

Nacka kommun

Granskning av den interna
kontrollen



Building a better
working world

Innehållsförteckning

1. Sammanfattande bedömning och rekommendationer	2
2. Inledning	3
2.1. Bakgrund.....	3
2.2. Syfte och revisionsfrågor	3
2.3. Ansvariga nämnder	3
2.4. Genomförande	3
2.5. Revisionskriterier.....	4
2.6. Avgränsning	4
3. Utgångspunkter för granskningen	4
3.1. Vad innebär intern kontroll?.....	4
3.2. COSO-modellen – ett vedertaget ramverk för intern kontroll	5
4. Organisation och övergripande styrning.....	6
4.1. Nackas styrmodell är processororienterad.....	6
4.2. Enheterna kan ha flera uppdragsgivande nämnder	6
5. Kontrollmiljö	7
5.1. De kommunövergripande styrdokumenterna utgör ett gemensamt ramverk	7
5.2. Nämnderna beslutar om delegationsordningar och attestförteckningar	9
5.3. Kommunen har en internt administrerad visselblåsarfunktion	10
5.4. Vår bedömning.....	10
6. Riskanalyser	12
6.1. Riskanalyserarbetet i kommunen är överlag bristfälligt	12
6.2. Vår bedömning.....	13
7. Kontrollaktiviteter.....	13
7.1. Internkontrollplanerna skiljer sig åt avseende utformning och innehåll.....	13
7.2. Kommunens gör årligen inköp från en stor mängd leverantörer.....	14
7.3. Attestbehörigheter är inte kopplade till beloppsbegränsningar.....	15
7.4. Vår bedömning.....	16
8. Kommunikation och information.....	17
8.1. Sparsamt med uppmärksamhet ägnas åt internkontrollplanen	17
8.2. Kommunen erbjuder utbildning till personal och förtroendevalda	17
8.3. Vår bedömning.....	18
9. Uppföljning av den interna kontrollen	18
9.1. Det sker i regel ingen uppföljning av internkontrollplanen	18
9.2. Resultaten från internkontrollarbetet följs inte upp av kommunstyrelsen.....	19
9.3. Vår bedömning.....	19
10. Svar på revisionsfrågorna	20
11. Källförteckning	23

1. Sammanfattande bedömning och rekommendationer

På uppdrag av de förtroendevalda revisorerna har EY genomfört en granskning av kommunens interna kontroll. Syftet med granskningen är att bedöma om kommunens styrning och uppföljning av den interna kontrollen är tydlig och tillräcklig. I granskningen ingår kommunstyrelsen och fyra nämnder.

Vår sammanfattande bedömning är att styrningen av den interna kontrollen behöver stärkas på kommunövergripande nivå såväl som på nämndnivå. Framförallt förekommer brister i nämndernas och styrelsens riskanalysarbete samt i uppföljningen kopplat till internkontrollplanerna. Enligt vår bedömning är äldrenämnden den enda nämnd som säkerställt tillräckliga rutiner för riskanalys och uppföljning av den interna kontrollen.

Kommunens reglemente för intern kontroll reviderades senast 2012. I reglementet behandlas inte riskanalys, uppföljning eller internkontrollplanens innehåll. Arbetet med dessa frågor är därmed oreglerat vilket återspeglas i styrelsens och nämndernas rutiner. Flera nämnder saknar dokumenterade riskanalyser och i ett par fall framkommer att en årlig riskanalys kopplat till internkontrollplanen inte har genomförts. Dessutom är äldrenämnden ensam om att ta del av en fullständig redovisning av resultatet från genomförda kontroller.

Kommunstyrelsen bör stärka sin uppföljning av det egna internkontrollarbetet och uppsikten av nämndernas interna kontroll. I nuläget efterfrågar kommunstyrelsen inte resultaten från nämndernas genomförda kontroller. Enligt vår bedömning är detta en grundläggande aktivitet som ryms inom ramen för kommunstyrelsens uppsiktsplikt. Utan denna information är det svårt för styrelsen att få en uppfattning om kommunövergripande brister som fordrar kommunövergripande åtgärder.

Utifrån granskningens resultat rekommenderar vi kommunstyrelsen att:

- ▶ Föreslå kommunfullmäktige att uppdatera reglementet för intern kontroll med krav på riskanalys, innehåll i internkontrollplanen och uppföljning av genomförda kontroller med beaktande av COSO-modellen
- ▶ Säkerställa att internkontrollplanen bygger på en årligt genomförd riskanalys samt att resultatet från genomförda kontroller redovisas till styrelsen.
- ▶ Ställa krav på att inköpsenheten ska informeras om planerade och genomförda direktupphandlingar.
- ▶ Införa beloppsgränser för attester i kommunens ekonomisystem
- ▶ Säkerställa en tillräcklig uppsikt av nämndernas interna kontroll
- ▶ Säkra kunskapen bland förtroendevalda och personal om kommunens interna kontroll i allmänhet och visseblåsarfunktionen i synnerhet

Utifrån granskningens resultat rekommenderar vi natur- och trafiknämnden, miljö- och stadsbyggnadsnämnden samt utbildningsnämnden att:

- ▶ Säkerställa att internkontrollplanen bygger på en årligt genomförd riskanalys samt att resultatet från genomförda kontroller redovisas till nämnden.

2. Inledning

2.1. Bakgrund

Enligt Kommunallagen, 12 kap. 1 § ska revisorerna årligen granska all verksamhet som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområden i den omfattning som följer av god revisionssed. Revisorerna prövar om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande och om den interna kontrollen som upprättats inom nämnderna är tillräcklig.

Enligt kommunallagen ansvarar nämnderna för att deras verksamhet bedrivs i enlighet med de mål och riktlinjer som fullmäktige har bestämt samt de bestämmelser i lag eller annan författning som gäller för verksamheten. Nämnderna ska också se till att den interna kontrollen är tillräcklig och att verksamheten bedrivs på ett i övrigt tillfredsställande sätt. Utöver dessa skyldigheter har kommunstyrelsen det övergripande ansvaret för den interna kontrollen inom kommunen, bland annat genom kommunallagens krav på uppsikt och samordning. I revisorernas uppdrag ingår enligt kommunallagen att granska om den interna kontrollen är tillräcklig.

2.2. Syfte och revisionsfrågor

Syftet med granskningen är att bedöma om styrning och uppföljning vad gäller intern kontroll är tydlig och tillräcklig inom Nacka kommun.

I granskningen besvaras följande revisionsfrågor:

- ▶ Finns tydliga styrdokument för intern kontroll i kommunen? I första hand på fullmäktigenivå, kommunstyrelsenivå och nämndnivå samt i andra hand på tjänstemannanivå.
- ▶ Fångar styrdokumenterna intern kontroll i ett samlat och tydligt perspektiv?
- ▶ Har nämnderna tolkat styrdokumenterna på ett likartat sätt och följer nämnder och verksamheter de regelverk som finns?
- ▶ Har nämnderna upprättat tydliga riskanalyser som grund för sin verksamhetsplanering och verksamhetsuppföljning?
- ▶ Täcker riskanalyserna de mest relevanta perspektiven vad gäller intern kontroll?
- ▶ Finns tydliga internkontrollplaner med identifierade kontroller/aktiviteter kopplade till de risker som identifierats?
- ▶ Följer nämnderna upp den interna kontrollen på ett strukturerat och kontinuerligt sätt? Vidtas åtgärder när avvikelser identifieras?
- ▶ Har kommunstyrelsen inom ramen för sin uppsiktsplikt en process för att samlat följa upp den interna kontrollen?

2.3. Ansvariga nämnder

Granskningen avser kommunstyrelsen och natur- och trafiknämnden, miljö- och stadsbyggnadsnämnden, utbildningsnämnden och äldrenämnden.

2.4. Genomförande

Granskningens genomförande baseras på dokumentstudier samt intervjuer med ansvariga tjänstemän inom berörda enheter. För att välja ut lämpliga intervjupersoner med kunskap om nämndernas internkontrollarbete har ett så kallat referensurval genomförts, vilket är en av de vanligaste icke-slumpmässiga urvalsmetoderna inom samhällsvetenskaplig forskning.¹ Utifrån

¹ Se t.ex. Tansey, O. 2007. Process Tracing and Elite Interviewing: A case for Non-probability Sampling. *Political Science and Politics*. 40:4, s. 765–772.

våra instruktionen har berörd direktör identifierat lämpliga intervjupersoner för granskningen, varav benämningen "referensurval". Fördelen med denna metod är att interna personers expertkunskap om förvaltningsorganisationen kommer till användning vid urvalstillfället. En potentiell risk är att de som ger förslag enbart väljer ut personer med liknade synsätt som dem själva. Denna risk bedömer vi i det här fallet vara marginell. Utöver ovan nämnda urvalsmetod har intervjupersoner även identifierats av oss utifrån sina funktioner. Bland annat har enhetschefen för inköpsenheten och presidieledamöterna valts ut genom denna metod. Samtliga intervjuade har beretts möjlighet att faktagranska rapporten, för att säkerställa att den bygger på korrekta uppgifter och uttalanden.

2.5. Revisionskriterier

Revisionskriterier är de bedömningsgrunder som bildar underlag för granskningens analyser, slutsatser och bedömningar. Revisionskriterierna kan hämtas från lagar och förarbeten eller interna regelverk, policyer eller fullmäktigebeslut. Kriterier kan också ha sin grund i jämförbar praxis eller erkänd teoribildning. I denna granskning utgörs revisionskriterierna av:

- ▶ Kommunallagen (2017:725)
- ▶ Kommunfullmäktiges fastställda styrdokument
- ▶ Internal Control – Integrated Framework. The Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO)

2.6. Avgränsning

Den interna kontrollen omfattar stora delar av den kommunala verksamheten. Av den anledningen krävs avgränsningar för att möjliggöra en djupare analys.

