



Företagsekonomiska institutionen
EKONOMIHÖGSKOLAN VID
LUNDS UNIVERSITET

FEK 591
Magisteruppsats
Vårterminen 2003

KOMMUNAL REVISION I SVERIGE & DANMARK

~ En jämförande studie av
Landskrona och Hilleröd kommun

Författare:
Anna Brontz
Sophie Gidlöf
Ulrika Persson

Handledare:
Mikael Hellström Nilsson
Ulf Ramberg

Sammanfattning

- Titel:** Kommunal revision i Sverige & Danmark – en jämförande studie av Landskrona och Hilleröd
- Seminariedatum:** 10 juni 2003
- Ämne och kurs:** Magisteruppsats i företagsekonomi (FEK 591, 10 p)
Redovisning
- Författare:** Anna Brontz, Sophie Gidlöf och Ulrika Persson
- Handledare:** Mikael Hellström Nilsson och Ulf Ramberg
- Kommuner:** Landskrona kommun och Hilleröd kommun
- Nyckelord:** kommunal revision, ansvarsprövning, redovisningsskyldighet, förtroendevald revisor, sakkunnigt biträde
- Syfte:** Vi avser att i denna uppsats jämföra Sveriges system för kommunal revision med det motsvarande i Danmark avseende vad som granskas, vem som granskar, målgrupp samt ansvarsprövning. Vidare har vi som målsättning att diskutera eventuella förbättringar av dagens svenska system med utgångspunkt av vad som framkommit i studien.
- Metod:** Vi har studerat vårt problemområde genom en kvalitativ undersökning baserad på en jämförande studie mellan två kommuner. Vi utgår från att undersöka teorin och hur regelverket fungerar för att sedan jämföra detta med en empirisk undersökning byggd på intervjuer.
- Slutsatser:** En förtroendevald kan idag ha ett flertal roller och detta är något som bör förändras, då en oberoende position borde stärka tillförlitligheten i revisionen. Vi fann dock att det stora problemet inte är att det finns en revision med politiska representanter, då de sakkunniga har ett stort inflytande, utan problemet ligger i ansvarsprövningen. Det är snarare här det politiska inslaget kan synas.

Förord

Vi tycker att uppsatsarbetet har varit en intressant och lärorik tid. Det har givit oss en fördjupad kunskap inom kommunal revision.

Vi vill varmt tacka Per-Erik Johansson, Magnus Helmfrid, Nick Hækkerup, Poul Christensen, Karin Tengdelius samt Ola Möller för att Ni ställt upp och diskuterat den kommunala revisionen med oss. Ni har bidragit till att göra denna uppsats möjlig. Vi vill även tacka representanterna från revisionskontoren i Region Skåne och Västra Götaland för en givande diskussion kring vår uppsats. Den har givit oss värdefull input.

Avslutningsvis vill vi även tacka våra handledare Mikael Hellström Nilsson och Ulf Ramberg för det stöd samt de värdefulla synpunkter Ni givit oss under uppsatsens gång.

Anna Brontz

Sophie Gidlöf

Ulrika Persson

Innehållsförteckning

1	INLEDNING.....	1
1.1	BAKGRUND.....	1
1.1.1	<i>Historik</i>	1
1.2	PROBLEMDISKUSSION.....	2
1.2.1	<i>Problemfrågor</i>	5
1.3	SYFTE	5
1.4	AVGRÄNSNINGAR.....	5
1.5	DISPOSITION	6
2	METOD.....	7
2.1	ANGREPPSSÄTT	7
2.2	URVAL.....	8
2.2.1	<i>Sverige</i>	8
2.2.2	<i>Danmark</i>	8
2.2.3	<i>Finland</i>	9
2.2.4	<i>Norge</i>	9
2.3	LITTERATURSTUDIE.....	11
2.4	DEN KVALITATIVA INTERVJUN	11
2.5	RELIABILITET OCH VALIDITET	12
2.6	METODKRITIK	13
2.7	KÄLLKRITIK	13
3	TEORI.....	15
3.1	AGENTTEORIN	15
3.2	REDOVISNINGSSKYLDIGHET	16
3.2.1	<i>Vad bör granskas?</i>	16
3.2.2	<i>Vem bör granska?</i>	18
3.2.3	<i>Målgrupp</i>	19
3.2.4	<i>Ansvarsprövning</i>	20
3.3	UPPSUMMERING	21
4	LAGAR	23
4.1	KOMMUNAL REVISION I SVERIGE	23
4.1.1	<i>Vad skall enligt lagen granskas?</i>	24
4.1.2	<i>Vem skall enligt lagen granska?</i>	26
4.1.3	<i>Målgrupp</i>	27
4.1.4	<i>Ansvarsprövning</i>	28
4.2	KOMMUNAL REVISION I DANMARK	29
4.2.1	<i>Vad skall enligt lagen granskas?</i>	29
4.2.2	<i>Vem skall enligt lagen granska?</i>	31
4.2.3	<i>Målgrupp</i>	31
4.2.4	<i>Ansvarsprövning</i>	32
4.2.4.1	<i>Tillsynsmyndigheterna</i>	32

5	EMPIRI	34
5.1	INLEDANDE INTERVJUER.....	34
5.2	LANDSKRONA.....	35
5.2.1	<i>Vad granskas?</i>	36
5.2.2	<i>Vem granskar?</i>	36
5.2.3	<i>Målgrupp</i>	37
5.2.4	<i>Ansvarsprövning</i>	37
5.2.5	<i>Styrkor och svagheter med revisionen och det svenska systemet</i>	38
5.3	HILLERÖD.....	39
5.3.1	<i>Vad granskas?</i>	39
5.3.2	<i>Vem granskar?</i>	40
5.3.3	<i>Målgrupp</i>	41
5.3.4	<i>Ansvarsprövning</i>	41
5.3.5	<i>Styrkor och svagheter med det danska systemet</i>	42
6	ANALYS	43
6.1	VAD GRANSKAS?.....	43
6.2	VEM GRANSKAR?.....	44
6.3	MÅLGRUPP.....	45
6.4	ANSVARSPRÖVNING.....	47
6.5	UPPSUMMERING.....	49
7	SLUTSATS	50
7.1	REVISION I SVERIGE OCH DANMARK.....	50
7.2	DISKUSSION OM EN FÖRBÄTTRAD REVISION I SVERIGE.....	51
7.3	VIDARE FORSKNING.....	53
	KÄLLFÖRTECKNING	54
	APPENDIX	

1 Inledning

I detta inledande kapitel presenteras bakgrund och en historisk tillbakablick av den kommunala revisionen i Sverige. Vidare ges en överblick av den debatt som idag förs inom området samt en presentation av vårt syfte samt avgränsningar och disposition.

1.1 Bakgrund

Ordet revision har sitt ursprung från det latinska ordet *revidere* som betyder att se tillbaka. Revision är ett begrepp som är svårt att fastställa eftersom dess betydelse varierar inom olika områden, även då det gäller de rättsliga aspekterna. Kommunalagens definition av revision skiljer sig åt från aktiebolagslagens eller regeringsformens definition av revision och detta är viktigt att ha i åtanke vid ett resonemang av begreppet.¹

1.1.1 Historik

Kommunal revision är inte en ny företeelse och det lokala självstyret har en lång tradition i Sverige, ända tillbaka till medeltiden. Enheterna då var socknar, häradar, landskap, städer och byalag.²

Redan 1862 infördes revision i kommunförordningen i samband med att sockenförvaltningen förändrades. Förordningarna som kom om kommunal styrelse anses vara bakgrunden till det kommunala självstyre vi har idag.³ Kommunen fick bland annat rätt att vårda sina angelägenheter, det vill säga möjliggjorde för kommunerna att engagera sig i saker som kunde anses vara av allmänt intresse för invånarna. Statens inflytande begränsades dessutom betydligt.⁴

Förr var revisorsuppdraget att betrakta som ett hedersuppdrag men det var ej utan betydelse. Det finns exempel från 1920-talet om kommunalpolitiker som utnyttjade sin rätt att kräva att räkenskaperna för de senaste tio åren skulle granskas av externa revisorer.⁵

¹ Lundin, O (1999) *Kommunal revision, en rättslig analys* s. 110ff

² Brorström, B et al (1999) *Förvaltningsekonomi* s. 20

³ Lundin, O (1999) *Kommunal revision, en rättslig analys* s. 87ff

⁴ Brorström, B et al (1999) *Förvaltningsekonomi* s. 20

⁵ Cassel, F (2000) *Behovet av kommunal externrevision* s. 41

1930 kom en ny kommunallag, och efter att flera oegentligheter hade uppdagats inom den kommunala sektorn fick revisionen en större tyngd.⁶ Tidigare hade revisionen enbart bestått av att i efterhand granska räkenskaperna men nu skulle revisorerna kunna påverka verksamheten mer genom att ha funktionen av rådgivare. Revisorerna fick även mandat att kontrollera räkenskaperna under året.⁷

Lands- och stadskommunerna hade tidigare haft skilda lagar men i 1953-års kommunallag samlades de i en gemensam lag. Redan inför denna lagändring kom det önskemål från en del instanser om att det borde finnas krav på viss kompetens hos revisorerna och att det bland kommunrevisorerna borde finnas yrkesverksamma revisorer. Detta ansågs av många önskvärt men att det borde kunna lösas på frivillig väg.⁸

1977 kom en ny kommunallag och denna fick karaktären av en ramlag. Detta beroende på att kommunerna och landstingen nu regleras i samma lag. De snabba förändringarna som skedde i samhället medförde även att kommunerna behövde ges större flexibilitet och då togs många av detaljregleringarna bort. Kommunal revision fick nu ett eget kapitel i lagen för att förtydliga dess självständiga och oberoende ställning och även ge området större tyngd. Förvaltningsrevision betonades även mer än tidigare. En annan nyhet var att endast kommunmedlemmar kunde väljas som revisorer, tidigare kunde vem som helst väljas med motiveringen att ha möjligheten att kunna ta in kompetens utifrån, men nu hade de flesta kommunrevisorers biträden som var sakkunniga så detta sågs ej längre som ett argument.⁹ Nästa stora förändring kom 1991 med en ny kommunallag. Denna lag är fortfarande i kraft.¹⁰

1.2 Problemdiskussion

Kommunens revisorer är förtroendevalda, vilket innebär att de kan vara heltidspolitiker eller ha en annan yrkesinriktning än en vad en sedvanlig yrkesrevisor har. Revisionen är inte organisatoriskt oberoende och är inte heller så åsyftat att vara.¹¹ I kommunallagen sägs att fullmäktige väljer sina revisorer, vars uppgift sedan blir att granska all verksamhet som bedrivs inom nämnderna.¹² Olle Lundin ifrågasätter i sin doktorsavhandling, *Kommunal revision, en rättslig analys*, fullmäktiges intresse av att en effektiv kontroll av nämnderna verkligen sker, då flera av ledamöterna i fullmäktige

⁶ Brorström, B et al (1999) *Förvaltningsekonomi* s. 46

⁷ Lundin, O (1999) *Kommunal revision, en rättslig analys* s. 96

⁸ Lundin, O (1999) *Kommunal revision, en rättslig analys* s. 96ff

⁹ Lundin, O (1999) *Kommunal revision, en rättslig analys* s. 102ff

¹⁰ Bohlin, A (2000) *Kommunalrättens grunder* s 16

¹¹ Cassel, F (2000) *Behovet av kommunal externrevision* s. 46f

¹² Hilborn et al (2001) *Kommunallagen, kommentarer och praxis* s. 369ff

också har andra åtaganden inom kommunen och på så vis själva blir en del av revisionens granskningsobjekt. Vidare menar Lundin att det yttre oberoendet ytterligare brister eftersom revisorerna skall granska partiets egna medlemmar och eventuell kritik mot dessa kan medföra att både revisorn och partiet skadas. Även det faktum att det inte finns klara bedömningsgrunder i revisionen, vilket medför att varje kommun kan skapa en egen ”god revisionsd”, får enligt Lundin till följd att revisionsberättelsen ej blir meningsfull då det saknas kännedom om vad revisionsberättelsens uttalanden grundas på.¹³ Lundins slutsatser är:

*... kontrollen av den kommunala verksamheten, och förbrukandet av kommunmedlemmarnas resurser, är otillräcklig. Garantier för att denna kontroll sker på ett effektivt och trovärdigt sätt måste tillskapas. ... Ett gemensamt fungerande system måste tillskapas och det är ytterst statens ansvar att tillse att de egna medborgarnas resurser, som de tvångsmässigt avhäfts, förbrukas på ett ekonomiskt effektivt och rättsenligt sätt.*¹⁴

Vem är egentligen målgruppen för redovisningen? Är det uppdragsgivaren, det vill säga kommunfullmäktige, eller är det medborgaren, som finansiär?

