

Alla har ansvar

Den eller de som har ett uppdrag har också ansvar för att det blir som det är bestämt eller tänkt, att det inte går fel eller att något kommer i vägen. Den interna kontrollen ger redskap att klara detta, men också ordning för att klara flexibilitet.

Det politiska ansvaret

Styrelser och nämnder har ansvar för sin verksamhet. Kommunallagen uttrycker att verksamhetsansvaret också rymmer ansvar för en tillräcklig intern kontroll.

Den interna kontrollen hjälper nämnden att nå sina mål och bidrar till att stärka förtroendet för det demokratiska systemet.

Styrelser och nämnder beslutar om verksamhetens organisation/ansvarsfördelning och delegering, om resursfördelning och riktlinjer, om krav på uppföljning och rapportering mm. Detta är delar i och förutsättningar för den interna kontrollen. Varje styrelse och nämnd har alltså att se till att det finns en organisation för den interna kontrollen och att det finns anvisningar för hur den ska utföras.

Styrelser och nämnder fattar generellt beslut om prioritering av kontrollåtgärder, ofta genom att anta en intern kontrollplan. De kan också vara delaktiga i arbetet med den interna kontrollen, t ex genom att medverka i riskanalysen. Ytterligare en uppgift är att bedöma den interna kontrollen i samband med sin verksamhetsberättelse och sitt årsbokslut. Rapportering av genomförda åtgärder och kontroller enligt en intern kontrollplan är viktiga underlag till en sådan bedömning.

Styrelser och nämnder ska utöver detta kunna förvänta sig att organisationens tjänstepersoner är de som aktivt utför arbetet med den interna kontrollen.

Formella krav inom olika verksamheter

För flera verksamheter och funktioner finns lagar eller förordningar³ som reglerar ansvar för och krav på riskanalys, avvikelserapportering, egenkontroll mm, t ex inom vård och omsorg, säkerhetsarbete och arbetsmiljö.

Egenkontrollen⁴ i den operativa verksamheten är grundstenen i den interna kontrollen.

Revisorernas ansvar

Revisorerna utövar extern kontroll på fullmäktiges uppdrag. De granskar och prövar ansvarstagandet i styrelse, nämnder och beredningar. En del i revisorernas uppdrag är att granska och pröva om den interna kontrollen som styrelser och nämnder ansvarar för är tillräcklig.

Revisorerna har alltså inte ansvar för den interna kontrollen, men kan med sin granskning bidra till att uppmärksamma brister och driva på förbättring.

Intern revision som funktion finns generellt inte i kommuner och regioner. En intern revision arbetar på ledningens uppdrag med granskning av styrning, uppföljning och kontroll. I kommuner och regioner kan istället t ex finnas controllers, processledare eller verksamhetsutvecklare som arbetar med att utveckla den interna kontrollen.

Not. 3. SOSFS 2011:9 från Socialstyrelsen ställer krav på ledningssystem för systematiskt kvalitetsarbete inom vård och omsorg. Där finns bestämmelser om riskanalys, egenkontroll, rapportering av avvikelser, förbättringsarbete.

AFS 2001:1 från Arbetsmiljöverket reglerar krav på systematiskt arbetsmiljöarbete där arbetsgivaren ska göra riskbedömning.

SFS 2006:544. Lagen om åtgärder vid extraordinära händelser ställer krav på risk- och sårbarhetsanalyser.

Not. 4. "Egenkontroll är systematisk uppföljning och utvärdering av den egna verksamheten samt kontroll av att den bedrivs enligt processer och rutiner som ingår i verksamhetens ledningssystem."

Ur föreskrifter till SOSFS 2011:9

Utblick på intern kontroll

Utvecklingen av synsätt, begrepp och ramverk för intern kontroll har växt fram successivt och tagit språng, ofta föranledda av kritiska händelser som visat på brister i intern kontroll. Regelverk och ramverk har byggts för att förebygga.