Till att börja med görs en avgränsning av granskningsområdet utifrån kommunfullmäktiges definition av intern kontroll. Denna avgränsning beskrivs närmare i nästa kapitel. Härutöver kommer granskningen att fokusera på den centrala internkontrollprocessen som är kopplad till nämndernas och kommunstyrelsens internkontrollplan. Därmed utelämnas de delar av den interna kontrollen som exempelvis berör investeringsprojekt. I granskningen kommer inte heller uppföljningen av externa aktörer eller uppsikten av bolagens interna kontroll att ingå.

3. Utgångspunkter för granskningen

3.1. Vad innebär intern kontroll?

Granskningen syftar till att bedöma om styrningen och uppföljningen avseende den interna kontrollen är tydlig och tillräcklig. En förutsättning för att kunna uttala sig om den interna kontrollen är att förstå vad begreppet betyder. Utifrån kommunallagen framgår emellertid inte innebörden av intern kontroll. Det anges enbart att nämnderna ska se till att den interna kontrollen är tillräcklig. Viss vägledning tillhandahålls i propositionen till kommunallagen (2016/17:171). Där ges följande beskrivning av vad som avses med intern kontroll:

Med intern kontroll avses exempelvis nämndens bestämmelser om bl.a. fördelning av ansvar och befogenheter, systematiskt ordnade interna kontroller av organisation, redovisningssystem och administrativa rutiner. Syftet med den interna kontrollen är att säkra en effektiv förvaltning och att undvika att det begås allvarliga fel. En god intern kontroll ska således bidra till att ändamålsenligheten i verksamheten stärks och att den bedrivs effektivt och säkert.

Lagstiftarens beskrivning är generell och uttrycker inte gränserna för den interna kontrollen. Kommunallagen är en ramlag som lämnar stort utrymme för kommunerna att konkretisera. I

Nacka kommun har kommunfullmäktige fastställt ett reglemente för den interna kontrollen. Beskrivningen av den interna kontrollen i reglementet kommer utgöra en utgångspunkt för vår användning av begreppet. Härutöver kommer vi även att använda oss av COSO-modellen, vilken är ett allmänt accepterat ramverk för intern kontroll och som beskrivs närmare i nästa avsnitt. Nacka kommun har inte valt att arbeta utifrån COSO-modellen.

Avslutningsvis några korta rader om vår tolkning av fullmäktiges reglemente för intern kontroll. Av reglementet framgår att målet för den interna kontrollen är att förbygga, förhindra och upptäcka oegentligheter samt felaktiga betalningar. Grunden för den interna kontrollen beskrivs som kommunens regelverk för befogenheter att göra inköp, redovisning, attestering av fakturor, bisysslor samt värdegrundsarbetet genom utbildning om regelverk och vägledande information om mutor och olämpliga beteenden. I jämförelse med exempelvis SKL:s definition av intern kontroll² är Nackas mer avgränsad och lägger tonvikten på ekonomiska transaktioner och att förebygga oegentligheter. Den huvudsakliga skillnaden är att SKL även betonar den interna kontrollens roll i att bidra till att verksamheterna når sina mål, oavsett om de är ekonomiskt eller verksamhetsmässigt inriktade.³ Vi kommer med anledning av kommunfullmäktiges definition inte att behandla de processer, rutiner och regler som är verksamhetsinriktade. Trots det omfattar granskningen ett stort antal områden, vilka var för sig skulle kunna utgöra föremål för en fördjupad granskning. Med anledning av granskningens stora omfattning finns inte möjlighet till fördjupade analyser inom varje delområde.

3.2. COSO-modellen – ett vedertaget ramverk för intern kontroll

Det finns varken för kommuner, företag eller andra organisationer en formellt fastställd standard för hur den interna kontrollen ska hanteras. I praktiken har dock en amerikansk standard blivit dominerande: The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). Standarden skapades för att stävja ekonomisk brottslighet knuten till den finansiella redovisningen och tog sig an uppgiften att beskriva vad som utmärker god intern styrning och kontroll inklusive god riskhantering. Målet med COSO och internkontroll är att säkerställa att risker undviks och ge en trygghet i att organisationens mål uppfylls. COSO-modellens huvudmål är att garantera en ändamålsenlig och kostnadseffektiv verksamhet, tillförlitlig finansiell rapportering och information om verksamheten samt att lagar följs.

COSO-modellen består av fem huvudkomponenter: kontrollmiljö, riskanalys, kontrollaktiviteter, information och kommunikation samt uppföljning. Nedan redogörs för dessa fem komponenter på ett övergripande sätt.

Kontrollmiljö

Kontrollmiljön utgör grunden för intern kontroll och är den miljö inom vilken den interna kontrollen verkar. Den består exempelvis av etiska värderingar, ledarskapsresurser, ansvar och ansvarsfördelning inom organisationen. Kontrollmiljö utgörs till en betydande del av den kultur som finns i organisationen. Utöver organisationskultur består kontrollmiljön också av styrdokument, policyer och reglementen. Tekniska hjälpmedel för rapportering av oegentligheter räknas också till kontrollmiljön. Vi kan inom ramen för denna granskning inte dra generella slutsatser om personalens etiska värderingar eftersom vi enbart genomför intervjuer med ledande tjänstemän och politiker.

² Se SKL (2018). Intern kontroll. För förtroende, trygghet och utveckling.

³ Till detta kan tilläggas att det verksamhetsmässiga perspektivet även finns uttalat i förordning (2007:603) om intern styrning och kontroll. Förordningen gäller för förvaltningsmyndigheter under regeringen som har skyldighet att följa internrevisionsförordningen. Därmed inbegrips inte kommunerna.

Riskbedömning

Riskanlys handlar om att identifiera interna och externa risker som en organisation riskerar att utsättas för. Till analysen hör också att kvantifiera hur stor sannolikhet det är att identifierad risk inträffar samt konsekvenserna för organisationen.

Kontrollaktiviteter

Kontrollaktiviteter utgörs av de aktiviteter som en organisation företar för att minska eller till och med eliminera risker. Kontrollaktiviteter kan finnas på olika nivåer i en organisation. De kan utgöras av handlingsplaner, rapporteringssystem och verksamhetsstyrning.

Information och kommunikation

Enligt COSO-modellen är det viktigt med ett välfungerande informationsflöde mellan organisationens nivåer, för att ledningen och kontrollansvariga ska få tillgång till relevant information. Till denna komponent hör rapporteringssystem, kommunikation kring policyer och reglemente och ansvarsfördelning inom organisationen. Som hjälpmedel inom denna kategori räknas intranät, informationssystem och utbildningar.

Uppföljning

Den femte komponenten i COSO-modellen är övervakande aktiviteter som har som ändamål att utvärdera och följa upp den implementerade interna kontrollen i organisationen. Uppföljningen bör ske kontinuerligt och genomföras för att säkerställa att de kontroller som designats för att möta risker verkligen utförs och fungerar som det är tänkt. Uppföljning av arbetet med den interna kontrollen är en viktig aspekt då de erfarenheter som framkommer i exempelvis väsentlighet- och riskanalyser ska ligga till grund för det fortsatta internkontrollarbetet.

4. Organisation och övergripande styrning

4.1. Nackas styrmodell är processororienterad

Nacka kommuns styrning och ledning beskrivs som processororienterad. Processerna är uppdelade inom tre kategorier: huvudprocesser, stödprocesser och styrprocesser. Huvudprocesserna har som mål att leverera något direkt till medborgarna. Det kan exempelvis vara utbildning eller social omsorg. Stödprocesserna syftar till att bidra till huvudprocessernas mål genom stöd och styrning till organisationen. Här ingår ett antal delprocesser, bland annat ekonomiprocessen och juridikprocessen. Stadsdirektören är ansvarig för styrprocesserna, vilka syftar till att leda och styra så att kommunfullmäktiges mål och uppdrag uppfylls. Bland styrprocesserna ingår exempelvis uppföljning och utvärdering samt strategisk förnyelse.

Den interna kontrollen beskrivs av intervjuade som både en stödprocess och en styrprocess. I nuläget är det inte definierat i vilken typ av process internkontrollen ingår.

4.2. Enheterna kan ha flera uppdragsgivande nämnder

För respektive process finns en processägare, som utgörs av kommunens direktörer. Denna person är den högsta ansvariga tjänstemannen för den verksamhet som bedrivs inom ramen för processen. I Nacka kommun är processerna av sådan art att de kan spänna över flera nämnders ansvarsområden. Därför kan en direktör ha flera uppdragsgivande nämnder. Exempelvis är både äldrenämnden och socialnämnden ansvariga för den sociala omsorgsprocessen. Under direktörerna svarar enheterna, som tillsammans utgör kommunens förvaltningsorganisation. En enhet kan, i likhet med direktörerna, ha flera uppdragsgivande nämnder. Däremot är samtliga enheter i kommunen organiserade under kommunstyrelsen.

