



**EN ORGANISATIONSFÖRÄNDRINGS  
INVERKAN PÅ DEN INTERNA KONTROLLENS  
EFFEKTIVITET**

EN FALLSTUDIE INOM KOMMUNALVERKSAMHET

Wilma Stenström

Pro-gradu avhandling i redovisning

Handledare: Matti Skoog

Fakulteten för samhällsvetenskaper och ekonomi

Handelshögskolan vid Åbo Akademi

Åbo 2023

# ÅBO AKADEMI – FAKULTETEN FÖR SAMHÄLLSVETENSKAPER OCH EKONOMI

Abstrakt för avhandling pro gradu

<b>Ämne:</b> Redovisning och styrning	
<b>Författare:</b> Wilma Stenström	
<b>Arbetets titel:</b> En organisationsförändrings inverkan på den interna kontrollens effektivitet – En fallstudie inom kommunal verksamhet	
<b>Handledare:</b> Matti Skoog	
<b>Abstrakt:</b> <p>Intresset för intern kontroll ökade efter de stora ekonomiska kriserna och företagsbedrägerierna i början av 2000-talet. Intern kontroll och riskhantering är en central del av verksamheten och intresset för det har ökat både inom den privata och den offentliga sektorn. Syftet med intern kontroll är att fastställda mål ska uppnås och att lagar och förordningar följs. Det handlar även om att verksamhetens redovisning och övrig information är korrekt och ger en rättvisande och tillförlitlig bild. En effektiv intern kontroll handlar bland annat om de anställdas medvetenhet, arbetssätt och engagemang. Det handlar även om ledningens aktiva stöd och att de gör kontinuerliga bedömningar. Information och kommunikation har också en central betydelse för den interna kontrollens effektivitet.</p> <p>Tidigare har den interna kontrollen studerats ur olika synvinklar och på olika sätt. Det har även studerats organisationsförändringar, men det verkar inte ännu finnas en studie om sambandet mellan organisationsförändring och intern kontroll. Därmed bidrar denna avhandling till tidigare studier genom att undersöka en organisationsförändrings inverkan på den interna kontrollens effektivitet inom finländsk kommunal verksamhet. Detta görs genom en fallstudie med semistrukturerade intervjuer. Organisationsförändringen som undersöks är den aktuella reformen som innebär att ansvaret för ordnandet av social- och hälsovårdstjänster och räddningsväsendet förflyttades från kommunerna till olika välfärdsområden vid årsskiftet 2022–2023.</p> <p>Resultatet ur studien visar att organisationsförändringen har en inverkan på den interna kontrollens effektivitet, men hur den inverkar skiljer sig mellan kommuner. Ur resultatet framkommer det att inverkan är negativ på mindre kommuner som inte har tillräckligt med resurser. Det innebär att den interna kontrollens effektivitet är sämre då det finns för få människor på en del funktioner. Inverkan på större kommuner är däremot mer positiv, eftersom för dem handlar det om att en stor del av riskerna har fallit bort och de kan budgetera med mer exakthet än tidigare. För de större kommunerna blir därmed den interna kontrollen mer effektiv.</p>	
<b>Nyckelord:</b> Intern kontroll, offentlig sektor, organisationsförändring	
Datum: 03.05.2023	Sidantal: 66

# Innehållsförteckning

<b>1. Inledning</b> .....	<b>1</b>
<b>1.1 Problemområde</b> .....	<b>2</b>
<b>1.2 Avgränsning</b> .....	<b>5</b>
<b>1.3 Syfte och frågeställning</b> .....	<b>5</b>
<b>1.4 Disposition</b> .....	<b>5</b>
<b>2. Teoretisk referensram</b> .....	<b>6</b>
<b>2.1 Intern kontroll</b> .....	<b>6</b>
2.1.1 Den interna kontrollens historia.....	8
2.1.2 Coso.....	9
2.1.3 Intern kontroll inom den offentliga sektorn.....	12
<b>2.2 Beredskapsteori</b> .....	<b>13</b>
<b>2.4 Organisationsförändring</b> .....	<b>14</b>
<b>3. Tidigare forskning</b> .....	<b>15</b>
<b>4. Grunden för analys</b> .....	<b>16</b>
<b>5. Metodik</b> .....	<b>18</b>
<b>5.1 Metoder</b> .....	<b>19</b>
5.1.2 Fallstudie .....	19
5.1.3 Intervju som metod.....	20
5.1.4 Innehållsanalyser .....	21
<b>5.2 Analys av kvalitativ forskning</b> .....	<b>22</b>
<b>5.3 Metodval</b> .....	<b>24</b>
<b>5.4 Tillförlitlighet och trovärdighet</b> .....	<b>25</b>
<b>6. Offentlig sektor</b> .....	<b>26</b>
<b>6.2 Vårdsområde</b> .....	<b>26</b>
<b>7. Intervjuer och innehållsanalyser</b> .....	<b>28</b>
<b>7.1 Inledande diskussion</b> .....	<b>28</b>
<b>7.2 Intervjusvar</b> .....	<b>30</b>
<b>7.3 Innehållsanalyser</b> .....	<b>51</b>
<b>8. Analys</b> .....	<b>54</b>
<b>9. Diskussion och slutsats</b> .....	<b>61</b>
<b>9.1 Bidrag</b> .....	<b>66</b>
<b>9.2 Förslag på fortsatta studier</b> .....	<b>66</b>
<b>Källförteckning</b> .....	<b>67</b>

## **Figurförteckning**

Figur 1 - Den interna kontrollens kärnkomponenter .....	10
Figur 2 - Välfärdsområdena på Finlands karta (Justitieministeriet , u.d.).....	27
Figur 3 - En del av ett kapitel ur en kommuns förvaltningsstadga .....	51
Figur 4 - Ett avsnitt ur en kommuns koncerndirektiv .....	52
Figur 5 - En del av ett kapitel ur en kommuns direktiv för intern kontroll och riskhantering .	52
Figur 6 – Kort översikt av analysen .....	60
Figur 7 - Översikt av resultaten.....	64
Figur 8 - Organisationsförändringens inverkan på den interna kontrollen .....	65

## **Tabellförteckning**

Tabell 1 - Respondenterna.....	30
Tabell 2 - Kommunstorlek .....	31

## **Bilageförteckning**

Bilaga 1 – Inledande diskussion	
Bilaga 2 – Intervjuguide	
Bilaga 3 – Skärmbild av en del ur en kommuns förvaltningsstadga och en del av kommunallagens reglering över förvaltningsstadgan	
Bilaga 4 – Skrämbild på en del av en kommuns koncerndirektiv och en del av kommunallagens reglering över koncerndirektiv	
Bilaga 5 – Skrämbild av en del ur en kommuns skilda direktiv för intern kontroll	

# 1. Inledning

Intresset för en god intern kontroll och riskhantering har ökat till följd av de stora ekonomiska kriserna och företagsbedrägerierna. Det har blivit allt viktigare för organisationer att fokusera på sin interna kontroll och riskhantering och se till att allting fungerar på ett effektivt sätt (D'Aquila, 1998; Wikland 2014; Shonhadji och Maulidi, 2022). Intern kontroll är en central del av verksamheten och intresset för det har ökat i både den privata och den offentliga sektorn. Syftet med intern kontroll är att verksamhetens fastställda mål ska uppnås och att lagar och förordningar följs. Det handlar även om att verksamhetens redovisning och övrig information är korrekt och ger en rättvisande och tillförlitlig bild (Haglund, Sturesson och Svensson, 2001; Shonhadji och Maulidi, 2022). Även om syftet och ordnandet av intern kontroll i stort sett är identiska i den privata och den offentliga sektorn, är det viktigt att poängtera de olika lagstiftningar som följs och att detaljer kan variera. Intern kontroll skiljer sig även mellan organisationer inom samma område, eftersom olika verksamheter har olika mål (Wikland, 2014).

En effektiv intern kontroll är strategiskt relevant för de flesta organisationer (Shonhadji & Maulidi, 2022). För att den interna kontrollen ska fungera på ett effektivt sätt är det bland annat viktigt att personalen har tillräckligt med kunskap och information och ser den interna kontrollen som en naturlig del av den vardagliga processen. Ledningens aktiva stöd och engagemang är också viktigt för en effektiv intern kontroll. Det som knyter allting samman är information och kommunikation, och därmed har även det en central betydelse för effektiveringen av den interna kontrollen (Haglund , Sturesson, & Svensson, 2001).

I diskussioner om intern kontroll är det omöjligt att inte nämna risker och hanteringen av dem. Risker förekommer överallt bland oss och det finns även en hel del risker kopplade till olika verksamheter. En riskhantering genom intern kontroll kan resultera i att risker kan identifieras i tid och i bästa fall även åtgärdas innan de inträffat. Risker kan enkelt förklaras som sannolikheten att något oönskat händer. I samband med riskhantering diskuteras även konsekvenserna om det oönskade inträffar. Hantering av risker kräver resurser och därmed finns det skäl att identifiera och värdera dem, nämligen vilka som är mest centrala att fokusera på (Wikland, 2014).

I organisationer har det blivit allt mera vanligt med förändringar, eftersom en organisation måste förändras för att kunna utvecklas. Organisationsförändringar kan vara mer eller mindre planerade, och även av olika slag och storlek (Johansson & Heide, 2008). Olika sorters förändringar kan bland annat vara fusioner, nedskärningar eller tekniska förändringar. Organisationsförändringar kan ske utifrån både interna och externa faktorer, var de interna handlar om bland annat ny teknik, nyanställd personal eller nya tjänster, medan de externa innebär bland annat yttre tekniska, ekonomiska eller politiska faktorer (Alvesson & Sveningsson, 2014), Information och kommunikation är väldigt viktigt för en lyckad organisationsförändring (Marginson, 2009; Palumbo och Manna, 2020).

Avsikten med avhandlingen är att hitta vilket samband som finns mellan intern kontroll och en organisationsförändring. Utifrån denna synvinkel är det även meningen att öka kunskapen om den interna kontrollens effektivitet. Avhandlingens avgränsning och syfte och frågeställning presenteras närmare i kapitel 1.2 och 1.3.

## **1.1 Problemområde**

Tidigare studier har pekat på ett behov av att undersöka de interaktioner som existerar bland de interna kontrollkomponenterna och deras påverkan på den interna kontrollens effektivitet. Agbejule och Jokipii (2009) har undersökt hur strategiska val påverkar det interna kontrollsystemets effektivitet i samband med komponenterna. Resultatet visade att de utvalda komponenterna, internkontrollaktiviteterna och övervakningen, hade en effekt på det samband som fanns mellan strategin och effektiviteten i det interna kontrollsystemet. Det har även fokuserats på andra komponenter, D'Aquila (1998) undersökte nämligen komponenten kontrollmiljö, Fazdil med flera (2005) fokuserade på övervakning medan Geiger m.fl. (2004) undersökte alla komponenter. Geiger m.fl. (2004) hittade ett positivt samband mellan kontrollmiljö och riskbedömning, medan det visade sig vara ett negativt samband bland de övriga komponenterna. Det framkom även att då komponenter integrerar med varandra, kan effektiviteten i det interna kontrollsystemet säkerställas.

Det finns även studier som fokuserat på den interna kontrollens effektivitet, utan att rikta in sig på specifika kontrollkomponenter. Shonhadji och Maulidi (2022) har använt sig av beredskapsteorin och undersökt effektiviteten av Cosos (Committee of Sponsoring Organizations) interna kontroll i statliga organisationer, där det finns en vilja att minska på möjligheterna för bedrägerier. Beredskapsteorin användes eftersom det är en av de

ledningsteorier som ger en grundläggande förståelse av organisationens situation. Även Shonhadji och Maulidi (2022) lyfter fram att det finns tidigare studier om bedrägeriförebyggande som har fokuserat på offentliga sektorn, men att det inte lagts så mycket vikt vid effektiviteten av den uppdaterade interna kontrollen, nämligen Coso-ramverket. Även Jokipii (2010) har siktat in sig på säkerställandet av verksamhetens effektivitet och har kommit fram till att ledningens kontinuerliga bedömning av den interna kontrollens effektivitet har en central betydelse vid utformningen av en högpresterande organisation. Detta har Jokipii (2010) kommit fram till genom att undersöka beredskapsegenskaper och den interna kontrollstrukturen i en organisation. Vidare finns det studier som fokuserat på intern kontroll genom att se på svagheter. Doyle m.fl. (2007) har undersökt svagheter i intern kontroll och kommit fram till att det är mer sannolikt att väsentliga svagheter förekommer i företag som är mindre, yngre, ekonomiskt svagare och/eller genomgår en omstrukturering. Även om dessa företags specifika egenskaper kan skapa utmaningar för upprätthållandet av ett starkt internt kontrollsystem, är det viktigt att poängtera att varje företag står inför en egen unik uppsättning av interna kontrollutmaningar.

Den här avhandlingen behandlar den aktuella organisationsförändringen inom offentliga sektorn, nämligen effekten av reformen som innebär att ansvaret för att ordna social- och hälsovårdstjänster och för räddningsväsendet har förflyttats från kommunerna i Finland till olika välfärdsområden i landet. De uppgifter och ansvar som välfärdsområden har, föreskrivs i lag. Ett välfärdsområde är ett offentlighetsligt samfund som är separat från kommuner och staten. Välfärdsområdet har självstyre inom sitt område, och tillsammans med sina dottersammanslutningar bildas en välfärdsområdeskoncern (Statsrådet, u.d.). Kommunerna genomgår en omstrukturering och i avhandlingen strävas det efter att ta reda på hur organisationsförändringen påverkar den interna kontrollens effektivitet i kommunerna. Sambandet mellan organisationsförändring och effektiv intern kontroll verkar inte vara ett område som har studerats väldigt mycket. Däremot har Alshari (2019) studerat redovisnings- och organisationsförändringar ur ett institutionellt perspektiv. Alshari (2019) lyfter fram att det tidigare har studerats redovisnings- och organisationsförändringar, men då ur ett kritiskt perspektiv och att det ännu saknas studier ur ett tolkande perspektiv, speciellt inom den offentliga sektorn. En viktig sak som Alshari (2019) poängterar är att redovisning är en del av organisationsförändringar och redovisningsregler och rutiner är en del av organisationens regler och rutiner.

Tidigare har organisationsförändringar och dess effekter undersökts. Ströh och Jaatinen (2001) har undersökt hur organisatoriska processer under förändringar kan hanteras genom kommunikation. De säger att positiva relationer inom organisationer utvecklas då kommunikationshantering kan användas på ett effektivt sätt. Det framkommer även om medarbetarna görs delaktiga i stora förändringar inom organisationer, så söker de aktivt efter relevant information. Marginson (2009) kom ytterligare fram till att kommunikation är viktigt för en lyckad organisationsförändring. Palumbo och Manna (2020) lyfter fram att utebliven information i samband med organisationsförändring kan ha en negativ effekt, men däremot kan planering, strategiskt engagemang och inkludering av medarbetare förbättra en förändring. Van der Smissen m.fl. (2013) kom fram till att typen av förändring och tidigare erfarenheter av organisationsförändringar har en påverkan på vilken attityd till förändring som uppstår. Både van der Smissen m.fl. (2013) och Palumbo och Manna (2020) poängterar att organisationsförändringar kan medföra osäkerheter och ha effekter på individer.

En organisationsförändring medför många saker, bland annat förändringar i organisationen, och det är mycket viktigt att information och kommunikation fungerar rätt i sådana situationer (Ströh & Jaatinen, 2001; Marginson, 2009; Palumbo & Manna, 2020). Utifrån detta kan det göras en koppling mellan organisationsförändring och intern kontroll, eftersom bland annat Shonhadji och Maulidi (2022) pekat på att information och kommunikation är en av de fem kärnkomponenterna i det interna kontrollramverket Coso. Intern kontroll påverkas av olika val och faktorer, och om det inte finns tillräckligt med kunskap om detta kan det inte hanteras på rätt sätt, vilket kan resultera i ineffektivitet. Därmed finns det ett problem om kunskapen inte räcker till och om en förändring hanteras på ett sätt som kan påverka den interna kontrollens effektivitet. Tidigare studier har fokuserat på intern kontroll, dess effektivitet och påverkan. Detsamma gäller studier om organisationsförändringar. Det finns tidigare studier som har valt bort offentliga sektorn i sina undersökningar: bland annat Agbejule och Jokipii (2009) valde bort den offentliga sektorn och försäkringsbolag på grund av deras annorlunda uppbyggnad och regler. Denna avhandling bidrar därmed till den tidigare forskningen genom att upprätta en fallstudie inom den offentliga sektorn och undersöka hur en organisationsförändring inom kommunal verksamhet kan påverka den interna kontrollens effektivitet.



## **1.2 Avgränsning**

Det är vanligt att studier inom intern kontroll är fokuserade på den privata sektorn och därmed kommer den offentliga sektorn att studeras i denna avhandling. Avhandlingen begränsar sig till den aktuella organisationsförändringen i den finländska kommunala verksamheten, nämligen reformen som innebär att det från kommunerna har flyttats ansvaret för social- och hälsovårdstjänster och räddningsväsendet till olika välfärdsområden i landet. Detta innebär att kommunerna genomgår organisationsförändringar och i denna avhandling ska det undersökas vilken effekt det har på den interna kontrollens effektivitet inom finländsk kommunal verksamhet.

Avhandlingen är begränsad till kommunal verksamhet men inte till en enda kommun, utan flera kommuner undersöks för att likheter och skillnader ska kunna identifieras. I avhandlingen ligger fokuset på finländsk kommunal verksamhet, men undersökningen begränsas ytterligare till tvåspråkiga kommuner med en andel svenskspråkiga invånare kring 30 procent och högre. Kommunerna väljs utifrån kommunförbundets (2022) lista.

## **1.3 Syfte och frågeställning**

Avhandlingens syfte är att undersöka hur en organisationsförändring kan påverka den interna kontrollens effektivitet inom den offentliga sektorn. För att nå målet med syftet ska följande forskningsfråga besvaras:

Hur påverkas den interna kontrollens effektivitet inom finländsk kommunal verksamhet av den aktuella organisationsförändringen till följd av övergången till välfärdsområden?

## **1.4 Disposition**

Efter inledningen med presentation av avhandlingens problemområde, avgränsning och frågeställning följer den teoretiska referensramen. Den innehåller förklaringar till relevanta begrepp och ämnen i syfte att ge en djupare förståelse. Där presenteras också teori. Innan den empiriska delen, beskrivs även tidigare studier och metodik. Avhandlingens empiriska del innehåller intervjuer och analyser. Arbetet avslutas med en diskussion och slutsats.

## 2. Teoretisk referensram

*I detta kapitel presenteras den teoretiska referensramen. Relevanta begrepp, som bland annat intern kontroll och riskhantering förklaras. Även beredskapsteorin redogörs här under.*

### 2.1 Intern kontroll

Intern styrning och kontroll kan uppfattas som mera regler att följa, men det är viktigt att komma ihåg att det inom organisationer tillför stort värde. Det finns några kännetecken för intern styrning och kontroll:

- uppnå verksamhetens mål, ekonomiska och icke-ekonomiska
- identifiera och hantera de risker som kan hindra att målen nås
- fokusera på de mest centrala riskerna. Eftersom det finns massor med risker, är det viktigt att värdera dem mot varandra och genom det identifiera de viktigaste
- införa kontroller för hantering av risker (Wikland, 2014).

Haglund m.fl. (2001) och Fazdil m.fl. (2005) lyfter fram att syftet med intern kontroll är att fastställda mål ska uppnås och att lagar och förordningar följs. De poängterar även att intern kontroll handlar om att skapa ändamålsenliga system och rutiner som är väldokumenterade. Det handlar även om att säkra sig att redovisningen och informationen om verksamheten är korrekt och ger en rättvisande och tillförlitlig bild. Maijoor (2003) hävdar att ett grundläggande antagande om intern kontroll är att det hjälper organisationer att överleva och fortsätta sin verksamhet. Ifall interna kontrollsystem är för reglerade, finns det en chans att organisationers flexibilitet och innovationsförmåga försämras, vilket kan leda till ökade risker för misslyckande. Investeringar i effektiva interna kontrollsystem kan minska risken för företagsfel. Haglund m.fl. (2001) tog även upp att en effektiv intern kontroll kräver investeringar, men de poängterade att det är viktigt att kostnaderna hålls på en rimlig nivå i förhållande till verksamhetens omfattning.

Från början var kontroller manuella men med dagens teknikutveckling har de blivit alltmer automatiserade. Det finns en hel del automatiska kontroller inom dagens IT-system för bland annat redovisning, löneräkning och produktionsprocesser. Tack vare de nya IT-rutinerna har kontrollerna blivit mer utvecklade. Detta innebär bland annat att felaktigheter kan åtgärdas innan de sker, men det betyder också att åtgärder som inte tidigare har identifierats som

kontroller kan göra det nu. Information och utbildning är två exempel på åtgärder som nu kan identifieras som kontroller (Wikland, 2014).

Både Haglund m.fl. (2001) och Wikland (2014) lyfter fram att intern kontroll ska ses som ett verktyg för ledningen. Haglund m.fl. (2001) poängterar att intern kontroll inte enbart berör ledningspersoner, utan alla anställda i en organisation. Centrala faktorer för den interna kontrollens effektivitet är de anställdas medvetenhet, erfarenhet, arbetssätt och engagemang. Wikland (2014) framhäver att engagemang och aktivt stöd från ledningen är viktigt för att verktyget ska kunna fungera på ett effektivt sätt. Då arbetsmetoder och rutiner utvecklas kontinuerligt, resulterar det i en bra intern styrning och kontroll.

Ett internt kontrollsystems huvudsyfte är att ge en grund åt en organisation att utvärdera sin effektivitet i den interna kontrollen (Agbejule & Jokipii, 2009). Intern kontroll och riskhantering har blivit mer populär inom både den privata och den offentliga sektorn, och en effektiv intern kontroll är strategisk relevant i de flesta organisationer (Shonhadji & Maulidi, 2022). Interna kontrollsystem upprättas i företag främst för att identifiera och hantera risker. På grund av alla bedrägerifall som har skett under åren, har ett effektivt kontrollsystem blivit en central del i många organisationer (D'Aquila, 1998). Även den offentliga sektorn har haft ett växande behov för att kontrollera bedrägeririsker i en snabbt föränderlig ekonomisk miljö. Intern kontroll inom kommuner är även till för att organisationens fastställda mål ska uppnås och att ekonomiska bedrägerier ska motverkas (Shonhadji & Maulidi, 2022).

Det är vanligt att intern kontroll även benämns som intern styrning och kontroll (Jannesson och Skoog, 2013; Wikland, 2014). En bred definition av ekonomistyrning är att det i en organisations rutiner, struktur och processer ska finnas tillgänglig finansiell och icke-finansiell information. Den informationen ska även ha en central betydelse för strategiarbetet. Tidigare handlade ekonomistyrning mest om att uppfylla ledningens informationsbehov kring både strategiska och taktiska beslut. Nu innebär det även att uppfylla behov på lägre nivåer, nämligen operativa beslut, och på det sättet bli mer verksamhetsnära (Jannesson & Skoog (red.), 2013). Kortfattat handlar ekonomistyrning om att uppnå organisationens ekonomiska mål, med hjälp av strategier. Intern kontroll är en del av ekonomistyrning, men som det tidigare framkommit, är intern kontroll kopplat med risker. Eftersom det i avhandlingen undersöks den kommunala verksamheten, och kommuners positiva resultat inte mäts enbart utifrån det ekonomiska (utan från kommuninvånarnas välmående), fokuseras det i avhandlingen på intern kontroll som är mera kopplat med risker.

