



SCHOOL OF ECONOMICS AND MANAGEMENT

Företagsekonomiska Institutionen

FEKH69

Examensarbete i Redovisning på Kandidatnivå

VT2023

Är Intern Kontroll Nyckeln till God Budgetföljsamhet?

*En kvalitativ tvärsnittsstudie om kopplingen mellan kommunernas arbete med
Intern Kontroll och Budgetföljsamhet*

Författare:

Christopher Havkwist

Hugo Holmin

Sten-Åke Åkesson

Handledare:

Mattias Haraldsson

Förord

Genomförbarheten av denna studie berodde helt och hållet på att få kontakt med och att få intervjua anställda i sex stycken olika kommuner. På grund av detta vill vi rikta ett stort tack gentemot de sex kommuner, och framförallt de intervjupersoner, som valde att ställa upp på att bli intervjuade. Den information som delades och gjordes tillgänglig för oss under intervjuerna var av avgörande betydelse för att kunna uppfylla syftet med studien.

Den person som hjälpt oss i form av konstruktiv kritik och förslag på lösningar är vår handledare Mattias Haraldsson. Även till dig riktas ett stort tack eftersom dina handledningar och rådgivningar hjälpte oss vidare i stunder där vi annars hade kört fast eller valt fel väg. Skrivandet av uppsatsen har många gånger varit tuff och påfrestande men vi är säkra på att detta tillförsett oss med viktiga lärdomar och kunskap inför framtiden. Slutligen vill vi även tacka vår examinator Karin Jonnergård för värdefulla tips och råd under uppsatsens gång.

Plats: Lund

Datum: 29 maj 2023

Christopher Hawkvist

Hugo Holmin

Sten-Åke Åkesson

Sammanfattning

Titel: Är Intern Kontroll Nyckeln till God Budgetföljsamhet?

Datum för seminarium: 2023-06-02

Kurs: FEKH69, Företagsekonomi: Examensarbete i redovisning på kandidatnivå, 15 högskolepoäng

Författare: Christopher Havkwist, Hugo Holmin, Sten-Åke Åkesson

Handledare: Mattias Haraldsson

Nyckelord: Intern Kontroll; Budgetföljsamhet; Budgetkontroll; Budgetavvikelse; Kommuner

Frågeställningar:

- Hur arbetar de utvalda kommunerna med intern kontroll?
- Vilka samband finns mellan intern kontroll och budgetprocessen respektive budgetkontroll?
- I vilken utsträckning stödjer arbetet med intern kontroll en god budgetföljsamhet?

Syfte: Studiens huvudsyfte är att fylla det forskningsgap som identifierats i problemdiskussionen, nämligen att undersöka om kommunernas arbete med intern kontroll kan stödja deras budgetföljsamhet. För att uppfylla detta huvudsyfte ämnar studien också att utforska samband mellan kommunernas interna kontroll och budgetprocessen respektive budgetkontroll. Ytterligare ett delsyfte som också fungerar som en grundläggande förutsättning för att uppfylla huvudsyftet är att kartlägga de utvalda kommunernas arbete med intern kontroll.

Teoretiska Perspektiv: Studiens teoretiska bas utgörs av övergripande teorier som kan kopplas till intern kontroll. Mer specifikt rörande organisationer, riskanalyser, kontroller och uppföljning. Vidare utgörs basen av teorier om budget, budgetprocessen och budgetkontroll.

Tidigare forskning på dessa områden appliceras för att bilda ett konceptuellt ramverk som kopplar samman intern kontroll och budgetföljsamhet.

Metod: En kvalitativ tvärsnittsstudie utförd i form av semistrukturerade intervjuer med anställda på de utvalda kommunerna som är ansvariga över intern kontroll. Ytterligare empiri har samlats in från kommunernas styrdokument och årsredovisningar.

Resultat: Studiens empiri presenterar likheter och skillnader mellan kommunernas arbete med intern kontroll. Vidare presenteras kommunernas arbete med budgetprocessen och hur viktig budgeten är för dem. Empirin grundar sig i intervjuer med sex utvalda kommuner och i dokument från de utvalda kommunerna.

Slutsats: Studien visar att det finns vissa skillnader i kommunernas arbete med intern kontroll. Vidare visar studiens slutsatser på att fem stycken samband mellan intern kontroll och budgetprocessen respektive budgetkontroll anses existera. Studien visar att det finns ett visst teoretiskt och empiriskt stöd för att ett omfattande intern kontrollarbete stödjer budgetföljsamhet men kan inte fastställa sambandet helt. En slutsats är istället att helheten i arbetet med intern kontroll behövs för ett bra resultat. Att endast fokusera på utvalda delar är inte tillräckligt.

Abstract

Title: Is Internal Control the Key to Good Budget Compliance?

Seminar date: 2023-06-02

Course: FEKH69, Business Administration: Bachelor Degree Project in Financial and Management Accounting Undergraduate level, 15 ECTS-Credits

Authors: Christopher Havkwist, Hugo Holmin, Sten-Åke Åkesson

Advisor: Mattias Haraldsson

Key Words: Internal Control; Budget Compliance; Budget Control; Budget Deviation; Municipalities

Research Questions:

- How do the selected municipalities work with internal control?
- Which connections are there between internal control and the budget process respectively budget control?
- To what extent does the use of internal control support good budget compliance?

Purpose: The primary purpose of this study is to fill the research gap that has been identified in the problematization, namely to investigate whether the municipalities' work with internal control can support their budget compliance. In order to fulfill this primary purpose, the study also intends to explore connections between the municipalities' work with internal control and the budget process respectively budget control. Another secondary purpose that also functions as a basic prerequisite for fulfilling the primary purpose is to map out the selected municipalities' work with internal control.

Theoretical Perspectives: The study's theoretical base consists of overarching theories that are related to internal control. More specifically concerning organizations, risk analyses, controls and follow-ups. Furthermore, the base consists of theories regarding the budget, the budget process and budget control. Previous research in these areas is applied to form a conceptual framework linking internal control and budget compliance.

Methodology: A qualitative cross-sectional study carried out in the form of semi-structured interviews with employees of the selected municipalities who are responsible for internal control. Additional empirical material has been collected from the municipalities' governing documents and annual reports.

Results: The study's empirical material presents similarities and differences between the municipalities' work with internal control. Furthermore, it presents the municipalities' work with the budget process and how important the budget is to them. The empirical material is based on interviews with six selected municipalities and on documents from the selected municipalities.

Conclusion: The study highlights that there are certain differences in the municipalities' work with internal control. Moreover, the study's conclusion highlights that five connections between internal control and the budget process respectively budget control are considered to exist. The study displays that there is some theoretical and empirical support that extensive work with internal control supports budget compliance but cannot establish a complete connection. Instead, a conclusion is that a complete work with internal control is needed for a good result. Focusing only on selected parts is not enough.

Innehållsförteckning

1. Inledning.....	9
1.1 Bakgrund.....	9
1.2 Problemdiskussion.....	10
1.3 Syfte.....	13
1.4 Frågeställning.....	13
1.5 Tidigare forskning.....	14
1.5.1 Intern kontroll.....	14
1.5.2 Budgetens roll, budgetprocessen och budgetkontroll.....	15
2. Praktisk referensram.....	17
2.1 Kommunen och regelverk.....	17
2.2 Intern kontroll och COSO-modellen.....	19
2.3 SKR:s fyra byggstenar.....	20
3. Teoretisk referensram.....	22
3.1 Effektiv intern kontroll.....	22
3.1.1 Organisation.....	22
3.1.2 Riskanalyser samt Planerade Åtgärder och Kontroller.....	24
3.1.3 Uppföljning.....	25
3.2 God budgetföljsamhet.....	26
3.2.1 Budget.....	26
3.2.2 Budgetprocessen.....	27
3.2.3 Budgetkontroll.....	28
3.3 Konceptuellt ramverk för att analysera kopplingar mellan intern kontroll och budgetföljsamhet.....	29
4. Metod.....	37
4.1 Övergripande metod.....	37
4.2 Forskningsdesign.....	38

4.3 Litteraturgenomgång.....	38
4.4 Val av teoretisk referensram.....	39
4.5 Datainsamling.....	40
4.6 Urval.....	41
4.7 Analysmetod.....	44
4.8 Studiens kvalitet.....	45
4.9 Etik.....	46
5. Empiri.....	47
5.1 Syn och syfte med intern kontroll.....	47
5.2 Den interna kontrollens delar.....	50
5.2.1 Robust organisation.....	50
5.2.2 Riskanalys.....	54
5.2.3 Planerade åtgärder och kontroller.....	58
5.2.4 Uppföljning.....	60
5.3 Budget.....	60
6. Analys.....	65
6.1 Hur arbetar de sex utvalda kommunerna med intern kontroll?.....	65
6.2 Vilka samband finns mellan intern kontroll och budgetprocessen respektive budgetkontroll?.....	70
6.3 I vilken utsträckning stödjer intern kontroll budgetföljsamhet?.....	75
7. Slutsats och diskussion.....	77
7.1 Slutsats.....	77
7.2 Diskussion.....	80
7.3 Förslag till vidare forskning.....	81
Källförteckning.....	83
Bilagor.....	98
Bilaga 1.....	98

1. Inledning

Detta är ett inledande kapitel till uppsatsen som presenterar studiens bakgrund och problemdiskussion. Dessutom förklaras studiens syfte, frågeställningar och bidrag. Utöver det tas tidigare forskning upp för att synliggöra det kunskapsgap som motiverar studien.

1.1 Bakgrund

Sveriges Kommuner och Regioner (SKR) menar att de ekonomiska utmaningarna för kommunerna blir allt mer allvarliga (SKR, 2023a). Hög inflation och stigande räntekostnader resulterar i historiskt låga resultat för kommunerna.

“Många kommuner och nästan alla regioner förväntas redovisa underskott både i år och nästa år. Resultaten i kommuner och regioner faller i år med nära 50 miljarder till minus 6 miljarder kronor för att sedan falla ytterligare till minus 28 miljarder 2024, om inga åtgärder skulle vidtas” (SKR, 2023a).

SKR:s inledning i deras ekonomirapport för 2023 speglar tydligt det tuffa ekonomiska landskapet som Sveriges kommuner befinner sig i. Kommunerna, som har ansvar för stora delar av välfärden, har en tydlig skyldighet att erbjuda samhällsservice till sina medborgare (Brorström, Haglund & Solli, 1999). Samtidigt har kommuner en stor press på sig att sköta sin ekonomi och att hålla sig inom sin budget (Andrews, Boyne & Walker, 2012). Kommunerna har till och med ett lagstadgat krav på sig, som fastställer att de budgeterade intäkterna måste överstiga de budgeterade kostnaderna (SFS 2017:725, 11 kap 5§). Denna balansgång, tillsammans med det tuffa ekonomiska landskap som kommunerna står inför under kommande år, skapar svåra utmaningar för Sveriges kommuner att förhålla sig till.

Johansson och Siverbo (2014) beskriver att politiska och institutionella påtryckningar har gjort det avgörande för kommunerna att varken över- eller underspendera. Dessa påtryckningar har således ställt krav på kommunerna att uppnå god budgetföljsamhet (Johansson & Siverbo, 2014). Med budgetföljsamhet avses förmågan att uppnå den uppsatta budgeten och undvika kraftiga avvikelser (SKR, 2016). Att följa den uppsatta budgeten är ett

mått på hur effektiv en kommun är med sina tilldelade resurser (Johansson & Siverbo, 2014). Budgeten fungerar som ett centralt styrmedel som präglar hela den kommunala verksamheten och används bland annat till planering, kontroll och ansvarsutkrävande (Johansson & Siverbo, 2014). Även intern kontroll är ett centralt verktyg för att styra kommunens ekonomi och verksamhet mot effektivitet (Haglund, Stuesson & Svensson, 2005). Intern kontroll används som en stödprocess för att på ett effektivt, säkert och stabilt sätt nå sina mål, säkerhetsställa korrekt rapportering och efterföljandet av rådande lagar och regleringar (SKR, 2019). Idag finns det lagstadgat att varje kommunal nämnd och verksamhet ska ha tillräcklig intern kontroll, vilket är fallet om den förebygger, upptäcker och åtgärdar fel (SKR, 2019). I regeringens proposition till kommunallagen formuleras motivet till stärkt intern kontroll enligt följande: *"Syftet med den interna kontrollen är att säkra en effektiv förvaltning och att undvika att det begås allvarliga fel. "En god intern kontroll skall således bidra till att ändamålsenligheten i verksamheten stärks och att den bedrivs effektivt och säkert..."* (Regeringen, 1999).

Under 1990-talet uppkom flera uppmärksammade skandaler inom kommunerna som visade på bristande intern kontroll (SKR, 2019). Detta ledde till stora förändringar. Dels i form av skärpning av kommunallagen men även i det praktiska arbetet med intern kontroll hos kommunerna. Ytterligare ett resultat av skandalerna gällande intern kontroll i kommunerna var att SKR utvecklade tydliga riktlinjer för hur den interna kontrollen ska vara utformad och implementerad i den kommunala organisationen (SKR, 2019). Dessa riktlinjer syftar till att effektivisera verksamheten och att säkerställa att kommunerna når sina mål.

1.2 Problemdiskussion

God ekonomisk hushållning och att följa sin budget är av yttersta vikt i kommunal verksamhet (Dietrichson & Ellegård, 2014). Trots detta utgjorde brister i ekonomisk verksamhet och bristande ekonomisk intern kontroll 43% av de anmärkningar som revisorer riktat gentemot kommunerna mellan åren 2018-2021 (SKR, 2023b). Vidare rapporterade SKR (2022b) ett befarat budgetunderskott för Sveriges kommuner på 24 miljarder kronor för 2024. Statistik från SCB (2023) visar dessutom att nettokostnaderna, exklusive avskrivningar, har ökat i Sveriges kommuner med 52 miljarder kronor mellan åren 2020-2022, vilket

motsvarar en ökning på 8,4% procent. Totalt sett har kommunernas nettokostnader ökat konsekvent under de senaste 25 åren (Kolada, 2023), vilket inte är en trend som ser ut att brytas framöver (SKR, 2023b). Detta visar på att en stor utmaning för Sveriges kommuner framöver kommer att vara att hålla sin budget.

Dietrichson och Ellegård (2014) visar att ett vanligt finansiellt mått för att uppnå god ekonomisk hushållning i kommunen är att mäta nämndernas budgetföljsamhet. Om nämnderna och i förlängningen hela kommunen inte lyckas följa den uppsatta budgeten för året resulterar det i ett över- eller underskott. Ett överskott vid årets slut är problematiskt eftersom det indikerar att kommunen inte har utnyttjat sina resurser till fullo för att leverera samhällsnytta till sina medborgare (Johansson & Siverbo, 2014). Ett budgetunderskott utgör istället ett problem eftersom kommunen då inte har använt sina resurser på ett effektivt sätt och kan resultera i framtida nedskärningar (Serritzlew, 2005). Sådana avvikelser har bland annat förklarats bero på bristande budgetkontroll och svåruppnåeliga budgetmål (Johansson & Siverbo, 2014).

Johansson och Siverbo (2014) menar att pressen att motverka budgetavvikelser sätter budgetkontroll i fokus. Målet med budgetkontroll är att säkerställa att anställda följer sina direktiv (Macintosh & Quattrone, 2010). Enligt Johansson och Siverbo (2014) kan budgetkontroll användas som styrmedel genom att sätta budgetmål, utvärdera budgetavvikelser och att belöna goda prestationer. Vidare kommer Johansson och Siverbo (2014) fram till att en snäv form av budgetkontroll leder till lägre budgetavvikelser i perioder då sådana är prioriterade.

Trots att budgetföljsamhet och motverkning av budgetavvikelser är centralt för kommunerna, finns det väldigt lite forskning om vilka faktorer som kan påverka budgetföljsamhet, effekter av budgetkontroll och orsaker till budgetavvikelser (Johansson & Siverbo, 2014; Serritzlew, 2005). Anessi-Pessina et al. (2016) pekar på att budgeten spelar en central roll i offentlig verksamhet men att budgetområdet hittills endast har utgjort en marginell del i den europeiska offentlig förvaltnings- och redovisningsforskningen. Begränsad forskning på området kombinerat med oroväckande trender, såsom brister i ekonomisk verksamhet, ökade nettokostnader och befarade budgetunderskott (SCB, 2023; SKR, 2023a; SKR, 2022a), gör budgetföljsamhet till ett område av central vikt i vidare forskning. En förutsättning för att

följa sin budget är att bedriva en ändamålsenlig och kostnadseffektiv verksamhet. En lagstadgad stödprocess för kommunerna att kunna säkerställa en ändamålsenlig och kostnadseffektiv verksamhet är att arbeta med intern kontroll (Arwinge, 2014). Dessutom bidrar intern kontrollarbetet till bättre finansiell kontroll, ökad möjlighet för att uppnå mål och ger färre överraskningar genom en bättre omvärldsanalys (Haglund, Stureson och Svensson, 2005). Mot denna bakgrund är det av stort intresse att studera vilken effekt intern kontrollarbetet har på budgetarbetet och om det i förlängningen kan stödja en bättre budgetföljsamhet. Stora vinningar kan uppnås vid positiva orsakssamband mellan två sådana väsentliga delar av kommunal verksamhet.

Det finns dessutom tidigare forskning som visar på samband mellan intern kontroll och budgetprocessen. Bretschneider och Schroeder (1985) menar nämligen att en betydande faktor vid fastställandet av en budget är att göra en prognos över framtida händelser. Dessutom menar de att en del av budgetprocessen går ut på att förutse och beräkna framtida intäkter och kostnader (Bretschneider & Schroeder, 1985). Samtidigt undersöker Feng, Li och McVay (2009) om det finns ett samband mellan intern kontroll och ledningens förmåga att genomföra korrekta prognoser. Mer specifikt finner Feng, Li och McVay (2009) att en svag intern kontroll ökar risken för felaktiga prognoser av framtida intäkter och kostnader. Trots att studien bygger på data från vinstdrivande bolag och inte utifrån kommunal verksamhet, visar studien oavsett på en koppling mellan intern kontroll och budgetprocessen. I förlängningen skulle detta även kunna tyda på att det kan finnas en koppling till att en effektiv intern kontroll kan hjälpa kommunerna att hålla sig till budgeten eftersom korrekta prognoser om framtida intäkter och kostnader bidrar till bättre förutsättningar för dem att följa budgeten. En studie från Gachoka et al. (2018) visar också att när interna kontrollkomponenter implementeras förbättrar de budgetprocessen vilket leder till bättre prestation. Mot denna bakgrund finns ett intresse av att vidare undersöka vilka andra kopplingar som finns mellan intern kontroll och budgetföljsamhet.

Även intern kontroll i kommunal verksamhet i sig är intressant att undersöka. Chalmers, Hay och Khlif (2019) pekar på att framtida forskning bör undersöka den interna kontrollens ekonomiska påverkan. Dessutom lyfter de upp att en stor del av tidigare forskning fokuserat på amerikanska bolag och uttrycker ett behov för forskning av intern kontroll i icke-vinstdrivande organisationer (Chalmers, Hay & Khlif, 2019). Den tidigare forskning

som faktiskt genomförts om intern kontroll har framförallt undersökt samband mellan intern kontroll och (1) fenomen av redovisningsteknisk karaktär (Doyle, Ge & McVay, 2007; Ashbaugh-Skaife, Collins & Kinney Jr, 2007; Ge & McVay, 2005; Altamuro & Beatty, 2010; Cheng, Dhaliwal & Zhang, 2013), (2) ny lagstiftning (Hammersley, Myers & Shakespeare, 2008; Zhang, 2007; Ge & McVay, 2005), och (3) dess direkta påverkan på effektivitet och styrbeslut (Cheng, Goh & Kim, 2018.; Feng, Li & McVay, 2009.; Feng et al., 2015).

Utifrån denna problemdiskussion förväntas denna studie således att bidra med kunskap och analys gällande om arbetet med intern kontroll påverkar kommunernas förmåga att följa budget. Det praktiska bidraget utgörs av att studien bidrar med användbar information till beslutsfattare inom kommunal verksamhet angående vikten av god intern kontroll. Det teoretiska bidraget sker genom att öka kunskapen om kopplingarna mellan intern kontroll och budgetföljsamhet och på så vis möjliggöra för framtida studier inom området.

1.3 Syfte

Studiens huvudsyfte är att fylla det forskningsgap som identifierats i problemdiskussionen, nämligen att undersöka om kommunernas arbete med intern kontroll kan stödja deras budgetföljsamhet. För att uppfylla detta huvudsyfte ämnar studien också att utforska samband mellan kommunernas interna kontroll och budgetprocessen respektive budgetkontroll. Ytterligare ett delsyfte som också fungerar som en grundläggande förutsättning för att uppfylla huvudsyftet är att kartlägga de utvalda kommunernas arbete med intern kontroll.

1.4 Frågeställning

För att uppfylla syftet har följande frågeställningar utformats:

- Hur arbetar de utvalda kommunerna med intern kontroll?
- Vilka samband finns mellan intern kontroll och budgetprocessen respektive budgetkontroll?
- I vilken utsträckning stödjer arbetet med intern kontroll en god budgetföljsamhet?

1.5 Tidigare forskning

1.5.1 Intern kontroll

Intern kontroll är ett område där tidigare forskning i stor utsträckning riktat in sig på privat sektor. Sådan forskning har visat på betydelsen av stark intern kontroll och dess koppling till andra områden i ett vinstdrivande företags sammanhang (Doyle, Ge & McVay, 2007; Krishnan, 2005; Zhang, Zhou & Zhou, 2007). En betydande del av tidigare forskning utreder sambandet mellan intern kontroll och fenomen av redovisningsteknisk karaktär, (Doyle, Ge & McVay, 2007; Ashbaugh-Skaife, Collins & Kinney Jr, 2007; Ge & McVay, 2005; Altamuro & Beatty, 2010; Cheng, Dhaliwal & Zhang, 2013). Därutöver hanterar en stor del av tidigare forskning införandet av ny lagstiftning, dess inverkan på rapporteringen av intern kontroll och konsekvenser som följer därpå (Hammersley, Myers & Shakespeare, 2008; Zhang, 2007; Ge & McVay, 2005). Studier har även gjorts som undersöker den direkta påverkan som intern kontroll har på verksamheten inom organisationen genom faktorer såsom effektivitet och styrbeslut (Cheng, Goh & Kim, 2018.; Feng, Li & McVay, 2009.; Feng et al., 2015).

En artikel från 2019 utreder korrelationen mellan finansiell situation och intern kontroll, det är en studie som gjordes på län i New York (Kim & Matkin, 2020). Studien är av kvantitativ form och kommer fram till att i län med försämrad finansiell situation är risken större för att den interna kontrollen inte fungerar som den ska. Det ska tilläggas att studien utgår från en försämrad finansiell situation som orsak och brister i intern kontroll som verkan av detta. Kim och Matkin (2020) efterfrågar i artikeln vidare forskning om det komplexa sambandet mellan finansiell ställning och intern kontroll.

Ett övergripande tema från tidigare studier är att det råder generell konsensus om att god intern kontroll förbättrar möjligheten till effektivitet, kontroll, korrekt finansiell rapportering och beslutsfattning inom organisationer (Doyle, Ge & McVay, 2007; Ashbaugh-Skaife, Collins & Kinney Jr, 2007; Feng, Li & McVay, 2009; Chen, Lai & Liu, 2020; Costello & Wittenberg-Moerman, 2011; Dhaliwal et al. 2011; Li et al. 2012; Cheng, Dhaliwal & Zhang 2013; Clinton, Pinello & Skaife, 2014).

1.5.2 Budgetens roll, budgetprocessen och budgetkontroll

I tidigare forskning har flera olika definitioner tagits fram för att förklara budgetens roll och betydelse. Det har förklarats som att budgeten representerar hur begränsade medel bör användas för att nå maximal nytta (Key, 1940), som regeringens livsnerv (Wildavsky, 1975), eller som ett kondenserat beslutsresultat (Danziger, 1978).

Litteraturoversikter av redovisningsforskning om budgetkontroll visar en dominans av forskning om privata organisationer (Hartmann, 2000; Chenhall, 2003). Ett fåtal studier undersöker dock budgetkontroll ur ett kommunalt perspektiv (E.g. Serritzlew, 2005; Bukh & Svanholt, 2022). I en studie från 2005 undersöks budgetkontroll i danska kommuner (Serritzlew, 2005). Mer specifikt undersöker Serritzlew (2005) budgetöverskridning som fenomen och dess orsaker. Främst undersöks politiska och makroekonomiska faktorer. Vidare delar författaren upp kommunens olika ansvarsområden (skola, vård, äldreomsorg, underhåll) och redogör den genomsnittliga skillnaden i budgetdifferens mellan de olika områdena (Serritzlew, 2005). En artikel från 2022 granskar en dansk kommun för att utreda balansen mellan målet att följa en strikt budget med att flexibelt och ändamålsenligt leverera samhällsnytta till kommunens medborgare (Bukh & Svanholt, 2022).

En studie från 2014 undersöker hur effektiv snäv budgetkontroll är, beroende av hur mycket budgeten förändrats från tidigare år (Johansson & Siverbo, 2014). Denna studie kommer fram till att snäv budgetkontroll leder till lägre budgetavvikelser i perioder då sådana är prioriterade (Johansson & Siverbo, 2014). Tidigare forskning har även undersökt och funnit ett positivt orsakssamband mellan snäv budgetkontroll och organisationers prestation (Dahlan, Auzair, & Wan Ibrahim 2007; Simons, 1988).

Tidigare forskning har visat att en centraliserad och omfattande budgetprocess förbättrar organisationens finansiella resultat (Dietrichsson & Ellegård, 2015; von Hagen & Harden, 1995). En annan faktor som i tidigare forskning har visats förbättra finansiella resultat är implementeringen av balanskrav på budgeten (Bohn & Inman, 1996; Dietrichsson & Ellegård, 2015; Luechinger & Schaltegger, 2013). En studie från 2013 utforskar om och hur reglering av ett balanskrav för distrikt i Schweiz påverkade distriktens utsatta budget och huruvida det hade någon effekt på budgetföljsamheten (Luechinger & Schaltegger, 2013).