Vissa enheter är särskilt viktiga för att säkerställa en tillräcklig intern kontroll. På controllerenheten arbetar 18 medarbetare, vilka utgörs av businesscontrollers och projektcontrollers. Det är den förstnämnda yrkesgruppen som bistår nämnderna i den ordinarie styrningen av verksamheten. Däri ingår att vara ett stöd i bland annat budget-, uppföljnings- och internkontrollarbetet. Controllerfunktion har ofta en central roll i framtagandet av nämndernas internkontrollplaner. Projektcontrollers arbetar å andra sidan i huvudsak inom kommunens exploateringsprojekt.

På juridik- och kanslienheten arbetar kommunens jurister och nämndsekreterare. En förekommande uppfattning bland intervjuade tjänstemän är att denna enhet i allmänhet och stadsjuristen i synnerhet har ett processägarskap av den interna kontrollen. Bland annat finns en förväntan om att denna enhet ska ansvara för kommunstyrelsens uppsikt och uppföljning av nämndernas internkontrollarbete. Stadsjuristen, å andra sidan, poängterar att stadsdirektören är ansvarig processägare för reglementet för intern kontroll.⁴ Stadsjuristen kommer till exempel vara involverad, men inte ägare, av det utvecklingsarbete av den interna kontrollen som för närvarande pågår. Juridik- och kanslienheten har dock ett allmänt ansvar för det övergripande arbetet kring strukturen och terminologi av styrdokument som kommunstyrelsen har fattat beslut om.

Tidigare fanns på juridik- och kanslienheten en internrevisor som arbetade på uppdrag av stadsdirektören. Det finns i nuläget inga planer på att återinrätta denna tjänst. Vi har inom ramen för denna granskning inte tagit del av något material från internrevisorns genomförda granskningar. Enligt uppgift rapporterades granskningarna muntligt till stadsdirektören.

Två andra enheter med central betydelse för den interna kontrollen är inköpsenheten och redovisningsenheten. Både dessa verkar inom ekonomiprocessen som ekonomi- och finansdirektören ansvarar för. I kommande avsnitt återvänder vi till dessa två enheters roll i kommunens internkontrollarbete.

5. Kontrollmiljö

Kontrollmiljön anger tonen i en organisation och påverkar kontrollmedvetenheten hos dess medarbetare. Det är grunden för alla andra komponenter för intern styrning och kontroll och erbjuder ordning och struktur. Faktorer inom kontrollmiljön innefattar bland annat etiska värden och fördelning av ansvar och befogenheter.

5.1. De kommunövergripande styrdokumenterna utgör ett gemensamt ramverk

Nacka kommun har på övergripande nivå tagit fram ett flertal styrdokument med bäring på den interna kontrollen och dess olika delområden. Utgångspunkten för den interna kontrollen definieras i kommunfullmäktiges reglemente för intern kontroll. Reglementet antogs 2012 och gäller för hela kommunorganisationen.

Som tidigare beskrivits (avsnitt 3.1) anger reglementet målet för den interna kontrollen och vilka delkomponenter som utgör dess grund. Av reglementet framgår även vilka specifika områden som den interna kontrollen ska omfatta. Reglementet ger följande beskrivning av dessa (se nästa sida):

⁴ Av reglementet för intern kontroll framgår att stadsdirektören är ansvarig processägare.

- ▶ Upphandling
 - Tillgänglighet till befintliga avtal
 - Öppen och transparent planeringsprocess inför upphandling
 - Dokumentation av val att göra direktupphandling
 - Öppen och transparent uppföljning och utvärdering
- ▶ Kundvalssystem
 - Tydliga auktorisationsvillkor
 - Öppen och transparent uppföljning och utvärdering
- ▶ Identifiering av nämndspecifika risker
 - Stickprovskontroller
 - Köptrohetsanalyser
- ▶ Incidenthantering
 - Hantera de brister som upptäcks
 - Förutsägbara och rättvisa procedurer när brister upptäcks
- ▶ Efterlevnad av interna regelverk

Intervjuade tjänstemän gör olika tolkningar av denna del i reglementet. En förekommande tolkning är att det övergripande målet för den interna kontrollen i huvudsak är det enda väsentliga, en andra tolkning är att det är huvudrubrikerna⁵ som är väsentliga och att de instruktioner som ges i underrubrikerna inte behöver följas bokstavligen och en tredje tolkning är att samtliga delar ska följas ordagrant. Vidare upplever flera intervjuade tjänstemän att reglementet saknar flera viktiga delar. Bland annat lyfte intervjuade fram att verksamhetsorienterade risker, såsom nämndmål och uppdrag från fullmäktige, behöver lyftas in tydligare i reglementet. Härutöver poängterar ett antal intervjuade att det saknas information om en riskanalys överhuvudtaget ska genomföras samt anvisningar för hur den ska utföras.

Ett annat centralt styrdokument för den interna kontrollen är kommunfullmäktiges reglemente för redovisning. Där behandlas krav på bokföringen, attester, investeringar, representation, inbetalningar och utbetalningar. Nämnderna ska senast i december varje år besluta om attestanter för kommande år. För varje beslutsattestant ska det finnas en ersättare. Samtliga ekonomiska händelser ska attesteras av minst två personer. En attestant får inte attestera utlägg/betalningar till sig själv eller närstående. Detsamma gäller utgifter av personlig karaktär. Det finns inga krav på beloppsgränser för attestanterna. Detta innefattar också bolag eller föreningar där den kontrollansvarige eller närstående har ägarintressen eller ingår i ledningen. Vid representation ska syfte, samband med verksamhet, namn och titel på deltagare samt företag noteras på fakturan. Konferensprogram ska bifogas fakturan. I en PM framtaget av stadsledningskontoret finns vissa förtydliganden till redovisningsreglementets regler om representation. Bland annat behandlas gåvor, arbetsmåltider och intern representation.

I kommunfullmäktiges inköspolicy beskrivs i huvudsak de övergripande målen för kommunens inköpsverksamhet samt de grundläggande värderingar som ska präglade inköpsarbetet. På en mer konkret nivå anges att det ska tillfrågas minst tre leverantörer vid genomförande av direktupphandlingar. På kommunens hemsida finns ytterligare information om upphandlingsförfarandet och en checklista som ska tillämpas vid direktupphandlingar.

Enligt kommunfullmäktiges reglemente för intern kontroll utgör kundvalssystemet en betydande komponent i kommunens ramverk för intern kontroll. Den övergripande regleringen av kommunens kundvalssystem återfinns i kommunfullmäktiges *reglemente för*

⁵ T.ex. upphandling, kundvalssystem och identifiering av nämndspecifika risker.

kundval. I reglementet definieras de generella auktorisationsvillkor som gäller för samtliga verksamheter. Särskilda verksamhetsspecifika villkor beslutas av berörd nämnd. Det är också respektive nämnd som ansvarar för uppföljning av auktoriserade aktörer.

Det finns inte någon politiskt fastställd riktlinje eller policy som avser anställdas bisysslor. Däremot ska arbetstagare enligt kollektivavtalet på begäran anmäla bisysslor och lämna de uppgifter som arbetsgivaren behöver för bedömning av bisysslan. På kommunens hemsida finns viss information att tillgå avseende vad som är en bisyssla och vilka bisysslor som är otillåtna. Vidare ingår frågan om anställdas eventuella bisysslor i den mall för medarbetarsamtal som finns framtagen. Vid anmälan av en bisyssla ska den anställde fylla i ett digitalt formulär, som därefter skickas till berörd chef för beslutsbedömning. Under 2019 genomförde revisionen en granskning av bisysslor. Där påtalades brister i kommunens styrdokument och information till anställda avseende bisysslor, liksom den faktiska tillämpningen av det interna regelverket. Efter revisionen har kommunen förtydligat informationen om bisysslor. För ytterligare information om kommunens styrdokument för bisysslor hänvisas till revisionsrapporten *Granskning av bisysslor, hantering och kontroller*.

I likhet med bisysslor saknas i kommunen en policy eller riktlinje för mutor. På kommunens hemsida finns emellertid information mutbrott och när en förmån är att betrakta som olaglig. Härutöver finns förslag på hur kommunens enheter kan arbeta förebyggande med att förhindra otillåten påverkan. Det finns inga krav på att dessa förslag ska inarbetas i verksamhetsstyrningen.

5.2. Nämnderna beslutar om delegationsordningar och attestförteckningar

Enligt reglementet för intern kontroll är befogenheter för att göra inköp och attestering av fakturor två centrala beståndsdelar i den interna kontrollen. Regleringen av detta sker i huvudsak på nämndnivå genom delegationsordningar och attestförteckningar.

Inledningsvis kan konstateras att samtliga granskade nämnder reviderat sina delegationsordningar under 2018 eller 2019. Samtliga nämnders reglementen reglerar vilka funktioner som har behörighet att genomföra inköp.

Formuleringen av inköpsbehörigheterna skiljer sig mellan nämnderna. Exempelvis får enhetschefer inom utbildningsnämndens samt miljö- och stadsbyggnadsnämndens ansvarsområde genomföra upphandlingar till vilka belopp som helst givet att det är inom ramen för beslutad budget. Däremot får enhetschefer inom natur- och trafiknämndens ansvarsområde genomföra upphandlingar till ett värde av högst 2 mnkr. Inom äldrenämndens och kommunstyrelsens ansvarsområde får enhetschefer genomföra upphandlingar upp till 5 mnkr.⁶ Vid intervjuer har det inte framkommit uppgifter som antyder att delegeringen inom upphandling skulle fungera bristfälligt.