### 2.1.1 Den interna kontrollens historia

Efter stora ekonomiska kriser, börsskandaler och bedrägerier skapades ett ramverk för intern styrning och kontroll år 1992. Ramverket skapades på amerikanskt initiativ och kallas för Coso (Committee of Sponsoring Organizations). Det användes för att försöka komma åt de medvetna felaktigheterna inom finansiell rapportering. Rezaee (1995) poängterar att ramverket hjälper organisationer att både förstå och uppskatta betydelsen av intern kontroll. Ramverket ska även ge en stor betydelse åt den interna revisionsfunktionen i organisationer, och Rezaee (1995) påstår att det kommer ha en betydande inverkan på de interna revisorernas uppgifter och ansvar, speciellt inom de interna kontrollsystemen. Haglund m.fl. (2001) hävdar att Coso-modellen utvecklades som ett synsätt eller en modell för intern kontroll, och eftersom det är en generell modell kan den tillämpas på både den privata och den offentliga sektorn. Agbejule och Jokipii (2009) lyfter även fram ramverket och poängterar att det ger riktlinjer för hur kontrollsystem ska skapas, anpassas och övervakas. Wikland (2014) poängterar att intresset för intern kontroll började växa fram efter ramverkets uppkomst. Både intresset för ämnet och ramverket spred sig gradvis till EU, olika länders börser, offentlig förvaltning och andra organisationer. År 2013 genomgick ramverket en uppdatering.

Till följd av de stora redovisningsskandalerna, som bland annat Enron och WorldCom, i början av 2000-talet togs lagstiftningen Sarbanes-Oxley Act (SOX) i bruk. Lagstiftningens syfte var att stabilisera finansmarknaden och återställa förtroendet för finansmarknadens processer (Keane, Elder, & Albring, 2012), (Kuhn & Morris, 2017). Enron grundades 1985 och var ett energihandelsföretag som under de följande 15 åren blev det sjunde största företaget i USA och en ledare inom energibranschen. Mellan åren 1996 och 2000 växte Enrons nettoresultat markant, men det var till en stor del endast på papper eftersom de dåvarande kryphålen i regleringen av finansiella rapporter utnyttjades. När sanningen kom fram förlorade Enron alla kunder, aktiekursen rasade och banker gav inte lån. Detta resulterade i att Enron sökte i konkurs 2001. Senare framkom det även att bokföringsbedrägeriet var systematiskt planerat och med tyst samtycke från revisorn. Enrons revisionsbyrå Arthur Andersen blev under sin tid en av världens Big Five-revisionsbyråer och tillförlitligheten till dem var stor. I samband med Enronskandalen föll en dom även mot Arthur Andersen. Domen förbjöd Arthur Andersen att utföra revision. Detta resulterade i att även revisionsbyrån tappade alla sina kunder, minskade antalet anställda och stod inför stora stämningar (Roszkowska, 2021). WorldCom var det näst största telefonbolaget i USA, och i deras redovisningsskandal framkom det att även de hade utfört planerade redovisningsbedrägerier (Jennings, 2004). År 2002, året efter Enrons skandal,

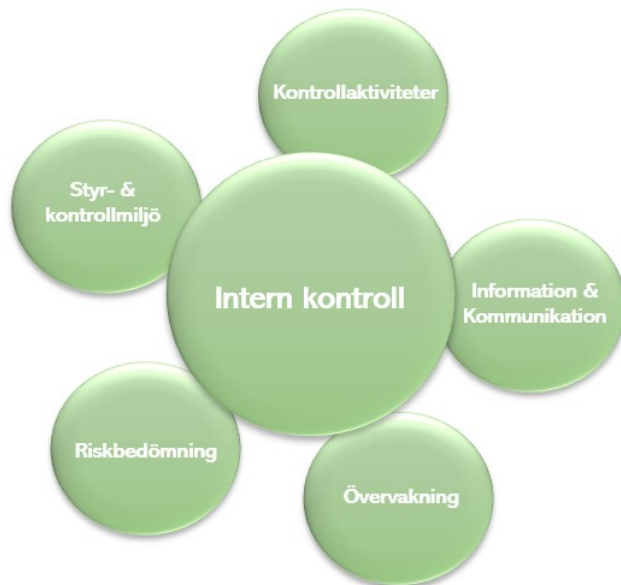
gick även WorldCom i konkurs. WorldCom överträffade Enron och deras företagskonkurs var den största i USA's historia (Boyd, 2003). Genom dessa två skandaler växte ett behov om stärkt lagstiftning gällande finansiella rapporter.

### 2.1.2 Coso

Coso-ramverket upprättades, som tidigare nämnt, till följd av ekonomiska kriser, börsskandaler och bedrägerier (Wikland, 2014). Den första Coso-rapporten publicerades 1992 och innehöll följande bestämmelser:

- hjälpa enheter att förstå både värdet och betydelsen av ett bra internkontrollsystem
- utvidga komponenterna i intern kontroll
- utge riktlinjer för att fastställa kriterier mot vilka enheter som kan bedöma lämpligheten och effektiviteten i interna kontrollsystem (Rezaee, 1995).

I Coso-ramverket finns tre mål för intern kontroll, nämligen verksamhetens effektivitet, tillförlitlig finansiell information och att lagar och förordningar följs. Den interna kontrollen anses vara effektiv då dessa tre mål har uppnåtts på korrekt sätt (Maijoor, 2003; Agbejule och Jokipii, 2009; Länsiluoto, Jokipii och Eklund, 2016; Shonhadji och Maulidi, 2022). Coso-ramverket innehåller även den interna kontrollens fem kärnkomponenter, nämligen riskbedömning, styr- och kontrollmiljö, kontrollaktiviteter, information och kommunikation och övervakning. Dessa komponenter måste finnas, fungera på korrekt sätt och integrera med varandra för att det ska resultera i ett effektivt internt kontrollsystem (Haglund m.fl, 2001; Agbejule och Jokipii, 2009; Shonhadji och Maulidi, 2022). Komponenterna är en del av organisationens interna miljö och därmed har det en stor roll i den interna kontrollen. De är även relevanta för de organisationer som vill utveckla och förbättra sin effektivitet. Coso-ramverket ger endast i en liten grad vägledning om hur dessa komponenter integrerar med varandra, även om de säger att det finns integrationer (Agbejule & Jokipii, 2009). Länsiluoto m.fl. (2016) poängterar även att ramverket endast ger riktlinjer och att detaljerna är sedan upp till varje enskild organisation. Problemet med denna breda vägledning är att det inte finns gränser för interna kontrollsystem (Maijoor, 2003).



*Figur 1 - Den interna kontrollens kärnkomponenter*

### *Riskbedömning*

I diskussionen om intern kontroll är det oundvikligt att inte nämna begreppet risk, eftersom det är en viktig del och ett alltmer omdebatterat ämne i samhället. I en del situationer kan risker behandlas på matematiska eller systematiska sätt men så är inte fallet i Coso-ramverket, utan där ligger fokus på både ledningens och de anställdas förståelse av begreppet risk och användningen av det. Begreppet risk handlar om den effekt som kommer av kombinationen av sannolikhet och konsekvens, och genom detta vidtas åtgärder för att hantera organisationens största risker. Komponenten riskbedömning har ett avgörande syfte, nämligen att klargöra verksamhetens mål. Ju tydligare målen är, desto bättre grund finns det för riskbedömning (Wikland, 2014). Park (2010) lyfter fram att även om målen är riktigt tydliga så är det viktigt att identifiera risker och sannolikheten att något hindrar organisationen att uppnå sina mål. Haglund m.fl. (2001) poängterar att det finns en hel del risker i alla organisationer, både interna och externa. Interna risker kan bland annat vara tekniska risker och organisatoriska risker, medan externa risker kan vara marknadsrisker och leverantörsrisker (Park, 2010). Ifall en risk uppstår har det en påverkan på organisationens möjligheter att uppnå målen. Därmed handlar intern kontroll om att identifiera risker och vidta åtgärder för att minimera dem (Haglund, Stureson, & Svensson, 2001).

### *Styr- och kontrollmiljö*

Tonen i organisationen bestäms av komponenten styr- och kontrollmiljö. Denna komponent är i stora drag en egen skapelse av ledningen. Det ger de anställda en grundläggande förståelse av komponentens betydelse. Ifall det inte finns en styr- och kontrollmiljö som kan ta emot resultatet av kontrollerna, blir kontrollerna meningslösa. Ledningens styr signaler är en nyckel till effektiv intern kontroll (Wikland, 2014). Haglund m.fl. (2001) lyfter fram att kontrollmiljö handlar mest om vilket klimat som finns i organisationen. En god kontrollmiljö utvecklas med tiden i en organisation. Denna komponent kan anses vara grundläggande, en komponent som de övriga komponenterna vilar på. Därmed skapar styr- och kontrollmiljö de grundläggande förutsättningarna för en god intern kontroll. Enligt Rubino m.fl. (2017) är kontrollmiljön den komponent som hela det interna kontrollsystemet vilar på. Rubino m.fl. (2017) poängterar att IT-kontroller är till stor hjälp för kontrollmiljön.

### *Kontrollaktiviteter*

Komponenten kontrollaktivitet innebär att policyer och rutiner är utformade för att säkerställa att direktiven från ledningen implementeras effektivt (Agbejule & Jokipii, 2009). Cosorramverket betonar att de kontrollaktiviteter som omfattar många aktiviteter ska så långt som möjligt vara integrerade i verksamheten. Detta handlar främst om bland annat godkännande, verifieringar, kontrollräkningar och uppföljningar. Automatiska kontroller har blivit en stor och växande del, men de kommer aldrig helt och hållet att ta över de manuella kontrollerna (Wikland, 2014). Haglund m.fl. (2001) poängterar att kontrollaktiviteter ska utformas utifrån den riskbedömning som gjorts i organisationen, eftersom kontrollaktiviteter är de konkreta åtgärder som görs för att minska eller helst eliminera risker.

### *Information och kommunikation*

Information är det som håller ihop en organisation och som gör att de anställda vet vad de ska göra med sina arbetsuppgifter (Wikland, 2014). Begreppet kommunikation kan på ett enkelt sätt förklaras som all kommunikation människor emellan. Kommunikation och samspel finns överallt där människor möter varandra. Medvetet eller omedvetet sänder människor olika budskap, vilket innebär att det inte är möjligt att undvika kommunikation. Kontaktbarhetens gränser blir allt bredare med hjälp av sociala medier och det betyder att det öppnas möjligheter för nya kommunikationssätt (Dahlkwist, 2012). Johansson och Heide (2008) lyfter fram att en

grundförutsättning för att organisationer ska fungera, är kommunikationen mellan olika individer och avdelningar. Kommunikation är alltså ett viktigt område och frågor kring det har fått ett lyft de senaste åren, då organisationer har märkt att både intern och extern kommunikation ger mervärde. Enligt Haglund m.fl. (2001) krävs fungerande information och kommunikation för en effektiv intern kontroll. Kommunikationen i en organisation ska fungera mellan alla individer, avdelningar och nivåer. Då information och kommunikation fungerar finns det en bra kontroll över verksamheten och dess processer.

### *Övervakning*

Övervakningens syfte är att kontinuerligt kunna utvärdera kontrollsystemet och utifrån det göra eventuella förbättringar. Denna komponent kan ses som nyckeln till att undvika överraskningar och se till att viktiga processer fungerar på ett korrekt sätt. På grund av de förändringar som sker i omvärlden är det viktigt att göra kontinuerliga uppföljningar. Dessa uppföljningar resulterar i en kvalitetssäkring (Haglund , Sturesson, & Svensson, 2001). Enligt Cosoramverket finns det tre avgörande punkter för en bra övervakning, nämligen kontinuerliga uppföljningar, enskilda utvärderingar och rapportering av avvikelser. Övervakning hjälper organisationen att upprätthålla en god intern styrning och kontroll (Wikland, 2014). Komponenten övervakning omfattar all övervakning av organisationens interna kontrollsystem (Agbejule & Jokipii, 2009).

### **2.1.3 Intern kontroll inom den offentliga sektorn**

Det är inte enbart inom den privata sektorn som frågor kring intern kontroll har lyfts upp, utan även inom den offentliga sektorn (Haglund , Sturesson, & Svensson, 2001). Kraven på god intern styrning och kontroll skärptes i EU:s (Europeiska unionen) medlemsländer efter att EU-kommissionen skärpte de krav som fanns på redovisning och granskning av använda EU-medel (Wikland, 2014). Intern kontroll inom den offentliga sektorn är i stort sett lika som i privata, Haglund m.fl. (2001) lyfter fram att intern kontroll säkerställer att redovisningen och den övriga informationen ger en rättvisande och tillförlitlig bild av den kommunala verksamheten. Den säkerställer även att lagar och regler följs. Utöver detta fungerar den som ett skydd mot förluster och förstörelse av en kommunens tillgångar. Den är även till hjälp vid identifieringen och elimineringen av allvarliga felaktigheter. Personalen ska ha tillräckligt med kunskap om intern



kontroll för att den ska fungera på ett effektivt sätt. Det är även viktigt att personalen upplever intern kontroll som en naturlig del i den vardagliga processen.

Kommuner regleras av kommunallagen (10.4.2015/410) och i den framkommer det även bestämmelser om intern kontroll. I 7 kap 39§ lyfts kommunstyrelsens uppgifter fram och en av uppgifterna är att tillse kommunens interna kontroll och organiseringen av riskhantering. Förvaltningsstadgan ska enligt 12 kap 90§ innehålla nödvändiga bestämmelser om bland annat frågor om upprättandet av förvaltning och verksamhet. Till detta hör intern kontroll, riskhantering och hantering av avtal. Utöver detta ska det även enligt 13 kap 115§, i verksamhetsberättelsen poängteras hur den interna kontrollen och riskhanteringen har upprättats. Den interna kontrollen ska inte bara upprättas, utan den ska också granskas. Granskningen av den interna kontrollen sköts av en revisor som enligt 14 kap 123§ ska se till att det har ordnats på ett behörigt sätt.

## 2.2 Beredskapsteori

Chapman (1997) lyfter fram att beredskapsteorin (*contingency theory*) ursprungligen utvecklades som ett sätt att förklara de observerade skillnaderna i organisationsstrukturer. Den huvudsakliga punkten inom beredskapsteorin är att den universella lösningen, alltså ett sätt som passar alla, oftast inte lyckas göra organisationer mer effektiva. För att effektivisera en organisation ska den relevanta omgivningen tas i beaktande och utifrån den avgöra hur olika organisatoriska problem kan lösas i den specifika situationen. Omran och El-Galfy's (2014) huvudfynd överensstämmer med beredskapsteorin, nämligen att det inte finns någon universell teori som passar alla situationer och samhällen, utan att olika teorier behövs för olika situationer. Chong och Duan (2022) använde sig av beredskapsteorin för att föreslå att ledarskapsstilar och organisationskulturer är beroende av att en specifik strategisk inriktning fastslås. Enligt Omotosho och Anyigba (2019) kan beredskapsteorin anses vara grunden som organisationsteori, organisationsförändring och strategiska processer bygger sig på. Omran och El-Galfy (2014) poängterar att även om beredskapsteorins rötter finns i litteraturen om ledning och organisationsteori, så har tillämpningen av teorin på redovisning ökat snabbt.

Tillvägagångssättet som Agbejule och Jokipii (2009) använde överensstämmer med beredskapsteorin, som tyder på att strategins inverkan på prestation påverkas av bland annat komponenterna i kontroll. Agbejule och Jokipii (2009) hävdar att beredskapsteoris grundläggande förutsättning är att en korrekt anpassning av beredskapsegenskaper och kontroll

resulterar i en överlägsen prestanda, nämligen effektivitet. Författarna lyfter även fram att det finns brister i kunskap om beredskapsegenskaper i interna kontrollstudier och att ytterligare studier skulle vara ett viktigt bidrag till teoriutvecklingen. Enligt Jokipii (2006) konstaterar beredskapsteorin att kontrollers utformning beror på organisationens kontext och att en lämplig anpassning mellan kontext och kontroll i organisationen resulterar i bättre effektivitet. Författaren lyfter även fram att det uttalandet överensstämmer med det ramverk för intern kontroll som antyder att organisatoriska egenskaper påverkar behovet av intern kontroll.

Sammanfattningsvis kan det konstateras att beredskapsteorin används inom olika ämnesområden och i olika situationer. Det finns beredskapsteorier som är inriktade på bland annat ledarskapsstilar eller organisationer. Gemensamt för dem är att det är viktigt att det finns strategiska inriktningar. Vid tillämpningen av beredskapsteorin är det viktigt att inte behandla varje organisation på samma sätt, utan den relevanta situationen ska tas i beaktande. Kumaran (2012) poängterade nämligen att en ledares effektivitet beror på hur ledarskapsstilens struktur passar in i en specifik situation eller miljö.

## **2.4 Organisationsförändring**

Förändringar är mycket vanliga i dagens organisationer, eftersom en organisation måste förändras för att kunna utvecklas. Omorganisering uppfattas ofta som en bra sak, ju oftare desto bättre (Johansson & Heide, 2008). Organisationsförändring är ett genomgripande område. Det handlar bland annat om olika tidsintervaller, industriella trender, organisationsspecifika eller andra sorter av förändringar. Olika sorters förändringar kan bland annat vara fusioner, nedskärningar eller tekniska förändringar. En förändring kan inte alltid förstås som en ögonblicksbild, utan det kan finnas olika tidsintervaller i fokus. Vid förändringar är det lätt hänt att fokuset ligger på skillnaden mellan före och efter förändringen, i stället för att se på det som verkligen sker över tiden, nämligen processen. (Alvesson & Sveningsson, 2014). Johansson och Heide (2008) lyfter fram att förändringar kan vara mer eller mindre planerade och även av olika slag och storlek. Organisationsförändringar kan ske utifrån interna och externa faktorer (Alvesson och Sveningsson, 2014; Lindkvist, Bakka och Fivelsdal, 2014). Externa faktorer kan bland annat vara yttre politiska, tekniska, ekonomiska eller kulturella, medan de interna kan bland annat handla om nya tjänster, nyanställd personal eller ny teknik. Ibland kan det vara svårt att dra klara skiljande linjer mellan externa och interna faktorer, eftersom de kan blanda sig och sammanfalla med varandra (Alvesson & Sveningsson, 2014).

Vid organisationsförändringar är kommunikation viktigt. Det är tyvärr vanligt att förändringar förknippas med en viss del av informationsbrist, oro och ovisshet. De negativa effekterna av en förändring kan undvikas genom en bra plan för intern kommunikation. Kommunikationens viktigaste funktion är ändå att nå en förändring, eftersom en förändring är resultatet av kommunikation mellan människor (Johansson & Heide, 2008). Johansson och Heide (2008) lyfter fram att kommunikationens viktiga roll i organisationsförändringar har betonats av flera forskare och att en del påstår att misslyckande i organisationsförändringar ofta beror på brist i den interna kommunikationen.

### **3. Tidigare forskning**

Elder m.fl. (1995) poängterar att det finns en ökad tyngdpunkt på intern kontroll inom den offentliga sektorn och att det finns en ökad efterfrågan på utvärdering och rapportering av effektiviteten i interna kontrollsysteem. Författarna poängterar även att ett mått på effektiviteten i interna kontrollsysteem är förmågan att förebygga fel. De lyfter även fram att effektiviteten kan vara begränsad i en del kontrollsysteem, eftersom kostnaden för kontrollsysteemmet inte ska överstiga dess fördelar. Tidigare har den interna kontrollen studerats ur olika synvinklar, Elder m.fl. (1995) jämförde ekonomiansvarigas och revisorers bedömningar av intern kontroll i kommuner, medan till exempel Agbejule och Jokipii (2009) undersökte hur strategiska val kan påverka effektiviteten beroende på det interna kontrollsysteemets komponenter. Enligt Elder m.fl. (1995) kan intern kontrollrapporters noggrannhet och kvalitet förbättras om de upprättas av revisorer. Detta beror på att ekonomiansvariga och revisorer ser på bedömningen av interna kontrollsysteem ur olika perspektiv, och eftersom ekonomiansvariga är ansvariga för systemen så kan de se allt för positivt på dem, medan revisorerna fokuserar på hur kontrollerna påverkar den finansiella rapporteringen. Agbejule och Jokipii (2009) begränsade sig till endast två interna kontrollkomponenter, nämligen intern kontrollaktiviteter och övervakning. Det framkom att intern kontrollaktiviteter och övervakning har en påverkan på sambandet mellan strategi och effektivitet i det interna kontrollsysteemmet. Agbejule och Jokipii (2009) lyfter även fram att resultatet överensstämmer med beredskapsteorin som Bisbe och Otley (2004) har lyft fram, nämligen att strategi har en inverkan på prestation som kan påverkas av kontrollkomponenter.

Det finns även tidigare studier som fokuserat på särskilda kontrollkomponenter, bland annat har D'Aquila (1998) har undersökt kontrollmiljö medan Fazdil m.fl. (2005) fokuserade på övervakning. Fazdil m.fl. (2005) påpekar att högre intern kontrollaktivitet kan resultera i en lägre övervakning, om den interna kontrollens verksamhet utövas väl. Geiger m.fl. (2004) undersökte alla komponenter och hittade ett positivt samband mellan kontrollmiljö och riskbedömning, medan det var ett negativt samband mellan de övriga komponenterna. Länsiluoto m.fl. (2016) hade som syfte att undersöka och visualisera ett företags effektivitet och internkontrollstruktur. De framkom att det finns ett samband mellan de fem interna kontrollkomponenterna och den interna kontrollens effektivitet. Detta resultat överensstämmer med Klamm och Watson (2009), som också fann ett inbördes samband i Coso-ramverket. Utöver detta hittade Klamm och Watson (2009) även bevis på att svaga IT-kontroller har negativa effekter på bland annat kontrollmiljö, riskbedömning och övervakning.

Organisationsförändringar har även studerats tidigare ur olika synvinklar, bland annat Alshari (2019) undersökte redovisnings- och organisationsförändringar ur ett institutionellt perspektiv, medan Ströh och Jaatinen (2001) fokuserade på hur organisatoriska förändringsprocesser kan hanteras med kommunikation. Ströh och Jaatinen (2001), Marginson (2009) och Palumbo och Manna (2020) har alla studerat organisationsförändringar och kommit fram till att information och kommunikation är mycket viktigt i sådana situationer. Morgan och Zeffane (2010) poängterar att nyckeln till en lyckad organisationsförändring är förtroende.

## **4. Grunden för analys**

*I detta avsnitt presenteras grunden för avhandlingens analysdel, nämligen vad analysen baserar sig på och varför. Det lyfts även fram en del bakgrundsfaktorer för intervjufrågorna.*

Analysdelen baserar sig på de intervjusvar som olika respondenter har gett. De undersökta kommunerna får bland annat frågor kring hur deras process mot en mer effektiv intern kontroll ser ut och om denna process ser annorlunda ut efter en organisationsförändring. Det tas även in en fråga om information och kommunikation, eftersom det enligt Ströh och Jaatinen (2001), Marginson (2009) och Palumbo och Manna (2020) är en mycket viktig del vid en organisationsförändring, men även för att det enligt Haglund m.fl. (2001), Agbejule och Jokipii (2009) och Shonhadji och Maulidi (2022) är en viktig intern kontrollkomponent i Coso-

ramverket. Alla kommuner använder sig inte av något specifikt ramverk för sina direktiv för intern kontroll och riskhantering, men det kommer vid intervjuerna frågas om det har använts något ramverk som modell. Ramverk inkluderas eftersom D'Aquila (1998), Geiger m.fl. (2004), Fazdil m.fl. (2005), Agbejule och Jokipii (2009), Klamm och Watson (2009) och Länsiluoto m.fl. (2016) har undersökt intern kontroll och dess effektivitet i samband med interna kontrollkomponenter. Även om Coso inte är en teori, och alla kommuner inte har använt sig av ett ramverk som modell, så är Coso-ramverkets kärnkomponenter en relevant del av den interna kontrollen. Komponenterna styr- och kontrollmiljö, riskbedömning, kontrollaktiviteter, information och kommunikation och övervakning har alla en central betydelse i alla organisationers verksamheter. Även om alla organisationer inte har dessa komponenter integrerade, så är det områden som på något sätt finns i alla organisationer, och de har en viktig betydelse för en verksamhets effektivitet. Därav har Coso-ramverket lyfts upp i denna avhandling, och kopplingar kan göras till komponenterna.