Filip Cassel menar, i likhet med Lundin, i sin studie som genomförts på uppdrag av Studieförbundet Näringsliv och Samhälle (SNS), att revisionen är bristfällig och att det i kommunerna finns problem med ansvar, styrning, redovisning och revision.¹⁵ Vidare menar Cassel:

*Det finns ett behov av yrkesmässig oberoende kommunal revision som komplement till den förtroendevalda revisionen. Det behovet är inte uppfyllt och de gjorda ändringarna av lagstiftningen är otillräckliga. Behovet är motiverat av att förtroendet för kommunala politiker och tjänstemän är rubbat.*¹⁶

I en artikel skriven av Karin Tengdelius på Svenska Kommunförbundet, påstås att det är en myt att de förtroendevalda revisorerna ägnar sig åt partipolitik för att skydda sina partikamrater. Hon skriver att revisionsbedömningar görs över partigränserna och att partipolitiska ställningstaganden är ytterligt sällsynta. Avseende debatten om oberoendet anser Tengdelius att revisorerna inte reviderar de beslut som fattas i fullmäktige, utan endast den verkställighet och förvaltning som sker i nämnder och styrelser. Vidare skriver hon att den förtroendevalda revisorn väljer egna angreppssätt och gör egna bedömningar som sedan fritt yttras. Tengdelius jämför med aktiebolag där stämman formellt väljer revisor på förslag från VD eller styrelsen, och menar att det

¹³ Lundin, O (1999) *Kommunal revision, en rättslig analys* s. 498f

¹⁴ Lundin, O (1999) *Kommunal revision, en rättslig analys* s. 500

¹⁵ Cassel, F (2000) *Behovet av kommunal externrevision* s. 11

¹⁶ Cassel, F (2000) *Behovet av kommunal externrevision* s. 12

även här kan finnas risker för ett beroende, då det är de här organen som revisorn i sitt arbete skall granska.¹⁷ Vidare skriver hon:

*Klokast är nog att konstatera att ingen revision eller revisor i praktiken är helt oberoende. Snarare är det så att förutsättningarna för ett oberoende agerande i olika system och miljöer är starkare eller svagare. Och vid en analys och jämförelse av förutsättningarna för den kommunala revisionen tycker jag att den hävdar sig väl, närmast strålande.*¹⁸

I den kommunala revisionen är således revisorerna politiskt valda precis som resterande politiker i kommunen. De är med andra ord inte organisatoriskt oberoende. Inom näringslivet är det organisatoriskt oberoende revisorer som granskar verksamheten. Vi ställer därför frågan om det politiska inflytandet påverkar granskningen? Hur tillförlitlig är en granskning som är gjord av personer som inte är organisatoriskt oberoende? Har de ett intresse i revisionen som påverkar granskningen och dess resultat? Kan en mer oberoende och opartiskt granskning göras av sakkunnig extern expertis? Eller är det bara en myt att revisorer ägnar sig åt partipolitik?

I Region Skåne har moderaterna inte gett någon av sina representanter i revisionen nytt förtroende, efter att de ej rekommenderat ansvarsfrihet.¹⁹ Moderaternas gruppledare i Region Skåne, Jerker Swanstein anser:

*Fullmäktigegruppen tycker att revisorerna har gjort ett uselt arbete, så enkelt är det. Det är ju ett partiuppdrag de har, de är ju politiker och inte Guds ställföreträdare på jorden.*²⁰

Även i Stockholm läns landsting har de moderata revisorerna bytts ut. I såväl Stockholm som Skåne hävdar revisorerna att de ej har fått förnyat förtroende på grund av sin kritiska hållning. En av de sparkade revisorerna i Skåne, Eva Åsare, anser att det har gått partipolitik i frågan och att de blivit sparkade eftersom de varit självständiga, orädda och oberoende. I Stockholm hävdar Per Eskilsson, även han revisor som ej fått nytt förtroende, att valberedningens ordförande sagt att de skulle ha pålitliga moderater som revisorer.²¹

Med bakgrund av ovanstående omdiskuterade områden vore det intressant att undersöka hur revisionen och dess ansvarsprövning fungerar i andra länder för att se hur de har löst problematiken där. Av intresse är bland annat de övriga nordiska länderna, då det finns en gammal värdegemenskap och liknande tradition på rättsområdet.

¹⁷ Tengdelius, K (2002) "Rapport från den kommunala revisionen" *Balans nr 12-2002*

¹⁸ Tengdelius, K (2002) "Rapport från den kommunala revisionen" *Balans nr 12-2002*

¹⁹ Perkiö, H (2003) "Moderaterna byter ut sina revisorer" *Landstingsvärlden 2003-05-21*

²⁰ Perkiö, H (2003) "Moderaterna byter ut sina revisorer" *Landstingsvärlden 2003-05-21*

²¹ Perkiö, H (2003) "Moderaterna byter ut sina revisorer" *Landstingsvärlden 2003-05-21*

1.2.1 Problemfrågor

Utifrån vår problemdiskussion ämnar vi att med vår uppsats kunna besvara följande frågor:

- ♦ Hur stort inflytande har de förtroendevalda på revisionen och dess ansvarsprövning?
- ♦ Hur tas medborgarperspektivet tillvara i revisionen?
- ♦ Vore externa sakkunniga kommunrevisorer en garant för en god revision?

1.3 Syfte

Vi avser att i denna uppsats jämföra Sveriges system²² för kommunal revision med det motsvarande i Danmark avseende vad som granskas, vem som granskar, målgrupp samt ansvarsprövning. Vidare har vi som målsättning att diskutera eventuella förbättringar av dagens svenska system med utgångspunkt av vad som framkommit i studien.

1.4 Avgränsningar

Vi skall enbart undersöka de områden som ligger under våra problemområden, då det vore praktiskt omöjligt att jämföra hela systemen under uppsatsskrivandets begränsade tidsperiod.

Vi har även valt att avgränsa oss mot att endast undersöka en svensk respektive dansk kommun. Detta medför att vi inte kan generalisera vårt empiriska resultat på hela det svenska respektive danska systemet.

²² Vår definition av system är dels regelverk, dels organisation i både teori och praktik.

1.5 Disposition

Uppsatsen har följande upplägg:

Kapitel 2 Metod - Detta kapitel syftar till att ge läsaren en beskrivning över vald metod och angreppssätt för att öka förståelsen för vårt tillvägagångssätt.

Kapitel 3 Teori - I detta kapitel presenteras agentteorin och andra teorier avseende offentlig redovisningsskyldighet. Detta för att ge en teoretisk bakgrund till problematiken.

Kapitel 4 Lagar - I detta kapitel beskrivs först den svenska regleringen avseende kommunal revision och sedan den danska med tyngdpunkt på vad som granskas, vem som granskar, målgruppen för revisionen och slutligen ansvarsprövning.

Kapitel 5 Empiri - I detta kapitel presenteras inledningsvis de intervjuer vi genomförde för att få en bild av problematiken. Sedan följer en beskrivning av fallkommunerna samt en redogörelse för genomförda intervjuer avseende revisionen i respektive kommun.

Kapitel 6 Analys - I detta kapitel analyserar vi vår empiriska studie utifrån den teoretiska referensramen samt de lagar som rör området.

Kapitel 7 Slutsats - I detta kapitel drar vi slutsatser av det som framkommit i vår studie samt ger idéer till förbättringar av det svenska systemet. Avslutningsvis ges förslag till vidare forskning.

2 Metod

Detta kapitel syftar till att ge läsaren en beskrivning över vald metod och angreppssätt för att öka förståelsen för vårt tillvägagångssätt.

2.1 Angreppssätt

Utifrån vårt valda syfte och frågeställning anser vi det vara lämpligast att arbeta utifrån en kvalitativ undersökningsmetod. Anledningen är att vi vill få en djupare förståelse för hur systemen fungerar praktiskt och vilka skillnader som finns däremellan. En kvalitativ undersökningsmetod lämpar sig bättre än en kvantitativ när så kallad mjukdata, som exempelvis attityder och föreställningar, skall undersökas.²³ Vi undersöker därmed få enheter på djupet för att erhålla riklig information. Inom kvalitativ forskning blir forskarens uppfattning och tolkning viktig²⁴, vilket medför att vi förutom intervjuer väljer att redovisa delar av lagstiftningen samt ha utgångspunkt i lämpliga teorier inom forskningsområdet för att understödja vår empiri. Vi önskar studera vårt problemområde genom en kvalitativ undersökning baserad på en jämförande studie mellan två kommuner. Vi utgår från att undersöka teorin och hur regelverket fungerar för att sedan jämföra detta med en empirisk undersökning, följaktligen arbetar vi deduktivt.

Den kvalitativa metoden ger djupet i undersökningen snarare än bredden i motsats till den kvantitativa. Den kvalitativa undersökningen innebär tolkning av till exempel referensramar, sociala processer och sammanhang. En kvantitativt baserad metod tar inte hänsyn till så många värden men behandlar många undersökningsenheter. I en kvantitativ studie utmärks insamlingen av information av avstånd och urval. Beroende av det större antalet undersökningsenheter är det svårare att få samma djup som till exempel vid en intervju med få enheter. Detta medför att kvalitativ metod lämpar sig när forskaren vill undersöka något specifikt eller få en helhetsbild som ger ökad förståelse för olika sammanhang och sociala processer. Svagheten i den kvalitativa är att generaliseringar blir svåra att dra.²⁵

Med utgångspunkt från vårt syfte blir en kvantitativ undersökning problematisk att genomföra och besvarar då inte frågeställningen. Därför lämpar sig den kvalitativa metoden bättre.

²³ Lundahl, U & Skärvad, P-H (1992) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* s. 82

²⁴ Holme, I M & Solvang, B K (1997) *Forskningsmetodik* s. 76

²⁵ Holme, I M & Solvang, B K (1997) *Forskningsmetodik* s.75ff

2.2 Urval

En stor skillnad mellan kvalitativ och kvantitativ metod är urvalet. Inledningsvis genomfördes en övergripande studie av revisionssystemen i de närmsta tre grannländerna för att finna det lämpligaste objektet att jämföra Sverige med. Nedan följer en kort presentation av respektive lands kommunala revision för att slutligen summera upp de största likheterna respektive skillnaderna och varför vårt val föll på Danmark.

