



**EKONOMI
HÖGSKOLAN**
Lunds universitet

**Lunds Universitet
Företagsekonomiska
institutionen
Magisterseminarium 10p
VT-06**

Revisionen i den lokala självstyrelse –

En studie om de förtroendevalda revisorernas och de sakkunnigas roll.

Författare:

Julia Akhmedova
Henrik Kristensen

Handledare:

Mikael Hellström
Ulf Ramberg

Sammanfattning

- Uppsatsens titel:** Revision i den lokala självstyrelsen – En studie om de förtroendevalda revisorernas och de sakkunnigas roll.
- Seminariedatum:** 2006-06-15
- Ämne/kurs:** FEK 591 / Magisteruppsats, 10 poäng.
- Författare:** Julia Akhmedova och Henrik Kristensen.
- Handledare:** Mikael Hellström och Ulf Ramberg.
- Nyckelord:** Kommunal revision, förtroendevalda revisorer, sakkunniga revisorer, revisionsprocess, fallstudie.
- Syfte:** Syftet med vår uppsats är att undersöka likheter och skillnader i hur förtroendevalda revisorer och sakkunniga arbetar med revisionsprocessen för att klargöra vilka roller dessa två grupper har i den kommunala revisionen.
- Metod:** För att uppnå uppsatsens syfte har vi valt att genomföra en kvalitativ undersökning. Undersökningen utförs med hjälp av fallstudier i tre kommuner i Skåne: Hörby, Eslöv, Bjuv. Förhoppningen är att fallstudierna hjälper oss att skaffa djupare förståelse för vårt område.
- Teoretiskt perspektiv:** Teori och institutionalia som används i uppsatsen består av agentteori, legitimitetsteori och intressentteori, beskrivning av kommunens organisation, kommunal revision och revisionens innebörd samt redogörelse för revisionsprocessen.
- Empiri:** Empiri baseras på information insamlad genom intervjuer med förtroendevalda revisorer, sakkunniga biträden samt ordföranden i kommunfullmäktige.
- Slutsatser:** I vår studie har vi försökt att klargöra vilka roller de förtroendevalda revisorer och de sakkunniga har i den kommunala revisionen. Vi har funnit att det finns en del problem när det gäller de förtroendevaldas brist på kompetens och oberoende. Dessutom är de sakkunnigas påverkan under revisionsprocessen väldigt stor, vilket kan leda till att revision genomförs enligt samma mallar i flera olika kommuner och kommunen inte får den särpräglade granskning som den kommunala revisionen är tänkt att resultera i.

Abstract

- Title:** Audit in the local municipality – A Study about the roles of the Municipal Auditors and Auditors.
- Seminar date:** 2006-06-15
- Course:** Master thesis in business administration, 10 credits, Major Accounting
- Authors:** Julia Akhmedova and Henrik Kristensen
- Advisors:** Mikael Hellström and Ulf Ramberg
- Keywords:** Municipal audit, Municipal auditor, Auditor, Auditing process, Case study.
- Purpose:** The paper's purpose is to study the similarities and differences in how Municipal Auditors and Auditors work with the auditing process. This is done in order to clarify what roles those two groups have in the municipal audit.
- Methodology:** In order to achieve the paper's purpose we have chosen to perform a qualitative study. The study is done with the help of case studies in three municipalities that are located in Skåne: Hörby, Eslöv, Bjuv. Case studies are expected to help us to get a deeper understanding of the analyzed domain.
- Theoretical prospectives:** Theory and institutionalia which are used in the paper consist of the agent theory, the legitimacy theory, the theory of interests, description of municipal organization, municipal audit and audit's meaning, as well as description of the audit process.
- Empirical foundation:** Empirics is based on the information collected by interviewing the municipal auditors, auditors and chairmen in the municipal councils.
- Conclusions:** In our study we tried to clarify what roles Municipal Auditors and Auditors have in the municipal audit. We have found that there are a number of problems concerning the lack of competence and independence for the Municipal Auditors. Also the influence of Auditors is very big during the audit process, which can lead to that audit is performed according to the same template in many different municipalities, and municipalities don't receive the individual review that the municipal audit should result into.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1. INLEDNING	1
1.1 BAKGRUND	1
1.2 PROBLEMDISKUSSION.....	2
1.3 SYFTE.....	3
1.4 UPPSATSENS DISPOSITION	3
2. METOD	5
2.1 FORSKNINGSANSATS	5
2.2 UNDERSÖKNINGSANSATS	6
2.3 FALLSTUDIENS UNDERSÖKNINGSOBJEKT	6
2.4 INTERVJUER	7
2.5 VAL AV INTERVJUOBJEKT.....	8
2.6 LITTERATURSTUDIE.....	10
2.7 KÄLLKRITIK	10
2.8 VALIDITET OCH RELIABILITET	11
2.9 DEFINITIONER AV BEGREPP	11
3. REFERENSRAM	13
3.1 INSTITUTIONALIA	13
3.1.1 <i>Kommunens organisation</i>	13
3.1.1.1 Fullmäktige.....	13
3.1.1.2 Kommunstyrelse och nämnder	13
3.1.2 <i>Kommunal revision</i>	14
3.1.2.1 Förtroendevalda revisorer	15
3.1.2.2 Sakkunniga biträde.....	16
3.2 REVISIONSPROCESSENS MODELL	16
3.2.1 <i>Revisionsplanering</i>	18
3.2.1.1 Informationsinsamling	18
3.2.1.2 Väsentlighets- och riskanalys.....	18
3.2.1.3 Revisionsplan	18
3.2.2 <i>Granskning</i>	19
3.2.2.1 Ansats, plan och genomförande	19
3.2.2.2 Resultatrapportering och uppföljning.....	19
3.2.3 <i>Prövning</i>	19
3.2.3.1 Ansvarsprövning	19
3.2.3.2 Revisionsberättelse.....	20
3.2.3.3 Behandling i fullmäktige	20
3.3 TEORI.....	21
3.3.1 <i>Revision och revisionsbegreppet</i>	21
3.3.1.1 Revisionens innebörd i den kommunala verksamheten	21
3.3.1.2 Vad granskas i kommunal revision?	22
3.3.1.3 Revisorns uppgift i den kommunala revisionen	23
3.3.1.4 Revision och ansvarsutkrävande	23
3.3.2 <i>God revisionsred</i>	24
3.3.3 <i>Agentteori</i>	25
3.3.4 <i>Legitimitetsteori</i>	26
3.3.4.1 Beethams legitimitetsteori.....	26
3.3.5 <i>Intressentteori</i>	27

3.3.5.1 Revisionens intressenter	27
3.4 REFERENSRAMENS BEGAGNANDE.....	28
4. EMPIRI.....	29
4.1 HÖRBY KOMMUN.....	29
4.1.1 Allmänt om revisionen i Hörby kommun.....	29
4.1.2 Revisionsplanering.....	29
4.1.2.1 Informationsinsamling	29
4.1.2.2 Väsentlighets- och riskanalys.....	30
4.1.2.3 Revisionsplan	30
4.1.3 Granskning.....	30
4.1.3.1 Ansats, plan och genomförande	30
4.1.3.2 Resultatrapportering och uppföljning.....	31
4.1.4 Prövning.....	31
4.1.4.1 Ansvarsprövning	31
4.1.4.2 Revisionsberättelse.....	32
4.1.4.3 Behandling i fullmäktige.....	32
4.1.5 Revision i olika kommuner	32
4.2 ESLÖV KOMMUN.....	33
4.2.1 Allmänt om revisionen i Eslöv kommun	33
4.2.2 Revisionsplanering.....	33
4.2.2.1 Informationsinsamling	33
4.2.2.2 Väsentlighets- och riskanalys.....	34
4.2.2.3 Revisionsplan	34
4.2.3 Granskning.....	34
4.2.3.1 Ansats, plan och genomförande	34
4.2.3.2 Resultatrapportering och uppföljning.....	35
4.2.4 Prövning.....	35
4.2.4.1 Ansvarsprövning	35
4.2.4.2 Revisionsberättelse.....	35
4.2.5 Revision i olika kommuner	36
4.3 BJUV KOMMUN.....	36
4.3.1 Allmänt om revisionen i Bjuv kommun.....	36
4.3.2 Revisionsplanering.....	36
4.3.2.1 Informationsinsamling	36
4.3.2.2 Väsentlighets- och riskanalys.....	37
4.3.2.3 Revisionsplan	37
4.3.3 Granskning.....	37
4.3.3.1 Ansats, plan och genomförande	37
4.3.3.2 Resultatrapportering och uppföljning.....	37
4.3.4 Prövning.....	38
4.3.4.1 Ansvarsprövning	38
4.3.4.2 Revisionsberättelse.....	38
4.3.5 Revision i olika kommuner	38
5. ANALYS.....	41
5.1 ALLMÄNT OM REVISIONEN	41
5.1.1 Revisionsgruppen och revisionsanslag	41
5.2 REVISIONSPANERING	42
5.2.1 Informationsinsamling	42

5.2.2	Väsentlighets- och riskanalys.....	42
5.2.3	Revisionsplan	43
5.3	GRANSKNING	43
5.3.1	Ansats, plan och genomförande	43
5.3.2	Resultatrapportering och uppföljning.....	44
5.4	PRÖVNING	44
5.4.1	Ansvarsprövning.....	44
5.4.2	Revisionsberättelse.....	45
5.4.3	Behandling i fullmäktige	45
5.5	REVISIONENS OBEROENDE.....	45
5.6	AGENT- OCH PRINCIPALFÖRHÅLLANDEN SOM BERÖR DEN KOMMUNALA REVISIONEN.....	46
5.7	DEN KOMMUNALA REVISIONENS LEGITIMITET.....	48
5.7.1	Den första nivån i Beethams legitimitetsteori.....	48
5.7.2	Den andra nivån i Beethams legitimitetsteori.....	49
5.7.3	Den tredje nivån i Beethams legitimitetsteori.....	50
5.8	REVISIONENS INTRESSENER.....	50
6.	DISKUSSION OCH SLUTSATSER	52
6.1	PROBLEMFRÅGOR OCH SYFTE.....	52
6.2	DISKUSSION	52
6.2.1	Vem gör vad och vem har inflytande över vad som skall granskas?	52
6.2.2	Vilken roll har de förtroendevalda revisorerna och de sakkunniga?	54
6.3	SLUTSATS	55
6.4	FRAMTIDA FORSKNING	56
	KÄLLFÖRTECKNING.....	57
	BILAGA 1.....	60
	Intervjumall för fullmäktigeledamot.....	60
	BILAGA 2.....	61
	Intervjumall för revisorer och sakkunniga.....	61

1. Inledning

I första kapitlet redogör vi för bakgrunden till uppsatsämnet, problemformulering och syfte. Avslutningsvis i detta kapitel framgår hur vi valt att disponera resterande del av uppsatsen.

1.1 Bakgrund

Kommuner och landsting i Sverige är ansvariga för större delen av de offentliga tjänsterna. De uppgifter som kommunerna skall arbeta med framgår av kommunallagen. Där står bland annat att:

”Kommuner och landsting får själva ha hand om sådana angelägenheter av allmänt intresse som har anknytning till kommunens eller landstingets område eller deras medlemmar och som inte skall handhas enbart av staten, en annan kommun, ett annat landsting eller någon annan.” (2 kap. 1§ Kommunallagen (1991:900)).

Utifrån denna paragraf tycks det som om kommunerna i val av verksamhet själva kan välja i mångt och mycket. Men verkligheten är en annan och större delen av kommunernas verksamhet är styrd av obligatoriska uppgifter som staten ålagt dem. Men det är inte endast vad kommunen skall göra som är en del av självstyrelsen utan även hur de väljer att verkställa sitt uppdrag, organisera sin verksamhet och vilken kvalitet tjänsterna skall hålla.¹

Kommunen styrs av fullmäktige som medborgarna har valt vid kommunalvalet. Fullmäktige bestämmer inriktning på verksamheten och har beslutanderätten medan förvaltning och verkställigheten framför allt är styrelsen och nämndernas ansvar. Det ligger i fullmäktiges och i kommunens invånares intresse att kommunens verksamhet drivs på ett bra och ändamålsenligt sätt.² För att kunna bedöma om de ansvariga för driften har skött sitt uppdrag krävs det förutom insyn av fullmäktige och kommunmedlemmarna, att ett starkt oberoende verktyg med ett tydligt mandat granskar verksamheten. Ett sådant verktyg är revisionen.³

Eftersom kommunen i mångt och mycket skall organisera sin verksamhet själva efter de förutsättningar som finns i kommunen, tyckte vi att det vore intressant att titta på hur revisionen inom den kommunala verksamheten fungerar. Kan medborgarna i Sverige, oberoende av var de bor, vara säkra på att den kontrollapparat som skall se till att deras skattepengar används på ett förnuftigt sätt fungerar lika tillfredställande i alla kommuner?

Vår utbildning har främst fokuserat på den privata sektorn i alla avseenden, varför vi nu tyckte det vore intressant att titta närmare på den offentliga sektorn. Dels för att vi båda två har ett samhällsintresse och dels för att den offentliga sektorn är en stor arbetsgivare som vi tyckte vore intressant att lära känna lite bättre.

¹ Wetterberg, G, *Den kommunala självstyrelsen*.

² Häggroth, S & Peterson, C-G, *Kommunal kunskap – Så fungerar din kommun*.

³ Svenska kommunförbundet, *Fullmäktige och revision*.

1.2 Problemdiskussion

Sveriges kommuner omsätter omkring 500 miljarder kronor per år, har cirka en miljon anställda och 300 miljarder i låneskulder. Det är en stor verksamhet som finansieras med skattemedel, avgifter och statliga bidrag och kräver en professionell kommunal revision.⁴ Att kommuner kritiserats för stora underskott och verksamhetsbrister som skapar rubriker i media förstärker en behovet av en väl fungerande revision inom kommunen.

Eftersom medborgarna inte har någon direkt möjlighet att kontrollera och granska den kommunala verksamhet själva genomförs granskningen av förtroendevalda revisorer. Revisorerna uppgift är att se till att styrelsen sköter verksamheten på ett tillfredsställande sätt, att räkenskaperna är rättvisande samt att den interna kontrollen fungerar på ett korrekt sätt.⁵ Det är viktigt att allmänheten kan lita på och känna ett förtroende för de förtroendevalda revisorerna och deras granskning. Emellertid finns det en del som anser att det förtroende som finns för kommunal revision är lågt och betonar att trots genomförda förändringar inom den kommunala revision och redovisningen finns det fortfarande brister i regelverket. De menar också att en extern kommunal revision behövs i större utsträckning som ett komplement till de förtroendevaldas revisionen.⁶

Det finns också de som ifrågasätter de förtroendevalda revisorernas oberoende av den anledningen att de själva är en del av det politiska systemet och därmed delvis granskar sina egna partikamrater. Ett alternativ för dessa skeptiker är kanske att de sakkunniga får ett större inflytande eller att de sakkunniga helt tar över den kommunala granskningen. I en undersökning bland 400 ordförande i fullmäktige, kommunstyrelse och olika nämnder visade det sig att en liten grupp av dessa helt ville avskaffa förtroendevalda revisorer och en något större del uttryckte tvivel kring revisorernas kvalifikation⁷. Andra anser dock att partipolitiska ställningstaganden från revisorer i princip aldrig inträffar och att politiska utspel är sällsynta⁸. Det finns flera exempel som visar på att revisorer allt oftare väljer att konfrontera nämnder och styrelser som inte lever upp till kommunal lagens regler. Detta genom att inte tillstyrka ansvarsfrihet samt att inte godkänna redovisningen.⁹

Enligt Sveriges kommunala yrkesrevisorer skall revisionsprocessen planeras och genomföras på ett likvärdigt sätt i varje kommun och bestå av flera olika delmoment som inledning, planering, granskning, prövning, rapportering, utvärdering. Det etiska regelverket och god revisorssed skall beaktas vid varje delmoment samt oberoendet, integritet och kompetens ska prövas vid varje uppdrag¹⁰. En viktig del i revisionsprocessen är väsentlighets- och riskanalysen som är revisorernas viktigaste redskap när det gäller att precisera och avgränsa sitt granskningsuppdrag. Väsentlighets- och riskanalysen uppvisar stora olikheter i hur olika revisionsgrupper jobbar med upplägg, genomförande, dokumentation och i kommunikation av resultatet i risk- och väsentlighetsanalysen. Orsakerna till den bristande enhetligheten i användning av begrepp och arbetssätt behöver analyseras skriver Olson. Vidare påpekar han

⁴ <http://www.svd.se>, hämtad 2005-11-13.

⁵ Olson, U-J, *Den kommunala revisionen växer med uppgiften* Balans 6-7/2003.

⁶ Cassel, F, *Debatt: Behov av externrevision* Balans 1/2001.

⁷ Svenka Kommunförbundet, *Effektiv revision – vad är det och när?*

⁸ Tengdelius, K *Rapport från den kommunala revisionen* Balans 12/2002.

⁹ Olson, U-J, *Den kommunala revisionen växer med uppgiften* Balans 6-7/2003.

¹⁰ SKYREV, *Revisionsprocessen och de etiska reglerna*.

att de relativt allmänna formuleringarna i god revisionssed skapar utrymme för variationer i hur revisionsarbetet utförs.¹¹

Revisionsarbetet i kommunerna skall utföras på ett likvärdigt sätt, men samtidigt finns det undersökningar som visar på att en så viktig del i revisionsarbetet som väsentlighets- och riskanalysen behandlas på väldigt olika sätt i kommunerna. Vi tycker därför att det vore intressant att titta närmare på hur olika kommuner jobbar med revisionsprocessen för att se om det är så olika eller om arbetet ser likadant ut i olika kommuner. Vi tycker också att det behöver klargöras dels vilken roll i revisionsprocessen revisorerna har och dels vilken roll de sakkunniga har. I en undersökning framfördes farhågor om att revisorerna dansar efter de sakkunnigas pipa och därmed inte tar till vara på det som är unikt i den egna kommunen¹². Detta tycker vi stärker behovet av att klargöra dessa två grupper del i den kommunala revisionen.

Diskussionen ovan leder oss fram till följande problemfrågor:

- Hur arbetar de förtroendevalda revisorerna i kommunen med revisionsprocessen?
- Hur arbetar de sakkunniga i kommunen med revisionsprocessen?
- Hur avgörs vad som skall granskas i kommunen och vem har inflytande över detta?
- Vad får de förtroendevalda revisorerna och de sakkunnigas roll för betydelse för kommunens och revisionens intressenter?

1.3 Syfte

Syftet med vår uppsats är att undersöka likheter och skillnader i hur förtroendevalda revisorer och sakkunniga arbetar i revisionsprocessen för att klargöra vilka roller dessa två grupper har i den kommunala revisionen.

1.4 Uppsatsens disposition

Kapitel 1 ger en bakgrund till det problem vi undersöker och här formulerar vi även uppsatsens problemfrågor och dess syfte.

Kapitel 2 behandlar val av metod och tillvägagångssätt. Vi definierar även vad vi menar med förtroendevalda revisorer och de sakkunniga.

Kapitel 3 försöker ge läsaren en förståelse för dels i vilket sammanhang den kommunala revisionen återfinns och dels försöker kapitlet ge läsaren en inblick i vad kommunal revision är för något. Och presenterar de teorier som senare i uppsatsen skall användas för att analysera den empiri vi fått från de intervjuer som genomförts inom ramen för denna studie.

¹¹ Olson, U-J, *Förtydliga och utveckla väsentlighets- och riskanalysen i den kommunala revisionen!* Balans 10/2004.

¹² Svenska Kommunförbundet, *Effektiv revision – vad är det och när?*

Kapitel 4 redovisar den empiri vi samlat in via intervjuer med de sakkunniga, ordförande för revisionen i våra utvalda kommuner och ordföranden i kommunfullmäktige i samma kommuner.

Kapitel 5 här jämför vi de förtroendevaldas och de sakkunnigas arbete i revisionsprocessen. Dessutom analyserar vi deras roll i den kommunala revisionen med hjälp av agentteori, legitimitetsteori och intressentteori.

Kapitel 6 diskuterar utifrån analysen våra problemfrågor inklusive vårt syfte och sammanfattar diskussionen i några slutsatser. Kapitlet avslutas med att vi diskuterar framtida forskning inom området

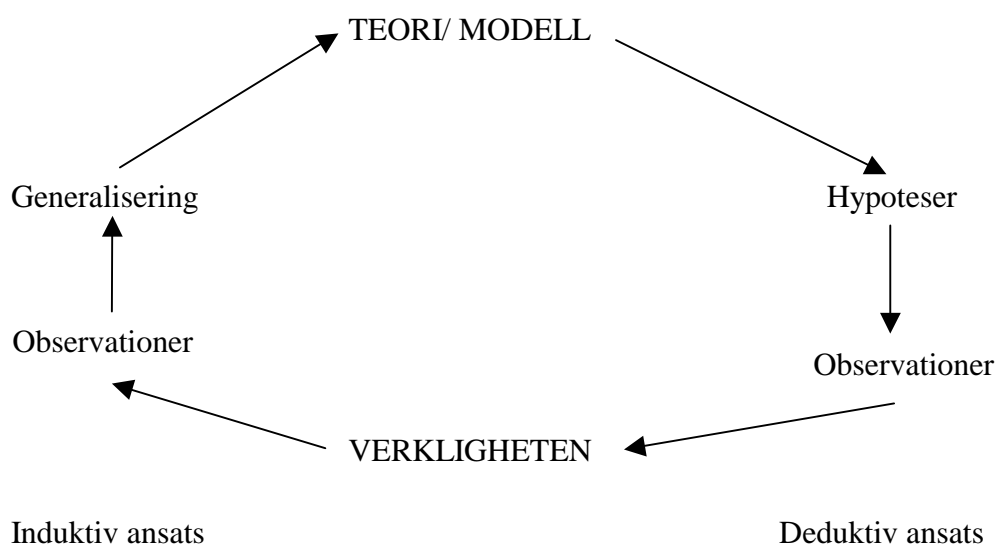
2. Metod

I det andra kapitlet presenteras och motiveras valda undersökningsmetoder och tillvägagångssätt, samt diskuteras fördelar och nackdelar med våra metodval. I kapitlet presenteras även de källor som använts i undersökningen inklusive valda intervjupersoner. Metodkapitlet avslutas med diskussion kring studiens validitet och reliabilitet samt källkritik.

2.1 Forskningsansats

Vid genomförandet av en studie finns det två rena vägar att gå, ett induktivt och ett deduktivt tillvägagångssätt. Den induktiva vägen innebär att forskaren närmar sig sin studie utan några förkunskaper kunskaper, hypoteser eller antaganden om fenomenet. Syftet med undersökningen blir att samla kunskaper och skapa förståelse för fenomenet och samtidigt att om möjligt utveckla teori utifrån de insamlade kunskaperna.¹³ I vår studie har vi valt att gå den deduktiva vägen, då vi utifrån existerande teorier undersöker hur det förhåller sig i verkligheten och drar slutsatser därom.¹⁴ Vi använder en existerande modell som kallas revisionsprocessen för att studera vilka likheter och skillnader det finns i hur sakkunniga och förtroendevalda revisorer arbetar inom den kommunala revisionen. Utöver revisionsprocessen använder vi även tillgänglig teori för att dra slutsatser om de skillnader och likheter vi finner i vår studie.

FIGUR 1. DEDUKTIV OCH INDUKTIV ANSATS (HALVORSEN, K)



Nackdelen med den deduktiva metoden är att det finns en risk att vi stirrar oss blinda på revisionsprocessen och vår referensram som vi utgår ifrån och missar väsentlig information som finns utanför denna. Trots detta tror vi att vi med förförståelse får lättare att se skillnader

¹³ Halvorsen, K, *Samhällsvetenskaplig metod.*

¹⁴ Patel, R & Davidson, B, *Forskningsmetodikens grunder.*

och likheter i vår undersökning, samtidigt som vi i vår intervjusituation får lättare att ställa relevanta och mer precisa frågor till våra respondenter.