I slutet av 1990-talet uppdagades flera skandaler i kommunal verksamhet som ledde till att kommunallagen förtydligade att varje nämnd och styrelse har ansvar för att det finns en tillräcklig intern kontroll. Detta lade grunden för en mera aktiv och systematisk utveckling av den interna kontrollen som vi nu ser resultatet av i många kommuner och regioner.

Inom företagsvärlden fick ett antal uppmärksammade affärer i USA (Enron, Worldcom m fl.) och i andra länder stora effekter. Kraftfulla initiativ togs och ett samarbete mellan företag, revision, akademi m fl. resulterade i det ramverk som kallas COSO⁵ och som kommit att bli dominerande för såväl privat som offentlig verksamhet i hela världen.

COSO är ett ramverk för att utforma, implementera och förvalta intern styrning och kontroll och bedöma den interna styrningen och kontrollens effektivitet. Ramverket erbjuder framförallt förståelse för vad ett system för intern kontroll behöver innehålla. Även om det inte är särskilt anpassat till kommunal verksamhet fungerar synsättet i stort även i vår verksamhet. Det finns fler ramverk⁶, men dessa har inte haft samma inflytande på den interna kontrollen i Sverige som COSO.

Not. 5. COSO är en samarbetsorganisation med bas i näringslivet i USA. Den har tagit på sig uppdraget att ge idémässig vägledning om intern styrning och kontroll, genom ramverk och råd. COSO har verkat sedan 1990-talet och fortsätter att utveckla sina ramverk, till stöd för att utforma, implementera och förvalta intern styrning och kontroll samt bedöma dess effektivitet. Det finns mycket att läsa om COSO på nätet.

Not. 6. T ex CoCo (Criteria of Control och ISO).



För statliga myndigheter gäller Förordningen om intern styrning och kontroll⁷, ("Fisken") som är utfärdad av regeringen. Den lägger fast vad den interna styrningen och kontrollen ska omfatta – riskanalys, kontrollåtgärder, uppföljning och dokumentation. Ekonomistyrningsverket upprättar tillämpningar och stödmaterial och svarar för utveckling och samordning vad gäller internrevision och intern styrning och kontroll i statens myndigheter. Drygt 60 statliga myndigheter har dessutom krav på sig att ha en internrevision.

För kommunala myndigheter finns inget bestämt regelverk för intern kontroll, förutom kommunallagen. Kommunen/regionen väljer sitt eget arbets sätt och tar intryck av det som är ändamålsenligt. Ett erkänt ramverk kan hjälpa till i förståelse och uppbyggnad. Det är också tydligt att uppbyggnaden och utvecklingen av den interna kontrollen i den kommunala sektorn i stor utsträckning vilar på COSO.

Denna skrift har ambitionen att förmedla ett synsätt på intern kontroll som kan vara vägledande i kommunal verksamhet. Det bygger på praxis och erfarenheter i många kommuner och regioner.

Not. 7. Förordning om intern styrning och kontroll 2007:603.

Intern kontroll i praktiken

Det finns inte ett bestämt sätt, inte en bästa organisation eller arbetsmodell för att arbeta med den interna kontrollen. Kommuner och regioner gör på olika sätt utifrån behov, historik, storlek mm. Men några utvecklingslinjer kan förmedlas:

- › Arbetet med den interna kontrollen har alltmer synliggjorts de senaste 10–20 åren. En starkt pådrivande faktor har varit revisorernas granskningar av den interna kontrollen, ett av revisorernas uppdrag. På många håll har reglementen och riktlinjer antagits och ett arbetssätt med riskanalyser och interna kontrollplaner har etablerats.
- › Generellt finns idag en större medvetenhet om risker än tidigare och därmed om behovet av en intern kontroll – sannolikt motiverat av att den kommunala verksamheten är mer utsatt för oegentligheter, fusk och korruptionsrisker än tidigare.
- › Den interna kontrollen har blivit alltmer integrerad i styrprocessen med samlade riktlinjer för planering och uppföljning, riskhantering och intern kontroll. Ofta finns ett gemensamt systemstöd i arbetet. Processer och aktiviteter för den interna kontrollen följer styrprocessen i övrigt.
- › Vissa har strategiskt valt att stärka arbetet med riskanalys, som en del i förändrings- och förbättringsarbete i organisationen. Metoder har utvecklats och verksamheten får stöd med processledare, dokumentation mm. Det tränar organisationen i att ”tänka risk och åtgärder”.
- › Andra har särskilt utvecklat uppföljningen av den interna kontrollen till det man närmast kan jämföra med intern revision, utförd av särskilda granskningsteam. Utifrån riskanalys sker uppföljning av bestämda rutiner och processer.