Studien kommer fram till att en konsekvens av balanskravet blev att andelen prognostiserade budgetunderskott minskade. Även andelen realiserade budgetunderskott minskade på grund av detta, om än inte i lika stor utsträckning (Luechinger & Schaltegger, 2013).

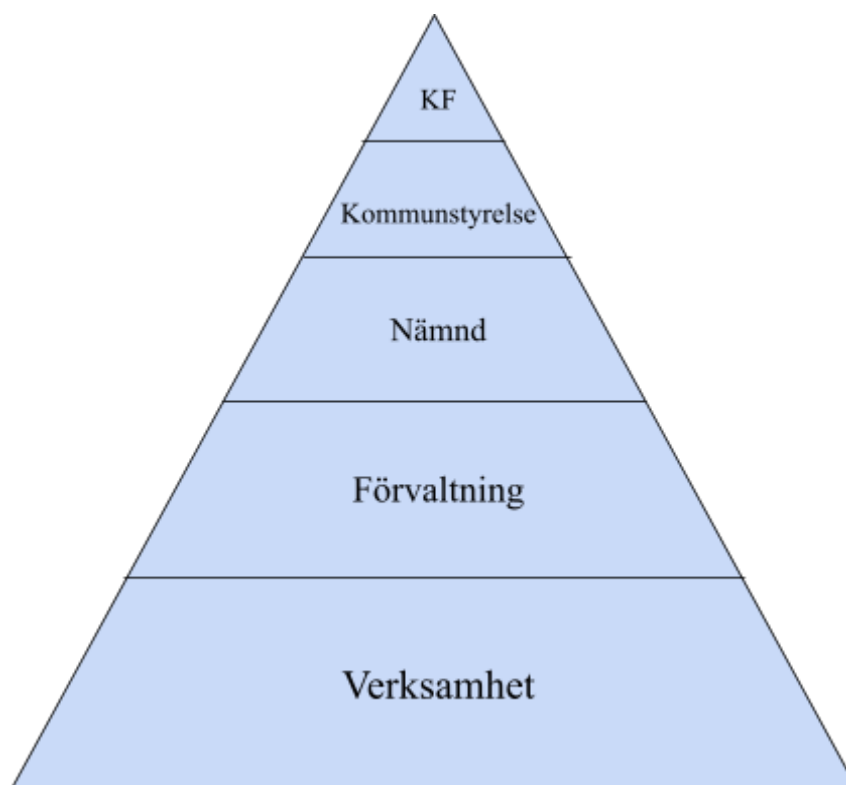
2. Praktisk referensram

I detta kapitel beskrivs den praktiska referensramen som studien utgår ifrån. Här presenteras kort om kommuner och dess regelverk, först och främst lagar och regleringar som kommunen måste följa, men även en övergripande bild över svenska kommuners struktur. Därutöver förklarar kapitlet COSO-modellen och de riktlinjer som SKR utvecklat för intern kontroll, inspirerat av just COSO-modellen. Detta görs för att ge en övergripande bild över kommunernas arbete med intern kontroll.

2.1 Kommunen och regelverk

Sveriges kommuner styrs främst av kommunallagen (SFS 2017:725), där kommunens styre och befogenheter framgår. Utöver kommunallagen styrs kommunerna även av bland annat socialtjänstlagen, skollagen, bygg- och planlagen (SKR, 2021). Kommunfullmäktige (KF) är den med det yttersta ansvaret. Många viktiga beslut fattas av just fullmäktige. Exempel på sådana är beslut om budget, skatt, riktlinjer för kommunen och tillsättning av ledamöter i kommunala nämnder (SFS 2017:725, 5 kap 1§). Kommunfullmäktige har även ansvar över att utse en styrelse (SFS 2017:725, 3 kap 3§). Styrelsen ska i sin tur leda och samordna förvaltningen av kommunens angelägenheter och ha uppsikt över övriga nämnders verksamhet (SFS 2017:725, 6 kap 1§). Även övriga nämnder tillsätts av kommunfullmäktige (SFS 2017:725, 3 kap 4§). Nämnderna beslutar i frågor som rör förvaltningen och ansvarar även för att fullmäktiges beslut verkställs (SFS 2017:725, 6 kap 4§).

Trots att kommuner har en viss frihet att utforma sin egen verksamhet gör dessa tydliga regler kring hur kommunens delar ska se ut och hur ansvar och beslut fördelas, att kommunernas struktur är relativt allmängiltig. Nedanstående bild visar de svenska kommunernas hierarkiska uppbyggnad:



Figur 1: Översikt av organisationsstrukturen i svenska kommuner.

Begreppet intern kontroll definieras inte i kommunallagen (SFS 2017:725), men det finns bestämmelser som behandlar fenomenet, både direkt och indirekt. Exempelvis stadgas det i lagen att “Nämnderna ska var och en inom sitt område se till att verksamheten bedrivs i enlighet med de mål och riktlinjer som fullmäktige har bestämt samt de bestämmelser i lag eller annan författning som gäller för verksamheten. De ska också se till att den interna kontrollen är tillräcklig och att verksamheten bedrivs på ett i övrigt tillfredsställande sätt.” (SFS 2017:725, 6 kap 6§).

Vidare stadgas att den interna kontrollen sedan ska granskas av revisorer för att säkerställa att verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från en ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt (SFS 2017:725, 12 kap 1§). En reglering som styr huruvida kommuner sköter sin ekonomi på ett tillfredsställande sätt är balanskravet. Detta krav innebär att om en kommun redovisar ett negativt resultat, måste det underskottet regleras inom tre år (SFS 2017:725, 11 kap 12§). Innebörden av balanskravet blir då att kommunerna måste följa den uppsatta

budgeten. Förvisso inte varje år då det enligt lagen är tillåtet att redovisa ett underskott under enstaka år, men dessa underskott måste korrigeras. Över tid kan det därför ses som att kommunerna måste följa sin budget.

I kommunallagen stadgas att kommunerna ska hålla en god ekonomisk hushållning i sin verksamhet (SFS 2017:725, 11 kap 1§). Lagen definierar dock inte vad detta innebär utan det är upp till kommunfullmäktige att besluta om riktlinjer för god ekonomisk hushållning för sin kommun. Däremot finns det vissa ekonomiska bestämmelser som kommunerna måste följa enligt lag. Exempelvis måste kommunerna varje år upprätta en budget inför nästa kalenderår (SFS 2017:725, 11 kap 5§).

2.2 Intern kontroll och COSO-modellen

Den överlägset mest använda modellen för intern kontroll är ramverket COSO (Haglund, Sturesson & Svensson, 2005). Denna modell utvecklades under 1990-talet av den privata amerikanska organisationen Committee of Sponsoring Organizations (COSO) och fick stor spridning internationellt. COSO-modellen används idag i stor utsträckning av både privata företag och offentliga organisationer, såväl som akademiker som behandlar ämnet intern kontroll (e.g. Masli et al., 2010; Harasheh & Provasi, 2023).

Intern kontroll kan definieras som en process där såväl den politiska som den professionella ledningen, och övrig personal samverkar och som utformats för att ge en rimlig försäkran om att organisationens mål uppnås inom följande kategorier:

- Ändamålsenlig och kostnadseffektiv verksamhet
- Tillförlitlig finansiell rapportering och information om verksamheten
- Efterlevnad av tillämpliga lagar, förordningar och riktlinjer.





(Haglund, Sturesson & Svensson, 2005)

COSO-modellen bygger på följande fem komponenter: Kontrollmiljön, riskanalys, kontrollaktiviteter, information/kommunikation och tillsyn (Haglund, Sturesson & Svensson, 2005). Dessa fem komponenter utgör tillsammans olika aktiviteter och processer som kan hjälpa organisationen att säkra den interna kontrollen. Enligt Haglund, Sturesson och

Svensson (2005) kan dessa komponenter hjälpa en kommun att uppnå de mål som kommunfullmäktige beslutat om samtidigt som de säkerställer att kommunens verksamhet lever upp till lagar och regler. Modellen fungerar både som vägledning och som facit för hur en god intern kontroll ska tillämpas i en organisation. Denna uppsats använder sig inte av COSO-modellen som teoretisk bas eftersom den utvecklats av yrkesverksamma och inte av forskare. Däremot fungerar modellen som en förutsättning och inspiration till uppsatsen eftersom den utgör basen för SKR:s riktlinjer.

2.3 SKR:s fyra byggstenar

I SKR:s riktlinjer står följande om intern kontroll: *“En tydlig och stabil intern kontroll bidrar till att verksamheten når sina mål, att rapporteringen om verksamheten och ekonomin är tillförlitlig och att verksamheten efterlever lagar och regler.”* (SKR, 2019). För att upprätthålla en effektiv intern kontroll har SKR identifierat fyra olika byggstenar vars syfte är att tillgodose detta ändamål. De fyra byggstenarna består av: (1) en robust organisation; (2) riskanalyser; (3) planerade åtgärder och kontroller samt (4) uppföljning. En robust organisation handlar kort om struktur, kultur, ledarskap och kompetens. Denna byggsten ger grundläggande förutsättningar för en god intern kontroll (SKR, 2019). Riskanalys är ett reflekterande och utredande arbete för att inringa, bedöma och hantera risker. De planerade åtgärderna och kontrollerna handlar om arbetet för att förebygga och hantera riskerna från riskanalysen. Slutligen är uppföljningen till för att utvärdera hela den interna kontrollen i kommunen (SKR, 2019). I den närmast följande teoretiska referensramen kommer de olika byggstenarnas mindre beståndsdelar att beskrivas med hjälp av väletablerade teorier för att få en bättre förståelse kring hur dessa byggstenar ska vara utformade för att nå en effektiv intern kontroll. Nedanstående figur redogör för vilka teorier som valts ut för att appliceras på vilka byggstenar:

SKR:s byggstenar		Teori
En Robust Organisation		Organisationsteorier
Riskanalyser		PRAM Steg 1-7
Planerade Åtgärder och Kontroller		PRAM Steg 8-9
Uppföljning		Prestationsutvärdering

Figur 2: Tabell över SKR:s byggstenar kopplade till utvalda teorier.

3. Teoretisk referensram

I detta kapitel beskrivs den teoretiska referensramen som utgör basen till studien. Här beskrivs specifika teorier rörande intern kontroll som kan kopplas till SKR:s fyra byggstenar. Dessa teorier presenteras under 3.1 Effektiv intern kontroll. Vidare beskrivs både budgetprocessen och snäv budgetkontroll baserat på tidigare forskning. De budgetrelaterade teorierna beskrivs under 3.2 God Budgetföljsamhet. Till slut beskrivs studiens konceptuella ramverk som syftar till att synliggöra kopplingarna mellan intern kontroll och budgetföljsamhet. Dessutom presenteras en konceptuell modell som utforskar sambanden mellan intern kontroll och såväl budgetprocessen som snäv budgetkontroll utifrån den teoretiska bakgrunden.

3.1 Effektiv intern kontroll

3.1.1 Organisation

Tidigare forskning om intern kontroll beskriver kontrollmiljön som den första och mest fundamentala delen av intern kontroll (Arwinge, 2014; Heier, Sayers & Dugan, 2005; Pfister, 2009). Arwinge (2014) beskriver att kontrollmiljön handlar om bland annat organisationsstruktur, ansvarsfördelning och kultur i en organisation. Enligt Arwinge (2014) är en organisationsstruktur med tydlig fördelning av roller och ansvar grundläggande för en fungerande intern kontroll. Pfister (2009) pekar på vikten av organisationskultur och menar att den är väsentlig för en effektiv intern kontroll. Även SKR (2019) menar att grunden till en effektiv intern kontroll utgörs av att det finns tydlig organisationsstruktur och en stark organisationskultur som arbetar i bakgrunden. De beskriver att dessa två komponenter utgör en robust organisation.

Organisationsstrukturen definieras av Mintzberg (1979 refererad i Moon et al., 2021) enligt följande: *“Organizational structure is defined as the total of the ways in which the work is divided into different tasks, achieving coordination”*. Den mest utbredda distinktionen inom organisationsstruktur är den vertikala (mekanistiska) kontra den horisontella (organiska)

strukturella formen (Ambrose & Schminke, 2003; Aryee et al., 2008; Slevin & Covin, 1997). Vertikala organisationer tenderar att vara stela, hierarkiska, snäva och formella, karaktäriserade av centraliserad makt, kontroll samt beslutsfattande, stela kommunikationskanaler och kräver strikt efterlevnad av formella regler (Moon et al., 2021). Horisontella organisationer tenderar istället att vara mer flexibla, decentraliserade och i vilka efterlevnad av formella regler och processer är mindre betonade (Ambrose & Schminke, 2003; Aryee et al., 2008; Slevin & Covin, 1997). Daft, Murphy och Willmott (2020) menar att vertikala organisationer är designade för kontroll och effektivitet medan horisontella organisationer är mer designade för lärande och utveckling. Child (1984) menar dock att en välpresterande organisation måste ha strukturella komponenter av både vertikal och horisontell karaktär. Exempelvis ska en organisationsstruktur avge formella rapporteringsförhållanden, inklusive en hierarki och ett spann av kontroll för överordnade. Dessutom ska organisationsstrukturen inkludera ett system för att säkerställa effektiv kommunikation och koordination mellan olika avdelningar i organisationen (Child, 1984). Den första komponenten avser en vertikal aspekt av organisering medan den andra komponenten avser en horisontell aspekt av organisering.

En väletablerad organisationsteori är den byråkratiska skolan som utvecklades under tidigt 1900-tal av den tyska sociologen Max Weber. De utmärkande dragen för byråkratisk organisation inkluderar, enligt Weber, uppdelning av arbete, stark hierarki samt välutformade regler och bestämmelser (Weber, 1922 refererad i Dash & Padhi, 2020). Uppdelning av arbete syftar på att svårare arbetsuppgifter bryts ner till enklare processer som sedan tilldelas lämplig anställd. En stark hierarki kännetecknas av att det finns en tydlig kommandokedja (Chain of command) inom organisationen. Välutformade regler och bestämmelser gynnar de anställda i deras dagliga arbete eftersom tydligheten ökar i deras arbetsuppgifter och underlättar interaktioner med överordnade. Weber (1922 refererad i Dash & Padhi, 2020) menar att ett byråkratiskt system som appliceras korrekt kommer att öka effektiviteten främst eftersom färre beslut behöver tas på olika nivåer inom organisationen.

En annan viktig del av den interna kontrollen är organisationskulturen (Pfister, 2009). Kulturen i en organisation består enligt Duncan (1989) av värderingar, normer och en gemensam tro som delas av individerna i en organisation. Kultur bidrar dels till en organisation genom att snabba upp processen för nya medlemmar att integreras, men även att

anpassa organisationen till dess omgivning. Dessutom hjälper en organisationskultur dess medlemmar att fatta beslut när regler eller policies saknas, vilket leder till att arbetet kan bedrivas effektivare (Mallak, 2001). Organisationens kultur förenklar dagliga arbetsrutiner samt styr vilket beteende som är önskvärt inom organisationen (Mallak, 2001), medans en tydlig struktur som är väl anpassad till organisationen förenklar och förtydligar kommunikationen både horisontellt och vertikalt (Duncan, 1989).

3.1.2 Riskanalyser samt Planerade Åtgärder och Kontroller

Tidigare forskning om intern kontroll har behandlat riskanalyser och riskhantering som centrala delar av intern kontrollarbetet (Arwinge, 2010; Mikes, 2009; Woods, 2009). Enligt Arwinge (2014) bidrar bättre riskanalyser till bättre förberedelse vilket i sin tur leder till bättre beslutsfattande. Arwinge (2014) menar dessutom att en väl genomförd riskanalys är en förutsättning för en effektiv intern kontroll. Vidare menar Arwinge (2014) att kontrollaktiviteter utgör en förutsättning för att hantera riskerna, vilket också går i linje med den beskrivning som SKR (2019) framför om planerade åtgärder och kontroller.

Project Risk Analysis and Management (PRAM) är en grundläggande teori av Chapman (1997) som i denna studie används för att förklara hur en väl genomförd riskanalys ska gå till samt hur de planerade åtgärderna och kontrollerna ska utformas. Denna teori delar upp riskanalysen i nio olika steg och processer. De nio olika stegen består av: (1) *define*; (2) *focus*; (3) *identify*; (4) *structure*; (5) *ownership*; (6) *estimate*; (7) *evaluate*; (8) *plan* och slutligen (9) *manage* (Chapman, 1997). De inledande stegen av PRAM handlar om själva riskanalysen i sig, medan de avslutande stegen kan kopplas till kontrollaktiviteter.

Riskanalysen startar med steg ett - *define*. Detta steg innebär att all tillgänglig information om läget i organisationen sammanställs (Chapman, 1997). Det andra steget - *focus* genomförs i form av att en strategisk plan för riskanalysen tas fram. I *identify*-steget ska organisationen identifiera vart risker kan uppstå samt hur sannolika dessa risker är. Det fjärde steget - *structure* innebär att organisationen tittar på de antaganden som gjorts och bedömer deras rimlighet. Steg fem - *ownership* hjälper organisationen att identifiera vem riskerna ligger hos. Det vill säga, om riskerna ligger internt inom organisationen eller externt hos en organisation

som är kopplad till den egna. *Estimate*-fasen går ut på att ranka riskerna för att sedan i *evaluate*-steget utvärdera resultatet av den bedömning som gjorts. Slutligen, i *plan*- och *manage*-faserna övervakar organisationen riskerna och tar både fram och implementerar åtgärdsplaner (Chapman, 1997). Chapman (1997) förklarar att PRAM är en modell som, trots att den är indelad i olika steg, ska genomföras löpande hela tiden för bästa utfall.

Chapman (1997) menar att riskanalyser utgör en väsentlig del för alla välfungerande organisationer. En väl genomförd riskanalys ska inte bara fokusera på risker inom den egna organisationen, utan för bästa resultat även göra en genomgående analys av potentiella risker hos aktörer kopplade till den egna organisationen (Chapman, 1997). En riskanalys ska i huvudsak beakta två parametrar, dels riskens sannolikhet för att inträffa samt dess påverkan, det vill säga konsekvens eller skada. Utifrån dessa två faktorer kan olika risker värderas mot varandra (Klinke & Ortwirenn, 2001).

Metoder för planerade åtgärder och kontroller återfinns i PRAMs två avslutande steg. Detta förklaras tydligt av Chapman (1997) i *plan*- och *manage*-fasen. Den tidigare gjorda riskanalysen används för att utforma planer och åtgärder, både proaktiva och reaktiva, mot risker som kan befinna sig både inom men även utom den egna organisationen. *Plan* är ett sådant steg som organisationen ständigt ska arbeta med, då det fungerar som ett kontrollverktyg (Chapman 1997). Kontrollaktiviteterna kan variera både mellan väldigt specifika kontroller mot exempelvis en rutin eller process alternativt verka mer generellt mot riskminimering, såsom kompetensutveckling och utbildning (Haglund, Sturesson & Svensson, 2005). *Manage* är det sista steget av Chapmans (1997) PRAM-teori. Detta steg innebär att organisationen ska följa upp de risker och dess kontrollmoment som tidigare tagits fram. Fokus ligger särskilt på att följa upp hur de planerade åtgärder som tagits fram i den tidigare plan-fasen fungerat. Utfallen utvärderas och processen startar sedan om på nytt med de resultat som organisationen fått i åtanke (Chapman, 1997).

3.1.3 Uppföljning

Ferreira och Otley (2009) beskriver i sin artikel uppföljning som utvärdering av prestationer, det är en studie som utgår från ett vinstdrivande organisationsperspektiv. Dessutom beskrivs utvärdering av prestationer som centralt och ytterst viktigt för att styrningen i en organisation,

ur ett större perspektiv, ska vara fungerande. Tidigare forskning inom intern kontroll visar på att organisationer behöver bevaka och följa upp sin interna kontroll, detta eftersom riskbedömningar inte alltid blir perfekta (Arwinge, 2014; Pfister, 2009). Då behövs ett verktyg för att upptäcka och lägga fel till rätta. Enligt Arwinge (2014) kan denna form av övervakning av sin interna kontroll ske genom specifika kontroller och på så sätt kunna kontrollera samt förändra sin interna kontroll. Utvärdering av prestationer är något som kan utföras både på individ- och organisatorisk nivå (Ferreira & Otley, 2009). Det organisatoriska perspektivet är det som kan liknas vid hur uppföljning beskrivs av Arwinge (2014) och därmed det som fokuseras på vidare. Vidare beskriver Ferreira och Otley (2009) att uppföljning både kan vara rutinbaserad och av en mer löpande karaktär som vanligen utförs av HR avdelningen, detta passar mer in på planerade åtgärder och kontroller. Alternativt kan det vara en mer formell process som utförs eller beställs av högt uppsatta inom organisationen (Ferreira & Otley, 2009). Den senare beskrivna formella processen för utvärdering av prestationer är det som efterliknar Arwinges (2014) beskrivning av uppföljning och därför den som används framöver. Vidare ska alla delar av den interna kontrollen följas upp eftersom samtliga delar enligt Arwinge (2012) är viktiga för att den interna kontrollen i sin helhet ska fungera väl.

3.2 God budgetföljsamhet

3.2.1 Budget

Budgetar är finansiella planer och utgör en grund till att både styra och utvärdera individer och delar av organisationen (Bruns & Waterhouse, 1975). Genom budgetar kan aktiviteter och handlingar i olika delar av organisationen samordnas och kontrolleras. Enligt Tassonyi (2002) tjänar en kommunal budget två syften:

1. Att lägga upp en fullständig plan med avseende på alla kommunens utgifter under det kommande året, och för vilket syfte utgifterna ska ske, samt att prognostisera de intäkter från vilka sådana utgifter ska finansieras.
2. Att tillhandahålla ett sätt att kontrollera utgifterna så att en kommun kan leva inom sina resurser.

3.2.2 Budgetprocessen

Wildavsky (1975) beskriver budgeten som ett resultat av det förflutna och ett uttalande om framtiden, den försöker binda framtida utgifter med förväntade händelser. Budgetprocessen i sig kan beskrivas som nutida handlingar med målet att bestämma framtida konsekvenser. Wildavsky (1975) argumenterar för att resurser generellt är knappare än de ambitioner som finns och budgeten blir på grund av detta en allokering av de tillgängliga resurserna med syftet att maximera effektivitet. En budget tas fram genom att kalkylera vilka faktorer som ska vägas in och vilka alternativ som finns. En av svårigheterna med budgetprocessen är att en budget i sig är komplex och att det finns många faktorer som påverkar det slutgiltiga utfallet. Vidare förklarar Wildavsky (1975) att den största delen av en budget baseras på förra årets budget och är således en produkt av tidigare beslut. Den del som följer med utifrån föregående år utgör med andra ord basen för budgeten. Budgetprocessen utgår från denna bas för att sedan ta fram den slutgiltiga budgeten genom att väga in kalkyler för framtiden och förändrade omständigheter.

Av Jones och Thompson (1986) delas budgetprocessen i offentlig sektor upp i två övergripande delar, framtagande och genomförande. Framtagande av budget syftar till den process som behandlats ovan av Wildavsky (1975). Genomförande av budget delas i sin tur upp i tre olika delar: utgifter sker, övervakning och kontroll av utgifter samt granskning och utvärdering (Jones & Thompson, 1986). Utgifter syftar på det fenomen när budgeten verkställs i den löpande verksamheten. Vidare beskrivs att genomförandet av budget förkroppsligas av två avgörande beslut, plats och tidsram för kontroll av utgifter. Gällande plats kan ansvar för kontroll av utgifter antingen vara hos ett organisatoriskt centralt organ eller utspritt på olika verksamhetschefer. Ur ett tidsperspektiv kan tidpunkten för kontroll ta plats antingen före eller under och efter det att utgifter realiserats (Jones & Thompson, 1986). *Ex Ante* kontroller beskriver sådana kontroller utförda innan utgifter sker och kan exempelvis bestå av auktoritära riktlinjer som beskriver vad som får- och inte får göras eller i form av gränser för hur stora betalningar som kan godkännas av anställda i organisationen (Jones och Thompson, 1986). *Ex Post* kontroller beskriver sådana kontroller utförda under och/eller efter det att utbetalningar görs. Eftersom utlagda utgifter inte går att korrigera, är syftet med *Ex Post* kontroller att leda anställda mot att framöver ta kostnadseffektiva beslut (Jones och Thompson, 1986). De två sista delarna i genomförandet av budgeten, granskning och

utvärdering, syftar till vad som utförs vid slutet av ett räkenskapsår. Genom att granska hur organisationen arbetat med utgifter och kontroll av utgifter under året, både i form av *Ex Ante* och *Ex Post* kontroller, kan en utvärdering sammanställas för att få en överblick av hur väl budgetarbetet fungerat (Jones & Thompson, 1986). Exempelvis kan detta ske genom att kontrollera om det uppstått avvikelser från budget i de olika verksamheterna under året och sammanställa detta för att få en överblick (Jones & Thompson, 1986).

3.2.3 Budgetkontroll

Enligt Bruns och Waterhouse (1975) används kontrollsystem baserade på finansiella mått i stor utsträckning i ekonomiska organisationer. I organisationer där viktiga beslut är starkt centraliserade inom organisationen tenderar finansiella kontrollsystem att vara baserade på enkla eller snävt definierade mått, e.g. avvikelse från förväntade kostnader. Bruns och Waterhouse (1975) menar att budgetrelaterade beteendefaktorer i centraliserade organisationer främst handlar om en relation mellan överordnade- och underordnade. Det vill säga, överordnade - de som fattar besluten, och underordnade - de som ska följa direktiven från beslutsfattarna. I Bruns och Waterhouse studie (1975) framkommer att underordnade i dessa organisationer upplever mycket interaktion med överordnade, att deras metoder för att nå budget inte accepteras, och att de måste förklara budgetavvikelser. Även Anthony och Govindarajan (1998) beskriver organisationsförutsättningar där underordnade chefer blir utvärderade på deras förmåga att uppnå budgetmål. Mer specifikt beskriver Anthony och Govindarajan (1998) ett snävt kontrollsystem, där en chefs prestation i första hand utvärderas på dennes förmåga att uppnå budgetmål under varje rapporteringsperiod.