Enligt reglementet för redovisning ska nämnder senast i december besluta om attestanter för kommande år. Kommunstyrelsen har härutöver till uppgift att utse behörighetsattestanter, slutregistreringsattestanter och utbetalningsattestanter för övergripande in- och utbetalningar från kommunens plus- eller bankgiro. Vår genomgång av nämnders och styrelser attestförteckningar visar att en av fem granskade nämnder inte fattade beslut om attestanter i enlighet med reglementet för redovisning. Natur- och trafiknämndens attestförteckning beslutades om via delegation den 11 januari 2019.

⁶ För exploateringsärenden är det inom kommunstyrelsens ansvarsområde en separat reglering av inköpsbehörigheter.

5.3. Kommunen har en internt administrerad visselblåsarfunktion

I kontrollmiljön ingår också tekniska hjälpmedel för rapportering av oegentligheter. Det kan exempelvis avse visselblåsarfunktioner, vilka medarbetare eller övriga medborgare kan använda för att lämna tips om eventuella oegentligheter. En visselblåsarfunktion brukar anses utgöras av tre delar: en kommunikationskanal, exempelvis i form av en e-postadress, en mottagarfunktion som sorterar de anmälningar som kommer in och en utredningsfunktion för de anmälningar som gäller korruption eller oegentligheter.

För att lämna in tips om eventuella oegentligheter finns i kommunen en särskild e-postadress. Denna epostbrevlåda hanterades tidigare av kommunens internrevisor, men efter att denna tjänst avslutades har chefen för juridik- och kanslienheten tagit över ansvaret. Enligt uppgift har det via epostbrevlådan aldrig inkommit något tips om oegentligheter som varit relevant att utreda eller rapportera vidare. Det finns ingen riktlinje för hur inkomna anmälningar ska hanteras. Enligt stadsjuristen finns interna rutiner kring visselblåsarfunktionen för att säkerställa att informationen hålls inom en begränsad krets.

Information om hur tips på oegentligheter ska lämnas tillhandahålls på juridik- och kanslienhetens utbildningar om mutor. På kommunens webbsida/intranät med information om mutor och oegentligheter hänvisas inte till e-postadressen för tips från medarbetare och allmänhet.

5.4. Vår bedömning

Kontrollmiljön utgör fundamentet i en organisations kontrollramverk. Genom en tydlig ansvarsfördelning och ändamålsenlig reglerstyrning skapas goda förutsättningar för en välfungerande intern kontroll. Enligt vår bedömning har kommunen upprättat ett ramverk för den interna kontrollen som i vissa delar är tillfredsställande och i andra delar är bristande. Nedan beskrivs vilka brister och förbättringsområden som identifierats.

Reglementet för intern kontroll behöver uppdateras

Reglementet för intern kontroll är i behov av en revidering. Den mest påfallande bristen är att reglementet inte överhuvudtaget behandlar nämndernas och styrelsernas riskanalysarbete. För att säkerställa kontrollaktiviteternas relevans är det väsentligt att det årligen genomförs en riskanalys. Det är också viktigt att riskanalysen genomförs på ett kvalitativt sätt, det vill säga att relevanta funktioner är involverade, att riskerna analyseras och bedöms på ett strukturerat sätt och att arbetet dokumenteras, för att sedan användas som underlag i kommande års riskanalysarbete.

Reglementet är också i behov av en revidering för att göras mer begripligt. I nuläget förekommer inom kommunförvaltningen olika tolkningar av vilka krav som egentligen ställs på internkontrollplanens innehåll. Otydligheten i reglementet försämrar både möjligheten för fullmäktiges intentioner att förverkligas och kommunorganisationens möjlighet att arbeta enhetligt.

Vidare ställs inga krav på att nämnderna ska följa upp resultatet av den interna kontrollen eller hur internkontrollplanen ska vara utformad. Framförallt är det frånvaron av krav på uppföljning som utgör den väsentliga bristen i reglementet. Enligt vår bedömning finns även skäl att ge instruktioner för vilka uppgifter internkontrollplanen ska innehålla, för att säkerställa att det i samtliga planer exempelvis finns information om ansvarig funktion, kontrollmoment och tidpunkt för återrapportering.

Sammantaget kan konstateras att flera huvudkomponenter av den interna kontrollen är oreglerade, vilket lämnar stort utrymme för respektive nämnd och styrelse att bestämma utformning, omfattning och innehåll. Exempelvis är det inte reglerat om en riskanalys behöver genomföras eller om nämnderna är ålagda att följa upp internkontrollarbetet. Nacka kommun har som styrprincip att ansvaret för den kommunala verksamheten ska delegerat till lägsta effektiva nivå. Gällande den interna kontrollen finns dock skäl att ifrågasätta om

nuvarande ordning är den mest effektiva. Enligt vår bedömning bör kommunstyrelsen ta ett större ansvar för att säkerställa att den interna kontrollen fungerar ändamålsenligt i hela kommunorganisationen.

Beslut om attestanter fattades för sent

Reglementet för redovisning gör gällande att varje nämnd senast i december ska besluta om attestanter för nästkommande år. Granskningen visar att natur- och trafiknämnden fattade beslut om attestanter för sent, vilket är en brist.

Inköpsenheten bör kontaktas inför en direktupphandling

Av erfarenhet vet vi att direktupphandlingar brukar utgöra ett särskilt riskområde för kommuner. En otillåten direktupphandling kan resultera i att avtalet ogiltigförklaras i domstol och att den upphandlande myndigheten får betala en upphandlingsskadeavgift. Enligt vår bedömning tillhandahåller kommunen ändamålsenlig information om direktupphandlingar i form av inköpsenhetens checklista och information på kommunens hemsida. Det kan finnas skäl för kommunstyrelsen att fastställa dessa instruktioner, för att ge dem tyngre auktoritet. Det finns också skäl att lyfta in krav på att inköpsenheten ska kontaktas inför genomförandet av en direktupphandling. I huvudsak finns två syften med det: dels att stävja inköp utanför befintliga avtal, dels att undvika att beloppsgränsen för direktupphandlingar överskrids genom att inköp av samma vara eller tjänst genomförs parallellt på olika enheter. Även om inköpsenheten inte har resurser att genomföra en kontroll av varje direktupphandling, kan kravet på inrapportering till inköpsenheten skärpa inköparnas egenkontroll. Inköpsenhetens insyn och *möjlighet* att kontrollera direktupphandlingarna bör öka incitamenten bland inköpare att genomföra korrekta inköp.

Även om personalen på inköpsenheten inte skulle ha tid att genomföra en kontroll av detta vid varje tillfälle, kan enbart kravet på rapportering till enheten få den som ska göra inköpet att utföra en mer noggrann egenkontroll.

Att det förekommer skillnader mellan nämnders delegationsförteckningar är i sig ingen brist. För en ändamålsenlig styrning bör anpassningar göras utifrån rådande verksamhets specifika omständigheter. För att kunna uttala oss om inköpsbehörigheternas ändamålsenlighet krävs en fördjupad granskning.

Informationen om kommunens visselblåsarfunktion bör stärkas

På kommunens hemsida finns ändamålsenlig information om bland annat mutor och jäv. Regler om representation återfinns i reglementet för redovisning och stadsledningskontorets PM om representation. Det finns dock anledning att ta fram ytterligare riktlinjer. Enligt Ekonomistyrningsverket utgör instruktioner för hantering av korruptionsrelaterade incidenter en väsentlig del av myndigheters ramverk avseende interna oegentligheter.⁷ Där bör framgå vilka som ska informeras, vilka externa kontakter som ska tas och vilka som ska hantera incidenten praktiskt. Särskilt när ärendet befinner sig i misstanke/utredningsstadiet är det lämpligt att avgränsa informationen till en mindre krets.

Enligt Statskontoret upptäcks oegentligheter oftast genom tips från medarbetare.⁸ Därför är det viktigt att kommunen har tydliga och säkra kommunikationskanaler för visselblåsare. Kommunen har en epostbrevlåda för detta ändamål, men enligt vår bedömning bör information om dess förekomst kommuniceras tydligare, både internt och externt. Vi rekommenderar att kommunen följer Statskontorets riktlinjer för hur en visselblåsarfunktion bör hanteras.⁹

⁷ Se Ekonomistyrningsverkets vägledning "Oegentligheter och intern styrning och kontroll: Att komma vidare i arbetet med att förebygga och upptäcka oegentligheter".

⁸ Se Statskontorets rapport "Myndigheternas arbete för att förebygga och upptäcka korruption".

⁹ Se Statskontorets rapport "En visselblåsarfunktion – överväganden och praktiska råd."

6. Riskanalyser

Risikanalyser genomförs vanligtvis i olika delar av organisationer och med olika syften. Exempelvis används riskanalyser inför upphandlingar, organisationsförändringar och inom budgetarbetet. Oberoende av vilken verksamhet som berörs behöver risikanalysen ställas i relation till ett mål, uppdrag eller lagstiftning för att bli meningsfull. Utifrån de risker som identifieras i risikanalysen byggs ett kontrollramverk för att kunna förebygga, upptäcka och hantera hot mot verksamheten. Riskanalysen utgör således en av de mest centrala byggstenarna i en organisations interna kontroll.

Eftersom riskanalyser förekommer inom flera verksamheter och verksamhetsnivåer har vi inom ramen för denna granskning inte möjlighet att ge en fullständig bild av riskanalysarbetet inom kommunen. Vi har av den anledningen valt att koncentrera granskningen till riskanalysarbetet som ligger till grund för nämndernas internkontrollplaner.