- › Inte sällan tar kommun- eller regionstyrelsen ett aktivt utvecklings- och samordningsansvar och svarar för riktlinjer och rutiner, bistår med processledning och kompetensutveckling. Styrelsen gör också samlade bedömningar och analyser och initierar förbättringsåtgärder. Ibland lägger styrelsen fast gemensamma riskområden som alla nämnder skall följa upp i sina årliga uppföljningar.
- › Det finns också exempel där man tagit fasta på att samla ihop arbetet med risker inom olika områden, för att undvika parallella processer och metoder. Det finns krav på riskanalyser/riskhantering inom många områden t ex extraordinära händelser, arbetsmiljö, vård och omsorg. Ett samlat arbete kan effektivisera och ge bättre helhetssyn.
- › Arbetet med riskanalyser sker ofta i form av workshops i flera steg där olika kompetenser bidrar.
- › I varje styrelse och nämnd är de förtroendevalda involverade i arbetet med den interna kontrollen, främst med riskanalyser där de bidrar med sina perspektiv och erfarenheter.

FRÅGA: Behöver man en "särskild" organisation för den interna kontrollen?

När ett arbetssätt ska utvecklas och implementeras kan det behövas en motor eller ett drivhjul, någon som driver på och håller samman, som tar initiativ och kan ge stöd. I arbetet med den interna kontrollen kan det vara bra att skapa interna nätverk där de som arbetar med den interna kontrollen kan komma samman, byta erfarenheter och stötta varandra. Ett sådant nätverk kan också behöva en motor.

Att utveckla intern kontroll är ett jobb på tvären som inte har en självklar kompetensprofil. Det handlar om att ha helhetssyn, att förstå styrning och processer, förankring och kommunikation. En sådan uppgift kan t ex ligga hos någon som är controller, verksamhetsutvecklare eller ekonom.

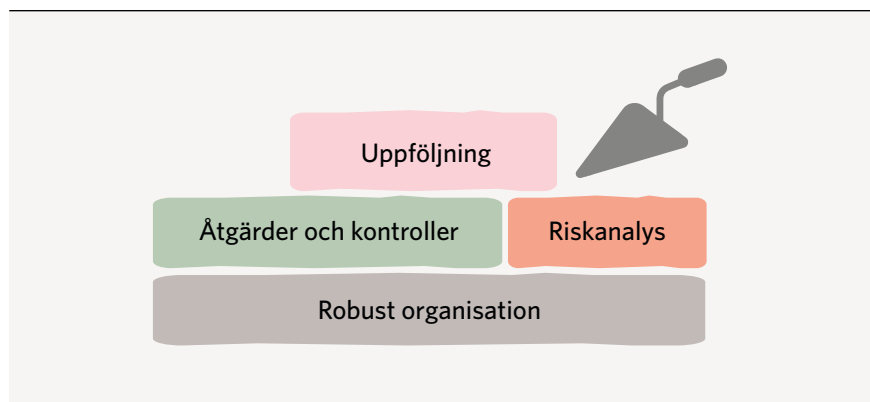
Många har organiserat det så att kommun- eller regionstyrelsen har tagit ett tydligt samordningsansvar och även tillhandahåller tjänstepersonresurs i någon form. Gemensamma riktlinjer och rutiner, metodstöd, kompetensutveckling och dialog är ofta delar i det samordnande arbetet.