Budget och budgetkontroll utgör grunden för planering, kontroll och ansvarstagande i offentliga organisationer (Johansson & Siverbo, 2014). Ett budgetöverskott menar Johansson och Siverbo (2014) utgör ett problem i form av att välfärden inte maximeras utifrån tillgängliga medel. Ett vanligare problem är dock att kommuner redovisar budgetunderskott. Att ett budgetunderskott uppstår kan enligt Johansson och Siverbo (2014) bero på en kombination av alltför snäva budgetmål eller otillräcklig budgetkontroll. Vidare beskriver Johansson och Siverbo (2014) att snäv budgetkontroll leder till lägre budgetavvikelser.

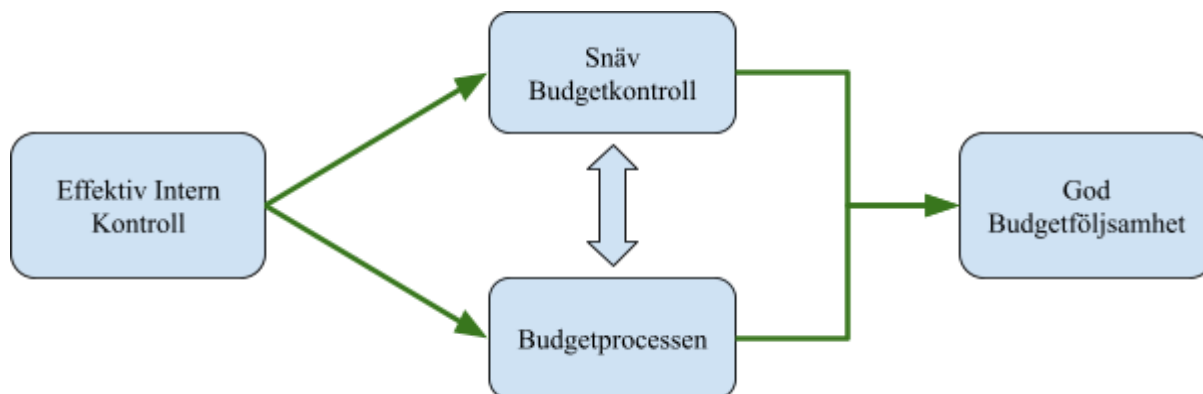
Enligt en artikel av Bukh och Svanholt (2022) är en snäv form av budgetkontroll den form som bör användas i offentliga organisationer. Snäv budgetkontroll i en organisation kan förklaras genom olika attribut i budgetkontrollen. Van der Stede (2001) använder sig i sin studie av fem olika attribut rörande budgetkontroll för att undersöka huruvida dessa är indikativa för just snäv budgetkontroll. De olika attributen som testas är: (1) Betoning som läggs vid att följa budgeten på kort sikt. Det syftar på hur viktigt ledningen och organisationen anser att det är att följa den uppsatta budgeten på kort sikt. (2) Låg acceptans för budgetförändringar under året. (3) Detaljerad budgetuppföljning vilket syftar på hur noggrant det är för ledningen och organisationen att alla delar av budgeten följs och inte endast att resultatraden följt uppsatt budget. (4) Låg tolerans för budgetavvikelser, alltså hur viktigt det är för organisationen att följa budgeten samt att organisationen inte accepterar avvikelser från budgeten. (5) Intensiteten i budgetrelaterad kommunikation vilket syftar på hur mycket budget och budgetmål kommuniceras inom organisationen (Van der Stede, 2001). I studien testas de fem olika faktorerna genom ett frågeformulär med flera frågor kopplade till var och en av dem. Frågeformuläret besvarades av chefer på företag i Belgien som rapporterade direkt till företagsledningen. Studien kommer fram till att fyra av de fem testade attributen troligtvis är indikativa för snäv budgetkontroll och dessa är: Betoning som läggs vid att följa budget på kort sikt, detaljerad budgetuppföljning, låg tolerans för budgetavvikelser och intensiteten i budgetrelaterad kommunikation. Låg tolerans för budgetförändringar under året är utifrån studien inte ett attribut som kan kopplas till snäv budgetkontroll (Van der Stede, 2001).

3.3 Konceptuellt ramverk för att analysera kopplingar mellan intern kontroll och budgetföljsamhet

I detta avsnitt presenterar vi den konceptuella modellen (se *figur 4*) som skapats i syfte att visa teoretiskt grundade kopplingar mellan intern kontroll och budgetföljsamhet. För att förklara den konceptuella modellens uppbyggnad måste vi först presentera logiken bakom kopplingarna. Den konceptuella modellen och de kopplingar som gjorts mellan intern kontroll och budgetföljsamhet bygger på följande premisser:

1. Effektiv intern kontroll minskar risken för felaktiga prognoser av framtida intäkter och kostnader (Feng, Li & McVay, 2009). Prognoser av framtida intäkter och kostnader är i sin tur en avgörande del i budgetprocessen (Bretschneider & Schroeder, 1985; Wildavsky, 1975). En omfattande budgetprocess har visats förbättra finansiell prestation (Dietrichsson & Ellegård, 2015; von Hagen & Harden, 1995). Således bör en effektiv intern kontroll i förlängningen leda till bättre finansiell prestation. Detta stöds även av Gachoka et al. (2018) som menar att intern kontroll förbättrar budgetprocessen vilket kan leda till bättre prestation.
2. En snäv budgetkontroll leder till lägre budgetavvikelser i perioder då sådana är prioriterade (Johansson & Siverbo, 2014). Kommuner har ett konstant tryck på sig att följa sin budget och motverka kraftiga budgetavvikelser (Andrews, Boyne & Walker, 2012; Johansson & Siverbo, 2014). En snäv budgetkontroll har också visat sig förbättra organisationens totala prestation (Dahlan, Auzair & Wan Ibrahim., 2007).
3. Effektiv intern kontroll har visat sig minska budgetslöseri och öka uppfyllnad av budgetmål (Sofyani, Abu Hasan & Saleh, 2022). Snäv budgetkontroll beskrivs som ett styrverktyg för att kontrollera kostnader och att uppfylla budgetmål (Johansson & Siverbo, 2014). Detta indikerar att effektiv intern kontroll kan bidra till att uppnå den snäva budgetkontrollens syfte. God budgetföljsamhet är enligt Johansson och Siverbo (2014) ett huvudsyfte med snäv budgetkontroll. Därmed bör en effektiv intern kontroll stödja en snävare budgetkontroll vilket i sin tur leder till bättre budgetföljsamhet.

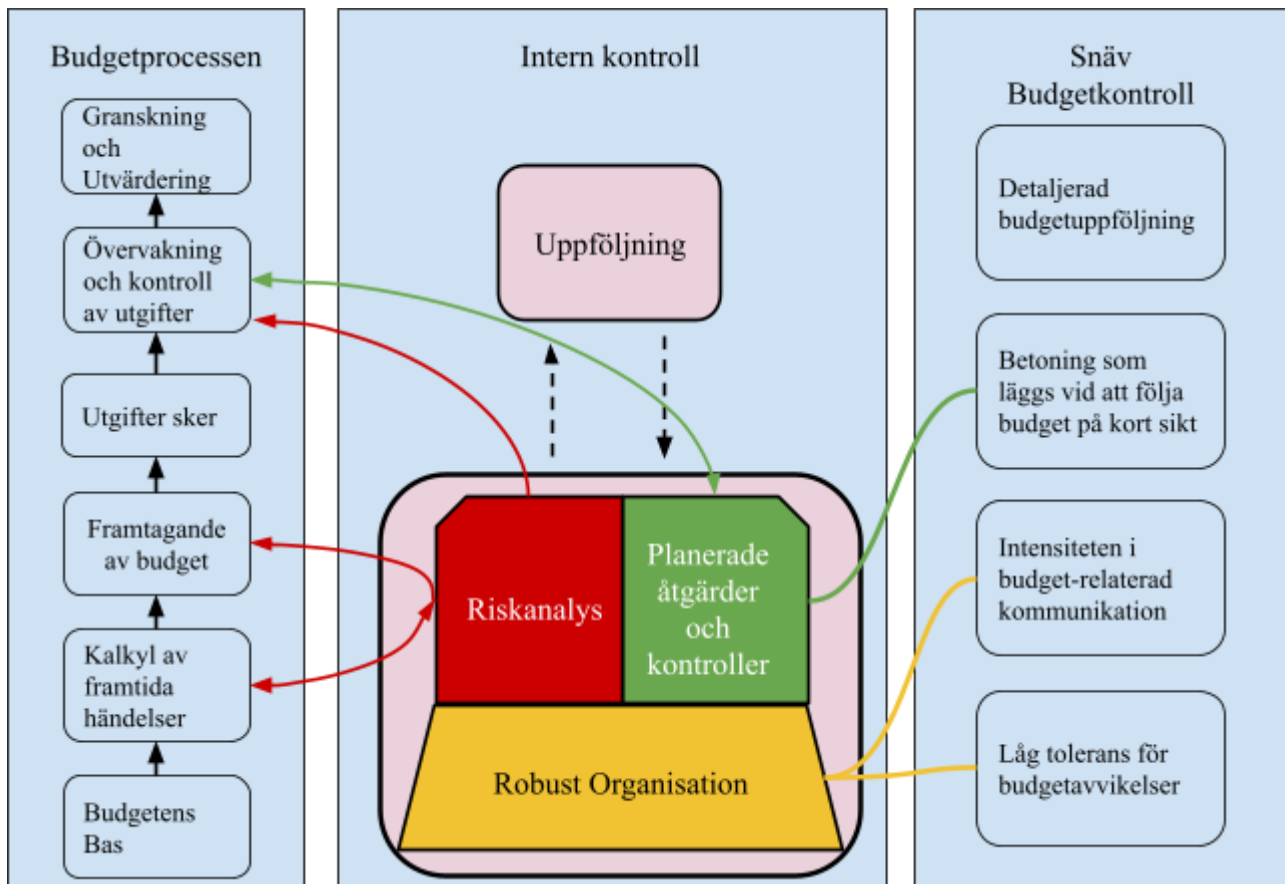
Sammanfattningsvis bygger alltså kopplingarna på ett antal antaganden om att en effektiv intern kontroll bidrar till en mer omfattande budgetprocess och en snäv budgetkontroll. När dessa två komponenter verkar tillsammans bidrar det i sin tur till bättre finansiell prestation samt lägre budgetavvikelser och därmed en god budgetföljsamhet. Nedanstående figur illustrerar hur komponenterna är kopplade:



Figur 3: Kopplingen mellan effektiv intern kontroll och god budgetföljsamhet.

I den ovanstående figuren illustreras att det finns kopplingar mellan intern kontroll och budgetprocessen samt snäv budgetkontroll. Den konceptuella modellen (se *figur 4*) utvecklar detta och beskriver olika samband mellan specifikt dessa tre komponenter mer djupgående. Modellen utgår ifrån de tidigare beskrivna teorierna kring intern kontroll, budgetprocessen samt budgetkontroll och drar kopplingar mellan de olika teoriområdena. För att utforma den konceptuella modellen jämförs de mindre beståndsdelarna av intern kontroll med delarna i snäv budgetkontroll av Van der Stede (2001) samt med delarna i budgetprocessen av Wildavsky (1975) och Jones och Thompson (1986), för att se vilka samband som kan identifieras.

Sambanden som illustreras i modellen kan ses som olika teoretiskt grundade antaganden. Dessa antaganden ska sedan testas i analysen för att kunna dra slutsatser om huruvida det finns empiriskt stöd för dessa samband. Nedan följer den konceptuella modellen:



Figur 4: Konceptuell modell.

Den konceptuella modellen består, som tidigare beskrivits, av tre teoretiska huvudområden: budgetprocessen, intern kontroll och snäv budgetkontroll. Under respektive teoretiskt huvudområde illustreras de mindre beståndsdelarna. Till exempel, under området budgetprocessen illustreras hela händelseförloppet och alla steg i processen, från budgetens bas till granskning och utvärdering. Under området intern kontroll beskrivs den interna kontrollens delar och hur de hänger ihop. Dessa är baserade på SKR:s fyra byggstenar. I modellen illustreras att en robust organisation utgör grundläggande förutsättningar för en god intern kontroll och att denna byggsten bär upp de två centrala delarna av intern kontrollarbetet - nämligen riskanalys samt planerade åtgärder och kontroller. Modellen illustrerar sedan att uppföljning, som bör ses som en separat del från det övriga intern kontrollarbetet, fungerar som en utvärdering och granskning av de tre andra byggstenarna. Under området snäv budgetkontroll illustreras de fyra attribut som är indikativa för en snäv budgetkontroll.

I modellen illustreras olika samband med hjälp av linjer och pilar. Samband som illustreras med pilar till båda sidor inkluderar: Riskanalys \longleftrightarrow Kalkyl av framtida händelser; Planerade åtgärder och kontroller \longleftrightarrow Utgifter sker; samt Planerade åtgärder och kontroller \longleftrightarrow Övervakning och kontroller av utgifter. Dessa syftar till ömsesidiga orsakssamband, det vill säga att komponenterna påverkar varandra åt båda håll. Exempelvis kan en väl genomförd riskanalys öka kvaliteten på en kalkyl av framtida händelser, men en korrekt kalkyl av framtida händelser kan också ge bättre förutsättningar för riskanalysen.

Samband som illustreras med endast en pil inkluderar: Riskanalys \rightarrow Framtagande av budget; samt Riskanalys \rightarrow Övervakning och kontroll av utgifter. Dessa syftar till ensidiga orsakssamband, det vill säga att den ena komponenten påverkar den andra. Exempelvis kan en väl genomförd riskanalys ge bättre förutsättningar för att utforma relevanta kontroller av utgifter.

Samband som illustreras utan pilar och endast med linjer inkluderar: Robust organisation --- Låg tolerans för budgetavvikelser; Robust organisation --- Intensiteten i budget-relaterad kommunikation; samt Planerade åtgärder och kontroller --- Betoning som läggs vid att följa budget på kort sikt. Dessa syftar till mer indirekta relationssamband, det vill säga att komponenterna utgör en grund för varandra men har ingen direkt effekt på varandra.

Nedan följer mer ingående förklaringar till varför sambanden i den konceptuella modellen har identifierats:

Samband 1: Robust organisation --- Låg tolerans för budgetavvikelser

I Van der Stedes artikel (2001) förklaras det att låg tolerans för budgetavvikelser är en indikator för en snäv budgetkontroll. Som tidigare nämnts i avsnitt 3.1.1, är organisationens uppbyggnad en viktig del i att förklara organisationens effektivitet (Dash & Padhi, 2020). Organisationens uppbyggnad består av många olika komponenter, såsom struktur, hierarki, kultur och kommunikation (Weber, 1922 refererad i Dash & Padhi, 2020). Ett etablerat förhållningssätt inom organisationen som inte tolererar budgetavvikelser kan i denna modell ses som en del i organisationskulturen. I avsnitt 3.1.1 beskrivs även en del av organisationskultur som bidragande till att anställda kan ta beslut även när tydliga bestämmelser inte finns. Vidare kan kommunikation som ett resultat av struktur som beskrivs

av Child (1984) möjliggöra för kommunikation av låg tolerans för budgetavvikelser. Utifrån detta ses den möjliga kopplingen som att en låg tolerans för budgetavvikelser kommer att vara inarbetad i organisationens kultur och därigenom underlätta anställdas arbete i att ständigt arbeta mot budgetmål, även i situationer när konkreta bestämmelser inte finns.

Samband 2: Robust organisation --- Intensitet i budgetrelaterad kommunikation

En annan indikator som Van der Stede nämner (2001) för snäv budgetkontroll är intensiteten i budgetrelaterad kommunikation. Även här kan det finnas en koppling till arbetet med den interna kontrollen, där en tydlig hierarki samt kommunikation leder till bättre effektivitet (Weber, 1922 refererad i Dash & Padhi, 2020). En organisation där budget ständigt kommuniceras visar utifrån det som Van der Stede (2001) studerat på att snäv budgetkontroll troligtvis är gällande inom organisationen. Om det finns tydliga processer och vägar för hur denna form av kommunikation ska ske, är antagandet att snäv budget kontroll blir mer närvarande i organisationen. Kommunikation och kommunikationsvägar utgör en av delarna i en robust organisation. På grund av detta sammankopplas robust organisation med intensitet i budgetrelaterad kommunikation i modellen.

Samband 3: Riskanalys ←→ Kalkyl av framtida händelser → Framtagande av budget

Chapman (1997) delar upp arbetet med riskanalyser i sju steg som samtliga ska appliceras. Samtidigt beskriver Wildavsky (1975) budgetframtagandet som ett samspel mellan bakåtblickande och kalkyler av framtida händelser. Det teoretiska samband som dragits grundas i antagandet att en organisation som väger in och tar hänsyn till kalkyler för framtida händelser, ur ett budgetperspektiv, i sitt arbete med riskanalyser kommer att lyckas bättre med sitt riskanalyserarbete. Att Feng, Li och McVay (2009) i sin studie finner att effektiv intern kontroll minskar risken för felaktiga prognoser av framtida intäkter och kostnader stöder även möjligheten för att sambandet mellan riskanalys och kalkyl av framtida händelser kan existera. Arwinge (2014) menar att bättre riskanalyser bidrar till bättre förberedelse vilket i sin tur leder till bättre beslutsfattande. Detta indikerar att en väl genomförd riskanalys kan resultera i ett mer adekvat budgetunderlag och ett mer träffsäkert budgetframtagande.

Samband 4: Riskanalyser → Övervakning och kontroll av utgifter

I arbetet med intern kontroll används riskanalyser för att ta fram lämpliga planerade åtgärder och kontroller. Både planerade åtgärder och kontroller samt övervakning och kontroll av

utgifter syftar till att ta fram moment som ser till att verksamheten fungerar önskvärt (Chapman, 1997; Jones & Thompson, 1986), även om planerade åtgärder och kontroller syftar på verksamheten i stort och övervakning och kontroll av utgifter endast på ekonomiska moment. Trots detta bör riskanalyser kunna utgöra en grund för väl utförd övervakning av kontroll av utgifter, liksom hur det är med planerade åtgärder och kontroller. På grund av detta antas att riskanalyser, såsom det beskrivs av Chapman (1997), även är användbart för att kunna ta fram övervakning och kontroll av utgifter. Sambandet menar på att en kommun med kontrollmoment kopplade till ekonomiska risker och utgifter bör gynnas av att dessa produceras med stöd av riskanalyser.

Samband 5: Planerade åtgärder och kontroller ← → Övervakning och kontroll av utgifter

Som beskrivs av Chapman (1997) är metoder för planerade åtgärder och kontroller ett av de avslutande stegen i PRAM och grundas i utförda riskanalyser. Steget benämns som *Plan* (Chapman, 1997). Dessutom beskriver Jones och Thompson (1986) att övervakning och kontroll av utgifter utgör en betydande del i samband med att en budget ska genomföras. Det teoretiska sambandet dras eftersom de båda syftar till att kontrollera att sådant som utförs inom organisationen sker på ett korrekt och optimalt vis. Antagandet är att de båda formerna av kontroll, för intern kontroll och budgetprocessen, bör gå in i varandra. Med det menas att övervakning och kontroll av utgifter kan uppfattas som en del av planerade åtgärder och kontroller i stort. I *plan*-steget beskriver Chapman (1997) att planer samt åtgärder kan genomföras proaktivt och reaktivt. Jones och Thompson (1986) beskriver att övervakning av kontroll och utgifter kan utföras i form av *Ex Ante* eller *Ex Post* kontroller. Detta tyder på att det kan finnas ett samband mellan de två olika typerna av kontroller. En organisation som väl planerar och utför kontroller som en del i sin interna kontroll förväntas även övervaka och ha en väl fungerande kontroll av sina utgifter.

Samband 6: Planerade åtgärder och kontroller --- Betoning som läggs vid att följa budget på kort sikt

Van der Stede lyfter (2001) betoning vid att följa budgeten på kort sikt som ett attribut för snäv budgetkontroll. En del i PRAM (Chapman, 1997) utgörs av kontrollmoment genom steget *plan*, det blir ett kontrollverktyg för organisationen och kan vara mer eller mindre specifikt. Att undersöka ett samband mellan betoning vid att följa budgeten på kort sikt och kontrollmoment av budget är av intresse eftersom det antas att en organisation som oftare

kontrollerar sin budget och tar fram åtgärder om den inte följs har en större betoning vid att budget ska följas på kort sikt jämfört med en organisation där detta inte utförs i samma utsträckning.

4. Metod

I följande kapitel beskrivs och motiveras studiens forskningsstrategi, design och utgångspunkt. Dessutom presenteras de metoder som använts för att skapa ett urval, samla in empiriska data, analysera materialet och dra slutsatser.

4.1 Övergripande metod

Vid valet av övergripande forskningsstrategi bör företagsekonomiska forskare välja mellan antingen kvantitativ eller kvalitativ metod (Bryman & Bell, 2017). Det finns vissa grundläggande skillnader mellan de två forskningsstrategierna, vilka kan ses som olika inriktningar. Bryman och Bell (2017) menar att kvantitativ forskningsstrategi vanligtvis kännetecknas av stor betoning på kvantifiering och siffror medan kvalitativ forskningsstrategi istället lägger stor vikt på ord under insamling och analys av data. Vidare finns skillnader gällande vilken roll teorin spelar i relation till forskningen. I kvantitativ forskning är det vanligast att använda ett deduktivt perspektiv med fokus på teoriprövning. Den kvalitativa forskningen präglas istället av ett induktivt perspektiv där tyngden läggs på att generera teori.

Med bakgrund i uppsatsens syfte utgick denna studie från en kvalitativ forskningsstrategi. Studiens huvudsyfte är att undersöka om kommunernas arbete med intern kontroll kan stödja deras budgetföljsamhet. Studien ämnar också att utforska olika samband mellan kommunernas arbete med intern kontroll och budgetprocessen respektive budgetkontroll. Dessutom är ett delsyfte att kartlägga ett antal kommuners arbete med intern kontroll. För att uppfylla studiens syfte krävdes insamling och analys av mer beskrivande data som kan skapa en djupgående förståelse. Dessutom är en del av syftet att skildra verkligheten och att utifrån olika empiriska observationer kunna dra vissa kvalitativa slutsatser med stöd i teoretiska förklaringar. Detta motiverar vårt val av kvalitativ forskningsstrategi i linje med Bryman och Bells (2017) beskrivning av metoden. Enligt Björklund och Paulsson (2012) ger det kvalitativa metodvalet möjligheten att gå in på djupet i det empiriska materialet utifrån den teoretiska referensramen, vilket denna studie efterfrågar.

Studiens arbetsgång inleddes med att vi införskaffade oss teoretisk kunskap om intern kontroll, både i privat och offentlig sektor. Efter att ha införskaffat denna kunskap noterade vi att det fanns en tydlig lucka i forskningen som behandlar kopplingen mellan intern kontroll och budget i kommunerna. Detta skapade vårt intresse för att studera området djupare. Därefter införskaffade vi oss kunskap om budgetstyrning och budgetavvikelser, både generellt och i kommuner. Efter att ha samlat in denna teoretiska kunskap om området genomförde vi empiriska undersökningar. Under undersökningens gång framkom ny relevant information vilket ledde till att vi hämtade in ytterligare teoretisk kunskap och sökte efter mer litteratur. Detta skapade en omformning av den teoretiska referensramen, som sedan stod till grund för analysen.

4.2 Forskningsdesign

Enligt Bryman och Bell (2017) är valet av forskningsdesign viktigt eftersom den utgör en ram för vilken data och information som ska samlas in och analyseras. Dessutom kan valet av forskningsdesign spegla de ställningstaganden som tagits. Eftersom studien är grundad i semistrukturerade intervjuer ska den med fördel kategoriseras som en studie med kvalitativ tvärsnittsdesign. Den beskrivning av tvärsnittsstudier som Bryman och Bell (2017) tillförser menar på att tvärsnittsstudier generellt passar in på kvantitativa studier men att en kvalitativ studie med semistrukturerade intervjuer som metod för datainsamling utgör ett undantag och således med fördel ska klassas som en studie av kvalitativ tvärsnittsdesign.

Studiens mål är att skapa en förståelse kring fenomenet intern kontroll i ett antal kommuner samt att identifiera kopplingar och samband till budgetföljsamhet. För att uppfylla syftet har vi valt att använda oss av sex olika kommuner och studera mer ingående om deras arbete med intern kontroll och budget.

4.3 Litteraturgenomgång

Litteraturgenomgången är en mycket viktig del i varje undersökning (Bryman & Bell, 2017). Den utgör en grund och bas till många andra väsentliga delar i studien, såsom forskningsfrågorna, forskningsdesignen samt metoden för datainsamling och analys. Enligt

Bryman och Bell (2017) behöver forskarna först gå igenom den existerande litteraturen på ett område för att kunna ta reda på vilka kunskaper som finns på området och vad som gjorts tidigare. I denna studies litteraturgenomgång har vi sökt efter relevanta vetenskapliga artiklar kring områdena intern kontroll och budgetföljsamhet. Genom att nyttja dessa artiklars referenser och citationer lyckades vi få tillgång till ytterligare intressant litteratur. I våra sökningar har vi främst använt oss av databasen *Scopus* men vi har även använt oss av Lunds Universitets egna databas *LUBsearch* för att vidga ramen och hitta ytterligare träffar. För att säkerställa en god kvalitet på vår litteratur har vi endast använt oss av vetenskapliga artiklar som är peer-reviewed, det vill säga som har blivit granskade och accepterade av ämnesexperter innan publicering. Vid artikelsökningar via digitala databaser kan det enligt Bryman och Bell (2017) vara passande att identifiera vissa nyckel- och sökord som kan kopplas till forskningsområdet. För att kunna hitta lämpliga referenser har vi främst använt oss av följande sökord: *Internal Control*, *Budgeting*, *Budget Control*, *Budget Process*, *Budget Deviation* och *COSO*. Dessutom har vi använt oss av ett antal underord för att rama in området, såsom: *Public Sector* och *Municipality*.