2.2.1 Sverige

I Sverige regleras den kommunala revisionen av kommunallagen (KL). Revisorerna i kommunerna är förtroendevalda, som skall biträdas av sakkunniga. De förtroendevalda revisorerna behöver ej ha någon formell kompetens utan de anses ha andra betydelsefulla kunskaper, exempelvis politisk erfarenhet och kunskap om hur kommunen fungerar.²⁶ Det är all verksamhet inom nämnderna som skall granskas och såväl räkenskaps- som förvaltningsrevision skall utföras. Fullmäktiges beslut innefattas ej av granskningen.²⁷

Revisorerna lämnar sin revisionsrapport till fullmäktige som sedan beslutar om ansvarsfrihet skall beviljas eller ej. Revisorerna har rätt att lämna var sin revisionsrapport till fullmäktige, det vill säga att revisorerna är självständiga.²⁸

2.2.2 Danmark

I Danmark är lagstiftningen om revisionen samlad i den danske lov om kommunernes styrelse (KSL). Revisorer väljs av kommunalbestyrelsen och detta val skall godkännas av tillsynsmyndigheten, detsamma gäller vid avskedande. Revisorerna skall vara sakkunniga och tillsynsmyndighetens inflytande skall säkerställa att revisorerna är oberoende och kompetenta. Tillsynsmyndigheten har som uppgift att godkänna den kommunala budgeten, räkenskaperna och revisionsberättelsen. De skall även kontrollera beslut utifrån legalitet. Detta är ett sätt att skydda kommunens intresse (inte ödelägga kommunens ekonomi) och försvara kommunen mot valda representanters eventuella olagligheter.²⁹

²⁶ Bohlin, A (2000) *Kommunalrättens grunder* s. 216f

²⁷ Hilborn et al (2001) *Kommunallagen, kommentarer och praxis* s. 376f

²⁸ Hilborn et al (2001) *Kommunallagen, kommentarer och praxis* s. 374

²⁹ Lundin, O (1999) *Kommunal revision, en rättslig analys* s. 167ff

Till 1971 hade Danmark ett inslag av ej sakkunniga revisorer men detta avskaffades bland annat för att en sakkunnig revision skulle vara mer oberoende. Revisionen omfattar framförallt redovisningsrevision men även viss förvaltningsrevision. Revisionen resulterar i att anmärkningar och kommentarer fogas till räkenskaperna för året och skickas in till tillsynsmyndigheten. Med dessa skickas även de beslut om åtgärder som kommunalbestyrelsen fattat med hänsyn till revisorernas kommentarer. På detta sätt får tillsynsmyndigheten inte bara kunskap om revisionens resultat utan även vilka konsekvenser den fått.³⁰

2.2.3 Finland

I Finland regleras den kommunala verksamheten av den finska kommunallagen (FiKL). Enligt denna lag skall alla kommuner tillsätta en revisionsnämnd, av lekmän, som organiserar granskningen av förvaltning och ekonomi. Det är fullmäktige som väljer revisorer, dessa skall vara godkända av det statliga auktorisationsorganet för offentliga revisorer. Detta organ ger även ut rekommendationer avseende god kommunal revisionsned. Finland har med andra ord såväl förtroendevalda som sakkunniga inblandade i revisionsprocessen.³¹

Tyngdpunkten i revisionen är redovisningsrevision men även förvaltningen skall granskas avseende om den överensstämmer med gällande lag samt fullmäktigebeslut. Revisorerna lämnar en årlig revisionsberättelse och kommunstyrelsen får därefter lämna sina kommentarer på denna. Därefter fattar kommunfullmäktige beslut om ansvarsfrihet och godkännande av räkenskaperna. I likhet med Sverige är det fullmäktige som har fri prövningsrätt i ansvarsfrågan och de behöver alltså inte följa revisorernas rekommendation.³²

2.2.4 Norge

I Norge finns ett särskilt kommunaldepartement som har tillsyn över kommunerna och rätt att utfärda föreskrifter. De övriga departementen har tillsyn i sakfrågor och kan på eget initiativ kontrollera lagligheten i kommuners beslut. De skall även fungera som ett rådgivande organ till kommunerna.³³

Den lag som reglerar kommunerna är främst den norske kommuneloven (NoKL). Lagen säger att det är kommunestyret som har det övergripande ansvaret för kontrollen

³⁰ Lundin, O (1999) *Kommunal revision, en rättslig analys* s. 167ff

³¹ Lundin, O (1999) *Kommunal revision, en rättslig analys* s. 169ff

³² Lundin, O (1999) *Kommunal revision, en rättslig analys* s. 169ff

³³ Lundin, O (1999) *Kommunal revision, en rättslig analys* s. 158ff

av kommunens förvaltning, däribland revisionen av kommunens räkenskaper. Kommunestyret kan likställas med den svenska kommunfullmäktige. Kommunestyret väljer en revisor, som är sakkunnig. Med sakkunnig menas att personen har viss utbildning. De sakkunniga revisorerna är organiserade i Norges Kommunrevisorerer Forbund, som bland annat utvecklar god redovisningssed. En annan stor skillnad från svenska förhållanden är att det saknas regler om revisionsansvar och kommunestyret tar inte heller beslut om ansvarsfrågor.³⁴

Nordisk jämförelse i kommunal revision

	Danmark	Finland	Norge	Sverige
Förtroendevalda revisorer	Nej	Nej, men visst inslag	Nej	Ja
Krav på kompetens hos revisorerna	Ja	Ja	Ja	Nej, dock sakkunniga biträden
Statligt inflytande	Ja	Nej	Ja	Nej
Kommunfullmäktige beslutar om ansvar	Nej	Ja	Nej	Ja

Den svenska kommunala revisionen skiljer sig åt från främst den danska och den norska. Båda dessa är liknande med ett stort statligt inflytande på revisionen. Den finska revisionen är mer lik den svenska men även här finns betydande skillnader. Den största skillnaden mellan svensk kontra de övriga ländernas revision är kravet på kompetens hos revisorerna. Enligt Lundin har staten i de andra nordiska länderna skapat rättsliga förutsättningar för en effektiv och kompetent kommunal revision men att detta ännu inte har skett i Sverige³⁵. Varför vi valt att jämföra Sveriges system med Danmarks beror på att det är det danska och det norska som skiljer sig mest ifrån det svenska. Vi valde Danmark eftersom det dels geografiskt sett underlättar att undersöka, dels att Danmark tidigare haft ett inslag av ej sakkunniga revisorer som i viss mån liknar dagens svenska system men har helt och hållet övergett detta vilket ytterligare medför att Danmark blir ett intressant jämförelseobjekt.

Vi har valt att jämföra en svensk kommun med en dansk kommun. Vid urvalet var det viktigt att det varken var en liten kommun eller en kommun med eget revisionskontor, då de ej är representativa. Valet föll därför på Landskrona, eftersom kommunen är relativt medelstor. Den danska kommunen önskade vi skulle vara snarlik, eftersom det ökar jämförbarheten. Hilleröd kommun har liknande befolkningsstatistik. Andra likheter

³⁴ Lundin, O (1999) *Kommunal revision, en rättslig analys* s. 168ff

³⁵ Lundin, O (1999) *Kommunal revision, en rättslig analys* s. 175

mellan kommunerna är att de båda är av tradition socialdemokratiska samt att de har en likvärdig struktur på näringslivet.

2.3 Litteraturstudie

Vi genomförde en litteraturstudie genom att ta del av tidigare forskning inom området samt intressanta teorier som kan ge stöd för vår analys, för att kunna angripa vårt problemområde med lämpliga teorier som grund. Efter att ha studerat regelverk, artiklar samt rapporter och dess källor fick vi uppslag till nya idéer och angreppsvinklar.

Först gjorde vi en övergripande genomgång av det material som framkommit. Vidare utformade vi en mer systematisk informationsinsamling baserad på de begrepp som kunde vara av intresse för vår studie.

2.4 Den kvalitativa intervjun

För att få en förståelse för ämnet genomförde vi först inledande intervjuer med Karin Tengdelius, revisionsavdelningen på Svenska Kommunförbundet, och Ola Möller, sakkunnig i Region Skåne.

Förståelsen påverkar vår uppfattning av i stort sett alla intryck vi får.³⁶ Hur intrycken uppfattas bygger på tidigare erfarenheter och inhämtad information. Det kan därmed skilja sig från person till person. Därför blir det av stor betydelse att självkritik finns med vid behandlingen av informationen, vilket ibland kan vara svårt att lyckas fullt ut med. Därför vill vi belysa att vi är medvetna om att vår tolkning i denna uppsats kan vara något subjektiv, men även framhålla att vi strävar efter att framställa det resultat vi erhåller på ett så sakligt sätt som möjligt.

Fördomar är socialt grundade och subjektiva. Vi kan inte lösgöra oss ifrån dem men vi kan uppmärksamma och betänka dem.³⁷ Vår utbildningsbakgrund är en sådan faktor, då samtliga tre författare har likartad bakgrund kräver det stor medvetenhet från vår sida när vi angriper problemet.

För att erhålla så tillförlitliga och utförliga svar som möjligt krävs en förtroenderelation mellan oss och intervjupersonerna.³⁸ Deltagandet i undersökningen var också frivilligt. Vi har först kontaktat de aktuella personerna per telefon och förklarat vår studie och

³⁶ Thurén, T (1991) *Vetenskapsteori för nybörjare* s. 91

³⁷ Holme, I M & Solvang, B K (1997) *Forskningsmetodik* s. 95

³⁸ Holme, I M & Solvang, B K (1997) *Forskningsmetodik* s. 105

syftet med denna. Innan intervjuerna har personerna erhållit de ämnesområden vi ämnat diskutera. Detta kan i vissa fall bidra till att de intervjuade personerna i viss mån förberett sina svar. Trots detta valde vi att ge dem diskussionsmaterial i förväg eftersom vi då troligtvis skulle få en djupare och mer ingående dialog. Vi har delvis arbetat utifrån en mall med öppna diskussionsfrågor för att inte styra intervjun utan intervjupersonerna har själva fått beskriva situationerna. Detta för att ge rum för så öppna svarsalternativ som möjligt och tillfälle för oss att ställa följdfrågor. Vi tror att detta ökar tillförlitligheten i vår studie. Vid intervjuerna har vi inlett med att ställa mer generella frågor för att sedan fortsätta med mer specifika. Frågorna är ställda på ett sätt så att svaren skall vara utförliga och beskrivande. Vi har i största möjliga mån försökt undvika frågor med svar av ja och nej karaktär.

2.5 Reliabilitet och validitet

Reliabilitet innebär hur pass tillförlitlig studien är.³⁹ Tillförlitligheten i denna uppsats beror även på hur noggrant vi har hanterat insamlad data. Hög reliabilitet får vi om de olika mätningarna, i vårt fall intervjuer, av ett och samma fenomen ger samma eller ungefärligt lika svar.⁴⁰ Vi har lagt stor vikt vid att vi alla tre var närvarande vid intervjutillfällena för att minimera missförstånd och feltolkningar. Vi har gått igenom materialet noggrant och kontrollerat svaren med de intervjuade personerna för att eventuella feltolkningar inte skall förekomma. Vi har även intervjuat personer med olika roller i revisionen, det vill säga såväl förtroendevalda som sakkunniga i Sverige och Danmark.