För att få en bredare bild och olika synvinklar ska det, som tidigare nämnts, utföras intervjuer i olika kommuner. Respondenternas arbetstitlar varierar och det baserar sig på att Elder m.fl. (1995) kom fram till att ekonomiansvarigas och revisorers bedömningar av intern kontroll skiljer sig från varandra. Arbetstitlarna hos respondenterna är ekonomichef, ekonomidirektör, controller, intern controller, kommundirektör och förvaltningskoordinator. Jag har besökt olika kommuners hemsidor och kommit fram till att controller är en arbetsuppgift som inte finns i alla kommuner. Orsaken till att avhandlingen inte fokuserar på endast en kommun är att det inte finns tillräckligt med respondenter inom området i en kommun för att uppnå empirisk mättnad. En annan orsak är att kommuner är olika i storleken och har olika uppbyggnader, därav är det skäl att jämföra flera kommuner som berörs av samma organisationsförändring.

Avhandlingens analysmodell bygger sig bland annat på beredskapsteorin. Beredskapsteorin valdes eftersom den enligt Chapman (1997) utvecklades ursprungligen för att förklara observerade skillnader i organisationsstrukturer. Avhandlingen är begränsad till kommunal verksamhet men inte till en enda kommun, utan flera kommuner undersöks för att likheter och skillnader ska kunna identifieras. Beredskapsteorin passar därav bra, eftersom Chapman (1997) poängterar att huvudpunkten i teorin är att den universella lösningen oftast inte lyckas med att göra alla organisationer effektiva. För att kunna effektivisera en organisation är det viktigt att beakta den relevanta omgivningen och utifrån det göra beslut (Chapman, 1997). Även Omran och El-Galfy (2014) lyfte fram att det inte finns en universell teori som passar på samma sätt på alla samhällen och situationer. Detta beaktas i avhandlingens analysdel, alltså att de

undersökta kommunernas sätt att effektivisera kan skilja sig från varandra, men det kan ändå vara bra sätt som alla använder sig av, eftersom de är anpassade enligt de olika omgivningarna. I analysen ska kommunernas olikheter tas i beaktande och här handlar det om kommunernas storlek och resurser. Resultaten ur studien ska förhoppningsvis bidra till beredskapsteorin, nämligen att det inte finns ett universellt sätt som passar alla.

## 5. Metodik

*I kapitlet metodik presenteras bland annat skillnaden mellan kvantitativ och kvalitativ forskning. Följande avsnitt går djupare in på olika metoder. Efter avsnitten metodik och metod, presenteras denna avhandlings tillvägagångssätt.*

Marton (2013) framhäver att forskning innebär att uttalanden om världens beskaffenhet görs, antingen direkt eller indirekt. Den vanliga distinktionen görs mellan kvantitativ och kvalitativ forskning. Kvantitativ forskning går ofta ut på mätning av samband mellan variabler, medan kvalitativ forskning handlar om erfarenheter och hur människor tänker och förstår (Marton, 2013). Då forskningsmetodik studeras kan olika ämnesområden dyka upp, som till exempel företagsekonomisk forskning. Bryman och Bell (2013) poängterar att företagsekonomisk forskning kan påverkas av olika faktorer. Personliga värderingar är en faktor som kan påverka, nämligen då personliga åsikter eller känslor återspeglar värderingar. Förutfattade meningar kan även skapas utifrån värderingar, men det är ändå inte lika vanligt i dagens läge, då människan idag har en annan medvetenhet och kontroll över sina värderingar. Däremot kan det ändå dyka upp i olika skeden av forskningsprocessen, som bland annat i valet av forskningsområde, formulering av frågeställningar, metodval, insamling av data, dataanalys och slutsats. Värderingar kan dyka upp när som helst under processens gång, eftersom forskaren kan till exempel börja känna sympati för de undersökta. Bryman och Bell (2013) nämner även praktiska faktorer som har en påverkan. Detta framkommer vanligtvis vid valet av metod utifrån forskningsområde och vad man vill komma fram till. Ett exempel på detta är då en forskare vill studera ett område som inte studerats mycket tidigare, så är det svårt att använda sig av kvantitativ strategi eftersom det inte finns tidigare teori eller litteratur.

Yin (2013) lyfter fram att kvalitativ forskning kan använda sig av olika inriktningar och metodologier och ger möjlighet till djupare studier. Kvalitativ forskning möjliggör även en större frihet vid val av ämne, men det måste ändå bevisas att tillförlitlighet och trovärdighet finns. Yin (2013) lyfter även fram fem utmärkande drag inom den kvalitativa forskningen:

- människors liv under verkliga förhållanden studeras
- de åsikter och synsätt som framkommer av människorna i studien återges
- täcker omständigheter som människor befinner sig i
- framhäver insikter i sådant som kan förklara ett mänskligt socialt beteende
- försöker använda flera källor i stället för en sort.

## 5.1 Metoder

*I detta avsnitt presenteras olika metoder: fallstudie, intervju och innehållsanalyser. Även analys av kvalitativ forskning presenteras.*

### 5.1.2 Fallstudie

Yin (2007) berättar att fallstudie är en empirisk undersökning som undersöker en aktuell företeelse i dess riktiga kontext och framför allt då gränserna mellan dessa är otydliga. Fallstudier gör det möjligt för forskare att behålla helheten och meningsfullheten i verkliga händelser, som bland annat organisations- och ledningsprocesser. Metoden lämpar sig bäst på studier med forskningsfrågor som besvarar hur eller varför. Fallstudie är en vanlig forskningsstrategi inom bland annat psykologi, sociologi och statsvetenskap. Det finns även fallstudier inom ekonomi, då bland annat en viss industri eller kommuns ekonomi har undersökts.

Bryman och Bell (2013) säger däremot att fallstudiedesignen är populär och ofta använd inom företagsekonomisk forskning, till och med några av de mest kända företagsekonomiska studierna har använt sig av denna design. Enligt Bryman och Bell (2013) har det bland annat undersökts en enda organisation, en enda plats, en speciell person eller en specifik händelse. Det är vanligt att ett fall är förknippat med en fallstudie av en viss plats, som till exempel en arbetsplats eller organisation. Forskare som gör fallstudie använder sig även ofta av kvalitativa metoder, nämligen observationer och intervjuer, för att få en detaljerad undersökning. En fallstudie tenderar att ha ett induktivt synsätt på sambandet mellan teori och forskning, om

forskningsstrategin i huvudsak är kvalitativ. Det samma gäller, fast tvärtom, om den huvudsakliga forskningsstrategin är kvantitativ så blir fallstudiens synsätt deduktivt.

Intervjuer är en av de viktigaste informationskällorna i en fallstudie. Fallstudiens intervjufrågor är flexibla och inte strängt strukturerade. En fallstudieintervju ska fungera som en öppen diskussion, vilket innebär att nyckelpersoner kan både besvara fakta och berätta sina egna åsikter. Det innebär också att respondenterna kan ge relevanta dokument och ge förslag på andra eventuella respondenter. Ju mera en person bidrar på detta sätt, desto mera är hen en informant än en respondent (Yin, 2007).

### **5.1.3 Intervju som metod**

Intervjuer innebär att forskaren får människors berättelser och förståelser muntligt (Widerberg, 2002). Enligt Yin (2013) kan intervjuer utföras på olika sätt, som till exempel strukturerade eller kvalitativa. Dalen (2015) och Bryman och Bell (2013) instämmer med Yin (2013). Dalen (2015) lyfter fram syftet med intervjuer, nämligen att från fram beskrivande information om hur människor tänker kring och upplever vissa situationer. Det poängteras även av Dalen (2013) att intervjuer kan användas som en huvudmetod i en forskning, eller sedan som komplettering.

Yin (2013) och Bryman och Bell (2013) berättar att det vid strukturerade intervjuer finns ett detaljerat manus med specifika frågor. Intervjuaren följer strikt manuset och beter sig likadant till alla respondenter. Den kvalitativa intervjun är den dominerande formen inom kvalitativ forskning. Då finns det inget detaljerat manus, utan det utförs mera som ett samtal och en naturlig diskussion. Det finns även möjlighet till att intervjun utformas till en dubbelsidig interaktion, var respondenten har möjlighet att även ställa frågor. Även om det inte finns ett strikt frågeformulär, så är det vanligt att punkter och exempel på frågor har utformats i förväg. Det handlar inte om att inga förberedelser ska ske, utan mera att det finns utrymme för att avvika och ställa tillägsfrågor utöver det som har tänkts. Frågorna kan också variera mellan varje respondent och så kan man även hålla intervjuerna i grupper. Widerberg (2002) poängterar att intervjuer som är helt strukturerade och utförs på exakt samma sätt med alla respondenter är ingen kvalitativ metod. Kvalitativa intervjuer innebär att det kan uppstå olika och unika diskussioner mellan forskaren och olika respondenter. Enligt Merriam (1994) kan det som framkommer i en intervju, till en viss del styra följande intervju om forskaren provar idéer och tankar på respondenterna. Dalen (2015) lyfter även fram att kvalitativa intervjuer är mest tillämpliga för att få fram människors tankar, känslor och egna erfarenheter. Yin (2007)



poängterar att intervjuer kan spelas in om respondenten ger sitt medgivande, men att inspelningen är inte direkt nödvändig om ingen transkribering ska ske.

### *Etik*

Intervju som metod kan stöta på etiska problem, bland annat då det gäller val av respondenter, själva intervjusituationen och hur resultatet av forskningen presenteras. Genom hela forskningsprocessen har forskaren ett ansvar över att skydda den information som behöver skyddas (Dalen, 2015).

Etik inom företagsekonomisk forskning är mycket viktigt och handlar om hur man ska behandla de individer som studeras och om det finns något som man ska eller inte ska engagera sig i tillsammans med de som studeras. Etiska regler brukar handla om frivillighet, integritet, konfidentialitet och anonymitet. Några etiska principer inom forskning är informationskravet, samtyckeskravet, konfidentialitets- och anonymitetskravet, nyttjandekravet och falska förespeglingar. Informationskravet innebär att de som studeras ska få information om undersökningens syfte och alla moment som ingår. Samtyckeskravet handlar om att de studerade individerna ska vara medvetna om att det är frivilligt att delta och att de får avbryta när de vill. Ifall det handlar om minderåriga personer, så behövs godkännande från en vårdnadshavare. Konfidentialitets- och anonymitetskravet innebär att insamlade uppgifter om de studerade personerna ska behandlas och förvaras med största möjliga konfidentialitet. Dessa insamlade uppgifter får endast användas för forskningssyfte och det är principen nyttjandekravet. Principen falska förespeglingar handlar om att forskaren inte får ge felaktig information till de undersökta personerna (Bryman & Bell, 2013).

#### **5.1.4 Innehållsanalyser**

Innehållsanalys är en flexibel metod som innebär att dokument och texter analyseras. Det är inte direkt en forskningsmetod, utan mera ett angreppssätt. Med andra ord är det en kvantitativt inriktad analys av ett visst innehåll. Syftet med innehållsanalys är att kvantifiera ett innehåll utifrån förbestämda kategorier, på ett systematiskt och replikerbart sätt. Innehållsanalyser kan göras på olika slag av organisationsdokument, som till exempel årsrapporter, företagsinterna publikationer, dokument kring organisationens mål och värderingar samt andra dokument som skapas för att skickas bland de anställda, som till exempel nyhetsbrev. Innehållsanalys är ett viktigt angreppssätt som möjliggör bland annat undersökning av organisationers värderingar.

Vad som sedan ska räknas vid en innehållsanalys beror helt på vilken frågeställning samt problemformulering som är utgångspunkt i undersökningen. Vid innehållsanalys finns det möjlighet att beakta olika sorters analysenheter. Det är vanligt att följande faktorer tas i beaktande vid innehållsanalys, nämligen vem som producerat texten, vem texten handlar om, vem som bidrar med kompletterande åsikter och i vilket sammanhang som texten finns. Innehållsanalyser har även nackdelar, bland annat att en sådan analys kan bara bli så bra som det dokument man utgått ifrån och att det är svårt att få svar på varför frågor (Bryman & Bell, 2013).

Innehållsanalyser av dokument kan allmänt vara till stor nytta för till exempel intervjuer. Från dokument kan man dubbelkolla stavningar på bland annat namn och titlar, vilket betyder att intervjuerna inte behöver avbrytas på grund av att rätta stavningar ska ske. Det är även bra att innan intervjuer söka upp eventuella relevanta dokument och gå igenom dem, eftersom det ger en bra och grundlig förberedelse (Yin, 2013).

## **5.2 Analys av kvalitativ forskning**

Dataanalys inom kvalitativ forskning handlar om att aktivt och systematiskt organisera, undersöka och söka mönster i sitt datamaterial. Det finns en del anvisningar, exempel och riktlinjer i litteraturen, men det finns inte några absoluta regler för hur en kvalitativ analys ska utföras. Varje kvalitativ studie och forskare är unika och därmed är analysen unik. Vid analyserandet av kvalitativa data är det viktigt att fundera på kopplingen till teorin. Det finns olika sätt att göra detta på, antingen att sätta teorin åt sidan eller sedan välja en eller ett par teorier som analysen utgår ifrån. En blandning av de två sätten är även möjligt, till exempel i första analysfasen sätta teorin åt sidan för att sedan i andra analysfasen koppla till teori (Fejes & Thornberg, 2012). Merriam (1994) poängterar att kvalitativ forskning inte är en rak process som kan delas upp i olika steg, utan insamling av data och analysen sker parallellt. Analysprocessen börjar redan vid första observationen eller intervjun där insikter och idéer uppstår och styr hur processen fortsätter. Eftersom insamling av data och analysen sker samtidigt, kan forskaren under processens gång eventuellt hitta nya respondenter och utveckla tilläggsfrågor. Även om analysen börjar samtidigt som datainsamlingen så är inte analysen färdig då insamlingen av data är det, utan då går analysprocessen in i ett intensivare skede.

Även Yin (2007) lyfter fram att analysdelen innebär att det insamlade materialet ska granskas, kategoriseras och sammanställas. Det finns olika sorters analysstrategier, men det som är viktigt

i alla strategier är att analysen har en hög kvalitet. Analysen måste visa att allt insamlat datamaterial har beaktats, hur allt material har samlats in och att det inte vid tolkningsprocessen lämnats något okommenterat. Vid de situationer som något lämnas okommenterat, uppstår utrymme för andra tolkningar. Det är viktigt att analysen fokuserar på huvudpunkten och de mest centrala frågeställningarna i fallstudien. Dalen (2007) lyfter fram att det inom kvalitativ forskning finns olika analysmetoder för det empiriska materialet. Det som är gemensamt för dem alla är det tolkande angreppssättet, vilket innebär att människor skapar sin egen sociala verklighet. Människor delar även till en viss del erfarenheter och det påverkar tolkningen. Både Dalen (2007) och Fejes och Thornberg (2012) lyfter fram angreppssättet hermeneutik (uttalas "hermenevtik"), vilket betyder "läran om tolkning" och handlar om att tolka, förstå och förmedla. Hermeneutiken är den vetenskapliga grunden för förståelse och tolkning inom kvalitativ forskning. Då syftet med en studie är att få fram informanternas egna upplevelser är det lämpligt att använda sig av hermeneutiken. Det centrala är att fokusera på ett djupare meningsinnehåll och inte det som direkt uppfattas av ett budskap eller enskild del. Genom att en enskild del sätts in i en helhet är det enklare att hitta den djupare meningen. Förståelsen handlar inte enbart om att delen ska förstås utifrån helheten, utan också att helheten ska anpassas till delen. Växelverkan som uppstår mellan helhet och en del i syfte att få en djupare förståelse kallas för den hermeneutiska cirkeln. I den hermeneutiska tolkningen finns det varken en utgångspunkt eller slutpunkt. Tolkningen utvecklas i sambandet mellan helhet och enskild del, men även mellan forskare och text och den förståelse som forskaren har. I intervjuforskning används respondenternas intervjusvar som botten för tolkning och förståelse.

### *Organiseringsprocessen*

För att underlätta analysprocessen är det viktigt att organisera det insamlade materialet, till exempel intervjusvaren. Då alla intervjuer är utförda är det dags att organisera det insamlade materialet och börja bearbetningen. Organiseringen av intervjuer underlättas om intervjuerna har bandats in och transkriberats. Det är viktigt att forskaren själv gör transkriberingen för att få ett bättre grepp om sin forskning. Ifall forskaren själv utfört transkriberingen kan det enkelt användas som botten för analysen utan flera kontroller, men ifall någon annan gjort transkriberingen är det viktigt att kontrollera. Det är självklart tillåtet att oberoende gå tillbaka till en inspelning och kontrollera om något varit oklart. Respondenternas uttalanden är huvudpunkten i det material som ska analyseras. Forskarens egna känslor och reaktioner från en intervju kan ha en stor betydelse för analysdelen, vilket innebär att varje liten sak är värd att

anteckna. En intervju är från början ett muntligt avtal mellan två personer, men efter transkribering blir det en text som kan användas i tolkningsprocesser (Dalen, 2007).

### **5.3 Metodval**

*I detta avsnitt presenteras avhandlingens metodval närmare.*

Avhandlingens forskningsfråga besvaras genom en fallstudie inom finländsk kommunal verksamhet. Fallstudie valdes eftersom det enligt Yin (2007) lämpar sig bäst till forskningsfrågor som besvarar hur och varför. Enligt Bryman och Bell (2013) används det ofta kvalitativa metoder, som till exempel intervjuer, i samband med fallstudie. Denna fallstudie baserar sig på semistrukturerade intervjuer och innehållsanalyser. De semistrukturerade intervjuerna utförs med anställda i olika kommuner och med olika arbetstitlar. Till intervjuerna finns ett färdigt intervjubotten med förberedda frågor, men det finns även utrymme för en öppen diskussion och tilläggsfrågor. De förberedda intervjufrågorna finns i bilagorna. Kvalitativa intervjuer är mest tillämpliga enligt Dalen (2015) eftersom då framkommer respondenternas tankar och egna erfarenheter.

Etik är viktigt vid intervjuer (Dalen, 2015). De respondenter som ställer upp för intervjuer till denna avhandling har innan intervjun fått information om respondenternas och kommunernas anonymitet. De får även frågan om de godkänner att intervjun bandas in, i syfte att få så korrekt renskrivning som möjligt. Varje respondent har även rätten att avbryta intervjun när som helst, ifall de så tycker.

Innehållsanalyser ska även utföras, vilket inte direkt är en metod utan mera ett angreppssätt enligt Bryman och Bell (2013). Här kommer innehållsanalyser att handla om analys av kommuners dokument, till exempel förvaltningsstadga, koncerndirektiv och eventuella skilda direktiv för intern kontroll och riskhantering. Dokumenten kontrolleras i de undersökta kommunerna och även jämförs med varandra, om det finns skillnader kommuner emellan. Från dokumenten kan även information om bland annat ansvarsområden kontrolleras.

## 5.4 Tillförlitlighet och trovärdighet

Ibland kan det funderas om till vilken grad resultaten ur en kvalitativ forskning är trovärdiga. Kvalitativ forskning innebär, som tidigare nämnts, att människor skapar sin egen sociala verklighet och utifrån det skapar mening för sina erfarenheter. Detta innebär att det inte finns några universella lagar eller endast en verklighet. Reliabilitet och validitet är begrepp som används mera i kvantitativ forskning och som det har hävdats att inte passar in på samma sätt i kvalitativ forskning (Dalen, 2007). Även Bryman och Bell (2013) lyfter fram att det förts diskussioner kring hur relevanta begreppen reliabilitet och validitet är för kvalitativ forskning. Det har föreslagits att kvalitativa forskningar i stället ska bedömas med trovärdighet och äkthet. Ett av trovärdighetens delkriterium är tillförlitligheten, vilket innebär att resultatet ska anses vara acceptabelt i andra personers ögon och att forskaren säkerställt att undersökningen och rapporteringen har skett på rätt sätt.

Trovärdigheten i vad en respondent har sagt, ökas om transkriberingen utförs så snabbt som möjligt efter intervjun. Även analysens trovärdighet stärks om forskaren själv transkriberar intervjuerna, eftersom då uppstår integration med det egna materialet (Dalen, 2007). Det finns inte några absoluta regler för hur en kvalitativ forskning ska utföras, vilket innebär att forskaren måste beskriva hur processen konkret har genomförts och på det sättet övertyga läsaren om trovärdigheten (Merriam, 1994).

De utförda intervjuerna i undersökningen har bandats in och samma dag har det transkriberats av skribenten själv. Utöver detta har intervjuerna ännu renskrivits och sammanställts. Trovärdigheten i intervjusvaren kan därmed anses vara hög. Det är även hög trovärdighet i analysdelen eftersom skribenten själv har transkriberat och gått igenom intervjuerna. Även om svarsprocenten inte var den bästa och respondenterna inte så många, har det uppstått en tillförlitlighet till avhandlingen på grund av att fyra olika kommuner undersökts och på det sättet har likheter och skillnader kunnat beaktats. Respondenterna och intervjuerna presenteras närmare i följande kapitel.

## 6. Offentlig sektor

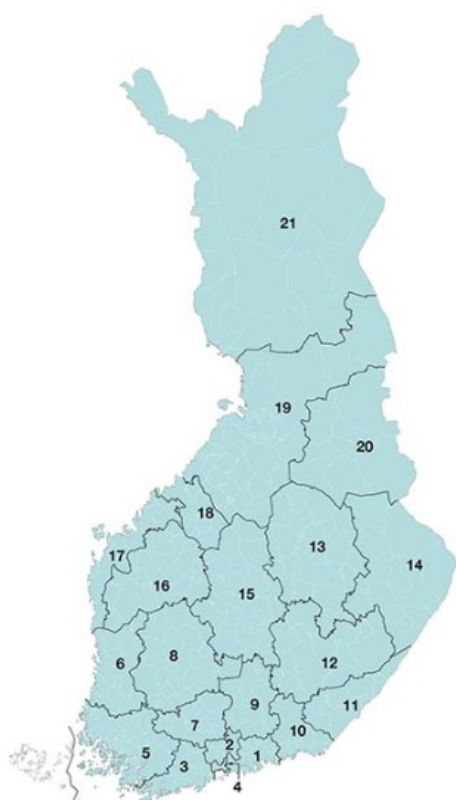
Offentliga förvaltningens viktigaste delar är den statliga och kommunala förvaltningen. På samma sätt är de viktigaste offentliga samfunden staten och kommunerna. Staten och kommuner är offentligrättsliga juridiska personer som kan självständigt fatta beslut. Samfundsmedlemmarna, nämligen statens medborgare och kommuninvånarna styr verksamheterna. Begreppet offentlig förvaltning kan ses ur olika synvinklar, men ur ett organisatoriskt perspektiv anses det vara en organisation bestående av offentliga samfund, dess myndigheter och olika förvaltningsorgan (Kulla , 2014).