2.2 Undersökningsansats

Inom samhällsvetenskapen skiljs det mellan kvalitativa och kvantitativa metoder. Kvalitativa metoder används när syftet är att skapa en djupare förståelse för ett fenomen eller ett problem, samtidigt som undersökaren vill få en uppfattning om helheten. Kvantitativa metoder tillämpas för att förklara och pröva undersökta fenomen eller problem och innebär en bred tillämpning av statistiska metoder och matematiska formler.¹⁵

Utifrån uppsatsens syfte har vi valt att genomföra en kvalitativ undersökning som kommer att utföras med hjälp av en fallstudie. Fallstudie medför att ett fåtal utvalda objekt undersöks och utvärderas ur flera olika perspektiv¹⁶. Fallstudien är lämplig då vår studie utgår från helheten och vill samla in så allomfattande information som möjligt om vårt fenomen¹⁷. Den är dessutom lämplig då vi kan koncentrera alla resurser på några få undersökningsobjekt. Den huvudsakliga nackdelen med fallstudien är att det kan vara svårt att generalisera studiens resultat och tillämpa resultat på andra objekt i samma kategori. Dessutom kan det vara svårt att identifiera studiens gränser och bestämma vilka källor som är mest viktiga för undersökningen. Fallstudiens resultat kan även påverkas av forskarens närvaro, eftersom undersökta personer kan förändra beteende och börja agera annorlunda när de är observerade.¹⁸

2.3 Fallstudiens undersökningsobjekt

Vi har valt ut tre fallkommuner för att undersöka hur deras revisorer och sakkunniga arbetar med revisionsprocessen i kommunen. Tre kommuner tror vi är tillräckligt många för att vi skall kunna se skillnader mellan olika kommuner och samtidigt inte för många så att djupet i studien uteblir. De tre kommunerna ligger alla belägna i Skåne av bekvämlighetsskäl, då vi bor och studerar i regionen. På detta sätt minimerar vi tid på resor och håller kostnaderna nere. Vi tror inte att detta försämrar studiens resultat även om det kan finnas skillnader i hur revisorer jobbar inom kommunen i olika delar av landet.

Vi har valt att titta närmare på kommunerna Bjuv, Eslöv och Hörby. Kommunerna vi har valt är alla relativt små där de två mindre kommunerna har omkring 15000 invånare och den största kommunen har omkring 30000 invånare. Att Eslöv är dubbelt så stort som de två övriga kommunerna tror inte vi har någon större betydelse för studien. Eslöv är trots allt en lite kommun i förhållande till de riktigt stora kommunerna. Eslöv har dessutom ett rykte om sig att vara ett gott exempel på hur en kommun skall skötas, vilket gör kommunen intressant att ha med i en jämförande studie som vår.

Studiens resultat bör generaliseras till andra kommuners revision med försiktighet då studien är begränsad till endast tre små kommuner i Skåne. Förhoppningen är ändå att vi skall kunna

¹⁵ Andersen, I, *Den uppenbara verkligheten. Val av samhällsvetenskaplig metod.*

¹⁶ Eriksson L-T, Wiedersheim-Paul, F, *Att utreda forska och rapportera.*

¹⁷ Patel, R & Davidson, B, *Forskningsmetodikens grunder.*

¹⁸ Denscombe, M, *Forskningshandboken.*

dra en del slutsatser om hur revisorerna jobbar med revisionsprocessen i åtminstone mindre kommuner i Sverige. Nedan följer en kort presentation av valda kommuner.

Hörby

Hörby kommun ligger i mitten av Skåne. Kommunen har 14 216 invånare. Kommunen styrs av en borgerlig majoritet som har 21 av fullmäktiges 41 mandat med centern (8 mandat), moderaterna (5 mandat), folkpartiet (4 mandat) och kristdemokraterna (2 mandat) med stöd av miljöpartiet (2 mandat). Kommunens näringsliv består till största delen av små och medelstora företag.¹⁹

Bjuv

Bjuv kommun ligger centralt i nordvästra Skåne. Kommunen har 13 900 invånare. Kommunfullmäktige består av 31 ledamöter. Socialdemokratiska arbetarpartiet styr med 16 mandat, de borgerliga partierna har sammanlagt 11 mandat. Det finns cirka 550 företag i kommunen, varav sex är större företag: Findus, Saint Gobain Isover (Gullfiber), BMH Marine, Höganäs-Bjuf, Höganäs Byggkeramik och Lindells Materialhantering vilka tillsammans svarar för cirka hälften av kommunens arbetsplatser.²⁰

Eslöv

Eslöv kommun ligger centralt i Skåne. Kommunen har 29 856 invånare, av vilka bor cirka 16000 i Eslöv som är centralort i kommunen. Socialdemokraterna styr tillsammans med vänsterpartiet och miljöpartiet med sammanlagt 25 mandat av 48. Näringsmässigt domineras kommunen av industri och handel. Inom industrisektorn finns ett antal stora företag som t ex Procordia Food, Smurfit Kappa Förenade Well, Securit Saint Gobain Scandinavia, Danisco Sugar, Still Stocka och Arjo Hospital Equipment som är största arbetsgivare i kommunen.²¹

2.4 Intervjuer

Våra primärdata samlar vi in via personliga intervjuer. Den personliga intervjun har i princip obegränsade möjligheter när det gäller att ställa olika typer av frågor²². Vi har valt att utforma intervjumallar med frågor där vi i förväg dels själva har funderat ut lämpliga frågor och dels har vi sneplat på tidigare uppsatser inom kommunal revision för att få inspiration till för vår studie lämpliga frågor. Frågorna i intervjumallarna skiljer sig något åt mellan de olika kategorierna av intervjuobjekt då det inte är relevant att exempelvis ställa frågor till ordföranden i fullmäktige om hur han arbetar i revisionsprocess. Det viktigaste med våra intervjumallar är att de skall hjälpa oss att täcka in vårt valda område på ett bra sätt²³. Vår intervjumall hittar ni i slutet av vår uppsats som bilaga.

Intervjuerna genomförs som ett samtal där vi hoppas att intervjuobjekten själva talar och berättar så mycket som möjligt. Intervjumallen finns med för att styra in objekten på rätt spår om så behövs. Vi kommer att komplettera med andra frågor om vi kommer in på ett spår vi

¹⁹ www.horby.se, hämtad 2006-01-12.

²⁰ www.bjuv.se, hämtad 2006-01-12.

²¹ www.eslov.se, hämtad 2006-01-12.

²² Lekvall, P, Wahlbin, C, *Information för marknadsföringsbeslut*.

²³ Lundahl, U, Skärvad, P-H, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*.

missat men som känns väsentligt för vår studie. Detta upplägg kan kallas semistandardiserat och en av fördelarna är just att respondentens inte styrs för mycket av oss vilket i bästa fall kan leda in på nya infallsvinklar och perspektiv som förbisets²⁴.

I den personliga intervjun kommer vi också respondenten närmare än vid t ex en telefon eller mailintervju, vilket förhoppningsvis kan innebära att respondenten öppnar sig och berättar saker som de kanske annars in gjort. Men det finns naturligtvis också en risk att personen vi intervjuar hamnar i en försvarsställning om inte vi som intervjuare är ödmjuka, intresserade och lyhörda för respondentens känslor och synsätt²⁵. Det är därför viktigt att vi visar ett genuint intresse för respondenten och dennes åsikter.

Vid intervjuerna har vi med respondentens tillåtelse fångat intervjun i sin helhet med en diktafon. Detta har underlättat vår ambition att visa respondenten intresse och har underlättat för oss, då vi kunnat koncentrera oss på att ställa följdfrågor. Intervjuerna har vi sedan transkriberat ner till text. Därefter har vi kortat ner texten till att innefatta de delar som vi haft för avsikt att använda i uppsatsen. De nerkortade intervjuerna har vi sedan skickat till respektive respondent för godkännande och eventuella korrigeringar. På detta sätt säkerställer vi att empirin i uppsatsen blir tillförlitlig. En av våra respondenter ville inte att vi skulle spela in samtalet på vår diktafon. Vi tog naturligtvis hänsyn till detta och valde istället att låta en av oss koncentrera sig att ta anteckningar medan den andra ställde frågorna och skötte intervjun.

2.5 Val av intervjuobjekt

För att utröna vilka likheter och skillnader det finns i hur förtroendevalda och sakkunniga arbetar med revisionsprocessen ville vi naturligtvis intervjua just förtroendevalda revisorer och deras sakkunniga biträden. Vi valde att fråga ordföranden för de förtroendevalda revisorerna i varje kommun, då vi tror att dessa har en helhetsbild av revisionens arbete i större grad än övriga revisorer. Av samma anledning valde vi att intervjua de sakkunniga biträdena som har det övergripande ansvaret dels i kontakten med kunden som i det här fallet är de förtroendevalda revisorerna och dels har överblicken över hur de sakkunniga jobbar i revisionsprocessen. Utöver de självklara valen av personer vi ville intervjua, har vi valt att även intervjua fullmäktiges ordförande. Denna person är intressant tycker vi då denna kan ge oss en vidare bild av vem eller vilka som avgör vad som skall granskas i kommunen. Fullmäktiges ordförande är de förtroendevaldas uppdragsgivare vilket också gör det intressant, då vi kan få denna sidas bild av hur revisorerna arbetar.

Vi började med att ta kontakt med de kommuner vi valt att studera och fick då dels namn och telefonnummer eller mailadress till ordföranden för revisionen i respektive kommun och dels namn och telefonnummer eller mailadress till fullmäktigeordföranden i respektive kommun. Från de förtroendevalda revisorerna fick vi sedan kontakt med de sakkunniga biträdena för respektive kommun. Det visade sig då att en av de sakkunniga var sakkunnigt ansvarig i två av våra valda kommuner. Nackdelen med detta kan vara att vi inte får prata med tre olika sakkunniga biträden och därmed inte får tre olika perspektiv på den sakkunniges roll och del i revisionsprocessen. Men samtidigt tycker vi att det ger oss en fördel då den sakkunnige har lättare att kunna jämföra de två kommuner där hon är sakkunnigt ansvarig, vilket i slutänden kan vara en hjälp för oss.

²⁴ Ibid.

²⁵ Patel, R & Davidson, B, Forskningsmetodikens grunder.

Efter upprepade telefonkontakter med fullmäktigeordföranden i Bjuv kommun, där vi blev uppmanade att höra av oss en annan dag då han var upptagen, fick vi ge upp den intervjun och därmed har vi ett bortfall i studien.

Nedan presenteras kort våra respondenter i varje kommun och deras bakgrund.

Hörby

Susanne Wallmark

Sakkunnig i Hörby kommun och jobbar för KPMG. Utbildad kostekonom och har förutom detta läst kurser inom kommunal ekonomi, förvaltning och politik. Hon har även en bakgrund som både politisk tjänsteman och förtroendevald.

Ulla Ersing

Är revisionens ordförande. Har suttit i revisionen i snart två mandatperioder och har förutom det suttit i fullmäktige, kommunstyrelsen och diverse nämnder. Hon har även jobbat 20 år inom offentlig förvaltning och drivit ett vårdhem.

Göte Andersson

Är fullmäktigeordförande. Har suttit i fullmäktige sedan slutet av 70-talet och har dessutom suttit i kommunstyrelsen och olika nämnder och utskott. Har arbetat som åkare i 40 år och de sista 6 åren som chef.

Eslöv

Lena Larsson

Är ordförande i kommunfullmäktige. Har varit ordförande i snart två mandatperioder och har förutom det suttit i riksdagen, varit kommunalråd och haft en lång rad politiska uppdrag sedan 70-talet. Vid sidan om politiken arbetar hon idag som ansvarig över PRO-Skåne.

Gertrud Melin

Är ordförande i revisionen. Har varit aktiv en lång tid inom politiken och har bland annat suttit i fullmäktige, kommunstyrelsen och varit ordförande i skolstyrelsen. Vid sidan om politiken har hon jobbat som skolbibliotekarie.

Karin Andersson

Sakkunnig och jobbar för Öhrlings PWC. Har tidigare jobbat som redovisningsansvarig inom offentlig sektor.

Bjuv

Hans Larsson

Är ordförande i revisionen. Har varit med i revisionsgruppen sedan 1974. Har kommit in i politiken via fackligt arbete och utbildning. Har jobbat på fabrik i princip hela livet och där haft ett stort fackligt ansvar.

Karin Andersson

Sakkunnig och jobbar för Öhrlings PWC. Har tidigare jobbat som redovisningsansvarig inom offentlig sektor.

2.6 Litteraturstudie

Vi har gått igenom litteratur inom ämnet dels för att ge oss en bakgrund och en förståelse för området och dels för att använda i vår teoretiska referensram. Det är också viktigt för att se om det gjorts liknande studier inom vårt specifika område.²⁶

Internet har utnyttjats i princip för allt vårt sökande av litteratur. Sveriges kommuner och landstings hemsidor har givit oss mycket till bakgrund. Där finns framförallt de studier och den forskning som skett i Sveriges kommuner och landstings regi. Utöver dessa hemsidor har vi utnyttjat en del branschorganisationers hemsidor och en sökmotor på Internet för att hitta tidigare uppsatser som är skrivna inom kommunal revision. I dessa uppsatser har vi fått en hel del tips om tänkbar litteratur inom vårt ämnesområde.

Vi har även utnyttjat Lunds Universitets databaser och Lovisa (Lunds Universitets biblioteks lokala sökkatalog) för sökning efter relevant litteratur. Vi har använt sökord som exempelvis kommun, revision, kommunal revision, municipal audit, agent, intressent och en hel del andra sökord.

2.7 Källkritik

För att bedöma källornas trovärdighet kan man använda tre kriterier: samtidskrav, tendenskritik och beroendekritik. Med samtidskravet menas att källan är tidsmässigt aktuell.²⁷ I vår studie har vi utnyttjat aktuell och uppdaterad information. När det gäller intervjuerna har vi ställt frågor om revisionsprocessen som den ser ut idag och inte för några år sedan. På så sätt har vi försökt att uppfylla samtidskravet. Tendenskritik innebär att källan är opartisk och inte har egna intressen i frågan. Tendensen kan uttrycka sig i val av fakta som presenteras eller i val av olika uttryck.²⁸ Genom att gå till olika källor för information och för att få olika åsikter i ämnet har vi försökt att minimera tendenskritiken. Vid intervjugenomförande har vi ställt liknande frågor till alla respondenter för att få heltäckande information om ämnet och på så sätt balansera källorna och vara tendenskritiska. Det tredje kriteriet, beroendekritik, betyder att källorna är oberoende av varandra och inte återger samma information.²⁹ När det gäller skriftliga källor kan det minimeras genom att jämföra information från flera källor. Muntliga källor är svårare att kontrollera när det gäller oberoendet i och med att ordförande i revisionen, ordförande i fullmäktige och den sakkunnige arbetar inom samma kommun och kan påverkas av varandra. Detta har vi delvis försökt undvika genom att låta respondenterna prata fritt och ställa utvecklande frågor till dem.

Vid intervjuer finns en risk att respondenterna svarar det de tror att intervjuaren vill höra för att göra bra intryck.³⁰ Respondenten kan även påverkas av den speciella situation som råder vid en intervju, såsom miljön, klädsel, kroppsspråk och annat.³¹ Detta fenomen kallas intervjuareffekten. Vi har försökt att minimera denna påverkan dels genom att vi träffat respondenterna på en av dem vald plats där de känt sig trygga. Vi har också som nämnts

²⁶ Denscombe, M, *Forskningshandboken*.

²⁷ Eriksson, L-T, *Att utreda forska och rapportera*.

²⁸ Ibid

²⁹ Ibid

³⁰ Halvorsen, K, *Samhällsvetenskaplig metod*.

³¹ Jacobsen, D, *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*.

tidigare försökt att låta dem prata fritt i så stor mån som möjligt och vi har försökt att visa oss intresserade av deras åsikter och kunskap.

2.8 Validitet och reliabilitet

Validitet i en undersökning innebär frånvaro av systematiska mätfel samt att undersökning mäter det som den är avsedd att mäta.³² Validitetsbegrepp omfattar två andra begrepp som giltighet och relevans. Giltighet betyder överensstämmelse mellan teori och empiri. Relevans innebär att insamlad empiri är relevant för problemformuleringen. Studiens relevans och giltighet går inte riktigt att mäta, därför måste god omdömesförmåga användas vid olika val.³³ Validitet kan dessutom delas upp i inre validitet och yttre validitet. Med inre validitet menas överensstämmelse mellan begrepp och de mätbara definitionerna av begrepp. Yttre validitet betyder överensstämmelse mellan det mätvärde man får när man använder mätbar definition och verkligheten.³⁴ För att nå validitet i undersökningen har vi försökt att välja metod och teori utifrån problemformuleringen. Intervjufrågor till respondenterna har formulerats utifrån studiens syfte.

Med studiens reliabilitet eller tillförlitlighet menas frånvaron av slumpmässiga fel, det vill säga att själva mätningen inte påverkas av vem som utför mätningen eller förhållanden under vilka mätningen sker.³⁵ Reliabilitetsbegreppet innebär att andra forskare ska komma till samma resultat om de använder samma tillvägagångssätt men vid annat tillfälle och på ett annat urval. Studiens reliabilitet kan vara ett stort problem i undersökningar som medför att insamlad data ska tolkas och analyseras.³⁶ Vi har försökt att öka studiens tillförlitlighet genom att gå genom respondenternas svar flera gånger och även att skicka intervjusammanställningar till respondenterna och be de att kontrollera att vi har uppfattat svaren rätt och inte misstolkat informationen. För att undvika feltolkningar har vi intervjuat flera personer inom samma kommun och ställt liknande frågor till alla vilket ger möjlighet att få olika synvinklar på problem som kommer upp.

2.9 Definitioner av begrepp

Vi har valt att här förklara hur vi använder ett par begrepp som är viktiga för förståelsen av den kommunala revision och därmed vår uppsats.

Revisor: Förtroendevald med uppdrag att granska den kommunala verksamheten i nämnder och styrelsen. Väljs av fullmäktige och är deras instrument för att kontrollera så att kommunen sköts och bedrivs i enlighet med fullmäktiges beslut.³⁷ En förtroendevald revisor kan vara politiker på heltid eller ha ett yrke med en annan inriktning. De har med andra ord inte revision som huvudsaklig sysselsättning och har ofta ingen formell utbildning inom revision.³⁸

³² Lundahl, U, Skärvad, P-H, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer.*

³³ Andersen, I, *Den uppenbara verkligheten.*

³⁴ Eriksson, L-T, *Att utreda forska och rapportera.*

³⁵ Lundahl, U, Skärvad P-H *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer.*

³⁶ Eriksson, L-T *Att utreda forska och rapportera.*

³⁷ Svenska kommunförbundet, *God revisionssed i kommunal verksamhet.*

³⁸ Cassel, F *Behovet av kommunal extern revision.*

Sakkunniga: Yrkesverksamma revisorer och professionella som de förtroendevalda revisorerna anlitar som hjälp vid revisionen.³⁹

³⁹ Svenska kommunförbundet, *God revisionssed i kommunal verksamhet*.

3. Referensram

Vår referensram innehåller dels institutionalia för att ge läsaren en förståelse för hur kommunen är uppbyggd. Referensramen innehåller också kommunförbundets modell för revisionsprocessen och teori som skall vara till hjälp i vår analys och diskussion.

3.1 Institutionalialia

3.1.1 Kommunens organisation

I kommunallagen finns en grundläggande struktur och ansvarfördelningen är fastslagen, utöver det har varje kommun möjlighet att själv välja den organisationsstruktur som bäst passar de lokala förhållandena. De kan med andra ord själva i stort sätt välja vilka nämnder som kommunen skall ha och vilka uppgifter dessa nämnder är ansvariga för. Det enda krav i kommunallagen gällande organisatorisk struktur är att kommunfullmäktige utser en kommunstyrelse. Utöver kommunstyrelse skall det finnas en valnämnd och i de kommuner som saknar en överförmyndare skall en överförmyndarnämnd finnas. De två sista kraven framgår av vallagen och föräldrabalken.⁴⁰

Det finns också ett par begränsningar i kommunallagen som inskränker en helt fri nämndeorganisation. En nämnds uppgift kan inte både bestå av att driva en typ av verksamhet och samtidigt ha tillsyn över denna verksamhet. De kan inte heller både ha ett partsintresse och sköta myndighetsutövande inom samma verksamhet.⁴¹

3.1.1.1 Fullmäktige

Fullmäktige är det organ som väljs av de röstberättigade i kommunalvalen som hålls i samband med riksdagsvalen tredje söndagen i september månad vart fjärde år⁴². Fullmäktige väljer sedan ordförande och ledamöter som skall sitta i kommunstyrelsen och de övriga nämnderna. Fullmäktige beslutar i principiella frågor och i frågor av större vikt som t ex budgeten, kommunal skatt och storleken på avgiften för de kommunala tjänsterna. Fullmäktige styr och kontrollerar styrelsen och de andra nämndernas arbeten med hjälp av revisorer som fullmäktige själv utser. Med hjälp av den revisionsberättelse som revisorerna avger beslutar sedan fullmäktige om nämnderna skall beviljas ansvarsfrihet för det arbete de utfört.⁴³

3.1.1.2 Kommunstyrelse och nämnder

I de kommunala nämndernas uppgifter ingår att sköta den löpande förvaltningen, bereda ärenden som skall ligga till grund för kommunfullmäktiges avgörande och verkställa fullmäktiges beslut. Kommunstyrelsen har en samordnande funktion av all kommunal verksamhet. Styrelsen skall även ha uppsikt över de andra nämnderna och de kommunala

⁴⁰ Häggroth, S, Peterson, C-G, *Kommunal kunskap – Så fungerar din kommun.*

⁴¹ Grimlund, B, *Förvaltning i stat, kommun och landsting.*

⁴² Häggroth, S, Peterson, C-G, *Kommunal kunskap – Så fungerar din kommun.*

⁴³ Grimlund, B, *Förvaltning i stat, kommun och landsting.*

företagen. Detta medför inte att de har en överordnad ställning i förhållande till andra nämnder, utom i vissa fall när det gäller budget- och redovisningsfrågor. I övrigt skall styrelsen verkställa de beslut som fullmäktige tar och utföra de uppgifter som åläggs dem.⁴⁴

Nämnderna är ansvariga för att den verksamhet som bedrivs inom deras ansvarsområde följer de riktlinjer och beslut som kommunfullmäktige har beslutat om. Verksamheten skall naturligtvis också följa den gällande lagstiftning som är aktuell inom nämndens ansvarsområde. Nämnden är också ansvarig för att den interna kontrollen och verksamheten i övrigt sköts på ett tillfredställande sätt. Om en kommunal funktion har lagts ut på entreprenad är det nämndens ansvar att kontrollera och att ha uppsikt även över denna verksamhet.⁴⁵

3.1.2 Kommunal revision

Revisorerna väljs som tidigare skrivits av kommunfullmäktige och deras uppdrag sträcker sig över hela mandatperioden som omfattar fyra år. Efter avgiven revisionsberättelse över det fjärde året anses uppdraget avslutat, vilket får konsekvensen att de ofta tillsätts någon månad efter fullmäktige och avslutar sitt uppdrag någon månad efter fullmäktige. Fullmäktige kan påverka hur revisionen skall bedrivas men har inte rätt att påverka revision i sak. Vilket betyder att de kan bestämma om revisorerna skall jobba tillsammans i en samlade revision där hela verksamheten granskas eller om arbetet skall delas upp och varje revisor granskar sin del av den kommunala verksamheten.⁴⁶ Fullmäktige påverkar också revision genom att de ansvarar för att revisorerna får de möjligheter som krävs för att genomföra en revision som lagstiftaren avser. Möjligheterna som påverkar revisionen är antal revisorer som väljs i kommunen, enligt lagen krävs det minst tre stycken. En annan del i att påverka de möjligheter som revisorerna får är att fullmäktige ansvarar för att ge revisorerna de anslag de behöver för att genomföra sin revision.⁴⁷

Anledningen till att fullmäktige ansvarar för revisionens anslag är att fullmäktige inte är en nämnd som skall granskas av revisorerna. På detta sätt undviks en intressekonflikt som skulle kunna uppstå om en nämnd som skall granskas beslutar om granskarnas medel som direkt påverkar granskningens omfattning. Revisionen fungerar inte själv som en nämnd där fullmäktige har annat inflytande än det som nämnts ovan. Revisionen fungerar i stället som flera myndigheter där varje revisor är en självständig myndighet. Detta gör att varje revisor individuellt har rätt att tycka och agera självständigt. Det gör att revisorerna inte behöver vara överens sinsemellan utan de av annan uppfattning kan få den skiljande åsikten noterad i revisionsberättelsen. I revisionsberättelsen ges ett uttalande från revisorernas sida om ansvarsfrihet inför fullmäktiges ansvarsprövning. Hela revisionen är inte bara en väg mot slutmålet som är just ansvarsprövningen. Granskningsarbetet kan också ha ett egenvärde då det kan påverka arbetet och rutiner i de nämnder som granskas. Granskningen skall årligen innefatta all kommunal verksamhet från nämndernas arbete till olika utskott och kommunala företag. Granskningen skall avgöra om verksamheten bedrivs i enlighet med fullmäktiges beslut, om redovisningen är överensstämmer med god redovisningssed och enligt gällande lagar, om den interna kontrollen är tillfredställande och om kommunens verksamhet är ekonomiskt hållbar.⁴⁸

⁴⁴ Häggroth, S, Peterson, C-G, *Kommunal kunskap – Så fungerar din kommun.*

⁴⁵ Ibid.