6.1. Riskanalysarbetet i kommunen är överlag bristfälligt

Som tidigare nämnts finns i reglementet för intern kontroll inga krav på hur en riskanalys ska genomföras eller hur ofta. Föga förvånande skiljer det sig därför mellan nämnderna avseende riskanalysarbetets metod och ambitionsnivå.

Intervjuade företrädare för utbildningsenheten utgår från en bred definition av intern kontroll som bland annat inbegriper verksamhetsmålen och kvalitetsarbetet. En väsentlig del av riskanalysarbetet kretsar därför kring det systematiska kvalitetsarbetet, i vilket nämndens utvärderingsplan utgör en väsentlig del. Utvärderingsplanen belyser skolverksamheten ur olika perspektiv och omfattar bland annat elevresultat, enkäter till elever och föräldrar och observationer av verksamheten. Centralt för undersökningarna är skolans kvalitet. En annan central del av riskanalysarbetet på utbildningsenheten sker i samband med budgetarbetet. Det är i samband med antagandet av internbudgeten som nämnden fattar beslut om internkontrollplanen. Enligt intervjuade används inte någon strukturerad metod för att identifiera, värdera och prioritera risker kopplade till internkontrollplanen. Riskanalysen har inte heller dokumenterats. Vår granskning visar att nämnden inte uppdaterat sin internkontrollplan sedan 2013. Enligt utbildningsenheten beror det på att verksamheten i allt väsentligt är konstant och riskbedömningen densamma. Därför har det inte funnits anledning att göra justeringar i planen.

Inför fastställandet av äldrenämndens internkontrollplan genomfördes en riskanalys inom tjänsteledningen på äldreområdet. Identifieringen av risker utgår ifrån verksamhetens processer. I riskanalysen analyseras potentiella risker inom respektive process. För att värdera och prioritera risker används en modell som bygger på SKL:s mall för riskanalyser. Modellen bygger på att uppskatta sannolikheten för att en risk ska inträffa och hur allvarliga konsekvenserna blir om den inträffar. Utifrån denna bedömning fattas beslut om vilka risker som behöver hanteras. I riskbedömningen tar man hänsyn till tidigare års resultat av den interna kontrollen och risker kan plockas bort ur internkontrollplanen om avvikelser inte identifierats. Vissa risker bedöms dock som så väsentliga att de aldrig plockas bort ur internkontrollplanen. Riskanalysen dokumenteras i verksamhetssystemet Stratsys.

Natur- och trafiknämndens intervjuade tjänstemän lyfter fram att riskanalysarbetet kopplat till internkontrollplanen kan förbättras. Riskanalysen dokumenteras inte och genomförs inte utifrån en framtagen modell. Granskningen visar nämndens internkontrollplan i princip varit konstant sedan 2013. Fem av sex kontrollområden i nämndens internkontrollplan för 2019 är de samma som i planen från 2013. Vad gäller investeringsprojekt finns däremot en rutin för riskanalys framtagen. Riskbedömningen bygger på den standardmodell för riskbedömningar i vilken riskens sannolikhet och konsekvens uppskattas. Riskanalysen tas fram inför ett investeringsprojekt i samband med upprättandet av kostnadskalkylen.

Miljö- och stadsbyggnadsnämndens internkontrollplan bygger inte på en dokumenterad riskanalys. F.d. verksamhetscontroller för nämnden bedömer att det vore lämpligt att genomföra en större risk- och konsekvensanalys under hösten 2019 inför antagandet nämndens internkontrollplan för 2020. Vår granskning visar att miljö- och stadsbyggnadsnämndens internkontrollplan för 2019 i princip är identiskt med de planer som tagits fram de senaste fem åren.

Vi har intervjuat kommunens ekonomi- och finansdirektör, kommunstyrelsens businesscontroller och enhetschef för controllerenheten. Ingen av dessa personer kan bekräfta att det genomförts en riskanalys i samband med framtagandet av kommunstyrelsens internkontrollplan. Vår granskning av tidigare internkontrollplaner visar att kommunstyrelsens internkontrollplaner mellan 2017 och 2019 i allt väsentligt är identiska.

6.2. Vår bedömning

Riskanalysarbetet är en central byggsten i organisationers interna kontroll. Vår granskning visar att kommunens riskanalysarbete är bristande både avseende den övergripande strukturen och genomförandet.

En grundläggande orsak till bristerna i riskanalysarbetet är avsaknaden av instruktioner i reglementet för intern kontroll. Reglementet saknar information om hur ofta en riskanalys ska genomföras och om former för genomförandet. Frånvaron av gemensamma regler avspeglas i nämndernas och styrelsens arbete med riskanalyser. Enligt vår bedömning är det endast äldreenheten som har ändamålsenliga rutiner för analys av risker i samband med framtagandet av internkontrollplanen.

Merparten av granskade nämnder samt kommunstyrelsen har under flera år återanvänt samma internkontrollplan. Utifrån intervjuuppgifter kan konstateras att kommunstyrelsen samt miljö- och stadsbyggnadsnämndens planer för 2019 inte bygger på en årligt genomförd riskanalys. Företrädare för utbildningsenheten hävdar däremot att det genomförts en riskanalys. Att internkontrollplanen inte uppdaterats sedan 2013 beror enligt uppgift på att riskbedömningen varit densamma under dessa år. Vi har dock inte mottagit dokumentation som styrker att riskanalyser har genomförts. Att vissa kontrollmoment kontrolleras årligen är i sig inget anmärkningsvärt. Konsekvensen av vissa risker kan vara så betydande att de inte kan negligeras. Däremot har vi svårt att se hur en riskbedömning avseende den interna kontrollen kan vara precis densamma sedan 2013. Riskbedömningen bör rimligtvis förändras utifrån resultatet från tidigare års genomförda kontroller.

7. Kontrollaktiviteter

När det kommer till organisationers internkontrollarbete brukar riskanalysen användas som utgångspunkt för de åtgärder och uppföljande kontroller som ska genomföras under året. Kontroller kan beskrivas i internkontrollplanen, men också vara inbyggda i system och rutiner, såsom attester och behörighetskontroller i IT-system. I följande kapitel beskrivs styrelsens och nämndernas internkontrollplaner. Utöver detta beskrivs två ytterligare områden översiktligt som vi bedömt som särskilt väsentliga för den interna kontrollen.

7.1. Internkontrollplanerna skiljer sig åt avseende utformning och innehåll

I Nacka kommun ska nämndernas internkontrollplan fastställas i samband med internbudgeten. Det finns inte några krav på hur planen ska vara utformad. Som tidigare nämnts finns en beskrivning av vilka områden som den interna kontrollen ska omfatta.

Samtliga granskade nämnder och styrelser har fastställt en internkontrollplan för 2019. Internkontrollplanerna skiljer sig dock från varandra avseende utformning och innehåll. Alla

planer innehåller information om ansvar och kontrollmoment. Däremot anges detta på olika sätt. I kommunstyrelsens internkontrollplan anges enbart vilken funktion som är processägare för det område som kontrollen berör, medan det i övriga nämnders internkontrollplaner beskrivs vem som är ansvarig för att genomföra kontrollen. Alla granskade nämnder bortsett från kommunstyrelsen skriver ut hur ofta kontrollerna ska genomföras. Äldrenämndens och utbildningsnämndens planer skiljer sig något från övrigas genom att äldrenämndens plan innehåller information om till vem som resultatet ska återrapporteras till, och utbildningsnämndens plan beskriver huruvida det finns incidenthantering och rutinbeskrivningar avseende aktuellt kontrollområde.

Vid jämförelse mellan granskade internkontrollplaner kan vissa mönster skönjas. Samtliga granskade nämnder och styrelsen kontrollerar i någon form attesthanteringen. Andra vanligt förekommande internkontrollmoment är uppföljning av delegationsordningen och upphandling. Kommunstyrelsen har betydligt fler kontrollmoment än övriga granskade nämnder. I styrelsen internkontrollplan finns 22 kontrollmoment, medan det i övriga nämnders planer varierar mellan sju till fyra kontroller.

Att kommunstyrelsens internkontrollplan innehåller fler kontrollmoment än övriga nämnder är att förvänta, då styrelsen är delaktig i flest processer. Noterbart är dock att planen inte innehåller något kontrollmoment med specifik bäring på produktionsenheterna. Enligt produktionsdirektörerna har enheterna inte tagit fram egna internkontrollplaner. Produktionsdirektör för Valfärd samhällsservice uppfattar att kommunstyrelsens internkontrollplan omfattar även dem. Utifrån vad som framgår av kommunstyrelsens plan skulle dock enbart kontrollmoment kopplade till investeringar vara tillämpliga för produktionsenheterna.

Intervjuade tjänstepersoner för äldreheten anser att reglementet för intern kontroll saknar vissa väsentliga delar, särskilt gällande verksamhetens kvalitet. I äldrenämndens fall fångas dock flera verksamhetsmässiga aspekter upp genom nämndens kvalitetsplan. I kvalitetsplanen identifieras risker kopplade verksamhetkvalitet. Framtagandet av internkontrollplanen och kvalitetsplanen är separerade i två processer. I nämndens internkontrollplan ingår kontroller såsom stickprov av fakturahanteringen och direktupphandlingar, medan kvalitetsplanen innehåller kontroller rörande Lex Maria, uppföljning av fallstatistik och hanteringen av bostadsanpassningsbidrag. Viktigt att notera är att äldrenämnden inte tagit fram kvalitetsplanen med anledning av att verksamhetsperspektivet saknas i kommunens interna kontroll. Kvalitetsplanen är ett komplement till internkontrollplanen och är kopplad till nämndens ledningssystem som styrs av SOSF 2011:9.