4.4 Val av teoretisk referensram

Valet och utformningen av den teoretiska referensramen för denna studie grundade sig i att hitta lämpliga och relevanta teorier för att kunna förstå, tolka och analysera det empiriska materialet. Den teoretiska referensramen består av en blandning mellan tidigare forskning och konkreta teorier för att kunna skapa en helhetsförståelse.

För att uppnå studiens syfte utvecklades också ett konceptuellt ramverk. Detta ramverk behövde en grund i form av tidigare forskning som berörde de olika delarna av intern kontroll, budgetföljsamhet, budgetkontroll och budgetprocessen. Således har majoriteten av teorin som använts under studien utgått från syftet att bidra till det konceptuella ramverket. Den teori kopplad till delarna av intern kontroll är teorier som beskriver en organisation, riskanalyser, planerade åtgärder och kontroller samt uppföljning. Dessa teorier förklarar de olika delarna av intern kontroll som tillhandahålls av SKR ingående och var därför lämpliga att appliceras.

För att sedan kunna undersöka samband mellan intern kontroll och budget insamlades teori som beskriver budgetprocessen och budgetkontroll. Teorier om budgetprocessen var av stor vikt för att skapa en förståelse för hur en budget tas fram, hur arbetet ser ut när budgeten genomförs och vilka delar som är centrala i budgetprocessen. Meningen med den teori om budgetkontroll som använts var att skapa en förståelse för vad som kännetecknar fenomenet snäv budgetkontroll och hur det kan påverka budgetföljsamhet. I det konceptuella ramverket jämfördes insamlad teori inom de olika områdena med varandra för att uppfatta möjliga faktorer som gjorde att det kunde finnas ett samband mellan dem. Det konceptuella ramverket användes löpande under studiens arbetsgång, både för att forma intervjufrågor men framförallt för att analysera empirin.

Sammanfattningsvis bygger alltså det konceptuella ramverket på att en effektiv intern kontroll bidrar till en mer omfattande budgetprocess och en snäv budgetkontroll. När dessa två komponenter verkar tillsammans bidrar det i sin tur till bättre finansiell prestation samt lägre budgetavvikelse och därmed en god budgetföljsamhet.

4.5 Datainsamling

Med bakgrund i studiens syfte och omfattning utgörs studiens huvudsakliga empiriska material av kvalitativa intervjuer. Bryman och Bell (2017) menar att intervjuer är den vanligast förekommande insamlingsmetoden för empiriskt material i kvalitativa studier. Kvalitativa intervjuer lämpar sig när forskaren är intresserad av fylliga och detaljerade svar. Dessutom menar Bryman och Bell (2017) att kvalitativa intervjuer ger möjlighet till en bred åtkomst till information genom följdfrågor och anpassning under intervjuens gång utefter de svar som ges av intervjupersonen.

De kvalitativa intervjuerna genomfördes med anställda som på olika vis är ansvariga för den interna kontrollen på respektive kommun. Intervjuerna utgick från ett strukturerat manus i form av en intervjuguide (se *bilaga 1*) men anpassades även till viss del utifrån vilka svar som respondenten gav. Intervjuerna inleddes med frågor gällande syn på och vetskap om intern kontroll. En fördel med detta var att vi kunde säkerhetsställa att respondenterna hade liknande syn på begreppet intern kontroll och dess innebörd. Intervjuerna övergick sedan till

frågor som gav utrymme för intervjupersonen att utveckla och förklara mer djupgående till vilken utsträckning och hur intern kontroll används inom organisationen. Avslutningsvis ställdes frågor om kommunernas budgetarbete och budgetföljsamhet. Under intervjuens gång ställdes vissa följdfrågor för att få en djupare förståelse samtidigt som intervjupersonerna gavs möjlighet att utveckla sina svar efter eget initiativ. Således var intervjuerna av semistrukturerad karaktär.

Fyra av intervjuerna genomfördes digitalt via Microsoft Teams medan två av intervjuerna genomfördes på plats hos kommunerna. Att genomföra intervjuer digitalt medför att urvalet inte blir lika strikt geografiskt begränsat (Bryman & Bell, 2017). Samtliga intervjuer spelades in i syfte att undvika missuppfattningar och feltolkningar. Inför varje intervju frågade vi respondenterna om vi fick lov att spela in ljudet.

Den andra delen av det empiriska materialet som också är av central vikt för studien utgörs i form av olika dokument från kommunerna, såsom regler och riktlinjer. Först och främst studerades kommunernas respektive årsredovisningar. Dessutom studerades diverse interna styrdokument för intern kontroll och budget, såsom exempelvis reglemente för intern kontroll och plan för budget. De flesta av dessa dokument finns tillgängliga till allmänheten via kommunernas hemsidor och samlades därmed in därifrån. Ett antal dokument skickades istället via mejlkontakt med intervjupersonerna eller gavs i pappersform under de fysiska intervjuerna.

4.6 Urval

Bryman och Bell (2017) pekar på att de flesta kvalitativa studierna utgår ifrån ett målstyrt urval. Med målstyrt urval avses att urvalet sker med hög beaktning av forskningens syfte och frågeställning (Bryman & Bell, 2017). Även denna studie har utgått ifrån ett målstyrt urval. Då studiens syfte är att undersöka både intern kontroll och budget i kommunerna har också urvalet fallit på intervjuobjekt med detta i beaktning.

I Sverige finns 290 kommuner (SKR, 2022b). Studiens syfte efterfrågar fördjupning och ingående analys av kommunernas verksamhet. Studien har därför avgränsats med hjälp av ett

antal olika parametrar. Till att börja med valde vi att avgränsa studien till kommuner i Skåne, för att underlätta för intervjuer som eventuellt skulle hållas på plats. Vidare var det viktigt att de kommuner som valdes skulle vara jämförbara, både i storlek samt budget och därmed även budget per invånare, för att förhindra att stordriftsfördelar påverkar undersökningen och skapa en större jämförbarhet mellan studieobjekten. Val av kommuner skedde sedan utifrån den procentuella differens som uppstått mellan utfallet i årets nettokostnader och de budgeterade nettokostnader som kommunen haft. Urvalet och antalet studieobjekt föll på sex kommuner. Detta motiveras av att vi som forskare dels gav möjlighet att studera och analysera de utvalda kommunerna närmare och mer djupgående, men även att urvalet var tillräckligt stort för att kunna dra slutsatser och uppfylla syftet med studien. Med hjälp av dessa parametrar kunde ett urval ske som gav uppsatsen grund för två kommuner som konsekvent spenderat mindre än budget, två kommuner som följt budget väldigt noga samt två kommuner som konsekvent spenderat mer än budget mellan åren 2017 - 2021 (se *figur 5*). Uppsatsen använde sig dessutom av standardavvikelser för att välja ut de kommuner som hållit sig jämna under denna femårsperiod. Oavsett om de spenderat mer än budget eller spenderat mindre än budget, alternativt ingetdera, är det relevant för denna studie att kommunerna är konsekventa i sin budgetföljsamhet för att undvika enstaka anomalier som kunnat påverka enstaka års resultat. Exempel på sådana händelser är enstaka och förhållandevis stora avskrivningar som påverkat budgetföljsamheten för det givna året. Kommuner med sådana poster i sin årsredovisning blev därför bortfiltrerade. De kommuner som slutligen valdes ut var följande: Bjuvs-, Burlövs-, Sjöbo-, Staffanstorps-, Svalövs- och Tomelilla kommun. Nedan följer en tabell över de utvalda kommunernas budgetföljsamhet och den relevanta datan som står till grund för urvalet:

Kommun	2017	2018	2019	2020	2021	Snitt	Standard avvikelse
Staffanstorp	0,0323	0,0219	0,0285	0,0387	0,0304	0,03036	0,0061
Burlöv	0,0453	0,0331	-0,0054	0,0100	0,0226	0,02112	0,0197
Sjöbo	0,0086	0,0262	-0,0017	0,0091	0,0109	0,00014	0,0155
Tomelilla	-0,0111	-0,0156	-0,0094	0,0133	0,0091	-0,00267	0,0131
Svalöv	-0,0283	-0,0156	-0,0141	-0,0078	-0,0568	-0,02452	0,0195
Bjuv	-0,0080	-0,0163	-0,0149	-0,0189	-0,0770	-0,02702	0,0282

Figur 5: Tabell över de utvalda kommunernas budgetföljsamhet gällande budgeterade nettokostnader för åren 2017 - 2021, deras snitt och standardavvikelse, uttryckt i decimalform. Positiva tal innebär att kommunen haft mindre kostnader än vad som budgeterats medan negativa tal innebär att kommunen haft kostnader som överstigit det som budgeterats. Kommunerna är ordnade från högst snitt till lägst snitt.

Samtliga av de utvalda kommunerna är runt medianstorleken i Sverige, med cirka 15.000 - 20.000 invånare (Staffanstorp är något större med 26.000 invånare). Den sista urvalsprocessen handlade om vilka personer som var lämpliga att intervjua i kommunerna. Inledningsvis var tanken att hålla intervjuerna med ekonomichefen och alternativt också budgetchefen för att få ut träffsäker information om både intern kontroll och budget. När studien väl nådde stadiet då förfrågningar om möjliga intervjuer började skickas ut, uppdagades det att ansvarsfördelningen hos kommunerna var vitt skilda. Hos en del kommuner var ekonomichefen helt nyanställd och därav inte lämplig att intervjua, i andra fall var det inte ekonomichefen som ansvarade för intern kontroll. Det märktes tydligt i vissa kommuner att själva organisationen var liten, med en person ansvarig över flera områden. Eftersom denna studie valt att fokusera på intervjupersoner som sitter på centraliserade poster och inte personer längre ner i verksamheten, fanns det oftast inte mer än en relevant person

att intervjuas.. Nedan följer en sammanställning över de intervjuer som genomförts och respondenterna från respektive kommun:

Kommun	Respondent	Roll	Erfarenhet i kommunen	Datum & Plats
Bjuv	Klas Nilsson	Utredare	3 år	20/04/23 Bjuvs kommunhus
Burlöv	Charlotta Delin Wemme & Rickard Vidar	Kanslichef respektive Nämndsekreterare	13 år respektive 2 år	05/05/23 Burlövs kommunhus
Sjöbo	Göran Hjelm	Redovisningschef	11 år	21/04/23 Online
Staffanstorp	Cecilia Jansson	Ekonomichef	10 år	20/04/23 Online
Svalöv	Michael Andersson	Administrativ Chef	20 år	04/05/23 Online
Tomelilla	Madeleine Dexe Andersson	Redovisningschef / Kvalitets- och utvecklingsledare	4 år	04/05/23 Online

Figur 6: Tabell över respondenter.

4.7 Analysmetod

Intervjuerna genererade en stor mängd information i form av ljudinspelningar och anteckningar. För att kunna precisera och välja ut rätt information att presentera i empirin transkriberades först samtliga intervjuer. Detta genomfördes direkt efter respektive intervju för att kunna beakta uttryck, humör och betoning. Enligt Heritage (1984) är en transkribering av intervjuer nödvändig av flera skäl. Dels kan forskaren gå igenom intervjupersonernas svar upprepade gånger, vilket i sin tur underlättar en noggrann analys av vad människor sagt under intervjun. Dessutom säkerställer en transkribering att forskaren kan bemöta anklagelser eller

kritik om att analysen har påverkats av forskarens egna tankar. Med andra ord medför det till att studiens pålitlighet ökar. För att få en översikt av de transkriberade intervjuerna samt övrig empiri från styrdokument och årsredovisningar sammanfattades det som tillförde något av värde för studien i nedkortade texter. De nedkortade versionerna av empirin delades upp efter varje kommun. Därefter jämfördes empirin med den teoretiska referensramen och den framtagna konceptuella modellen (se *figur 4*). På så sätt kunde empirin och dess olika delar kategoriseras in så att en analys av materialet möjliggjordes. Sedan undersöktes om den insamlade empirin stämde överens med, alternativt visade på det motsatta av, vad teori och den konceptuella modellen visar. Därigenom kunde de samband som identifierats utifrån teori testas med hjälp av empiri och således möjliggöra för att dra slutsatser.

4.8 Studiens kvalitet

Först och främst kan det argumenteras för att studiens kvalitet hade varit högre med ett större urval och fler respondenter. Studien har dessutom medvetet valt ut respondenter som alla har en post högre upp i hierarkin på kommunerna, detta för att få tillgång till personal med mycket kompetens kring ämnet som studien undersöker. Det hade dock varit intressant att få tillgång till hur synen på intern kontroll och budget även ser ut längre ner i verksamheterna, detta för att få en helhetsbild av kommunernas arbete. Ytterligare en punkt som kan ses som en möjlig brist i studien, är intervjufrågornas utformning. Allt eftersom intervjuerna utfördes framkom det, mycket på grund av intervjuernas semistruktur, viktiga aspekter av intern kontroll och budget som frågorna inte lyckades fånga upp, resultatet av detta var att viss information inte lyckades hämtas från de intervjuer som utfördes först. Den information som missades från vissa kommuner var dock inte väsentlig för arbetet och påverkar således inte resultatet, men studiens kvalitet hade kunnat anses vara högre om somliga följdfrågor ställts till samtliga kommuner. Slutligen är det värt att lyfta att denna studie valt att förbise vissa yttre faktorer som potentiellt kan ha påverkat kommunernas budgetföljsamhet. Sådana faktorer kan vara politiskt styre, världsligt ekonomiskt tillstånd, corona-pandemin, etc.

Enligt Bryman och Bell (2017) är reliabilitet, replikerbarhet och validitet de tre viktigaste kriterierna för bedömning av företagsekonomisk forskning. Reliabilitet handlar om huruvida resultatet från undersökningen hade blivit detsamma om studien utförts upprepade gånger.

Denna studie bör anses ha en hög reliabilitet, bland annat eftersom studien valt ut kommuner utifrån en femårsperiod. Hade urvalet endast skett på föregående år hade urvalet riskerat att förmedla en mindre rättvisande bild av hur kommunerna följer sin budget över tid. Dessutom genomgår arbetet med intern kontroll inte heller några större förändringar från år till år. Baserat på detta bör underlaget för att dra samma slutsatser som denna studie gör igen vara detsamma, om undersökningen skulle genomföras ytterligare gånger. Vidare handlar replikerbarhet om själva möjligheten att genomföra en studie på nytt, utifrån som den ursprungligen beskrivits. Även detta kriterium bör anses vara uppfyllt på ett tillfredsställande sätt eftersom denna studie tydligt beskriver hur den gått tillväga under genomförandet. Det finns inte heller några svårigheter i att få kontakt med samma intervjupersoner från studien, förutsatt att de är kvar på sin post. Det sista kriteriet som Bryman och Bell (2017) tar upp är studiens validitet. Validitet bedömer rimligheten i de slutsatser och samband som en studie får fram. En faktor som stärker just denna studiens validitet är att intervjuerna genomförts med personer från det övre skiktet i kommunerna.

4.9 Etik

Bryman och Bell (2017) lyfter upp ett antal huvudkrav för forskning: informationskravet, samtyckeskravet och nyttjandekravet. Dessa krav har beaktats under studiens arbetsgång. Samtliga respondenter fick inför intervjuerna tydlig information om vad studien undersökte och hur intervjuerna skulle genomföras. Detta kommunicerades via mail i god tid före det att intervjuerna tog plats samt precis innan intervjuerna påbörjades. Informationskravet kan därmed anses vara uppfyllt. Vidare kommunicerades även att deltagandet i intervjuerna var helt frivilliga samt att avbrott av intervjun eller att inte besvara någon fråga alltid var ett alternativ. Dessutom inleddes alla intervjuer med att vi frågade om vi fick lov att spela in intervjun och förklarade att inspelningen skulle användas till transkribering. Således kan samtyckeskravet anses vara uppfyllt. Nyttjandekravet anses vara uppfyllt då intervjupersonerna informerats om att svaren de lämnar endast kommer att användas till denna studie.

5. Empiri

I detta kapitel presenteras den insamlade datan från studien. Empirin består främst av genomförda intervjuer med anställda på kommunerna men även av årsredovisningar, styrdokument och övrig information från kommunernas hemsidor. Det empiriska materialets olika delar blandas löpande i texten.

5.1 Syn och syfte med intern kontroll

Vad är intern kontroll för er?

Respondenterna på Staffanstorps- och Tomelilla kommun beskriver intern kontroll som en del i det dagliga arbetet. Exempelvis nämner Jansson på Staffanstorps kommun att “*om vi [Staffanstorp] jobbar med det [intern kontroll] på rätt sätt så är det nästintill dagligen faktiskt*” (Personlig intervju, 20/04/2023). Dexe Andersson på Tomelilla kommun menar att det finns olika sätt att se på intern kontroll. Dels finns det formella delar som de jobbar med löpande under året, i form av exempelvis riskanalysdagar, intern kontrollplan och rapportering till politiken. Sedan menar Dexe Andersson att det andra sättet att se på intern kontroll är att det finns med i alla steg de gör i det dagliga arbetet. Det vill säga att intern kontroll fungerar som ett arbetssätt.

Enligt Nilsson på Bjuvs kommun handlar den interna kontrollen om ett årligt kvalitetsförsäkringsarbete som de enligt svensk lag är tvingade att göra. Hjelm på Sjöbo kommun poängterar att intern kontroll genomsyrar all offentlig verksamhet och att det används som ett verktyg för att säkra upp kvaliteten i verksamheten. I Burlövs kommun beskrivs intern kontroll som en årlig process som arbetar mot att identifiera risker och åtgärda dem. Andersson på Svalövs kommun lyfter upp att intern kontroll handlar om att upptäcka fel och avvikelser samt att korrigera för dessa.

Vad är syftet med intern kontroll?

Flera av kommunerna har identifierat samma syfte med intern kontroll. Några kommuner skiljer sig dock något. Nedan följer en sammanställning av kommunernas syfte med intern kontroll baserat på deras respektive intern kontroll dokument:

Kommun	Syfte med intern kontroll
Bjuv, Burlöv, Svalöv och Tomelilla	<ul style="list-style-type: none">• Ändamålsenlig och kostnadseffektiv verksamhet.• Tillförlitlig finansiell rapportering och information om verksamheten.• Efterlevnad av tillämpliga lagar, förordningar och riktlinjer.
Staffanstorp	<ul style="list-style-type: none">• Se till att verksamheten når sina mål med effektivitet, säkerhet och stabilitet.• Att informationen och rapporteringen om verksamheten och ekonomin är tillförlitlig och rättvisande.• Att verksamheten efterlever lagar, regler, avtal med mera.
Sjöbo	<ul style="list-style-type: none">• Fastställda mål i budget uppfylls och fastställda uppdrag genomförs.• Ändamålsenlig och kostnadseffektiv verksamhet.• Rättvisande redovisning, tillförlitlig finansiell rapportering och information om verksamheten.• Efterlevnad av tillämpliga lagar, föreskrifter och riktlinjer.• Skydd mot förluster eller förstörelse av tillgångar.• Eliminering eller upptäckt av allvarliga fel.• Ge underlag för kontinuerliga förbättringar.

Figur 7: Tabell över kommunernas syften med intern kontroll.

Vilka delar består den interna kontrollen av?

Samtliga intervjupersoner nämner att de ser likheter mellan deras interna kontroll och SKR:s riktlinjer. Däremot beskriver de att de har ett eget upplägg och att SKR:s riktlinjer endast fungerat som inspiration tillsammans med andra underlag vid framtagandet av deras interna kontroll. Kommunerna nämner bland annat att de även använt sig av COSO-modellen och andra kommuners interna kontroll för att forma sin egen.

De tre respondenterna på Sjöbo-, Staffanstorps och Tomelilla kommun identifierar att det måste finnas en organisation i bakgrunden som möjliggör den interna kontrollen. Exempelvis menar Jansson på Staffanstorps kommun att *“det behövs en organisation i botten. Ett system som riktar in vårt [Staffanstorps] fokus rätt”* (Personlig intervju, 20/04/2023). Hjelm på Sjöbo kommun nämner att organisationsmiljö, värderingar och strukturer är tre väsentliga faktorer som genomsyrar hela arbetet med intern kontroll utan att vara formaliserat.

Övriga kommuner identifierar riskanalysen som den första och även den mest centrala delen av intern kontroll. Till exempel nämner Delin Wemme på Burlövs kommun att *“hela processen börjar med riskanalys”* (Personlig intervju, 05/05/2023). Samtidigt noterar Dexe Andersson på Tomelilla kommun att den största delen handlar om riskanalysarbetet.

Den sammanslagna bilden är att kommunerna identifierar olika delar av den interna kontrollen. Dels nämner intervjupersonerna från respektive kommun olika delar och dessutom specificeras olika delar i deras intern kontrolldokument. Nedan följer en sammanställning för respektive kommun:

Kommun	Delar av den interna kontrollen
Bjuv	Strukturer, styrande dokument såsom reglemente, intern kontrollplan, riskanalyser, kontroller och uppföljning.
Burlöv	En riskanalys med sannolikhets- och konsekvensvärdering, kontrollmoment och uppföljning av kontrollmomenten.
Sjöbo	Strukturer, värderingar, organisationsmiljö, riskanalyser, kontrollaktiviteter och uppföljningar.
Staffanstorp	Robust organisation, riskanalyser som riktar arbetet, planerade åtgärder och kontroller samt uppföljning.
Svalöv	Riskanalyser, kontrollmoment och utvärdering av intern kontroll
Tomelilla	Tydlig ansvarsfördelning och tydlig översikt över verksamhetens alla processer, riskanalyser, kontrollaktiviteter av olika slag, information och kommunikation samt uppföljning och utvärdering för lärande och förbättring

Figur 8: Tabell över kommunernas delar av intern kontroll.

5.2 Den interna kontrollens delar

5.2.1 Robust organisation

Finns det en tydlig hierarki i kommunen och hur skulle du beskriva kommunens organisationsstruktur?

Det framgår från samtliga intervjuobjekt att kommunerna präglas av att vara hierarkiska. Hjelm på Sjöbo kommun beskriver det som att *“Den [kommunen] är väldigt hierarkisk, fullmäktige, kommunstyrelse, de olika förvaltningarna, nämnder och vi som anställda”* (Personlig intervju, 21/04/2023). Jansson på Staffanstorps kommun lyfter upp vikten av hierarkier: *“Det är nånstans alltid bra att man fastställer vem som ansvarar och beslutar över vad”* (Personlig intervju, 20/04/2023). I Staffanstorp kommuns årsredovisning framgår strukturen enligt följande: *“Grundläggande för att reglera ansvar och befogenheter inom olika områden är kommunens olika reglementen vilka beslutas av kommunfullmäktige”* samt

att: *“Respektive nämnd och styrelse har det fulla ansvaret för sin verksamhet och de beslut som ska fattas inom dess område. För att nå en större effektivitet och få en bra koppling mellan ansvar och befogenheter i organisationen beslutar varje nämnd och styrelse om en delegationsordning. Det betyder att nämnder och styrelsen reglerar vem som har rätt att fatta beslut på dess vägnar”* (Staffanstorps kommun, 2021).

Vem ansvarar för intern kontroll? Hur fördelas ansvaret?

I samtliga av de sex kommunerna är det kommunstyrelsen som har det övergripande ansvaret över den interna kontrollen. Exempelvis nämner Delin Wemme på Burlövs kommun att *“kommunstyrelsen är den som har det övergripande ansvaret över systemet för intern kontroll”* (Personlig intervju, 05/05/2023). Jansson, ekonomichef på Staffanstorps kommun, fyller i och nämner att *“det är kommunstyrelsen som fördelar ansvaret, i form av delegation.”* (Personlig intervju, 20/04/2023).

Gemensamt för samtliga kommuner är även att nämnderna har individuellt ansvar för att upprätthålla intern kontroll inom sitt verksamhetsområde. Till exempel nämner Andersson på Svalövs kommun att *“varje nämnd ansvarar för intern kontroll inom den egna verksamheten.”* (Personlig intervju, 04/05/2023). Nämndernas ansvar bekräftas även i samtliga intern kontrolldokument för respektive kommun. Exempelvis nämns i Tomelilla kommuns handbok för intern kontroll att *“nämnderna har det yttersta ansvaret för att utforma en god intern kontroll inom sina verksamheter och ska tillse att en organisation upprättas för den interna kontrollen.”* (Tomelilla kommun, 2022a).

Samtliga kommuner förklarar sedan att ansvaret fördelas ned till respektive förvaltningschef. Exempelvis nämner Dexe Andersson på Tomelilla kommun att *“det finns en ansvarig förvaltningschef inom varje verksamhet för att se till att den interna kontrollen genomförs.”* (Personlig intervju, 04/05/2023). Detta bekräftas även i Tomelilla kommuns reglemente för intern kontroll. Där beskrivs att: *“Förvaltningschefen har ansvaret att samordna och driva arbetet med den interna kontrollen inom sin organisation. Förvaltningschefen ansvarar även för att organisera arbetet och etablera rutiner, informera och kommunicera om hur den interna kontrollen ska utföras. Det innebär att förvaltningschefen har ansvar för att se till att delprocesser som riskanalys, riskåtgärder, uppföljning och bedömning genomförs.”* (Tomelilla kommun, 2021b).

I samtliga kommuner beskrivs sedan att ansvaret fördelas vidare till de verksamhetsansvariga cheferna. Jansson på Staffanstorps kommun förklarar att *“I den dagliga interna kontrollen som sker mer löpande, där styr ju respektive verksamhetschef hur den ska gå till”* (Personlig intervju, 20/04/2023). Även Sjöbo kommun förklarar detta i sitt reglemente för intern kontroll. Där nämns att de verksamhetsansvariga cheferna är skyldiga att följa beslutade regler och riktlinjer för intern kontroll samt att informera medarbetare om innebörden av dessa. Dessutom ska de *“verka för att medarbetarna arbetar mot uppställda mål och arbetsmetoder som används bidrar till en god intern kontroll”* (Sjöbo kommun, 2020a).