⁴⁶ Ibid.

⁴⁷ Svenska kommunförbundet & Landstingsförbundet, *Fullmäktige och revisionen.*

⁴⁸ Ibid

3.1.2.1 Förtroendevalda revisorer

För att bli vald till en förtroendepost inom kommunen krävs att du skall ha fyllt 18 år och uppfyller kraven för rösträtt i kommunen. Du får däremot inte vara anställd på en ledande befattning bland personal, i kommunen. Förutom dessa allmänna regler för förtroendeuppdrag finns bestämmelser i kapitel 9 i kommunallagen om val av revisorer. Där framgår att en person som omfattas av jävsreglerna i 6:25 kommunallagen inte är valbar som revisor i kommunen.⁴⁹ Detta då det ställs särskilda krav på oberoende för revisorer⁵⁰. De förtroendevalda revisorerna väljs för att oberoende och sakligt granska och främja den kommunala verksamheten. Deras kompetens består i att de har en politisk och medborgerlig förankring för att avgöra om verksamheten drivs i enlighet med de föreskrifter fullmäktige har beslutat.⁵¹

Fullmäktige väljer förtroendevalda revisorer för en mandatperiod om 4 år, vilken motsvarar andra förtroendeuppdrag i kommunen. Revisorer väljs utifrån partiernas nomineringar. Partiernas syn på revisionen har stor betydelse för vem de nominerar. Krav som ställs på revisionen är oberoende, saklighet och integritet. Dessa krav motiverar partiernas och fullmäktiges val av personer som är lämpliga att välja till revisorer, t ex bör revisorer inte ha alltför många dubbeluppdrag.⁵²

Enligt Kommunallagen får inte den som är ledamot eller suppleant i styrelsen eller är redovisningsskyldig till kommunen eller landstingskommunen vara revisor eller revisorssuppleant. Ledamöter och suppleanter får inte heller delta i val av revisorer eller revisorssuppleanter eller delta i beslut om ansvarsfrihet för verksamheten.⁵³

Enligt 9:2 Kommunallagen ska minst tre ordinarie revisorer och minst tre ersättare väljas, men det är fullmäktige som beslutar om hur många revisorer kommunen skall ha. Statistiken visar att kommunerna har valt att i genomsnitt ha drygt fem ordinarie revisorer medan landstingen och regionerna har drygt sju. I kommunerna är den genomsnittliga ordinarie revisorn en man på 59 år. Endast en femtedel av alla ordinarie revisorer i kommunerna är kvinnor.⁵⁴

Det finns inga särskilda krav på de förtroendevaldas kompetens eller utbildning. Det har tidigare funnits förslag på att en eller flera av de förtroendevalda skulle vara kvalificerade, men motargumenten till dessa förslag har varit att det är svårt att hitta personer som skulle uppfylla dessa krav, särskilt i mindre kommuner.⁵⁵ Enligt kommunallagen skall revisorerna granska styrelsens och övriga nämnders verksamhet med avseende på ändamålsenlighet och ekonomisk förvaltning. Dessutom skall räkenskaperna och den interna kontroll som har utövats inom nämnderna granskas. I kommunallagen stadgas det att revisor har rätt att få de uppgifter och upplysningar som behövs för revisionsarbetet och dessutom får när som helst inventera nämndernas värdehandlingar och ta del av räkenskaper och annat som berör nämndens verksamhet.⁵⁶

⁴⁹ *Kommunallag (1991:900)*.

⁵⁰ Regeringens proposition 1998/99:66, *En stärkt kommunal revision*.

⁵¹ Svenska kommunförbundet & Landstingsförbundet, *God revisionssed i kommunal verksamhet 2002*.

⁵² *Ibid.*

⁵³ *Kommunallag (1991:900)*.

⁵⁴ Svenska kommunförbundet & Landstingsförbundet, *Fullmäktige och revisionen*.

⁵⁵ Lundin, O, *Kommunal revision – en rättslig analys*.

⁵⁶ *Kommunallag (1991:900)*.

De kraven som ställs på revisorernas granskning är objektivitet, effektivitet och kompetens, vilket innebär att revisorerna ska självständigt välja vad ska granskas och granskningens metoder samt självständigt utvärdera resultat och dra slutsatser.⁵⁷

De förtroendevalda väljer själva i vilken utsträckning och med vilken inriktning de kan och vill medverka i eller utföra egen granskningsaktivitet. De är främst aktiva i kommunikationen med den politiska nivån t ex med förtroendevalda i granskade styrelser och nämnder. De förtroendevalda deltar mest i den del av granskningen som består av kontakter och besök hos de granskade samt i andra aktiviteter med inriktning på information och kommunikation. Dessutom har de en löpande kommunikation med de sakkunniga för att hålla sig informerade om granskningens resultat.⁵⁸

3.1.2.2 Sakkunniga biträde.

För att tillfredsställa de krav som ställs på revisionen som numera innefattar både räkenskapsrevision och förvaltningsrevision har de förtroendevalda hjälp av sakkunniga med yrkesmässig revisionskompetens. Enligt kommunallagen ska revisorerna biträdas av sakkunniga i den utsträckning de själva uppskattar behövs. Revisorernas sakkunniga biträden väljs av revisorerna självständigt i den omfattning som behövs för att fullgöra uppdraget i enlighet med bestämmelser och rekommendationer⁵⁹. Den praktiska lösningen ser olika ut i kommunerna. I några större kommuner finns egen anställd sakkunnig personal, som kan kompletteras med externa konsultinsatser. Majoriteten av kommuner anlitar dock externa sakkunniga. Revisorerna är de sakkunnigas uppdragsgivare och styr aktivt de sakkunnigas insatser genom kontrakt och avtal samt löpande kommunikation.⁶⁰

De sakkunniga utför sin granskning i enlighet med den goda revisionsleden i kommunal verksamhet. Dessutom utvecklar de en god revisorssed som avser det yrkesmässiga förhållningssättet till uppdraget. Utöver den goda revisionsleden skall de sakkunniga ha erfarenhet av och kunskaper om den kommunala verksamheten med tyngdpunkt på ekonomi, förvaltning och interna kontroller. Dessa kompetenskrav är viktiga vid upphandling av konsulttjänster eller vid anställning av sakkunniga.⁶¹

Resultat av sakkunnigas granskning sammanfattas i en rapport som överlämnas till revisorerna. Rapporten innehåller sakkunnigas analys, bedömningar och slutsatser och ska inte förändras av revisorerna. Revisorer kan skriva en egen rapport med sina kompletteringar och synpunkter som komplement till de sakkunnigas rapport.⁶²

3.2 Revisionsprocessens modell

Kommunal granskning innebär undersökning och bedömning av kommunal politik, förvaltning, verksamhet och makt- och ansvarsutövning. Kommunal granskning är således ett omfattande begrepp som består av flera delar av vilka kommunal revision är det mest

⁵⁷ Svenska kommunförbundet & Landstingsförbundet, *God revisionsled i kommunal verksamhet 2002*.

⁵⁸ Ibid.

⁵⁹ Ibid.

⁶⁰ Svenska kommunförbundet & Landstingsförbundet, *Fullmäktige och revisionen*.

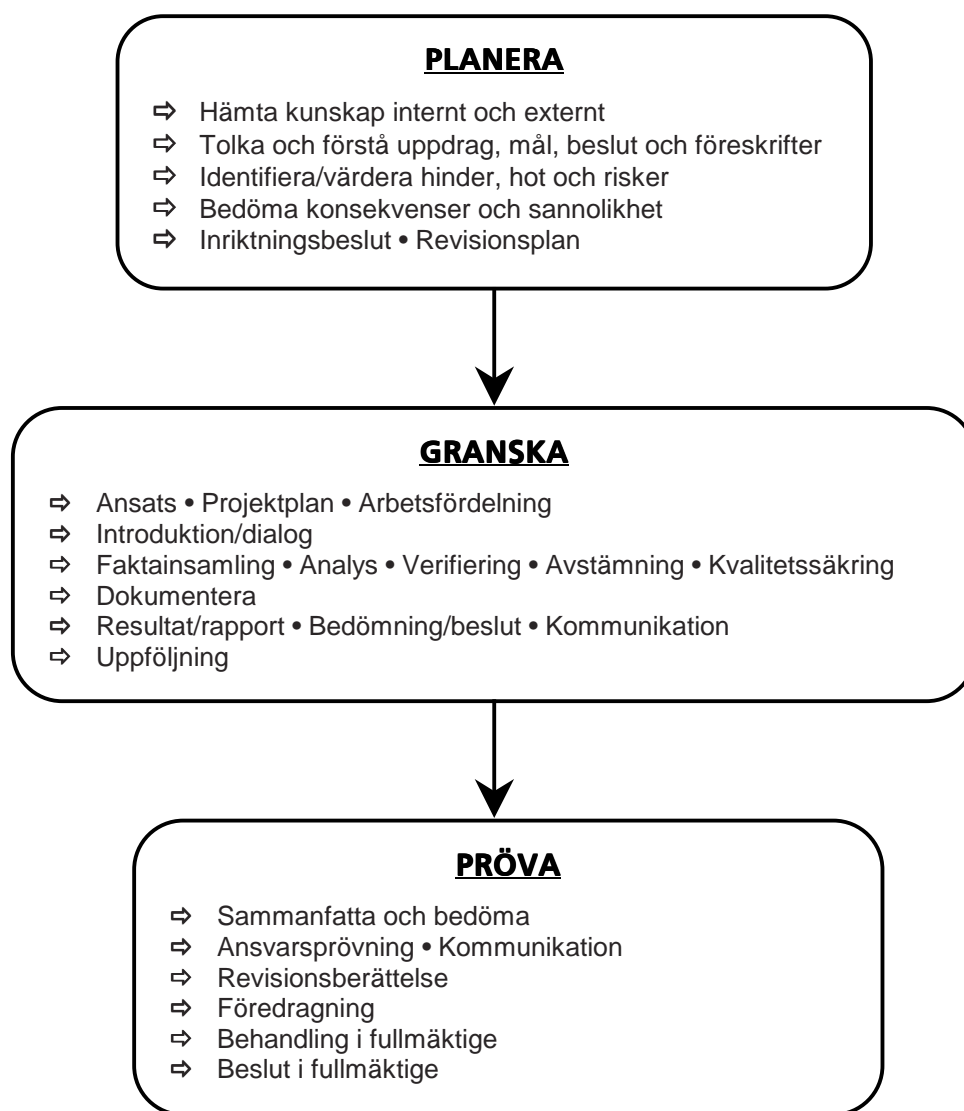
⁶¹ Svenska kommunförbundet & Landstingsförbundet, *God revisionsled i kommunal verksamhet 2002*.

⁶² Ibid.

betydande. Kommunal revision genomförs varje år av förtroendevalda revisorer som i sin tur måste ta hjälp av sakkunniga biträden.⁶³

Revisionsprocessen omfattar hela det arbetet som revisorerna genomför under ett räkenskapsår och består av flera olika steg. Processens olika faser kan vara svåra att åtskilja och kan pågå samtidigt. De tre viktigaste delarna är: planering, granskning och prövning.⁶⁴

FIGUR 2. REVISIONSPROCESSEN



⁶³ Hanberger, A, Khakee, A, Nygren, L, Segerholm, C, *Kommungranskning – utgångspunkter för ett forskningsprojekt*.

⁶⁴ Svenska kommunförbundet & Landstingsförbundet, *God revisionssed i kommunal verksamhet 2002*.

3.2.1 Revisionsplanering

3.2.1.1 Informationsinsamling

För att skaffa nödvändig kunskap, fakta och information följer revisorerna verksamheten under revisionsåret. Kunskaperna anskaffas genom analys av externa och interna faktorer och processer som påverkar verksamheten. Externa faktorer kan vara lagstiftning, befolkningsförändring, utveckling i näringslivet, teknisk utveckling med mera. Interna faktorer är förändringar i politiskt styre, finansiella styrkor och svagheter, verksamhetens ekonomiska resultat, ledningens arbete, den interna kontrollens utförande med mera.⁶⁵ Dessutom måste insamlad information dokumenteras och sparas så att revisorerna sedan kan verifiera insamlad data.⁶⁶

3.2.1.2 Väsentlighets- och riskanalys

Revisorerna har inte möjlighet att granska hela verksamheten ingående, därför måste de välja vad som är viktigast att granska. För att definiera granskningsområdena ställs en rad frågor som: vilka hot eller risker förekommer i verksamheten, vilka svårigheter och hinder som finns, hur stora är riskerna och hur sannolikt att problem kommer att inträffa? Kunskaper om risker och hot kan komma från tidigare erfarenheter och analyser. Vissa verksamhetsområden kan granskas mer omfattande och oftare än andra beroende på hur betydande de är, hur stor ekonomisk skada de kan förorsaka eller hur mycket brister och anmärkningar de har haft tidigare.⁶⁷

Urval av vad som är viktigt att granska sker utifrån väsentlighets- och riskanalys. Risk kan definieras som en *"möjlighet till negativ utveckling eller negativt resultat"* och väsentlighet som *"något som utgör en viktig eller grundläggande del av något"*⁶⁸. Vid revisionsplaneringen ska revisorn tänka på vilka poster som skulle kunna väsentligen påverka redovisning och leda till en felaktig årsredovisning, exempelvis poster som är stora i förhållande till kommunens budget. Risker kan vara interna, det vill säga som har med den interna verksamheten att göra, och externa, det vill säga det som kan påverka verksamheten utifrån. Interna risker som kan nämnas är otydliga befogenheter och rutiner samt revisionsrisker som att exempelvis inte upptäcka felaktiga uppgifter i redovisningen. Externa risker kan exemplifieras med förändringar i arbetsmarknadspolitik eller lagstiftningen. Identifierade risker ska graderas utifrån politiska, ekonomiska, verksamhetsmässiga eller förtroenderelaterade konsekvenser och sannolikhet för att dessa konsekvenser blir verklighet.⁶⁹

3.2.1.3 Revisionsplan

Väsentlighets- och riskanalys sammanfattas i inriktningsbeslut, vilket ger underlag för planering av budget och fördelning av arbetsinsatser. All insamlad information ligger till grund för framställandet av den årliga revisionsplanen.⁷⁰

⁶⁵ Ibid.

⁶⁶ SKYREV, *Revisionsprocessen och de etiska reglerna*.

⁶⁷ Svenska kommunförbundet & Landstingsförbundet, *God revisionsred i kommunal verksamhet 2002*.

⁶⁸ Nordstedts ordbok 1997.

⁶⁹ Svenska kommunförbundet & Landstingsförbundet, *Ta kommandot över risk- och väsentlighetsanalysen!*

⁷⁰ Svenska kommunförbundet & Landstingsförbundet *God revisionsred i kommunal verksamhet 2002*

3.2.2 Granskning

3.2.2.1 Ansats, plan och genomförande

Revisionens syfte är att undersöka om styrelsen och nämnder fullföljer sina åtaganden och sköter sina uppgifter i överensstämmelse med mål, riktlinjer och föreskrifter. Ansatsen är därför att säkerställa att revisionsberättelsen grundar sig på noggrann granskning av alla verksamhetens delar. Utifrån insamlad information, ansatsen och prioriteringar utarbetas en revisionsplan, där väsentliga frågor, granskningsmetoder, resurser och rapporteringsformer preciseras.⁷¹

Det praktiska granskningsarbetet genomförs i stort sätt av de sakkunniga revisorerna, som har nödvändig kompetens och genomför sin granskning i enlighet med god revisions sed. De förtroendevaldas uppgift är att sköta kommunikation med de granskade. Granskning genomförs i form av löpande dialog med de granskade och bygger på analys av insamlade fakta, undersökning av dokumentation som ger underlag för granskningen och revisorns personliga iakttagelser. Observationer, anmärkningar och brister förmedlas löpande så att förbättringsåtgärder kan vidtas av styrelsen eller nämnderna så fort som möjligt.⁷²

3.2.2.2 Resultatrapportering och uppföljning

Det slutliga resultatet som de sakkunniga revisorerna kommit fram till rapporteras till de förtroendevalda revisorerna som tar ställning till rapporten och beslutar hur resultatet kommer att presenteras för fullmäktige, styrelsen, nämnderna och allmänhet. Revisorerna får också ge råd om vad som kan förbättras och på vilket sätt, en sådan rådgivning står inte i strid med revisorns oberoende.

Revisorerna ska dessutom följa upp granskningen. Syfte med uppföljningen är att kontrollera att förbättringsåtgärder vidtagits, föreslagna förändringar genomförts och revisorernas granskning givit tydliga effekter. Resultat av uppföljningar används även som underlag för nästa års risk- och väsentlighets analys.⁷³

3.2.3 Prövning

3.2.3.1 Ansvarsprövning

Revisionsprocessens slutfas är att bedöma om styrelser och nämnder har fullföljt sina uppdrag och kan tillstyrkas ansvarsfrihet för räkenskapsåret. Praxis är relativt utvecklad på detta område och kommunallagen ger ingen direkt förklaring om vad som kan leda till anmärkningar och varningar, därför måste revisorerna göra egna bedömningar och dra egna slutsatser, vilka dock skall vara väl underbyggda och objektiva. Det kan dock nämnas fler situationer som kan leda till anmärkningar och nekad ansvarsfrihet:

⁷¹ Ibid.

⁷² Ibid.

⁷³ Ibid.

- Brister eller avvikelser från mål och riktlinjer fastställda av kommunfullmäktige samt föreskrifter gällande verksamheten.
- Avsaknad av tydlig ledning, uppföljning och kontroll av verksamheten samt tydlig passivitet när det gäller beslutsfattande och praktiska handlingar.
- Immateriell skada, exempelvis om kommunens namn används på ett sätt som har skadat kommunens rykte eller påverkat allmänhetens förtroende för kommunen.
- Ekonomisk skada genom slarv, oaktsamhet eller avsiktlig skada.
- Brottsliga gärningar.
- Upprepade tidigare anmärkningar som inte lett till några förbättringsåtgärder.⁷⁴

3.2.3.2 Revisionsberättelse

Enligt 9 Kapitel 16 § Kommunallagen ska revisionsprocessen avslutas med årlig revisionsberättelse som upprättas av revisorerna och överlämnas till kommunfullmäktige. Revisionsberättelsen ska innehålla en del punkter:

- Redogörelse för revisionsresultat där redovisas också för den genomförda granskningen, revisorernas åsikter och förslag.
- Eventuell kritik och anmärkningar samt grunder till dessa.
- Yttrande om ansvarfrihet tillstyrks eller inte.
- Uttalande om årsredovisningen godkänns eller inte.
- Bilaga med sakkunnigas rapporter.
- Bilaga med lekmannarevisorernas rapporter.⁷⁵

Revisorerna kan även överlämna flera revisionsberättelser till fullmäktige på grund av verksamhetens betydande storlek och komplexitet och därför svårigheter att sammanställa alla insamlade fakta och dokumentation i ett dokument.

3.2.3.3 Behandling i fullmäktige

Revisorernas granskning läggs sedan till grund för fullmäktiges beslut gällande ansvarsfrihet, som kan bli annat än revisorernas bedömning. Revisorernas roll som granskare åt fullmäktige innebär gemensam diskussion gällande ansvarsfrågan och revisorernas deltagande i debatten, men inte revisorernas medverkan i beslutsfattande.⁷⁶ Dessutom ska granskningen bidra till verksamhetens utveckling och förbättring vilket gör det viktigt att revisionens resultat tolkas rätt av alla berörda samt diskuteras och ger upphov till debatt.⁷⁷

⁷⁴ Ibid.

⁷⁵ Svenska kommunförbundet & Landstingsförbundet, *Revisionsberättelse i kommuner och landsting*.

⁷⁶ Svenska kommunförbundet & Landstingsförbundet, *God revisionssed i kommunal verksamhet 2002*.

⁷⁷ SKYREV, *Revisionsprocessen och de etiska reglerna*.

3.3 Teori

3.3.1 Revision och revisionsbegreppet

Ordet ”revision” har sitt ursprung i det latinska ordet *revidere* som betyder att se tillbaka och ger en tidigare bild av revisionens roll som efterhandsgranskning eller uppföljning av verksamheten. Men denna definition ger inte en rättvisande bild av revisions uppgift och innebörd idag.⁷⁸ Revision och särskilt kommunal revision är inte ett enkelt begrepp. Revision kan inte begränsas till efterföljande granskning och kontroll. Det är tydligt att tidigare ekonomiska beslut spelar stor roll och påverkar även organisationens nuvarande verksamhet.⁷⁹

“Public accountability is a phenomenon...it calls for openly declared facts and open debate of them by laymen and their elected representatives” (Normanton, 1971)

3.3.1.1 Revisionens innebörd i den kommunala verksamheten

En huvudman som ger ett uppdrag till en utförare har rätt till insyn i den interna redovisningen och har rätt att kräva återrapportering. Utföraren delegeras rätt att förvalta andras resurser och ska redovisa till huvudmannen hur denne förvaltar resurserna. Huvudmannen ska anlita externa revisorer som kontrollerar och kommenterar redovisningen. En förutsättning för att den externa revisorn gör en bra granskning är en bestämd avgränsning mellan huvudmannen, den som granskar och de granskade.⁸⁰

Revisorn genomför revision med syfte att utvärdera information eller aktivitet. Revisionen kännetecknas av några särskilda drag:

- revision innebär kontroll av räkenskaperna och förvaltningen.
- kontrollen är efterföljande, men kan även vara framåtriktad.
- den som utför revisionen skall ha en oberoende position.
- revisionen ska utföras planmässigt.