Utbildningsnämnden har tagit fram en utvärderingsplan som till viss del fyller samma syfte som äldrenämndens kvalitetsplan.

7.2. Kommunens gör årligen inköp från en stor mängd leverantörer

Nacka kommun gör inköp varje år för sammanlagt cirka tre miljarder kronor. Med anledning av de stora inköpskostnaderna utgör inköp och upphandling en särskild risk för kommunen i flera avseenden. Förutom risken att upphandlingar inte genomförs i enlighet med LOU föreligger också risk för oegentligheter och ineffektiva inköp.

Som tidigare nämnts utgår den övergripande styrningen av kommunens upphandlingsarbete från fullmäktiges fastställda inköspolicy. Härutöver finns på kommunens hemsida information om inköpsprocessen. Som stöd vid direktupphandlingar finns en checklista för genomförandet och en dokumentationsblankett.

Av vår erfarenhet är risken störst för oegentligheter och fel i mindre upphandlingar som genomförts utan stöd från den centrala inköpsenheten. Enligt enhetschef för inköpsenheten saknas i nuläget effektiva kontroller för att på förhand hindra att ogiltiga direktupphandlingar genomförs. Däremot har inköpsenheten möjlighet att i efterhand analysera leverantörstrohet och andra relaterade nyckeltal. Genom enhetens spendsystem kan leverantörstroheten brytas ner per enhet och inköpsområde.

Enligt enhetschef har inköpsenheten begränsade resurser att stödja kommunens verksamheter med inköp till mindre belopp. I nuläget behöver inte kommunens enheter kontakta inköpsenheten inför genomförandet av en direktupphandling och det finns ingen avtalsdatabas där samtliga direktupphandlingsavtal finns registrerade. Enligt enhetschefen för upphandlingsenheten har kommunen fler registrerade leverantörer än vad det finns avtal. Sammantaget bedömer enhetschefen att kommunen har problem med ogiltiga avtal inom vissa områden. Inköpsenheten arbetar med att identifiera och registrera de direktupphandlingar som enheten vet är upphandlade på ett ogiltigt sätt.

Med hjälp av inköpsenheten har vi fått tillgång till inköpsstatistik för kommunen som helhet samt för granskade nämnder. Kommunen hade från 1 januari 2019 till och med den 2 oktober 2019 handlat för 2,2 mdkr.¹⁰ Sammanlagt hade kommunen köpt från 4 622 leverantörer. Inköpsenheten hade under samma tidpunkt 548 giltiga avtal i kommunens avtalsdatabas med 463 leverantörer. Leverantörstroheten, vilket mäter om köp görs från rätt leverantör, är för kommunens som helhet 65 procent.¹¹

	<i>Nacka kommun</i>	<i>Kommunstyrelsen</i>	<i>Natur- och trafiknämnden</i>	<i>Miljö- och stadsbyggnadsnämnden</i>	<i>Utbildningsnämnden samt äldrenämnden¹²</i>
Spend	2,174 mdkr	1,440 mdkr	201 mnkr	528 mnkr	201 mnkr
Antal leverantörer	4622	3540	334	399	512
Leverantörstrohet	65%	68 %	93 %	79 %	35 %

7.3. Attestbehörigheter är inte kopplade till beloppsbegränsningar

I tidigare granskningsrapporter har revisionen noterat att attestbehörigheter i ekonomisystemet inte begränsas beloppsmässigt. Till följd av det rekommenderade revisionen senast 2018 att kommunen inför beloppsgränser för attester i attestinstruktionerna och att detta återspeglas i kommunens ekonomisystem. Kommunen uppgav att beloppsgränser i systemen skulle implementeras under 2019. Av vår granskning framkommer att kommunen har två system för attest av fakturor (UBW¹³ och Proceedo). Beloppsgränser finns fortfarande inte uppsatta i något av dessa system. Uppsättning kommer att ske innan 2019 års utgång.

I systemen finns inbyggda kontroller för att undvika att samma person både står som mottagningsattestant och beslutsattestant. UBW känner automatiskt av om en beslutsattestant även har mottagningsattesterat en faktura. I så fall går kostnadsraden vidare till attestantens chef. I Proceedo kontrollerar ansvarig chef beställningen (beslutsattest) innan

¹⁰ Utläggredovisningar och reseräkningar är inte inkluderade.

¹¹ I denna siffra är hyror inkluderade. För hyror finns avtalade leverantörer, men dessa är inte inlagda i avtalsdatabasen. Om man exkluderar hyror så är avtalstroheten 72 %.

¹² För dessa nämnder bör nämnas att kommunen har 1,2 mdkr i externa kostnader från 585 leverantörer i kundval som inköpsenheten inte är involverad i.

¹³ Unit4BusinessWorld

den skickas. Beställaren godkänner leveransen (mottagningsattest). Skulle fakturan avvika mot beställningen skickas till tillbaka för attestering.

Vad gäller kontroller av representationskostnader ligger huvudansvaret på de enskilda enheterna. Vid redovisning av representationskostnader varnar systemet vederbörande om att särskild dokumentation ska bifogas. Enligt reglementet för redovisning ska representationskostnadens syfte, samband med verksamhet, namn och titel på deltagare samt företag noteras på faktura. Revisionens granskning av förtroendeskadliga kostnader 2018 noterades, i likhet med tidigare år, ett antal brister i de underlag som bifogats till verifikationerna (avsaknad av syfte och deltagarlista). I 2019 års granskning noterades inga avvikelser kopplat till förtroendeskadliga kostnader.

7.4. Vår bedömning

Granskningen visar att samtliga granskade nämnder och kommunstyrelsen har fastställt en internkontrollplan för 2019. Planerna skiljer sig dock åt avseende vilken information de innehåller. Enligt vår bedömning bör internkontrollplaner åtminstone tillhandahålla uppgifter om berörd risk, åtgärder för att hantera risken, kontrollmoment för att identifiera avvikelser, ansvarig funktion samt tidpunkt för genomförande och återrapportering. För att säkerställa att samtliga nämnder och styrelser arbetar utifrån ändamålsenliga planer bör det i reglementet för intern kontroll inkluderas krav på internkontrollplanernas innehåll.

Reglementet för intern kontroll är i huvudsak inriktat på ekonomiska och förtroendeskadliga risker. Flera intervjuade tjänstemän saknar det verksamhetsmässiga perspektivet inom den interna kontrollen. Enligt vår bedömning finns skäl att se över om risker relaterade till nämndmål och uppdrag från fullmäktige bör lyftas fram tydligare i reglementet för intern kontroll, i likhet med vad SKL föreslår.

Vi bedömer det som väsentligt att den interna kontrollen stärks avseende inköp. Ett påtagligt problem är att det görs ett stort antal inköp utanför de avtal som finns registrerade hos inköpsenheten. Detta behöver per automatik inte betyda att dessa inköp är lagvidriga, men det finns i nuläget ingen kontroll av att dessa inköp är korrekt genomförda.

Inköpsenheten har lämpliga system för att i *efterhand* kontrollera följsamhet gentemot avtal samt beloppsgränsen för direktupphandlingar i överskrids. Däremot saknas ändamålsenliga *förhandskontroller* innan ett inköp genomförs. Eftersom alla direktupphandlingar inte finns registrerade i en avtalsdatabas saknas adekvata möjligheter för inköpare att kontrollera att beloppsgränsen för direktupphandlingar inte överträds. Personalen på inköpsenheten saknar också möjlighet att på förhand kontrollera att direktupphandlingar genomförs korrekt eftersom beslut om inköp inte behöver delges inköpsenheten.

Det är också en brist enligt vår mening att det inte ställs krav på beloppsgränser i den elektroniska fakturaportalen. Frånvaron av beloppsgränser för attest i fakturasystemet ökar risken för beloppsmässigt stora fel som kunnat undvikas genom ett inbyggt tak i systemet. När beloppsgränser för attest saknas i systemet kan samtliga anställda med attesträtt för ett visst kostnadsställe attestera fakturor, oavsett belopp.

Avslutningsvis kan konstateras att samtliga nämnder och kommunstyrelsen har kontrollmoment kopplade till redovisningsrutiner. Därtill är det flera nämnder som kontrollerar upphandling. För att säkerställa att dessa kontroller genomförs på ett likvärdigt och korrekt sätt, finns skäl att antingen centralisera kontrollerna till inköpsenheten och redovisningsenheten, eller att upprätta mallar som stöd för dem på de olika enheterna som genomför kontrollen.

8. Kommunikation och information

Kommunikation och information är nödvändiga komponenter för en god intern kontroll. Information om risker bör kommuniceras både från ledningen ner till verksamheten och vice versa. Risker förekommer på samtliga organisationsnivåer, vilket aktualiserar vikten av informationsflöden som genomströmmar alla delar av verksamheten. Vidare krävs också att organisationen tillhandahåller information och utbildning för att personal ska kunna hantera riskerna på ett ändamålsenligt sätt.

8.1. Sparsamt med uppmärksamhet ägnas åt internkontrollplanen

Som tidigare konstaterats genomförs riskanalysarbetet kopplat till nämndernas internkontrollplaner inom enheternas tjänstemannaledning, i de fall det överhuvudtaget upprättas riskanalyser. Nämndledamöterna och personal på enhetsnivå involveras i regel inte i arbetet på ett formaliserat sätt.