Både Staffanstorps- och Svalövs kommun specificerar att ansvaret stannar vid de verksamhetsansvariga cheferna. Exempelvis nämner Jansson på Staffanstorps kommun att *“I vår [Staffanstorps] organisation så stoppar ansvaret för intern kontroll vid respektive chef. Det är chefens ansvar, som en del av ledningsansvaret, att jobba med intern kontroll som ett system”* (Personlig intervju, 20/04/2023). Övriga kommuner hänvisar istället till att alla medarbetare har ett ansvar för att arbeta med intern kontroll. I Tomelilla kommuns reglemente för intern kontroll beskrivs exempelvis att *“Samtliga anställda i kommunen ... ska arbeta enligt de regler och anvisningar som har beslutats om intern kontroll. Alla anställda ska skyndsamt rapportera fel och brister i verksamheten till överordnad, som i sin tur ska rapportera vidare uppåt i organisationen så långt det behövs”* (Tomelilla kommun, 2021b).

På vilket sätt speglar organisationskulturen arbetet med den interna kontrollen?

I de intervjuer som genomförts nämner respondenterna på Staffanstorps- och Tomelilla kommun att intern kontroll speglar organisationskulturen på det vis att anställda hjälper varandra och att intern kontroll är en del i detta. De nämner även att det finns möjlighet för medarbetare att anmäla fel och brister. Dexe Andersson på Tomelilla kommun uttrycker det enligt följande: *“Jag tycker vi har en bra organisationskultur på så sätt att... Jag tycker att den interna kontrollen, rutinerna funkar bra. Där finns förbättringspotential men det finns det säkert på alla ställen. Det står tydligt i handboken om och hur man ska rapportera om där är brister, det är ju till närmaste chef och sen är det till chefen över”* (Personlig intervju, 04/05/2023). Jansson på Staffanstorps kommun uppger att hon upplever Staffanstorp som *“...en ganska platt organisation, vi har nära till varandra, nära mellan verksamheterna. Vi är tillräckligt små för att nyttja vår litenhet i att prata med varandra. Även att fråga varandra: ‘Hur har ni hanterat den här frågan?’ och att lära av varandra på olika sätt”* (Personlig

intervju, 20/04/2023).

Nilsson på Bjuvs kommun beskriver deras organisationskultur som relativt svag och att den borde vara starkare. Nilsson nämner nämligen att han ser *“vinningar av att ha en organisatorisk, kulturell, etablerad del och självsyn av intern kontroll”*. (Personlig intervju, 20/04/2023). Han nämner vidare att detta speglas i den interna kontrollen eftersom det främst är något som berör det övre skiktet av Bjuvs organisation. Av Sjöbo-, Svalövs- och Burlövs kommun besvarades inte frågan under intervjun och det framkommer inget av deras intern kontrolldokument.

Vilken roll spelar organisationskulturen i intern kontrollarbetet?

I Tomelilla kommun beskrivs organisationskulturen som en väsentlig del av den interna kontrollen. I deras reglemente för intern kontroll beskrivs exempelvis att *“förvaltningschefen ska etablera en god organisationskultur där intern kontroll ingår som en naturlig del i arbetet och att konkreta regler och anvisningar anpassade till den egna verksamheten utformas för att upprätthålla en god intern kontroll”* (Tomelilla kommun, 2021b). I Tomelilla kommuns handbok för intern kontroll beskrivs att organisationskulturen och klimatet är av stor betydelse för att kunna utveckla verksamhetens arbetssätt utifrån resultaten av intern kontrollarbetet (Tomelilla kommun, 2022a).

Även Jansson på Staffanstorps kommun medger att organisationskulturen är en central del av intern kontroll. Exempelvis nämner hon att *“Organisationskulturen är viktig i den här frågan”* och att *“Jag sa ju från början att det här är ledningens verktyg ... men vi kan ju inte vara överallt så det är ju ett teamarbete”* (Personlig intervju, 20/04/2023). I övriga kommuner nämns inte organisationskultur som en viktig del av den interna kontrollen av varken intervjuobjekt eller i några intern kontroll dokument.

Både Jansson på Staffanstorps kommun och Dexe Andersson på Tomelilla kommun lyfter upp att de har en visselblåsarfunktion för alla anställda. Jansson nämner exempelvis att *“Det är ju så att även om vi pratar om system och ansvar, så finns det alltid en visselblåsarfunktion för personalen, att anmäla och slå larm om riskförhållanden, olagligheter eller oetiska samband ... Så det är också en viktig del ifall något skulle hända eller inträffa”* (Personlig intervju, 20/04/2023). Dexe Andersson poängterar att *“vi*

[Tomelilla] har även den här visselblåsarfunktionen ... och då har vi ett samarbete med Sjöbo kommun. Så vi rapporterar till Sjöbo kommun, och de rapporterar till oss” (Personlig intervju, 04/05/2023).

Hur kommuniceras den interna kontrollen till och bland anställda inom kommunen?

Intervjupersonerna på Sjöbo-, Staffanstorps-, Svalövs-, och Tomelilla kommun förklarar att intern kontroll kommuniceras till och bland anställda i form av arbetsplatsträffar, medarbetarsamtal eller workshops. Hjelm i Sjöbo kommun förklarar det som följande: *“Vi har en arbetsplatsträff varje månad eller 10 gånger per år. Där tar vi upp om arbetsmiljö och vad som händer i den verksamheten. Då ska man ta upp intern kontroll kanske ett par gånger av de här mötena där man går igenom riskerna”* (Personlig intervju, 21/04/2023). Vikten av att kommunicera den interna kontrollen till medarbetare formuleras i Svalöv kommuns styrdokument för intern kontroll på följande vis: *“För att god intern kontroll ska råda måste det finnas kommunikationsvägar för att brister och synpunkter från alla medarbetare ska tas tillvara och värderas. Detta görs främst via ett riskanalyserbete. Resultatet av kontroller och riskanalyser ska kommuniceras med berörda medarbetare”* (Svalövs kommun, 2022a). Av Bjuvs- och Burlövs kommun förklaras det att de troligen inte är tillräckligt bra på att kommunicera intern kontroll till medarbetare inom kommunen och att det istället är något som stannar bland cheferna.

5.2.2 Riskanalys

Hur genomförs riskanalyser? Hur ser processen ut?

Flera av kommunerna arbetar utifrån en sammanställning av risker som löpande uppdateras i samband med att riskanalyser genomförs. Exempelvis förklarar Nilsson på Bjuvs kommun hur arbetet med denna lista ser ut: *“Man sätter sig ned och skummar igenom den bruttolista vi har med risker, tar bort risker som inte längre känns aktuella, lägger till risker som inte finns med av någon anledning.”* (Personlig intervju, 20/4/2023). Vissa av kommunerna beskriver istället detta som en grundläggande process av att identifiera riskerna. Till exempel beskriver Dexe Andersson på Tomelilla kommun att *“på hösten, ungefär i oktober månad, så sitter vi och ser över... Som då hösten 2022 tittade vi då på 2023 - ‘Vilka risker ser vi?’, och*

identifierar de utifrån en mall som är med i vår handbok.” (Personlig intervju, 04/05/2023).

Vid just framtagandet av risker lyfter Tomelilla kommun upp i sin handbok för intern kontroll specifika punkter som tas i beaktning. Dessa punkter är: (1) beskrivning av verksamheten, till exempel mål och verksamhetsplaner, processbeskrivningar, arbets- och rutinbeskrivningar; (2) avvikelserapporter eller liknande; (3) synpunkter och klagomål; (4) tidigare genomförda riskanalyser och (5) rekommendationer från extern/intern granskning (Tomelilla kommun, 2022a).

Av samtliga intervjuobjekt framkommer att kommunerna bedömer riskerna utifrån deras sannolikhet att inträffa samt dess konsekvenser vid ett eventuellt inträffade. Till exempel nämner Dexe Andersson på Tomelilla kommun att *“Vi [Tomelilla] har en riskvärdering, där sannolikheten är mycket liten, liten, stor eller mycket stor. Konsekvens som är mycket liten, liten, stor eller mycket stor”* (Personlig intervju, 04/05/2023). För att underlätta riskvärderingarna och i längden valet av risker att fokusera på under året har Dexe Andersson lagt till stödbeskrivningar av de olika sannolikheterna och konsekvenserna i handboken för intern kontroll. Exempelvis beskrivs stor konsekvens som *“Allvarlig skada. Stora störningar i verksamheten. Kan medföra betydande skada, både för kommunen och andra parter”* (Tomelilla kommun, 2022a). Tomelilla kommun använder sig även av en skala för att kunna jämföra och ranka riskerna mot varandra, där skalan sträcker sig från ett till sexton. I deras handbok för intern kontroll finns en matris som tydliggör denna skala. I matrisen multipliceras värdet av riskens sannolikhet med värdet av riskens konsekvens.

Nedan följer matrisen:

Riskvärdering

		Riskvärdering			
		1 Mycket liten	2 Liten	3 Stor	4 Mycket stor
Konsekvens	4 Mycket stor	4	8	12	16
	3 Stor	3	6	9	12
	2 Liten	2	4	6	8
	1 Mycket liten	1	2	3	4
		Sannolikhet			

Figur 9: Riskvärderingsmatris i handbok för intern kontroll (Tomelilla kommun, 2022a).

Även Burlövs-, Sjöbo- och Svalövs kommun lyfter upp att de använder sig av en skala för att ranka riskerna. Delin Wemme på Burlövs kommun beskriver exempelvis att: “man kan se det som ett årshjul... processen börjar med en riskanalys där man brainstormar ganska friskt för att få fram olika risker, utifrån det gör man en konsekvens och sannolikhetsanalys, skala ett till fyra, för att få en riskvärdering och utifrån den väljer man ut ett antal risker som ska granskas det året.” (Personlig intervju, 05/05/2023). Sjöbo kommun, som har en likadan skala som Tomelilla kommun, placerar risken i en tabell utifrån värdet av risken:

Riskvärde	Åtgärder
1-3	Inget agerande krävs, vi accepterar riskerna
4-8	Håll under uppsikt, uppmärksamhet krävs
9-12	Reducera riskerna, åtgärd krävs. Bör tas med i kontrollplan
16	Direkt åtgärd krävs, minimera riskerna.

Figur 10: Tabell över riskvärden (Sjöbo kommun, 2020b).

Något som sticker ut i kommunernas riskanalysarbete är Bjuvs kommun där Nilsson beskriver att de har svårt att jämföra och ranka riskerna mot varandra. Han förklarar att även fast de värderar riskerna efter sannolikhet och konsekvens finns inget fungerande system för att jämföra och välja ut rätt risker att fokusera på. Nilsson anser därför att rankingen av risker blir godtycklig.

Staffanstorps kommun förklarar inte sin process för att värdera risker, varken under intervjun eller i sina intern kontroll dokument.

Vilka typer av risker kan uppstå i organisationen?

Följande fyra kommuner har tydliga instruktioner och riktlinjer för vilka typer av risker som kan uppstå i organisationen: Burlövs-, Sjöbo-, Svalövs- och Tomelilla kommun. Sjöbo lyfter upp risker utifrån följande kategorier i sitt reglemente för intern kontroll: “verksamhetsrisker; förtroenderisker; ekonomi/finansiella risker; HR-risker; kommunikationsrisker; informationssäkerhetsrisker; risker vid upphandling/inköp; arbetsmiljörisker och övriga risker” (Sjöbo kommun, 2020a).

Svalövs kommun lyfter i sina instruktioner för intern kontroll upp följande riskkategorier: “omvärldsrisker; verksamhetsrisker; förtroenderisker; legala risker; finansiella risker; redovisningsrisker och IT- och informationssäkerhetsrisker” (Svalövs kommun, 2022).

Tomelilla kommun tar upp följande riskkategorier i sin handbok för intern kontroll: “omvärldsrisker; verksamhetsrisker; finansiella risker; risker för förtroendeskada; bristande efterlevnad av regelverk; redovisningsrisker; legala risker och IT-baserade risker” (Tomelilla kommun, 2022a).

Även Burlövs kommun lyfter upp olika riskkategorier och exempel på risker som kan förekomma i sin handbok för intern kontroll: “Omvärldsrisker, till exempel befolkningsförändringar; Finansiella risker, till exempel risken att inte uppnå en budget i balans; Legala risker, till exempel ny lagstiftning; Verksamhetsrisker, till exempel kvalitetsfrågor och att inte uppnå fastställda mål; Redovisningsrisker, kan innebära att underlag och antaganden är felaktiga; Bristande efterlevnad av regelverk, inte följer interna

styrdokument, policys eller rutiner; Risken för förtroendeskada, till exempel bisysslor som kan ha negativ inverkan; och IT-baserade risker, mot bakgrund av en högre grad av digitalisering” (Burlövs kommun, 2022a).

I Staffanstorps- och Bjuvs kommun framkommer det varken under intervjuerna eller i interna dokument vilka riskkategorier som tas i beaktning i riskanalysen.

Tomelilla urskiljer sig från samtliga kommuner genom att lägga fram en mall för att dokumentera en risklista innehållandes följande punkter:

- riskid,
- riskkategori,
- risk,
- sannolikhet,
- konsekvens,
- riskvärde,
- vidare hantering. Ange om risken är acceptabel, om befintliga åtgärder/inbyggda kontroller bedöms räcka, om risken är föremål för granskning eller om risken medför direktåtgärder,
- vem som är ansvarig,
- förklaring och motivering till hur bedömningen av den vidare hanteringen gjorts,
- om risken ska vidare till den interna kontrollplanen eller inte. Samtliga direktåtgärder ska listas i planen samt de risker som har höga riskvärde eller prioriteras av annat skäl (Tomelilla kommun, 2022a).

5.2.3 Planerade åtgärder och kontroller

Hur genomförs kontrollaktiviteter?

Arbetet med kontrollaktiviteter är något som inom samtliga studerade kommuner sker löpande under året. Kontrollmoment utförs både genom manuella moment i form av till exempel utbildningar, som Hjelm i Sjöbo kommun beskriver: *“Så det [intern kontroll] ska ju alla jobba med, alla enheter då. Vi har haft utbildning för cheferna som sen ska utbilda, visa för sina enheter”*. Även automatiska kontrollmoment finns i kommunerna i form av inbyggda

kontroller i ekonomisystem och liknande. I Tomelillas handbok för intern kontroll definieras dessutom vad som ska åtgärdas och vilka rutiner, processer samt system som ska kontrolleras, hur och när detta ska ske, vem som ansvarar för och hur rapportering ska ske. I handboken lyfts även vanliga områden som kontrollmoment kan utformas ifrån, de som tas upp är följande: verksamhet och organisation, personal, ekonomi, administration samt oegentligheter, mutor och jäv (Tomelilla kommun, 2022a). Därutöver beskrivs det i handboken att olika typer av kontrollmoment kan passa in för olika situationer. Vad som passar ska bedömas från situation till situation. De olika kategorierna av kontrollmoment kan delas in enligt följande: Kontroll av kunskap, dokument- och databaskontroll, kontroll av utfört arbete, uppföljningar, utvärderingar och utredningar, incident- och avvikelserapportering samt vardagskontrollmoment (Tomelilla kommun, 2022a).

Vilka typer av kontrollaktiviteter genomförs?

Gemensamt för samtliga kommuner är att de gör skillnad på riktade och specifika kontrollmoment jämfört med mer generella och förebyggande kontrollmoment. De riktade kontrollmomenten kan exempelvis, enligt Jansson på Staffanstorps kommun, gå ut på att *“Ekonomiavdelningen kör sina betalningsfiler genom ett filter för att kontrollera leverantörerna mot svensk handelslista för företag man inte bör ha affärer med.”* (Personlig intervju, 20/04/2023). Ett generellt kontrollmoment förklaras enligt Hjelm på Sjöbo kommun: *“Utbildningar gentemot personalen är en av de aktiviteter som används för att förstärka den interna kontrollen.”* (Personlig intervju, 21/04/2023). Något som urskiljer kommunerna i deras arbete med dessa två typer av kontrollmoment är bland annat Bjuv, där Nilsson förklarar att de har färre kontrollmoment som endast kräver ett ja eller nej för att bocka av dem. Han nämner sedan att: *“Vi [Bjuv] har färre kontrollmoment men vi ser i alla fall värdet av att ha dem lite mer krävande i termer av undersökningar och analys”* (Personlig intervju, 20/04/2023). Även Burlöv sticker ut lite, eftersom deras mer generella och löpande kontrollmoment inte ses som en del av den interna kontrollen. Delin Wemme beskriver detta på följande sätt: *“Intern kontroll är moment som man politiskt beslutar att titta på. Sen sker det alltid egenkontroll inom de olika verksamheterna, ex inom ekonomisidan med kontrollfunktioner inom fakturasystem eller lönesystemet, både it-mässigt men också manuellt som stickprov. Det sker löpande hela tiden och ingår inte i den interna kontrollen formellt sett. Det kallar vi [Burlöv] egenkontroll”* (Personlig intervju, 05/05/2023).

5.2.4 Uppföljning

Hur utvärderas den interna kontrollen och hur ofta görs det?

Alla studerade kommuner utvärderar sitt arbete med intern kontroll. I Bjuvs-, Burlövs- och Svalövs kommun sker uppföljning av intern kontroll en gång per år, i Sjöbo kommun två gånger och i Tomelilla kommun genomförs detta tre gånger per år. Staffanstorps kommun redovisar inte någon specifik mängd tillfällen som uppföljning ska utföras. Ett genomgående tema är att uppföljningen sker i form av en rapport från respektive nämnd som sedan sammanställs och rapporteras till kommunfullmäktige/kommunstyrelse. Rapporteringen av uppföljningen som sammanställs förklaras i Burlöv kommuns reglemente för intern kontroll enligt följande: *“Nämnden skall i samband med att verksamhetsberättelsen lämnas till kommunstyrelsen rapportera resultatet från uppföljningen av den interna kontrollen. Rapportering skall samtidigt ske till kommunens revisorer”* (Burlövs kommun, 2015)

5.3 Budget

Hur väl följs budgeten?

Som går att utläsa av nedanstående tabell (se figur 11) har Staffanstorps- och Burlövs kommun under den valda femårsperioden i genomsnitt haft lägre nettokostnader än budgeterat. Sjöbo- och Tomelilla kommun har i snitt redovisat nettokostnader i linje med budget medan Svalövs- och Bjuvs kommun i genomsnitt redovisat nettokostnader som överstigit deras budgeterade nettokostnader.

Kommun	2017	2018	2019	2020	2021	Snitt	Standard avvikelse
Staffanstorps	0,0323	0,0219	0,0285	0,0387	0,0304	0,03036	0,0061
Burlöv	0,0453	0,0331	-0,0054	0,0100	0,0226	0,02112	0,0197
Sjöbo	0,0086	0,0262	-0,0017	0,0091	0,0109	0,00014	0,0155
Tomelilla	-0,0111	-0,0156	-0,0094	0,0133	0,0091	-0,00267	0,0131
Svalöv	-0,0283	-0,0156	-0,0141	-0,0078	-0,0568	-0,02452	0,0195
Bjuv	-0,0080	-0,0163	-0,0149	-0,0189	-0,0770	-0,02702	0,0282

Figur 11: Tabell över de utvalda kommunernas budgetföljsamhet gällande budgeterade nettokostnader för åren 2017 - 2021, deras snitt och standardavvikelse, uttryckt i decimalform.

Hur ser kommunens budgetprocess ut?

Ett genomgående tema från intervjuerna är tre delar som uppfattats vara en del av samtliga studerade kommuners budgetprocess. Dessa delar är en tillbakablick på tidigare års budget, någon form av omvärldsanalys och prognoser för framtiden. Jansson på Staffanstorps kommun beskriver att hon tittar på den budget som kommunen har under nuvarande år. Jansson utgår ifrån den och räknar sedan på följande kriterier: *“Okej till nästa år då, hur mycket mer skattemedel har vi att hantera? Har vi lite mer skattemedel? Förmodligen. Sen har vi också ett antal kostnader som ökar, det är löneökningar, det är inflation, det är hyror som ökar och så vidare”* (Personlig intervju, 20/04/2023). I Tomelillas budgetdokument för 2021 beskrivs budgetprocessen enligt följande: *“Årets budgetprocess inleddes med en omvärldsdag i januari. Temat var hur Tomelilla kommun påverkas av trender i omvärlden. Deltog gjorde kommunstyrelsen, presidierna från fullmäktige, familjenämnden, vård- och omsorgsnämnden, kultur- och fritidsnämnden, byggnadsnämnden, samhällsbyggnadsnämnden, överförmyndarnämnden samt ledande tjänstepersoner. Olika*

omvärldstrender belystes och den ekonomiska utvecklingen för kommande planperiod redovisades. Under året har samråd med de kommunala bolagen och med förbunden hållits. Samrådet syftar till att få en redogörelse av föregående års bokslut och budgetförutsättningar för 2021” (Tomelilla kommun, 2021a).

Hur viktigt är det för kommunen att följa sin budget?

Samtliga intervjupersoner från kommunerna uppger att de anser att det är viktigt att följa budgeten. Däremot motiveras vikten av det olika för respektive kommun. Det finns alltså skillnader i hur viktigt det anses vara. Nedan följer en sammanställning av kommunernas motiveringar:

Kommun	Motivering
Bjuv	Det är viktigt, men det är inte “hela världen” om det uppstår avvikelser så länge det går att täcka upp för underskott.
Burlöv	Det är oerhört viktigt, men det är inte det som står på sista raden som är viktigast utan snarare vad de lyckats leverera till medborgarna.
Sjöbo	Det är viktigt vilket motiveras av att budgeten är politikernas ambition och att det ska följas.
Staffanstorps	Kommunen och chefer ska hantera verksamheten utifrån den ekonomi de blivit tilldelade, det är en avvägning mellan att hålla budget och inom den ramen kunna leverera verksamhet.
Svalöv	Det är viktigt på grund av balanskravet. Men en negativ avvikelse på 1% ses fortfarande som godkänt.
Tomelilla	Det är viktigt eftersom det är ett styrinstrument och politikens sätt att bestämma var resurser ska användas.

Figur 12: Tabell över motiveringar för hur viktigt det är att följa budgeten.

Kommuniceras budget och budgetmål till anställda?

Av intervjupersonerna på Bjuvs- och Sjöbo kommun beskrivs det som att budgeten främst kommuniceras till chefer, det nämns inte att denna kommunikation fördelas vidare till andra anställda. På Burlövs-, Svalövs- och Tomelilla kommun beskrivs det som att budgetrelaterad kommunikation även går ut till övriga anställda på kommunen. Dexe Andersson på Tomelilla kommun formulerar det på följande vis: *“Det är det enda man pratar om”*. I Staffanstorps kommun framgår det inte direkt hur budget kommuniceras men Jansson beskriver att ekonomi och budget är högt upp på dagordningen.

Hur ofta följs budgeten upp under året?

Det framgår att antalet budgetprognoser och uppföljningar skiljer sig mellan de kommuner som studerats. Bjuvs- och Staffanstorps kommun följer upp sin budget en gång per år i samband med att årsredovisningen sammanställs. I Burlövs kommun sker uppföljning av budgeten två gånger per år, en gång vid delårsrapporten och en gång vid årsredovisningen. Tomelilla kommun följer upp sin budget tre gånger per år, inklusive inför årsredovisningen. Sjöbo- och Svalövs kommun genomför budgetuppföljningar vid sex tillfällen under ett år inklusive inför årsredovisningen.

Vad blir åtgärderna om det upptäcks under året att budgeten inte följs?

Kommunerna har varierande attityd kring vilka typer av åtgärder som kan sättas in om det under året upptäcks att nämnderna inte kommer klara av att följa sin uppsatta budget. Delin Wemme på Burlövs kommun förklarar hur de arbetar med åtgärder: *“Vid varje uppföljningstillfälle träffar kommunstyrelsens arbetsutskott nämnderna och diskuterar resultatet oavsett om det är bra eller dåligt, tidigare diskuterade man bara om det gick dåligt. Prognostiserar man ett underskott måste nämnden ta fram en åtgärdsplan där man beslutar vilka åtgärder man ska vidta för att få budget i balans.”* (Personlig intervju, 05/05/2023). Även Dexe Andersson på Tomelilla kommun förklarar att nämnderna kan behöva ta fram handlingsplaner över åtgärder som ska vidtas för att uppnå en budget i balans. Sjöbo kommun är noggranna med att sätta in åtgärder direkt om det vid uppföljningen av budgeten märks att någon nämnd inte följer sin plan. Hjelm på Sjöbo kommun berättar att de ibland sätter in extra uppföljningar när det under året märks att budgeten är svår att följa, som en av åtgärderna. Vidare berättar Hjelm att nämnderna kan behöva upprätta konkreta åtgärdsplaner för att åtgärda de avvikelser som de prognostiserat. Även Svalöv följer Sjöbos exempel, med

extra uppföljningar i kombination med åtgärdsplaner för att motverka ett prognostiserat budgetunderskott. I Bjuvs kommun vidtas inte några åtgärder alls. Av Staffanstorps kommun framkommer det inte vilka åtgärder som vidtas om de skulle märka att budgeten inte kommer att följas.

Är riskanalyser en del vid framtagandet av budget?

Burlövs-, Sjöbo-, och Tomelilla kommun ser omvärldsanalysen som en riskanalys som genomförs vid framtagandet av budgeten. Dexe Andersson beskriver följande: *“Vi startar ju budgetprocessen i januari, och då är ju redan internkontrollplanen beslutad. Men det man gör i budgetprocessen... vi börjar då med en omvärldsdag och då pratar man ju omvärldshändelser och risker, och då får ju varje nämnd komma in med sina utmaningar och möjligheter, så det är ju också en riskanalys.”* (Personlig intervju, 04/05/2023). Nilsson på Bjuvs kommun nämner däremot att han inte anser att riskanalysen är en del vid budgetframtagandet. För Staffanstorps- och Svalövs kommun framkommer inte att riskanalyser är en del vid framtagande av budget.

6. Analys

I följande avsnitt analyseras det empiriska materialet. Analysen är strukturerad efter studiens frågeställningar. Det vill säga först följer ett avsnitt om kommunernas generella arbete med intern kontroll och hur det kan kopplas till både den praktiska- och den teoretiska referensramen. Detta avsnitt är strukturerat efter de rubriker som finns i det empiriska materialet. Vidare följer ett avsnitt om de samband som kan identifieras mellan detta arbete och kommunernas budgetprocess respektive budgetkontroll. Som bas till detta avsnitt, används den teoretiska referensramen och den konceptuella modellen för att analysera empirimaterialet. Detta avsnitt är strukturerat efter de olika sambanden som identifierats i den konceptuella modellen samt nya samband som kan identifieras av det empiriska materialet. Till sist analyseras i vilken utsträckning intern kontroll stödjer budgetföljsamhet.