Enligt Holme & Solvang är inte reliabilitet och validitet av lika stor vikt i en kvalitativ som vid en kvantitativ studie.⁴¹ Men en hög grad av validitet är önskvärd i alla forskningsrapporter och undersökningar. Validitet är beroende av vad vi mäter och om detta är specificerat i frågeställningen.⁴² Som tidigare nämnt vill vi belysa att denna studie ej kan generaliseras för hela Danmark och Sverige utan kan ses som exempel för hur regelverken fungerar praktiskt i de båda länderna. De sakkunniga vi diskuterat med är dock involverade i revisionen av fler kommuner än fallkommunerna och vi har även diskuterat med sakkunniga i Region Skåne och Västra Götaland vilket ökar tillförlitligheten.

³⁹ Eriksson, L T & Wiedersheim-Paul, F (2001) *Att utreda, forska och rapportera* s. 38ff

⁴⁰ Holme, I M & Solvang, B K (1997) *Forskningsmetodik* s. 163

⁴¹ Holme, I M & Solvang, B K (1997) *Forskningsmetodik* s. 94

⁴² Holme, I M & Solvang, B K (1997) *Forskningsmetodik* s. 163 ff

2.6 Metodkritik

Kvalitativ studie med öppna svar ger stor flexibilitet och mindre strukturering vilket har både för- och nackdelar. Eftersom flexibilitet möjliggör anpassning har vi under arbetets gång kunnat modifiera och förbättra vår metod. Detta tack vare att intervjupersonerna har varit öppna och uppmärksammat oss på nya saker och angreppsvinklar vilket också bidragit till en djupare förståelse och större tillförlitlighet i studien. Nackdelen med flexibiliteten är att intervjupersonerna kan välja att lägga tyngdpunkten på vissa saker, beroende av deras befattning och plats i organisationen. Vi är medvetna om att intervjupersonerna kan förvränga verkligheten i form av bland annat förfiningar och förenklingar av verkligheten. Vi inser också att det kan vara svårt för dem att erkänna brister eftersom det handlar om en process de själva deltar i. Urvalet av intervjupersonerna är därför utformat så att de inte har samma typ av befattning i organisationerna.

Tyvärr saknar vi intervjuer med kritiska röster om den svenska kommunala revisionen. Vi har försökt att få kontakt men ej lyckats få intervjuer och vi har därför fått förlita oss på de kritiska skrifter som finns.

2.7 Källkritik

Primärdata kallas den information som kan relateras direkt till den gjorda undersökningen och är insamlad av undersökaren själv. Sekundärdata eller andrahandskälla kallas den information som är tolkad och baserad på en primärkälla.⁴³ I vår studie har vi primärdata i form av intervjuer. Det resterande materialet är sekundärkällor. I vissa fall när vi granskat sekundärkällorna har vi även gått tillbaka till dess källa för att säkerställa att korrekta uppgifter presenteras.

Det finns tre sorters källkritiska kriterier. Dessa är samtidskrav, beroendekritik och tendenskritik. Samtidskrav innebär att det är aktuell och nutida information som används.⁴⁴ Vi har använt oss utav främst nytryckt aktuell information. Dessutom har de intervjuade personerna givit svar på hur systemet ser ut idag och inte hur det var för tio år sedan. Därför anser vi kriteriet samtidskrav uppfyllt.

Beroendekritik tar hänsyn till om källorna är beroende av varandra och tendenskritik behandlar uppgiftslämnarens eget intresse i frågan.⁴⁵ Vi har varit noga med att endast använda oss av kvalificerade referenser, som litteratur och artiklar från tidskrifter inom

⁴³ Bell, J (1995) *Introduktion till forskningsmetodik* s. 65f

⁴⁴ Eriksson, L T & Wiedersheim-Paul, F (2001) *Att utreda forska och rapportera* s. 150ff

⁴⁵ Eriksson, L T & Wiedersheim-Paul, F (2001) *Att utreda forska och rapportera* s. 150ff

området. Debattartiklar samt liknande litteratur har vi endast använt för uppslag och idéer och i minsta möjliga mån som huvudreferens. Vi har även försökt få uppgifterna bekräftade från flera olika källor. I de fall där olika källor inte ger samma uppgifter har vi valt att använda denna information med försiktighet.

3 Teori

I detta kapitel presenteras agentteorin och andra teorier avseende offentlig redovisningsskyldighet. Detta för att ge en teoretisk bakgrund till problematiken.

3.1 Agentteorin

Agentteorin presenterades under 1960-talet och innebär att det finns ett agentförhållande när en sida (principalen) anlitar en annan (agenten) för att denne skall utföra något. Genom att principalen anlitar agenten delegerar han även beslutsfattande. Vem som är principal och agent är olika från fall till fall. Kärnan i teorin är att principalen och agenten har olika preferenser och att de kan reduceras med hjälp av incitament.⁴⁶ Problematiken som därför måste lösas är säkerställandet av att agenten handlar i principalens intresse.⁴⁷

De olika preferenserna härstammar från tanken att alla handlar i egenintresse. Antagandet görs att agenten ej enbart erhåller nytta i lön utan även i termer som fritid, status och flexibilitet i arbetet. Vidare görs antagandet att principalen endast är intresserad av den finansiella nyttan. En annan divergens mellan principal och agent avseende preferenser är risktagandet, där principalen ses som neutral och agenten som riskavers.⁴⁸

Det finns även en brist i information om vad agenten gör dag för dag, eftersom det ej är praktiskt möjligt att samla den datan. Denna informationsbrist kallas för *informationsasymmetri* och kan ta sig flera olika uttryck. Agenten kan till exempel veta mer om uppgiften än principalen. Denna överlägsenhet i kunskap är *privat information*. Det kan således finnas divergenser i såväl preferenser som information mellan agent och principal.⁴⁹

För principalen finns det två olika sätt att reducera problemen; *övervakning* samt *incitament*, vilka även kan kombineras. Övervakning innebär olika slags kontrollsystem, där revision är ett exempel. Incitament innebär olika slags kompensation i förhållande till prestation, exempelvis bonussystem.⁵⁰

⁴⁶ Anthony, R N & Govindarajan, V (1998) *Management Control Systems* s. 527, 531

⁴⁷ Grant, R M (1998) *Contemporary Strategy Analysis* s. 147

⁴⁸ Anthony, R N & Govindarajan, V (1998) *Management Control Systems* s. 527f

⁴⁹ Anthony, R N & Govindarajan, V (1998) *Management Control Systems* s. 528

⁵⁰ Anthony, R N & Govindarajan, V (1998) *Management Control Systems* s. 529

Agentteorin är omtvistad. Teorin kritiseras för att den uttrycker självklarheter enbart uttryckt i matematiska termer men även att termerna ej går att kvantifiera, däribland kostnaden för informationsasymmetri. Annan kritik som framförts är att tjänstemän i den offentliga sektorn, som ej kan få incitamentsbaserad kompensation, därmed skulle sakna motivation för att prestera ytterligare.⁵¹

3.2 Redovisningsskyldighet

Ryggraden i redovisning har för århundraden varit att kunna ställa en person till svars för dens handlande. Det är detta som skiljer redovisning från andra informationssystem. I dagens samhälle är organisationer uppbyggda i komplicerade nätverk, vars ansvar bygger på den rapportering som sker om verksamheten. Redovisning kan därmed ses som sparandet och rapporteringen av transaktioner samt deras konsekvenser och i slutändan valet att ge ansvarsfrihet. Ansvarsställandet skall dock ej ses som det centrala men kan enligt Ijiri ses som det underliggande målet då annars mycket av redovisningen skulle ses som irrationell.⁵²

3.2.1 Vad bör granskas?

Det är nödvändigt att det inte enbart finns en ren räkenskapsrevision i kommunerna eftersom den bara visar om räkenskaperna upprättats i överrensstämmelse med olika bestämmelser och den besvarar ej de centrala frågorna: effektivitet, produktivitet och kapitalförvaltning.⁵³ Performance auditing⁵⁴ utvecklades under senare delen av 1960-talet och är idag mycket vanlig i USA och ses som en av de viktigaste delarna vid granskningen av kommuner.⁵⁵ Det mest grundläggande i redovisningsskyldighet är att uppnå målen, därför är det av stor betydelse att kunna mäta *performance* i förhållande till dem. Målen kan vara såväl ekonomiska som sociala eller av något annat slag. Traditionellt har de varit ekonomiska, men de kan komma att utökas enligt Ijiri. För att skydda såväl den redovisningsskyldige som den beslutande måste sättet att mäta *performance* vara såväl tillförlitligt som standardiserat för att undvika diskussioner om vad som kommit fram vid mätningen. Det är även viktigt att fakta som används är verifierbar.⁵⁶

⁵¹ Anthony, R N & Govindarajan, V (1998) *Management Control Systems* s. 531

⁵² Ijiri, Y (1975) *Theory of Accounting Measurement* s. 32f

⁵³ Funkhouser, M (2000) "Audit function restores credibility" *The American City & County* nr 6 2000 s. 8

⁵⁴ Den svenska motsvarigheten är förvaltningsrevision

⁵⁵ Funkhouser, M (2000) "Audit function restores credibility" *The American City & County* nr 6 2000 s. 8

⁵⁶ Ijiri, Y (1975) *Theory of Accounting Measurement* s. 33ff

De grundläggande förutsättningar som kan krävas i en mätning är:⁵⁷

- ♦ Kontroll, vilka resurser kontrolleras
- ♦ Kvantifiering, klassificering av resurser
- ♦ Utbyte, vilka resurser som växlas

De ovanstående punkterna är fundamentala i ett system för att mäta redovisningen och måste kunna säkerställas.⁵⁸

Två andra faktorer som avgör performance measurement är objektivitet och faktas hårdhet. Med objektivitet menas ej den gängse definitionen av objektivitet som frånvaron av personliga åsikter utan med objektivitet inom redovisning menas konsensus. Konsensus innebär att ett antal revisorer gör samma bedömning oberoende av varandra. Faktas hårdhet är avgörande när det avser hur stor risken är för att ej konsensus skall uppstå. När fakta är mjuk är det lättare att det uppkommer olika bedömningar. Det är därmed av stor betydelse att fakta är verifierbar då hypoteser och åsikter ej är någon bra grund för en utvärdering. Att faktorerna är uppnådda är väsentligt för redovisningens trovärdighet.⁵⁹

Även Stewart menar att offentlig redovisningsskyldighet kräver mer än enbart räkenskapsrevision. Han rangordnar olika nivåer för offentlig redovisningsskyldighet på en stegen. De olika stegen är nedifrån och upp:⁶⁰

- ♦ *Accountability for probity and legality*, revisionen skall kontrollera ett tillförlitligt och lagenligt handlande.
- ♦ *Process accountability*, skall kontrollera om tid och medel som spenderats har medfört vad som förväntats.
- ♦ *Performance accountability*, skall kontrollera om verksamheten lever upp till de ställda kraven.
- ♦ *Programme accountability*, revisionen skall granska om en enskild verksamhet möter sina satta mål.
- ♦ *Policy accountability*, revisionen skall granska den förda politiken och de normer som den för med sig.