Oavsett vem eller vilka som får ansvar att leda och hålla samman arbetet med intern kontroll behöver mandatet för den eller dessa personer vara tydligt. Ett mandat som ger handlingsutrymme att exempelvis utforma arbetssätt, efterfråga information eller bjuda in till möten.

Fyra byggstenar i arbetet med den interna kontrollen

Ett arbete med intern kontroll är inte enskilda insatser utan flöden och helheter, eller en sammantagen process om man så vill. Här lyfter vi fyra byggstenar – en robust organisation, riskanalyser som riktar arbetet, planerade åtgärder och kontroller samt uppföljning. En robust organisation ger förutsättningar för en god intern kontroll. Riskanalys, åtgärder och kontroller samt uppföljning utgör själva kärnan i arbetet med den interna kontrollen.

FIGUR 3. Fyra byggstenar



1. En robust organisation

En robust organisation är tydlig, ordnad, stadig och håller för blåst. Det handlar om struktur och kultur, ledarskap och kompetens.

Struktur avser tydliga uppdrag, ansvarsfördelning och ansvarsutkrävande, riktlinjer och rutiner mm. Till exempel:

- › Reglementen, uppdragsbeskrivningar, arbetsordningar och delegationsordningar.
- › Styrdokument som policys, riktlinjer, planer och program.
- › Diarieföring, ärende- och dokumenthantering.
- › Process- och rutinbeskrivningar.
- › Bokföring, ekonomi- och verksamhetssystem.
- › Kvalitetskontroller.
- › Avtal och överenskommelser.

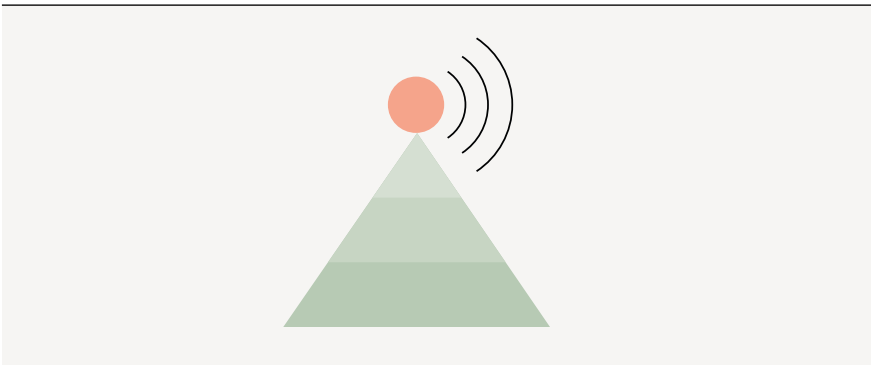
Kultur är normer och värderingar som råder. Till exempel:

- › Vilka värderingar förmedlas i ord och handling?
- › Finns ett klimat som tillåter att vi tar upp brister eller problem?
- › Har vi kanaler och fora för det?
- › Förekommer osunda attityder i organisationen, t ex till att kringgå vad som är bestämt?
- › Har vi ett pågående samtal om förväntningar, värderingar, etik och moral, t ex på arbetsplatsträffar och utvecklingssamtal, inom personalutbildning, på sammanträden?

Organisationens **ledarskap** visar sig som en kombination av struktur och kultur. ”Tonen på toppen” används ofta som metafor för hur viktigt det är vad ledningen gör och säger.

Personalens **kompetens** och förutsättningar för sina uppdrag är grundläggande. Det förutsätter fungerande **information och kommunikation** så att alla vet vad som gäller. Informationen behöver vara aktuell, tillräcklig, begriplig och tillgänglig. Det handlar om transparens och flöde – uppåt och nedåt och på tvärs.

FIGUR 4. ”Tonen på toppen”



2. Riskanalyser som riktar arbetet

Behovet av att arbeta med riskanalys vilar på vetenskapen om att det så gott som alltid finns omständigheter och risker som hindrar eller hotar att verksamheten inte kan nå sina mål eller arbeta så som det är sagt och tänkt.

FRÅGA: Vad är en risk?