6.1 Hur arbetar de sex utvalda kommunerna med intern kontroll?

Syn och Syfte med intern kontroll

Bjuvs-, Burlövs-, Svalövs- och Tomelilla kommun definierar alla sitt syfte med den interna kontrollen precis likadant som Haglund, Sturesson och Svensson (2005). Det vill säga att syftet med den interna kontrollen är att uppnå följande mål:

- Ändamålsenlig och kostnadseffektiv verksamhet.
- Tillförlitlig finansiell rapportering och information om verksamheten.
- Efterlevnad av tillämpliga lagar, förordningar och riktlinjer.

Staffanstorps kommun skiljer sig lite från denna definition då de exempelvis inte har med “ändamålsenlig och kostnadseffektiv verksamhet” i sitt syfte. Istället nämns att syftet bland annat är att uppnå sina mål med effektivitet, säkerhet och stabilitet (Staffanstorps kommun, 2023). Sjöbo kommun har med samtliga av målen i Haglund, Sturesson och Svenssons (2005) definition, men utvecklar sitt syfte med ytterligare fyra mål. I deras syfte ingår också: (1) Fastställda mål i budget uppfylls och fastställda uppdrag genomförs; (2) Skydd mot förluster eller förstörelse av tillgångar; (3) Eliminering eller upptäckt av allvarliga fel; och (4) Ge underlag för kontinuerliga förbättringar (Sjöbo kommun, 2020a). Sjöbo kommun har

sålledes identifierat ett större syfte med den interna kontrollen än övriga kommuner.

SKR (2019) har som tidigare nämnts identifierat fyra byggstenar som en intern kontroll ska innehålla. Byggstenarna har identifierats i följande ordning: (1) robust organisation; (2) riskanalys; (3) planerade åtgärder och kontroller; samt (4) uppföljning (SKR, 2019). Samtliga kommuner nämner i intervjuerna att deras egna interna kontroll liknar SKR:s riktlinjer och att deras arbete inte skiljer sig väsentligt. Dock uppkommer det flera noterbara skillnader mellan delarna som kommunerna identifierar och de som SKR har identifierat. Först och främst är det två av kommunerna som identifierar riskanalyserna som steg ett. Exempelvis nämner Andersson på Svalövs kommun att riskanalyserna är den första delen av deras interna kontroll, följt av kontrollmoment och utvärdering av intern kontroll. Även Delin Wemme på Burlövs kommun nämner riskanalys som den första delen av deras interna kontroll, följt av kontrollmoment och uppföljning av kontrollmoment. Enligt SKR:s riktlinjer (2019) ger en robust organisation grundläggande förutsättningar för en god intern kontroll. Att inte identifiera organisationen som en del av den interna kontrollen behöver dock inte betyda att dessa kommuner inte har en väl fungerande organisation i grunden, utan tyder eventuellt bara på att de inte identifierar det som del av den interna kontrollen. Samtidigt är det också vissa av kommunerna som identifierar att det först och främst måste finnas en organisation eller ett system i botten. Exempelvis nämner Jansson på Staffanstorps kommun att en grundläggande del av den interna kontrollen är att det finns en organisation i grunden som riktar in fokuset rätt. I Staffanstorps kommunkoncerns ekonomistyrdirektiv bekräftas att en robust organisation är en del av deras interna kontroll. Även Tomelilla kommun identifierar att en organisation utgör grundläggande förutsättningar för den interna kontrollen. Deras interna kontroll består nämligen av: Tydlig ansvarsfördelning och tydlig översikt över verksamhetens alla processer, följt av riskanalyser, kontrollaktiviteter, information och kommunikation samt slutligen uppföljning och utvärdering.

Robust Organisation

Den byråkratiska skolan beskriver vad som kännetecknar en byråkratisk organisation (Weber, 1922 refererad i Dash & Padhi, 2020). Denna utgör en väsentlig del i en robust organisation. En byråkratisk organisation består av: uppdelning av arbete, stark hierarki samt väl utformade regler och bestämmelser (Weber, 1922 refererad i Dash & Padhi, 2020). Gemensamt för samtliga studerade kommuner är att de är hierarkiska och med en tydlig arbets- och

ansvarsfördelning. Något som enligt Arwinge (2014) är grundläggande för en fungerande intern kontroll. Dessutom framkommer det av empirin att kommunerna har väl utformade regler, riktlinjer och bestämmelser. Således kan samtliga kommuner karaktäriseras som byråkratiska när det kommer till intern kontrollarbetet.

Vissa delar som faller in under en robust organisation bedöms fungera liknande mellan kommunerna och andra delar inte. Först och främst indikerar det empiriska materialet på att samtliga kommuner kategoriseras av en vertikal struktur. Enligt Daft, Murphy och Willmott (2020) är vertikala organisationer designade för kontroll och effektivitet vilket stämmer väl överens med vad intern kontroll ökar möjlighet för enligt tidigare forskning (Doyle, Ge & McVay, 2007; Ashbaugh-Skaife, Collins & Kinney Jr, 2007; Feng, Li & McVay, 2009; Chen, Lai & Liu, 2020; Costello & Wittenberg-Moerman, 2011; Dhaliwal et al. 2011; Li et al. 2012; Cheng, Dhaliwal & Zhang 2013; Clinton, Pinello & Skaife, 2014).

Enligt Moon et al. (2021) tenderar vertikala organisationer att vara hierarkiska, snäva och formella, karaktäriserade av centraliserad makt, kontroll samt beslutsfattande, stela kommunikationskanaler och kräver strikt efterlevnad av formella regler. I stort faller dessa attribut in på samtliga kommuner. Exempelvis framkommer det ur det empiriska materialet att kommunerna har en stark hierarki och att de anställda har en tydlig kommandokedja. Inom just intern kontroll innebär detta att de vet vilka de rapporterar till och av vem som beslut fattas. Dessutom framkommer att kommunerna har en centraliserad makt, kontroll och beslutsfattande av den interna kontrollen. Kommunerna beskriver att kommunstyrelsen har det övergripande ansvaret och har den avgörande rösten i beslutsfattandet. Kommunstyrelsen fördelar sedan ansvaret nedåt i kommandokedjan.

Enligt Child (1984) måste dock en välpresterande organisation ha strukturella komponenter av både vertikal och horisontell karaktär. En horisontell komponent som ska ingå i organisationsstrukturen är ett system för att säkerställa effektiv kommunikation och koordination mellan olika avdelningar i organisationen (Child, 1984). Av det empiriska materialet framkommer att Sjöbo-, Staffanstorps-, Svalövs- och Tomelilla kommun har system för effektiv kommunikation och koordination av intern kontroll. Exempelvis nämns att kommunikation i form av arbetsträffar, workshops och medarbetarsamtal är en prioriterad del av den interna kontrollen. Bjuvs- och Burlövs kommun kan däremot inte anses ha denna

horisontella komponent vilket i linje med Daft, Murphy och Willmott (2020) kan antas minska möjligheten till lärande och utveckling.

Gällande arbetet med intern kontroll i sig beskrivs det av Bjuvs- och Burlövs kommun att det främst är något som berör högre uppsatta medan det i Sjöbo-, Staffanstorps-, Svalövs- och Tomelilla kommun är något som berör och påverkas av samtliga anställda i högre utsträckning. Det kan peka på att intern kontroll är mer integrerat i verksamheten för dessa fyra jämfört med övriga kommuner. Huruvida denna skillnad har någon inverkan på hur väl den interna kontrollen fungerar är däremot svårt att fastställa.

Kultur är som tidigare nämnts en viktig del av organisationer och kan bidra till förenkling av arbetsuppgifter samt beslutsfattning för anställda vid avsaknad av policys (Duncan, 1989). Organisationens kultur förenklar också dagliga arbetsrutiner och styr vilket beteende som är önskvärt inom organisationen (Mallak, 2001) Även Pfister (2009) pekar på vikten av organisationskultur och menar att den är väsentlig för en effektiv intern kontroll. Något förvånande är därför att flera av de studerade kommunerna inte benämner organisationskultur som en del i deras interna kontroll. Staffanstorps- och Tomelilla kommun utgör undantag, de ser organisationskultur som en bidragande del i arbetet med intern kontroll. De kommuner som idag inte har, eller i alla fall inte uppfattar organisationskultur som en grundläggande del av sin interna kontroll går utifrån Duncans (1989) och Mallaks (2001) teorier miste om de positiva konsekvenser som organisationskultur medför.

Risakanalys

Chapman (1997) menar att riskanalyser är en del av alla välfungerande organisationer. Av empirin framkommer att samtliga kommuner arbetar med riskanalyser som en del av den interna kontrollen. Den sammantagna bilden från teori och empiri är att riskanalysen utgör en väldigt betydande del av arbetet med intern kontroll. På grund av detta är det viktigt att riskanalyser utförs på ett korrekt och effektivt sätt. Av empirin framgår att Tomelilla kommun tillhandahåller noggrannare och tydligare riktlinjer för hur arbetet med riskanalyser ska utföras i jämförelse med övriga kommuner. Att detta förbättrar kvaliteten på och nyttan av riskanalysen är inte en garanti men den tillämpade teorin om riskanalysen, PRAM, indikerar emellertid detta eftersom den förklarar, tydliggör och delar upp riskanalysprocessen i sju olika steg där varje steg representerar en specifik del av processen (Chapman, 1997). Av

PRAM-modellen framgår det att alla delar behöver vara närvarande för att riskanalysarbetet ska fungera optimalt (Chapman, 1997). Således leder det till antagandet att de kommuner som har väl beskrivna riktlinjer och handlingsplaner för riskanalyser kommer ha goda förutsättningar för att lyckas med riskanalysarbetet. En ytterligare detalj som sticker ut i det empiriska materialet är att Bjuvs kommun nämner svårigheten i att värdera riskerna mot varandra. Detta kan tyda på att Bjuvs system för att ranka riskerna mot varandra inte fungerar önskvärt, något som är av stor vikt enligt *estimate*-fasen i PRAM (Chapman, 1997). Detta kan leda till en ökad risk för att kommunen väljer ut fel risker att fokusera på.

Planerade åtgärder och kontroller

Enligt Haglund, Sturesson och Svensson (2005) kan kontrollmoment genomföras på två olika sätt, dels kan kontrollmomenten vara riktade mer specifikt mot kontroller av processer eller rutiner och dels kan de verka mer generellt mot riskminimering. Vidare ska kontrollmomenten i sig vara knutna till de tidigare riskanalyser som gjorts enligt PRAM (Chapman, 1997). Detta är något som samtliga kommuner nämner att de gör, däremot finns det vissa skillnader i typen av kontrollmoment som utförs, det vill säga om de är mer riktade eller mer generella. Burlövs kommun gör en tydlig distinktion mellan dessa två, då de inte ser generella kontrollmoment som en del av intern kontroll, utan att de istället går under någonting som Burlöv benämner egenkontroll, vilket går emot vad teorin beskriver. En tänkbar effekt av detta kan vara att kontrollmomenten inte följs upp lika väl som om de hade hört till den interna kontrollen. En annan tänkbar konsekvens kan vara att kvaliteten på kontrollerna kan skilja mycket mellan de olika verksamheterna i kommunen. Utöver det beskriver alla kommuner ett liknande förhållningssätt till sina kontrollmoment. De ska vara knutna till riskmoment. Skillnaden som finns mellan dem är antalet gånger per år som kontrollerna följs upp. Detta kan leda till att chansen för att förebygga risker varierar. Ju fler kontrollmoment som genomförs per år, desto större är chansen att brister upptäcks i tid. En sista punkt som utmärker sig i kommunernas arbetssätt med kontrollmoment är Bjuv som nämner att de försöker arbeta mer med de generella kontrollmomenten kontra de specifika, jämfört med vad andra kommuner gör. De generella kontrollmomenten är visserligen viktiga, men har kommunen för få specifika kontroller av processer och rutiner riskerar de att missa enkla brister som kan få stora konsekvenser. Förslagsvis bör en organisation se till att dessa fungerar först, innan de riktar in sig på de mer generella kontrollerna.

Uppföljning

Ferriera och Otley (2009) förklarar i sin studie att utvärdering av prestationer är av stor vikt för att styrningen i stort ska fungera. Ur ett intern kontroll-perspektiv kan detta ses som att uppföljning av intern kontroll är viktigt för att den interna kontrollen i stort ska fungera. Även Arwinge (2014) pekar på vikten av att bevaka och följa upp den interna kontrollen. Arwinge (2014) menar dessutom att detta bör ske genom specifika utvärderingar, hängivna till den interna kontrollen. Övergripande uppföljning av arbetet med intern kontroll inom de studerade kommunerna sker en gång per år i Bjuvs-, Burlövs- och Svalövs kommun, medan det sker två gånger i Sjöbo kommun samt tre gånger i Tomelilla kommun. I Staffanstorps kommun framkommer ingen information kring hur ofta den interna kontrollen utvärderas. Huruvida de olika kommunernas arbete med uppföljning av intern kontroll är välfungerande är svårt att tyda endast utifrån hur många gånger per år de följer upp den. Men det faktum att intensiteten skiljer sig visar möjligtvis på hur olika högt de prioriterar sin interna kontroll. Att Tomelilla ser över sin interna kontroll två gånger mer än Bjuvs- Burlövs- och Svalövs kommun per år bör möjliggöra för ett bättre arbete med intern kontroll i stort. Även Sjöbo kommun, med två övergripande uppföljningar, bör ta del av dessa fördelar över de övriga kommunerna.

6.2 Vilka samband finns mellan intern kontroll och budgetprocessen respektive budgetkontroll?

I den teoretiska referensramen formulerades olika teoretiska samband mellan intern kontroll och budgetprocessen respektive snäv budgetkontroll. Dessa samband formulerades dels med hjälp av tidigare forskning men även med hjälp av jämförelse av teorier kopplade till de olika faktorerna och landade slutligen i den konceptuella modellen. I detta avsnitt jämförs det empiriska materialet med de identifierade sambanden från den konceptuella modellen. Vidare diskuteras nya samband som uppkommit ur empirin.

Samband 1: Robust organisation --- Låg tolerans för budgetavvikelse

Samtliga intervjupersoner anser att det är viktigt för kommuner att följa sin utsatta budget. Dock lyfts av somliga kommuner olika omständigheter som ökar förståelsen för, och minskar konsekvensen, av att inte följa budgeten. Detta i sin tur leder till tron att en lika låg tolerans

för budgetavvikelser, vilket är en av attributen för snäv budgetkontroll som Van der Stede (2001) nämner, inte råder mellan kommunerna.

Om intervjupersonernas svar speglar kommunens organisationskultur på frågan om hur viktigt det är att följa budget, kan låg tolerans för budgetavvikelser uppfattas vara en del av de värderingar, normer och gemensam tro som existerar inom en organisation vilket är de tre delar som organisationskultur består av (Duncan, 1989). Det framgår under intervjuerna att en avvägning ständigt görs mellan att leverera god samhällsservice och att följa budgeten. Förändrade förutsättningar, svåra ekonomiska tider och fortsatt leverans av god samhällsservice kan vara förmildrande omständigheter som ökar förståelsen för att budgetavvikelser uppkommer. Sådana omständigheter och prioriteringar som kan påverka vikten av budgetföljsamhet lyftes framförallt upp av intervjupersonerna på Bjuvs-, Burlövs-, Staffanstorps- och Svalövs kommun (se *figur 12*). Det uppfattas således som att dessa kommuner inte har lika låg tolerans för budgetavvikelser som de två resterande kommunerna. De två kommuner som inte tolererar budgetavvikelser uppvisar även en god följsamhet av sina budgeterade nettokostnader.

Utifrån detta kan låg tolerans för budgetavvikelser ses som något, i vissa kommuner, väldigt närvarande och viktigt. Den teoretiska kopplingen mellan en robust organisation, genom organisationskultur, och låg tolerans för budgetavvikelser kan således beskrivas stämma i stor utsträckning.

Samband 2: Robust organisation --- Intensitet i budgetrelaterad kommunikation

I den konceptuella modellen i avsnitt 3.3 kopplas robust organisation, i form av system som tillåter effektiv kommunikation (Duncan, 1989), till intensitet i budgetrelaterad kommunikation (Van der Stede, 2001) ihop för att beskriva ett samband mellan intern kontroll och snäv budgetkontroll. De utförda intervjuerna visar att budget och budgetmål är något som kommuniceras till och finns vetskap om bland alla anställda i Burlövs-, Svalövs- och Tomelilla kommun medan det inte framgår helt av Staffanstorps kommun. I Sjöbo- och Bjuvs kommun beskrivs budgeten som något som främst berör chefer. För att främja kommunikation inom organisationen behövs en tydlig struktur inom organisationen (Duncan, 1989). Utifrån empirin uppfattas att samtliga kommuner har en tydlig struktur i sin organisation. Trots detta skiljer sig mängden och utsträckningen av budgetrelaterad

kommunikation mellan kommunerna. Detta leder till att det samband som den konceptuella föreslår inte kan anses finnas stöd för utifrån den insamlade empirin

Samband 3: Riskanalys ←→ Kalkyl av framtida händelser → Framtagande av budget

Arbetet med riskanalyser förklaras av steg ett till steg sju i PRAM-teorin (Chapman, 1997). Att riskanalyser som en del av intern kontroll teoretiskt kopplats till kalkyl av framtida händelser, ett steg i budgetprocessen (Wildavsky, 1975), grundas i att väl genomförda riskanalyser bör innehålla kalkyler för framtida händelser, ur ett ekonomiskt perspektiv, och på så vis påverka framtagandet av budget. Som beskrivs i empiri avsnittet anser Burlövs-, Sjöbo-, och Tomelilla kommun riskanalyser som en del i sin budgetprocess och benämns som omvärldsanalys. Detta gör inte Bjuv och framkommer inte av Staffanstorps- eller Svalövs kommun. Att Sjöbo- och Tomelilla kommun, som konsekvent följt sin budget, ser riskanalysen som en del i budgetprocessen stödjer det samband som modellen föreslår. Det faktum att även Burlövs kommun identifierat riskanalys som en del i budgetprocessen gör dock att sambandet försvagas utifrån empirin. Som beskrivs i avsnitt 6.1 under *Riskanalys* tillhandahåller Tomelilla kommun noggrannare och tydligare riktlinjer för riskanalyser jämfört med de andra kommunerna vilket, utöver att det ingår i budgetprocessen, också kan anses vara en faktor som bidrar till bättre budgetföljsamhet.

Samband 4: Riskanalyser → Övervakning och kontroll av utgifter

Detta samband som lyfts i den konceptuella modellen bygger på att riskanalyser, i form av PRAM (Chapman, 1997) bör utgöra grunden för övervakning och kontroll av utgifter (Jones & Thompson, 1986) för att god intern kontroll och en väl fungerande budgetprocess ska råda. Den del av sambandet som stöds av insamlad empiri är i form av de inarbetade ekonomiska kontroller som nämns av samtliga kommuner. Som andra planerade åtgärder och kontroller förutsätts att dessa tagits fram från någon form av riskanalys (utvecklas i samband 5). Detta visar på en form av samband mellan riskanalyser och övervakning och kontroll av utgifter i kommunerna men däremot ses detta inte indikera att detta skulle stödja att den interna- och budgetkontrollen fungerar bättre. Att detta inte går att urskilja beror på just det faktum att det är ett moment som utförs av samtliga studerade kommuner.

Samband 5: Planerade åtgärder och kontroller ← → Övervakning och kontroll av utgifter

Det teoretiska samband som lyfts i avsnitt 3.3 mellan planerade åtgärder och kontroller samt övervakning och kontroll av utgifter är svår att urskilja direkt från den empiri som insamlats. Detta eftersom planerade åtgärder och kontroller som en del i den interna kontrollen förklaras av kommunerna genomföras löpande under året och vid behov medan kontroll och övervakning av utgifter/budget snarare genomförs vid planerade tillfällen under året. Således kan inget direkt samband dras mellan om intensitet eller kvalitet i utförandet av den ena skulle vara indikativt för utförandet av den andra. Den del av sambandet som empirin möjligtvis stödjer är att de av Jones och Thompson (1986) så kallade *Ex Ante* och *Ex Post* kontroller går att utläsa i kommunernas beskrivningar av kontrollmoment tillhörande den interna kontrollen. Ett exempel på en kontroll vilka av intervjuobjekt beskrivs som intern kontroll men som även faller in under att *Ex Ante* kontroll är attest-gränser för anställda. Ett ytterligare exempel är de ekonomisystem som av flera intervjuobjekt benämnts vara en del i intern kontroll och som enligt Jones och Thompsons (1986) skulle kategoriseras in under att vara en form av *Ex Post* kontroll. Det kan sammanfattas som att de två områdena av kontroller går in i varandra. Däremot går det inte att se något empiriskt samband från detta till bättre budgetföljsamhet.

Samband 6: Planerade åtgärder och kontroller --- Betoning som läggs vid att följa budget på kort sikt

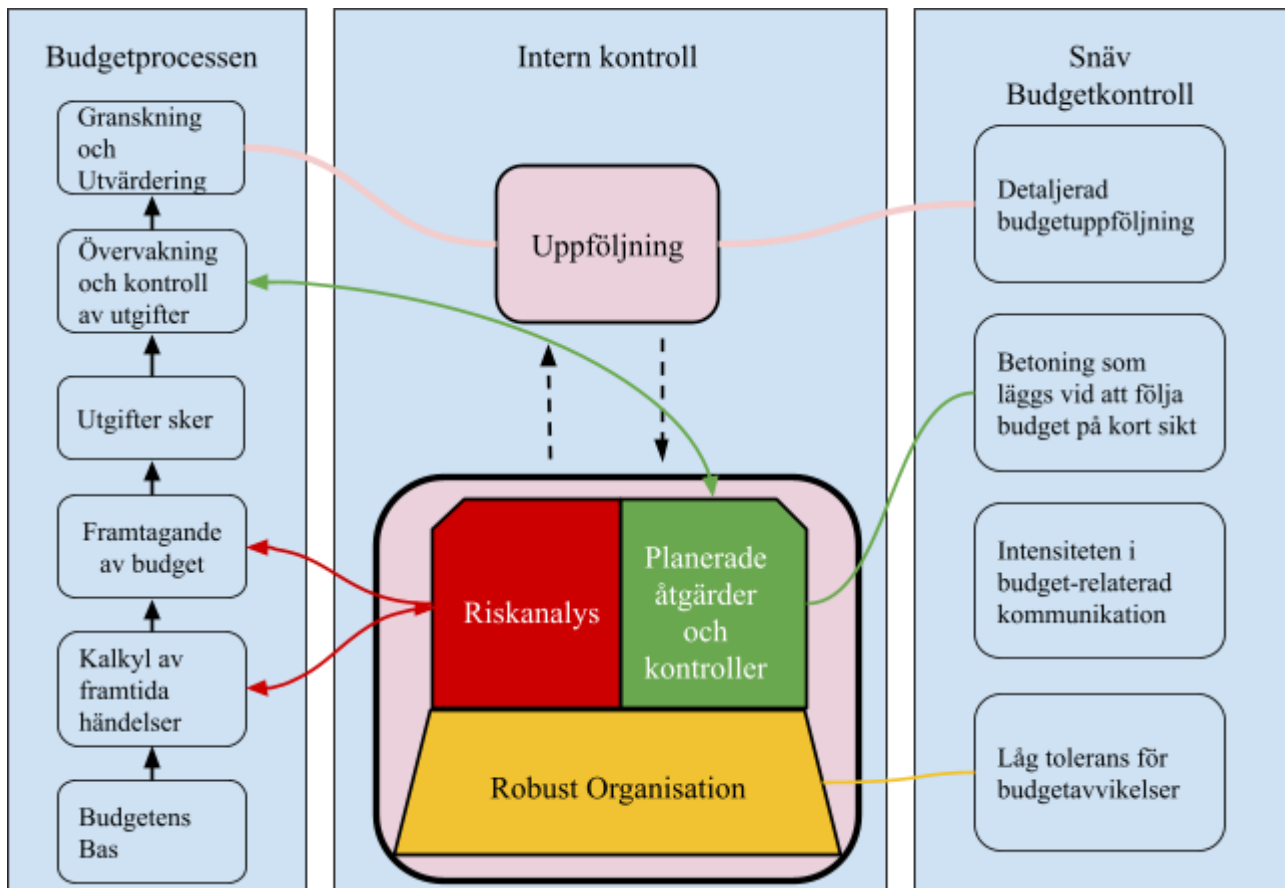
Enligt Van der Stede (2001) ska betoning på att följa budget på kort sikt vara indikativt för snäv budgetkontroll. Betoning på att följa budget på kort sikt bör i sin tur vara en katalysator till noggrann intern kontroll med väl genomförda kontrollmoment kopplade till budgeten och insättning av åtgärder om den inte följs. Av empirin framgår att intensitet i kontroll av budget och kommunernas attityd gentemot att sätta in åtgärder när budgeten inte följs varierar. I Sjöbo kommun genomförs kontroll av budgeten sex gånger per år samtidigt som åtgärder sätts in direkt om det märks att avvikelser uppstår. Eftersom Sjöbo kommun konsekvent följer sin budget väl bidrar det till tron om att ett samband existerar. Tomelilla kommun som också följer sin budget väl kontrollerar hur det går med budgeten tre gånger per år, vilket fortfarande är fler än de flesta andra kommuner, och sätter in åtgärder vid avvikelser vilket också tyder på att sambandet kan vara existerande. Även om deras arbete inte sker lika ofta och agerandet lika starkt som i Sjöbo kommun. Svalövs kommun följer trenden av att genomföra mycket kontroller, specifikt sex gånger av budgeten per år samt att sätta in

åtgärder. Däremot uppfattas det inte utgöra någon positiv effekt för kommunens budgetföljsamhet vilket försvagar sambandet. En omvänd trend ses i Bjuvs kommun. Där kontrolleras budget endast en gång om året samtidigt som det inte vidtas åtgärder om avvikelser håller på att uppstå. Av insamlad empiri om Burlövs kommun ses inte sambandet närvarande och i Staffanstorps kommun gick detta inte att utläsa.