Kommuninvånarnas självstyrelse ligger som grund för kommunalförvaltning. De allmänna grunderna för kommunernas förvaltning och dess uppgifter har utfärdats genom lag. Kommuner har ansvar för allmänna uppgifter inom ramarna för deras självstyrelse och för lagstadgade uppgifter på lokalnivå. Dessa lokala uppgifter är bland annat inom planläggning och byggande, social- och hälsovård och undervisning. Självstyrelsen i kommuner handlar om att kommuninvånarna får välja vem som är medlem i de högsta beslutsfattande organen. Det högsta beslutsfattande organet i kommunen är kommunfullmäktige, som även ansvarar för kommunens verksamhet. Kommunfullmäktige utser även en kommunstyrelse, vilket är ett lagstadgat organ. Förvaltningen som sker i nämnder kan väljas själv av kommunfullmäktige, med undantag för de lagstadgade nämnderna (Kulla , 2014).

### 6.2 Valfärdsområde

Valfärdsområdet är en skild offentligrättslig sammanslutning från kommuner och staten. Ett valfärdsområde har självstyre inom sitt område och tillsammans med sina dottersammanslutningar bildas en valfärdsområdeskoncern. De uppgifter och ansvar som valfärdsområden har föreskrivs i lag. I Finland har det av alla kommuner bildats totalt 21 valfärdsområden. Helsingfors stad hör inte tillsammans med någon annan kommun till ett område, utan staden ansvarar för ordnandet av social- och hälsovårdstjänster och räddningsväsendet inom sitt område (Statsrådet, u.d.).

Från och med första januari 2023 har Egentliga Finlands välfärdsområde ansvaret för ordnandet av social- och hälsovårdstjänster, räddningsväsendets tjänster och elevhälsans psykolog- och kuratorstjänster. Ansvaret överförs från 27 kommuner till Egentliga Finlands välfärdsområde och det blir en arbetsplats för 23 000 personer. Hela landet berörs av förändringen och det finns totalt 21 välfärdsområden i Finland (se Figur 2). Målet med välfärdsområdet är att skapa förbättrade, smidigare och förebyggande tjänster (Egentliga Finlands välfärdsområde, u.d.). Exempel på två andra välfärdsområden som har bildats är Västra Nylands välfärdsområde, som nu tagit över samma ansvar för tio kommuner (Västra Nylands välfärdsområde, u.d.) och Österbottens välfärdsområde som inkluderar 15 kommuner (Österbottens välfärdsområde, u.d.).



*Figur 2 - Välfärdsområdena på Finlands karta (Justitieministeriet, u.d.)*

## 7. Intervjuer och innehållsanalyser

*I detta avsnitt presenteras intervjuerna och de svar som framkommit ur dem. Temaområden och intervjufrågor framkommer även i bilagorna.*

I frågeställningen framkommer det att avhandlingen fokuserar på finländsk kommunal verksamhet, och som tidigare nämnts begränsas avhandlingen till två språkiga kommuner med en andel svenskspråkiga invånare kring 30 procent och högre. Kommunerna valdes utifrån kommunförbundets (2022) lista och förfrågan om intervju skickades ut per e-post till 17 olika kommuner. I förfrågan om intervju presenterades skribenten, avhandlingens syfte och frågeställning, hur intervjun kan utföras, att intervjufrågorna fås på förhand och att respondenterna hålls anonyma. Tyvärr resulterade detta i att endast fyra kommuner svarade på förfrågan, men de alla ställde upp. Från en kommun ställde till och med tre olika respondenter upp för intervju. Här under presenteras sju intervjuer, varav en är en inledande diskussion som skedde före årsskiftet.

### 7.1 Inledande diskussion

För att få en helhetsbild av en kommuns interna kontroll, riskhantering och organisationsförändring, utfördes en inledande diskussion med ekonomi- och personalchefen i en av de undersökta kommunerna. Inledande diskussionens syfte var att få en överblick över den interna kontrollens situation innan organisationsförändringen vid årsskiftet.

#### *Intern kontroll och riskhantering*

Ur den inledande diskussionen framkom det att dokument med direktiv på kommunal nivå behöver vara allmänna, eftersom branscherna är så olika som kommunerna arbetar i. Det framkom även att riskhanteringen i en kommun varierar och det beror även på de olika branscherna, eftersom tekniska- och ekonomiavdelningen inte kan ha samma specifika direktiv. I förvaltningsstadgan finns det beslutat om avtalshantering, nämligen att kommundirektören är den enda personen som ensam får skriva under ett avtal som ingås, övriga måste alltid vara två som undertecknar. Riskhantering i en kommun handlar även mycket om säkra inlogningar, byten av lösenord och låsandet av dörrar. Det framkom också att det är stadgat i kommunallagen om vem som får bestämma vad, till exempel är det fullmäktige som bestämmer om budget och



den ska sedan följas. Även revisorer och revisionsnämnden kommer in i den interna kontrollen och riskhantering, eftersom de granskar alla beslut.

### ***Ansvarsområden***

I den inledande diskussionen framkom det att kommunstyrelsen gör bokslutet, behandlar det och för det sedan vidare till fullmäktige. Det upprättas även en verksamhetsberättelse till bokslutet och där tas det ställning till bland annat hur övervakning av intern kontroll och riskhantering har utförts. Kommunstyrelsen tar alltså ställning till hur övervakningen är skött, det är inte så hemskt ingående, utan mera byråkratiskt. Beslutanderätten delegeras sedan av kommunstyrelsen ut till tjänstemännen. En del risker har även minimerats genom att försäkringsskydd är skaffat. Det framkom också att mycket handlar om att göra varje enskild arbetstagare medveten, eftersom var och en med ögon och öron är lite medskyldiga.

### ***Organisationsförändring och dess förberedelser***

Det framkom i diskussionen att organisationsförändring handlar mycket om kommunikation, prata om saker och genom det göra folk medvetna. Utöver detta poängterades det att allting behövs inte göras som det alltid har gjorts, för redan i det finns det en stor risk, nämligen om man alltid gör på samma vis. En risk i samband med organisationsförändringen kan handla om minskade resurser och om det blir för få personer kvar på en funktion. Det är viktigt att det alltid finns minst två, helst tre, som kan samma arbetsuppgifter så att det inte uppstår ett problem ifall en nyckelperson slutar. Mycket handlar om att vara medveten, observant, reagera och kommunicera. Det är även viktigt att inte tänka att något måste göras på ett visst sätt för att det alltid har gjorts så, för det är inte säkert att det har varit rätt.

## 7.2 Intervjusvar

*I detta avsnitt presenteras de intervjusvar som respondenterna gett under intervjuerna.*

Det finns flera olika sätt att presentera intervjudata och ett av dem är tematisering. Tematisering är en populär presentationsform och innebär att intervjuguidens temaområden används om grund. Forskaren väljer ut relevanta temaområden för att lyfta fram de aktuella problemställningarna. Efter att intervjuerna har transkriberats används det som grund för att identifiera tyngdpunkten och vilka områden som respondenterna mest har uttalat sig om. Det är viktigt att forskaren inte har låst sig vid specifika temaområden, utan är öppen för att under analysprocessens gång eventuellt slå ihop två teman eller tillägga ett nytt temaområde (Dalen, 2007). Avhandlingens intervjusvar presenteras här under i olika temaområden. Svaren är uppdelade enligt temaområden med alla respondenters svar under respektive område, eftersom då framställs de olika synpunkterna på ett tydligt sätt. Intervjuerna har bandats in, transkriberats, renskrivits och sammanställts. Specifika frågor och temaområdena kan kontrolleras från intervjuguiden som finns som bilaga.

### ***Presentation av respondenter***

*Respondenterna presenteras i form av en tabell (1) här under och sedan förklaras det även i text. Det presenteras även en tabell (2) över de undersökta kommunerna och storleken på dem.*

***Tabell 1 - Respondenterna***

<b>Respondent</b>	<b>Arbetstitel</b>	<b>Intervjulängd</b>	<b>Kommun</b>
Empirisk informant	Ekonomi- och personalchef	30 minuter	Kommun 1
Respondent A	Ekonomi- och personalchef	30 minuter	Kommun 1
Respondent B	Ekonomidirektör	30 minuter	Kommun 2
Respondent C	Controller	30 minuter	Kommun 3
Respondent D	Intern controller	50 minuter	Kommun 4
Respondent E	Kommundirektör	30 minuter	Kommun 1
Respondent F	Förvaltningskoordinator	30 minuter	Kommun 1

I undersökningen har det utförts en inledande diskussion och sex intervjuer. De respondenter som deltagit kommer tre från samma kommun och de övriga är från tre olika kommuner. Den empiriska informanten är samma person som respondent A, men det utfördes som en inledande diskussion innan årsskiftet och intervjun gjordes efter årsskiftet. Inledande diskussionens syfte var, som tidigare nämnt, att få en överblick över en kommuns interna kontroll innan organisationsförändringen. Det finns även respondenter med liknande arbetstitlar och arbetsuppgifter, men för att få olika synvinklar har det även valts lite andra arbetspositioner. Respondent A och B har liknande arbetsposition, men respondent A är ekonomi- och personalchef i kommun 1, medan respondent B är ekonomidirektör i kommun 2. Även respondent C och D har arbetspositioner som liknar varandra, men det framkommer ur intervjuerna att de ändå skiljer sig en del. Respondent C är en controller i kommun 3 och respondent D är en intern controller i kommun 4. Från kommun 1 har det även intervjuats kommundirektören (respondent E) och en förvaltningskoordinator (respondent F).

I början av varje intervju presenterade skribenten sig själv först och sedan fick varje respondent presentera sig själv så som de ville. Både respondent A och F är ekonomer och respondent D är nationalekonom. Respondent A har haft redovisning som inriktning och respondent F hade organisation och ledning. I kommunen där respondent A och F arbetar, är respondent E kommundirektör. Respondent E är offentlig förvaltare och alltid varit intresserad av organisationer och hur organisationer fungerar. Viktigt att poängtera att det i kommun 1 är främst respondent A som besvarar intervjufrågorna och det som respondent E och F är insatta i så besvarar de. Vidare presenteras kommunernas storlek i tabell 2. Storleken baserar sig på befolkningsmängden.

*Tabell 2 - Kommunstorlek*

Kommun	Kommunstorlek
Kommun 1	Befolkning mellan 5 000 - 10 000
Kommun 2	Befolkning mellan 15 000 - 20 000
Kommun 3	Befolkning mellan 5 000 - 10 000
Kommun 4	Befolkning mellan 25 000 - 30 000

### ***Intern kontroll och riskhantering, allmänt hur det är i kommunen***

Intern kontroll och riskhantering i kommuner baserar sig på kommunallagen och kommunens egna direktiv och bestämmelser enligt respondent A, B, C och D. Respondent C lyfter fram att det är fritt fram för kommunerna hur det sköts, bara det är inom ramarna.

Respondent A säger att direktiv på kommunalnivå måste vara allmänna eftersom det finns olika avdelningar och branscher. Riskhanteringen i kommunen varierar också avdelningsvis, eftersom det finns olika sorters risker på olika avdelningar. Vidare förklarar respondenten (A) att det inte kan finnas samma specifika direktiv på varje avdelning. Det framkommer även att intern kontroll och riskhantering i en kommun handlar mycket om bland annat säkra inloggningar, låsta dörrar, bestämmanderätt och avtalshantering.

*”Sen är det ju inte i kommuner lika synligt som i företag och privata bolag. Det är ju något som hela tiden pågår utan att det syns och man tänker på att det är intern kontroll, utan det är ju all riskhantering och i och med att det är offentligt så är det ju det att gör du ett misstag så blir det ju synligt, om det sedan har med försäkringsansvar att göra, eller bank, eller avtalshantering eller något sådant. Det ska ju finnas ett system på allting, och allt är så reglerat.” [Respondent A]*

I kommunen där respondent B arbetar följer de ganska långt lagen. Respondent B poängterar att det varje år i kommunens budgetbok finns ett stycke var det framkommer olika ansvarsområden:

*”Varje år i kommunens budgetbok så har vi ett stycke som heter budgetens struktur och bindande nivåer samt tillämpningsdirektiv för 2023 (följande år) där vi listar upp sådana saker som har att göra med budget, och vem som är ansvarig för vad och liknande. Och allting i samband med att budgeten godkänns så har vi riktigt uppsatt per uppgiftsområde vem som är redovisningsskyldig och vem som är budgetansvarig, så det godkänns i samband med budgetförhandlingen för följande budgetår. Då kan man delegera budgetansvaret neråt, och det gör man till exempel på bildningsutskottet.” [Respondent B]*

Respondent C förklarar att den interna kontrollen och riskhanteringen hos dem grundar sig på kommunallagen och kommunens interna anvisningar, direktiv och bestämmelser, uppgifter om befogenheter och ansvar och på budgeten. Det är kommunfullmäktige som godkännt ett ramverk angående intern kontroll och riskhantering som de följer. Hos dem är det i helhet kommunstyrelsen som leder kommunens verksamhet:

*”På min avdelning, dvs. förvaltningsavdelningen, är förvaltningsdirektören huvudansvarig för avdelningens riskhantering och den interna kontrollen. Men i helhet är det kommunstyrelsen som leder kommunens verksamhet, förvaltning och ekonomi och sköter om kommunens interna kontroll och uppgörandet av riskhanteringen.” [Respondent C]*

Vidare berättar respondenten (C) att kommunens risker kan i princip delas upp i följande riskkategorier: verksamhetsrisker, ekonomiska risker, skaderisker och strategiska risker.

Den interna kontrollen är enligt respondent D systemmässigt relativt bra hos dem. Vidare säger respondenten (D) att de nog har en del interna kontroll utmaningar, men över lag skulle respondenten vilja säga att systemmässigt är det ganska bra.

*”Vi har nog operativt inom organisationen mycket att lära oss, och efter vi tagit i bruk Coso, innan jag skulle säga att allting fungerar till papper. Också i praktiken tycker jag att vi har saker att jobba på. Men systemmässigt där tänker jag främst att kommuner, utmaningen i kommuner är, åtminstone i vår, att det finns för mycket arbete för chefen, som man tänker att chefen ska hinna med. Åtminstone hos oss har cheferna mycket operativt som de ska sköta, om man tänker att du ska hinna med personaladministration, du ska hinna med intern kontroll, riskhantering, fastslå strategisk ledning, det blir nog mycket, samtidigt som du kanske måste fundera på något hemskt enkelt och operativt för att du inte har liksom tre mellanchefer under dig som kan hjälpa dig, utan du är ganska ensam som chef. Det har lite att göra med förvaltningsstadga och strukturer i kommuner. Det är hemskt få som får fatta beslut och delegerande är inte som i en firma, du kan inte delegera hur som helst.” [Respondent D]*

För respondent E finns det inte så mycket teori bakom hur intern kontroll fungerar, utan mera en allmän och övergripande bild av den interna kontrollen i en kommunorganisation, nämligen hur det praktiskt är och fungerar i verkligheten. Respondenten (E) berättar att hen alltid har varit intresserad av organisationer, hur organisationer fungerar och hur det finns olika organisationskulturer.

*”För mig är intern kontroll jätte mycket också en organisationskulturfråga. Självklart finns det nedskrivet, men det hjälper inte att ha det nedskrivet om det inte omfattas av praxis, och praxis är också ofta det som skapar en organisation. Jag är offentlig förvaltare och alltid varit intresserad av organisationer och hur organisationer fungerar och hur det finns olika kulturer. Så jag ser det som att intern kontroll har en jätte stark koppling där: på vilket sätt man betonar vissa saker, och följer efter när man gör förändringar och att det fungerar på flera plan. Att intern kontroll kan ju vara begränsande men också väldigt befriande.”*

*[Respondent E]*

Ur intervjun med respondent E framkom det att risker i en kommun inte bara är de typiska som att någon skadar sig, bränder eller läckage. Alltmer handlar kommunernas risker om imageförluster och liknande, och det är en stor sak.

*”Och kanske inte bara typiska risker, som att man skadar sig eller det börjar brinna eller det blir läckage. Alltmer handlar ju kommunernas risker om imageförluster och sådant, att där finns en stor sak. Det är en stor del av en kommundirektörs jobb, att hela tiden ligga framför och fundera på om vi gör så här, så vad kan det leda till, kan det bli folkstorm, hur uppfattas det. Det är också en typ av intern kontroll att hela tiden föra en dialog att hej nu är det här ärendet på kommande, nu måste vi bädda för information här så att folk förstår vad det handlar om, och inte tolkar det för smalt då ärendet är brett. Där är just imagerisker, risker som inte fanns för 10–15 år sedan, men nu finns det sociala medier, och nyheter är ute på två sekunder. Så det finns många dimensioner i den interna kontrollen.”* [Respondent E]

Det framkommer även ur intervjun med respondent E att politiker och invånare kan ses som kontrollanter utifrån. Respondenten (E) förklarar att ibland kan en sak synliggöras utifrån som inte märkts internt, och det kan resultera i en ny process som måste införas. Det framkommer också ut intervjun med respondent E att de strategiska riskerna är relativt svåra att beskriva, men de är betydelsefulla. Vidare berättar respondenten (E) att det handlar om allt som görs, hur det pratas om saker och att göra uppfattningar levande då det diskuteras om framtiden och vilket eventuellt beslut som ska göras. Allt detta är strategiska risker.

### ***Processen mot en mer effektiv intern kontroll***

Processen mot en mer effektiv intern kontroll fungerar på olika sätt i olika kommuner. Respondent A anser att det kanske är problemet, att veta vad som är mera effektivt. Vidare säger respondenten (A) att det är annorlunda i stora kommuner och städer, där de har en controller eller intern controller som arbetar hela tiden med intern kontroll och bygger upp rapporteringen och dylikt. Respondenten (A) lyfter även fram att intern kontroll i kommuner inte är lika synligt som i privata bolag. Det är något som pågår hela tiden utan att det syns och att man tänker på att det är intern kontroll, om det sedan har att göra med försäkringsansvar, bankrelaterat eller avtalshantering. Det framkommer även att system ska finnas för allting och allt är reglerat. Om man tänker på processen, så borde det nog lyftas upp hela tiden och informeras och kommuniceras kring det, och vad varje anställd ska göra för den interna kontrollen och vad den interna kontrollen egentligen är. Detta eftersom allting som görs har att göra med någon form av kontroll. Respondenten (A) påpekar att det oftast blir så att intern kontroll ligger på ekonomisidan, men att det nog gäller hela processen från början till slut. Ett litet beslut kan bli dyrt i längden, om det är så att det går fel. Respondenten (A) funderade vidare på vad som skulle kunna göra intern kontroll mera effektivt, och sade att information och kommunikation, att lära ut och göra folk medvetna om det skulle eventuellt vara en bra effektivisering.

*”För att det skulle bli mer effektivt så är det ju nog information och kommunikation och lära ut om det, och att medvetet göra, kanske lite så. Och vad vi gör? Kanske inte för tillfället så hemskt mycket annat än sådär, att vi har det och så. Men nog förstås någonting som förmännen åtminstone borde få sig en dos, information och påminnelse om vad det är och hur det är.” [Respondent A]*

Respondent B lyfter fram att de nyligen bytt ekonomisystem som är en klar förbättring mot tidigare, inte för att det var något fel på det förra systemet men det var lite gammaldags. I det nya systemet har de enligt respondenten (B) mycket bättre koll på vem som får godkänna vad. Respondenten (B) säger också att systemet bidragit till att det har blivit effektivare, men själva processen är det att alla transaktioner går via två personer, inte är det någon större process än det egentligen. Ur intervjun framkommer det även att det finns mycket bättre budgetuppföljningsverktyg i det nya systemet, vilket resulterar i mycket bättre kontroll:

*”Vi har också mycket bättre budgetuppföljningsverktyg nu med det här nya systemet. Förut var det så att man skulle ta ut resultaträkningar skilt och om man sku se på någån inköpsfakturor så sku man gå in i ett skilt system, men nu får man allt i samma, man kan nu ta en budgetuppföljning och så slipper man direkt in på löner eller inköpsfakturor eller vilka transaktioner som gjorts. Det är som mycket bättre kontroll. Det är nog det här system och systemanvändarvänlighet som är viktigast i intern kontroll, annars orkar ju ingen hålla på med det, förutom ekonomer.” [Respondent B]*



I den kommun där respondent C arbetar fungerar processen mot en mer effektiv intern kontroll genom att kommunstyrelsen utvärderar läget med den interna kontrollen i samband med då bokslutet görs. Respondenten (C) förklarar att då bokslutet godkänns så godkänner kommunstyrelsen även avdelningarnas verksamhetsberättelser angående hur den interna kontrollen och riskhanteringen har förverkligats under räkenskapsperioden. Förverkligandet bedöms med ett vitsord 1–5 inom flera kategorier. Avdelningarna bedömer hur följande har förverkligats på skalan 1–5:

- efterföljning av bestämmelser, föreskrifter och beslut
- uppföljning av hur målen nåtts, hur anslagen har använts och hur giltiga och pålitliga metoder har använts vid bedömandet av resultat
- hur riskhanteringen ordnas
- hur anskaffning, överlåtelse och skötsel av egendom ordnas
- uppgörande av avtal
- bedömning av hur den interna revisionen är ordnad.

Respondent D berättar att processen mot en mer effektiv intern kontroll hos dem görs så att fullmäktige har slått fast grunderna för intern kontroll och riskhantering, mer än det behöver inte fullmäktige slå fast men där står det väsentliga och vem som ansvarar för vad. Efter det arbetar de så att stadsstyrelsen slår fast noggrannare anvisningar och de gör det i ett dokument som heter direktiv för intern kontroll och riskhantering. Det direktivet är inte urdåligt men respondenten (D) berättar att de ska skriva om det. Vidare berättar respondenten (D) att staden gjort beslut om att ta i bruk Coso-ramverket:

*”Staden har gjort ett beslut att vi kommer att i bruk Coso-ramverket, som också är en rekommendation av kommunförbundet. Alla 17 principer tar vi i bruk, lite förstås modifierade så att de är ändamålsenliga för oss, men så däran i stort sett nog som det står i Coso-ramverket, men bara att vi jobbar om det så att våra tjänsteinnehavare och alla som jobbar här i kommunen förstår vad det på riktigt betyder, för annars blir det lite sådant språk att inte precis alla förstår det. Vi försöker sätta det i sådan form att alla förstår det.” [Respondent D]*

Det framkom även ur intervjun att efter ramverket har tagits i bruk, ska en riskhanteringsprocess också tas i bruk. Respondenten (D) poängterar att det nya kontrolldirektivet kommer att slå fast huvudlinjerna för hur den interna kontrollen ska fungera, att ramverket ska tas i bruk, principerna för hur riskhanteringen ska skötas, vem som ansvarar för vad och hur rapporteringen sker. Efter det är det upp till den operativa ledningen att se hur det förverkligas i praktiken. Alla avdelningar ska se till att ramverkets alla principer både finns och fungerar i praktiken. Respondent D anser att det kommer att se ut så här om cirka ett och ett halvt år, det är inte något som endast står på papper utan det är något som kommer att förverkligas.