En risk är en möjlig händelse eller omständighet som kan göra det svårare att uppnå verksamhetens mål eller utföra verksamhetens uppdrag och att detta sker på ett avsett och säkert sätt.

Vi har olika föreställningar, associationer och referensramar till vad en risk är. Risk för vad, för vem? Risker kan vara förhållanden, företeelser, händelser, agerande eller brist på agerande.

Det finns också olika sorters risker:

- Risker som drivs av yttre omständigheter t ex ändrad lagstiftning som ställer nya krav.
 - Risker inom verksamhetens organisation, ledning och kompetens.
 - Risker i verksamhetens processer, rutiner/system.
 - Risker i att inte följa lagar, regler, riktlinjer.
 - Fler risker - vad tänker du?
-

Riskanalyser behövs och används i många syften – i verksamhetsplanering och förändringsprocesser, i uppbyggnad av processer, rutiner och system, i säkerhetsarbete och projektarbete. Formella krav på riskanalys finns som nämnts inom flera verksamheter.

Sammantaget kan det arbetas med riskanalyser utifrån olika förutsättningar i organisationens olika delar, och kanske med olika metoder vilket kan vara förvirrande och ineffektivt. Det talar för att hitta ett gemensamt arbete eller arbetssätt med riskanalys som sedan kan ge underlag till olika insatser.

Oavsett syfte med riskanalysen behöver den kopplas till aktuellt mål, uppdrag, åtagande eller process för att bli meningsfull. Det handlar om att ringa in de viktigaste riskerna som kan hindra eller hota verksamheten.

Inom arbetet med den interna kontrollen, som denna skrift handlar om, är riskanalysen det centrala verktyget, den mest kraftfulla byggstenen. Därför är den värd att lägga ner möda på.

I ett avslutande kapitel beskriver vi litet närmare hur man kan arbeta med riskanalys.

Riskanalys

Att göra en riskanalys är ett reflekterande och utredande arbete för att inringa, bedöma och hantera risker. Det bygger på de fakta och den kunskap vi har och möjligheten att använda den. En aktiv omvärldsanalys, kompletterande faktainsamling och annan spaning bidrar med bredare kunskap.

3. Planerade åtgärder och kontroller

Utifrån riskanalysen prioriteras och bestäms vilka åtgärder som ska vidtas och vilka uppföljande kontroller som ska göras. Det kan också kallas riskhantering. Ofta dokumenteras planerade åtgärder och uppföljande kontroller i en intern kontrollplan, som ansvarig nämnd tar beslut om.

FRÅGA: Vad är kontroller?

Det finns olika slags kontroller i all verksamhet. Vi kanske tar det för givet och inte ens tänker att det är kontroller.

Det handlar om lagstadgade kontroller och sådana vi själva tillägnat oss för att de behövs. Kontroller kan vara inbyggda i arbetets processer, system och rutiner. Några exempel är attestrutiner vid ekonomiska transaktioner eller behörighetskontroller i datasystem, kontroll vid utdelning av medicin på sjukhus eller kontroll av barnens närvaro i förskolan.

Vissa kontroller genomförs manuellt, andra är automatiserade. Kontroller utförs slumpvis eller planerade. Kontroller kan vara särskilt riktade, som en uppföljning eller tillsyn t ex. kontroll av vatten, livsmedel, hissar mm.

Syftet med kontrollen kan också skilja sig. Det kan handla om att säkra kvalitet, regel efterlevnad och säkerhet i verksamheten eller att faktiskt kontrollera för att förhindra eller upptäcka fel.

För alla kontroller är det grundläggande att veta varför de finns – vilket syfte de har, vilka risker de ska motverka. Vet man inte det och bara utför ett moment utan eftertanke kan det vara ett tecken på att kontrollen är en kvarleva från förr, att den inte behövs eller att den inte utförs så som det är tänkt eller gör sitt jobb.

Kontroller mår därför bra av att då och då "vädras". Är de fortfarande funktionella? Kan de tas bort, bytas, ändras eller automatiseras?