Nya samband som uppkom ur empirin

Ur empirin uppkommer också ett nytt potentiellt samband som inte ingick i den konceptuella modellen. Detta samband är mellan uppföljning av intern kontroll till granskning och utvärdering av budget (Jones & Thompson, 1986) samt till detaljerad budgetuppföljning (Van der Stede, 2001). Den empiri som pekar på detta är dels att Tomelilla kommun, som följer upp sin interna kontroll tre gånger, vilket är flest av alla kommuner, även följer upp sin budget tre gånger per år, vilket är fler gånger än de flesta andra kommunerna. Även insamlad empiri från Sjöbo kommun visar på detta möjliga samband. De följer upp sin interna kontroll två gånger per år och sin budget sex gånger per år. Det kan tyckas vara av helt skild intensitet men visar på att de följer upp sin budget oftast och sin interna kontroll i högre utsträckning än åtminstone tre av de andra kommunerna. En möjlig förklaring till detta samband kan vara att de kommuner som har högre intensitet i uppföljning av intern kontroll även har högre intensitet i uppföljning av budget eftersom de prioriterar utvärderingar av prestationer högre och är mer granskande av sin verksamhet. Tomelilla- och Sjöbo kommun är även de kommuner som lyckats följa sina budgeterade nettokostnader bäst vilket gör detta samband mer utmärkande. En kommun som emellertid försvagar detta samband något är Svalövs kommun som följer upp sin budget sex gånger per år men endast följer upp den interna kontrollen en gång per år. Detta samband är vidare något förvånande eftersom uppföljning av intern kontroll och uppföljning av budget antas vara två separata processer. Anledningen till att sambandet möjligtvis finns är som tidigare nämnt att en kommun som är benägen att följa upp ett av områdena noggrant och ofta även kan vara benägen att göra detsamma för den andra formen av uppföljning och att detta vidare bäddar för ett gynnsamt utfall. Det ska därför troligen ses som ett mer indirekt samband mellan uppföljning av intern kontroll och budgetprocessen respektive snäv budgetkontroll.

Nedan redovisas en uppdaterad version av den konceptuella modellen som endast visar de samband i den ursprungliga modellen som stöds av det empiriska materialet och de nya sambanden som uppkommit ur empirin:



Figur 13: Uppdaterad konceptuell modell med samband som stöds av empiri.

6.3 I vilken utsträckning stödjer intern kontroll budgetföljsamhet?

För att kunna reda ut i vilken utsträckning som intern kontroll stödjer budgetföljsamhet, är det av intresse att specifikt studera närmare hur de två kommuner som lyckats med att följa sin budget arbetar med intern kontroll. Ett genomgående tema från insamlad empiri är att Tomelilla kommun ser intern kontroll som något prioriterat och väletablerat i verksamheten. Där har intern kontroll identifierats som en del av deras organisationskultur, de tillhandahåller

tydliga riktlinjer för riskanalyser och utför flest uppföljningar av sin interna kontroll. Både organisationskultur och riskanalyser har i 6.2 förklarats kunna vara kopplade till snäv budgetkontroll vilket enligt Johansson och Siverbos (2014) forskning i sin tur bör vara en faktor som bidrar till god budgetföljsamhet. Huruvida Tomelilla kommuns arbete med intern kontroll har en direkt effekt på deras budgetföljsamhet går inte helt säkert att fastställa. Men att Tomelilla, som är en av de kommuner som konsekvent lyckats följa sin budget även upplevs arbeta mest omfattande med sin interna kontroll i sin helhet, stärker bilden av att en effektiv intern kontroll stödjer en god budgetföljsamhet.

Sjöbo kommun, som också följt sina budgeterade nettokostnader väl, påvisar inte samma benägenhet att arbeta utförligt med sin interna kontroll. Även om mycket anses fungera väl där med. Det som kan utläsas är istället att kommunen har en väldigt genomarbetad process för sin budgetkontroll. De följer upp samt sätter prognoser för sin budget sex gånger per år och lyfter fram att det är väldigt viktigt för kommunen att följa sin budget vilket påvisas i form av att de sätter in åtgärder om det upptäcks att verksamheten håller på att avvika från budgeten.

Sammanfattningsvis indikerar detta på att Tomelilla- och Sjöbo kommun är duktiga på olika områden av arbetet som kan påverka budgetföljsamhet. Övriga kommuner som undersökts, och som inte följt sin budget lika väl, uppfattas arbeta väl med vissa delar av intern- eller budgetkontroll men att dessa delar inte utgör någon helhet. Det tyder på att en helhet är väldigt viktig för att intern- och budgetkontroll ska ses som betydande faktorer till budgetföljsamhet. Detta följer det som Arwinge (2012) beskriver om att en helhet krävs för att den interna kontrollen ska fungera väl. Dessutom visar det sig att det kan vara tillräckligt att vara väldigt bra på en av de två delarna, och inte lika engagerad i den andra, för att uppnå ett stadie där budgetföljsamhet gynnas. En möjlig förklaring ur ett budget-perspektiv kan vara att vinningarna av god intern kontroll i stor utsträckning efterliknar de som kommer av god budgetkontroll.

7. Slutsats och diskussion

I detta kapitel presenteras de slutsatser som kan dras från den ovanstående analysen för att kunna besvara studiens frågeställningar och uppnå studiens syfte. Vidare diskuteras slutsatserna och deras implikationer. Till sist ges även förslag till vidare forskning.

7.1 Slutsats

En bidragande motivering till att utföra denna studie var att tillföra till det kunskapsgap gällande relationen mellan intern kontroll och budgetföljsamhet i kommunal sektor som inte studerats tidigare. Således syftade studien till att identifiera och undersöka vilka kopplingar som finns mellan kommunernas arbete med den interna kontrollen och budgetprocessen respektive snäv budgetkontroll och sedan vidare till kommunernas budgetföljsamhet. Följande frågeställningar ställdes för att uppnå syftet:

- Hur arbetar de sex utvalda kommunerna med intern kontroll?
- Vilka samband finns mellan intern kontroll och budgetprocessen respektive budgetkontroll?
- I vilken utsträckning stödjer en effektiv intern kontroll en god budgetföljsamhet?

Hur arbetar de sex utvalda kommunerna med intern kontroll?

I stor utsträckning arbetar de studerade kommunerna likvärdigt med sin interna kontroll vilket visas av att samtliga kommuner till stor utsträckning identifierar sitt arbete med intern kontroll i likhet med de riktlinjer som SKR tillhandahåller (SKR, 2019) och varandra. Betydande skillnader hittas däremot bland annat i arbetet med riskanalyser där de mellan kommunerna kan bygga på olika grunder, antingen i form av en risklista som följer med och revideras från år till år eller genom att producera en helt ny risklista för varje år. Bidragande till bilden av att riskanalyserarbetet skiljer sig mellan kommunerna är utformning- och detaljnivå av risker i de riktlinjer som kommunerna tillhandahåller för den interna kontrollen. Det varierar mellan att endast förklara processen övergripande eller att tillhandahålla varje steg och faktor i arbetet med riskanalyser. Ytterligare en skillnad av betydelse som identifierats är hur långt ner i organisationen som arbetet med intern kontroll sträcker sig. Det

visade sig att i två av kommunerna berörde intern kontroll främst det högre skiktet av organisationen medan det av fyra kommuner uppfattades beröra samtliga anställda. Vidare var intensitet i uppföljning av intern kontroll ett område där skillnader gick att identifiera. Uppföljningar utförs av de olika kommunerna en, två eller tre gånger per år.

Vilka samband finns mellan intern kontroll och budgetprocessen respektive budgetkontroll?

I den ursprungliga konceptuella modellen lyfts sex stycken möjliga samband. Sambanden har undersökts genom att identifiera likheter och samspel mellan en välfungerande intern kontroll och en välfungerande budgetprocess respektive snäv budgetkontroll.

Av dessa samband stöds fyra stycken genom insamlad empiri och utförd analys. Samband 1 - mellan robust organisation, genom organisationskultur, och låg tolerans för budgetavvikelse är ett av dessa. Intervjuobjektens syn på vikten av att hålla budget som visas i *figur 12* tolkades också som ett mått på tolerans för budgetavvikelse. Denna skiljande syn på vikten av att följa budget ses som indikativt för hur stor vikt i organisationskulturen som låg tolerans för budgetavvikelse utgör. Med andra ord bör tolerans för budgetavvikelse ses som en del av kulturen i stort och att en organisation med väletablerad kultur och denna låga tolerans bör lyckas väl med sin budget.

Vidare finns i empiri och analys stöd för samband 3 - mellan väl utförda riskanalyser och kalkyl för framtida händelser samt framtagande av budget. De två kommuner som genomför riskanalyser som en del i sitt arbete med budgetprocessen har även lyckats följa sin budget väl, vilket tyder på att de lyckats göra en väl genomförd kalkyl av framtida händelser, vilket också ger goda förutsättningar för framtagande av budget. Riskanalyser har dock även identifierats av Burlövs kommun som en del i deras arbete med budgetprocessen. Eftersom Burlövs kommun konsekvent har spenderat mindre än budget, kan sambandet inte uppfattas vara lika starkt.

Samband 5 - från planerade åtgärder och kontroller till övervakning och kontroll av utgifter går inte att koppla till bättre budgetföljsamhet utifrån empirin. Men baserat på teori och empiri anses det ändå finnas ett samband mellan planerade åtgärder och kontroller till

kontroll av utgifter. Detta på grund av att de två olika typerna av kontroller uppfattas tas fram utifrån en liknande process och att de till stor utsträckning överlappar varandra.

Även samband 6 - mellan planerade åtgärder och kontroller samt betoning som läggs vid att följa budget på kort sikt kan anses stämma till viss del. Detta eftersom de två kommuner som lyckats väl med att följa sin budget också utför det arbete som sambandet indikerar. Däremot försvagades det uppfattade sambandet något eftersom Svalövs kommun uppfattades arbeta i linje med sambandet samtidigt som de inte lyckas följa budgeten tillräckligt väl.

Ett samband som inte lyfts i den ursprungliga konceptuella modellen men som gick att utläsa från empirin var det mellan uppföljning av intern kontroll och granskning och utvärdering av budget (Jones & Thompson, 1986) samt detaljerad budgetuppföljning (Van der Stede, 2001). Det gick till viss del att utläsa ett mönster i att de två kommuner som följt budget väl utför uppföljning av både intern kontroll och budget oftare i jämförelse med andra kommuner.

I vilken utsträckning stödjer intern kontroll budgetföljsamhet?

Genom studien har vi fått en bättre förståelse för *hur* arbetet med intern kontroll ser ut i de sex olika kommunerna och *samband* till budgetarbetet. Vidare var syftet att identifiera *i vilken utsträckning* intern kontroll har en inverkan på kommunernas förmåga att följa sina budgeterade kostnader.

Först och främst bör det klargöras att ingen enskild del av intern kontroll som studerats kan anses vara en fullständig orsak till att budgeten följs eller ej. Uppfattningen om att budgetföljsamhet är komplicerat och en produkt av många olika faktorer kvarstår. Det indikeras av empiri, teori och analys att betydande, om än ett fåtal, faktorer mellan intern kontroll och budgetföljsamhet pekar på det som den framtagna teoretiska modellen förutspår. Resterande samband har ej funnits stöd för.

För att intern kontroll ska stödja budgetföljsamhet räcker det inte med att vissa delar appliceras korrekt, helheten är absolut nödvändig. Det behövs en fungerande organisation för att möjliggöra riskanalyser som leder till planerade åtgärder och kontroller samt uppföljningar som utvärderingsfunktion. Detta samtidigt som budgetprocessen och budgetkontroll ständigt bör vävas in i arbetet för ett optimalt resultat. De fem samband som

kan fastställas: (samband 1) *robust organisation* --- *låg tolerans för budgetavvikelser*, (samband 3) *Risikanalyser* \longleftrightarrow *kalkyler av framtida händelser* \rightarrow *Framtagande av budget*, (samband 5) *Planerade åtgärder och kontroller* \leftarrow \rightarrow *Övervakning och kontroll av utgifter*, (samband 6) *Planerade åtgärder och kontroller* --- *Betoning som läggs vid att följa budget på kort sikt* och slutligen (empiriskt framkommet samband) *Uppföljning* --- *Granskning och utvärdering av budget* --- *Detaljerad budgetuppföljning* bör ses som konkreta samband. Dessa fem bör emellertid inte enskilt ses som fullständiga lösningar. I sådant fall skulle problemet med budgetavvikelser redan vara löst. Det är som sagt helheten av arbetet med intern kontroll och budgetprocessen samt budgetkontroll som kan anses bidra till hur väl en kommun lyckas följa sin budget.

7.2 Diskussion

De slutsatser som dragits rörande hur studerade kommuner arbetar med intern kontroll är av övergripande karaktär och ska tolkas utifrån detta. Om varje del av den interna kontrollen i var och en av kommunerna skulle granskats djupare finns det möjlighet att empiri och således analyser och slutsatser skulle vara annorlunda. De teoretiska slutsatserna som dragits mellan intern kontroll och budgetföljsamhet ska därför anses vara indikationer på samband som behöver ytterligare grund för att säkerställas. Detsamma gäller även för övriga samband i den konceptuella modellen som empirin i denna studie inte funnit stöd för. Alltså (samband 2) *Robust organisation* --- *Intensitet i budgetrelaterad kommunikation* och (samband 4) *Risikanalyser* \rightarrow *Övervakning och kontroll av utgifter*. Vidare forskning kan mycket väl finna att somliga av ovanstående samband existerar med hjälp av en mer djupgående studie. Det kan även finnas andra samband som den konceptuella modellen inte lyckats lyfta eller som inte framkommit ur empirin i just denna studie, men som kan komma att påvisas i framtiden.

Ett övergripande tema som har framkommit under studiens gång är att de två kommuner som följer sin budget bäst, Sjöbo- och Tomelilla kommun, i viss utsträckning verkar vara duktiga på, och lägga stor vikt vid, de separata delarna som undersökts. Tomelilla är genomgående den kommun som arbetar mest omfattande med sin interna kontroll medan Sjöbo övergripande är den kommun som riktar sitt arbete mest mot snäv budgetkontroll. Detta bidrar ytterligare till bilden att budgetföljsamhet påverkas av många olika faktorer och

att det finns flera metoder för att nå god budgetföljsamhet. Det som fungerar bra inom en kommun kan ha helt andra konsekvenser i en annan. Detta ställer vidare frågan om intern kontroll bör vara något som ska regleras mer eller mindre för att få ett så önskvärt resultat som möjligt.

Att hålla sig till sina budgeterade kostnader kommer framöver utgöra en svårighet för Sveriges kommuner, framförallt med tanke på de tidigare nämnda faktorer som tagits upp i bakgrund och problemdiskussionen (SKR, 2022a; SKR, 2023a; SCB, 2023; Kolada, 2023). Utifrån denna studie är det ett steg i rätt riktning för politiker och högt uppsatta i kommunerna att implementera ett grundligt och övergripande arbete med intern kontroll för att främja en förbättrad budgetföljsamhet.

Eftersom tidigare forskning inom det specifika området som undersökts i princip är obefintlig, finns det ingen direkt jämförelse med tidigare forskning att göra. Vår studie följer däremot till viss del det generella mönstret som tidigare forskning identifierat, nämligen att en effektiv intern kontroll förbättrar möjligheten till effektivitet, korrekt finansiell rapportering samt beslutsfattning inom organisationer (Doyle, Ge & McVay, 2007; Ashbaugh-Skaife et al 2007; Feng, Li & McVay, 2009; Chen, Lai & Liu, 2020; Costello & Wittenberg-Moerman, 2011; Dhaliwal et al. 2011; Li et al. 2012; Cheng, Dhaliwal & Zhang 2013; Clinton, Pinello & Skaife, 2014).

7.3 Förslag till vidare forskning

För vidare forskning finns det en rad intressanta punkter att undersöka närmare efter denna studie. Den konceptuella modellen som tagits fram och testats kan med fördel utgöra en grund för framtida studier och anpassas utifrån funna samband. Förslagsvis kan de fem samband som denna studie lägger fram i slutsatsen studeras närmare. Exempelvis kan framtida forskning undersöka sambandet mellan riskanalys och budgetföljsamhet ytterligare eller sambandet mellan organisationskultur och budgetföljsamhet. Alternativt kan det tillkomna samband mellan uppföljning av intern kontroll och granskning av budget samt detaljerad budgetuppföljning studeras vidare. Sådana studier bör antingen välja att djupdyka i en specifik kommun för att utreda sambanden mer djupgående eller bredda urvalet och

genomföra en kvantitativ analys för att säkerställa eller förkasta sambanden. Undersöks fler kommuner kan det vara särskilt intressant att inkludera kommuner med en annan storlek än vad som valts ut i denna studie. Det vill säga kommuner med mindre än 15 000 invånare, alternativt större kommuner med över 30 000 invånare. I större kommuner är den kommunala verksamheten mer komplex och därför skulle en sådan studie bidra med perspektiv som förbises när mindre organisationer studeras. Utöver detta kan framtida forskning välja att lyfta fram de aspekter som nämns i avsnitt 4.8, exempelvis politiskt styre och ekonomiskt läge i världen, för att finna ytterligare intressanta faktorer som eventuellt kan påverka resultaten.

Källförteckning

Altamuro, J., & Beatty, A. (2010). How does internal control regulation affect financial reporting? *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 49, Iss. 1-2, pp. 58-74. Tillgänglig online: <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2009.07.002> [Hämtad 24 april 2023]

Ambrose, M.L., & Schminke, M. (2003). Organization structure as a moderator of the relationship between procedural justice, interactional justice, perceived organizational support and supervisory trust, *Journal of Applied Psychology*, Vol. 88, No. 2, pp. 295-305. Tillgänglig online: <https://doi.org/10.1037/0021-9010.88.2.295> [Hämtad 16 maj 2023]

Andrews, R., Boyne, G.A., & Walker, R.M. (2012). Overspending in Public Organizations: Does Strategic Management Matter? *International Public Management Journal*, Vol. 15, Iss. 1, pp. 39-61. Tillgänglig online: <https://doi.org/10.1080/10967494.2012.684017> [Hämtad 24 maj 2023]

Anessi-Pessina, E., Barbera, C., Sicilia, M. & Steccolini, I. (2016). Public sector budgeting: a European review of accounting and public management journals, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 29, No. 3, pp. 491-519. Tillgänglig online: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-11-2013-1532> [Hämtad 18 april 2023]

Anthony, R.N., & Govindarajan, V. (1998). *Management Control Systems*, 9th ed, Irwin-McGraw-Hill.

Aryee, S., Sun, L.Y., Chen, Z.X.G., & Debrah, Y.A. (2008). Abusive supervision and contextual performance: the mediating role of emotional exhaustion and the moderating role of work unit structure, *Management and Organization Review*, Vol. 4, No. 3, pp. 393-411. Tillgänglig online: <http://dx.doi.org/10.1111/j.1740-8784.2008.00118.x> [Hämtad 16 maj 2023]

Arwinge, O., 2012: *Internal control: A study of the Concept and Themes of internal control*. Licentiatavhandling, Institutionen för ekonomisk och industriell utveckling, Linköpings universitet, No. 1431. Tillgänglig online: <https://link.springer.com/book/10.1007/978-3-7908-2882-5> [Hämtad 16 maj 2023]

Arwinge, O. (2014). Internal Control in the Financial Sector: A Longitudinal Case Study of an Insurance Company, Doktorsavhandling, Företagsekonomiska Institutionen, Uppsala Universitet, No. 167. Tillgänglig online:

<https://www.diva-portal.org/smash/record.jsf?pid=diva2%3A697879&dswid=-8796> [Hämtad 16 maj 2023]

Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D.W., & Kinney Jr, W.R. (2007) The discovery and reporting of internal deficiencies prior to SOX-mandated audits, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 44, Iss. 1-2, pp. 166-192. Tillgänglig online:

<https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2006.10.001> [Hämtad 24 april 2023]

Bjuvs kommun. (2011). Reglemente för intern kontroll. Tillgänglig online:

<https://www.bjuv.se/download/18.78b42305172a25568b2260f/1591952157744/Reglemente%20f%C3%B6r%20intern%20kontroll%202011.pdf> [Hämtad 26 april 2023]

Bjuvs kommun. (2018). Årsredovisning 2017. Ej tillgänglig online

Bjuvs kommun. (2019). Årsredovisning 2018. Ej tillgänglig online

Bjuvs kommun. (2020). Årsredovisning 2019. Tillgänglig online:

<https://www.bjuv.se/download/18.72a41e45172a20cdd901988c/1592813722032/%C3%85rsre> [Hämtad 27 april 2023]

Bjuvs kommun. (2021). Årsredovisning 2020. Tillgänglig online:

<https://www.bjuv.se/download/18.4954e4f817bbd62d7ef217e1/1631110299366/%C3%85rsredovisning%202020%20KF.%20slutlig.pdf> [Hämtad 27 april 2023]

Bjuvs kommun. (2022). Årsredovisning 2021. Tillgänglig online:

<https://www.bjuv.se/download/18.3072d2c21817fe03b2f402e5/1655967514452/%C3%85rsredovisning%202021%20220413.pdf> [Hämtad 26 april 2023]

Björklund, M., & Paulsson, U. (2012). Seminarieboken : att skriva, presentera och opponera, *Lund: Studentlitteratur*.

Bohn, H., & Inman, R.P. (1996). Balanced-budget rules and public deficits: evidence from the U.S. states, *Carnegie-Rochester Conference Series on Public Policy*, Vol. 45, pp. 13-76.

Tillgänglig online: [https://doi.org/10.1016/S0167-2231\(96\)00017-6](https://doi.org/10.1016/S0167-2231(96)00017-6) [Hämtad 16 maj 2023]

Bretschneider, S., Schroeder, L. (1985). Revenue Forecasting, Budget Setting and Risk, *Socio-Economic Planning Sciences*, Vol. 19, Iss. 6, pp. 431-439. Tillgänglig online:

[https://doi.org/10.1016/0038-0121\(85\)90017-5](https://doi.org/10.1016/0038-0121(85)90017-5) [Hämtad 11 april 2023]

Brorström, B., Haglund, A., & Solli, R. (1999). Förvaltningsekonomi, *Lund: Studentlitteratur*.

Bruns, W. J., & Waterhouse, J.H. (1975). Budgetary Control and Organization Structure, *Journal of Accounting Research*, Vol.13, No.2, pp 177-203. Tillgänglig online:

<https://www.jstor.org/stable/2490360> [Hämtad 20 maj 2023]

Bryman, A., Bell, E. (2017). Företagsekonomiska metoder, Tredje Upplagan, *Stockholm: Liber AB*.

Bukh, P.J., & Svanholt, A.K. (2022). Balancing Tight Budget Control and Quality Within Social Services in a Danish Municipality, *Scandinavian Journal of Public Administration*,

Vol. 26, Iss. 3, pp. 91-113. Tillgänglig online: <https://doi.org/10.58235/sjpa.v26i3.7012>

[Hämtad 4 maj 2023]

Burlövs kommun. (2015). Reglemente för intern kontroll. Tillgänglig online:

<https://burlov.se/download/18.2ce9bf6715a719560708800f/1488465452989/Reglemente%20f%C3%B6r%20intern%20kontroll.pdf> [Hämtad 12 maj 2023]

Burlövs kommun. (2018). Årsredovisning 2017. Tillgänglig online:

<https://burlov.se/download/18.780dcd01163ea3f00897d9ad/1528975299038/%C3%85rsredovisning%202017.pdf> [Hämtad 23 maj 2023]

Burlövs kommun. (2019). Årsredovisning 2018. Tillgänglig online:

<https://burlov.se/download/18.510e428316b4186c913b9c8c/1560757043044/%C3%85rsredovisning%202018.pdf> [Hämtad 23 maj 2023]

- Burlövs kommun. (2020). Årsredovisning 2019. Tillgänglig online:
<https://burlov.se/download/18.581344c317426cd45b06de7a/1598866775107/%C3%85rsredovisning%202019.pdf> [Hämtad 23 maj 2023]
- Burlövs kommun. (2021). Årsredovisning 2020. Tillgänglig online:
<https://www.burlovinform.se/arsredovisning-2020/forvaltningsberattelse-2020/> [Hämtad 23 maj 2023]
- Burlövs kommun. (2022a). Handbok för internkontroll. Ej tillgänglig online.
- Burlövs kommun. (2022b). Årsredovisning 2021. Tillgänglig online:
<https://www.burlovinform.se/arsredovisning-2021/forvaltningsberattelse-2021/> [Hämtad 23 maj 2023]
- Chalmers, K., Hay, D., & Khlif, H. (2019). Internal control in accounting research: A review, *Journal of Accounting Literature*, Vol. 42, Iss. 1, pp. 80-103. Tillgänglig online:
<https://doi.org/10.1016/j.acclit.2018.03.002> [Hämtad 18 april 2023]
- Chapman, C. (1997). Project risk analysis and management - PRAM the generic process, *International Journal of Project Management*, Vol. 15, No. 5, pp. 273-28. Tillgänglig online:
[https://doi.org/10.1016/S0263-7863\(96\)00079-8](https://doi.org/10.1016/S0263-7863(96)00079-8) [Hämtad 31 mars 2023]
- Chen, S., Lai, S., & Liu, C. (2020). Internal Control Quality and Investment Efficiency. *Accounting Horizons*, Vol.34, No.2. Tillgänglig online:
<https://ssrn.com/abstract=1465691> [Hämtad 24 april 2023]
- Cheng, M., Dhaliwal, D., & Zhang, Y. (2013). Does investment efficiency improve after the disclosure of material weaknesses in internal control over financial reporting? *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 56, Iss. 1, pp. 1-18. Tillgänglig online:
<https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2013.03.001> [Hämtad 24 april 2023]
- Cheng, Q., Goh, B.W., & Kim, J.B. (2018). Internal Control and Operational Efficiency. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 35, Iss. 2, pp. 1102-1139. Tillgänglig online:
<https://doi.org/10.1111/1911-3846.12409> [Hämtad 5 april 2023].