Revision kan vara av tre olika typer: företagsrevision, statsrevision och kommunrevision. Samma begrepp används när dessa tre typer av revision diskuteras men det finns väsentliga skillnader mellan dem beroende på verksamhetens syfte. Företagsrevisionen har granskning av räkenskaper och räkenskapernas tillförlitlighet samt granskning av den interna kontrollen som huvudsyfte. Statsrevisionen har granskning av verksamhetens förhållande till politiska beslut som sitt främsta syfte. Den statliga revisionen innebär snarare framåtblickande och syftet är att förbättra förvaltningen till skillnad från företagsrevisionen som innebär bakåtblickande och granskning av möjliga brister och fel som begåtts.⁸¹

Kommunal revision är en blandning mellan statsrevision och företagsrevision. Kommunal revision innebär granskning av räkenskaperna, den interna kontrollen samt granskning av

⁷⁸ Lundin, O, *Kommunal revision – en rättslig analys*.

⁷⁹ Hopwood, A, *Accounting and the Pursuit of Efficiency*.

⁸⁰ Cassel F, *Behovet av kommunal extern revision*.

⁸¹ Lundin, O, *Kommunal revision*.

verksamhetens förhållande till politiska beslut. Utöver detta ingår även granskning av förvaltningens ekonomiska effektivitet och verksamhetens ändamålsenlighet. Till skillnad från statsrevisionen har kommunal revision direkt koppling till revisionsansvar och ansvarsutkrävande för verksamheten. Kommunal revision kännetecknas av både bakåtblickande och framåtblickande, då räkenskapernas granskning är lika viktig som framtida förbättring, rationalisering och effektivisering av verksamheten.⁸²

Kopplingen till ansvarsutkrävande är ett viktigt särdrag för den kommunala revisionen vilket leder till likheter mellan den kommunala revisionen och företagsrevisionen. Revisorer som granskar verksamheten ska bestämma om de granskade kan beviljas ansvarsfriheten för räkenskapsåret. Sedan ska revisorernas uppdragsgivare fatta det avgörande beslutet gällande ansvarsfrihet.⁸³

3.3.1.2 Vad granskas i kommunal revision?

Revision är ett viktigt element av kommunal granskning och kontroll. Oberoende granskning och rapportering ska tillhandahålla trovärdig, objektiv och tillförlitlig information om lokala myndigheternas arbete och prestation. Kommunal revision är ett mycket viktigt instrument för bedömning av kommunala organisationers verksamhet och garanterar att information de lämnar ut är komplett, balanserad och noggrann. Revisionen ska inte endast innebära granskning av räkenskaper och hur finansiella rapporter överensstämmer med redovisningsnormer och regler, men även verksamhetens effektivitet, produktivitet och förvaltning av kommunala resurser.⁸⁴

Kommunal revision är ett vidare begrepp än endast granskning av finansiella rapporter och bör inkludera även en rad andra begrepp. Stewart nämner flera sådana begrepp:

- *Accountability for probity and legality*, vilket innebär att revisionen ska kontrollera att lagar och regler efterföljs och inga tjänstefel begåtts;
- *Process accountability*, vilket handlar om att arbetsresurser och finansiella medel som använts inte överstiger rimliga gränser;
- *Performance accountability*, som innebär att verksamheten är tillfredställande och möter de krav som ställs på den;
- *Programme accountability*, som betyder att verksamheten granskas med hänsyn till utfört arbete och uppfyllda mål;
- *Policy accountability*, vilket innebär kontroll av att verksamheten styrs utifrån kommunens policies och riktlinjer.⁸⁵

Ovannämnda begrepp ingår i ett ramverk som kan användas för att genomföra revision av kommunal verksamhet. Kommunal revision är ett bredare begrepp än företagsrevision och involverar flera nivåer inom en organisation. Ett annat särdrag för kommunal revision är att

⁸² Ibid.

⁸³ Ibid.

⁸⁴ Funkhouser ,M, *Audit functions restores credibility*.

⁸⁵ Stewart, J-D, *The Role of Information in Public Accountability*.

det inte finns några etablerade regler och standarder för granskning av de olika nivåerna i verksamheten.

3.3.1.3 Revisorns uppgift i den kommunala revisionen

Revisorns huvuduppgift är att kontrollera räkenskaper och granska att de följer normer och regler. Uppgiften blir emellertid mycket mer komplicerad när det handlar om kommunal revision. Kommunal revision ska granska verksamheten för att kunna ge allmänheten en trovärdig bild av kommunens verksamhet. Revisorn ska därför inte endast rapportera om räkenskapernas trovärdighet, utan också om verksamhetens effektivitet och överensstämmande med kommunens riktlinjer. Svårigheten med detta är att kommunens riktlinjer och policier oftast är ottydligt definierade och därför är det svårt att granska deras implementering i verksamheten. Kommunala organisationer sätter vanligen som mål att ”använda budget på det bästa möjliga sättet” eller ”tillhandahålla bra service med mindre resurser” vilket kan leda till att revisorn är tvungen att göra en ”*second-guess*” bedömning.⁸⁶

En bra utgångspunkt för revisorer är att granska verksamheten med hänsyn till ekonomisk förvaltning och effektivitet. Revisorn har inte möjlighet att genomföra detaljerad kontroll av varje transaktion och därför måste de förlita sig på organisationens interna kontroll och se till att den fungerar tillfredställande och utan väsentliga brister. Kimmance nämner begrepp ”*value for money*” som granskningens utgångspunkt. Begreppet används för att testa verksamhetens effektivitet. Granskningen kan upptäcka eventuella luckor och brister i de interna kontrollrutinerna och revisorns uppgift är att påpeka möjliga resursförluster som kan uppstå på grund av dessa brister.⁸⁷

Enligt Kimmance kan granskning delas i tre olika stadier:

- *Overall review*, som innebär omfattande analys av vad som karaktäriserar organisationen och vilka problem som finns;
- *Essential tasks*, vilket består av räkenskapernas granskning och finansiell kontroll;
- *Cyclic work*, som innebär en fördjupad granskning av vissa verksamhetsdelar.⁸⁸

Ovannämnda stadier utesluter inte varandra, tvärtom kan de komplettera och stödja varandra.

3.3.1.4 Revision och ansvarsutkrävande

”Demokrati förutsätter ansvarsutkrävande. En skarp granskning och ansvarsprövning stärker förtroendet för den kommunala demokratin.”
(Kommunförbundets kongressmaterial, 2003)

Enligt Hopwood är syftet med kommunal revision att kunna utkräva ansvar från kommunpolitiker. Den kommunala sektorn har samtidigt med den privata sektorn upplevt ökade krav på redovisad information från både staten och medborgare. Informationen skall

⁸⁶ Kimmance, P, *The Widening Scope of Local Government Audit*.

⁸⁷ Ibid.

⁸⁸ Ibid.

vara transparent och ge möjlighet att utkräva ansvar från de politiska makthavarna.⁸⁹ Enligt Stewart måste det finnas en maktrelation mellan den granskade och den som granskar för att kunna utkräva ansvar. Den här relationen kan beskrivas som *bond of accountability* och innebär att de som granskar har rätt att ifrågasätta och debattera presenterad information, göra bedömning och vidta åtgärder som resultat av redovisad information.⁹⁰

Om det inte finns någon maktrelation mellan parterna kan förhållande mellan parterna beskrivas som *link of account*. Detta förhållande kännetecknas av att de som granskar inte har någon makt att utkräva ansvar från de granskade. Den person eller organisation som granskas kan vara objekt för flera olika granskningar, men endast ett fåtal av dessa granskningar kan identifieras som *bond of accountability* och kan leda till ansvarsutkrävande enligt ovanstående definition.⁹¹

I den kommunala verksamheten har de kommunala nämnderna och styrelserna ansvar inför kommunfullmäktige. Revisorer fungerar endast som fullmäktiges instrument för att genomföra granskning av den kommunala verksamheten. De förtroendevalda och de sakkunniga revisorerna granskar verksamheten och sammanställer granskningens resultat i en rapport, som ligger till grund för kommunfullmäktiges beslut om ansvarsfrihet ska beviljas eller nekas. Revisorerna har inte rätt att utkräva ansvar, endast fullmäktige har möjlighet att utkräva ansvar de granskade, vilket leder till en tydlig maktförskjutning till kommunfullmäktige.⁹²

3.3.2 God revisionsssed

All revision skall utföras i enlighet med god revisionsssed, men vad är god revisionsssed? Vad god revisionsssed är finns inte uttryckt i någon lag eller annan skrift fastställd av någon myndighet. Den utvecklas istället med tiden, det ekonomiska klimatet och bygger på de principer och den praxis som råder i en kvalitativ representativ krets av revisorer.⁹³ Genom att den bygger på principer och revisorers föredömliga praxis, undviker den att snabbt bli föråldrad då nya förutsättningar för revisionen uppstår.⁹⁴

Den goda revisionsleden i kommunal verksamhet tar naturligtvis sin utgångspunkt i de förutsättningar och villkor som råder i den kommunala verksamheten. Viktiga och vägledande är också de etiska grundprinciperna. Revisionen är en egen offentlig myndighet och skall därför följa det som föreskrivs i regeringsformen – ”att iaktta saklighet och opartiskhet samt beakta allas likhet inför lagen”⁹⁵ Det är också viktigt för revisorernas trovärdighet att revisionsarbetet sköts objektivt, effektivt och med kompetens. Oberoendet uppehålls genom att revisorerna själva väljer vad de skall granska, hur det skall granskas, vilka sakkunniga de vill ha hjälp av och själva gör analyser och bedömningar. Det är också viktigt att revisorerna när de lämnar råd och rekommendationer är medvetna om och inte agerar i strid med sitt oberoende.⁹⁶

⁸⁹ Hopwood, A, *Accounting and the Pursuit of Efficiency*.

⁹⁰ Stewart J-D, *The Role of Information in Public Accountability*.

⁹¹ Ibid.

⁹² Lundin, O, *Kommunal revision – en rättslig analys*.

⁹³ Svenska kommunförbundet & Landstingsförbundet, *God revisionsssed i kommunal verksamhet 2002*.

⁹⁴ Cassel, F, *Den reviderade revisorsrollen – En ören berättelse*.

⁹⁵ Svenska kommunförbundet & Landstingsförbundet, *God revisionsssed i kommunal verksamhet 2002*.

⁹⁶ Svenska kommunförbundet & Landstingsförbundet, *Fullmäktige och revisionen*.

God revisionssed enligt Cassel innebär att med utgångspunkt i begreppen risk och väsentlighet och yrkesmässiga revisionsmetoder skaffa sig den information som krävs för att göra yttranden som revisor. Men framförallt begreppet välgrundad, vilket betyder att en revision gjord efter god revisionssed ger en garanti för att risken för väsentliga fel i revisorns slutsatser skall vara låg.⁹⁷

3.3.3 Agentteori

Agentteorin eller Principal-agentteorin som den också kallas uppfanns på 60-70-talet i samband med en diskussion kring redovisningens politiska natur⁹⁸⁻⁹⁹. Agentteorin behandlar förhållandet mellan två parter, en uppdragsgivare och en uppdragstagare eller principalen och agenten som de heter i teorin. Principalen anställer agenten för att få ett uppdrag utfört med följderna att beslutande befogenheten förflyttas från principalen till agenten. Principalen förväntar sig att få ett tillskott från verksamheten som agenten styr mot att denne får en belöning för sin prestation.¹⁰⁰ Exempelvis en Vd som skall ha lön för att denne sköter bolagets angelägenheter för aktieägarnas räkning, som förväntar sig ett tillskott via aktieutdelning. Agentförhållande finns på en mängd olika nivåer i en och samma organisation. Vd är agent gentemot aktieägarna men är samtidigt principal i förhållande till sina avdelningschefer. Dessa är i sin tur principaler i förhållande till sina underordnade som då är agenter. Agentteorin gäller inte enbart förhållanden mellan individer utan kan även gälla i relationer mellan verksamheter eller grupper av människor.¹⁰¹

Problemet i detta förhållande är att det finns en inbyggd konflikt mellan principalen och agenten. De vill båda två maximera sin egen nytta, vilket kan bli på bekostnad av den andres nytta.¹⁰² Att maximera sin nytta behöver för agenten inte enbart innebära att få hög lön så hög lön som möjligt eller en saftig bonus. Andra sätt att öka tillfredsställelsen hos agenten kan vara mer och längre ledighet, attraktiv arbetsmiljö, flexibla arbetstider och ett lugnare arbetstempo i förhållandet till ett stressigt arbetstempo.¹⁰³

I princip finns det två sätt för principalen att försöka styra agenten till att arbeta mot samma mål och därmed öka principalens nytta. Antingen kan principalen skaffa sig ett övervakningssystem som kontrollerar agentens handlande. Det andra sättet är att försöka komma överens med agenten om ett resultatbaserat bonussystem som gör att även agentens nytta ökar då resultatet ökar. Det är väldigt svårt att utforma ett bonussystem som tar hänsyn till alla eventualiteter och dessutom kan kostnaden bli väldigt hög.¹⁰⁴ För att ett övervakningssystem skall fungera effektivt måste det finnas någon form av påföljd vid bristande efterlevnad av de regler som gäller för uppdraget. Dessutom måste principalen ha möjlighet att upptäcka svekfullt beteende. Ett tredje sätt att få till en kontrollmekanism är att genom lagstiftning ställa krav på verksamheten. Krav på vilken typ av information som skall

⁹⁷ Cassel, F, *Den reviderade revisorsrollen – En ören berättelse*.

⁹⁸ Artsberg, K, *Redovisningsteori . policy och praxis*.

⁹⁹ Anthony, R-N, Govindarajan V, *Management Control Systems*.

¹⁰⁰ Nygaard, C, *Strategizing – en kontextuell organisationsteori*.

¹⁰¹ Ibid

¹⁰² Diamant, A, *Revisors oberoende – Om den svenska oberoenderegleringens utveckling*.

¹⁰³ Anthony, R-N, Govindarajan V, *Management Control Systems*.

¹⁰⁴ Nilsson, F, Nyman, C & Rapp, B, *Accountability in local government: a principal-agent perspective*.

lämnas till ägarna eller någon annan intressent och att verksamheten skall granskas av en oberoende instans.¹⁰⁵

3.3.4 Legitimitetsteori

Legitimitet är en nödvändig resurs för att ett företag skall kunna fungera tillfredställande. Legitimitet betyder i de här sammanhangen att det råder en överensstämmelse mellan de värderingar och normer som organisationen följer och arbetar efter och de värderingar som råder i det omgivande samhället, eller företagets intressenter om vi så vill. Huruvida en organisation har erhållit legitimitet för sin verksamhet beror av utomståendes bedömning av organisationen. Organisationen får legitimitet för sin verksamhet när utomstående har godkänt och accepterat den legitimerades handlingar, målsättningar och värderingar.¹⁰⁶ Om en verksamhet drivs utan att den erhållit legitimitet från omgivningen kan organisationen komma att straffas genom olika typer av sanktioner.¹⁰⁷

Om en organisation blir av med legitimiteten för sin verksamhet utlöser detta handlingar som syftar till att återvinna legitimiteten. Dessa är oftast verbala förklaringar och motiveringar till ett visst handlande eller något som inträffat. Företaget kan välja en rad olika legitimitetsstrategier för att återfå sin legitimitet, såsom att övertala, upplysa eller distrahera intressenterna och på så sätt återfå legitimitet för sin verksamhet. Verkliga handlingar kostar oftast mycket pengar för organisationen varför de verbala kommunikativa strategierna är vanligast.¹⁰⁸

3.3.4.1 Beethams legitimitetsteori

David Beetham menar att nyckel till att förstå vad legitimitet innebär är av flerdimensionell karaktär. De handlar om tre olika element eller nivåer, vilka inte är alternativ till varandra utan de bidrar allihop för att en verksamhet skall uppnå legitimitet. Hur stor del varje nivå bidrar med till legitimitet varierar beroende på i vilken kontext det handlar om. De tre nivåerna är:

- Den första och mest grundläggande nivån för att bidra till att uppnå legitimitet är att handla i enlighet med de etablerade lagar och regler som existerar. Dessa kan vara formaliserade och nedskrivna som lagtext eller oskrivna och informella konventioner.
- Den andra nivån handlar om att följa lagar och regler inte är tillräckligt för att uppnå full legitimitet. Dessa lagar och regler måste accepteras av både de som beslutat om reglerna och de som skall rätta sig efter dem. Reglerna skall också anses tjäna ett erkänt generellt intresse.
- Den tredje nivån innebär att ett uttryck av samtycke demonstreras genom en handling. Exempelvis genom att svära sin trohet till eller att delta i ett val ger man samtycket till att ett parti tar makten och bidrar därmed till att skapa legitimitet för partiets styre.¹⁰⁹

¹⁰⁵ Diamant, A, *Revisors oberoende – Om den svenska oberoenderegleringens utveckling*.

¹⁰⁶ Ljungdahl, F. Utveckling av miljöredovisning i svenska börsbolag – praxis, begrepp och orsaker (1999)

¹⁰⁷ Deegan, C. *Financial accounting theory (2001)*

¹⁰⁸ Ljungdahl, F. Utveckling av miljöredovisning i svenska börsbolag – praxis, begrepp och orsaker (1999)

¹⁰⁹ Beetham, D. *The legitimation of power (1991)*

3.3.5 Intressentteori

Intressentmodellen har sitt ursprung i jämviktsteorin som uppehåller sig kring de villkor som gäller för att en organisation skall kvarleva. Jämvikt och organisationens överlevnad förutsätter att organisationen klarar av att skapa tillräckligt med belöningar till dess olika intressenter, för att dessa även i fortsättningen är villiga att bidra till organisationens fortsatta verksamhet.¹¹⁰

Intressentmodellen eller intressentteori beskriver det förhållande som finns mellan en organisation och de aktörer som påverkar eller påverkas av verksamheten. Intressenterna kan vara många och ha olika förhållande till organisationen. Några bidrar direkt till organisationens fortlevnad genom att investerar pengar i verksamheten eller arbetar för företaget medan andra påverkas indirekt genom att företagets utsläpp påverkar miljön eller köper företagets produkter. Dessa olika intressenter kan delas in i primära och sekundära intressenter, där de primära i större grad kan påverka organisationen.¹¹¹ Denna indelning tydliggör också att alla intressenter har olika mycket makt i förhållande till företaget. Att uppnå en balans mellan intressenternas motstridiga krav blir en viktig del för organisationens ledning. Vilket betyder att om någon intressent får alltför stort genomslag för sina intressen till nackdel för de andra intressenterna finns en risk att verksamhetens överlevnad hotas.¹¹²

En annan indelning är den i de som har en insats i företaget och de som är ”influencers”. De som har en insats motsvarar de primära intressenterna och ”influencers” således de sekundära intressenterna som påverkar och påverkas men ändå inte är essentiella för organisationens fortlevnad, åtminstone inte på kort sikt. Gruppen ”influencers” består delvis av opinionsbildare och massmedia som har möjlighet att påverka de primära intressenternas, exempelvis investerare, vilja att fortsätta bidra till verksamheten. Vilket kan få till följd att verksamhetens överlevnad kan hotas.¹¹³

3.3.5.1 Revisionens intressenter

Revision har som syfte att tillhandahålla information till intressenter som de inte kan införskaffa själva på grund av verksamhetens komplexitet. Inom den kommunala verksamheten kan flera intressentgrupper identifieras

- Huvudman
- Finansiär
- Medborgare
- Anställda
- Kreditgivare
- Leverantörer, kunder.¹¹⁴

Huvudman eller kommunfullmäktige är revisorernas uppdragsgivare och även den som fattar det slutgiltiga beslutet gällande ansvarsfrihet. Kommunfullmäktige har viss möjlighet att styra revisionen vilket kan utgöra ett problem då en stor del av fullmäktiges ledamöter också är ledamot av en nämnd.

¹¹⁰ Westholm, C-J, *Företagets intressenter och kontrakt*.

¹¹¹ Ljungdahl, F, *Utveckling av miljöredovisning i svenska börsbolag – praxis, begrepp och orsaker*.

¹¹² Westholm, C-J, *Företagets intressenter och kontrakt*.

¹¹³ Ljungdahl, F, *Utveckling av miljöredovisning i svenska börsbolag – praxis, begrepp och orsaker*.

¹¹⁴ Lundin, O, *Kommunal revision – en rättslig analys*.

Staten anses också vara intressent och statens intresse kan indelas i tre delar:

- Medborgarintresset, vilket innebär att staten kontrollerar att medborgarnas intresse inte kränks och att de garanteras en miniminivå i varje kommun
- Finansiärintresset, då statsbidrag till stor del finansierar den kommunala verksamheten
- Statsintresset, vilket innebär att staten kontrollerar den kommunala verksamheten och kommunerna fullgör statens uppdrag.¹¹⁵

Revisionen har flera intressenter, varav fullmäktige är huvudmannen. Revisionen är fullmäktiges instrument för att avgöra om verksamheten sköts utifrån deras riktlinjer och beslut. För medborgarna är revisionen en garanti för att skattepengarna används på ett lämpligt och effektivt sätt i enlighet med god moral och etik. Staten är också en intressent då de är ytterst ansvariga för landets ekonomi. De ansvarar också för att medborgarna får likvärdig service och behandlas likvärdigt oavsett var de bor. Förutom dessa stora intressenter finns det andra som är intresserade av att verksamheten granskas på ett oberoende och kritiskt sätt, t ex leverantörer, anställda och entreprenörer.¹¹⁶

3.4 Referensramens begagnande

Referensramen har vi byggt upp utav tre olika delar; institutionalia, en modell och teori. Vår institutionalia har vi med i första hand för att ge läsaren en bakgrund och en förståelse för hur kommunen och dess revision är uppbyggd. Delar av vår institutionalia och då främst de styckena om revisionen, de förtroendevalda revisorerna och de sakkunniga kommer tillsammans med modellen över revisionsprocessen att ligga till grund för den jämförelse vi gör. En jämförelse mellan hur de förtroendevalda och de sakkunniga jobbar med revisionen i kommunen.

Avsnittet om revisionen och revisionsbegreppet används för att diskutera huruvida den granskning som sker överensstämmer med vad den vetenskapliga litteraturen förordar. I denna del av analysen har vi även användning av modellen över revisionsprocessen. Detta för att avgöra om granskningen håller den kvalitén som Kommunförbundet och den vetenskapliga litteraturen anser att den bör hålla.

Agentteorin nyttjar vi för att analysera de förhållanden som finns till och inom den kommunala revisionen. Revisionen har många intressenter och det viktigt att deras kopplingar och beroendeförhållande klagörs för att kunna avgöra vilken roll den kommunala revisionen har i kommunen och gentemot sina intressenter. Legitimitetsteorin skall hjälpa oss att avgöra om de förtroendevalda och de sakkunniga uppfyller intressenternas krav och därmed har en roll i den kommunala revisionen. Om revisionen uppfyller de krav som gäller för att deras verksamhet skall anses vara legitim, då har de också en roll i den kommunala revisionen. Slutligen skall intressentmodellen eller intressentteori bistå med att avgöra vilken roll de förtroendevalda och de sakkunniga har i förhållande till sina intressenter.

¹¹⁵ Ibid.

¹¹⁶ SOU 2004:107 *Att granska och pröva ansvar i kommuner och landsting*.

4. Empiri

I detta kapitel presenterar vi en sammanställning av de intervjuer vi genomfört. Dessa skall ge en bild av hur revisionsprocessen genomförs i valda kommuner.

4.1 Hörby kommun

4.1.1 Allmänt om revisionen i Hörby kommun

I kommunen har de ökat antalet revisorer den senaste mandatperioden från fyra till fem stycken, samtidigt har revisionens budget minskats med ungefär 5 procent. Revisorn tycker att detta medfört att det blivit svårare att utföra en tillfredställande revision. Utöver det minskade anslaget behöver de nya revisorerna också ersättning för inkomstförlust, vilket inte varit fallet tidigare. Fullmäktiges ordförande berättar att de lyckats sänka revisionens anslag för något år sedan och att de har därefter legat kvar på denna nivå. Fullmäktige tror inte att det är något problem med det sänkta anslaget eftersom revisionen inte har klagat över sänkningen.