*”Jag tror ju att om man har intern kontroll och riskhantering på en jätte bra nivå, så sparar man tid i slutändan, för att det blir mindre problem. För att arbeta upp oss dit, måste vi också se, att det finns för lite tid för en strategisk styrning i en kommun.” [Respondent D]*

### ***Processen mot en mer effektiv intern kontroll i samband med en organisationsförändring, skillnader före eller efter***

Vid frågan, om processen mot en mer effektiv intern kontroll har förändrats före eller efter en organisationsförändring, svarade respondent A att processen inte förbereds på något vis med tanke på organisationsförändringen. Vidare säger respondenten (A) att det ännu är lite oklart vad egentligen hela organisationsförändringen kommer att medföra, hur stor och omfattande den blir och vad allt som kommer att ändras. Respondenten (A) anser mera att det efter att alla funktioner är på plats borde funderas på resurserna.

*”Det är kanske det att sen måste man se på det, sen då alla funktioner och sådant är på rätt ställe, att där är ju förstås resurserna, blir det för smalt och magert, att hur många som arbetar med en viss sak, är det liksom för få.” [Respondent A]*

Det framkommer även ur intervjun med respondent A att gällande avtalshandlingen är det så att kommundirektören får ensam underteckna ett avtal eller så måste det vara två tjänsteinnehavare. Vidare framkommer det att detta blir ett problem på en del avdelningar som det endast finns en eller två tjänsteinnehavare och resten är arbetsavtalsförhållande. Respondenten (A) poängterar att detta även är en form av intern kontroll, att resurserna inte räcker till för att fullfölja förvaltningsstadgan. Det är något som respondenten (A) anser att kommer påverka nu i den nya organisationen, och att det blir viktigt att fundera över allt sådant och kontrollera.

Hur kommunens process har förändrats efter förändringen säger respondent B att det kortfattat är det nya systemet. Enligt respondent B hade systemuppdateringen på sätt och vis att göra med förändringen, eftersom de väntade att social- och hälsovården skulle vara helt borta från kommunen innan de tog i bruk det nya systemet.

*”Det var nog ett lyckat drag att spara det till först nu, för vi slapp ju mycket onödigt jobb så att säga. Det var ju en jätte stor bit av kommunen som försvann.”*

*[Respondent B]*

Respondent C svarade däremot att kommunstyrelsen gör bland annat en bedömning på basis av de förverkligade utvärderingarna angående den interna kontrollen och riskhantering. Det framkom även ur intervjun med respondent C att kommunstyrelsen ska i sin verksamhetsberättelse (bokslutet) uppgöra hur den interna kontrollen och riskhanteringen har förverkligats genom att kontrollera verksamhetsorganens berättelser om intern kontroll och riskhantering. Det ska även framkomma om det har upptäckts brister i verksamheten. Respondenten (C) berättar att utifrån kartläggningen och de förverkligade uppgifterna fås det fram hur brister kan åtgärdas eller utveckla och förbättra processerna på ett förebyggande sätt. Vidare berättar respondenten (C) att kommunstyrelsen presenterar sin bedömning av de mest märkbara riskerna och osäkerhetsfaktorerna som har framkommit, och på basen av det görs förbättringsförslag.

*”Man kan konstatera att riskhanteringsens idé eller poäng är att säkerställa att den verksamheten som kommunen sysslar med är sådan som kommunallagen och andra direktiv kräver. Kommunens verksamhet måste till exempel vara ekonomiskt sätt förnuftig, och beslut ska göras på basis av fakta och pålitliga källor. Man ska också säkerställa att man följer det ramverk som man uppgjort inom kommunen angående intern kontroll och riskhantering. Kommunen har ett intresse att sköta sina ärenden på ett sådant sätt att man tryggar verksamheten på lång sikt, och att kommunens egendom förvaltas på ett ansvarsfullt sätt för att säkerställa trygga och hållbara framtida utsikter.” [Respondent C]*

Respondent D lyfter fram att i och med förändringen är det ur ett internt kontrollperspektiv intressant hur välfärden ska skötas i framtiden i kommuner och i de nya välfärdsområdena. Enligt den nya organisationsmodellen är det inbyggt i system urusel intern kontroll och riskhantering.

*”Förut har ju en kommun haft incitament att sköta om hälsan för sina kommuninvånare, eftersom kommuninvånarnas hälsa direkt speglat sig på kommunens ekonomiska resultat. Så du kan ju liksom tänka att om du sätter till exempel 20 000 till förebyggande verksamhet, som en kommun sätter på gym eller satsar på massa sådana aktiviteter, så då har du ju kunnat tänka att du kan spara in det i hälsan i slutändan. Det incitamentet har ju helt fallit bort, det finns ju inget där, så det är ju mycket intressant ur en intern kontroll och riskhanterings synvinkel att hur har de tänkt, för till välfärdsområdet gick inte den förebyggande verksamheten över, och förebyggande verksamheten finns ännu på kommunens ansvar, men i dagsläget så har jag inte sett något som helst, tillräckligt tydlig styrning för att hantera att kommunen ska ha incitament för att sköta det hör på bästa möjliga sätt. Utan det finns en förhoppning om att vi alla nog ska samarbeta, och liksom som intern controller tror jag noll på det, för en intern controller är det noll värt en förhoppning om samarbete.” [Respondent D]*

Processer skulle effektivieras med hjälp av automatisering. Artificiell intelligens (AI) inom intern kontroll är framtiden, tror respondent E:

*”Automatiskt godkännande börjar ju mera tas i bruk på andra ställen och då görs stickprov. Att man borde ju ha kontinuerliga fakturor, som till exempel telefonräkningar som oftast är samma, på automatiskt godkännande, men sen inbyggt i systemet att det reagerar om summan är avvikande stor. Och över lag att använda AI i intern kontroll tror jag är mycket framtiden. Det är ju oftast prislappen för sådana här grejer som är stora och avgörande för en kommun, för prislappen är ju samma för alla kommuner, både stora och små, men det är ju mindre kommuner som skulle ha mera nytta eftersom det är så mycket mindre resurser.” [Respondent E]*

Vid tidpunkten för organisationsförändringen arbetade respondent F som förvaltningskoordinator. Respondentens (F) uppgift var den förberedande delen inför övergången och att rapportera mot den nya organisationen, allt det som fanns i kommunen och som skulle flyttas över till välfärdsområdet. Vidare berättar respondenten (F) att det var en helt ny organisation som skulle bildas och det fanns inga modeller eller exempel att ta ifrån:

*”Där var det ju det, att en ny organisation skulle bildas, det fanns inga modeller eller exempel att ta ifrån, att hur har någon annan gjort. Ingen visste riktigt (i kommunen), att vad är det som det kommer att frågas efter, när kommer det att frågas, i vilken takt vill de ha uppgifter. För det var ju allt som fanns och alla processer skulle man informera om till den nya organisationen. Och jag upplever att de (i nya organisationen) inte riktigt alltid visste, de hade ingen färdig schablon om hur det kommer att bli, vad som ska frågas efter och hur man ska bygga upp den.” [Respondent F]*

Enligt respondent F handlade det om att ha bra kontroll över vem som frågade efter vad och vad som skulle rapporteras när. Respondenten (F) blev därmed som en mellanhand mellan kommunen och den nya organisationen.

## **Noterade förändringar i den interna kontrollen efter organisationsförändringen**

Vid frågan om de märkt förändringar i den interna kontrollen efter organisationsförändringen svarar respondent A att ena löneräknaren förflyttades över med omsorgen, vilket resulterar i att det blev endast en kvar. Vidare förklarar respondenten (A) att lönebetalningarna ändå går via hen som ekonomi- och personalchef och sedan ännu via den personen som sköter betalningarna. Även fast det finns kontroller är det en risk då endast en person finns på en funktion. Respondenten (A) fortsätter och säger att det över lag borde gås igenom funktionerna:

*”Och sen det att, det är kanske mera över lag, men det att det inte finns enstaka personer som sitter på kunskap om något visst eller den enda som kan logga in i något program. Det är också en del av intern kontroll, och beaktandet av risk, ifall den personen slutar. Det är ju nog en stor grej som är på många håll, det att det blir för tomt.” [Respondent A]*

Det kanske inte direkt beror på organisationsförändringen enligt respondenten (A), men hen poängterar att det nog är en stor grej på många håll som måste ses över så att det inte blir tomt om någon slutar. Respondenten (A) lyfter även fram att det handlar om att hitta nivåerna och vem är på rätt nivå för att göra vad.

Enligt respondent B har det inte märkts så mycket av själva organisationsförändringen, eftersom det hos dem var uppbyggt så att social- och hälsovårdsnämnderna var ganska egna och självgående. Detta betyder att de hade egen ekonomipersonal och liknande, som övergick med till den nya organisationen. Egentligen har det inte märkts så mycket enligt respondent B. Vid en tilläggsfråga gällande kommunens resurser svarade respondenten (B) att det inte har märkts att resurserna har minskat, utan mera anser hen att de kanske har lite för mycket resurser för tillfället. Det var en positiv grej vid ibrukttagandet av det nya systemet, eftersom det kunde göras med egna resurser utan att anställa någon projektperson. Vidare berättar respondenten (B) att de har tagit initiativet att gå igenom allas arbetsuppgifter och se om alla faktiskt gör rätt saker och om det är något som måste omorganiseras:

*”Vi ska nog nu ha någon sorts översyn över all förvaltningspersonal i kommunen, alla som jobbar med ekonomi, alla som jobbar som någon sekreterare, alla som jobbar med den här byråkratin, oavsett vilken nämnd man hör till, så ska vi gå igenom alla personers arbetsuppgifter och gå igenom om rätt personer faktiskt gör rätt saker eller om vi ska måsta organisera om någonting i den här förvaltningen. En sån sak har vi initierat nu faktiskt.” [Respondent B]*

Respondenten (C) poängterade också att det för tillfället kan vara svårt att se helheten, eftersom förändringen skedde vid årsskiftet. Enligt respondenten (C) kan en del förändringar och hur deras förverkligande skett synas först efter att detta räkenskapsår är förbi. Respondent C lyfter fram att man efter förändringen kan tänka sig att den interna kontrollen blir effektivare, i synnerhet uppföljningen då verksamhetsorganen är färre och vissa risker och interna kontroller faller bort. Grundtrygghetsverksamheten, social- och hälsovården är borta och då kan kommunen fokusera på effektivitet och sätta resurser på att förbättra sådant som är väsentligt med tanke på kommunens nuvarande kärnverksamhet. I en följdfråga om kommunens resurser svarar respondenten (C) att de har utlokaliserat bokföring och HR (human resources). Vidare förklarar respondenten (C) att i samband med att resurser utlokaliseras så gör även riskerna det:

*”Desto mera vi outsourcar (utlokaliserar), så mera risker outsourcas också. Men det är ändå kommunens ansvar, och kommunen har ansvar att det som är outsourcat ordnas på ett lagligt sätt. Vi måste ju ändå se till att det görs rätt.” [Respondent C]*

Ur intervjun med respondent D framkom det att organisationsförändringen inte har påverkat den interna kontrollen hos dem. Det som respondenten (D) vill se vid en organisationsförändring är att ta i beaktande att det borde finnas mera tid för chefer att arbeta med strategisk styrning och intern kontroll och riskhantering. Detta är något som de enligt respondenten (D) ska delvis göras hos dem, men hen vågar inte säga att de skulle bero på förändringen till välfärdsområden. Däremot poängterar respondent D att om man tänker från en intern kontroll synvinkel, har denna organisationsförändring resulterat i att kommunen slapp mycket risk nu:

*”Den har inte påverkat vår interna kontroll. Utan egentligen så blir det ju så, om man tänker från en intern kontroll synvinkel, så slapp vi ju så mycket risk nu, det är ju riktigt otroligt hur vår riskprofil blev mycket enklare. De största riskerna försvann ju, jag menar vi kan ju budgetera med ganska bra exakthet jämfört med förut. Jag skulle säga att nu så får vi en betydligt bättre möjlighet att ha kontroll nu.” [Respondent D]*

Respondent E poängterar att intern kontroll handlar även mycket om att synliggöra, och att det märks nu då omsorgens del fallit bort och kommunens roll har förändrats. Det är en stor förändring, men respondenten (E) tror inte att de på kort sikt bollar om hela organisationen, men en del små förändringar blir det förstås. Vidare berättar respondenten (E) att den största förändringen i kommunen är omsorgens förflyttning till välfärdsområdet, men att det däremot möjliggör andra saker att spela med, till exempel att bygga upp eget nätverk med kunnande, att det är flera personer som gör arbetsuppgifter i kors och att fundera på vad som ska vara egen produktion och vad som inte ska vara det. Respondenten (E) berättar att de tidigare i kommunen haft som princip att minst två, helst tre, ska kunna göra samma arbetsuppgifter, men att det är en utmanade sak då resurserna minskar. Vidare berättar respondenten (E) att de inte är någon pytteliten kommun, men att det i mindre kommuner funderas om funktioner som till exempel löneräkning ska finnas internt i kommunen eller om det ska samarbetas eller utlokaliseras. Enligt respondenten (E) tycker politikerna oftast att arbetsplatserna ska hållas på orten, det handlar alltså om vad som ska gå före. Den interna kontrollen stärks ju av en större organisation och professionalitet, men då finns det inte nära på samma sätt. Några förändringar ska nog ske i funktioner, men inte så stora enligt respondent E. Det är nämligen politikerna som får fundera på hur organisationen ska se ut och om de är beredda att ta ett större steg och förändra, så ska organisationen anpassas enligt det.

En förändring i samband med att omsorgen föll bort enligt respondent E, är att det kan uppstå tomrum i arbetsuppgifter och de tomrummen borde användas till att utveckla. Detta är något som respondenten (E) anser att över lag borde ses över hela kommunfältet, att kunna utveckla och ta tag i saker. Vidare förklarar respondenten (E) att det är ett ledningsproblem, hur resurser omfördelas och hur man ska få folk att vilja hoppa på nya arbetsuppgifter.



*”Också en organisationskultur grej, att se till att folk vågar säga att hej nu har jag inte tillräckligt att göra, nu skulle jag kunna göra något annat, eller den här uppgiften passar nu inte riktigt mig, att finns det någon annan, jag skulle hellre göra det här, och då kanske det blir bättre skött också.” [Respondent E]*

Ett annat stort problem i en kommunorganisation är att saker kanske görs så som det alltid har gjorts:

*”Det är kommunorganisationers ”problem”, att saker kanske görs så som det alltid har gjorts, och det kan vara något som varit aktuellt för 20 år sedan, som egentligen inte har någon relevans idag, men som lever kvar för att ’min företrädare sa att det här ska jag göra och så är det klart’. Så över lag processerna i en kommun, så där skulle finnas mycket jobb för en som är bra på sådant, att titta på att görs det här vettigt, hur många människor ser på samma sak, hur lång är kedjan.” [Respondent E]*

## **Information och kommunikation**

Angående information och kommunikation anser respondent A att de har gällande förändringskommunikationen varit aktiva och försökt kommunicera väl. Respondenten (A) förklarar att de bland annat haft Teams-möten och infotillfällen, e-postmeddelanden och nyhetsbrev. Vidare framkommer det att före förändringen var det till en stor del omsorgens personal som deltog, men respondenten (A) lyfter även fram att de samtidigt då omsorgen var på väg bort också började kommunicera med förmännen som blir kvar i kommunen och ordna workshoppar med dem angående det nya. Respondenten (A) anser att förändringen kanske mest berört den administrativa personalen, och att det är en utmaning hur motparten tar emot informationen. Enligt respondenten (A) har de nog försökt kommunicera, åtminstone med förmännen, men att det sedan är en annan sak hur det förs vidare. Det framkommer även ur intervjun med respondent A att det är utmanande att kommunicera om en ny organisation:

*”Sen är det ju det som nu, att man inte riktigt vet hur organisationen ska se ut, så det finns inte riktigt något att kommunicera kring, och det är jätte svårt för andra tror att det finns en massa och väntar och tänker ”de berättar aldrig något”, men det finns kanske inte alltid något att berätta.” [Respondent A]*

Kommunikation är en svår sak enligt respondent B, vad man ska skriva och vem man ska rikta sig till. Även med ibruktagandet av det nya systemet har respondent B funderat på hur mycket mejl som kan skickas ut, om man ska ha kurser öga mot öga eller online. Enligt respondenten (B) är nog det bästa kommunikationssättet att ha ett möte med folk sammankallade, men mötena behöver inte vara stora utan de kan vara avdelningsvis.

Respondent C lyfter fram att i deras kommun har avdelningarna kontinuerligt möten med varandra och diskuterar igenom väsentliga och aktuella förändringar i verksamheten. Ifall det uppstår situationer som kräver beslutsfattande för att kunna träda i kraft, presenterar verksamhetsorganen sina ärenden till kommunstyrelsen. Vidare berättar respondenten (C) att om det gäller mindre fall kan det räcka med tjänstemannabeslut eller kommundirektörens beslut, men om det handlar om större ärenden som berör hela kommunen och organisationen så är det kommunstyrelsen som ska fatta beslutet. Det uppstod en diskussion kring kommunikationen vid utlokalisering av tjänster och respondenten (C) berättade att, om kommunikationen och samarbetet inte fungerar uppstår det en risk. Vidare förklarar respondenten (C) att kommunikationskedjan blir längre vid utlokalisering, vilket även är en risk. Respondenten (C) anser att det eventuellt finns brister i förståelsen varför en del saker görs. De som arbetar med ekonomi förstår kanske mera, speciellt den ekonomiska aspekten, men de som gör en bedömning en gång i året kanske inte förstår på samma sätt då det inte är deras kärnfunktion.

*”De som alla kanske inte förstår, då man följer ramar för intern kontroll, att få sakerna effektiva framåt. Det är ändå det, att den interna kontrollens idé är ju också det att man gör saker på ett vettigt sätt och det är effektivt.” [Respondent C]*

Respondent C tycker att frågan om information och kommunikation är viktig, eftersom det inte hjälper att endast berätta för människor vad intern kontroll och riskhantering är, utan det måste ges exempel och förklaras vilka konsekvenserna kan vara. Enligt respondenten (C) har människor enklare att förstå en del koncept om exempel från den vardagliga verksamheten ges, för då blir det mera begripligt.

Kommunikation är viktigt och respondent D poängterar att chefer inte bara kan anta att en annan person förstår vad som är viktigt, utan att det har berättats för personen. Chefer ska berätta och förklara så att personen exakt vet vad hen ska göra, för ingenting är självklart. Det är på chefernas ansvar att ha full koll på vad sina anställda förstår, inte förstår och vad de borde förstå. Respondenten (D) lyfter fram att det finns mycket som fungerar på ett visst sätt, för att det alltid har fungerat så och det är en sak som borde funderas över. Vidare tycker respondenten (D) att kommuner är lite dåliga på information, i den utsträckningen att finns det på riktigt kvalitet säkra och relevant information som grund för den interna styrningen och kontrollen. Även när det görs beslut, finns det rätt information som grund. Det anser respondent D är en sak med information och kommunikation, att finns all relevanta och nödvändiga fakta. Även då ett nytt ramverk tas i bruk behövs mycket diskussioner.

Eftersom respondent D är insatt i intern kontroll och Coso-ramverket, uppstod en öppen diskussion om olika komponenter. Respondentens (D) uppgift är den övervakande delen (en komponent i Coso-ramverket för intern kontroll) och en annan komponent är information och kommunikation som är en del av denna avhandling, därav uppstod en diskussion kring dessa komponenter. På frågan om respondenten (D) anser att de två komponenterna integrerar med varandra hos dem, svarade hen att sin funktion som övervakande försöker de hålla skilt från information och kommunikation. Vidare berättar respondenten (D) att den övervakande funktionen har en rapporteringsskyldighet, vilket innebär att innanför den funktionen finns det information som går vidare, men annars skulle inte respondenten (D) påstå att de går in i varandra, utan mera att det är viktigt att de inte går in i varandra. Till följd av detta diskuterades även respondentens (D) åsikt om de övriga komponenterna överlappar eller integrerar med varandra. Respondenten (D) tycker att alla komponenter såklart integrerar med varandra, eftersom de är lite uppbyggda så att om inte en fungerar så kanske inte en annan kan fungera. Enligt respondenten (D) är det mest grundläggande problemet det, och den viktigaste frågan inom intern kontroll, om organisationen har preciserat tillräckligt tydliga mål. Vidare poängterar respondenten (D) att hela den interna kontrollen baserar sig på att målsättningar har specificerats med tillräcklig tydlighet, och om det inte lyckas så misslyckas man automatiskt på

de resterande punkterna. Allting faller ihop ifall man inte vet vad målsättningarna är. Med detta vill respondenten (D) svara på frågan om komponenterna integrerar med varandra, nämligen om det inte till exempel finns bra riskhanteringsprocesser så är det ingen vits att ha information kring dem och det är ganska svårt att övervaka något som inte finns, eller det blir en kort rapport i sådana fall.

Enligt respondenten (E) handlar information och kommunikation mycket om att säga högt och upprepa, men också om medvetenhet. Respondenten (E) poängterar att det finns flera viktiga saker som inte endast kan stå i ett direktiv, utan det handlar om aktivt ledarskap och kommunikation, vilket är en ständig utmaning, men det är kontroll och ledning. Kommunikation handlar om ifall faktiskt alla är medvetna om ramverket, förstår alla det på samma sätt, kan det överhuvudtaget tillämpas och vågar personer använda sina befogenheter. Vidare anser respondenten (E) att det är viktigt att förklara varför något görs och vad det kan leda till om det inte görs. Ifall det för någon känns onödigt att göra på ett visst sätt, kan det bli meningsfullt om det förklaras varför det görs och att det har en mening. Det är nog mycket arbete kring att förklara varför tycker respondenten (E). Eftersom respondenten (E) är organisationsvetare och har hela livet arbetat med ledningsuppgifter vill hen poängtera att det som sägs en gång är ingen gång, det som sägs två eller tre gånger börjar fastas hos någon, men som ledare måste man alltid upprepa flera gånger för att det finns så många olika sorters människor runt omkring och de uppfattar saker på olika sätt. Enligt respondenten (E) är det en utmaning att säga och upprepa saker på olika sätt, eftersom man har ett eget sätt att uttrycka sig på. Vidare påpekar respondenten (E) att kommunikation är viktigt för att en förändring ska kunna ske och bli till något. I just en sådan här organisation, då kommunen är hälften mindre men ändå en stor organisation, krävs det mycket för att svänga riktning.