- Chenhall, R.H. (2003). Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, Iss. 2-3, pp. 127-168. Tillgänglig online: [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7) [Hämtad 24 maj 2023]
- Child, J. (1984). *Organizations - A guide to Problems and Practice*, New York: Harper & Row.
- Clinton, S.B., Pinello, A.S., & Skaife, H. (2014). The implications of ineffective internal control and SOX 404 reporting for financial analysts. *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 33, Iss. 4, pp. 303-327. Tillgänglig online: <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2014.04.005> [Hämtad 24 april 2023]
- Costello, A.M., & Wittenberg-Moerman, R. (2011). The Impact of Financial Reporting Quality on Debt Contracting: Evidence from Internal Control Weakness Reports. *Journal of Accounting Research*, Vol. 49, Iss. 1, pp. 97-136. Tillgänglig online: <https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2010.00388.x> [Hämtad 24 april 2023]
- Daft, R.L., Murphy, J., & Willmott, H. (2020). *Organization Theory and Design*, Fourth Edition, Cengage Learning.
- Dahlan, M., Auzair, S., & Wan Ibrahim, W. (2007). Tight Budgetary Control, Business Strategy, External Environment and Firm Performance, *Management and Accounting Review*. Vol. 6, No. 2, pp. 81-97. Tillgänglig online: https://www.academia.edu/78794894/Tight_Budgetary_Control_Business_Strategy_External_Environment_and_Firm_Performance. [Hämtad 22 maj 2023]
- Danziger, J.N. (1978). *Making budgets*, Sage Publications: London.
- Dash, S.S., Padhi, M. (2020). Relevance of Max Weber's Rational Bureaucratic Organizations in Modern Society, *Management Revue*, Vol. 31, Iss. 1, pp. 81-91. Tillgänglig online: https://www.scopus.com/record/display.uri?eid=2-s2.0-85087081589_origin=reflist [Hämtad 9 maj 2023]

Dhaliwal, D., Hogan, C., Trezevant, R., & Wilkins, M. (2011). Internal control disclosures, monitoring and the cost of debt. *Accounting Review*, Vol. 86, Iss. 4, pp. 1131-1156.

Tillgänglig online: <https://www.jstor.org/stable/pdf/23045597.pdf> [Hämtad 24 april 2023]

Dietrichson, J., & Ellegård, L.M. (2014). Budgetprocessens betydelse för god ekonomisk hushållning, *KEFUs Skriftserie*; No. 2014:6.

Dietrichson, J., & Ellegård, L.M. (2015). Institutions improving fiscal performance: evidence from Swedish municipalities, *International Tax and Public Finance*, Vol. 22, No. 5, pp.

861-886. Tillgänglig online: <https://doi.org/10.1007/s10797-014-9334-z> [Hämtad 16 maj 2023]

Doyle, J., Ge, W., & McVay, S. (2007). Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 44, No. 1-2, pp. 193-223.

Tillgänglig online: <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2006.10.003> [Hämtad 3 april 2023]

Duncan, W.J. (1989). Organizational Culture: "Getting a Fix" on an Elusive Concept, *Academy of Management Executive*, Vol. 3, No. 3, pp. 229-236. Tillgänglig online:

<https://doi.org/10.5465/ame.1989.4274741> [Hämtad 13 april 2023]

Feng, M., Li, C., & McVay, S. (2009). Internal control and management guidance, *Journal of accounting and economics*, Vol. 48, Iss. 2-3, pp. 190-209. Tillgänglig online:

<https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2009.09.004> [Hämtad 29 mars 2023]

Feng, M., Li, C., McVay, S., & Skaife, H. (2015). Does ineffective internal control over financial reporting affect a firm's operations? Evidence from firms' inventory management, *Accounting Review*, Vol. 90, Iss. 2, pp. 529-557. Tillgänglig online:

<https://www.jstor.org/stable/pdf/24467214.pdf> [Hämtad 24 april 2023]

Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis, *Management Accounting Research*, Vol. 20, Iss. 4, pp.

263-282. Tillgänglig online: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.07.003> [Hämtad 24 maj 2023]

Gachoka, N., Aduda, J., Kaijage, E., & Okiro, K. (2018). The Intervening Effect of Internal Controls on the Relationship Between Budgeting Process and Performance of Churches in

Kenya, *Journal of Finance and Investment Analysis*, Vol. 7, Iss. 2, pp. 1-4. Tillgänglig online: http://www.scienpress.com/Upload/JFIA/Vol%207_2_4.pdf [Hämtad 24 maj 2023]

Ge, W., & McVay, S.(2005). The disclosure of material weaknesses in internal control after the Sarbanes-Oxley Act, *Accounting Horizons*, Vol.19, Iss. 3, pp. 137-158. Tillgänglig online: <https://doi.org/10.2308/acch.2005.19.3.137> [Hämtad 24 april 2023]

Haglund, A., Stureson, J., & Svensson, R. (2005). Intern kontroll - En del av verksamhets- och ekonomistyrningen, Andra upplagan, *Stockholm: Komrev*.

Hammersley, J.S., Myers, L.A., & Shakespeare, C. (2008). Market reactions to the disclosure of internal control weaknesses and to the characteristics of those weaknesses under section 302 of the Sarbanes Oxley Act of 2002, *Review of Accounting Studies*, Vol. 13, Iss. 1, pp. 141-165. Tillgänglig online: <https://doi.org/10.1007/s11142-007-9046-z> [Hämtad 24 april 2023]

Harasheh, M & Provasi, R. (2022). A need for assurance: Do internal control systems integrate environmental, social, and governance factors? *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, Vol. 30, Iss. 1, pp. 384-401. Tillgänglig online: <https://doi.org/10.1002/csr.2361> [Hämtad 27 april 2023]

Hartmann, F.G.H. (2000). The appropriateness of RAPM: toward the further development of theory. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 25, Iss. 4-5, pp. 451-482. Tillgänglig online: [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(98\)00036-1](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(98)00036-1) [Hämtad 24 maj 2023]

Heier, J.R., Sayers, D.L., & Dugan, M.T. (2005). A century of debate for internal controls and their assessment: A study of reactive evolution, *Accounting History*, Vol. 10, No. 3, pp. 39-70. Tillgänglig online: <https://doi.org/10.1177/103237320501000303> [Hämtad 24 maj 2023]

Heritage, J. (1984). Garfinkel and Ethnomethodology, *Cambridge: Polity press*.

Johansson, T., & Siverbo, S. (2014). The appropriateness of tight budget control in public sector organizations facing budget turbulence, *Management Accounting Research*. Vol. 25, Iss. 4, pp. 271-283. Tillgänglig online: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2014.04.001> [Hämtad: 30 Mars 2023]

Jones, L.R., & Thompson, F. (1986). Reform of Budget Execution Control, *Public Budgeting & Finance*, Vol. 6, Iss. 1, pp. 33-49. Tillgänglig online:

<https://doi.org/10.1111/1540-5850.00705> [Hämtad 20 maj 2023]

Key, V.O. (1940). The Lack of Budgetary Theory, *The American Political Science Review*, Vol. 34, No.6, pp. 1137-1144. Tillgänglig online:

<https://www.jstor.org/stable/pdf/1948194.pdf> [Hämtad 25 april 2023]

Kim, Y., & Matkin, D.S.T. (2020). Financial Condition and Internal Control Deficiencies: Evidence From New York Counties, *Public budgeting & finance*, Vol.40, Iss.1, pp. 45-69.

Tillgänglig online: <https://doi.org/10.1111/pbaf.12246> [Hämtad 14 april 2023]

Klinke, A., Ortwirenn. (2001). Precautionary principle and discursive strategies: Classifying and managing risks, *Journal of Risk Research*, Vol. 4, Iss. 2, pp. 159 - 173. Tillgänglig online:

<https://doi.org/10.1080/136698701750128105> [Hämtad 18 april 2023]

Kolada. (2023). Kolada fri sökning, tillgänglig online:

<https://kolada.se/verktyg/fri-sokning/?kpis=22986&years=30200,30199,30198,30197,30196,30195,30194,30193,30192,30191,30190,30189,30188,16887,16886,16885,16884,16883,16882,16881,16880,16879,16878,16877,16876,16875,16874,16873,16872,16871,16870,16869,16868,16867,27822,27821,27820,27819,27818,27817,27816,27815,27814,27813&municipals=2328&rows=municipal.kpi&visualization=bar-chart> [Hämtad 25 maj 2023]

Krishnan, J. (2005). Audit Committee Quality and Internal Control: An Empirical Analysis, *The Accounting Review*, Vol. 80, No.2, pp. 649-675. Tillgänglig online:

<https://www.jstor.org/stable/pdf/4093072.pdf> [Hämtad 24 april 2023]

Li, C., Peters, G.F., Richardson, V.J., & Watson, M.W. (2012). The consequences of information technology control weaknesses on management information systems: The case of Sarbanes-Oxley internal control reports, *MIS Quarterly: Management Information Systems*.

Vol. 36, Iss. 1, pp. 179-204. Tillgänglig online:

<https://www.jstor.org/stable/pdf/41410413.pdf>. [Hämtad 24 april 2023]

Luechinger, S., & Schaltegger, C.A.(2013). Fiscal rules, budget deficits and budget projections, *International Tax and Public Finance*, Vol. 20, Iss. 5, pp. 785-807. Tillgänglig online: <https://doi.org/10.1007/s10797-012-9245-9> [Hämtad 18 april 2023]

Macintosh, N.B., & Quattrone, P. (2010). Management Accounting and Control Systems, an Organizational and Sociological approach, Second edition, *Chichester: Wiley*

Mallak, L. (2001). Understanding and Changing Your Organization's Culture, *Industrial Management*, Vol. 43, Iss. 2, pp. 18-24. ISSN: 0019-8471.

Masli, A., Peters, G.E., Richardson, V.J., & Sanchez, J. (2010). Examining the potential benefits of internal control monitoring technology, *Accounting Review*, Vol. 85, Iss. 3, pp. 1001-1034. Tillgänglig online: <https://www.jstor.org/stable/pdf/27802678.pdf>. [Hämtad 27 april 2023]

Mikes, A. (2009). Risk management and calculative cultures, *Management Accounting Research*, Vol. 20, Iss. 1, pp. 18-40. Tillgänglig online: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.10.005> [Hämtad 16 maj 2023]

Moon, C., Morais, C., Randsley de Moura, G., & Uskul, A.K. (2021). The role of organizational structure and deviant status in employees' reactions to and acceptance of workplace deviance, *International Journal of Conflict Management*, Vol. 32, Iss. 2, pp. 315-339. Tillgänglig online: <https://doi.org/10.1108/IJCMA-03-2020-0036> [Hämtad 16 maj 2023]

Pfister, J. (2009). Managing Organizational Culture for Effective Internal Control - From Practice to Theory, *Contribution to Management Science*, Physica-Verlag, A Springer Company. Tillgänglig online: <https://doi.org/10.1007/978-3-7908-2340-0> [Hämtad 16 maj 2023]

Regeringen. (1999). Regeringens proposition 1998/99:66, En stärkt kommunal revision. Tillgänglig online: <https://www.regeringen.se/contentassets/5b2db63816534e1fb87ca3e85b8a2d1d/en-starkt-kommunal-revision/> [Hämtad 24 maj 2023]

Serritzlew, S. (2005) Breaking Budgets: An Empirical Examination of Danish Municipalities, *Financial Accountability & Management*, Vol. 21, Iss. 4, pp. 413-435. Tillgänglig online: <https://doi.org/10.1111/j.0267-4424.2005.00227.x> [Hämtad 17 april 2023]

Riksdagen. (2017).SFS 2017:725, Kommunallagen. Tillgänglig online: https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/kommunallag-2017725_sfs-2017-725 [Hämtad 29 maj 2023]

Simons, R. (1988). Analysis of the organizational characteristics related to tight budget goals, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 5, Iss. 1, pp. 267-283. Tillgänglig online: <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.1988.tb00705.x> [Hämtad 22 maj 2023]

Sjöbo kommun. (2018). Årsredovisning 2017. Tillgänglig online: http://finansiellinformation.se/Sjobo_2017/. [Hämtad 25 maj 2023]

Sjöbo kommun. (2019). Årsredovisning 2018. Tillgänglig online: https://finansiellinfo.se/Sjobo_2018/. [Hämtad 25 maj 2023]

Sjöbo kommun. (2020a). Reglemente för intern kontroll. Tillgänglig online: <https://www.sjobo.se/download/18.183e524617e00061456c0929/1641894667188/Reglemente%20Intern%20kontroll.pdf>. [Hämtad 26 april 2023]

Sjöbo kommun. (2020b). Riktlinjer till reglemente för intern kontroll. Tillgänglig online: <https://www.sjobo.se/download/18.183e524617e00061456c092a/1641894831386/Riktlinjer%20till%20reglemente%20f%C3%B6r%20intern%20kontroll.pdf>. [Hämtad 27 april 2023]

Sjöbo kommun. (2020c). Årsredovisning 2019. Tillgänglig online: https://finansiellinfo.se/WIP/Sjobo_2019/index.html. [Hämtad 25 maj 2023]

Sjöbo kommun. (2021). Årsredovisning 2020. Tillgänglig online: https://www.finansiellinfo.se/Sjobo_2020/. [Hämtad 25 maj 2023]

Sjöbo kommun. (2022). Årsredovisning 2021. Tillgänglig online: https://www.finansiellinfo.se/Sjobo-2021/Den_kommunala_koncernen.html. [Hämtad 26 april 2023]

Sjöbo kommun. (2023a). Tidplan, budget 2024 och flerårsplan 2025-2027. Ej tillgänglig online.

Sjöbo kommun. (2023b). Uppföljning av intern kontroll. Ej tillgänglig online.

Slevin, D.P., & Covin, J.G. (1997). Strategy formation patterns, performance, and the significance of context, *Journal of Management*, Vol. 23, No. 2, pp. 189-209. Tillgänglig online: [https://doi.org/10.1016/S0149-2063\(97\)90043-X](https://doi.org/10.1016/S0149-2063(97)90043-X) [Hämtad 16 maj 2023]

Sofyani, H., Abu Hasan, H., & Saleh, Z. (2022). Does internal control contribute to quality management in higher education institutions? Indonesia's adoption experience of the COSO integrated framework, *TQM Journal*, Vol. 35, Iss. 9, pp 1-19. Tillgänglig online: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/tqm-06-2022-0201/full/pdf> [Hämtad 28 maj 2023]

Staffanstorps kommun. (2018). Årsredovisning 2017. Tillgänglig online: <https://staffanstorp.se/wp-content/uploads/2018/06/Arsredovisning2017.pdf>. [Hämtad 25 maj 2023]

Staffanstorps kommun. (2019). Årsredovisning 2018. Tillgänglig online: <https://staffanstorp.se/wp-content/uploads/2019/06/%C3%85RSREDOVISNING-2018.pdf>. [Hämtad 25 maj 2023]

Staffanstorps kommun. (2020). Årsredovisning 2019. Tillgänglig online: <https://staffanstorp.se/wp-content/uploads/2020/05/%C3%85rsredovisning-2019.pdf>. [Hämtad 25 maj 2023]

Staffanstorps kommun. (2021). Årsredovisning 2020. Tillgänglig online: <https://staffanstorp.se/wp-content/uploads/2021/11/arsredovisning-2020.pdf>. [Hämtad 25 maj 2023]

Staffanstorps kommun. (2022). Årsredovisning 2021. Tillgänglig online: <https://staffanstorp.se/wp-content/uploads/2021/11/arsredovisning-2021.pdf>. [Hämtad 25 maj 2023]

Staffanstorps kommun. (2023). Ekonomistyrdirektiv för Staffanstorps kommunkoncern.

Tillgänglig online:

<https://staffanstorp.se/wp-content/uploads/2023/03/ekonomistyrdirektiv-for-staffanstorps-kommunkoncern.pdf> [Hämtad 20 maj 2023]

Statistiska centralbyrån.(2023). Lägre resultat för Sveriges kommuner och regioner under 2022. Tillgänglig online:

<https://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/offentlig-ekonomi/finanser-for-den-kommunala-sektorn/rakenskapssammandrag-for-kommuner-och-regioner/pong/statistiknyhet/kommunernas-och-regionernas-preliminara-bokslut-for-2022/> [Hämtad 22 maj 2023]

Svalövs kommun. (2018). Årsredovisning 2017. Tillgänglig online:

<https://www.svalov.se/download/18.4c73ddc2178d03ec3372fc28/1619261704167/%C3%85rsredovisning%202017.pdf>. [Hämtad 25 maj 2023]

Svalövs kommun. (2019). Årsredovisning 2018. Tillgänglig online:

<https://www.svalov.se/download/18.4c73ddc2178d03ec3372fc29/1619261704365/%C3%85rsredovisning%202018.pdf>. [Hämtad 25 maj 2023]

Svalövs kommun. (2020). Årsredovisning 2019. Tillgänglig online:

<https://www.svalov.se/download/18.4c73ddc2178d03ec3372fc2a/1619261704676/%C3%85rsredovisning%202019.pdf>. [Hämtad 25 maj 2023]

Svalövs kommun. (2021). Årsredovisning 2020. Tillgänglig online:

<https://www.svalov.se/download/18.330bad5717cc23160cb96c2/1635870926232/%C3%85rsredovisning%202020.pdf>. [Hämtad 25 maj 2023]

Svalövs kommun. (2022a). Instruktion för intern kontroll i Svalövs kommun. Ej tillgänglig online.

Svalövs kommun. (2022b). Årsredovisning 2021. Tillgänglig online:

<https://www.svalov.se/download/18.26679932182e94bfde331fc8/1664172715627/%C3%85rsredovisning%202021.pdf>. [Hämtad 25 maj 2023]

Sveriges Kommuner och Regioner. (2016). Finansiell analys i budget och årsredovisning.

Tillgänglig online:

<https://skr.se/download/18.5d975bd8182e9bf6906620b1/1662627838435/5406.pdf>. [Hämtad 9 maj 2023]

Sveriges Kommuner och Regioner. (2019). Intern kontroll - för förtroende, trygghet och utveckling. Tillgänglig online:

<https://skr.se/skr/tjanster/rapporterochskrifter/publikationer/internkontrollforfortroendetrygghetochutveckling.65039.html> [Hämtad 29 mars 2023]

Sveriges Kommuner och Regioner. (2021) Så styrs kommunerna. Tillgänglig online:

<https://skr.se/skr/demokratiledningstyrning/styrningledning/kommunaltstjalarvstyresastyrskommunen.735.html> [Hämtad 25 april 2023]

Sveriges Kommuner och Regioner. (2022a). Ekonomirapporten, december 2022. Tillgänglig online: <https://rapporter.skr.se/ekonomirapporten-december-2022.html> [Hämtad 11 maj 2023]

Sveriges Kommuner och Regioner. (2022b). Kommuner och Regioner. Tillgänglig online:

<https://skr.se/skr/tjanster/kommunerochregioner.431.html> [Hämtad 29 mars 2023]

Sveriges Kommuner och Regioner. (2023a). Ekonomirapporten, maj 2023. Tillgänglig online:

<https://skr.se/download/18.350b880c187eac0496278173/1684159558887/Ekonomirapporten-maj-2023.pdf> [Hämtad 25 maj 2023]

Sveriges Kommuner och Regioner. (2023b). Utfallet i ansvarsprovningen. Tillgänglig online:

<https://skr.se/download/18.3a0a1c2218723106f7651f55/1680592300096/SKR-Utfallet-i-ansvarsprovningen-TGA.pdf>. [Hämtad 11 maj 2023]

Tassonyi, A. (2002). Municipal Budgeting, *Canadian Tax Journal*, Vol. 50, No. 1, pp.

181-198. Tillgänglig online:

<https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/cdntj50&id=197&collection=journals&index=>. [Hämtad 15 maj 2023]

Tomelilla kommun. (2018). Årsredovisning 2017. Tillgänglig online:

https://www.tomelilla.se/fileadmin/tomelilla/kommun_och_politik/ekonomi/arsredovisning/Aarsredovisning_2017.pdf [Hämtad 25 maj 2023]

Tomelilla kommun. (2019). Årsredovisning 2018. Tillgänglig online:
https://www.tomelilla.se/fileadmin/tomelilla/kommun_och_politik/ekonomi/arsredovisning/A_arsredovisning_2018.pdf. [Hämtad 25 maj 2023]

Tomelilla kommun. (2020). Årsredovisning 2019. Tillgänglig online:
https://www.tomelilla.se/fileadmin/tomelilla/kommun_och_politik/ekonomi/arsredovisning/A_arsredovisning_2019.pdf

Tomelilla kommun. (2021a). Budget 2022, Plan 2023-2024. Tillgänglig online:
https://www.tomelilla.se/fileadmin/tomelilla/kommun_och_politik/ekonomi/Budget/Budget_2022_plan_2023-2024.pdf. [Hämtad 15 maj 2023]

Tomelilla kommun. (2021b). Reglemente för intern kontroll. Ej tillgänglig online

Tomelilla kommun. (2021c). Årsredovisning 2020. Tillgänglig online:
https://www.tomelilla.se/fileadmin/tomelilla/kommun_och_politik/ekonomi/arsredovisning/A_Arsredovisning_2020_foer_Tomelilla_kommun_2_KF.pdf. [Hämtad 27 maj 2023]

Tomelilla kommun. (2022a). Handbok intern kontroll. Ej tillgänglig online.

Tomelilla kommun. (2022b). Årsredovisning 2021. Tillgänglig online:
https://www.tomelilla.se/fileadmin/tomelilla/kommun_och_politik/ekonomi/arsredovisning/A_Arsredovisning_2021_01.pdf

Van der Stede, W.A. (2001). Measuring 'tight budgetary control', *Management Accounting Research*, Vol. 12, Iss. 1, pp. 119-137. Tillgänglig online:
<https://doi.org/10.1006/mare.2000.0149> [Hämtad 4 maj 2023]

von Hagen, J., & Harden, I. J. (1995). Budget processes and commitment to fiscal discipline, *European Economic Review*, Vol. 39 Iss. 3-4, pp. 771-779. Tillgänglig online:
[https://doi.org/10.1016/0014-2921\(94\)00084-D](https://doi.org/10.1016/0014-2921(94)00084-D) [Hämtad 16 maj 2023]

Wildavsky, A. (1975). BUDGETING - A Comparative Theory of Budgetary Processes, Second revised edition, *Routledge*.

Woods, M. (2009). A contingency theory perspective on the risk management control system within Birmingham City Council, *Management Accounting Research*, Vol. 20, Iss. 1, pp. 69-81. Tillgänglig online: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.10.003> [Hämtad 16 maj 2023]

Zhang, I.X. (2007). Economic consequences of the Sarbanes-Oxley Act of 2002, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 44, Iss. 1-2, pp. 74-115. Tillgänglig online: <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2007.02.002> [Hämtad 24 april 2023]

Zhang, Y., Zhou, J., & Zhou, N. (2007). Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 26, Iss. 3, pp. 300-327. Tillgänglig online: <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2007.03.001> [Hämtad 24 april 2023]

Bilagor

Bilaga 1

Intervjuguide

Inledande frågor:

1. Vem är du och vad är din befattning/roll på kommunen?
2. Hur länge har du arbetat i din roll och på kommunen?

Intern kontroll

3. Hur mycket berörs ditt arbete av intern kontroll?
4. Vad är intern kontroll för er?
5. Vad är syftet med intern kontroll?

Delar av intern kontroll i organisationen

6. Arbetar eran kommun och avdelning med SKR:s riktlinjer för intern kontroll?
7. Arbetar ni med COSO-modellen för intern kontroll? (Om inte, någon annan specifik modell? Alternativt någon egen modell eller verktyg?)
8. Vilka delar består den interna kontrollen av?

Funktion i organisationen

9. Vad anser ni är viktigt för att den interna kontrollen ska vara fungerande?
10. Vad skulle kunna göra att ni behöver förändra er interna kontroll?
11. Vad händer om den interna kontrollen inte fungerar, vad blir konsekvenserna?

Robust organisation

12. Vem ansvarar för intern kontroll? Hur fördelas ansvaret?

13. På vilket sätt speglar organisationskulturen arbetet med den interna kontrollen?
14. Hur skulle du beskriva kommunens organisationsstruktur?
15. Finns det en tydlig hierarki i kommunen?
16. Utbildas medarbetarna gällande arbetet med interna kontroller? I så fall hur?
17. Vilken roll spelar organisationskulturen i intern kontrollarbetet?

Kommunikation och information

18. Hur kommuniceras den interna kontrollen till och bland anställda inom kommunen?
19. Vilken information presenteras i denna kommunikation?
20. Om en avvikelse i den interna kontrollen upptäcks i en enhet eller i en process, hur kommuniceras då detta?

Riskanalys

21. Hur genomförs riskanalyser? Hur ser processen ut?
22. Hur väljer ni ut vilka risker ni ska gå vidare med och fortsätta analysera?

Kontrollaktiviteter

23. Vilka kontrollaktiviteter genomförs med hänsyn till intern kontroll? Exempel?
24. Vad är syftet med kontrollaktiviteterna?
25. Har ni några handlingsplaner vid oförutsedda händelser?

Uppföljning

26. Kan du ge exempel på fall när den interna kontrollen fungerat bra eller när den inte fungerade?
27. Hur utvärderas den interna kontrollen och hur ofta gör ni det?
28. Hur åtgärdas fel eller brister i den interna kontrollen som upptäcks?

29. Vad gör kommunen för att säkerställa att förändringar av den interna kontrollen får önskad effekt?

Intern kontroll och budget

30. Hur ser kommunens budgetprocess ut?

31. Hur viktigt är det för kommunen att följa sin budget?

32. Har du en del i framtagandet av kommunens budget?

33. Kommuneras budget och budgetmål till anställda?

34. Hur ofta följs budgeten upp under året?

35. Vad blir åtgärderna om det upptäcks under året att budgeten inte följs?

36. Är riskanalyser en del vid framtagandet av budget?

Avslutande frågor:

37. Är det något som du tycker att vi har missat och som du vill lägga till eller vill berätta mer om?