Revisorn nämner också att de till revisionsgruppen tillhörande suppleanterna aldrig är med på några möten och förklarar att de bara är till för att hoppa in om någon i revisionsgruppen blir tvungen att överge sitt uppdrag som revisor.

Respondenterna upplever inte att det i kommunen finns något problem angående revisionens oberoende. Revisorn berättar att det i revisionen finns en ledamot som sitter i styrelsen i ett kommunalt bolag, vilket respondenten inte tycker är helt lyckat. Men fullmäktige har givit person i fråga dispens för detta och alla är medvetna om problemet. I nästa mandatperiod kommer detta förhållande att ändras. Revisorn säger också om revisorernas oberoende att; som revisor är man inte socialdemokrat eller moderat eller något annat utan där är vi bara revisorer och inget annat.

Den sakkunnige menar dock att många revisionsgrupper är beroende genom budgetinstrumentet. Detta då de som sitter med och bestämmer om anslagen för budgeten även sitter med i nämnder som granskas av revisionen. Hon berättar att hon hört och sett flera exempel på kommuner där en kritisk revisionsrapport lett till minskade anslag nästkommande år.

4.1.2 Revisionsplanering

4.1.2.1 Informationsinsamling

Här utgår de från en årligen övergripande granskning. I den övergripande granskningen träffas revisionen och en representant för de sakkunniga alla nämnder och styrelsen. De har valt att träffa tjänstemännen för sig och politikerna för sig. I denna granskning går de igenom nämndernas styrning, ledning och den uppföljning som nämnderna utför. Granskarna följer

en, av de sakkunniga, i förväg uppgjord sammanställning av generella risker som finns i kommunen. Den förtroendevalde revisorn uttrycker att det varit väldigt nyttigt att intervjua politiker och tjänstemän var för sig till skillnad från tidigare då de intervjuat politikerna tillsammans med tjänstemännen. När de intervjuat dem tillsammans har det alltid varit tjänstemännen som pratat och politikern som varit tyst, men nu tvingades även politikerna att tänka till över sitt ansvar inom den aktuella nämnden.

4.1.2.2 Väsentlighets- och riskanalys

Den sakkunnige berättar att de gör en risk- och väsentlighetsbedömning över de specifika riskerna som framkommit ifrån den övergripande granskningen. Revisorerna och den sakkunnige går därefter igenom riskerna tillsammans och bestämmer vad som skall prioriteras och därmed granskas. Den förtroendevalde revisorn säger att det var första gången de gjort en så här omfattande risk- och väsentlighetsanalys. Anledningen till att de gjorde en sådan omfattande risk- och väsentlighetsanalys berodde på att många i revisionen var nya och dessutom var de sakkunniga från en ny revisionsbyrå. Det uttrycks också att detta dokument borde tas fram varje ny mandatperiod och revideras eftersom det händer saker hela tiden. Den förtroendevalde revisorn säger att tidigare planeringar i princip har byggt på att följa upp de granskningar som gjorts tidigare. Hon upplever att revisionen är mera på bettet nu än de varit tidigare år.

Den sakkunniga berättar också att de använder sig av en mall för att klassificera risker i kommunen enligt en skala från extrem risk till låg risk. Och deras filosofi är att de måste åtgärda de extrema riskerna och alla högrisker skall bevakas.

4.1.2.3 Revisionsplan

När det gäller revisionsplan säger den sakkunnige att hon ställer kritiska frågor och försöker få revisorerna att diskutera och hjälper dem att inte glömma saker när de formulerar sin revisionsplan. Den sakkunnige poängterar att det är revisorerna som har det slutliga ansvaret men att den sakkunnige är där med sin sakkunskap och driver processen.

I planeringsprocessen görs också en grov ekonomisk uppskattning där de planerar hur mycket resurser som skall läggas på varje del i granskningen. De uttrycker det som så att skall de granska upphandlingsverksamheten för 60 000 kronor, då försöker de diskutera sig fram till hur de ska få ut det mesta av dessa 60 000 kronor.

Respondenterna är helt överens om att fullmäktige inte på något sätt lägger sig i vad som skall granskas. Alla kontakter med fullmäktige sker helt och hållet på revisionens initiativ enligt revisionen. Respondenterna påpekar att revisionen inte har någon hög status i kommunen. Och revisionen tror att fullmäktige har väldigt luddiga begrepp om vad man överhuvudtaget skall ha revisionen till.

4.1.3 Granskning

4.1.3.1 Ansats, plan och genomförande

I den övergripande granskningen jobbar de sakkunniga och revisorerna tillsammans som vi nämnt tidigare. Detta görs ofta i form av intervjuer där den sakkunnige följer en genomtänkt

linje av frågor. Revisorerna sitter med och har möjlighet att ställa kompletterande frågor under intervjuerna. Den sakkunnige påpekar här att revisorerna oftast har lite mera vardagsnära frågor medan den sakkunniges frågor behandlar olika typer av processer och liknande. De mera vardagsnära frågorna lyfter ändå fram nyttiga saker vilket gör dem till ett bra komplement tycker den sakkunnige. Enligt den förtroendevalda revisorn hon ofta med frågor kring sådant de förtroendevalda har läst om i tidningen eller sådant som hon hört från någon. Det kan även röra sig om tips från allmänheten.

Den sakkunnige berättar att revisorerna i denna kommun till skillnad från andra kommuner gör en del granskning på egen hand. Denna granskning handlar mest om granskning av fakturor och andra dokument. Det är en gammal tradition i kommunen som i princip inte förekommer i någon annan kommun. Den förtroendevalda revisorn säger att denna "egna" granskning sker utifrån tips, tidningsinsändare och annat som skvallrar om att något kanske inte är som det skall inom någon del av kommunen.

Revisorn berättar också att revisionen inte bara ser som sin uppgift att kontrollera verksamheten som en polis, som ser till att nämnderna följer de bestämda riktlinjerna till punkt och pricka, utan det är minst lika viktigt att fungera som ett stöd för nämnderna. De försöker därför att komma med påpekanden under granskningens gång så att nämnderna kan förändra vissa saker innan revisionsberättelsen.

4.1.3.2 Resultatrapportering och uppföljning

Enligt den sakkunnige skickas rapporten efter varje granskning till nämnden för faktagranskning och sedan till revisionen. Revisionen får då möjlighet att kommentera och eventuellt komma med förslag på ändringar eller omformuleringar om revisionen så önskar. Den sakkunnige anser att det är viktigt för de sakkunniga att rapporten uppfyller uppdragsgivarens krav, varför de inte har något emot att göra ändringar i rapporten så länge som deras slutsatser inte blir felaktiga. Hon berättar också att revisorerna har möjlighet att ta upp andra saker i ett följebrev som följer med rapporten till revisionens uppdragsgivare. Den sakkunnige säger dock att detta inte sker i kommunen vilket hon tror är en mognadsfråga för revisionen i kommunen. Revisionen tycker att de sakkunnigas rapport oftast stämmer bra överens med revisionens egna åsikter.

Revisionen berättar också att de följer upp de påpekanden de haft tidigare vid något tillfälle varje år då de träffar nämnderna. De säger också att de tycker att det är viktigt att begära in svar från nämnderna då de skickat ut en rapport med förslag på förändringar i nämnden. Detta gör de för att nämnderna hela tiden skall känna pressen på sig att förbättra sig när det behövs. Kommunikationen fungerar bra och de följer ofta våra förslag och tar kritiken på allvar avslutar revisorn.

4.1.4 Prövning

4.1.4.1 Ansvarsprövning

Revisorn berättar att de aldrig har nekat någon nämnd ansvarsfrihet, men att det var nära förra mandatperioden. De valde att endast ta upp det aktuella problemet i revisionsberättelsen för att det skulle komma upp för diskussion i fullmäktige. Den förtroendevalda säger också att det var väldigt tydliga i sin kritik för att det inte skulle bli några missförstånd om vilken nämnd

det handlade om. Enligt revisorerna är ett beslut om ansvarfrihet inget beslut man ta lättvindigt, utan det tas med stor försiktighet.

Revisorn säger också att anledningen till att de inte nekade nämnden ansvarfrihet var att problemet berodde på okunnighet och klantighet och inte var bedrägligt. Samtidigt är hon övertygad om att en anmärkning som tas upp och diskuteras i fullmäktige är minst lika effektiv som att neka ansvarfrihet.

4.1.4.2 Revisionsberättelse

Den sakkunnige berättar att det är hon som skriver ett förslag till revisionsberättelse i slutet av revisionsåret med utgångspunkt i det granskningsarbete som genomförts. Förslaget till revisionsberättelse skickar hon ut till revisionsgruppen och därefter träffas de och gör de ändringar de kommer fram till genom diskussion. Den sakkunnige betonar att det är viktigt att det är revisionens formuleringar som syns då det är de som skall stå för rapporten. Hon berättar att hon försöker att hjälpa till genom att driva diskussionen med kritiska frågor.

4.1.4.3 Behandling i fullmäktige

I kommunen har de en slutrevision där revisorerna och de sakkunniga träffar kommunstyrelsens ordförande, ekonomichefen, fullmäktigeordförande och någon mer. På detta möte avhandlas revisionsberättelsen för det gångna revisionsåret. Den sakkunnige berättar här att hon har synpunkter på detta arbetssätt, då hon tycker att de bör träffa hela fullmäktigepresidiet och inte bara ordföranden. Hon menar att det kan vara bra med en slutdiskussion, men att hon i den här kommunen har en känsla av att kommunstyrelsen ser sig själva som en överstyrelse vilket de i formell mening inte alls är. Men de vill betrakta sig som en sådan och därmed är det kommunstyrelsen som skall ha rapporten enligt dem själva, säger den sakkunnige.

Revisorn berättar att den enda gång det möjligtvis blir någon diskussion om revisionen i fullmäktige är när hon som ordförande lägger fram årsredovisningen. Hon berättar också att hennes framläggning av årsredovisning och revisionsberättelse sker i slutet av mötet då alla är trötta och vill gå hem. Det tar därför ofta inte mer än 30 sekunder att lägga fram rapporten. Hon säger att fullmäktige tycker att denna rapport är historia när den tas upp i fullmäktige och politikerna har redan gjort sina politiska utspel om bokslutet och är därför slutdiskuterade. Fullmäktige håller med om att det är på detta sätt men säger samtidigt att det är så dagordningen ser ut och det går inte att ändra på.

4.1.5 Revision i olika kommuner

Revisorn tror definitivt att revisionen ser olika ut i olika kommuner och hon tror att det främst beror på storleken och ekonomin i kommunen. Hon säger också att om de själva hade haft en större budget skulle de kunna göra så mycket mer. Idag tror hon bara att de skrapar på ytan och att det finns en massa mer som skulle behöva granskas.

Den sakkunnige tror att det var större skillnader tidigare, men de nätverksmöten som hålls för revisorer i kommunen har bidragit till en större homogenitet i revisionen. Där träffas de förtroendevalda revisorerna och diskuterar vilket leder till att goda exempel över hur revisionen arbetar sprids till andra kommuner.

4.2 Eslöv kommun

4.2.1 Allmänt om revisionen i Eslöv kommun

I kommunen finns det åtta ordinarie revisorer i revisionsgruppen och åtta suppleanter. Revisorn berättar att suppleanterna är med på många av mötena som revisionsgruppen håller vilket både tar mycket resurser och dels gör att diskussionen och arbetet blir tungrovt. Anledningen till att de är så många i revisionsgruppen beror på att det för länge sedan beslutades att alla partier skulle vara representerade. På den tiden var revisionsuppdraget en tack för lång och trogen tjänst och ingenting annat. Revisorn uttrycker en förhoppning om att Peter Perssons revisionsutredning, som föreslår att suppleanterna tas bort, får genomslagskraft. Hon säger också att suppleanterna inte bidrar med någonting i arbetet utan bara sitter av tiden och tar sitt arvode. Både revisorn och fullmäktigen berättar att revisionen kommer med ett förslag på hur stor budget de behöver för året och detta förslag godtas i princip alltid. Fullmäktige säger att det anslag som revisionen begär är skäligt och de ger alltid en god motivering ifall de föreslår en höjning av anslaget, varför det inte har funnits någon anledning att säga nej till deras förslag.

Fullmäktigen säger att de i kommunen är väldigt duktiga på att se till att inga beroendeförhållanden uppstår för revisorerna och försöker se till att de inte samtidigt som de är revisorer har uppdrag i styrelsen eller någon nämnd. Den förtroendevalda revisorn säger att det inte är något problem med oberoendet hos revisionen. Hon har inte heller märkt något försök från politikerna att försöka påverka revisionen. Hon jobbar i en liten kommun där hon känner alla vare sig de är socialdemokrater eller moderater och hon poängterar att det inte betyder att hon går i deras ledband utan bara att det medför att de lättare kan prata. Den sakkunnige säger att revisorerna är politiker i ett parti och deras tankar och handlingar färgas av deras övertygelse, men betonar att det inte betyder att de inte är oberoende.

4.2.2 Revisionsplanering

4.2.2.1 Informationsinsamling

Risk- och väsentlighetsanalysen säger den sakkunnige att de baserar på de intervjuer som görs i samband med den övergripande granskningen som blir en del både i planeringen och i granskningen. Den förtroendevalda revisorn säger att de i revisionsgruppen börjar med att göra en omvärldsanalys som baseras på sådant de läser i tidningar och utöver det så pratar de med politiker, tjänstemän och vanligt folk i kommunen.

Fullmäktige berättar att de naturligtvis inte bestämmer vad revisionen skall granska men säger att de när de träffas någon gång per år kan beställa eller föra fram önskemål om något de skulle vilja ha granskat. Hon berättar samtidigt att hon upplever att revisionen lyssnar på fullmäktige och ofta gör det de önskar. Hon betonar att det naturligtvis inte är några orimliga önskemål de har. Revisionen säger att fullmäktige inte påverkar vad som skall granskas och säger att de inte har några synpunkter på det. Hon säger också att det inte verkar finnas något riktigt intresse för vad revisionen gör i kommunen. Däremot kommer tjänstemän och frågar om vi inte kan granska en viss sak eller ger oss tips om vad som bör granskas.

4.2.2.2 Väsentlighets- och riskanalys

Den sakkunnige berättar att planeringsprocessen börjar med att den sakkunnige gör en risk- och väsentlighetsanalys där fokus ligger på omvärldsanalys, nya lagar som kan påverka revisionen, ekonomin, personalförsörjning, ekonomisk hushållning med balanskravet. Den sakkunnige säger att revisorerna bidrar med lokalkännedom om just den aktuella kommunen de jobbar för, vilket är bra eftersom det är de som i slutänden bestämmer vad som skall granskas i kommunen. Men hon medger att hon som sakkunnig har stor inverkan på vad som skall granskas.

4.2.2.3 Revisionsplan

Den förtroendevalde säger att de är revisionen som bestämmer vad som skall granskas men tycker det är bra att diskutera med de sakkunniga då de också sköter revisionen i flera andra kommuner och på så sätt besitter en stor kunskap. Revisorn säger också att de kan komma undan billigare om de låter de sakkunniga göra samma typ av granskning i deras kommun som de sakkunniga har gjort i någon annan kommun. Detta sparar kommunen pengar på då de kan använda samma mall och arbetssätt i deras kommun och de sakkunniga behöver inte lägga tid och pengar på en ny mall.

Revisorn berättar att den sakkunnige efter risk- och väsentlighetsanalysen gör upp en projektplan över vad det kommer att kosta och i vilken omfattning granskningen kommer att ske. Den sakkunnige säger att det naturligtvis inte går att granska hela verksamheten i detalj eftersom resurserna är begränsade. Förutom avgränsningen föreslår även det sakkunniga biträdet vilken metod de skall använda.

4.2.3 Granskning

4.2.3.1 Ansats, plan och genomförande

Den sakkunnige berättar att den övergripande granskningen görs för att uppfylla det krav som finns på att all verksamhet skall granskas årligen, vilket innefattar att granska om huruvida nämnder och styrelsen fullgör sitt uppdrag i enlighet med direktiven från fullmäktige. Hon berättar att fokus ligger på ledning, styrning och uppföljning inom huvudområdena personal, ekonomi, miljö och några till. Den förtroendevalde och den sakkunnige säger att det är i den övergripande granskningen som de förtroendevalda revisorerna framförallt är med och bidrar i själva granskningsarbetet. Revisorn säger att de är med i granskningsarbetet då de har någon form av sakkunskap som gör att de kan bidra. Hon berättar också de ofta är med i första kontakten med nämnden och därefter tar det sakkunniga biträdet över och sköter själva granskningsarbetet. Det här året har de inte hunnit träffa alla nämnder i kommunen och detta beror på att upphandlingen av nya revisionstjänster avslutades sent berättar den sakkunnige.

Granskningsarbetet som revisorerna är med och genomför består framförallt av intervjuer med tjänstemän och politiker i den kommunala förvaltningen berättar den förtroendevalde. Intervjuerna handlar delvis om en uppföljning av tidigare granskningar och det blir en diskussion om hur de hanterat vissa saker som kommit upp och kommer upp.

4.2.3.2 Resultatrapportering och uppföljning

Den sakkunnige berättar att det är de sakkunniga som skriver en rapport på det som granskats, vilken skickas till de berörda nämnderna för faktagranskning innan de skickas till revisionsgruppen via den kundansvarige från revisionsbyrån. Hon berättar också att revisorerna har möjlighet att påverka formuleringar i rapporterna vilket de i kommunen faktiskt gör ibland. Hon tillägger att det varierar mycket hur aktiva revisorerna är när det gäller den biten. Revisorerna skickar sedan rapporten med förslag på förbättringar till nämnderna och kräver samtidigt ett svar från nämnden som rapporten skickats till. Den förtroendevalde säger att om det handlar om större grejer som bör förändras träffar de nämnden igen för att diskutera hur detta problem skall kunna lösas på bästa sätt.

Alla rapporter kommer till mig säger fullmäktigen, som tycker att de är väldigt bra och förslagen på förändringar är oftast vettiga och väl genomtänkta. Revisorerna i kommunen är väldigt kompetenta och duktiga säger fullmäktigen som också vill poängterar att systemet med förtroendevalda revisorer är något bra som bör finnas kvar.

4.2.4 Prövning

4.2.4.1 Ansvarsprövning

Revisorn berättar att de aldrig har nekat någon nämnd ansvarsfrihet men berättar att det varit tveksamma ibland då en nämnd gjort upprepade övertramp. Men då hon upplever att anmärkningar och nekad ansvarsfrihet inte leder någonstans har de ändå friat den nämnden. Hon menar på att man tidigare sett i Sverige att sådana anmärkningar inte leder någon vart och hon tycker sig ha sett en tendens inom fullmäktige att de där röstar partipolitiskt i en sådan fråga. Är det en person från samma parti som sitter och riskerar att inte få ansvarsfrihet då röstar partivännerna för ansvarsfrihet säger hon. Hon säger att för att hon och revisionsgruppen skall rikta en anmärkning eller neka ansvarsfrihet behöver det verktyget vara effektivt. Någon måste få ta ansvaret säger hon.

4.2.4.2 Revisionsberättelse

Revisionsberättelsen skrivs först i ett utkast av den sakkunnige berättar två av respondenterna. Denna rapport diskuterar revisorerna därefter i revisionsgruppen och i kommunen är de aktiva när det gäller att bidra med formuleringar till revisionsberättelsen och kommer med relativt tuffa uttalanden säger den sakkunnige. Hon berättar vidare att det i andra kommuner varierar mycket hur tuffa revisorerna är och hur mycket det engagerar sig i att formulera om berättelsen till att utgöra deras egna ord. Den sakkunnige ändrar sedan revisionsberättelsen så att den överensstämmer med revisionens synpunkter, berättar den förtroendevalde revisorn.

4.2.4.3 Behandling i fullmäktige

Fullmäktigeordförande berättar att revisionen får väldigt dåligt gehör från fullmäktige när revisionen är på ett möte för att informera. Hon säger att hon upplever att ingen i fullmäktige riktigt bryr sig om vad revisionen har att säga och säger samtidigt hon fått signaler från revisionen om att deras närvaro känns överflödigt då inga frågor eller funderingar ventileras. Båda sidor är överens om att det den dåliga kommunikationen skulle kunna vara och kanske

borde vara bättre. Fullmäktige säger att det är någonting som båda förmodligen skulle vinna på.

4.2.5 Revision i olika kommuner

Vad gäller revisionen i betydelsen granskning så tror den sakkunnige att den ser ganska lik ut i olika kommuner. Men när det gäller hur de förtroendevalda jobbar kan det skilja sig åt en del. Ofta skiljer det sig i hur ofta de träffar presidierna och hur avrapporteringen ser ut, säger den sakkunnige. Den förtroendevalda revisorn tror att skillnader finns och att dessa bland annat beror på hur stor kommunen är, men skillnaderna kan också bero på att olika kommuners revisionsgrupper har olika tradition. Hon berättar också att de i kommunen har delat upp rapporterna som skall läsas från olika nämnder och sedan träffas de och återger vad som var viktigt i rapporten för varandra vilket de kanske inte gör i andra kommuner.

4.3 Bjuv kommun

4.3.1 Allmänt om revisionen i Bjuv kommun

I kommunen jobbar fyra stycken förtroendevalda revisorer, berättar den förtroendevalde revisorn. Han berättar också att de i revisionsgruppen inte får det anslag som de skulle vilja ha, men säger samtidigt att det får man ju aldrig. Den förtroendevalde revisorn berättar också att om någonting oväntat inträffar under året som revisionen behöver titta närmare på då kan det finnas möjlighet att få ett tillskott för att granska en specifik del. Han förtäljer som exempel att de för några år sedan gjorde en granskning ihop med Region Skåne som krävde att kommunen sköt till lite mera pengar, vilket de gjorde. Han avslutar med att säga att det är klart att revisionen vill ha mera pengar för granskningsarbetet, men det betyder inte att det resulterar i en bättre granskning än den vi gör idag.

Den förtroendevalda revisorn berättar att de in revisionsgrupp inte sitter med några suppleanter som deltar i vare sig möten eller i någon del av granskningen. Han säger också att de fyra som nu sitter med i revisionsgruppen utgör ett bra gäng. Han upplever att det inte finns några problem med att ha en oberoende ställning som revisor. En av revisorerna sitter med i en nämnd, vilken denne revisor naturligtvis inte får vara med och granska. Han berättar vidare att de övriga tre inte är speciellt aktiva politiskt, men säger samtidigt att en av de tre sitter som ordförande för ett parti i kommunen. Och just han som är ordförande lokalt för ett parti kan diskutera för partiets ståndpunkt ibland. Men det är inget större problem avslutar revisorn.

4.3.2 Revisionsplanering

4.3.2.1 Informationsinsamling

Revisorn berättar att den övergripande granskningen som de gör året innan planeringen ligger till grund för vad som skall tittas närmare på innevarande år. Den sakkunnige säger att

förutom intervjuerna vid den övergripande granskningen grundar sig planeringen på dokumentstudier och den kunskap revisorerna har lokalt.

Revisorn påpekar också att han tycker att det är viktigt att revisionsgruppen också tar hänsyn till vad fullmäktige tycker är väsentligt att granska. De brukar diskutera vad som bör granskas i samband med att de förhandlar och diskuterar om budgeten för kommande års granskning. Fullmäktige kommer med förslag på vad som skall granskas och vi gör den granskning som är möjlig.

4.3.2.2 Väsentlighets- och riskanalys

Den sakkunnige berättar att de gör en risk- och väsentlighetsanalys som ligger till grund för en treårig planering över vad som skall granskas. Det första året mera specificerat och de två följande åren något mera preliminärt. Fokus ligger på omvärldsanalys, nya lagar, ekonomi och ekonomisk hushållning säger den sakkunnige. Risk- och väsentlighetsanalysen reviderar vi varje ny mandatperiod ibland oftare säger den sakkunnige.