*”Men jag tycker det är bra att du noterat det där om information och kommunikation i dina frågor, för det är helt a och o.” [Respondent E]*

Innan organisationsförändringen kommunicerades det och informerades på olika sätt enligt respondent F. Respondenten (F) berättar att de hade olika sorters distansmöten, informationstillfällen och nyhetsbrev. Vidare förklarar respondenten (F) att det uppstod olika sorters kommunikation: mellan respondenten (F) och den nya organisationen (välfärdsområdet), mellan respondenten (F) och kommunen, internt i kommunen och sedan

ännu från kommunen till invånarna. Respondenten (F) lyfter även fram att det är viktigt att fundera på vad som är relevant information, vad som på riktigt är viktigt och vad målgruppen är. Angående relevant information, lyfter respondenten (F) även fram att det är viktigt att identifiera nyckelpersoner så att den relevanta informationen hittar rätt. Det är viktigt att informera, hellre för mycket än för lite men det är viktigt att det är relevant information enligt respondenten (F). Oberoende hur de försökte informera och kommunicera på olika sätt, så var det enligt respondenten (F) en del som ändå inte riktigt förstod vad det betydde i praktiken. Kommunikation handlar därmed även mycket om hur motparten tar emot det:

*”En sak är ju att ge ut information och kommunicera, och en annan sak är ju hur motparten tar emot det- Det är kanske viktigt i en sådan här förändring, att kommunicera rätt, och fast man gör det med allt, så är det slutligen ändå sen vad det är som gör att de andra kan ta in det.” [Respondent F]*

### **Övriga kommentarer av respondenterna**

Varje respondent fick i slutet av respektive intervju möjlighet att säga om det ytterligare fanns något som de ville tillägga. Hos respondent A väcktes en tanke om att de kanske borde uppdatera sitt intern kontroll direktiv. Respondent B ville tillägga att hen inte anser att organisationsförändringen har påverkat dem, men att de heller inte är en liten kommun utan mera en mellanstor kommun, vilket betyder att de har lite mer resurser. Vidare diskuterades controllerarbetet i kommuner med respondent B och hen säger att det har diskuterats hos dem, men att det alltid har kommit fram till att det finns viktigare saker än det. Respondenten (B) förklarar att de är en ganska platt organisation, vilket har betytt om de ska anställas någon ny har controllerfunktionen lämnats sist eftersom de anser att det finns mycket viktigare saker att prioritera före som har med själva verksamheten att göra. Ifall det är någon som tror att det skett ett missbruk inom förvaltningen eller att något gått fel till, berättar respondenten (B) att i sådana situationer har kommunen haft sina revisionsbyråer att göra ett internt revisionsuppdrag på just det. Respondenten (B) anser att de tjänsterna kan vid behov köpas, i stället för att ha en person anställd helt och hållet för det. Det är även något som respondenten (B) brukar rekommendera åt andra kommuner. En annan sak som respondent B vill lyfta fram är att en svår sak i kommuner är att följa upp om allt som fakturerats faktiskt följer avtal. I stora företag har de

avtalen insatta i system, vilket gör det lättare att ha koll. Sådant har inte kommunen som respondent B arbetar i och det är kanske något som enligt hen borde utvecklas, men det är en ganska svår och dyr sak.

Respondent D tillägger att hen tror att utmaningen i många fall är det att intern kontroll och riskhantering har hela tiden utvecklats och idag har en ny sorts roll. Det är ett nytt sätt att tänka, vilket kan vara utmanade att ta med sig till en förvaltning som inte är vana att arbeta med målsättningar, utan som är vana att arbeta med ekonomiska resultat och risker kopplat till det. Vidare förklarar respondenten (D) att en kommun som går på plus eller minus inte är måttet, utan det största måttet är om kommuninvånarna mår bra och är nöjda, och visst går det att mäta men det är ganska ovanligt. Respondenten (D) anser att utmaningen i de flesta fall nog är att få alla att förstå varför intern kontroll och riskhantering är viktigt.

Vidare vill respondent D poängtera att ifall en kommun sätter intern kontroll under ekonomin, görs det en björntjänst för den interna kontrollen. Respondenten (D) poängterar att det är viktigt att komma ihåg att ekonomisk kontroll inte ens är hälften av vad intern kontroll handlar om. I privata företag handlar det mycket om ekonomisk kontroll, men i en kommun som helhet handlar det ganska lite om ekonomisk kontroll. Därför kan en utmaning vara att sätta intern kontroll på rätt nivå. Respondent D påpekar att man ska hålla sig mycket kritisk till en kommun som sätter intern kontroll under en viss sektor eller ännu värre under någon avdelning.

Enligt respondent F är det viktigt att alla personer från varje avdelning ska se utifrån sina egna arbetsuppgifter och identifiera de som arbetar med liknande arbetsuppgifter eller med uppgifter som tangerar. Respondenten (F) säger att det är viktigt att båda parterna förstår båda sidorna, varför det görs så och eventuellt ännu följderna av det.

*”Att se helheten och följderna, och inte bara göra för att göra, utan att se helheten och vad det betyder i praktiken. Få teori och praktik att stämma ihop.”*

*[Respondent F]*

### 7.3 Innehållsanalyser

*Avhandlingens innehållsanalyser handlar främst om att granska och kontrollera att intervju svar och dokument överensstämmer. Det är självklart att dokument som respondenterna ger går igenom och kontrolleras. Respondent C har gett ett dokument över bedömningar och det ökar trovärdigheten i intervju svaren, då det kan kontrolleras att bedömningarna faktiskt görs.*

Innehållsanalysen har gått ut på att de undersökta kommunernas olika offentliga handlingar har granskats. Det har undersökts intern kontroll i förvaltningsstadgor och koncerndirektiv, men även om det förekommer intern kontroll i andra dokument. I bilagorna finns flera skärmbilder av de undersökta dokumenten, där kan även helheter kontrolleras i samband med kommunallagens reglering. De undersökta kommunerna har alla inkluderat intern kontroll och riskhanteringen som ett kapitel i sin förvaltningsstadga, och det är något som regleras i kommunallagen (10.4.2015/410) 12 kap. 90§.

#### ***Kapitel 12 Intern kontroll och riskhantering***

##### **133 § Kommunstyrelsens uppgifter i den interna kontrollen och riskhanteringen**

Kommunstyrelsen svarar för ordnandet av den interna kontrollen och riskhanteringen samt

1. godkänner anvisningar och metoder för den interna kontrollen och riskhanteringen,
2. övervakar att den interna kontrollen och riskhanteringen verkställs enligt anvisningarna och lyckas samt
3. lämnar i verksamhetsberättelsen uppgifter om hur den interna kontrollen och riskhanteringen ordnats och vilka de viktigaste slutsatserna är samt ger en utredning om koncernövervakningen och de största riskerna och osäkerhetsfaktorerna
4. svarar för att den interna kontrollen organiseras och samordnas på ett sätt som tryggar en laglig och resultatrik verksamhet i kommunen,
5. svarar för att riskhanteringen organiseras så att de väsentliga riskerna i kommunens verksamhet identifieras och beskrivs och så att konsekvenserna av att en risk realiserar, sannolikheten att en risk realiserar och möjligheterna att ha kontroll över risken bedöms samt
6. bereder för kommunstyrelsen en beskrivning av den interna kontrollen och riskhanteringen, vilken införs i verksamhetsberättelsen.

*Figur 3 - En del av ett kapitel ur en kommuns förvaltningsstadga*

I kommunallagen (10.4.2015/410) 7 kap. 47§ framkommer det att i koncerndirektiv ska det ingå behövliga bestämmelser om bland annat ordnandet av koncernövervakning, rapportering och riskhantering. Kommun 1 och 3 har intern kontroll och riskhantering inkluderat i sina koncerndirektiv, även kommun 2 och 4 har det, men de har utöver detta även ett skilt dokument som heter direktiv för intern kontroll och riskhantering.

### **8.8 Ordnande av kontroll och riskhantering**

Syftet med intern kontroll och riskhantering är att för sin del säkerställa att bolagets verksamhet är effektiv och resultatrik, att informationen är tillförlitlig och att bestämmelser och verksamhetsprinciper följs. Med hjälp av intern kontroll kan skötseln av den tillsynsskyldighet som hör till styrelsen effektiveras.

Riskhanteringen är en del av bolagets tillsynssystem. Med hjälp av riskhanteringen försöker man säkerställa att de risker som påverkar bolagets affärsverksamhet identifieras och följs upp. Riskerna kan vara förknippade med till exempel beslutsfattande, bolagets produkter eller tjänster, finansiering, konkurrensläget, personalen, avtal eller ansvarsfrågor.

Bolaget har rätt att teckna en ansvarsförsäkring för styrelsemedlemmarna och verkställande direktören, om detta är motiverat med tanke på gardering mot risker.

*Figur 4 - Ett avsnitt ur en kommuns koncerndirektiv*

I direktiven för intern kontroll och riskhantering framkommer bland annat begreppsförklaringar, ansvarsfördelningar, bestämmelser, planering och uppföljning av ekonomi, bokföring, investeringar och avtal.

## **8 Avtal**

I kommunallagen är avtalsbaserad ledning ett delområde i ledningen av kommunen. För att avtal ska kunna få en central position i ledningen av kommunen krävs det en stark ägarstyrning. Ägarstyrningen utövas i praktiken vid förhandlingar med avtalsparterna, vid beredningen av avtal, i de avtal som utarbetats och i övervakningen av avtalen. Kommunallagens bestämmelser om riskhantering och intern kontroll gäller också avtal.

Ledningen bör ha kontroll över alla skeden i avtalens livscykel. I kommunerna behövs det klara avtalsprocesser och personer som ansvarar för avtalen. Organiseringsansvaret enligt kommunallagen innebär en skyldighet att övervaka avtal som ingåtts. Om övervakningen försummas innebär det att organiseringsansvaret inte uppfyllts. Kommunstyrelsen och kommundirektören ansvarar för den operativa organiseringen av avtalshanteringen.

*Figur 5 - En del av ett kapitel ur en kommuns direktiv för intern kontroll och riskhantering*



Respondent C delade med sig av ett dokument från sin kommun. Dokumentet var en riskhanteringsplan för förvaltningsavdelningen. I detta dokument kan man tydligare granska hur avdelningen bedömt risker i olika områden. De är uppdelade i operativa risker, risker relaterade till informationssystem, dataskyddsrisker, finansiella risker, skaderisker och strategiska risker. Under varje riskkategori finns olika risker specificerade och beskrivna och sedan har varje bedömts på en skala mellan ett och fem, hur sannolikt det är att de inträffar och vad svårighetsgrad är. Riskerna har inte enbart bedömts på en skala, utan det har även skrivits ner hur de kan hanteras, både proaktiva och reaktiva åtgärder. Det har även redogjorts för riskhanterings aktuella läge och vad som man nu har gjort åt den upplevda risken. Varje risk har också en utvecklingsplan, nämligen vad som ska göras åt den och ett tidsschema för vad som ska göras när. En del risker har en samverkande enhet, och då är det uppskrivet vem som är ansvarig eller agerar partner i utvecklingsplanen.

## 8. Analys

*Analysdelen i avhandlingen baserar sig på intervjuvaren och som grund används till en del beredskapsteorin, tidigare studier och teori om analys av kvalitativ forskning. Avhandlingens analysdel följer till en stor del samma struktur som avsnittet för intervjuvaren. I Figur 2 här under visas en kortfattad översikt av intervjuvaren.*

Intern kontroll i kommuner är i stora drag lika som i den privata sektorn och ska säkerställa att redovisningen och den övriga informationen utger en rättvisande bild av kommunens verksamhet (Haglund , Sturesson, & Svensson, 2001). Grunden för kommunernas interna kontroll och riskhantering regleras i kommunallagen (10.4.2015/410), och det är något som de undersökta kommunerna i avhandlingen följer. Det hänger även ihop med den interna kontrollens syfte, som enligt bland annat Haglund m.fl. (2001) och Shonhadji och Maulidi (2022) är att fastställda mål ska uppnås och att lagar och förordningar följs. De undersökta kommunerna har koncerndirektiv och förvaltningsstadgor var regleringen om intern kontroll och riskhantering framkommer. Kommun 2 och 4 har även ett skilt direktiv för intern kontroll.

Både Chapman (1997) och Omran och El-Galfy (2014) har använt sig av beredskapsteorin och lyfter fram att det inte finns en universell lösning eller teori som passar alla organisationer eller samhällen, utan den relevanta miljön måste beaktas och teorin anpassas till situationen. Detta är något som verkar överensstämma med de undersökta kommunerna, eftersom respondenternas svar till en viss del skiljer sig från varandra och det kan tänkas bero på att det är olika organisationer i form av bland annat storlek och resurser. Även Chong och Duan (2022) har använt sig av beredskapsteorin och de har föreslagit att organisationskulturer är beroende av att en specifik strategisk inriktning fastslås. En strategisk inriktning behövs för organisationskulturer, vilket kan tänkas ha ett samband med den interna kontrollen, vars syfte är att fastställda mål ska uppnås. Ett av respondent E's svar kan tänkas överensstämma med detta, nämligen att intern kontroll har en stark koppling till hur organisationer fungerar och hur det finns olika organisationskulturer.

Den interna kontrollen i kommuner baserar sig på samma regler, men hur det i praktiken fungerar varierar från kommun till kommun och det kan även ses i respondenternas svar. Det kan tänkas bero på hur insatt respektive respondent är i den interna kontrollen och hur mycket kunskap det finns bakom. Elder m.fl. (1995) jämförde ekonomiansvarigas och revisorers bedömningar av intern kontroll i kommuner och kom fram till att de skilde från varandra. Detta tycks överensstämma med respondenterna i avhandlingen, då det ur intervjuvaren ges ett intryck av att respondent C och D är mer insatta i intern kontroll. Det kan tänkas bero på att de arbetar som controller respektive intern controller.

### *Processen mot en mer effektiv intern kontroll*

Processen mot en mer effektiv intern kontroll fungerar lite olika i de undersökta kommunerna. Respondent A poängterade att ett problem kan vara att veta vad som är mera effektivt. Vidare sade respondenten (A) gällande processen, att det borde i deras kommun lyftas upp hela tiden och informeras och kommuniceras kring intern kontroll, så att varje anställd vet vad hen ska göra för den interna kontrollen och varför. Det är något som kan tänkas överensstämma med Haglunds m.fl. (2001) påstående, nämligen för att den interna kontrollen ska fungera på ett effektivt sätt, krävs det att personalen har tillräckligt med kunskap om intern kontroll. Respondent A lyfte även fram att ett sätt att effektivisera den interna kontrollen kunde vara att informera och kommunicera och genom det göra folk medvetna. För tillfället gör det inget i kommunen för att effektivisera den interna kontrollen, men respondenten (A) berättade att det nog skulle vara bra att ge en ny dos om intern kontroll till alla förmän. Det intervjuvaret kan kopplas ihop med att centrala faktorer för den interna kontrollens effektivitet är enligt Haglund m.fl. (2001) de anställdas medvetenhet, erfarenhet, arbetssätt och engagemang. I kommun 1 gör de enligt respondent A inte för tillfället något annat för den interna kontrollen än att de har det implementerat, och det kan tänkas bero på att det är en mindre organisation med mindre resurser. Respondent F arbetade mycket med den förberedande delen innan organisationsförändringen i kommun 1. Det kan anses ha mycket med kontroll att göra, då det skulle kommuniceras, rapporteras och kontrolleras vad som stämde.

Respondent B anser inte att de har någon större process, utan det handlar om att alla transaktioner går genom två personer. Processen har ändå blivit effektivare tack vare det nya ekonomisystemet som de tagit i bruk och det har resulterat i att de har mycket bättre kontroll. Det är bra att tekniska kontroller utvecklas och förbättras, eftersom bland annat Klamm och

Watson (2009) kom fram till att svaga IT-kontroller har negativa effekter på åtminstone kontrollmiljö, riskbedömning och övervakning.

I kommun 3 fungerar processen mot en mer effektiv intern kontroll genom att det i samband med bokslutet görs en utvärdering av hur den interna kontrollen och riskhanteringen förverkligats under räkenskapsperioden. Detta kan antas överensstämma med det resultat som Jokipii (2010) kom fram till, nämligen att ledningens kontinuerliga bedömning av den interna kontrollens effektivitet har en central betydelse vid utformningen av en högpresterande organisation. I kommunen (3) är det avdelningarna som bedömer olika områden och sedan är det kommunstyrelsen som utvärderar läget med den interna kontrollen utifrån bedömningarna. Detta kan även tänkas ha ett samband med Haglunds m.fl. (2001) påstående, att intern kontroll inte enbart berör ledningspersoner, utan alla anställda i en organisation. Även i kommun 4 fungerar processen mot en mer effektiv intern kontroll genom att det fastslås ett direktiv på högre nivå, men att alla inkluderas eftersom det är upp till den operativa ledningen hur det förverkligas i praktiken.

I kommun 1 förbereds inte processen mot en mer effektiv kontroll på något vis med tanke på organisationsförändringen. Inte heller i kommun 2 är det någon annan process, utöver att det nya ekonomisystemet tagits i bruk. Det framkommer ändå att båda kommunerna efter organisationsförändringen, då alla funktioner är på plats, ska gå igenom sina resurser och se vem som gör vad, och ifall något behöver omorganiseras. Minskade resurser till följd av organisationsförändringen verkar endast påverka i kommun 1. Det kan tänkas ha anknytning till att kommunen (1) är en mindre kommun med mindre resurser, vilket kan kopplas ihop med resultatet från då Doyle m.fl. (2007) undersökte svagheter i intern kontroll. De kom nämligen fram till att det är mer sannolikt att väsentliga svagheter förekommer i organisationer som är mindre, yngre, ekonomiskt svagare och/eller genomgår omstrukturering. Doyle m.fl. (2007) poängterade att även om dessa specifika egenskaper kan skapa utmaningar för upprätthållandet av ett starkt internt kontrollsystem, är det viktigt att poängtera att varje organisation står inför en egen unik uppsättning av interna kontrollutmaningar.

Coso-ramverket innehåller den interna kontrollens fem kärnkomponenter: riskbedömning, styr- och kontrollmiljö, kontrollaktiviteter, information och kommunikation och övervakning. Komponenterna måste finnas, fungera på korrekt sätt och integrera med varandra för att det ska resultera i ett effektivt internt kontrollsystem (Haglund m.fl, 2001; Adbejule och Jokipii, 2001; Shonhadji och Maulidi, 2022). I kommun 3 effektiveras processen mot en mer effektiv intern kontroll genom att utvärderingarna bedöms, det kontrolleras hur den interna kontrollen och

riskhanteringen förverkligats och om det upptäckts brister i verksamheten. Utifrån detta ska det framkomma hur brister kan åtgärdas eller utvecklas och förbättra processerna på ett förebyggande sätt. Detta kan tänkas överensstämja med syfte för komponenten övervakning, som enligt Haglund m.fl. (2001) är att kontinuerligt kunna utvärdera kontrollsystemet och utifrån det kunna göra eventuella förbättringar. Komponentens övervakning är nyckeln till att undvika överraskningar och för att se till att viktiga processer fungerar på korrekt sätt.

Ingen av de undersökta kommunerna följer något specifikt ramverk för sin interna kontroll, men kommun 4 kommer att ta i bruk Coso-ramverket och alla dess 17 komponenter. Ur intervjuvaren kan det anses att respondent D tycker att processen efter förändringen borde utvecklas, eftersom det enligt den nya organisationsmodellen är ett uruselt system för intern kontroll och riskhantering. Det betyder att den förebyggande verksamheten inte övergick med till välfärdsområdet, utan blev kvar på kommunens ansvar.

### ***Noterade förändringar i den interna kontrollen efter organisationsförändringen***

Doyle m.fl. (2007) anser det viktigt att poängtera att varje organisation står inför en egen unik uppsättning av interna kontrollutmaningar. Det är något som märkts i de undersökta kommunerna, hur olika inverkan på deras interna kontroll varit till följd av organisationsförändringen. I kommun 1 handlar det mest om resurser, både att de minskat personal och att det nu över lag borde gås igenom alla funktioner och ses över vem som gör vad och om det finns tillräckligt med resurser. Kommun 2 har inte märkt något extra av organisationsförändringen, det kan tänkas bero på att de är en större kommun än kommun 1. De har i kommun 2 tagit initiativ att granska alla resurser och se om något borde omorganiseras, samma sak som det framkom att kommun 1 borde göra.

I kommun 3 anses den interna kontrollen bli effektivare efter organisationsförändringen, eftersom verksamhetsorganen minskat och en del risker och kontroller faller bort. Resurser är något som inte direkt påverkats i kommun 3 efter förändringen och det beror till en stor del på att de har utlokaliserat en del arbetsuppgifter. I kommun 4 anses det också att kommunen slapp en hel del risk i och med organisationsförändringen. Det borde även i kommun 4 omorganiseras en del, men det skiljer sig lite från kommun 1 och 2, eftersom här handlar det mera om chefernas tid och att de borde ha mera tid för strategisk styrning och intern kontroll och riskhantering.

Enligt Doyle m.fl. (2007) är det mer sannolikt att svagheter i intern kontroll uppstår i organisationer som är mindre och som tidigare nämnts kan det tänkas överensstämja med att

resurserna i kommun 1 påverkas eftersom det är en mindre kommun. Kommun 3 är också mindre, men de har utlokaliserat en del resurser och då påverkas det inte på samma sätt. De övriga två kommunerna är större.

### ***Information och kommunikation***

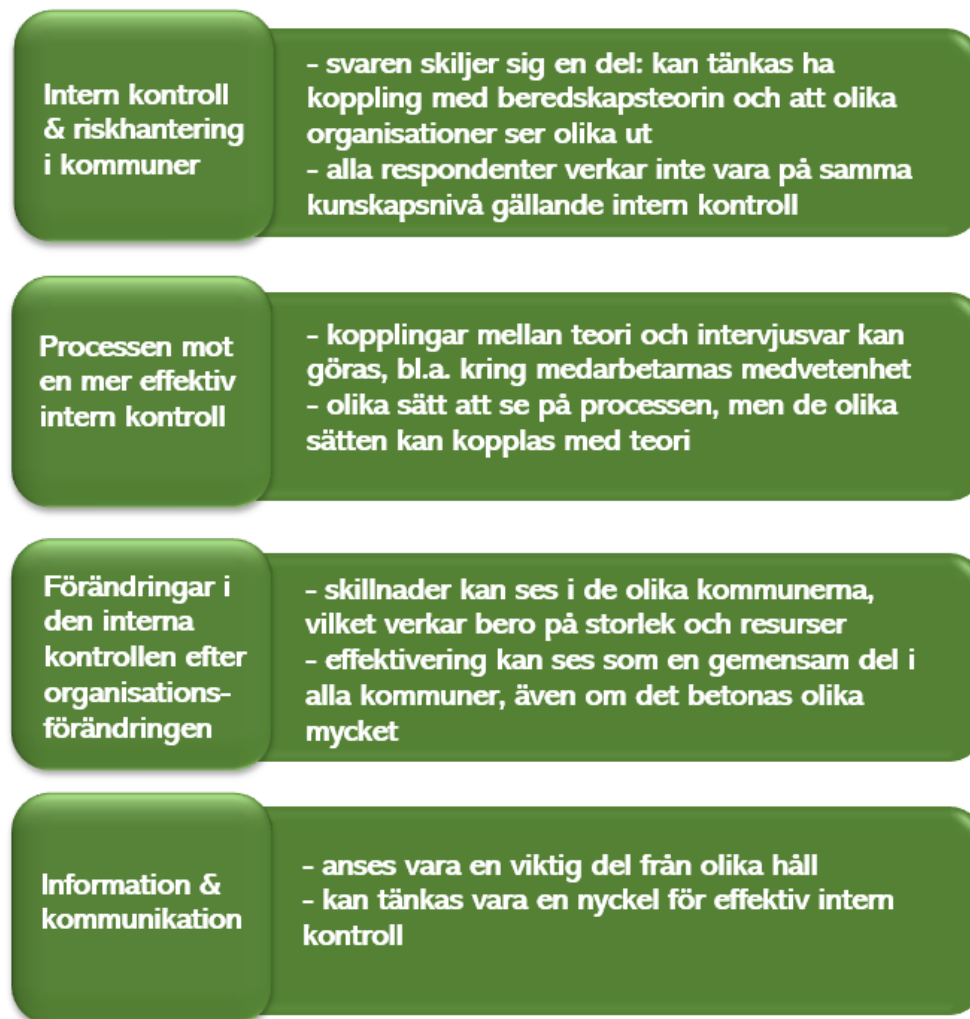
Respondent C och E tyckte att det var bra att information och kommunikation var inkluderat i intervjufrågorna. Information och kommunikation är viktigt vid organisationsförändringar (Ströh och Jaatinen, 2001; Johansson och Heide, 2008; Marginson, 2009; Palumbo och Manna, 2020). Det är även en av de interna kontrollkomponenterna (Agbejule och Jokipii, 2009; Shonhadji och Maulidi, 2022). Information är det som håller ihop en organisation och som gör att de anställda vet vad de ska göra (Wikland, 2014), och enligt Haglund m.fl. (2001) krävs fungerande information och kommunikation för en effektiv intern kontroll. I kommun 1 och 3 framkommer det att mycket kring information och kommunikation handlar om hur motparten tar emot det. Det är viktigt att få fram informationen på ett sätt som anpassas till alla så att alla förstår. Detta kan tänkas överensstämma med Wiklands (2014) påstående, att information är det som håller ihop organisationen. Kommun 4 är också inne på liknande spår, nämligen att det är viktigt att inte anta att alla förstår, utan det är chefernas arbete att förklara till varje anställd så att de förstår.

