyllning av förbrukningsmaterial på Landstinget i Kalmar län

Anledningen till att sjukhusen har det här systemet är för att beställningarna är av stor omfattning (Ekonomiconrollern). Redovisningschefen anser att det är smidigt att verksamheterna slipper ägna sig åt beställningar och attester. Det är ett sätt att avlasta vårdpersonalen från uppgifter som egentligen inte har så mycket med deras yrke att göra. Hon anser att det är viktigt med ”rätt kompetens på rätt uppgifter” (Redovisningschefen). Personalen på klinikerna ska ägna sig åt vård och slippa de tidskrävande administrativa uppgifterna. I de verksamheter som har den automatiska påfyllnadsfunktionen har också cheferna en mindre administrativ börda, vilket har mottagits mycket positivt från verksamheten berättar Redovisningschefen. Att hälsocentralerna inte har funktionen är för att det rör sig om mindre volymer och är svårt att koordinera då centralerna ligger spritt ute i länet (Ekonomiconrollern). Verksamhetschefen arbetar på en hälsocentral och har bara hört talas om den automatiska påfyllnadsfunktionen.

Redovisningschefen och Ekonomiconrollern är mycket positiva till funktionen då det sparar tid åt personalen. Redovisningschefen ser inga särskilda risker eller problem med hanteringen.

Hon menar att om volymerna skulle öka så måste avtalet justeras efter volymen. Redovisningschefen och Ekonomicontrollern anser att det egentligen blir mer tydligt och syns ifall förbrukningen ökar, än att som förut när det var många inblandade i beställningarna. Redovisningschefen tror att inte att borttaget av attestmomentet påverkar chefens kontroll över sina kostnader negativt. Kontrollen sker istället genom månadsuppföljningar med ekonomerna där de ser över förbrukningen mot sin budget. Finns en avtalad volym så borde det vara lättare att budgetera för den volymen och se om volymen avviker från budgeten, menar Redovisningschefen.

Alternativ hantering av attester

Redovisningschefen och Ekonomicontrollern berättar att det för externa fakturor som baseras på avtal inte sker några undantag från attestreglerna i dagsläget. De hade tidigare önskemål om att automatisera hanteringen av fakturor som grundas i ett avtal och i så fall sätta upp tillåtna avvikelsegränser i ekonomisystemet för dem, men det genomfördes aldrig. De tror att det var på grund av att samma grad av kontroll inte kunde bibehållas. Redovisningschefen och Ekonomicontrollern tror trots det att det kommer övervägas i framtiden eftersom det skulle kunna underlätta mycket. Landstinget i Kalmar län har många potentiella abonnemangsfakturor och Ekonomicontrollern tror det hade kunnat spara mycket tid att slippa attestera dem. I dagsläget menar Redovisningschefen att det ändå är ganska lätt att attestera den typen av fakturor, då det inte en allt för omfattande kontroll som krävs. Redovisningschefen tror att det blir bättre kontroll i verksamheten när attestanterna faktiskt måste se fakturan och stämma av kontinuerligt, vilket inte skulle ske i samma omfattning som tidigare om hanteringen automatiseras med grund i ett avtal. Verksamhetschefen tycker också det är bra att hon måste attestera de externa fakturorna som grundas i ett avtal dels för att det hjälper henne att hålla koll på kostnaderna och dels för att det händer att den typen av fakturor inte stämmer.

Uppföljning

Ett sätt att se över den interna kontrollen är genom den interna kontrollplanen som upprättas årligen av landstingsdirektörens stab. Kontroll av attesträtt brukar utgöra en av kontrollerna och var med senast förra året. Redovisningschefen tror inte att några väsentliga fel upptäcktes vid kontrollen förra året och att det är anledningen till att kontrollen inte finns med i årets kontrollplan. Utöver attesträtt ser landstingets interna kontrollplan över sådant som inte har fungerat. Kontrollerna i den interna kontrollplanen brukar genomföras genom stickprov.

Stickprov i den interna kontrollplanen förespråkas för att säkerställa att inga obehöriga attestanter finns upplagda i systemet (Ekonomicontrollern).

Förutom den interna kontrollplanen sker även andra kontroller. Ekonomicontrollern berättar att den centrala ekonomifunktionen redan vid uppläggning av attesträtt kontrollerar mot lönesystemet att det är en chef som har begärt attesträtten. Den centrala ekonomifunktionen följer också bland annat upp dröjsmålsräntor, förfalldatum, ändrade leverantörer, nya leverantörer och kreditfakturer regelbundet. Den centrala ekonomifunktionen brukar meddela förvaltningarna om de får in mycket påminnelsefakturer (Redovisningschefen). Dessutom har ekonomerna på respektive förvaltning uppsikt över inkorgarna för leverantörsfakturer i ekonomisystemet så att fakturer inte fastnar hos besluts- och mottagningsattestanterna (Redovisningschefen & Ekonomicontrollern). Ekonomicontrollern förklarar att fakturer kan skickas vidare så det inte blir liggande, men att det inte sker per automatik. Redovisningschefen berättar att de funderade på att införa det i systemet eftersom funktionen finns, men hon minns inte varför det inte infördes.

Bilaga 5 – Artikel till tidningen Kommunal Ekonomi

Attestregler – en ständig avvägning

■ **Region Skåne fattade i slutet av 2015 ett beslut att se över sina attestregler. En del av deras utredning inkluderar ett samarbete med två studenter på Lunds universitet.**

Region Skåne har beslutat att se över sina attestregler, främst för att omvärlden och organisationen är ständigt föränderlig. En granskning av attestregler är ett omfattande arbete och för att få ett nytt perspektiv på reglerna presenterade Region Skåne möjliga uppsatsämnen under ett utbildningstillfälle vid Lunds universitet. Två av studenterna nappade direkt på möjligheten att få skriva i samarbete med Region Skåne.

– Det var ju en möjlighet att skriva sitt examensarbete med mycket insyn i en stor aktör i samhället, berättar en av studenterna.

Studenternas uppdrag i utredningen var att förmedla till Region Skåne hur andra landsting arbetar med och utformar sina attestregler eftersom det var ett allt för omfattande arbete för den ansvarige ledningsstrategen att utföra på egen hand. Studenterna har därmed besökt tre andra landsting i södra Sverige för att undersöka även deras attestregler.

Under en presentation av examensarbetet på Region Skånes koncernkontor förklarar studenterna att det finns flera sätt att utforma och tillämpa sina attestregler, och att det därmed finns ett antal skillnader mellan de fyra undersökta landstingen.

Studenterna sammanfattade vad de kommit fram till genom några centrala avvägningar som landstingen står inför vid en översyn av attestregler.

– Avvägningarna som berör attestregler är främst var i organisationen besluten angående attestreglerna tas och hur attesterna går till. För att landsting själva ska kunna avgöra vad som

passar dem har olika fördelar och nackdelar presenterats, både grundat i vad de intervjuade på landstingen tycker och i teori, förklarar studenterna.

Att skriva i samarbete med Region Skåne tycker båda studenterna har varit mycket intressant och givande.

– Det gläder oss att Region Skåne och andra landsting faktiskt kan ha nytta av vårt arbete, så att det inte bara blir ännu en akademisk uppsats som endast kommer samla damm, säger en av studenterna.

De två studenterna vill även uppmana andra landsting att ta hjälp av studenter vid arbete med den interna kontrollen.

– Under arbetets gång var vi tvungna att smälta av vår undersökning. Vi ser flera potentiella undersökningsområden som kan komma till nytta för landstingen, vilka också presenteras i • vår studie.