Stegen går från redovisningsskyldighet av normer till redovisningsskyldighet av bedömningar. För väljarna är policy accountability av störst vikt. Den kan inte begränsas med förbestämda normer. Då behovet för redovisning ökar är det till stor del

⁵⁷ Ijiri, Y (1975) *Theory of Accounting Measurement* s. 68

⁵⁸ Ijiri, Y (1975) *Theory of Accounting Measurement* s. 68

⁵⁹ Ijiri, Y (1975) *Theory of Accounting Measurement* s. 35ff, 44

⁶⁰ Stewart, J D *The role of information in public accountability* i Hopwood, T & Tomkins, C (1984) *Issues in public sector accounting* s. 13ff

policy accountability som efterfrågas. Detta eftersom den givna informationen här ofta är bristfällig.⁶¹

3.2.2 Vem bör granska?

Den givna informationen i redovisningsrapporterna fastställs delvis av den institution som framställer den. Detta menar Stewart inte är en adekvat bas för redovisningsskyldighet, då information är en maktkälla som styrs av sin institution. Det bör därför finnas regler om hur redovisningen skall utformas, inte enbart genom att i detalj ange den information som redovisningen skall tillhandahålla, utan även på det sätt som den skall publiceras och finnas tillgänglig. Tillgänglighet räcker dock inte om det totala ansvaret för redovisningen läggs på det ansvarande organet då det blir en fråga om förtroende.⁶²

Ett sätt att öka tillförlitligheten är att ge externa personer eller institutioner rätt att gå på djupet med redovisningen. Detta är rollen som de sakkunniga (public audit) har. De är ett hjälpmedel för att kontrollera den redovisning som det ansvariga organet har gjort. De sakkunniga kan tillägga information som inte finns med i redovisningen. Deras roll minskar i takt med att den steg där Stewart rangordnat de grunder för offentlig redovisningsskyldighet bestigs. På stegens nedersta del kan de sakkunniga vara till hjälp för att samla in information och även för att göra en bedömning då de kan tillämpa de lagar och regler som finns. De sakkunnigas roll blir dock mer begränsad då stegen mot politisk redovisningsskyldighet bestigs och här bör de sakkunniga enbart användas till att samla in information. Detta eftersom stegen går från redovisningsskyldighet av normer till redovisningsskyldighet av bedömningar och för att kunna utkräva ansvar måste det finnas starka *bond of accountability*, det vill säga det skall finnas ett maktförhållande mellan parterna.⁶³

Ett viktigt element i kontrollen och redovisningsskyldigheten är revisionens funktion i kommuner och regioner. Funkhouser menar att enbart genom en oberoende granskning, utvärdering och rapportering av kommunens verksamhet kan allmänheten och de förtroendevalda få en objektiv, tillförlitlig och rättvisande bild av hur välskött kommunen är. Den stärker dessutom tjänstemännens ställning och tillförlitlighet när de informerar om sakers tillstånd. Enligt Funkhouser kan ett antal krav ställas på revisionen för att den skall fungera på ett bra sätt.⁶⁴

⁶¹ Stewart, J D *The role of information in public accountability* i Hopwood, T & Tomkins, C (1984) *Issues in public sector accounting* s. 13ff

⁶² Stewart, J D *The role of information in public accountability* i Hopwood, T & Tomkins, C (1984) *Issues in public sector accounting* s. 13ff

⁶³ Stewart, J D *The role of information in public accountability* i Hopwood, T & Tomkins, C (1984) *Issues in public sector accounting* s. 13ff

⁶⁴ Funkhouser, M (2000) "Audit function restores credibility" *The American City & County* nr 6 2000 s. 8

- ♦ Oberoende av såväl tjänstemän som politiker
- ♦ Ha ett stöd i lag eller annat skriftligt dokument
- ♦ Utförd av revisorer som kan såväl förvaltnings- som räkenskapsrevision
- ♦ Revisionen har tillträde/tillgång till all information och personal
- ♦ Tillräckliga resurser
- ♦ Förståelse och understöd från de förtroendevalda

En stark revision som har ovanstående nämnda förutsättningar kan därmed även hjälpa kommuner att bygga upp allmänhetens förtroende för kommunen.⁶⁵

3.2.3 Målgrupp

Målgruppsdefinitionen har inflytande över såväl vad som skall granskas som på vilket sätt den presenteras. Stewart menar att ett ökat behov av en offentlig redovisningsskyldighet delvis är ett uttryck för det missnöje som kan uppstå då exempelvis regeringen utformar förväntningar som de sedan inte klarar av att möta. Ekonomiska svårigheter och besparingar resulterar i minskade medel för att tillhandahålla medborgarna service. Sådana svårigheter leder till att en efterfrågan för en mer mångfaldig redovisningsskyldighet skapas. Problem uppstår dock då denna mångfald skall förenas med tydliga och starka band (*bond of accountability*), vilket krävs för en väl fungerande redovisningsskyldighet. En metod att reducera problemet är större öppenhet, allmän tillgång och att media tillhandahålls information.⁶⁶

Vidare är det av vikt att revisionens syfte tydligt klargörs för att få en så regelrätt beskrivning av revisionen som möjligt. Det finns här stor anknytning till revisionens intressenter, eftersom revisionen utformas så att en av rättsordningen erkänd intressent får sina intressen tillgodosedda.⁶⁷ Olika tänkbara intressenter i kommunal verksamhet är:⁶⁸

- ♦ Huvudman (kommunfullmäktige)
- ♦ Finansiär
- ♦ Medborgare, kommunmedlem
- ♦ Anställda
- ♦ Kreditgivare
- ♦ Leverantörer, kunder

⁶⁵ Funkhouser, M (2000) "Audit function restores credibility" *The American City & County* nr 6 2000 s. 8

⁶⁶ Stewart, J D *The role of information in public accountability* i Hopwood, T & Tomkins, C (1984) *Issues in public sector accounting* s. 13ff

⁶⁷ Lundin, O (1999) *Kommunal revision, en rättslig analys* s. 110ff

⁶⁸ Lundin, O (1999) *Kommunal revision, en rättslig analys* s. 122

Enligt Lundin kan även staten anses vara en intressent. Statens intresse av kommunal revision är avhängigt av dess allmänna intresse för kommunal verksamhet och kan sägas utgå från tre intressen. Dessa är:⁶⁹

- ♦ *medborgarintresset*, då staten har det yttersta ansvaret för att medborgarnas rättigheter inte kränks av kommunen
- ♦ *finansiärintresset*, då kommunernas verksamhet till viss del finansieras av bidrag från staten
- ♦ *statsintresset*, då kommunerna kan sägas utföra uppgifter åt staten

Inom EU anses vidare, alla delar av det allmänna som en del av staten och därmed ansvarar staten för kommunens handlingar inom unionen.⁷⁰

3.2.4 Ansvarsprövning

Redovisningsskyldighet enligt Stewart innebär att det finns ett förhållande mellan den som redovisar och den som gör prövningen. Mellan parterna kan sägas finnas ett band, *bond of accountability*, och för att kunna utkräva ansvar måste bandet vara tydligt. Detta innefattar ett maktförhållande, då den person som redovisningen riktas till är den enda som kan utkräva ansvar av den som redovisar. Andra intressenter utanför detta band är de som berörs av redovisningen på grund av ett åtagande eller enbart på grund av sedvänja, men som ej kan utkräva ansvar. De benämner Stewart som *links of account*. De har ingen rätt att utkräva ansvar men spelar ändå en betydande roll. För att *bond of accountability* skall uppkomma krävs, förutom att de båda parterna identifieras, även att de verksamheter som berörs av bandet definieras.⁷¹

Redovisningsskyldighet kan dock definieras på ett flertal sätt. Grundläggande kan sägas vara att någon är ansvarig att förklara sina beslut/transaktioner för någon annan. I likhet med Stewart anser Sinclair att finns det ett antal olika sorters redovisningsskyldigheter. Dessa är ej oberoende av varandra utan kan samverka men de kan även vara i konflikt med varandra. Detta kan medföra kompromisser då det finns starka band av lojalitet.⁷² Det finns även en distinktion mellan politisk och management redovisningsskyldighet. I politisk redovisningsskyldighet kan de förtroendevalda ses som ansvariga inför medborgarna för den rätt att besluta som de har fått medan i management det snarast kan ses som att tjänstemän är ansvariga för de uppgifter som de delegerats. Detta kan

⁶⁹ Lundin, O (1999) *Kommunal revision, en rättslig analys* s. 122ff

⁷⁰ Lundin, O (1999) *Kommunal revision, en rättslig analys* s. 122ff

⁷¹ Stewart, J D *The role of information in public accountability* i Hopwood, T & Tomkins, C (1984) *Issues in public sector accounting* s. 13ff

⁷² Robinson, P (2003) *Government Accountability and Performance Measurement* s. 173

ses som en skillnad av kontroll, där väljarna ej kan anses ha samma kontrollmöjligheter över de förtroendevalda som en chef över en tjänsteman. Det vill säga i det senare fallet finns en större direkt makt mellan principal och agent. Enligt Broadbent och Laughlin har kommun/stat redovisningsskyldighet gentemot sina väljare men väljarna har ej någon direkt kontroll över de valdas beteende. Den enda direkta kontrollen en väljare har är vid valen vart fjärde år.⁷³

3.3 Uppsummering

Agentteorin påstår att de utgångspunkter som agenten och principalen har inte överrensstämmer. Detta innebär att det måste finnas styrsystem för att principalen skall vara säker på agenten agerar i hans intresse. Redovisning och revision kan ses som ett sådant system. Problemet är att det ibland kan finnas flera olika principaler, med skilda intressen, beroende av att flera intressenter har ett intresse i att agenten agerar på ett tillfredställande sätt. Detta medför att agenten kan ses som redovisningsskyldig mot ett flertal parter. I den offentliga verksamheten är detta än tydligare. Att redovisningsskyldigheten är mångfaldig kan dock försvåra transparensen i systemet. Nedanstående bild visar hur stat, kommun och medborgare förhåller sig till varandra:

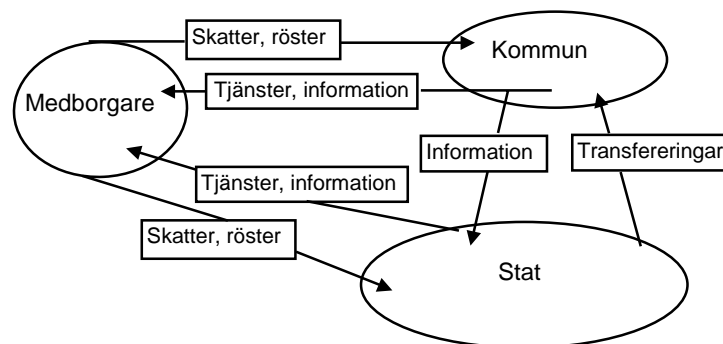


Bild 3.1 Vår svenska version av "A simple model of accountability and performance reporting for Canadian government"

Källa: Robinson, P *Government Accountability and Performance Measurement* s.174

Bilden visar att såväl stat som medborgare har ett intresse av att få veta hur kommunerna sköter sig. Revisionen kan därför ej ses som en intern funktion för kommunen och dess politiker och tjänstemän. Vid en jämförelse stat/kommun mot ett företag och dess delar bör kommunerna kanske snarast ses som divisioner med tanke på deras självstyre och rättigheter⁷⁴.