De interna kontrollkomponenterna är en del av organisationens interna miljö och har en stor roll i den interna kontrollen. Komponenterna är även relevanta för de organisationer som vill utveckla och förbättra sin effektivitet (Agbejule & Jokipii, 2009). Kommun 4 kommer att ta i bruk Coso-ramverket. Eftersom respondent D är Coso certifierad och är insatt i det, uppstod en tilläggsdiskussion kring komponenterna övervakning och information och kommunikation. Respondenten (D) anser att det är viktigt att hålla komponenterna skilt från varandra, men att det är självklart att de är kopplade med varandra. Komponenterna ska integrera till en viss del, men inte överlappa varandra. Ifall en inte fungerar, kan eventuellt inte en annan komponent fungera korrekt. Hela den interna kontrollen baserar sig på att målsättningar är specificerade med tillräcklig tydlighet och om det inte lyckas så misslyckas det automatiskt på de resterande punkterna. Detta kan kopplas ihop med det som Agbejule och Jokipii (2009) kommit fram till, nämligen att då komponenter integrerar med varandra, kan effektiviteten i det interna kontrollsystemet säkerställas. Länsiluoto m.fl. (2016) kom även fram till ett samband mellan de fem interna kontrollkomponenterna och den interna kontrollens effektivitet.

Komponenten styr- och kontrollmiljö bestämmer tonen i organisationen och komponenten är till en stor del en skapelse av ledningen. En nyckel till effektiv intern kontroll är ledningens styrsignaler (Wikland, 2014). Det kan kopplas ihop med ett svar av respondent E, att det inte räcker med att något endast står i ett direktiv, utan det handlar om aktivt ledarskap och kommunikation kring det, och det är en utmaning. Kommunikationen handlar om att få alla medvetna om ramverket och att alla förstår innebörden. Respondent E's svar angående att kommunikation behövs för att förändringar ska kunna ske och bli till något, överensstämmer med vad bland annat Ströh och Jaatinen (2001), Marginson (2009) och Palumbo och Manna (2020) påstått, nämligen att kommunikation är viktigt för en lyckad organisationsförändring. Respondent F var inne på samma bana som respondent E, nämligen att information och kommunikation handlar även till en stor del om hur mottaglig motparten är för det. Båda respondenterna ansåg även att det är viktigt att fundera på hur det kommuniceras så att det ska bli klart och tydligt för motparten.

### *Övriga kommentarer av respondenterna*

Respondenterna hade möjlighet att säga något ytterligare kring ämnet om de så tyckte. I kommun 2 anses organisationsförändringen inte påverkat dem och vidare blir de diskussion om controllerarbetet och att respondent B verkar inte tycka det är den nödvändigaste saken att prioritera. Respondent D lyfter däremot fram att man ska hålla sig väldigt kritisk till kommuner som sätter intern kontroll endast under ekonomiavdelningen. Det är något som verkar till en viss del stämma i kommun 2, eftersom där kommer det mest fram om det nya ekonomisystemet och faktura godkännandet. Utöver det framkommer det även budget och budgetansvar, som sträcker sig över hela kommunen. Detta kan tänkas överensstämma med att ekonomiansvarigas och revisorers bedömningar av intern kontroll i kommuner skiljer sig från varandra (Elder, Kattelus, & Ward, 1995). Det kan antas att arbetstitel, utbildning och kunskap om intern kontroll är en beroende faktor.



*Figur 6 – Kort översikt av analysen*



## 9. Diskussion och slutsats

*I detta kapitel framkommer en diskussion som avslutas med en sammankoppling av avhandlingens syfte, forskningsfråga och empiriska material. Till slut kommer även två underavsnitt, nämligen bidrag och fortsatta studier.*

Intern kontroll och riskhantering är något som finns i alla kommuner, men det som framkommit av de undersökta kommunerna är att hur det fungerar i praktiken och hur mycket det arbetas med varierar mellan kommuner. En sak som är gemensamt för alla organisationer är att det måste finnas fastställda mål för att både verksamheten och den interna kontrollen ska kunna fungera på ett bra och ändamålsenligt sätt. Chapman (1997) och Omran och El-Galfy (2014) har använt sig av beredskapsteorin och de anser att det är viktigt att poängtera att det varken finns en universell lösning eller teori som passar alla organisationer och samhällen. Det är nämligen viktigt att den relevanta omgivningen måste beaktas och teorin ska anpassas till situationen. Detta kan även kopplas ihop med respondent A's svar, att det inte finns ett enda sätt för intern kontroll och riskhantering i kommuner, eftersom det finns olika avdelningar och branscher. Det ska alltså finnas allmänna direktiv, men hur det sedan görs i praktiken varierar mellan avdelningarna. Kunskapen om intern kontroll kan tänkas ha en stor betydelse för hur det arbetas med det. Det verkar vara så att de som har mera kunskap och erfarenhet av intern kontroll (respondent C och D) arbetar med det på ett annat sätt och anser det vara mera viktigt och relevant. Tidigare studier, bland annat Elder m.fl. (1995), har även kommit fram till att bedömningar av den interna kontrollen i kommuner kan skilja sig beroende på vem som frågas. Det finns en del olika mått på effektiviteten i den interna kontrollen. Haglund m.fl. (2001) anser att den interna kontrollen kan fungera på ett effektivt sätt om personalen har tillräckligt med kunskap om intern kontroll. De anser även att centrala faktorer för den interna kontrollens effektivitet är de anställdas medvetenhet, erfarenhet, arbetssätt och engagemang. Enligt Haglund m.fl. (2001) krävs det alltså fungerande information och kommunikation för en effektiv intern kontroll. Agbejule och Jokipii (2009) och Shonhadji och Maulidi (2022) kom däremot fram till att effektiviteten i det interna kontrollsystemet kan säkerställas om de interna kontrollkomponenterna integrerar med varandra. Vidare anser Agbejule och Jokipii (2009) att komponenterna är en del av organisationens interna miljö och att de är relevanta för de organisationer som vill utveckla och förbättra sin effektivitet. Det har även framkommit att

ledningens kontinuerliga bedömning av den interna kontrollens effektivitet har en central betydelse vid utformningen av en högpresterande organisation (Jokipii, 2010). Wikland (2014) är också inne på samma spår angående ledningen, och anser även att engagemang och aktivt stöd från ledningen är viktigt för att den interna kontrollen ska vara effektiv. Vidare poängterar Wikland (2014) att en nyckel till en effektiv intern kontroll är ledningens styrsignaler.

I kommun 1 görs det för tillfället inget för att effektivera den interna kontrollen, men ur intervjuvaren framkommer det att ett sätt kunde vara att informera och kommunicera kring intern kontroll som en påminnelse till alla förmän. Detta är något som kan kopplas ihop med Haglunds m.fl. (2001) påstående här ovanför. Kommun 2 gör inte något för att den interna kontrollprocessen ska bli effektivare. Deras systemuppdatering kan delvis kopplas ihop med Haglunds m.fl. (2001) antagande kring arbetssätt, nämligen att arbetssätten blivit effektivare i och med det nya systemet i kommun 2. Processen mot en mer effektiv kontroll i kommun 3 går ut på att ledningen kontinuerligt gör bedömningar av de utvärderingar som gjorts och på det sättet kan risker identifieras och eventuellt åtgärdas eller förebyggas. Detta är något som överensstämmer med det som Jokipii (2010) kommit fram till, nämligen att ledningens kontinuerliga bedömningar har en stor betydelse för effektiviteten. Kommun 4 är inne på samma spår som kommun 3 och effektiviserar den interna kontrollen genom att ledningen gör kontinuerliga bedömningar av processerna.

***Syfte:** Avhandlingens syfte är att undersöka hur en organisationsförändring kan påverka den interna kontrollens effektivitet inom den offentliga sektorn.*

Syftet med avhandlingen har strävats till att uppnås genom en kvalitativ fallstudie inom finländsk kommunal verksamhet. Först har det tagits upp vilka mått det finns på den interna kontrollens effektivitet, och det har sedan kopplats ihop med intervjuvaren. Respondenterna fick frågan om hur deras process mot en mer effektiv intern kontroll fungerar. Det frågades även av respondenterna hur den processen har förberetts inför en förändring och om den har förändrats något efter organisationsförändringen. På detta sätt är det meningen att kunna identifiera de undersökta kommunernas påverkningar i effektiviteten i deras interna kontroller. För att nå målet med syftet ska följande forskningsfråga besvaras:

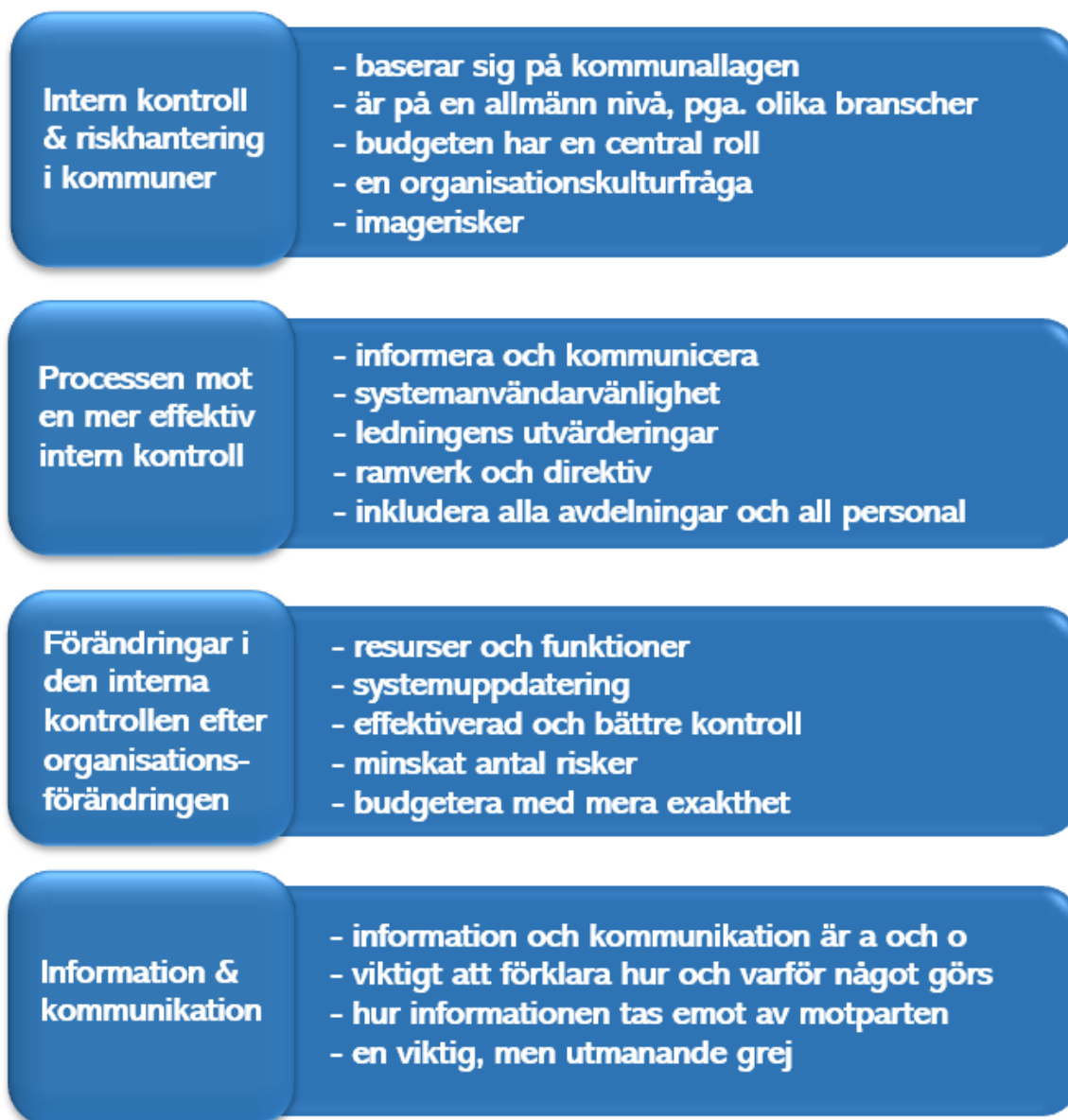
**Forskningsfråga:** *Hur påverkas den interna kontrollens effektivitet inom finländsk kommunal verksamhet av den aktuella organisationsförändringen till följd av övergången till välfärdsområden?*

Forskningsfrågan besvaras genom att koppla teori med intervjuvaren. I kommun 1 har organisationsförändringen påverkat effektiviteten i den interna kontrollen genom att kommunens resurser minskat och det finns för få personer på en del funktioner. Detta kan kopplas ihop med arbetssätten, som enligt Haglund m.fl. (2001) har en central betydelse för den interna kontrollens effektivitet. Interna kontrollen är inte lika effektiv om en del arbetsuppgifter endast görs och kontrolleras av en person. Sammanfattat kan det poängteras att effektiviteten i den interna kontrollen i kommun 1 har påverkats på ett negativt sätt efter organisationsförändringen. Det har ändå lett till att kommunen (1) tänker gå igenom alla funktioner och se om något måste omorganiseras. I kommun 2 framkommer det inte så mycket som kan kopplas till effektiviteten av den interna kontrollen, förutom det nya systemet som bidragit till att de har bättre koll. Det som underlättade systembytet var att det gjordes efter organisationsförändringen då en stor del av kommunen var borta, vilket betyder att det gick snabbare och enklare att ta i bruk det nya systemet. Kommun 2 har tagit initiativet i det som kommun 1 har tänkt göra, nämligen att gå igenom alla funktioner och kontrollera vem som faktiskt gör vad.

I kommun 3 fungerar redan processen mot en mer effektiv intern kontroll relativt bra, eftersom kontinuerliga bedömningar och utvärderingar görs. Det är ändå en stor del av kommunen (3) som försvunnit, vilket har resulterat i att en stor del risker har försvunnit och det effektiviserar den interna kontrollen eftersom då kan det finnas bättre kontroll. I och med förändringen kan kommunen (3) fokusera mera på effektivitet och sätta resurser på att förbättra inom den nya organisationen. Effektiviteten i den interna kontrollen hos kommun 4 har inte påverkats desto mera av organisationsförändringen. Det har även hos dem försvunnit en stor del risker som resulterar i att den interna kontrollen automatiskt blir effektivare. Funktionerna i kommun 4 borde även gås igenom, mest med tanke på att det inte finns tillräckligt med tid för cheferna med den operativa ledningen och den interna kontrollen.

Det kan konstateras att information och kommunikation är mycket viktig i både intern kontroll och vid organisationsförändringar. Detta är något som framkommit både ur tidigare studier och avhandlingens empiriska material. Enligt Haglund m.fl. (2001) har information och kommunikation en central betydelse för den interna kontrollens effektivitet. Ur intervjuvaren

har det framkommit olika sätt att informera och kommunicera, och att det är viktigt att försöka göra det på ett sätt som gör att motparten kan ta emot informationen. Det framkom även ur intervju svaren att det är viktigt att förklara för de anställda varför en del saker i samband med intern kontroll ska göras och vad det kan bli för konsekvenser om det inte görs. Både ur tidigare studier och avhandlingens intervju svar har det framkommit att information och kommunikation är avgörande för om en organisationsförändring ska lyckas.



*Figur 7 - Översikt av resultaten*

Svaret på forskningsfrågan är att den interna kontrollens effektivitet inom finländsk kommunal verksamhet kan påverkas av den aktuella organisationsförändringen (till följd av övergången till välfärdsområden) på olika sätt, beroende på kommunen. Hur den interna kontrollen fungerar praktiskt varierar mellan kommuner, vilket beror på kommunens storlek och resurser. Organisationsförändringen kan påverka effektiviteten i den interna kontrollen på både ett negativt och ett positivt sätt. I en mindre kommun kan det påverkas negativt om resurser minskar och det blir för få personer på en funktion. I större kommuner uppstår inte samma negativa effekt, utan där blir den interna kontrollen mera effektiv till följd av organisationsförändringen, eftersom en stor del av kommunens risker försvinner och det kan fokuseras på förbättringar i den nya organisationens kärnverksamhet. Dessa risker har även försvunnit från mindre kommuner, vilket betyder att deras interna kontroll har till en del effektiviserats. Sammanfattningsvis kan det konstateras att en organisationsförändring kan påverka effektiviteten i kommuners interna kontroll, men hur det påverkar varierar mellan kommuner.

	Minskade resurser	Minskat antal risker
Mindre kommuner	JA	JA
Större kommuner	NEJ	JA

*Figur 8 - Organisationsförändringens inverkan på den interna kontrollen*

## 9.1 Bidrag

Eftersom tidigare studier exkluderat den offentliga sektorn, bidrar denna studie till det tidigare forskningsgapet med insikter i den kommunala verksamheten och hur det fungerar där. Avhandlingen har bidragit till en ökad förståelse kring effektiv intern kontroll, och att det finns olika sorters mått på vad en effektiv intern kontroll är. Det har även framkommit att det som anses effektivt kan variera mellan organisationer. Vidare har avhandlingen bidragit med insikt i hur en organisationsförändring kan påverka den interna kontrollens effektivitet. Avhandlingen har också bidragit till tidigare studier om organisationsförändringar, och ökat förståelsen kring sambandet mellan intern kontroll och organisationsförändringar. Den har även lyft fram centrala betydelsen av information och kommunikation i både intern kontroll och organisationsförändringar. Ett viktigt bidrag som avhandlingen medfört är förklaringen om den aktuella reformen i Finland som bildat olika välfärdsområden. Utöver detta har undersökningen tillfört en uppfattning om att alla organisationer är olika.

## 9.2 Förslag på fortsatta studier

Fortsatta studier kan fundera över hur flera respondenter kunde delta, om det sedan handlar om en annan avgränsning eller ett annat sätt att kontakta respondenterna. Vidare kan det även utföras studier som fokuserar på förändringen och inverkan ur andra synvinklar. Fortsatta studier kunde utföras efter att detta räkenskapsår är förbi, och på det sättet kunna göra jämförelser mellan till exempel 2022 och 2023. Ett annat förslag är att undersöka och jämföra kommunernas budgetar, och om de efter organisationsförändringen verkligen har kunnat budgetera med mer exakthet. Kommunernas risker och riskhantering är även ett intressant område att studera, mera specifikt om det blivit bättre och effektivare efter organisationsförändringen. Det skulle även vara spännande att studera funktioner och arbetsuppgifter, närmare sagt att undersöka hur många personer som finns på en funktion och hur många som gör samma arbetsuppgifter. Detta kunde göras för att både få reda på både om det finns för få människor eller för många på en funktion. Det får inte glömmas att de olika välfärdsområdena i Finland är nya organisationer, och det vore väldigt intressant om fortsatta studier undersökte till exempel hur den interna kontrollen byggs upp i en helt ny organisation. Slutligen är intern kontroll ett relativt brett ämne, eller det finns flera olika synvinklar som det kan studeras ifrån.

## Källförteckning

- Agbejule, A., & Jokipii, A. (2009). Strategy, control activities, monitoring and effectiveness. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24(No. 6), ss. 500-522.
- Alshari, N. M. (2019). Management accounting and organizational change: alternative perspectives. *International Journal of Organizational Analysis*, Vol. 27(No. 4), 1124-1147.
- Alvesson, M., & Sveningsson, S. (2014). *Förändringsarbete i organisationer - om att utveckla företagskulturer*.
- Andersson, C. (1994). *Organisationsteori*.
- Bisbe, J., & Otley, D. (2004). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29(Issue 8), ss. 709-737.
- Boyd, D. P. (2003). Chicanery in the corporate culture: WorldCom or world con? *Corporate Governance*, Vol. 3(No. 1).
- Bryman, A., & Bell, E. (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (2:1 uppl.). (B. Nilsson, Övers.)
- Chapman, C. S. (1997). Reflections on a contingent view of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22(No. 2), 189-205.
- Chong, J., & Duan, S. X. (2022). Riding on the waves of the COVID-19 pandemic in rethinking organizational design: a contingency-based approach. *Journal of Strategy and Management*, Vol. 15(No. 4), 628-646.
- Dahlkvist, M. (2012). *Kommunikation*.
- Dalen, M. (2007). *Intervju som metod* (1:2 uppl.). (B. Kärnekull, & E. Kärnekull, Övers.)
- Dalen, M. (2015). *Intervju som metod* (2:1 uppl.). (S. Lundberg, Red., B. Kärnekull, & E. Kärnekull, Övers.)
- D'Aquila, J. M. (1998). Is the control environment related to financial reporting decisions? *Managerial Auditing Journal*, Vol. 13(No. 8), ss. 472-478.

- Doyle, J., Ge, W., & McVay, S. (September 2007). Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 44(Issue 1-2), ss. 193-223.
- Egentliga Finlands välfärdsområde. (u.d.). *Välfärdsområde*. Hämtat från Mot Egentliga Finlands välfärdsområde: <https://vshyvinvointialue.fi/sv/article/hyvinvointialue/>
- Elder, R. J., Kattelus, S. C., & Ward, D. (1995). A comparison of finance officer and auditor assessments of municipal internal control. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial*, Vol. 7(No. 3), 336-350.
- Fejes, A., & Thornberg, R. (2012). *Handbok i kvalitativ analys*.
- Geiger, M. A., Cooper, S. M., & Boyle, E. J. (2004). Internal Control Components: Did COSO Get It Right? *The CPA Journal*, ss. 28-31.
- Haglund, A., Stureson, J., & Svensson, R. (2001). *Intern kontroll - Ett flerdimensionellt ledningsverktyg*. Komrev AB.
- Hanim Fazdil, F., Haron, H., & Janatan, M. (2005). Internal auditing practices and internal control system. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20(No. 8), ss. 844-866.
- Jannesson, E., & Skoog (red.), M. (2013). *Perspektiv på ekonomistyrning* (1:2 uppl.).
- Jennings, M. M. (2004). Incorporating Ethics and Professionalism into Accounting Education and Research: A Discussion of the Voids and Advocacy for Training in Seminal Works in Business Ethics. *Issues in Accounting Education*, Vol. 19(No. 1), 7-26.
- Johansson, C., & Heide, M. (2008). *Kommunikation i förändringsprocesser* (1:1 uppl.).
- Jokipii, A. (2006). The structure and effectiveness of internal control: a contingency approach. *University of Vaasa*.
- Jokipii, A. (2010). Determinants and Consequences of Internal Control in Firms: A Contingency Theory Based Analysis. *Journal of Management Governance*, Vol. 14, 115-144.
- Justitieministeriet. (u.d.). *Välfärdsområdets namn och geografiska omfattning*. Hämtat från Vaalit / Val : <https://vaalit.fi/sv/valfardsomraden>
- Keane, M. J., Elder, R. J., & Albring, S. M. (2012). The effect of the type and number of internal control weaknesses and their remediation on audit fees. *Review of Accounting and Finance*, Vol. 11(No. 4), 377-399.