Internkontrollplanen fastställs i samband med internbudgeten. Ingen av granskade nämnder behandlar internkontrollplanen som ett eget ärende. Istället utgör internkontrollplanen en bilaga till internbudgeten. Den samlade bilden efter intervjuer med nämndernas och kommunstyrelsens presidium är att ingen eller mycket lite uppmärksamhet ägnas åt internkontrollplanen i samband med fastställandet av densamma. Samtidigt är förtroendet bland nämndledamöterna stort för att enheterna utför ett ändamålsenligt risk- och internkontrollarbete. Flera ledamöter uppger att internkontrollplanen i huvudsak är en tjänstemannaprodukt som inte diskuteras på sammanträden.

Information och diskussion om risker samt intern kontroll är dock inte frånvarande på nämndernas och kommunstyrelsens sammanträden. Däremot behandlas dessa typer av frågor inom ramen för andra ärenden, exempelvis investeringsbeslut, upphandlingsbeslut och ekonomisk rapportering. På natur- och trafiknämnden lyfter nämndledamöter och tjänstemän fram att informationen om risker avseende investeringsbeslut har blivit betydligt bättre. Riskbedömningen för investeringsprojekt ligger med bland nämndens beslutshandlingar. Ett annat exempel där politiken på eget initiativ begärt redovisning av genomförda kontroller är miljö- och stadsbyggnadsnämndens myndighetsutskott. Sedan ett år tillbaka granskas vid varje sammanträde ett delegationsbeslut. Delegationsbeslutet väljs ut slumpmässigt och enhetschef svarar på nämndens frågor tillsammans med jurist.

Äldreenheten är ensamma om att dokumentera riskanalysen som ligger till grund för internkontrollplanen. Riskanalysen dokumenteras i verksamhetssystemet Stratsys. Chefer på äldreenheten har tillgång till denna dokumentation och har i uppgift att förmedla riskanalysen till berörda medarbetare.

8.2. Kommunen erbjuder utbildning till personal och förtroendevalda

Juridik- och kanslienheten har tagit fram ett utbildningsprogram för 2019. Programmet innehåller kurser för kommunanställda och förtroendevalda. Bland annat erbjuds kurser i direktupphandling¹⁴, förvaltningslagen, offentlighetsprincipen och otillåten påverkan. Kursen om otillåten påverkan arrangeras två gånger årligen och leds av kommunjurist på juridik- och kanslienheten. I kursen om otillåten påverkan behandlas frågor såsom generella varningstecken, anmälningsskyldigheter och lagstiftning. Kursen är öppen för samtliga

¹⁴ Det finns i nuläget inget krav på att inköpsbehöriga ska ha genomgått någon av kommunens utbildningar i LOU.

kommunanställda. Under vårens kurstillfälle närvarade ett tiotal personer. Vidare ska nyanställda, enligt mallen för introduktion, informeras om regler kring mutor.

Efter valet 2018 genomfördes introduktionsutbildningar för nämnd- och styrelseledamöter i kommunen. Utbildningen innehöll bland annat information om jäv.

8.3. Vår bedömning

Granskningen visar att det finns ett generellt informationsglapp mellan tjänstemannaorganisationen och nämnderna avseende den interna kontrollen. Flera intervjuade ledamöter beskriver att liten eller ingen information ägnas åt internkontrollplanen vid antagandet av internbudget. Dessutom, vilket beskrivs i nästföljande avsnitt, sker det normalt sett ingen återkoppling till nämnd/styrelse gällande resultaten av de kontroller som genomförts. Enligt vår bedömning är det väsentligt att nämnder och styrelsen uppvisar ett oberoende från förvaltningsledningen i frågor som rör den interna kontrollen. En förutsättning för ett sådant oberoende är att nämnderna och styrelsen har tillräckligt med information om verksamheten för att kunna fatta självständiga beslut.

Det är av vikt att medarbetare på tjänstemannanivå informeras om de risker som bedöms vara mest väsentliga för verksamheten. Vår bedömning är att det finns behov av att formalisera hur denna information ska förmedlas. På äldreheten finns rutiner för hur riskanalysen ska förmedlas till berörd personal. Det är också den enda enhet som dokumenterat riskanalysen.

Det finns inom kommunen interna utbildningar med relevans för den interna kontrollen, exempelvis avseende upphandling samt otillbörlig påverkan. Enligt vår bedömning finns på kansli- och juridikenheten en samlad bild och strategiskt tänkande kring kommunens utbildningsprogram. Det är även positivt att nya nämnd- och styrelseledamöter blir introducerade till regelverket av jäv.

Det finns skäl att införa krav på att inköpsbehöriga ska genomgå utbildning i LOU. Vår erfarenhet av felaktiga inköp i kommuner är att det i huvuddelen av fallen kan spåras till okunskap bland inköpare.

9. Uppföljning av den interna kontrollen

Interna styr- och kontrollsystem behöver övervakas, följas upp och utvärderas. Det åstadkoms genom löpande övervakningsåtgärder och uppföljningar, separata utvärderingar eller en kombination av dessa. Uppföljningen genomförs för att säkerställa att de kontroller som designats för att möta risker verkligen utförs och fungerar som det är tänkt. Uppföljning av arbetet med den interna kontrollen är en viktig aspekt då erfarenheter av genomförda kontroller ska ligga till grund för kommande riskanalys samt åtgärder för att avhjälpa eventuella brister.

9.1. Det sker i regel ingen uppföljning av internkontrollplanen

Granskningen visar att äldreheten är den enda enhet som följer upp internkontrollplanen och återrapporterar resultaten till nämnd på ett strukturerat sätt. Natur- och trafiknämnden följer upp delar av internkontrollplanen i samband med tertialrapporteringen.

Äldrenämnden följde i februari 2019 upp resultatet från kontrollerna i internkontrollplanen. I återrapporteringen till nämnd beskrivs resultatet från respektive kontrollmoment. Noterbart är att det under 2018 inte genomfördes stickprov av följsamheten gentemot delegationsordningen, trots att detta utgjorde ett kontrollmoment i internkontrollplanen.

Natur- och trafiknämnden har med anledning av tidigare konstaterade brister begärt information om resultaten från stickprov av fakturor. Detta redovisas för nämnden i samband med tertialrapporteringen. I nämndens internkontrollplan ingår dock fler typer av kontrollmoment, exempelvis kontroll av delegationsbeslut och klagomålshantering. Därmed följer nämnden inte upp samtliga moment i internkontrollplanen.

Vad gäller övriga nämnder och styrelsen har vi inte tagit del av dokumentation som styrker att det skett återrapportering av resultaten från kontrollerna i internkontrollplanen. Enligt intervjuade sker uppföljning av resultaten på tjänstemannanivå.

9.2. Resultaten från internkontrollarbetet följs inte upp av kommunstyrelsen

Kommunstyrelsen ansvarar för uppföljning av bestämmelserna i reglementet för intern kontroll. Granskningen visar dock att kommunstyrelsen inte efterfrågar resultaten från nämndernas internkontrollarbete. Det genomförs inte heller någon årlig samlad analys av internkontrollarbetet i kommunen som helhet. Däremot pågår det i nuläget ett arbete på controllerenheten samt juridik- och kanslienheten med att se över kommunens rutiner för den interna kontrollen.

9.3. Vår bedömning

Enligt vår bedömning saknas en kommunövergripande struktur för hur den interna kontrollen ska följas upp. Det saknas anvisningar om årlig uppföljning i reglementet för intern kontroll och det finns inga kommungemensamma rutiner. Arbetet kring denna fråga ser således olika ut mellan kommunens nämnder.

I regel är nämndernas uppföljning av internkontrollplanerna nästan obefintlig: i ett fall (natur- och trafiknämnden) är den existerande men inte heltäckande och i ett annat fall (äldrenämnden) är den strukturerad och tydlig. Vi bedömer det som väsentligt att det etableras en kommungemensam struktur för uppföljning av den interna kontrollen i syfte att stärka nämndernas och styrelsens arbete i denna fråga.

Kommunstyrelsen brister både i arbetet med att följa upp det egna internkontrollarbetet och i uppsikten av nämndernas interna kontroll. Att efterfråga resultaten från nämndernas genomförda kontroller är en grundläggande och elementär aktivitet som ryms inom ramen för kommunstyrelsens uppsiktsplikt. Utan denna information är det svårt för styrelsen att få en uppfattning om kommunövergripande brister som fordrar kommunövergripande åtgärder. Bristerna i kommunstyrelsens uppsikt av den interna kontrollen kan troligtvis förklaras av rådande otydlighet i ansvarsfrågan, vilka beskrevs i avsnitt 2. I dagsläget tycks det inte vara klarlagt vilken funktion som ansvarar för att följa och analysera nämndernas interna kontroll.