Det praktiska arbetet med att genomföra kontroller kan se olika ut – som en av många uppgifter i det löpande arbetet för många anställda eller med särskilda resurspersoner, t ex som ett granskningsteam. Ofta handlar det om att granska hur en rutin utförs i ett stickprov genom att göra intervjuer, ta del av dokumentation, göra observationer eller att göra sammanställningar för analys av avvikelser.

Den som genomför kontroller bedömer resultatet och rapporterar på det sätt som planen har lagt fast. Resultatet av genomförda kontroller leder givetvis också till att förbättringar och förändringar kan vidtas direkt eller föreslås för beslut.



4. Uppföljning

Den interna kontrollen behöver också utvärderas och analyseras. Uppföljning är viktig för lärande och utveckling. Det kan ske på olika sätt.

Det vanligaste sättet är att analysera och återkoppla resultatet av arbetet med den interna kontrollplanen till ansvarig nämnd.

Det blir också alltmer vanligt att ansvarig nämnd sammantaget bedömer och rapporterar den interna kontrollen i sin verksamhetsberättelse. Nämndernas bedömningar kan sedan läggas till grund för en samlad bedömning som kommun- eller regionstyrelsen gör i årsredovisningen.

En bredare och djupare uppföljning av den interna kontrollen kan t ex ske med någon slags egenvärderingsinstrument. Det går ut på att ansvarig nämnd gör en självanalys av den interna kontrollen utifrån i förväg bestämda områden och frågor. Se sid 10 om frågeställningar för egenvärdering.

FRÅGA: Måste man ha en intern kontrollplan och vad är det?

Det finns inte ett formellt krav på att arbeta med interna kontrollplaner. Men verktyget intern kontrollplan har blivit etablerat som arbetsmetod hos flertalet kommuner och regioner.

En intern kontrollplan definierar – utifrån en riskanalys – vad som ska åtgärdas och vilka rutiner, processer eller moment som ska följas upp/kontrolleras, hur och när detta ska ske, vem som ansvarar och hur rapportering ska ske.

Begreppet intern kontrollplan är något missvisande och kan leda till uppfattningen att planen "är" den samlade interna kontrollen. Den samlade interna kontrollen består av så mycket mera – den robusta organisationen, riskanalysen, inbyggda och etablerade kontroller. En intern kontrollplan är snarare ett instrument för riktning, tillsyn eller uppföljning av den interna kontrollen utifrån en årlig riskanalys. Ett instrument för "koll på kollen".

Avslutande tankar och råd

Hur kommer man igång

Det måste inte finnas ett helt genomarbetat ”koncept” för arbetet med den interna kontrollen för att komma igång. Bättre då att starta med något praktiskt och låta det växa därifrån. Ett arbete med riskanalys kan snabbt blir konkret och kännas meningsfullt. Börja med de viktigaste områdena/processerna.

Titta på hur andra gör, idag finns många bra exempel att låna och lära av, alla behöver inte uppfinna sitt eget hjul.

Gå samman och arbeta i nätverk. Flera stora kommuner arbetar sedan länge i ett nätverk, likaså flertalet regioner. Haka på eller bilda ett eget nätverk.

Gör det så enkelt som möjligt. Undvik komplicerade flödesscheman med pilar åt alla håll.

Det finns framgångsfaktorer

Den viktigaste framgångsfaktorn är att bedriva ett medvetet arbete utifrån egna förutsättningar. Det handlar om

- › en gemensam syn på vilken ordning som gäller, en ordning som man håller fast vid och förbättrar steg för steg,
- › tydliga budskap och ett konsekvent agerande från ledningen,
- › att den interna kontrollen är integrerad i styrningen och ledningssystemet,
- › nätverkande/lärande inom och utom organisationen som ger stöd och syre,
- › en aktiv ”politik” som involveras, ställer krav, får återrapportering och tar ställning,
- › att mycket kraft läggs på arbetet med riskanalys som gör arbetet konkret.

Hur gör man en riskanalys?

Det finns olika metoder och angreppssätt för riskanalys, men generellt handlar det om ett systematiskt arbete i steg.