⁷³ Broadbent, J & Laughlin, R (2003) "Control and Legitimation in Government Accountability Processes: The Private Finance Initiative in the UK" *Critical Perspectives on Accounting* nr 1-2 2003 s. 24f

⁷⁴ Robinson, P (2003) "Government Accountability and Performance Measurement" *Critical Perspectives on Accounting* nr 1-2 2003 s. 174

I och med att såväl stat som medborgare kan ses som intressenter har de även ett intresse av vad som revideras. Kommunen kan snarast jämföras med en non-profit organisation, eftersom dess mål ej är att gå med vinst utan att ge service till medborgarna⁷⁵. Detta medför att ej enbart en räkenskapsrevision kan ses som tillräcklig eftersom den inte besvarar hur verksamheten sköts. Förvaltningsrevisionen har även ökat under senare år. Denna innebär dock snarast bedömningar och det finns en diskussion om hur stor roll sakkunniga (revisorer) skall ha i denna.

⁷⁵ Anthony, R N & Govindarajan, V (1998) *Management Control Systems* s. 684

4 Lagar

I detta kapitel beskrivs först den svenska regleringen avseende kommunal revision och sedan den danska med tyngdpunkt på vad som granskas, vem som granskar, målgruppen för revisionen och slutligen ansvarsprövning.

4.1 Kommunal revision i Sverige

1991 kom den nuvarande kommunallagen, vilken har inneburit att kommuner och landsting fått större frihet att själv utforma organisationen och nämnderna.⁷⁶ Det skall dock inom varje kommun finnas en politisk beslutande församling, fullmäktige, vars uppgift är att utöva kommunens beslutanderätt. Därutöver skall det även finnas en styrelse, vars uppgifter är att bereda ärenden som skall avgöras av fullmäktige samt att verkställa de beslut som tagits av fullmäktige. Styrelsen är det ledande förvaltningsorganet. Det finns också krav på att fullmäktige inom varje kommun skall välja revisorer vars uppgift är att granska nämnder och kommunala företags verksamheter.⁷⁷ Slutligen är det också föreskrivet att det i kommunerna skall finnas en valnämnd och en överförmyndarnämnd.⁷⁸

I syfte att förstärka en kommunala revisionen förändrades kommunallagens bestämmelser den 1 januari 2000.⁷⁹ Exempel på förändringar som gjorts är att revisorerna nu har fått egen initiativrätt i fullmäktige, styrelser och nämnder, vidare har kraven utökats och de förtroendevalda revisorerna skall numera biträdas av sakkunniga samt det har införts skärpta regler för jäv.⁸⁰

⁷⁶ Brorström et al (1999) *Förvaltningsekonomi* s. 25

⁷⁷ Bohlin, A (2000) *Kommunalrättens grunder* s. 25ff

⁷⁸ Lindquist, U & Losman, S (2002) *1991 års kommunallag* s. 31

⁷⁹ Landstingsförbundet & Svenska Kommunförbundet (2000) *Revisionsberättelse i kommuner och landsting & Granskningsrapport i kommunala aktieföretag* s. 5

⁸⁰ Landstingsförbundet & Svenska Kommunförbundet *Revisionsberättelse i kommuner och landsting & Granskningsrapport i kommunala aktieföretag* s. 5 samt Hilborn et al. (2001) *Kommunallagen, kommentarer och praxis* s. 369

4.1.1 Vad skall enligt lagen granskas?

Kommunallagen 9 kap. 9 §:

Revisorerna granskar årligen i den omfattning som följer av god revisionssed all verksamhet som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområden. De granskar på samma sätt, genom de revisorer eller lekmanrevisorer som utsetts i företag enligt 3 kap. 17 och 18 §§, även verksamheten i de företagen.

Revisorerna prövar om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande och om den interna kontrollen som görs inom nämnderna är tillräcklig.

Om revisorerna i sin granskning finner att det föreligger misstanke om att brott av förmögenhetsrättslig karaktär förövats eller om att allmän förvaltningsdomstols avgörande åsidosatts, skall de anmäla förhållandet till berörd nämnd. Om nämnden efter en sådan anmälan inte vidtar åtgärder utan oskäligt dröjsmål, är revisorerna skyldiga att rapportera det till fullmäktige. Detta gäller dock inte om anmälan avser misstanke om att brott förövats och nämnden finner att det inte föreligger en sådan misstanke.⁸¹

Innebörden av denna lag är att all verksamhet som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområden kan granskas. Det är således inte enbart det arbete som nämnderna själva utfört som granskas utan även sådan verksamhet som bedrivs av nämndutskott, partsammansatta organ, anställda eller förtroendevalda.⁸² Att även anställda kan granskas betyder inte att de även har ett revisionsansvar, vilket framgår av KL 9:17.⁸³ Anmärkningar får enligt denna paragraf riktas mot nämnder och fullmäktigeberedningar samt enskilda förtroendevalda i sådana organ.⁸⁴ Då fullmäktige är revisorernas uppdragstagare, granskas ej fullmäktiges beslut och åtgärder. Dock kan de beslutsunderlag som fullmäktige får blir föremål för granskning eftersom fullmäktigeberedningar enligt 9:11 omfattas av granskningen. Även de kommunala företagen skall omfattas av revisionen, då de är en del av verksamheten och skall ses om en alternativ driftform.⁸⁵

Riksdagen har beslutat att i lagen införa formuleringen god revisionssed. Detta på grundval av att begreppet är föränderligt och att god revisionssed skall beakta den kommunala sektorns egenart såsom att den kommunala revisionen bedrivs av

⁸¹ Lindquist, U & Losman, S (2002) *1991 års kommunallag* s. 196

⁸² Hilborn et al (2001) *Kommunallagen, kommentarer och praxis* s. 376f

⁸³ Bohlin, A (2000) *Kommunalrättens grunder* s. 217ff

⁸⁴ Lindquist, U & Losman, S (2002) *1991 års kommunallag* s. 202

⁸⁵ Hilborn et al (2001) *Kommunallagen, kommentarer och praxis* s. 376ff

förtroendevalda revisorer och under offentlig insyn.⁸⁶ Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet ger sin syn på god revisionsled i sin skrift, *God revisionsled i kommunal verksamhet 2002*. De skriver att den generella innebörden är:

... de föredömliga och goda principer och tillvägagångssätt som är allmänt vedertagna när revision utförs. Med allmänt vedertagen menas den praxis som råder i en kvalitativt representativ krets av revisorer.⁸⁷

Vidare sägs att en god led utarbetas av de förtroendevalda revisorerna själva successivt över tiden och den finns inte i någon författning, föreskrift eller fastställd av någon myndighet. Även de sakkunniga innefattas av den kommunala goda revisionsleden.⁸⁸

Andra stycket i lagtexten fastställer att det är såväl förvaltningsrevision som räkenskapsrevision som skall utföras. Förvaltningsrevisionen skall fastställa om verksamheten bedrivs på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, samt om den styrning och uppföljning som görs är tillräcklig för en effektiv verksamhet. Bland annat prövas av revisorerna om verksamhetens mål överensstämmer med de mål som enligt lag, författning eller fullmäktiges beslut gäller för den samt att resultatet av nämndens verksamhet i förhållande till förbrukade resurser verkar rimligt. Redovisningsrevisionen skall fastställa om räkenskaperna är rättvisande och även om den förmögenhetsskyddande tillsynen är tillfredsställande. För att säkra en effektiv förvaltning och för att undgå att allvarliga fel begås skall revisorerna även granska att nämnderna har en fungerande intern kontroll. Dock är begreppet ej preciserat i kommunallagen. Enligt proposition 1998/99:66 *En stärkt kommunalrevision* åsyftas i administrativa sammanhang såväl nämndens föreskrifter om ansvarsfördelning och befogenheter, som internt systematiskt ordnade kontroller av organisation, redovisningssystem samt administrativa rutiner.⁸⁹

Det tredje stycket innebär att de förtroendevalda revisorerna har en skyldighet att till berörd nämnd anmäla misstanke om brott av förmögenhetsrättslig karaktär. Vidtar nämnden inga åtgärder utan oskäligt dröjsmål skall revisorerna anmäla detta till fullmäktige. Om nämnden inte anser att misstanke om brott föreligger, har revisorerna ingen sådan anmälningsskyldighet. De är dock fria att kommentera det i sin revisionsberättelse. Vidare har revisorerna en skyldighet att till nämnden anmäla misstanke om att ett avgörande av en allmän förvaltningsdomstol har åsidosatts. Vidtar nämnden inga

⁸⁶ Lindquist, U & Losman, S (2002) *1991 års kommunallag* s. 196f

⁸⁷ Svenska kommunförbundet & Landstingsförbundet (2002) *God revisionsled i kommunal verksamhet 2002* s. 11

⁸⁸ Svenska kommunförbundet & Landstingsförbundet (2002) *God revisionsled i kommunal verksamhet 2002* s. 11f

⁸⁹ Hilborn et al (2001) *Kommunallagen, kommentarer och praxis* s. 376ff, samt Proposition 1998/99:66 *En stärkt kommunal revision* s. 59

åtgärder, är revisorerna skyldiga att anmäla till fullmäktige oavsett om nämnden anser att det föreligger misstanke om ett åsidosättande eller ej.⁹⁰

4.1.2 Vem skall enligt lagen granska?

Revisorerna skall enligt KL 9:1 utses av nyvalda fullmäktige, under de år då val av fullmäktige har förrättats i hela landet, för granskning av verksamheten under de fyra följande åren. Detta innebär att revisorernas mandatperiod inte följer den sedvanliga då granskningen avser de följande fyra åren, vilket får till följd att det var femte år finns två grupper av revisorer med olika granskningsperioder.⁹¹ Vidare säger lagen i nästföljande paragraf att minst tre revisorer och lika många ersättare skall väljas och att revisionen antingen kan avse hela verksamheten, det vill säga vara samlad, eller avse vissa nämnders verksamheter, det vill säga vara delad. Delad revision kan nyttjas då en person på grund av uppdrag i en nämnd, ej i denna är behörig att utföra revisionen, utan då får mandat till att granska andra delar av den kommunala verksamheten. Det finns inga regler angående de förtroendevalda revisorernas juridiska ansvar och därmed är det inte klart i vilken omfattning de kan drabbas av ett skadeståndsansvar förutom eventuella tjänstefel enligt brottsbalken.⁹²

Det finns i lagen inga krav på formell kompetens hos de förtroendevalda revisorerna, men politisk erfarenhet och kunnande om den kommunala verksamheten anses däremot vara av vikt (dock ej ett krav).⁹³ Regeringen menar, i proposition 1998/99:66, att det inte heller finns tillräckligt starka skäl för att införa formella kompetenskrav. Detta grundas bland annat på att bedömningen om en nämnd nått upp till det beslut som fattats av fullmäktige inte alltid kan mätas med fasta mått utan det istället krävs politisk erfarenhet.⁹⁴

Det är tillåtet att välja såväl en fullmäktigeledamot som en nämndledamot till revisor. I förekommande fall måste dock fullmäktige tydligt ange att revisorn utesluts från granskningen av den nämnd där denne är ledamot eller ersättare.⁹⁵ De fördelar som regeringen framlägger med att välja revisorer bland fullmäktiges ledamöter, är att de i stor utsträckning antas vara insatta i de frågeställningar som revisorerna skall granska samt att de besitter kunskaper för att kunna identifiera kommunrevisionella problem. Till nackdelarna hör att det finns en risk för bindningar till vederbörande fullmäktige-grupp eller till fullmäktiges övriga arbete. En reglering som utesluter att