4.3.2.3 Revisionsplan

Den sakkunnige gör sedan en projektplan som sedan diskuteras med revisionsgruppen. Här blir det en förhandling där vi kan pruta lite och får göra en del bedömningar och överväganden, säger den sakkunnige revisorn. Han säger att de skall granska all verksamhet varje år och inte som det var förr, då man kanske granskade ungefär hälften av verksamheten under en mandatperiod. Det är vi i revisionsgruppen som bestämmer vad som skall granskas men vi tar besluten om vad som skall granskas tillsammans med de sakkunniga, säger den förtroendevalde revisorn.

4.3.3 Granskning

4.3.3.1 Ansats, plan och genomförande

Granskningen består dels av en övergripande granskning där fokus ligger på ledning, styrning och uppföljning inom ett par områden, och dels på granskning i projektform berättar den sakkunnige. I den övergripande granskningen som också fungerar som underlag för planeringen för kommande år är vi med och intervjuar säger revisorn. När det gäller projektgranskningen är det specialister från de sakkunnigas håll som sköter arbetet och sedan skriver en rapport. Om vi skulle vara engagerade i det också skulle det bli en heltidstjänst, säger den förtroendevalda revisorn.

4.3.3.2 Resultatrapportering och uppföljning

Rapporterna skickas till nämnderna för faktagenomgång för att undvika missförstånd och uppenbara sakfel. Därefter skickas de till den huvudansvarige hos de sakkunniga innan den skickas till de förtroendevalda revisorerna. Revisorerna får sedan titta på den och komma med förslag på förändringar eller omformuleringar säger den sakkunnige. Den förtroendevalde säger att de tittar på rapporten som de sakkunniga skrivit för att få en sammanfattning och för att se så att de förtroendevaldas och de sakkunnigas uppfattning stämmer överens. Den förtroendevalda säger sedan att de gör en del ändringar innan rapporten med förslag på förändringar skickas till nämnderna, fullmäktige och styrelsen. Han berättar också att de

kräver in svar från nämnden på de påpekanden som revisorerna och detta följer revisorerna bland annat upp vid den övergripande granskning då de träffar nämnden. Den sakkunnige håller inte riktigt med om att revisorerna i kommunen kommer med förslag på förändringar i deras granskningsrapporter utan säger att de oftast är nöjda med rapporten som den är.

4.3.4 Prövning

4.3.4.1 Ansvarsprövning

Den förtroendevalde berättar att de aldrig nekat ansvarsfrihet under den tiden han suttit i revisionsgruppen och tillägger att det ändå är verkningslöst att neka ansvarsfrihet. Han säger att det finns andra åtgärder som fungerar bättre. De har i revisionsgruppen diskuterat och funderat på att neka ansvarsfrihet någon gång, men eftersom fullmäktige ändå har det slutliga avgörandet i sin hand är det bättre att exempelvis ge en anmärkning. Han menar på att om de ger en nämnd en anmärkning så kommer det snart ut i tidningarna och då blir det debatt. Debatten bidrar till att saker och ting händer i kommunen. Då sker det förändringar, säger den förtroendevalde.

4.3.4.2 Revisionsberättelse

Den förtroendevalde berättar att de utifrån de granskningsrapporter som de tagit del av under året skriver en revisionsberättelse och han säger att de sakkunniga skriver sin egen rapport. Han säger också att de i sin rapport är tuffare och mera kritiska än vad de sakkunnigas rapport är. Han tror att det beror på att de vill ha jobbet kvar, men samtidigt säger han att de nog bör vara försiktiga det handlar ju om allvarliga saker. Enligt den sakkunnige skriver hon ett förslag på en revisionsberättelse som hon sedan diskuterar med revisionsgruppen. Och i den här kommunen tycker hon inte att de är så aktiva på den fronten och brukar godta hennes revisionsberättelse utan några större förändringar.

4.3.5 Revision i olika kommuner

Den förtroendevalde revisorn tror att revisionen ser olika ut i olika kommuner. Han tror att storleken är en avgörande faktor för hur revisionen fungerar. I kommunen har de delat upp revisionsarbetet i olika delar så att en revisor är ansvarig för exempelvis den sociala sidan och någon annan är ansvarig för skola och så vidare. Men han poängterar att alla är ansvariga för vad de till slut skriver ner i revisionsberättelsen.

Han säger sig också tro att val av revisionsbyrå kan avgöra hur granskningen kommer att se ut i kommunen. Under en period när deras revisionsbyrå hade en annan kommun i samma klass kunde de förhandla om att göra samma granskning i båda kommunerna och på så sätt få de köpta tjänsterna billigare. Detta eftersom revisionsbyrå då kunde spara in på förberedelsestider och en del annat administrativt. Han tror också att revisionsbyråerna som har hand om flera kommuner tar med sig förslag och saker de snappat upp i en kommun till en annan vilket resulterar i att granskningen blir likvärdig.

Den sakkunnige säger också att det finns olikheter i kommunerna framförallt i hur de förtroendevalda jobbar och hur mycket tid de lägger ner på olika aktiviteter. I den här kommunen är de aktiva när det gäller att vara uti i nämnder på studiebesök, medan de är

sämre på att vara aktiva när det gäller att formulera en revisionsberättelse. Hur ofta revisorerna träffar nämnder och olika presidier varierar nog också säger den sakkunnige.

4.4 Sammanfattning

	Förtroendevalda i Hörby	Sakkunniga i Hörby	Förtroendevalda i Eslöv	Sakkunniga i Eslöv	Förtroendevalda i Bjuv	Sakkunniga i Bjuv
Planering	Insamling av kunskap genom intervjuer. Genomgång av riskerna tillsammans med sakkunniga. Framställande av revisionsplanen tillsammans med sakkunniga.	Gör risk- och väsentlighetsbedömning. Klassificering av risker med hjälp av mallar. Hjälp med framställning av revisionsplan, sakkunniga är med och driver processen.	Genomför omvärldsanalys genom att läsa lokala tidningar, prata med kommunens invånare. Fullmäktige kan framföra önskemål gällande granskningen.	Gör risk- och väsentlighetsbedömning. Gör en projektplan över granskningens omfattning och kostnader. Föreslår avgränsningar och metoder.	Granskningen året innan ligger till grund för planeringen. Fullmäktiges synpunkter gällande granskning tas i beaktande.	Gör en treårig plan utifrån risk- och väsentlighetsanalysen. Gör en projektplan.
Granskning	Den övergripande granskningen görs tillsammans med sakkunniga. Bidrar med lokalkännedom. Gör granskning av fakturor och andra dokument.	Genomför granskning av räkenskaperna. Rapporter skickas till nämnder och sedan till förtroendevalda för slutlig genomgång.	Förtroendevalda är med i den övergripande granskningen. Sköter kontakter med nämnder. Skickar rapport med förslag på förbättringar till nämnder	Genomför granskning av räkenskaperna. Skriver rapport som skickas för faktagranskning och sedan till revisionsgruppen.	Gör övergripande granskning tillsammans med de sakkunniga där fokus ligger på styrning och ledning.	Genomför den övergripande granskning, projektgranskning och skriver rapport som skickas till nämnder och förtroendevalda.
Prövning	Går genom revisionsberättelse, kommer med förslag till ändringar. Har aldrig nekat ansvarsfrihet för nämnder eller styrelser i kommunen. Framläggning av årsredovisningen och revisionsberättelse.	Skriver ett förslag till revisionsberättelse som skickas till förtroendevalda. Deltar i slutrevisionen med förtroendevalda och fullmäktigeordförande.	Har aldrig nekat ansvarsfrihet, upplever att anmärkningar och nekad ansvarsfrihet har ingen effekt. Upplever att kommunikationen mellan revisionen och fullmäktige fungerar dåligt.	Formulerar revisionsberättelse som skickas till förtroendevalda.	Har aldrig nekat ansvarsfrihet, upplever att det är verkningslöst att göra det. Anser att anmärkning fungerar bättre.	Formulerar revisionsberättelse som därefter diskuteras med revisionsgruppen.

5. Analys

I analysen görs först en jämförelse mellan hur de förtroendevalda och de sakkunniga arbetar med revisionsprocessen. I denna del analyserar vi också hur väl revisionens arbete överensstämmer dels med de lagar och rekommendationer som finns och dels vår teori om hur granskningen bör göras. Del två i analysen där använder vi oss av agentteori, legitimitetsteori och intressenteori för att analysera den roll de förtroendevalda och de sakkunniga har i den kommunala revisionen.

5.1 Allmänt om revisionen

5.1.1 Revisionsgruppen och revisionsanslag

Antalet revisorer i valda kommuner varierar mellan fyra och åtta vilket är förenligt med kommunallagen som säger att minst tre ordinarie revisorer och minst tre ersättare ska väljas. Dessutom finns det ett antal suppleanter i varje kommun, som inte behöver vara närvarande vid revisionens möten. Representanterna för de tre kommunerna är överens om att suppleanterna inte bidrar i någon utsträckning till revisionsarbetet och därmed inte behövs. Dels kostar det mycket extra pengar att betala arvoden till suppleanter och dels blir arbetet och beslutsprocesserna tungrodda när dessa ändå närvarar vid revisionens möte. Revisionsutredning som Peter Persson har genomfört föreslår att suppleanterna i revisionsgrupperna tas bort vilket ligger helt i linje med våra respondenters åsikter.

Ingen av de intervjuade förtroendevalda revisorerna har någon formell ekonomisk utbildning, men alla har gått någon eller några kurser som kommunen eller de sakkunniga har arrangerat. Enligt lagen finns det inga särskilda krav på de förtroendevaldas kompetens eller utbildning. Det har framförts en del kritik gällande de förtroendevaldas brist på formell utbildning och det har funnits förslag på att en eller flera av de förtroendevalda skulle ha en kvalificerad utbildning. För närvarande finns det dock inga planer på att ändra lagstiftningen på den punkten vad vi vet.

De sakkunniga som anlitas i alla tre undersökta kommuner arbetar som externa konsulter åt revisorerna. Ingen av de undersökta kommunerna har någon egen anställd sakkunnig personal, vilket förmodligen beror på de undersökta kommunernas storlek. Små kommuner har förmodligen inte de resurser som krävs för att kunna ha egna sakkunniga anställda.

I alla kommuner är det fullmäktige som har ansvaret för att tilldela revisionen deras anslag, vilket är förenligt med gällande regler om att fullmäktige ansvarar för att ge revisorerna anslag som behövs för att genomföra revision. Skälet till att fullmäktige ansvarar för revisionens anslag är att undvika en konflikt som skulle kunna uppstå om en nämnd som skall granskas beslutar om granskarnas medel. Men en av de sakkunniga uttryckte en oro över att det i mindre kommuner ofta förekommer att samma personer som sitter med i fullmäktige och bestämmer revisionens anslag även sitter i olika nämnder. Vilket skulle kunna innebära att det oberoende som anses så viktigt i alla regler och rekommendationer åsidosätts.

Revisionen i de olika kommunerna skiljer sig åt i hur de själva upplever att de kan påverka det anslag de får. Respondenter i en av kommunerna är nöjda med de anslag de får, samtidigt som respondenterna i två andra kommuner uttrycker klart att de behöver mer i anslag. Samtidigt anser fullmäktigeordförande i en av dessa kommuner att revisionen är nöjd med revisionsanslaget, vilket kan förklaras med dålig kommunikation mellan fullmäktige och revisionsgruppen och även att revision inte har någon högre status i kommunen.

5.2 Revisionsplanering

5.2.1 Informationsinsamling

Utifrån modellen om revisionsprocessen skall revisionen följa verksamheten under året för att skaffa den information och kunskap som behövs för att kunna göra en bra revision. Det framgår ifrån respondenternas svar att det är den övergripande granskningen året innan som ligger till grund för planeringen innevarande år i alla tre kommunerna. Lagen har dock inga klara regler för vilka uppgifter de förtroendevalda och vilka uppgifter de sakkunniga har på det här stadiet i revisionsprocessen.

Enligt de förtroendevalda bidrar de främst med lokal kunskap och med att samla in information. Insamling av information sker via intervjuer med politiker och tjänstemän från de olika nämnderna, dokumentstudier och annan lokal information som de förtroendevalda får fram genom att läsa tidningar, tips från allmänheten eller tips från tjänstemän inom den kommunala förvaltningen. De sakkunniga har också påpekat att de förtroendevalda framförallt bidrar med lokal kunskap och genom att ställa lite mera vardagsnära frågor.

Enligt våra respondenter är de sakkunnigas roll i den här fasen av revisionsprocessen främst att ge råd och stöd till de förtroendevalda om det behövs. Enligt de sakkunniga gör de en del planering i det här stadiet som grundas på dokumentstudier och den lokala kunskap som förtroendevalda besitter. Dessutom framgår det från respondenternas svar att det är de sakkunniga som har huvudansvaret och styr samtalet i en den övergripande granskningen som också är en viktig del i informationsinsamlingen.

5.2.2 Väsentlighets- och riskanalys

Enligt våra respondenter är väsentlighets- och riskanalys där fokus ligger på omvärldsanalys, nya lagar som kan påverka revisionen, ekonomin, personalförsörjning, ekonomisk hushållning med balanskravet en viktig del av revisionsprocessen. Vilket stämmer överens med Kommunförbundets anvisningar och regler.

I den här fasen av revisionsprocessen bidrar de förtroendevalda främst med lokalkännedom om just den aktuella kommunen de jobbar för. Det framgår dock från respondenternas svar att det är de sakkunniga som har störst inflytande över väsentlighets- och riskanalysen. I två av utvalda kommuner gör de sakkunniga risk- och väsentlighetsanalysen själva. I en av kommunerna gör den sakkunnige analysen själv i förstäläget och därefter sitter hon tillsammans med förtroendevalda och diskuterar riskerna och bestämmer vad som är viktigast att granska. De sakkunniga använder sig ofta av en mall för att klassificera risker i en skala från extrem risk till låg risk, där extrema riskerna ska åtgärdas och alla högrisker skall

bevakas. Dessutom använder de sakkunniga oftast samma mall i flera kommuner för att spara resurser.

5.2.3 Revisionsplan

Utifrån modellen av revisionsprocessen ska revisionsplan vara en produkt av den väsentlighets- och riskanalys som gjorts i kommunen och dessutom ska grundas på insamlad information. Enligt de sakkunniga i våra kommuner är det viktigt att revisionsplanen är en produkt av vad förtroendevalda tycker skall granskas i kommunen och det är revisorerna som skall bestämma vad som är viktigt att granska.

Enligt flera av respondenterna är det dock de sakkunniga som driver processen och även gör en revisionsplan som sedan diskuteras med förtroendevalda. I alla tre kommuner gör de sakkunniga en projektplan över revisionens omfattning och kostnader. Sedan har de förtroendevalda en möjlighet att diskutera och omförhandla planen. Vår uppfattning är dock att planen i stort är klar och att de förtroendevalda inte brukar göra några större förändringar i den när de sätter sig och förhandlar med de sakkunniga.

5.3 Granskning

5.3.1 Ansats, plan och genomförande

Enligt Kommunförbundets regler ska kommunal verksamhet granskas noggrant årligen. Det är dock tveksamt enligt våra respondenter om en sådan omfattande och noggrann granskning sker varje år i de undersökta kommunerna. Enligt teorin kan granskningen delas i tre olika stadier: omfattande analys av vad som karaktäriserar organisationen och de problem som finns, räkenskapernas granskning och finansiell kontroll samt fördjupad granskning av vissa verksamhetsdelar. I vår undersökning fann vi att räkenskapernas granskning och fördjupad granskning av vissa nämnder sker varje år i kommunerna, samtidigt som en omfattande analys sker ungefär vårt tredje eller fjärde år på grund av begränsade resurser. Det sker en övergripande granskning varje år som innefattar hela verksamheten, men denna granskning bottenade inte årligen i en risk- och väsentlighets analys som vore optimalt.

Enligt teorin ska kommunal revision innehålla kontroll att lagar och regler efterföljs, granskning att använda resurser inte överstiger rimliga gränser och att verksamheten är tillfredställande och styrs utifrån kommunens policies samt att verksamhetens mål uppfylls. De förtroendevalda revisorerna som vi intervjuat granskar främst måloppfyllelse och att verksamheten fungerar tillfredställande. Det granskas genom intervjuer med nämnder och styrelsen. Detta stämmer överens med riktlinjer som anges för kommunal revision som säger att de förtroendevalda ska främst sköta kommunikation med den politiska nivån t ex med förtroendevalda i granskade styrelser och nämnder. I en av undersökta kommunerna deltar de förtroendevalda också i dokument- och fakturagranskning, om än i något mindre utsträckning. Det finns inga tydliga regler när det gäller de förtroendevaldas deltagande i granskning, vilket innebär att de själva väljer i vilken utsträckning och med vilken inriktning de kan och vill medverka i granskningen.

De sakkunniga sköter den största delen av granskningen som innebär räkenskapsgranskning och kontroll att lagar efterföljs på grund av att de besitter nödvändig kunskap och har den utbildning som krävs. De sakkunniga granskar den kommunala verksamheten utifrån gällande regler och normer och den goda revisionsleden.

5.3.2 Resultatrapportering och uppföljning

Enligt gällande normer skapar de sakkunniga en skriftlig slutrapport som överlämnas till revisorerna. De förtroendevalda revisorerna tar ställning till rapporten och beslutar hur resultatet kommer att presenteras för fullmäktige, styrelsen, nämnderna och allmänhet. Revisorernas eventuella kompletteringar ska formuleras som komplement till de sakkunnigas rapport.

Enligt de sakkunniga i alla tre kommuner sammanställs rapporterna och skickas till nämnderna för faktagranskning och sedan till de förtroendevalda. De sakkunniga i två av kommunerna påpekar emellertid att det sällan händer att de förtroendevalda revisorerna kommer med förslag på förändringar i granskningsrapporten eller skickar med en bilaga med egna iakttagelser. I en av kommunerna däremot brukar revisorerna vara mer aktiva och komma med synpunkter och förslag, vilket bidrar till att ta tillvara den specifika kommunens intresse.

5.4 Prövning

5.4.1 Ansvarsprövning

Revisionsprocessen avslutas med värdering av styrelsernas och nämndernas arbete under det gångna året och hur de fullföljt sina uppdrag. I den här fasen av revisionsprocessen har förtroendevalda en viktig roll. De ska göra en bedömning om nämnderna kan tillstyrkas ansvarsfrihet för räkenskapsåret. Enligt statistiken händer det dock väldigt sällan att revisorerna nekar någon nämnd ansvarsfrihet. Och så verkar läget vara även i de tre kommunerna vi tittat närmare på. Ingen av de ordförandena som sitter i revisionen i respektive kommun har varit med om att neka en nämnd ansvarsfrihet. Det har dock funnits tillfällen då de allvarligt diskuterat det. Flera av respondenterna poängterar att nekad ansvarsfrihet är verkningslöst, eftersom det är fullmäktige som beslutar om ansvarsfriheten och enligt respondenterna tenderar röstningen att bli partipolitisk. Det har funnits en del kritik kring detta och vår undersökning visar att kritiken är befogad då revisorerna själva anser att systemet där fullmäktige granskar sina egna partikamrater inte fungerar. Stewart menar att det måste finnas en maktrelation mellan de som granskar och de som granskas för att ansvar skall kunna utkrävas, vilket det inte gör i detta fall och därmed blir ansvarsprövningen ofta verkningslös. Två av de intervjuade förtroendevalda anser också att en anmärkning eller ett påpekande i revisionsberättelsen är effektivare för att få till en förändring. De anser att en anmärkning i högre grad leder till diskussion i fullmäktige och i media, vilket då kan resultera i någon form av handling som förhoppningsvis löser problemet.

5.4.2 Revisionsberättelse

Enligt gällande normer avslutas revisionsprocessen med en årlig revisionsberättelse som upprättas av revisorerna och som överlämnas till kommunfullmäktige. Sakkunniga i alla tre kommuner berättar att de skriver ett förslag till revisionsberättelse som de sedan diskuterar med revisionsgrupperna i de olika kommunerna. Enligt gällande regler ska revisionsberättelsen bland annat innehålla en redogörelse för revisorernas åsikter och förslag. Men enligt de sakkunniga varierar det i vilken grad de förtroendevalda revisorerna försöker påverka revisionsberättelsen. Det som avgör hur mycket de förtroendevalda deltar i diskussionen är graden av engagemang enligt de sakkunniga.

5.4.3 Behandling i fullmäktige

Enligt gällande normer ska revisorernas granskning läggas till grund för fullmäktiges beslut gällande ansvarsfrihet. I teorikapitlet har nämnts att revisionsansvar finns i tre former. Den första är att fullmäktige har möjlighet att vägra ansvarsfrihet vilket inte betyder några rättsliga konsekvenser för de granskade utan snarare uppmärksamhet i media och politiska konsekvenser. Den andra och den tredje formen är att skilja de granskade från uppdraget samt utkräva skadestånd vilket innebär rättsliga konsekvenser och kan prövas i domstolen. Det är dock ytterst sällan en sådan situation uppstår i praktiken då fullmäktige utkräver ansvar från de granskade i någon av dessa former. Kommuner som vi har studerat motsäger inte heller detta och har aldrig varit med om något liknande.

I den här fasen av revisionsprocessen deltar oftast inte de sakkunniga, men däremot har de förtroendevalda en framträdande roll. I alla undersökta kommuner har de förtroendevalda ett möte med fullmäktige där de lägger fram revisionsberättelse. Däremot i en av kommunerna deltar både de förtroendevalda och de sakkunniga i en slutrevision tillsammans med kommunstyrelsens ordförande, ekonomichefen och fullmäktigeordförande. Enligt riktlinjer för kommunal revision innebär revisorernas roll gemensam diskussion med fullmäktige gällande ansvarsfrågan. Som det var påpekat i teorikapitlet har inte revisorerna rätt att utkräva ansvar utan fungerar som instrument som hjälper fullmäktige att genomföra granskning. Det är endast fullmäktige som har möjlighet att utkräva ansvar av de granskade genom att till exempel vägra ansvarsfrihet, vilket leder till en tydlig maktförskjutning till kommunfullmäktige. Enligt kommunförbundets normer och regler ska revisorernas slutsatser ligga till grund för fullmäktiges beslut gällande ansvarsutkrävande från de kommunala styrelser och nämnder. Samtliga intervjuade revisorer påpekade dock att fullmäktige inte visar något större intresse för resultat av deras granskning och deras slutsatser, vilket strider mot riktlinjerna.

5.5 Revisionens oberoende

Ingen av respondenterna upplever att det finns några problem med förtroendevaldas oberoende trots att revisorerna är politiker i ett parti och deras tankar och handlingar kan påverkas av detta. För att garantera förtroendevaldas oberoende försöker kommunernas ledning att undvika situationer där revisorernas handlingar kan påverkas genom att se till att revisorerna inte har samtidigt med revisorsuppdrag ett uppdrag i styrelse eller någon nämnd. Samtidigt finns det i åtminstone två av de undersökta kommunerna personer med andra befattningar än enbart revisor. Det behöver naturligtvis inte vara ett problem vilket också

någon av respondenterna poängterat, men samtidigt kan det skapa en situation där man granskar sig själv eller sina kamrater.

Enligt den goda revisionsleden upprätthålls oberoendet genom att revisionen själva väljer vad som skall granska, hur det skall granskas, de väljer vilka deras sakkunniga skall vara och själva gör analyser och bedömningarna. Det upprätthåller ett oberoende då de själva väljer de sakkunniga som skall hjälpa dem med granskningen. Det framgår att revisionen i åtminstone en kommun tar hänsyn till vad fullmäktige tycker det är viktigt att granska, medan de i de övriga kommunerna inte alls lägger sig i enligt revisorerna.