- Klamm, B. K., & Watson, M. (2009). SOX 404 Reported Internal Control Weaknesses: A Test of COSO Framework Components and Information Technology. *Journal of Information Systems*, 23(2), ss. 1-23.
- Kommunförbundet. (den 11 Januari 2022). *Tvåspråkiga kommuner och tvåspråkighet*. Hämtat från Kommunförbundet: <https://www.kommunforbundet.fi/kommuner-och-samkommuner/tvasprakiga-kommuner>
- Kuhn, J. R., & Morris, B. (2017). IT internal control weaknesses and the market value of firms. *Journal of Enterprise Information Management*, Vol. 30(No. 6), 964-986.
- Kulla, H. (2014). *Förvaltningsförfarandets grunder*. (F. Häggblom, Övers.)
- Kumaran, M. (2012). *Leadership in Libraries - A focus on ethnic-minority librarians*.
- Lindkvist, L., Bakka, J. F., & Fivelsdal, E. (2014). *Organisationsteori - struktur, kultur, processer*.
- Länsiluoto, A., Jokipii, A., & Eklund, T. (2016). Internal control effectiveness - a clustering approach. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 31(No. 1), ss. 5-34.
- Maijoor, S. (2003). The Internal Control Explosion. *International Journal of Auditing*, Vol. 4(Issue 1), ss. 101-109.
- Marginson, D. (2009). Value systems as a mechanism for organizational change. *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 5(No. 1), ss. 7-34.
- Marton, J. (2013). *Redovisning - förståelse, teori och principer* (1:4 uppl.).
- Merriam, S. B. (1994). *Fallstudien som forskningsmetod*. (B. Nilsson, Övers.)
- Morgan, D., & Zeffane, R. (2010). Employee involvement, organizational change and trust in management. *The International Journal of Human Resource Management*, Vol. 14(Issue 1), 55-75.
- Omotosho, S. I., & Anyigba, H. (2019). Conceptualising corporate entrepreneurial strategy: A contingency and agency collaborative approach. *Journal of Strategy and Management*, Vol. 12(No. 2), 256-274.
- Omran, M. A., & El-Galfy, A. M. (2014). Theoretical perspectives on corporate disclosure: a critical evaluation and literature survey. *Asian Review of Accounting*, Vol. 22(No. 3), 257-286.

- Palumbo, R., & Manna, R. (2020). For better or for worse? Handling the side effects of organizational change on workplace discrimination. *Journal of Organizational Change Management, Vol. 33*(No. 6), ss. 1181-1200.
- Park, Y. H. (2010). A study of risk management and performance measures on new product development. *Asian Journal on Quality, Vol. 11*(No. 1), 39-48.
- Rezaee, Z. (1995). What the COSO report means for internal auditors. *Managerial Auditing Journal, Vol. 10*(No. 6), 5-9.
- Roszkowska, P. (2021). Fintech in financial reporting and audit for fraud prevention and safeguarding equity investments. *Journal of Accounting & Organizational Change, Vol. 17*(No. 2), 164-196.
- Rubino, M., Vitolla, F., & Garzoni, A. (2017). How IT controls improve the control environment. *Management Research Review, Vol. 40*(No. 2), 218-234.
- Shonhadji, N., & Maulidi, A. (2022). Is it suitable for your local governments? A contingency theory-based analysis on the use of internal control in thwarting white-collar crime. *Journal of Financial Crime, Vol. 29*(No. 2), 770-786.
- Simons, R. (1987). Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis. *Accounting, Organizations and Society, 12*(No. 4), ss. 357-374.
- Statsrådet. (u.d.). *Vad är ett välfärdsområde?* Hämtat från Social- och hälsovårdsreformen: <https://soteuudistus.fi/sv/vad-ar-ett-valfardsomrade> den 2 Mars 2023
- Ströh, U., & Jaatinen, M. (2001). New approaches to communication management for transformation and change in organisations. *Journal of Communication Management, Vol. 6*(No. 2), 148-165.
- van der Smissen, S., Schalk, R., & Freese, C. (2013). Organizational change and the psychological contract: How change influences the perceived fulfillment of obligations. *Journal of Organizational Change, Vol. 26*(No. 6), ss. 1071-1090.
- Västra Nylands välfärdsområde. (u.d.). *Västra Nylands välfärdsområde*. Hämtat från [luvn.fi/sv](http://luvn.fi/sv)
- Widerberg, K. (2002). *Kvalitativ forskning i praktiken*. Sverige : Studentlitteratur.
- Wikland, T. (2014). *Intern styrning och kontroll - både lönsamt och säkert* (3:1 uppl.). Stockholm: FAR Akademi AB.
- Yin, R. K. (2007). *Fallstudier: design och genomförande* (1:1 uppl.). (B. Nilsson, Övers.)

Yin, R. K. (2013). *Kvalitativ forskning, från start till mål* (1:1 uppl.). (J. Retzlaff, Övers.)

Österbottens välfärdsområde. (u.d.). *Om oss*. Hämtat från Österbottens välfärdsområde:  
<https://osterbottensvalfard.fi/om-oss/>

## **Lagstiftning**

Kommunallag (10.4.2015/410)

## **Bilaga 1 - En inledande diskussion för att få en överblick**

Före diskussionen ska det redogöras för respondenten om hur svaren sparas och behandlas. Respondenten ska även ge sitt godkännande, ifall hen går med på att diskussionen bandas in i syftet för en tillförlitlig renskrivning. Diskussionen börjar med en presentation av intervjuaren, och därefter presenterar respondenten sig.

### **Temaområden:**

#### ***Kommunens kontroll och riskhantering***

I era koncerndirektiv framkommer det ordnandet av kontroll och riskhantering. Det är en mer allmän beskrivning, inklusive syfte etc. Hur fungerar intern kontroll hos er i praktiken? I vilka situationer finns det? Hur är riskhanteringen uppbyggd?

#### ***Ansvarsområden***

I förvaltningsstadgan framkommer olika ansvarsområden för kommunens interna kontroll.

Kommunstyrelsens uppgifter (*godkänna anvisningar och metoder för intern kontroll och riskhantering, övervaka att de verkställs enligt anvisningarna och lyckas samt lämnar uppgifter i verksamhetsberättelsen om hur det ordnats och de viktigaste slutsatserna*), hur sker denna övervakning? I de senaste boksluten står det att kommunstyrelsen har 2017 godkänt direktiven för intern kontroll, finns det nyare direktiv? Finns det ett skilt dokument med direktiven för intern kontroll?

Nämndes roll (*ansvarar inom sitt verksamhetsområde för ordnandet av intern kontroll och riskhantering samt för övervakningen av verkställigheten och dess utfall. De rapporterar till kommunstyrelsen hur intern kontroll och riskhantering är ordnad samt de viktigaste slutsatserna*), hur ofta och hur rapporterar de till kommunstyrelsen?

Avdelnings- och enhetschefernas ansvar (*ser till att risker vid enheterna identifieras samt bedöms och för att riskhanteringsåtgärderna genomförs och fungerar. De rapporterar också i enlighet med kommunstyrelsens anvisningar*), på vilket sätt identifieras dessa risker?

### ***Organisationsförändring och dess förberedning***

Det är en annan sorts organisationsförändring på kommande, som råder mycket osäkerhet, hur förbereder ni er för detta?

Speciellt vid fakturahantering kommer den interna kontrollen vara extra viktig efter årsskiftet och organisationsförändringen, hur förbereds det inför detta?

### ***Information och kommunikation***

Vilken sorts information är det som ni förmedlar till de anställda i nuläget?

Hur kommunicerar ni med dem fast ni själva kanske inte alltid har all information?

### ***Övrigt***

Finns det något som du vill tillägga?

## **Bilaga 2 - Intervjuguide**

**Titel:** En organisationsförändrings inverkan på den interna kontrollens effektivitet.

En fallstudie inom kommunal verksamhet.

**Skribent:** Wilma Stenström

### **Presentation av avhandlingens syfte**

Avhandlingens syfte är att undersöka hur en organisationsförändring kan påverka den interna kontrollens effektivitet inom den offentliga sektorn. För att nå målet med syftet skall följande forskningsfråga besvaras:

Hur påverkas den interna kontrollens effektivitet inom finländsk kommunal verksamhet av den aktuella organisationsförändringen till följd av övergången till välfärdsområden?

### **Inspelning av intervju**

Är det okej att intervjun spelas in? Detta görs enbart i syfte att renskriva svaren så korrekt som möjligt. Som respondent har man rätt till att avbryta intervjun när man vill.

### **Anonymitet**

Alla respondenter och kommuner hålls anonyma i avhandlingen. Det som kan skrivas ut (med godkännande) är arbetstitel och eventuellt kommunens storlek för olika jämförelser.

### **Intervjufrågor**

Intervjun inleds med en presentation av skribenten som håller intervjun. Därefter får respondenten presentera sig och gärna berätta lite om sig själv, utbildning, karriär. Det är en semistrukturerad intervju med förberedda frågor men det får gärna även utöver detta bli en öppen diskussion.

*Intern kontroll och riskhantering, allmänt hur det är i kommunen*

**1. Hur är intern kontroll och riskhantering uppbyggt hos er?**

En mer allmän presentation. Ansvarsområden etc. framkommer i förvaltningsstadgor och eventuella direktiv för intern kontroll och riskhantering.

**Följer er kommun ett ramverk för intern kontroll?**

*Processen mot en mer effektiv intern kontroll*

**2. Hur fungerar processen mot en mer effektiv intern kontroll hos er? Vad gör ni för att effektivera den interna kontrollen?**

*Processen mot en mer effektiv intern kontroll i samband med en organisationsförändring, skillnader före och efter*

**3. Hur ändras eller förbereds den processen inför en organisationsförändring? Och hur ser processen mot en mer effektiv intern kontroll ut efter en organisationsförändring?**

*Noterade förändringar i den interna kontrollen efter organisationsförändringen*

**4. Har det märkts förändringar i den interna kontrollen efter organisationsförändringen?**

*Information och kommunikation*

**5. Information och kommunikation är viktigt i många situationer. Hur fungerar kommunikationen hos er? Hur har det kommunicerats kring förändringen?**

*Övriga kommentarer från respondenterna*

**6. Finns det något som du vill tillägga?**

## **Bilaga 3 – Skärmbild av en del ur en kommuns förvaltningsstadga och en del av kommunallagens reglering över förvaltningsstadgan**

### **Förvaltningsstadga**

#### **20 § Hantering av avtal**

Kommunstyrelsen svarar för hanteringen och övervakningen av avtalen, ger närmare anvisningar om avtalshanteringen och förordnar avtalsansvariga inom sitt verksamhetsområde.

Nämnden förordnar avtalsansvariga inom sitt verksamhetsområde.

### **Kapitel 12 Intern kontroll och riskhantering**

#### **133 § Kommunstyrelsens uppgifter i den interna kontrollen och riskhanteringen**

Kommunstyrelsen svarar för ordnandet av den interna kontrollen och riskhanteringen samt

1. godkänner anvisningar och metoder för den interna kontrollen och riskhanteringen,
2. övervakar att den interna kontrollen och riskhanteringen verkställs enligt anvisningarna och lyckas samt
3. lämnar i verksamhetsberättelsen uppgifter om hur den interna kontrollen och riskhanteringen ordnats och vilka de viktigaste slutsatserna är samt ger en utredning om concernövervakningen och de största riskerna och osäkerhetsfaktorerna
4. svarar för att den interna kontrollen organiseras och samordnas på ett sätt som tryggar en laglig och resultatrik verksamhet i kommunen,
5. svarar för att riskhanteringen organiseras så att de väsentliga riskerna i kommunens verksamhet identifieras och beskrivs och så att konsekvenserna av att en risk realiserar, sannolikheten att en risk realiserar och möjligheterna att ha kontroll över risken bedöms samt
6. bereder för kommunstyrelsen en beskrivning av den interna kontrollen och riskhanteringen, vilken införs i verksamhetsberättelsen.

#### **134 § Nämndernas uppgifter i den interna kontrollen och riskhanteringen**

Nämnderna svarar inom sitt verksamhetsområde för ordnandet av den interna kontrollen och riskhanteringen och för övervakningen av verkställigheten och dess utfall. De rapporterar också till kommunstyrelsen om hur den interna kontrollen och riskhanteringen är ordnad och om de viktigaste slutsatserna.



### 135 § Tjänsteinnehavarnas och chefernas uppgifter i den interna kontrollen och riskhanteringen

Kommundirektören samt de ledande tjänsteinnehavarna inom avdelningarna och resultatområdena svarar för att den interna kontrollen och riskhanteringen inom det egna området verkställs och lyckas samt utfärdar anvisningar till de underställda verksamhetsenheterna och ger rapporter i enlighet med kommunstyrelsens anvisningar.

Cheferna för verksamhetsenheterna svarar för att riskerna vid enheten identifieras och bedöms och för att riskhanteringsåtgärderna genomförs och fungerar.

Koncernledningen svarar för styrningen av koncernsammanslutningarna och för tillsynen över hur sammanslutningarnas interna kontroll och riskhantering är ordnad och hur de lyckats.

### 136 § Den interna revisorns uppgifter

Den interna revisionen ska på ett objektivt och oberoende sätt utvärdera organiseringen av den interna kontrollen, riskhanteringen och koncernövervakningen samt rapportera om utvärderingen och föreslå åtgärder för att utveckla systemet. Den interna revisionen ger rapporter till kommunstyrelsen, sektionen för intern kontroll och riskhantering samt kommundirektören.

Den interna revisionens syfte, uppgifter och ansvar ska anges i anvisningar för den interna revisionen, vilka godkänts av kommunstyrelsen.

## Kommunallag (10.4.2015/410)

### 90 §

#### Förvaltningsstadga

Förvaltningsstadgan ska innehålla behövliga bestämmelser om åtminstone

1) följande frågor som gäller ordnandet av förvaltningen och verksamheten:

- a) organ och ledning,
- b) kommunstyrelsens ordförandes uppgifter,
- c) personalorganisation,
- d) skötseln av ekonomin,
- e) granskningen av förvaltningen och ekonomin,

f) intern kontroll, riskhantering och hantering av avtal, ([21.5.2021/419](#))

2) följande frågor som gäller besluts- och förvaltningsförfarandet:

- a) delegering,

## Bilaga 4 – Skrämbild på en del av en kommuns koncerndirektiv och en del av kommunallagens reglering över koncerndirektiv

### Koncerndirektiv

#### 8.8 Ordnande av kontroll och riskhantering

Syftet med intern kontroll och riskhantering är att för sin del säkerställa att bolagets verksamhet är effektiv och resultatrik, att informationen är tillförlitlig och att bestämmelser och verksamhetsprinciper följs. Med hjälp av intern kontroll kan skötseln av den tillsynsskyldighet som hör till styrelsen effektiveras.

Riskhanteringen är en del av bolagets tillsynssystem. Med hjälp av riskhanteringen försöker man säkerställa att de risker som påverkar bolagets affärsverksamhet identifieras och följs upp. Riskerna kan vara förknippade med till exempel beslutsfattande, bolagets produkter eller tjänster, finansiering, konkurrensläget, personalen, avtal eller ansvarsfrågor.

Bolaget har rätt att teckna en ansvarsförsäkring för styrelsemedlemmarna och verkställande direktören, om detta är motiverat med tanke på gardering mot risker.

### Kommunallag (10.4.2015/410)

#### 47 §

#### Verksamhet i kommunens dottersammanslutningar och koncerndirektiv

Genom ägarstyrningen ska det ses till att kommunkoncernens fördel som helhet beaktas i verksamheten i kommunens dottersammanslutningar.

I sammansättningen av styrelserna för kommunens dottersammanslutningar ska en med tanke på sammanslutningens verksamhetsområde tillräcklig sakkunskap om ekonomin och affärsverksamheten beaktas.

Koncerndirektivet tillämpas på ägarstyrningen i kommunens dottersammanslutningar och i tillämpliga delar i intressesammanslutningar.

I koncerndirektivet ska det meddelas behövliga bestämmelser åtminstone om

- 1) planeringen och styrningen av kommunkoncernens ekonomi och investeringar,
- 2) ordnandet av koncernövervakningen, rapporteringen och riskhanteringen,
- 3) informationen och tryggad rätt för kommunens förtroendevalda att få upplysningar,
- 4) skyldigheten att inhämta kommunens åsikt före beslutsfattandet,
- 5) koncernens interna tjänster,
- 6) sammansättningen och utnämningen av styrelserna för kommunens dottersammanslutningar,
- 7) en god förvaltnings- och ledningspraxis i kommunens dottersammanslutningar.

# Bilaga 5 – Skrämbild av en del ur en kommuns skilda direktiv för intern kontroll

## Direktiv för intern kontroll och riskhantering

### 1 Inledning

Syftet med grunderna för intern kontroll och riskhantering är att förstärka och förenhetliga god förvaltning och ledning i kommunkoncernen. Grunderna gäller alla kommunkoncernens organ och redovisningsskyldiga tjänsteinnehavare och all verksamhet inom kommunkoncernen.

#### 1.1 Vad är intern kontroll?

Intern kontroll är ett instrument för kommunens ledning att försäkra sig om att de uppställda målen för verksamheten nås och att verksamheten är resultatrik och laglig. Intern kontroll är en central del av ledningsfunktionerna i organisationen. Den interna kontrollen har i uppgift att säkerställa att kommunens verksamhet är ekonomisk och ändamålsenlig, att de uppgifter som ligger till grund för besluten är tillräckliga och tillförlitliga, att man följer bestämmelserna i lag och myndighetsföreskrifter, följer och verkställer olika organs beslut samt att kommunens serviceproduktion och egendom tryggas.

Den interna kontrollen utgör en nödvändig del av styrningen i varje organisation. Den interna kontrollen och riskhanteringen skiljs inte åt från övrig verksamhet, utan är ett led i den dagliga ledningen, styrningen och arbetet. Den genomförs i allmänhet med hjälp av ett systematiskt styrsystem, tydligt uppsatta målsättningar och resultat för organisationen, en konsekvent organisation, en systematisk fördelning av ansvar, befogenheter och skyldigheter, en planmässig uppgiftsfördelning, effektiva redovisnings- och rapporteringssystem samt ändamålsenliga hjälpmedel för uppföljningen.

Genom en fungerande intern kontroll skyddas verksamheten mot olika risker som kan innebära hot mot verksamhetens mål. Samtidigt kan möjliga misstag, fel och missbruk identifieras och förebyggas. En viktig del av de förebyggande åtgärderna utgörs av kommunens befintliga regelverk såsom förvaltningsstadgan och andra stadgor och anvisningar. Den interna kontrollen begränsas inte enbart till kommunens ekonomiförvaltning utan hela organisationen och dess verksamhet har ansvar för en fungerande intern kontroll.

Till den interna kontrollen hör också att de olika administrativa nivåerna inom organisationen informeras om syftet med kommunens verksamhet och om de uppställda resultatmålen samt hur man följer upp resultatmålen utfall. Det ska också säkerställas att samarbetet mellan sektorerna och mellan de olika nivåerna i organisationen är tillräcklig och fungerande.

#### 1.2 Ansvar för att ordna den interna kontrollen och riskhanteringen

**Fullmäktige** beslutar om grunderna för kommunens och kommunkoncernens interna kontroll och riskhantering enligt kommunallagen § 14.

**Kommunstyrelsen** och **kommundirektören** ansvarar för att den interna kontrollen och riskhanteringen i kommunen och inom kommunkoncernen ordnas och organiseras, att verkställigheten fungerar och att kontrollen ger resultat. Kommunstyrelsen rapporterar i bokslutet om hur den interna kontrollen och riskhanteringen har ordnats och om andra faktorer som inverkar på verksamhetens utveckling.

Till ansvarsområdet hör även anställning eller anvisande av annan resurs för den interna kontrollen.

## 8 Avtal

I kommunallagen är avtalsbaserad ledning ett delområde i ledningen av kommunen. För att avtal ska kunna få en central position i ledningen av kommunen krävs det en stark ägarstyrning. Ägarstyrningen utövas i praktiken vid förhandlingar med avtalsparterna, vid beredningen av avtal, i de avtal som utarbetats och i övervakningen av avtalen. Kommunallagens bestämmelser om riskhantering och intern kontroll gäller också avtal.

Ledningen bör ha kontroll över alla skeden i avtalens livscykel. I kommunerna behövs det klara avtalsprocesser och personer som ansvarar för avtalen. Organiseringsansvaret enligt kommunallagen inbegriper en skyldighet att övervaka avtal som ingåtts. Om övervakningen försummas innebär det att organiseringsansvaret inte uppfyllts. Kommunstyrelsen och kommundirektören ansvarar för den operativa organiseringen av avtalshandlingen.

### 8.1 Ingående av avtal

Bestämmelserna om befogenhet att ingå avtal ingår i kommunens förvaltningsstadga och i tjänsteinnehavarens uppgiftsbeskrivning.

Avtal ska utformas så att de överensstämmer med kommunens intressen.

Kommunens fastställda avtalsmodeller ska användas vid ingående av avtal. I undantagsfall kan leverantörens avtalsmodell användas.

Avtalets uppbyggnad och innehåll ska vara så entydig som möjligt för att undvika onödiga tolkningstvister. Avtalets längd ska vara anpassat enligt avtalets innehåll. En tillräckligt kort uppsägningstid som säkrar kommunens intresse ska tas in i avtalen. Av avtalet bör det framgå om avtalet eller delar av innehållet är sekretessbelagt. I avtalet ska vid behov ingå uppgifter om ansvarsfördelningen gällande hanteringen av personuppgifter.

Då avtalet gäller flera verksamhetsenheter, ska man i samband med uppgörandet av avtalet bestämma vem som ansvarar för övervakning och avtalsadministration.

Avtal som föregås av en upphandling ska till sitt innehåll vara förenligt med upphandlingen inklusive anbudsbegäran samt följa de allmänna avtalsvillkoren. Kommunen ansvarar för kvalitetssäkringen av tjänsterna som köps in av externa leverantörer.

När kommunen tillhandahåller tjänster i form av köpta tjänster, ska det i avtalet tas med villkor som tryggar att servicetagarnas språkliga rättigheter enligt språklagen förverkligas på det sätt som de ska förverkligas i kommunen.

Om en köpt tjänst gäller enbart den ena språkgruppen, är det möjligt att erbjuda tjänsten och sköta kundkommunikationen enbart på den ifrågavarande språkgruppens språk.

Avtalen uppgörs på svenska eller vid behov på finska. Avtal på andra språk översätts till svenska innan de godkänns.

## 10 Riskhantering och säkerheter

Ytterst är den interna kontrollen hantering av risker av olika slag. En grundförutsättning för en tillräcklig intern kontroll är att man identifierar riskerna och beaktar dem vid uppbyggnaden av den interna kontrollen. I Korsholm grupperas riskerna på följande sätt: strategiska risker, finansiella risker, operativa risker och skaderisker.

Grundprincipen är att de som deltar i strategiprocessen (kommunens och ansvarområdenas ledningsgrupper) ansvarar för hanteringen av strategiska risker. Ekonomidirektören och de redovisningsskyldiga ansvarar för hanteringen av finansiella risker medan verksamhetscheferna och uppgiftsområdenas budgetansvariga ansvarar för hanteringen av operativa risker och skaderisker.

### 10.1 Försäkringar

Varje ansvarsområde har en försäkringskontaktperson som ska övervaka att behoven av ändringar i försäkringsskyddet genomförs. Ansvarsområdena ska även informeras om ändringar i försäkringsskyddet. Ekonomidirektören är försäkringskontaktperson på koncernnivå. Förvaltningsstadgans § 129 stadgar om riskhantering och om hur ansvaret för försäkringsskyddet är fördelat.