⁹⁰ Lindquist, U & Losman, S (2002) *1991 års kommunallag* s. 196ff

⁹¹ Hilborn et al (2001) *Kommunallagen, kommentarer och praxis* s. 369f samt Bohlin, A (2000) *Kommunalrättens grunder* s. 51

⁹² Hilborn et al (2001) *Kommunallagen, kommentarer och praxis* s. 369ff

⁹³ Bohlin, A (2000) *Kommunalrättens grunder* s. 216f

⁹⁴ Proposition 1998/99:66 *En stärkt kommunal revision* s. 34f

⁹⁵ Bohlin, A (2000) *Kommunalrättens grunder* s. 52

fullmäktigeledamöter väljs till revisorer skulle enligt regeringen innebära att antalet möjliga kandidater som besitter kommunal förankring och erfarenhet skulle minska. Detta i sin tur skulle kunna skapa problem för mindre kommuner, då rekryteringen av revisorer och den önskvärda omsättningen bland dem skulle försvåras. Då tyngdpunkten ligger i att stärka revisorernas ställning och kompetens anser regeringen att en uteslutning av fullmäktigeledamöter vid valet av revisorer inte är en eftersträvarvärd utveckling.⁹⁶

I lagens 9 kap. 8 § sägs att revisorerna skall biträdas av sakkunniga. De sakkunniga, som revisorerna själv utser, skall på de förtroendevaldas anmodan göra sina bedömningar självständigt och sedan framföra dem till de förtroendevalda revisorerna. Syftet är att stärka ställningen för de förtroendevalda revisorerna, som dock fortfarande har det yttersta ansvaret för verksamheten. På de sakkunniga ställs av lagen inga formella kompetenskrav utan det som krävs är att de sakkunniga skall ha den insikt och erfarenhet som krävs för att uppdraget skall kunna fullgöras.⁹⁷

4.1.3 Målgrupp

I Sverige benämner kommunallagen, förutom kommunfullmäktige, ingen specifik intressentgrupp och därmed är det endast huvudmannen som i denna lag är erkänd av rättsordningen.⁹⁸

Revisorernas uppdrag är dock ett förtroendeuppdrag och för medborgarnas tilltro till rättssäkerheten och demokratin är det av vikt att revisionen uppfyller de av regeringen framhållna kraven i proposition 1998/99:66 om ”fullmäktiges och medborgarnas rättmätiga krav på oberoende, effektivitet och kompetens”.⁹⁹ För att kunna uppnå nämnda krav, har i KL 9:7 fastställts att revisorerna självständigt skall fullgöra sina uppdrag. Detta innebär att revisorerna sinsemellan är oberoende varandra och varje revisor har rätt att yttra sin egen uppfattning i revisionsberättelsen, inte heller finns det något som hindrar en revisor från att avge en egen revisionsberättelse.¹⁰⁰

För fullmäktige och för allmänheten är kommunalrevisionen ett betydelsefullt kontrollverktyg för att kunna granska att de kommunala organen nyttjar resurserna på ett effektivt och lämpligt sätt samt att inga förlustbringande förmögenhetsföroganden

⁹⁶ Proposition 1998/99:66 *En stärkt kommunal revision* s. 32f

⁹⁷ Hilborn et al (2001) *Kommunallagen, kommentarer och praxis* s. 375

⁹⁸ Lundin, O (1999) *Kommunal revision* s. 122f

⁹⁹ Proposition 1998/99:66 *En stärkt kommunal revision* s. 36

¹⁰⁰ Hilborn et al (2001) *Kommunallagen, kommentarer och praxis* s. 374

görs.¹⁰¹ Revisorerna inbegrips, genom förvaltningslagen, av en allmän serviceskyldighet och genom tryckfrihetsförordningen säkerställs den offentliga insynen.¹⁰²

4.1.4 Ansvarsprövning

Varje år skall revisorerna avge en berättelse med en redogörelse för utfallet av den revision som avser föregående budgetårs verksamhet enligt KL 9:16. För att fullmäktige och nämnderna skall få så komplett bakgrunds- och beslutsunderlag som möjligt, säger lagen att också de sakkunnigas rapporter skall bifogas till revisionsberättelsen. Därutöver skall även lekmannarevisorernas granskning av de kommunala aktiebolagen fogas till revisionsberättelsen, då rapporteringen till fullmäktige skall ske samordnat.¹⁰³

Revisionsberättelsen är ett betydelsefullt verktyg för återkoppling till intressenterna och kan utgöra grunden vid formella beslut om ansvarsutkrävande.¹⁰⁴ I revisionsberättelsen kan anmärkning riktas mot de revisionsansvariga. Lagen ger dock ingen upplysning om på vilka grunder sådan anmärkning skall framställas eller när ansvarsfrihet inte skall tillstyrkas. Detta är en bedömning som revisorerna själva gör utifrån resultatet av granskningen. Bedömningen skall dock vara väl underbyggd, objektiv och saklig.¹⁰⁵

Det är sedan fullmäktiges sak att besluta om ansvarsfrihet skall beviljas eller vägras. Om ansvarsfrihet vägras, får fullmäktige besluta om de vill väcka skadeståndstalan. Fullmäktige kan besluta att inte väcka skadeståndstalan trots att ansvarsfrihet vägrats. Det blir då mer ett yttrande om missnöje från fullmäktiges sida, där följden inte blir mer än den politiska belastning som då kan uppkomma för den berörda.¹⁰⁶

¹⁰¹ Bohlin, A (2000) *Kommunalrättens grunder* s. 51

¹⁰² Svenska kommunförbundet & Landstingsförbundet (2002) *God revisionsred i kommunal verksamhet 2002* s. 11f

¹⁰³ Hilborn et al (2001) *Kommunallagen, kommentarer och praxis* s. 389

¹⁰⁴ Landstingsförbundet & Svenska Kommunförbundet (2000) *Revisionsberättelse i kommuner och landsting & Granskningsrapport i kommunala aktiebolag* s. 6

¹⁰⁵ Lundin, O (1999) *Kommunal revision, en rättslig analys* s. 319f, samt Svenska kommunförbundet & Landstingsförbundet (2002) *God revisionsred i kommunal verksamhet 2002* s. 25f

¹⁰⁶ Lindquist, U & Losman, S (2002) *1991 års kommunallag* s. 112f

4.2 Kommunal revision i Danmark

I den danska grundlagen lagfästas det kommunala självstyret i 82 § där kommunerna ges rätt till att självständigt besluta om sina angelägenheter under statens tillsyn och att detta skall styras av lagar. De skall med andra ord ha ett visst mått av frihet i förhållande till staten.¹⁰⁷ Lagrummet som främst styr dansk kommunal revision hittas i femte kapitlet i Lov om kommunernes styrelse (lovbekendtgørelse nr. 810 af 28. oktober 1999) (KSL).

Det finns två olika typer av kommuner: primärkommuner (kommun) och amtskommuner (amt). Köpenhamn och Fredriksborgs kommuner är såväl primär- som amtskommuner. En primärkommun ligger i en amtskommun och det finns 14 amtskommuner i Danmark. Amterna kan närmast liknas vid de svenska länen, då de har hand om de regionala frågorna.¹⁰⁸

En kommuns förvaltning kan delas in i fyra obligatoriska delar: borgmästaren, kommunalbestyrelsen, økonomiudvalget samt de stående udvalgen.¹⁰⁹ Det högsta organet i kommunen är kommunalbestyrelsen, som har det övergripande ansvaret för kommunens hela verksamhet. Inget kommunalt organ kan överpröva deras beslut och de har beslutsrätt i alla frågor rörande kommunen. De enskilda kommunalbestyrelsemedlemmarna har ingen ensam beslutsrätt men har en rad individuella rättigheter, bland annat initiativrätt.¹¹⁰ Medlemmarna i kommunalbestyrelsen skall bland dem välja en ordförande, borgmästaren. Borgmästaren har en rad uppgifter, bland annat att leda den dagliga verksamheten, att koordinera kommunförvaltningen och att vara ordförande i økonomiudvalget.¹¹¹

4.2.1 Vad skall enligt lagen granskas?

I Danmark består den kommunala revisionen av såväl räkenskaps- som förvaltningsrevision och är oavhängig från kommunen. Den skall även omfatta alla verksamheter.

Revisionen skal omfatte alle under kommunalbestyrelsen henhørende regnskabsområder. Ved revisionen efterprøves, om regnskabet er rigtigt, og om de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, kommunalbestyrelsens øvrige beslutninger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis. Endvidere vurderes

¹⁰⁷ Garde, J & Mathiassen, J (1991) *Kommunalret* s. 65

¹⁰⁸ Christensen, B (1997) *Forvaltningsret* s. 69f

¹⁰⁹ Christensen, B (1997) *Forvaltningsret* s. 72ff

¹¹⁰ *Indsigt i den kommunale administration for kommunalbestyrelsen, revisionen, kommunaltilsynet og Indenrigs- og Sundhedsministeriet*, Betænkning nr. 1425 December 2002 s. 49

¹¹¹ Christensen, B (1997) *Forvaltningsret* s. 75f

det, om udførelsen af kommunalbestyrelsens og udvalgenes beslutninger og den øvrige forvaltning af kommunens anliggender er varetaget på en økonomisk hensigtsmæssig måde.

Lov om kommunernes styrelse 42§ 2st

Alla kommuner skall även ha ett revisionsregulativ. Kommentarer och eventuella anmärkningar från revisorerna fogas till årets räkenskaper.¹¹²

I den räkenskapsenliga revisionen skall revisorerna pröva om räkenskaperna är riktiga och om dispositionerna är i enlighet med kommunalbestyrelsens beslut. De skall även undersöka om dessa är i enlighet med ingångna avtal och med gällande lagstiftning och andra föreskrifter, t ex praxis.¹¹³

I enlighet med dansk praxis granskas även räkenskaperna för institutioner där kommunen har ekonomiska intressen, exempelvis idrottsföreningar som får bidrag. Revisorerna skall även granska om de ekonomiska dispositionerna är i överensstämmelse med årets budget. De skall även i viss mån värdera underlagen för kommunalbestyrelsens beslut på ekonomiska, faktiska och juridiska grunder.¹¹⁴

En förvaltningsrevision skall även genomföras, den regleras av den sista meningen i 42 § 2st KSL. Den lyder:

Endvidere vurderes det, om udførelsen af kommunalbestyrelsens og udvalgenes beslutninger og den øvrige forvaltning af kommunens anliggender er varetaget på en økonomisk hensigtsmæssig måde.

Med detta menas att revisorerna skall värdera om kommunalbestyrelsens beslut och andra angelägenheter avseende kommunens angelägenheter är tillvaratagna på ett ekonomiskt försvarbart sätt.¹¹⁵ Målet är inte att värdera de politiska besluten utan att undersöka om förvaltningen är i överensstämmelse med de politiska målen i kommunen.¹¹⁶

¹¹² Lundin, O (1999) *Kommunal revision, en rättslig analys* s. 169

¹¹³ *Indsigt i den kommunale administration for kommunalbestyrelsen, revisionen, kommunaltilsynet og Indenrigs- og Sundhedsministeriet*, Betænkning nr. 1425 December December 2002 s. 101

¹¹⁴ Le Maire, E & Preisler, N (2000) *Lov om kommunernes styrelse, Normalforretningsorden med kommentare* s. 176f

¹¹⁵ *Indsigt i den kommunale administration for kommunalbestyrelsen, revisionen, kommunaltilsynet og Indenrigs- og Sundhedsministeriet*, Betænkning nr. 1425 December 2002 s. 57

¹¹⁶ *Indsigt i den kommunale administration for kommunalbestyrelsen, revisionen, kommunaltilsynet og Indenrigs- og Sundhedsministeriet*, Betænkning nr. 1425 December 2002 s. 104

4.2.2 Vem skall enligt lagen granska?

42§1st KSL lyder enligt följande:

Enhver kommune skal have en sagkyndig revision, der skal godkendes af tilsynsmyndigheden. Kommunalbestyrelsens afskedigelse af revisionen kræver tilsynsmyndighedens samtykke.