Många väljer att arbeta med riskanalysen i grupp där olika kompetenser kan samverka, för att bredda kunskapsunderlaget. Det kan vara en fördel att involvera de förtroendevalda under processens gång.

I grunden handlar det om 4 steg: identifiera, analysera, värdera, hantera.

Identifiera

Inventera och identifiera risker som kopplar till mål, uppdrag, bestämmelser etc. men också risker för fusk, oegentligheter, korruption etc.

En bra grund för det här arbetet kan vara en "karta" eller översikt över verksamheter/funktioner, processer/rutiner och system.

I arbetet med att identifiera och analysera risker kan tillgänglig kunskap behöva kompletteras med intervjuer, enkäter eller annan faktainsamling.

Bra frågor för att "leta" risker:

- › Vad kan vara riskdrivande faktorer inifrån och utifrån?
- › Vilka signaler är viktiga att uppmärksamma?

Analysera

Det handlar om att sortera, beskriva och analysera riskerna.

Är det risker, symptom på risker eller konsekvenser av befintliga risker som kommer upp? Finns det samband mellan risker? Bakomliggande faktorer?

Värdera

Risker värderas oftast utifrån sannolikhet och konsekvens:

- › Hur troligt är det att risken finns eller kan uppkomma?
- › Hur allvarlig blir konsekvensen om den inträffar?

FIGUR 5. Sannolikhet och konsekvens

| | | | | | |
|------------|---|-------------|---|---|---|
| Konsekvens | 4 | | | | |
| | 3 | | | | |
| | 2 | | | | |
| | 1 | | | | |
| | | 1 | 2 | 3 | 4 |
| | | Sannolikhet | | | |

Konsekvenser bedöms för medborgaren, brukaren, patienten, eleven, trafikanten, kommunen/regionen och utifrån olika aspekter som mänskliga, förtroenderelaterade, ekonomiska, juridiska, demokratiska, miljömässiga etc.

I värderingen används ofta matriser som ovan med poängsättning, sådana finns även digitala. Funktionen av sannolikhet x konsekvens blir ett värde på risken.

Hantera

I sista steget handlar det om att föreslå eller bestämma hur risken ska hanteras. Det sker genom åtgärder som förebygger, begränsar eller undanröjer risken eller med uppföljande kontroll. I vissa fall kan också en risk accepteras.

En riskanalys dokumenteras och används som underlag för beslut och för information. Inom arbetet med intern kontroll lyfts generellt åtgärder och planerade kontroller in i en intern kontrollplan.

Det finns andra sätt att göra riskanalyser, en sådan är sk SWOT. Den innebär att man gör bedömningar i 4 dimensioner:

- › Styrkor och Svagheter
- › Möjligheter och Hot

Intern kontroll

FÖR FÖRTROENDE, TRYGGHET OCH UTVECKLING

Intern kontroll bidrar till att verksamheten når sina mål med effektivitet, säkerhet och stabilitet, att informationen och rapporteringen om verksamheten och ekonomin är tillförlitlig och rättvisande samt att verksamheten efterlever lagar, regler och avtal.

En bra intern kontroll är en del i arbetet med att upprätthålla hållbara institutioner och en stabil förvaltning. Det handlar om att både bygga förtroende och stödja utveckling.

Med denna skrift vill Sveriges Kommuner och Landsting förmedla ett synsätt på intern kontroll som kan vara vägledande i kommunal verksamhet, byggt på praktik och erfarenheter i många kommuner och regioner.

Vi riktar oss till alla anställda i kommuner och regioner – särskilt de tjänstepersoner som har ett uppdrag att bygga och utföra den interna kontrollen. För ansvariga och intresserade politiker kan skriften ge en orientering inom området.

ISBN 978-91-7585-703-9

Beställ eller ladda ner på webbutik.skl.se

Post: 118 82 Stockholm | Besök: Hornsgatan 20

Telefon: 08-452 70 00 | skl.se



Sveriges
Kommuner
och Landsting