5.6 Agent- och principalförhållanden som berör den kommunala revisionen

Inom den kommunala revisionen har vi ett flertal olika förhållanden som går att beskriva med hjälp av Agentteoretiska resonemang. Vi tror att det är viktigt att förstå dessa förhållanden för att i förlängningen kunna avgöra om de förtroendevalda revisorerna och de sakkunniga har en roll och i så fall vilken roll de har i den kommunala revisionen.

Kommunfullmäktige väljs efter röstning i kommunvalet av kommuninvånarna att representera deras röst i kommunen. Kommuninvånarna är i detta förhållande principal medan fullmäktige är dess agent. Kommuninvånarna är intresserade av att fullmäktige använder de skattepengar de har till sitt förfogande för att maximera nyttan för invånarna i kommunen. Den maximala nyttan för invånarna i kommunen representeras av att fullmäktige försöker fullfölja och utföra de löften de gav under valkampanjen. Det är inte säkert att fullmäktige delar denna nytta och därmed finns en motsättning. Då kommuninvånarna inte har den praktiska möjligheten att själva övervaka hela den kommunala verksamheten för att garantera att skattepengarna nyttjas på bästa sätt behövs någon form av kontrollmekanism. Kontrollmekanismen i det här förhållandet är den möjlighet invånarna har vart fjärde år då de röstar. Om de inte är nöjda med hur verksamheten har skötts har invånarna möjligheten att avsätta fullmäktige genom att rösta annorlunda i nästa val.

Gentemot nämnderna är fullmäktige principal och nämnderna följaktligen agent. Fullmäktige tillsätter ordföranden och ledamöter i kommunstyrelsen och nämnderna, vilka skall utföra fullmäktiges uppdrag. Som i alla förhållanden där beslutanderätten förskjuts bort från principalen finns en risk att respektive parts mål och nytta ej överensstämmer. För att kontrollera nämnderna har fullmäktige ett antal revisorer till sin hjälp. Revisorerna utnämns av fullmäktige själva och denna kontrollmekanism finns inskriven i kommunallagen. Ett övervakningssystem behöver enligt teorin en påföljd för den eller de som ej följer de regler som gäller för uppdraget. Genom revisionen har fullmäktige denna möjlighet. Revisionen lämnar efter verksamhetsåret en revisionsberättelse där de föreslår huruvida nämnderna och styrelsen skall tillstyrkas ansvarsfrihet. Därefter är det fullmäktige som tar beslut om styrelsen och nämnderna skall tillstyrkas ansvarsfrihet eller inte utifrån den information de fått från sitt kontrollorgan, revisionen.

I de tre kommuner vi undersökt har vi stött på uppfattningen att de förtroendevalda inte tycker att det är någon idé att lämna en revisionsberättelse där en nämnde eller kommunstyrelsen nekas ansvarsfrihet. Detta då uppfattningen bland de förtroendevalda är att fullmäktige ändå inte kommer att neka styrelsen eller någon nämnd ansvarsfrihet. Den kontrollmekanism som fullmäktige förfogar över gentemot nämnderna och styrelsen verkar enligt våra respondenter

inte utnyttjas till fullo. Om nämnderna och styrelsen inte riskerar en påföljd när de bedriver sin verksamhet i konflikt med fullmäktiges riktlinjer blir kontrollmekanismen tandlös. Dessutom verkar fullmäktige inte särskilt intresserad av att diskutera revisionsberättelsen på det möte där denna slutgiltigt skall läggas fram. En av våra respondenter påstod att det ibland inte tog mer än en halv till en minut att lägga fram revisionsberättelsen i fullmäktige, vilket ytterligare förstärker vår uppfattning att intresset för revisionen är lågt hos fullmäktige.

Nu väljer revisionen istället att gå en annan väg för att få sin röst hörd och fylla den funktion de är tillsatta att utföra. De förtroendevalda tycker att de får större gehör för sin granskning och sina åsikter om hur en nämnd eller styrelsen fungerar om lämnar en anmärkning istället för att neka ansvarfrihet. På detta sätt kommer problemet upp till diskussion i fullmäktige och kommer också snart ut i tidningen som en av våra respondenter sa. Anledningen till att revisionen får bättre gehör för sina åsikter kommer ut i tidningen kan bero på det agentprincipalförhållande som finns mellan fullmäktige och kommunens invånare. Om det kommer fram att fullmäktige inte gör någonting åt ett missförhållande i kommunen, som revisionen lyft fram, finns en risk att invånarna i kommunen blir missnöjda med de valda politikerna i fullmäktigen och väljer att avsätta dessa vid nästa val. Risken för påföljd verkar i det här fallet påverka agenten att handla i enlighet med principalens önskemål.

Det finns också ett agentprincipalförhållande mellan de förtroendevalda revisorerna och fullmäktige. Det går också att gå ett steg längre och hävda att de förtroendevalda revisorerna är agenter åt kommuninvånarna då de även indirekt utför deras uppdrag. De förtroendevalda revisorerna utför ett uppdrag för fullmäktige räkning och därmed kommunens invånare. Som påföljd om de förtroendevalda inte fullföljer sitt uppdrag i enlighet med de riktlinjer som gäller har fullmäktige möjlighet att avsätta dem precis som kommuninvånarna kan avsätta fullmäktige vid valet. Kommuninvånarna kan inte direkt avsätta en förtroendevald om det finns ett missnöje över hur denne sköter sitt uppdrag. Väljer kommuninvånarna att avsätta fullmäktige i valet innebär inte det med automatik att de förtroendevalda byts ut. I vår studie har det framgått att de förtroendevalda ofta sitter under lång period och byts inte ut på grund av politisk inriktning.

Kontrollmekanismen i förhållandet mellan de förtroendevalda å ena sidan och fullmäktige och kommuninvånarna å andra sidan består i huvudsak av rekommendationer över hur de sakkunniga skall och bör arbeta. Kapitel 9 i kommunallagen föreskriver kort vad som förväntas av revisionen, men det framgår inte hur revision skall genomföras. Att det i princip bara finns rekommendationer om hur revisionen i kommunen bör arbeta gör att det finns en risk för att den revision som sker i kommunen beror på de förtroendevalda i den specifika kommunen. För att öka revisionens tillförlitlighet och möjlighet att fullgöra det uppdrag de är satta att göra skall de enligt lagen ta hjälp av sakkunniga biträden i den mån som är nödvändigt för att utföra revisionen i enlighet med god revisions sed. Vilket de i våra kommuner gör i stor utsträckning. Vilket torde säkerställa att revisionen genomförs på ett professionellt och systematiskt sätt. Och därmed minskar möjligheterna att revisionen inte uppfyller de krav som kommuninvånare och fullmäktige önskar.

När de förtroendevalda revisorerna anlitar sakkunniga för att bistå dem i revisionsarbetet uppstår ytterligare ett agentprincipalförhållande. De förtroendevalda blir principal i förhållande till de sakkunniga som således blir agenter. I detta förhållande finns en påföljd om agenten inte sköter sitt åtagande eller inte arbetar på ett sätt som överensstämmer med principalen önskemål. De förtroendevalda kan helt enkelt välja att anlita en annan revisionsbyrå för kommande års revision. För att som sakkunnig få behålla eller få ett uppdrag

krävs att man kan ge den revision som krävs till ett pris som är lägre än konkurrenternas. I vår studie framkom tydligt att de pengar revisionen har till sitt förfogande är begränsade, vilket gör priset på de externa revisionstjänsterna viktiga. Vi tyckte oss också märka att de sakkunniga var väldigt försiktiga med att kritisera de förtroendevalda i de intervjuer vi gjorde. En av de sakkunniga ville dessutom inte att vi skulle spela in intervjun, vilket kan tolkas som att de fanns en rädsla för att stöta sig med de förtroendevalda revisorerna.

Kontrollen av de sakkunnigas arbete sker dels då de förtroendevalda är med i den övergripande granskningen och dels då de sakkunniga lämnar in rapporter över de granskningar de genomfört. Även under planeringsarbetet arbetar de tillsammans för att komma överens om vad som skall granskas i kommunen, vilket även bidrar till kontrollen.

5.7 Den kommunala revisionens legitimitet

Enligt Beethams legitimitetsteori finns det tre olika nivåer för att uppnå legitimitet för en verksamhet. För att revisionens verksamhet idag skall kunna anses legitim och därmed vara berättigade en roll i kommunen, bör den innehålla delar från alla tre nivåer i Beethams legitimitetsteori.

5.7.1 Den första nivån i Beethams legitimitetsteori

Revisionen måste handla i enlighet med de etablerade lagar och regler som existerar, formella som informella. Det innebär att revisionens verksamhet bör följa kommunallagens nionde kapitel. Där står bland annat att hela den kommunala verksamheten skall granskas varje år, vilket revisionen i två av tre kommuner gjort enligt egen utsago i vår studie. Med detta menar de att de har gjort en övergripande granskning som innebär att de förtroendevalda och de sakkunniga tillsammans intervjuar politiker och tjänstemän i nämnder och i kommunstyrelsen. Anledningen till att en av våra kommuner ej gjort detta vid tidpunkten för vår studie var att upphandlingsprocessen av externa revisionstjänster dragit ut på tiden. Vilket naturligtvis innebär en risk att detta krav inte uppfylls av den aktuella kommunens revision.

De förtroendevalda skall enligt kommunallagen även anlita sakkunniga biträden i den omfattning som krävs för att tillgodose att granskningen sker i enlighet med god revisionsd. I de kommuner vi studerat har de använt sig av sakkunniga biträden i stor omfattning, vilket innebär att den största delen av alla granskning görs av de sakkunniga. Varje förtroendevald revisor utför sitt uppdrag självständigt, vilket i princip innebär att varje förtroendevald revisor kan lämna en egen revisionsberättelse. Vi tolkar också självständigheten som att varje förtroendevald revisor skall själv ta ställning till den information de får fram genom granskningen. De skall själva välja vad som bör granskas utan inblandning från fullmäktige eller partikamrater. I vår studie hävdar alla förtroendevalda revisorer att de själva i revisionsgruppen avgör vad som skall granskas. Naturligtvis lyssnar de på förslag från nämnder och även fullmäktige om vad som bör granskas, men besluten tas självständigt utan inblandning från utomstående.

De revisionsgrupper vi studerat har följt och arbetat enligt Kommunförbundets revisionsprocess i stor utsträckning. Risk- och väsentlighetsanalysen har i princip betonats av alla kommuner som en viktig beståndsdel, vilket även överensstämmer med Kommunförbundets åsikt. Risk- och väsentlighetsanalysen bör göras varje år enligt rådande

rekommendationer vilket inte var fallet i de kommuner vi studerat. I dessa kommuner var en vanlig uppfattning att risk- och väsentlighetsanalysen bör göras åtminstone varje ny mandatperiod.

Enligt kommunallagen skall god revisionsledning iakttas vid granskning av den kommunala verksamheten. I den goda revisionsledningen finns ett par nyckelord för att revisionen skall anses trovärdig; objektivitet, effektivitet och kompetens. I objektiviteten är revisionens oberoende det viktigaste. De förtroendevalda revisorerna anser själva att de är helt oberoende i förhållande till fullmäktige och andra som vill påverka vad som skall granskas och hur det skall granskas. Samtidigt fanns det i en av revisionsgrupperna en förtroendevald som var ordförande för ett parti lokalt. Det fanns även en förtroendevald i samma kommun som utöver sitt uppdrag som revisor satt med i en nämnd. Vederbörande fick naturligtvis inte vara med och granska den nämnd där han själv sitter med. Det är ett problem för mindre kommuner att hitta lämpliga personer till alla poster inom kommunen och då kan det bli så att en och samma person sitter på mer än en post. Kommunerna vi pratat med verkar trots allt vara medvetna om problemet, vilket gör att de jobbar mot att undvika sådana situationer.

En av de sakkunniga i kommunen ansåg att det fanns ett problem med oberoendet i kommunerna. Hon hade både sett och hört från andra håll att i ett par fall hade en kritisk revisionsberättelse renderat i sänkta anslag för revisionen följande period. Och i en av kommunerna hade revisionen fått sänkta anslag trots att samma revision utökats med en förtroendevald revisor. Något som fullmäktigeordföranden bekräftade och dessutom var väldigt nöjd med. Om det är en kritisk revisionsrapport som ligger till grund för sänkningen eller om det är ett allmänt intresse för revisionen och dess uppgift kan vi inte säga någonting om.

Den kompetens som krävs för att göra en tillfredställande och trovärdig granskning av kommunen finns inte hos de förtroendevalda allena. De skall ha och har delvis en förståelse för hur den kommunala verksamheten fungerar och är uppbyggd. I någon av kommunerna var många av de förtroendevalda nya och hade inte den kunskap som var nödvändig. Men den fanns ändå i revisionsgruppen genom att ordförande varit aktiv i många år dels som förtroendevald revisor, men även på andra poster i kommunen. Den kompetens som saknas hos de förtroendevalda får de ändå in genom att använda sig av de sakkunniga som i våra kommuner dels hade en formell utbildning och dels hade de tidigare varit engagerade i den kommunala verksamheten. Det är också en krav i kommunallagen att de sakkunniga skall ha den förståelse och kunskap om den kommunala verksamheten som krävs, vilket de alltså hade.

5.7.2 Den andra nivån i Beethams legitimitetsteori

Förutom att följa kommunallagen, revisionsprocessen och god revisionsledning måste dessa lagar och rekommendationer accepteras och dessutom tjäna ett erkänt generellt intresse. De som skrivit lagarna och de som arbetat fram rekommendationerna kan vi, utan att sticka ut hakan för långt, anta accepterar de lagarna respektive rekommendationerna som gäller. Den goda revisionsledningen har vuxit fram under en lång period från en kvalitativ representativ grupp revisorer. Vilket också får anses ha accepterats av professionen som således är de som indirekt tagit fram dessa förhållningsrekommendationer.

De förtroendevalda och de sakkunniga som skall följa de formella och informella reglerna för kommunal revision har en del åsikter om reglerna. Flera av de förtroendevalda revisorerna ventilerade sitt missnöje med en regel om att de är tvungna att ha med ett antal suppleanter i revisionsgruppen. Suppleanterna kostar revisionsgruppen pengar och bidrar inte med någonting i själva granskningsarbetet, var kommentarerna. Flera av respondenterna nämnde oberoendet som någonting viktigt, vilket vi tolkar som att de accepterar denna rekommendation. Det finns de som uttalat sig om att revision inte är så oberoende som den borde vara, men regeln som sådan accepteras och betonas även av dessa som är kritiska till om revisionen är så oberoende som den bör vara. Även andra rekommendationer som risk- och väsentlighetsanalysen talade de förtroendevalda och de sakkunniga sig varma för, även om de inte gjorde analysen i den utsträckning som vissa menar att revisionen borde.

De lagar som gäller i Sverige tror vi är framtagna med demokratin som förtecken, vilket enligt oss i så fall borgar för att de tjänar ett generellt intresse. Det står bland annat i regeringsformen att offentliga myndigheter skall vara sakliga, opartiska och iaktta allas likhet inför lagen. Vilket också talar för att de jobbar mot ett generellt intresse.

5.7.3 Den tredje nivån i Beethams legitimitetsteori

För att ge legitimitet till en verksamhet krävs också enligt Beetham en aktiv handling. I kommunen kan valet vara en sådan handling. Genom att väljarna ger sitt stöd till en viss person eller parti i valet ger de dem legitimitet att verka i fullmäktige. Indirekt ger de då också de förtroendevalda revisorerna legitimitet då dessa väljs av fullmäktige som har fått sitt stöd ifrån väljarna. I vår studie har vi som vi tidigare påpekat fått reda på att de förtroendevalda revisorerna ofta sitter länge på sin post. Och de väljs ofta igen oberoende av vilket parti eller block som har makten i den aktuella kommunen. Här går det naturligtvis att hävda att det beror av ett intresse hos fullmäktige och att revisorsposterna är tjänster som ingen vill ha och därför väljs de förtroendevalda revisorerna igen. En alternativ tolkning av detta skulle kunna vara att de förtroendevalda revisorerna har ett så pass stort förtroende från politikerna i kommunen att en ordförande för revisionen oavsett partisympatier anses objektiv och kompetent att denne väljs i alla fall. I en liten kommun känner ofta politikerna varandra bra oavsett partitillhörighet och en person med rätt egenskaper och ett starkt oberoende har alla politikernas förtroende oavsett partitillhörighet.

De sakkunniga utses som vi tidigare skrivit av de förtroendevalda revisorerna självständigt utan inblandning av andra parter. I de intervjuer vi gjorde med ordföranden i revisionen framgick att det, förutom priset på de tjänster som revisionsbyrån förväntades utföra även, var viktigt att de hade ett förtroende för den sakkunniga som hade det övergripande ansvaret gentemot den specifika kommunen. Vi tycker därför att de förtroendevalda i sin handling att anlita den specifika revisionsbyrån ger dessa en viss legitimitet.

5.8 Revisionens intressenter

Enligt Lundin har revisionen i kommunen ett flertal olika intressenter med olika intresse och krav på verksamheten. Vi tänker närmare diskutera tre olika intressenter som enligt oss har ett avgörande inflytande över revisionens verksamhet. Dessa tre intressenter är fullmäktige, kommuninvånarna och staten. De intressentgrupperna som Lundin tar upp som exempelvis de

anställda och kreditgivare är också viktiga grupper, men vi tror ändå att deras påverkan på revisionens roll är något mindre än de grupper vi skall analysera närmare.

Fullmäktige är revisionens närmaste intressent då de är utvalda att utföra ett uppdrag åt dem. De krav fullmäktige har på revisionen är att de skall utföra en granskning i enlighet med de lagar och regler som gäller för kommunal revision och därefter lämna en rapport till fullmäktige med en åsikt om nämnder och styrelsens arbete skall tillstyrkas ansvarsfrihet eller ej. Det finns också ett krav eller åtminstone ett önskemål om en god kommunikation mellan fullmäktige och revisionen. I stort tyckte respondenterna att denna kommunikation skulle kunna blir bättre och att det finns en poäng i att förbättra denna kommunikation. I revisionens uppdrag finns utöver den granskande uppgiften och en uppgift att efterhand ge förslag på förbättringar i arbetssätt eller liknande. Enligt våra intervjuer med de förtroendevalda fungerar denna kommunikation bra och nämnderna uppskattar denna kontakt. Om fullmäktiges krav inte tillfredställs har de möjlighet att förändra revisionens konstellation kommande mandatperiod.

Kommunens invånare har genom att de dels bor i kommunen ett stort intresse av hur den kommunala verksamheten sköts. Dessutom betalar de en stor del av sin inkomst i skatt vilket gör att de naturligtvis är intresserade av hur de pengar de betalar in varje månad används för kommuninvånarnas bästa. Revisionen är den instans som ger kommunens invånare chansen att bilda sig en uppfattning om hur verksamheten bedrivs. Varje enskild medborgare har inte den möjligheten som vi påtalat tidigare i uppsatsen. Kommuninvånarnas möjlighet att påverka den kommunala verksamheten och därmed revisionen är stor. Dels har de möjlighet via valen uttrycka sitt missnöje med sittande makthavare och dels har de möjlighet att flytta ifrån kommunen, vilket är kanske är en drastisk åtgärd men den möjligheten finns.

Statens intresse i den kommunala revisionen sammanfaller till stor del med kommuninvånarnas. De likt kommuninvånarna stora finansiärer till kommunens verksamhet, dessutom har de ett intresse av att medborgarna inte kränks och att en miniminivå uppnås i varje kommun. För att dessa intressen skall kunna tillvaratas är det viktigt att revisionen är saklig, oberoende och effektiv i enlighet med regeringsformen. Statens möjligheter att påverka och förändra revisionens verksamhet är stor. Staten gör utredningar för att säkerställa att revisionen fungerar som det är tänkt och har möjlighet att göra lagändringar som kan tvinga revisionen att förändras om de anser detta nödvändigt för att säkerställa medborgarnas bästa.

6. Diskussion och slutsatser

Vi avslutar uppsatsen med att diskutera och försöka svara på de problemfrågor och vårt syfte som vi tog upp i inledningskapitlet. Kapitlet kommer också att innehålla ett par slutsatser som blir någon form av sammanfattning över den diskussion vi för i kapitlet. Avslutningsvis ger vi förslag på framtida forskning inom kommunal revision.

6.1 Problemfrågor och syfte

Syftet med vår uppsats har varit att undersöka likheter och skillnader i hur förtroendevalda revisorer och sakkunniga arbetar i revisionsprocessen för att klargöra vilka roller dessa två grupper har i den kommunala revisionen. Frågor som har vi har försökt att svara på för att uppfylla vårt syfte är:

- Hur arbetar de förtroendevalda revisorerna i kommunen med revisionsprocessen?
- Hur arbetar de sakkunniga i kommunen med revisionsprocessen?
- Hur avgörs vad som skall granskas i kommunen och vem har inflytande över detta?
- Vad får de förtroendevalda revisorerna och de sakkunnigas roll för betydelse för kommunens och revisionens intressenter?

Nedan presenterar vi en diskussion och analys utifrån våra problemfrågor och syfte.

6.2 Diskussion

6.2.1 Vem gör vad och vem har inflytande över vad som skall granskas?

Det finns inga regler i kommunallagen eller Kommunförbundets rekommendationer som ger en tydlig precisering av de förtroendevalda revisorernas uppgifter och grad av deltagande i den kommunala revisionen. Reglerna är av mera generell karaktär vilket leder till att det arbete en förtroendevald gör i kommunen varierar med det intresse, engagemang och den tid respektive förtroendevald revisor har. Det är förmodligen därför det i endast en av de tre undersökta kommunerna framkom att revisionen gör en del helt egna granskningar. Och i denna specifika kommun var det endast ordföranden som utförde dessa, då hon vart pensionär och därmed hade den tid över som krävs. I det fallet tycker vi att kommunens specifika behov tas tillvara då denne revisor utifrån tips från allmänheten och annat gör en del egen granskning. De generella reglerna gör också att det granskningsarbete de förtroendevalda revisorerna gör beror av de personer som sitter på dessa poster. De har möjligheten beroende på intresse och engagemang att engagera sig mer eller mindre.

Nu är det naturligtvis inte så att de förtroendevalda revisorerna bara låter de sakkunniga sköta revisionens arbete. De förtroendevalda sköter kontakterna med de olika nämnderna och fullmäktige när det dels är dags att granska en nämnd eller då de överlämnar resultatet av den

granskning som genomförts. De är också med i den övergripande granskning och de sakkunniga är noga med att påpeka att de förtroendevalda bidrar med lokal kännedom och lokal förankring. På detta sätt medverkar de till att det lokala intresset tillvaratas även om det i stor utsträckning är de sakkunniga som styr och sköter samtalet vid granskningen. Men de skall enligt teorin också aktivt styra de sakkunnigas arbete, vilket vi tycker att de inte gör.

De sakkunniga är med och bidrar i princip i alla delar av revisionsprocessen förutom vid överlämnandet av revisionsberättelsen till fullmäktige. De sköter så gott som all granskning även om de förtroendevalda revisorerna sitter med vid den övergripande granskningen. De gör risk- och väsentlighetsanalysen på egen hand, givetvis med utgångspunkt i den övergripande granskningen som de gjort tillsammans. Men risk- och väsentlighetsanalysen är ändå en produkt av de sakkunnigas åsikter om vad som bör granskas. Nu berättade de sakkunniga att de försökte engagera de förtroendevalda i att delta i formuleringen av revisionsplanen. Men i två av de tre kommunerna var engagemanget inte så stort, eller om vi skall tolka det som att de hade ett stort förtroende för de sakkunnigas slutsatser.