10. Svar på revisionsfrågorna

Revisionsfråga	Svar
Finns tydliga styrdokument för intern kontroll i kommunen? I första hand på fullmäktigenivå, kommunstyrelsenivå och nämndnivå samt i andra hand på tjänstemannanivå.	<p>Nej. Kommunens reglemente för intern kontroll reviderades senast 2012. Detta är det mest centrala styrdokumentet för den interna kontrollen. Reglementet berör inte frågan om riskanalys, nämndernas uppföljning eller internkontrollplanens innehåll. Utöver detta är det vår uppfattning att reglementet är ottydligt avseende vilka delar som är obligatoriska för nämnderna att inkludera i deras ramverk för intern kontroll. Vår uppfattning bekräftas av enheternas skiftande tolkningar i denna fråga.</p> <p>Utöver reglementet för intern kontroll finns ett flertal styrdokument med bäring på den interna kontrollen. Enligt vår bedömning är dessa i allt väsentligt tydliga och tillräckliga.</p>
Fångar styrdokumenterna intern kontroll i ett samlat och tydligt perspektiv?	<p>Delvis. Svaret på denna revisionsfråga är beroende av hur intern kontroll definieras. I vår granskning har vi utgått från COSO-modellen, som är ett allmänt erkänt ramverk för intern kontroll. Kommunens reglemente för intern kontroll saknar framförallt information om två grundläggande delar: riskanalysarbetet och uppföljningen av genomförda kontroller. Dessa två beståndsdelar är centrala för en fungerande intern kontroll eftersom dessa processer borgar för kontrollernas relevans och att åtgärder vidtas vid identifierade brister.</p> <p>Utifrån kommunallagen och dess förarbeten blir svaret ett annat. Intern kontroll definieras i breda ordalag vilket försvårar utsikten att uttala sig bestämt om huruvida styrdokumenterna fångar intern kontroll i ett samlat och tydligt perspektiv. Det kan dock konstateras att kommunens reglemente för intern kontroll berör frågor såsom befogenheter, kontroller och administrativa rutiner. Samtliga av dessa områden omnämns i kommunallagens förarbeten som delar av den interna kontrollen.</p>
Har nämnderna tolkat styrdokumenterna på ett likartat sätt och följer nämnder och verksamheter de regelverk som finns?	<p><i>Revisionsfrågan är uppdelad i två frågor som besvaras separat.</i></p> <p>Nej. Enligt vår bedömning råder det olika tolkningar kring hur reglementet för intern kontroll ska tolkas. En förekommande tolkning är att det övergripande målet för den interna kontrollen i huvudsak är det enda väsentliga, en andra tolkning är att det är huvudrubrikerna i reglementet som är väsentliga och att de instruktioner som ges i underrubrikerna</p>

	<p>inte behöver följas bokstavigt och en tredje tolkning är att samtliga delar ska följas ordagrant.</p> <p>Ja, men det huvudsakliga problemet med nämndernas internkontrollarbete är inte att rådande regelverk inte följs. Snarare är det avsaknaden av regler att följa som förklarar kommunens brister i internkontrollarbetet. Reglementet för intern kontroll lämnar stort utrymme för nämnderna att bestämma hur den interna kontrollen ska utformas. Denna frihet är märkbar då kvaliteten och ambitionen skiftar tydligt inom kommunorganisationen.</p>
<p>Har nämnderna upprättat tydliga riskanalyser som grund för sin verksamhetsplanering och verksamhetsuppföljning?</p>	<p><i>Inom ramen för granskningen är det inte möjligt att uttala sig om samtliga riskanalyser som genomförs i samband med verksamhetsplaneringen. Vi kan däremot bedöma riskanalyserarbetet kopplat till upprättandet av nämndernas internkontrollplaner.</i></p> <p>Nej. Äldreenheten är den enda enhet med en dokumenterad riskanalys kopplad till internkontrollplanen. Enligt vår bedömning är den upprättad av relevanta kompetenser och utifrån en strukturerad metod. Äldrenämnden har inte varit delaktig i riskanalyserarbetet och inte heller fastställt riskanalysen.</p> <p>För övriga nämnder har vi inte mottagit dokumentation som styrker att en riskanalys har genomförts. Utifrån intervjuuppgifter kan konstateras att kommunstyrelsens samt miljö- och stadsbyggnadsnämndens planer för 2019 inte bygger på en aktuell och djupgående riskanalys.</p>
<p>Täcker riskanalyserna de mest relevanta perspektiven vad gäller intern kontroll?</p>	<p>Eftersom enbart äldreenheten har en dokumenterad riskanalys kan vi inte besvara frågan för övriga nämnder eller styrelsen. Enligt vår bedömning omfattar äldreenhetens riskanalys i allt väsentligt de viktigaste perspektiven.</p>
<p>Finns tydliga internkontrollplaner med identifierade kontroller/aktiviteter kopplade till de risker som identifierats?</p>	<p>Nej. Eftersom vi inte tagit del av dokumenterade riskanalyser kan vi inte uttala oss om kopplingen mellan identifierade risker och kontroller i internkontrollplanerna. Syftet med internkontrollplanen är delvis att utgöra ett redskap i planeringen av internkontrollarbetet. Utifrån den utgångspunkten är vår bedömning att flera granskade planer saknar väsentlig information. Det bör åtminstone finnas uppgifter om berörd risk, åtgärder för att hantera risken, kontrollmoment för att identifiera avvikelser, ansvarig funktion samt tidpunkt för genomförande och återrapportering.</p>
<p>Följer nämnderna upp den interna kontrollen på ett strukturerat och</p>	<p>Nej. Den enda nämnd som på ett strukturerat och uttömmande sätt följer upp den interna kontrollen</p>

<p>kontinuerligt sätt? Vidtas åtgärder när avvikelser identifieras?</p>	<p>är äldrenämnden. Natur- och trafiknämnden följer på eget initiativ upp resultaten från stickprov av fakturor. För övriga nämnder och styrelse är uppföljningen av den interna kontrollen bristfällig.</p>
<p>Har kommunstyrelsen inom ramen för sin uppsiktsplikt en process för att samlat följa upp den interna kontrollen?</p>	<p>Nej. Granskningen visar att kommunstyrelsen inte efterfrågar resultaten från nämndernas internkontrollarbete. Det genomförs inte heller någon årlig samlad analys av internkontrollarbetet i kommunen som helhet.</p>

Nacka den 6 november

Herman Rask, EY

Jan Darrell, EY

11. Källförteckning

Intervjupersoner

Tjänstemän

- ▶ Biträdande social- och äldredirektör
- ▶ Businesscontroller med ansvar för kommunstyrelsen
- ▶ Businesscontroller med ansvar för natur- och trafiknämnden
- ▶ Businesscontroller med ansvar för utbildningsnämnden
- ▶ Businesscontroller med ansvar för äldrenämnden
- ▶ Ekonomidirektör
- ▶ Enhetschef för controllerenheten
- ▶ Enhetschef för drift – offentlig miljö
- ▶ Enhetschef för inköpsenheten
- ▶ Enhetschef för juridik- och kanslienheten
- ▶ Enhetschef för redovisningsenheten
- ▶ Enhetschef för trafikenheten
- ▶ Enhetschef för utbildningsenheten
- ▶ Enhetschef för äldreheten
- ▶ Kommunjurist med ansvar för utbildning i otillbörlig påverkan
- ▶ Stadsbyggnadsdirektör
- ▶ Stadsdirektör
- ▶ Stadsjurist
- ▶ Tillförordnad social- och äldredirektör
- ▶ Tillträdande enhetschef för utbildningsenheten
- ▶ Trafik- och fastighetsdirektör
- ▶ Utbildningsdirektör

Förtroendevalda

- ▶ 1:e vice ordförande kommunstyrelsen
- ▶ 1:e vice ordförande miljö- och stadsbyggnadsnämnden
- ▶ 1:e vice ordförande natur- och trafiknämnden
- ▶ 1:e vice ordförande utbildningsnämnden
- ▶ 1:e vice ordförande äldrenämnden
- ▶ 2:e vice ordförande kommunstyrelsen
- ▶ 2:e vice ordförande miljö- och stadsbyggnadsnämnden
- ▶ 2:e vice ordförande natur- och trafiknämnden
- ▶ 2:e vice ordförande utbildningsnämnden
- ▶ 2:e vice ordförande äldrenämnden
- ▶ Ordförande för kommunstyrelsen
- ▶ Ordförande miljö- och stadsbyggnadsnämnden
- ▶ Ordförande natur- och trafiknämnden
- ▶ Ordförande utbildningsnämnden
- ▶ Ordförande äldrenämnden

Dokument

- ▶ Attestförteckning kommunstyrelsen
- ▶ Attestförteckning miljö- och stadsbyggnadsnämnden
- ▶ Attestförteckning natur- och trafiknämnden
- ▶ Attestförteckning utbildningsnämnden
- ▶ Attestförteckning äldrenämnden
- ▶ Blankett för dokumentation av direktupphandling
- ▶ Delegationsordning för kommunstyrelsen
- ▶ Delegationsordning för miljö- och stadsbyggnadsnämnden
- ▶ Delegationsordning för natur- och trafiknämnden
- ▶ Delegationsordning för utbildningsnämnden
- ▶ Delegationsordning för äldrenämnden
- ▶ Inköspolicy
- ▶ Internkontrollplaner för kommunstyrelsen
- ▶ Internkontrollplaner för miljö- och stadsbyggnadsnämnden
- ▶ Internkontrollplaner för natur- och trafiknämnden
- ▶ Internkontrollplaner för utbildningsnämnden
- ▶ Internkontrollplaner för äldrenämnden
- ▶ Kvalitetsplan äldrenämnden
- ▶ Mål och budget 2019
- ▶ Nacka kommuns inköpsprocess
- ▶ PM – Så här fungerar det med representation
- ▶ Reglemente för ekonomistyrning
- ▶ Reglemente för intern kontroll
- ▶ Reglemente för kundval
- ▶ Reglemente för redovisning
- ▶ Uppföljningsplan utbildningsnämnden
- ▶ Utbildningsmaterial – introduktion till förtroendevalda
- ▶ Utbildningsmaterial – otillbörlig påverkan