Likadant verkar det vara då revisionsberättelsen skall formuleras. I alla de tre kommunerna skrev den sakkunnige ett utkast som de sedan diskuterade. De sakkunniga försökte också här att få de förtroendevalda att bidra med egna tankar och åsikter om hur det skulle formuleras. Men vi tror att de finns en risk att de ändå blir de sakkunnigas mening som uttrycks. De har formulerat revisionsberättelsen från början och även om de förtroendevalda bidrar med egna formuleringar tror vi ändå att de i sin tur påverkas av de sakkunnigas försök att engagera. Orden kanske är de förtroendevaldas till viss del, men innebörden av det som står skrivet är ändå de sakkunnigas. Det innebär i slutänden att revisionen inte får den lokala förankring som den kanske borde ha. De lokala förhållandena tas tillvara till viss del, men inte i den utsträckning som vi tycker att den borde.

Vi har redan nämnt vem det är som har störst inflytande över vad som skall granskas i kommunen. Men det är fler än bara de sakkunniga som påverkar vad som skall granskas i kommunen. De förtroendevalda bidrar naturligtvis med en hel del genom att de är med i processen dels bidrar med lokal förankring vid den övergripande granskningen och också diskuterar den risk- och väsentlighetsanalys som de sakkunniga tagit fram. Det framkom också i våra intervjuer att fullmäktige ibland ger förslag på vad som skall granskas i kommunen, även om en revisor bestämt påstod att så inte var fallet. En annan revisor sa att de faktiskt lyssnade på fullmäktiges önskemål om det inte var orimligt. Vi tror nog att det förekommer att fullmäktige vill få saker granskade och det behöver inte vara någonting fel i det. Bara för att de förtroendevalda lyssnar på fullmäktige i denna situation behöver inte betyda att de inte är oberoende gentemot fullmäktige. Vi tycker att det är viktigt att revisionen lyssnar på alla möjliga intressenter för att få reda på vad det är som känns relevant för dessa att granska. Även tips från allmänheten bör tas tillvara som de delvis gör i en av våra undersökta kommuner där den förtroendevalde ordförande för revisionen genomförde en del egen granskning. På detta sätt gör de sakkunniga sin uppgift då som är att ta tillvara på de lokala förutsättningar som finns i kommunen.

De förtroendevalda ansåg sig själva vara oberoende i förhållande till fullmäktige och de nämnder och styrelsen som de var satta att granska. Och det tyckte de även om det förekom i två av tre kommuner som vi studerade att det fanns någon bland de förtroendevalda som också hade ett annat uppdrag i kommunen. Vilket gör att det finns en risk för att oberoendet inte är så starkt som det bör vara. En av de sakkunniga påpekade också att hon både sett och hört talas om tillfällen där en kritisk revisionsrapport bidragit till att fullmäktige minskat

anslaget för revisionen. I och med detta problem tror vi att det finns en risk generellt att fullmäktige och andra med flera positioner i kommunen kan påverka de förtroendevaldas beslut om vad som skall granska i kommunen. Vi vill här påpeka att vi inte tror att så är fallet i de kommuner vi undersökt, men risken finns ändå då de förtroendevalda inte är helt oberoende av fullmäktige.

De sakkunniga i sin tur är beroende av de förtroendevalda som i slutänden bestämmer om den anlitate revisionsbyrån skall få fortsatt förtroende och fortsätta granska den aktuella kommunen. Vi tyckte oss märka vid intervjutillfällena med de sakkunniga att de inte gärna kritiserade de förtroendevaldas arbete och en av våra respondenter ville inte heller att vi spelade in samtalet, vilket kan vara ett sätt att gardera sig. Detta beroende innebär kanske inte någon fara eftersom de förtroendevalda ändå är de som är ansvariga för vad som skall granskas. Det är med andra ord till och med vara bra om de förtroendevalda påverkade vad som skulle granskas i större utsträckning för att ta tillvara på de lokala skillnader som finns i kommunen. Den risk som trots allt finns handlar om att de sakkunniga för att få uppdraget i kommen erbjuder att utföra samma granskning som de gjort i en annan kommun, för att på detta vis kunna erbjuda granskningen till ett lägre pris. Här finns en risk att låga anslag till revisionen gör att de förtroendevalda blir tvungna att använda en mall som de sakkunniga arbetat fram för en annan kommun och inte för den specifika kommunen, bara för att spara pengar. Detta för att nå upp till de krav som ställs i kommunallagen om att hela verksamheten skall granskas varje år. Men det finns en risk att den likformiga granskning sker på bekostnad av det som är specifikt för den aktuella kommunen.

6.2.2 Vilken roll har de förtroendevalda revisorerna och de sakkunniga?

Revisionen har en roll att fylla det är alla överens om. Hur revision skall se ut och vilka som skall ingå i revisionen finns det däremot olika uppfattningar om. Vi analyserade tidigare huruvida revisionen som den ser ut idag kan anses ha legitimitet för den verksamhet som bedrivs idag i kommunen. Vi anser att revisionen som den ser ut idag har legitimitet för den verksamhet som den bedriver och därmed har de en roll.

De förtroendevalda har enligt lagen ansvar för att revisionen genomförs i enlighet med god revisionssed. Men de saknar hela den kompetens som krävs för att lösa uppgiften på ett trovärdigt och tillfredställande sätt. Här har lagen hjälp till och sagt att de skall ta hjälp av sakkunniga i den mån de anser sig själva behöva detta. Men vad kan vi kräva av de förtroendevalda och vilket ansvar tar de. De förtroendevalda har ett ansvar gentemot sina intressenter att tillvarata deras intressen. Kommunens invånare i första hand har rätt att kräva att revisionen görs på ett effektivt och objektivt sätt.

De förtroendevalda anser själva att det inte finns några problem med deras oberoende, men vi anser ändå att de finns risker med att fullmäktige är deras uppdragsgivare och beslutar om deras anslag. Även problemet med att flera i kommunen sitter på flera platser gör det svårt att vara helt oberoende. Problemet med att ha samma person på flera olika politiska uppdrag är nog ett problem främst för små kommuner. Där är personunderlaget begränsat både med avseende på lämplighet men kanske främst på att det saknas tillräckligt med personer som har engagemang för att inneha en post inom kommunen.

De flesta förtroendevalda håller nog hårt på sitt oberoende, men risken finns där och är beroende av den enskilde revisorns integritet. De sakkunniga som inte har någon direkt

koppling till kommunen och dessutom är revisorer av professionen har lättare tror vi att ha ett oberoende förhållningssätt gentemot kommunen. De har dessutom det största inflytandet över vad som skall granskas i kommunen, vilket vi tror medför att den revision som genomförs ändå kan anses vara objektiv. Det hör då till de sakkunnigas roll att bidra med ett objektivt förhållningssätt, även om vi tror att även de flesta förtroendevalda klarar av att skilja på revisionen och politik.

För att tillvarata kommuninvånarnas intressen anser inte vi att de räcker med de sakkunnigas kompetens och objektivitet. De förtroendevalda har här en roll att fylla, vilket de sakkunniga är eniga om. De förtroendevaldas lokalkännedom och känslan för den egna kommunen utgör en viktig del som vi tror att de sakkunniga skulle missa utan de förtroendevaldas hjälp. Vi skulle dock gärna se att de förtroendevaldas roll blir starkare i förhållande till de sakkunnigas just för att ytterligare fokusera på och tillvarata kommuninvånarnas intresse. Det gäller naturligtvis också gentemot staten som har ett intresse av att se till att medborgarna i Sverige får den hjälp och den trygghet lokalt som även finns att få i övriga landet. Problemet är tid och pengar. De förtroendevalda som inte är pensionerade har ett arbete att sköta vid sidan av sitt politiska uppdrag, vilket innebär att det inte finns hur mycket tid som helst. Det anslag revisionen får räcker inte till att ersätta hur mycket förlorad arbetsinkomst som helst. Vilket förmodligen är orsaken till att vi med nuvarande revision inte kan kräva mycket mer av de förtroendevalda.

Gentemot fullmäktige skall de förutom att kontrollera nämndernas och styrelsens arbete även ha en god kommunikation. Vilket inte verkar vara fallet idag åtminstone inte i två av kommunerna. Dessutom tyckte alla tre förtroendevalda revisorer att det inte var någon idé att inte ge ansvarsfrihet åt styrelsen och nämnder då fullmäktige ändå friade. Ett allmänt ointresse från fullmäktige styrker också att kommunikationen inte är så bra som den borde vara. Detta är inte enbart de förtroendevaldas fel, utan fullmäktige har ett lika stort ansvar att denna kommunikation fungerar. Speciellt viktigt tycker vi att det är att de förtroendevaldas åsikt om ansvarsfrihet tas på allvar i fullmäktige. Enligt de förtroendevalda var det ingen idé att neka ansvarsfrihet då de trodde att fullmäktige ändå tillstyrker ansvarsfrihet. Här tycker vi att det ligger i kommuninvånarnas intresse att de som gör sig skyldiga till förseelser inom den kommunala verksamheten får bära ansvaret för deras misstag. De förtroendevalda är delaktiga i granskning och vi tycker därför inte att de är orimligt att de även är med och avgör om ansvarsfrihet skall ges eller ej, vilket då skulle ge revisions intressenter ett ökat skydd. Möjligheten till att ansvarutkrävande är en förutsättning för demokrati och en ökad makt å revisionen skulle i förlängningen kunna stärka förtroendet för den kommunala verksamheten som helhet.

6.3 Slutsats

I den kommunala revisionen är det de förtroendevalda som har ansvaret för att granskningen sker i enlighet med lagar och rekommendationer. De förtroendevaldas roll är se till att kommunens invånare intresse tas tillvara, vilket de gör genom att vara med i den övergripande granskningen. Vi ser gärna att de tar ett större ansvar och i större utsträckning påverkar vad som skall granskas i kommunen genom att styra de sakkunniga i högre grad.

De sakkunnigas roll är att stå för kompetensen och oberoende vilket skall ge granskningen dess trovärdighet och tillförlitlighet. De styr och sköter i princip allt granskningsarbete och rapporterar till de förtroendevalda som i sin tur kommunicerar resultat till fullmäktige,

styrelsen och nämnderna. De sakkunnigas dominans i revisionsarbetet kan leda till att kommunen inte får den särpräglade granskning som den kommunala granskningen är tänkt att resultera i. De sakkunniga tar även med sig kunskaper och förståelse från granskningar i andra kommuner vilket sätter sin prägel på granskningen i den aktuella kommunen.

De förtroendevalda revisorernas brist på tid och det bräckliga oberoendet, samt att den kommunala granskningen genomförs till största delen av de sakkunniga, kan påverka den kommunala revisionens förtroende. Syfte med den kommunala revisionen är att ha ett oberoende granskningsinstrument som ska tillhandahålla tillförlitlig information åt revisionens intressenter. Den största och viktigaste intressenten är kommunens invånare som försörjer den kommunala verksamheten genom att betala skatt. Kommunal revision är deras verktyg för att kunna kontrollera kommunpolitiker och utkräva ansvar från dessa. Minskad trovärdighet och effektivitet av den kommunala revisionen kan skapa förtroendebrist för den kommunala verksamheten i sin helhet bland den kommunala verksamhetens intressenter. Dessutom kan revisionens och den kommunala verksamhetens legitimitet påverkas. För kommunens legitimitet är det viktigt att kommunen agerar utifrån medborgarnas bästa och sköter medborgarnas intresse på det bästa möjliga sättet. Brister i den kommunala revisionen leder därför till att förtroendet minskar även för den kommunala verksamheten.

Det har funnits en del diskussion i bland annat Cassels och Lundins utredningar om den kommunala revisionen och dennes framtid. Deras förslag har varit att byta ut eller komplettera den kommunala revisionen med oberoende statlig revision i någon form. Det har även funnits förslag på att skärpa krav på de förtroendevaldas kompetens och utbildning för att förstärka deras inflytande och förbättra deras granskning. Vi anser inte att vi kan uttala oss om vilken modell som är den bästa, då vi endast har studerat tre kommuner och inte kan dra några slutsatser om hur den kommunala verksamheten fungerar i hela landet. Men vi anser dock att den kommunala revisionens status och ställning både i kommunen och i samhället borde stärkas. Detta skulle kunna göras genom att ge dem mer resurser och samtidigt ställa högre krav på de förtroendevalda revisorerna i kommunen för att på så sätt stärka den lokala förankringen.

6.4 Framtida forskning

Kommuner vi har valt att jämföra i vår studie har varit mindre kommuner. Därför tycker vi att det hade varit intressant att genomföra en undersökning av de förtroendevalda revisorernas och de sakkunnigas roller i större kommuner, där det i kommunen ofta finns anställda sakkunniga som deltar i revisionsprocessen. Det vore intressant att jämföra arbetssätt och inflytande av de sakkunniga och de förtroendevalda i revisionsprocessen och möjligtvis finna gemensamma mönster eller tydliga skillnader i granskningsmetoder.

Det kunde också ha varit intressant att studera vad olika intressenter anser om den kommunala revisionens framtid. Skall den finnas kvar i dagens form eller skall den genomgå större förändringar och vilken lösning är den bästa för att skapa en oberoende och trovärdig kommunal revision?

Källförteckning

PUBLICERADE KÄLLOR

Almqvist, L., Hanberger, A., Sköllerhorn, E. (2004) *Vad granskas i kommunal revision – en studie av revisionsrapporter i fyra kommuner 1995-2002*. Umeå Universitet. Umeå.

Andersen, I. (1998) *Den uppenbara verkligheten. Val av samhällsvetenskaplig metod*. Studentlitteratur. Lund.

Anthony R. N. & Govindarajan V. (2003) *Management Control Systems*. McGraw Hill. Boston.

Artsberg, K. (2003) *Redovisningsteori, policy och praxis*. Liber ekonomi. Malmö.

Beetham, D. (1991) *The legitimation of power*. Macmillan Education LTD. London.

Bergevörn, L-E & Olson, O. (1987) *Kommunal redovisning då och nu – längtan efter likformighet, rättvisa och affärsmässighet*. Doxa. Lund.

Cassel, F. (1996) *Den reviderade revisorsrollen – En oren berättelse*. Nerenius & Santéus förlag. Stockholm.

Cassel, F. (2000) *Behovet av kommunal externrevision*. SNS Förlag. Stockholm.

Cassel, F. (2001) *Debatt: Behov av externrevision*. Balans 1/2001.

Deegan, C. (2001) *Financial accounting theory*. McGraw Hill. Roseville.

Denscombe, M. (2000) *Forskningshandboken*. Studentlitteratur. Lund.

Diamant, A. (2004) *Revisors oberoende – Om den svenska Oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*. Iustus förlag. Uppsala.

Eriksson, L-T, Wiedersheim- Paul, F (1997) *Att utreda forska och rapportera*. Liber ekonomi. Malmö.

Funkhouser, M. (2000) *Audit functions restores credibility*. American City and County, vol. 115, nr. 6 2000.

Grimlund, B., Gustafsson, A., Zanderin, L. (1997). *Förvaltning i stat, kommun och landsting*. Rabén Prisma. 3:e upplagan. Stockholm.

Halvorsen, K. (1992) *Samhällsvetenskaplig metod*. Studentlitteratur. Lund.

Hanberger, A., Khakee, A., Nygren, L., Segerholm, C. (2004) *Kommungranskning – utgångspunkter för ett forskningsprojekt*. Umeå Centre for Evaluation Research. Umeå.

- Hopwood, A. (1984) *Accounting and the Pursuit of Efficiency*. Issues of public sector accounting. Philip Alan Publishers Limited. Oxford.
- Häggroth, S., Peterson, C-G. (2002) *Kommunal kunskap – Så fungerar din kommun*. Hjalmarson & Högberg Bokförlag. 3:e upplagan. Stockholm.
- Jacobsen, D. I. (2002) *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Studentlitteratur. Lund.
- Kimmance, P. (1984) *The Widening Scope of Local Government Audit*. Issues of public sector accounting. Philip Alan Publishers Limited. Oxford.
- Lekvall, P., Wahlbin, C. *Information för marknadsföringsbeslut*. IHM Publishing. 4:e upplagan. Göteborg.
- Ljungdahl, F. (1999) *Utveckling av miljöredovisning i svenska börsbolag – praxis, begrepp och orsaker*. Lund University Press. Lund.
- Lundahl, U., Skärvad, P-H. (1992) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. Studentlitteratur. Lund.
- Lundin, O. (1999) *Kommunal revision - En rättslig analys*. Iustus förlag. Uppsala.
- Kommunallag (1991:900)*
- Nilsson, F., Nyman, C., Rapp, B. (2005) *Accountability in local government: a principal-agent perspective*. Journal of Human Resource Costing & Accounting Vol. 9 No. 2, 2005.
- Nordstedts ordbok (1997)*
- Nygaard, C. (2002) *Strategizing – en kontextuell organisationsteori*. Studentlitteratur. Lund.
- Olson, U-J. (2003) *Den kommunala revisionen växer med uppgiften*. Balans 6-7/2003.
- Olson, U-J. (2004) *Förtydliga och utveckla väsentlighets- och riskanalysen i den kommunala revisionen!* Balans 10/2004.
- Patel R., Davidsson B. (2000) *Förskningsmetodikens grunder*. Studentlitteratur. Lund.
- Regeringens proposition (1998/99:66. 1999). *En stärkt kommunal revision*.
- Schroeder, R .G., Clark W. M. (2002) *Accounting theory*. Wiley. New York.
- SOU 2004:107. (2004) *Att granska och pröva ansvar i kommuner och landsting*.
- Stewart, J-D (1984) *The Role of Information in Public Accountability*. Issues of public sector accounting. Philip Alan Publishers Limited. Oxford.

Svenska Kommunförbundet. (2002) *Effektiv revision – vad är det och när?*

Svenska kommunförbundet & Landstingsförbundet. (2002) *God revisionsred i kommunal verksamhet 2002.*

Svenska kommunförbundet & Landstingsförbundet. (2004) *Fullmäktige och revision – Fakta och frågor för reflexion och diskussion.*

Svenska kommunförbundet & Landstingsförbundet. (2000) *Revisionsberättelse i kommuner och landsting och Granskningsrapport i kommunala aktiebolag.*

Svenska kommunförbundet & Landstingsförbundet. (2005) *Ta kommandot över risk- och väsentlighetsanalysen! Vägen fram till en revisionsplan.*

Tengdelius, K., *Rapport från den kommunala revisionen*. Balans 12/2002.

Westholm, C-J. (red) (1982) *Företagets intressenter och kontrakt: nya synpunkter på intressentteorin*. Sv. arbetsgivarefören. SAF. Stockholm.

Wetterberg, G. (2004) *Den kommunala självstyrelsen*. SNS Förlag. Stockholm.

ELEKTRONISKA KÄLLOR

www.skyrev.se

www.svd.se

www.horby.se

www.bjuv.se

www.eslov.se

Bilaga 1

Intervjumall för fullmäktigeledamot

Allmänt

- Vilken bakgrund har ni? Jobb, utbildning, kommunala uppdrag osv.)
- Hur länge har ni arbetat som fullmäktigeledamot inom kommunen?
- Hur väljs de förtroendevalda revisorerna ut? Samma varje år?)
- Hur ser ni på revisorns oberoende? partikamrater osv)
- Vilken roll tycker ni att revisionen skall ha?

Planering och granskning

- Hur bestäms revisionsbudgeten?
- Anser ni att budgeten för revisionen är tillräcklig för att göra en fullgod granskning?
- Vad anser ni är viktigt att revisorerna granskar?
- Tycker ni att granskningen sker tillfredställande i er kommun som det är nu?
- Finns det någonting ni skulle vilja ändra i hur granskningen sker?
- Bestämmer fullmäktige hur revisionen skall organiseras i er kommun?
- Om ja, varför väljer ni att styra detta?
- Hur tycker ni att kommunikationen mellan revisorerna och fullmäktige fungerar idag?
- Hur skulle ni vilja att kommunikationen fungerade?
- Följer ni alltid revisorernas rekommendationer? (ansvarsprövningen bla)

Effekter

- Vilka effekter kan du se att er revisionen ger?. Direkta effekter, långsiktiga effekter)
- Stämmer de effekter överens med de effekter som ni hoppas kunna åstadkomma?
- Tror ni att revisionen ser olika ut i olika kommuner?
- Vilka effekter kan detta leda till?

Bilaga 2

Intervjumall för revisorer och sakkunniga

Allmänt

- Vilken bakgrund har ni? (Jobb, utbildning, kommunala uppdrag osv.)
- Hur länge har ni arbetat som revisor/sakkunnig inom kommunen?
- Har ni någon utbildning inom kommunal revision? (Exempelvis ett certifikat för sakkunniga)
- Hur många förtroendevalda revisorer och sakkunniga arbetar inom kommunen?
- Hur väljs de sakkunniga ut? Samma varje år?

Planering

- Vem/vilka är med och planerar vad som skall granskas?
- Vem/vilka är det som slutgiltigt bestämmer vad som skall granskas?
- Använder ni någon modell/mall för vad som skall granskas?
- Vilka kriterier använder ni för att bestämma vad som skall granskas? (Exempelvis en specifik händelse)
- Vad anser ni är viktigt att granska?
- Hur många timmar läggs totalt ner på arbetet med planeringen?
- Finns det några lokala revisionsdokument och hur använder ni i så fall dem?
- Vilka har möjlighet att påverka inriktningen av revisionen och revisionsarbetet? (Kommunalfullmäktige, politiker, media)
- Hur arbetar ni med väsentlighets- och riskanalysen?
- Hur stor del av verksamheten täcks av revisionen?
- Hur bestäms revisionsbudgeten?
- Anser ni att budgeten för revisionen är tillräcklig för att göra en fullgod granskning?
- Upplever ni något problem i planeringsprocessen som den ser ut idag?
- Finns det något i denna process som ni skulle vilja förändra?

Granskning

- Hur ser granskningsprocessen ut i er kommun?
- Hur många förtroendevalda revisorer och sakkunniga deltar i granskningsprocessen?
- Hur ser arbetsfördelningen ut mellan förtroendevalda och sakkunniga i granskningsprocessen?
- Hur granskar ni den interna kontrollen?
- Hur granskar ni måluppfyllelse?
- Hur stor del av tiden/resurserna läggs på räkenskapsgranskning, granskning av intern kontroll, granskning av ändamålsuppfyllelse?
- Hur sker kommunikationen mellan ni som granskar och de som granskas? (Löpande under året eller i slutlig rapport?)
- Hur väl följer ni den tidigare framarbetade revisionsplanen? (Mycket ändringar under årets gång eller står den fast i all väsentlighet?)
- Upplever ni att ni får tillgång till all den information som ni tycker krävs för att utföra ert uppdrag i enlighet med god kommunal revisionsssed?

- Hur upplever de granskade er granskning?
- Hur arbetar ni för att tillämpa god kommunal revisionsssed?
- Upplever ni något problem i hur ni arbetar med granskningsprocessen idag?
- Finns det något i processen som ni vill förändra?

Ansvarprövning

- Har ni någon gång inte givit ansvarfrihet i er revisionsberättelse?
- Hur ser processen ut vid skrivandet av revisionsberättelsen?
- Hur vanligt är det att revisorerna har olika åsikter?
- Om det är vanligt, framgår då detta i revisionsberättelsen?
- Följer ni alltid de sakkunnigas rekommendationer? (Alt. Följer revisorerna alltid era rekommendationer?)
- Hur kommunicerar ni era synpunkter som inte tas upp i revisionsberättelsen? (Till fullmäktige och nämnderna)

Effekter

- Vad gör ni om de inte följer de rekommendationer som ni ger?
- Hur får ni dem att följa era rekommendationer? (Förebyggande)
- I vilken mån följer nämnder och kommunfullmäktige era förslag och synpunkter?
- Vilka effekter kan du se att er revisionen ger? (Direkta effekter, långsiktiga effekter)
- Stämmer de effekter överens med de effekter som ni hoppas kunna åstadkomma?
- Tror ni att revisionen ser olika ut i olika kommuner?
- Vilka effekter kan detta leda till?