Detta innebär att det dels krävs en sakkunnig revisor, dels att en myndighet skall såväl godkänna valet av denne samt ett eventuellt avskedande.¹¹⁷

Revisorernas oberoende är kraftigt markerat i den danska lagen. I 42 § 5st KSL fastställs att revisorerna ej på något sätt får vara delaktiga i beslut fattade av kommunalbestyrelsen¹¹⁸. Detta innebär att en medlem i kommunalbestyrelsen ej kan ha uppdraget som revisor.

4.2.3 Målgrupp

Kommunalbestyrelsen afgiver regnskabet till revisionen. Efter at revisionens bemærkninger till årsregnskabet har været meddelt økonomiudvalget og - for så vidt angår bemærkninger, der ikke umiddelbart angår den forvaltning, der hører under økonomiudvalget ... træffer kommunalbestyrelsen i et møde afgørelse med hensyn til de fremkomne bemærkninger og regnskabet's godkendelse.

KSL 45§ 2st

Målgruppen för revisionen är kommunalbestyrelsen, då den ej enbart skall godkänna revisionsrapporten men även träffa beslut om åtgärder avseende de anmärkningar som revisorerna riktar.¹¹⁹

Sekundär målgrupp kan tillsynsmyndigheten sägas vara då den skall tillsändas revisionsrapporten med åtgärder¹²⁰. I lagen nämns dock även att den godkända årsberättelsen skall vara tillgänglig för kommunens medborgare.¹²¹

¹¹⁷ Espersen, P (1987) *Kommunal Bevillingsret* s. 108

¹¹⁸ Le Maire, Emil & Preisler, Niels (2000) *Lov om kommunernes styrelse, Normalforretningsorden med kommentare* s. 175ff

¹¹⁹ Le Maire, E & Preisler, N (2000) *Lov om kommunernes styrelse, Normalforretningsorden med kommentare* s. 181ff

¹²⁰ Le Maire, E & Preisler, N (2000) *Lov om kommunernes styrelse, Normalforretningsorden med kommentare* s. 184

¹²¹ KSL 45§ 3st i Le Maire, E & Preisler, N (2000) *Lov om kommunernes styrelse, Normalforretningsorden med kommentare* s. 181

4.2.4 Ansvarsprövning

I det danska förfarandet är revisionen ej enbart en kommunal angelägenhet, utan styrs ytterst av inrikesministern. Inrikesministeriet har rätt att ge ut närmare bestämmelser om revisionen enligt 46 § KSL. Att det finns en statlig styrning motiveras bland annat med att det behövs för att samordna statlig och kommunal förvaltning samt beskydda borgarna från lättsinniga beslut av kommunalbestyrelsen.¹²²

Revisionen resulterar i att anmärkningar och kommentarer fogas till räkenskaperna för året och skickas in till tillsynsmyndigheten. Tillsammans med årsberättelsen skickas även de beslut om åtgärder som kommunalbestyrelsen fattat med hänsyn till revisorernas kommentarer. På detta sätt får tillsynsmyndigheten inte bara kunskap om revisionens resultat utan även vilka konsekvenser den fått. Tillsynsmyndigheten kan sedan bedöma om dessa åtgärder är tillräckliga.¹²³

Den kommunala revisionen i Danmark är inriktad huvudsakligen på legalitetskontroll i motsats till Sverige och det är denna som tillsynsmyndigheterna har ansvaret för, både vad gäller förvaltningsmässig som räkenskapsenlig revision. Övriga anmärkningar från revisorerna, som ej berör olagligheter, tas upp av kommunalbestyrelsen som själva beslutar i denna fråga. Tillsynsmyndigheten har dock stort inflytande att själva besluta om vad som ligger inom deras område.¹²⁴

4.2.4.1 Tillsynsmyndigheterna

Tillsynsråden är en statlig myndighet som har hand om tillsynen av landets primärkommuner. Tillsynen av Köpenhamn och Fredriksbergs kommuner administreras dock av inrikesministern. Ett tillsynsråd skall finnas i varje amtrådsrets och skall bestå av amtmannen och fyra andra medlemmar av amträdet. Amtmannen är ej folkvald vilket medför att kontrollorganet är en kombination av folkvalt och statligt organ. Ett beslut av tillsynsrådet kan överklagas till inrikesministern och han har full prövorätt. Då tillsynsrådet ej behöver godkänna lika många beslut längre har detta minskat i betydelse. Inrikesministern har ej själv rätten att ta initiativ till att pröva tillsynsrådets beslut utom i vissa undantagsfall enligt 61 § KSL.¹²⁵

Tillsynsmyndigheten har traditionellt ej enbart haft funktionen av ett kontrollorgan utan även kunnat ses som ett styrmedel. Med åren har den senare funktionen dock fallit bort. Tidigare skulle tillsynsrådet godkänna de ekonomiska dispositionerna i en kommun

¹²² Haagen Jensen, C (1972) *Kommunalret* s. 67

¹²³ Lundin, O (1999) *Kommunal revision, en rättslig analys* s. 169

¹²⁴ Espersen, P (1987) *Kommunal Bevillingsret* s. 108ff, 169

¹²⁵ Garde, J & Mathiassen, J (1991) *Kommunalret* s. 67ff

men detta har nu ersatts med en mer allmän styrning genom regleringar från inrikesministeriet.¹²⁶

Tillsynsmyndigheterna har ingen behörighet till att ta ställning till om de dispositioner som kommunen har gjort är rimliga. Anmärkningar från revisorerna avseende förvaltningsrevisionen ligger ej inom tillsynsrådets område.¹²⁷ De skall dock godkänna den kommunala budgeten, räkenskaperna och revisionsberättelse. Om ett beslut strider mot lagen kan tillsynsmyndigheten göra fyra saker. Den kan upphäva beslutet, utge tvångsböter mot kommunalpolitiker, väcka skadeståndstalan mot kommunalpolitiker samt åtala ledamot av kommunalbestyrelsen. Detta är ett sätt att skydda kommunens intresse (inte ödelägga kommunens ekonomi) och försvara kommunen mot valda representanters eventuella olagligheter.¹²⁸

En expertgrupp, på uppdrag av inrikesministeriet, presenterade i december 2002 sin rapport "*Indsigt i den kommunale administration*" och denna lämnade förslag på åtgärder som skulle förbättra bland annat revisionen och tillsynen. Regeringen har föreslagit en reform avseende såväl tillsynsrådets organisation som uppgifter. De stora förändringarna är att tillsynen skall vara samlad på färre ställen, för att samla expertisen och effektivisera, samt att tillsynsråden läggs ner och därmed försvinner det politiska inslaget i tillsynen. Detta avseende att tillsynsmyndighetens uppgifter har ändrats avsevärt. Det är istället statsamtännen, som skall ha ansvar över tillsynen och med tanke på att de huvudsakliga uppgifterna är legalitetskontroll krävs det att ämbetsmännen är jurister. Att politiker ej skall delta i tillsynen säkerställer dessutom att organet blir oberoende från dem de granskar. Det har i en tidigare utredning, Klagerreformudvalget, föreslagits att instansen att överklaga till skulle ändras till en oberoende institution – Tilsynsnævn. Detta har dock inte hörtsammats utan liksom tidigare skall det vara inrikesministeriet.¹²⁹

I det nya förslaget får inrikesministeriet större befogenheter. De får rätt att på eget initiativ ta upp en sak till behandling, som har avgjorts av statsamtännen, om den är av allvarlig karaktär eller är viktig för att styra praxis. Ministeriet har även rätt att använda samma sanktioner som tillsynsmyndigheten mot kommunerna.¹³⁰

¹²⁶ *Indsigt i den kommunale administration for kommunalbestyrelsen, revisionen, kommunaltilsynet og Indenrigs- og Sundhedsministeriet*, Betænkning nr. 1425 December 2002 s. 101

¹²⁷ *Indsigt i den kommunale administration for kommunalbestyrelsen, revisionen, kommunaltilsynet og Indenrigs- og Sundhedsministeriet*, Betænkning nr. 1425 December 2002 s. 59

¹²⁸ Lundin, O (1999) *Kommunal revision, en rettslig analys* s. 167f

¹²⁹ Bemærkninger till lovforslaget (2003) s. 1, 7-8

¹³⁰ Bemærkninger till lovforslaget (2003) s. 10

5 Empiri

I detta kapitel presenteras inledningsvis de intervjuer vi genomförde för att få en bild av problematiken. Sedan följer en beskrivning av fallkommunerna samt en redogörelse för genomförda intervjuer avseende revisionen i respektive kommun.

5.1 Inledande intervjuer

För att få ett bättre djup i de intervjuer vi utförde i Landskrona och Hilleröd med förtroendevalda samt sakkunniga på området, gjorde vi två inledande intervjuer. Detta även för att få mer kunskap om hur organisationen är uppbyggd och vad som är väsentligt i debatten. Utifrån det kunde vi sedan förbereda och utforma resterande intervjuer på ett bra sätt.

Karin Tengdelius arbetar på svenska kommunförbundet i Stockholm inom sektionen ekonomistyrning. Där är arbetet uppdelat i projektform och de har ett övergripande ansvar för att stödja kommunernas arbete inom olika områden bland annat revision där Karin Tengdelius ingår. Avdelningens uppdrag är att utveckla revisionen och göra den effektiv och säker, dessutom förtydliga revisionens roll och att kritiskt granska verksamheten och delta i debatten. De stödjer även de förtroendevalda genom exempelvis utbildning och rådgivning. Till sist kan sägas att de försöker utforma en god redovisningssed.¹³¹

Ola Möller arbetar på region Skåne i Kristianstad som sakkunnig handläggare.

Karin Tengdelius säger inledningsvis att det är viktigt att skilja på två steg när vi undersöker revision. Hon menar att det handlar dels om granskningen och dels om ansvarsprövningen. Tengdelius anser att ”granskningen som utförs är mycket kompetent, objektiv och tillförlitlig”. Det som kan utgöra ett problem är fullmäktige som tar beslut om ansvarsfrihet. Här kan en eventuell politisk debatt förekomma. Ola Möller ger uttryck för likartade tankegångar.

I diskussionen om det svenska systemet skulle kunna ändras menar Tengdelius att det är uteslutet att något annat organ än kommunfullmäktige skulle kunna besluta om ansvarsfrihet. Detta organ skulle i sådana fall vara staten och då skulle vi komma ifrån

¹³¹ www.svekom.se/skorg/ekadm.htm 030530

det svenska systemet och kommunalt självstyre. Möller menar i likhet med ovanstående att det största argumentet för förtroendevalda revisorer är att vi i Sverige har en demokratisk organisation. Tengdelius tycker att det är bra att debatten kommit i fokus eftersom det då kan bidra till att det blir en större kontroll hur revisionen tas om hand av fullmäktige. Hon menar vidare att debatten kan bidra till att förbättra revisionen.

I dagens debatt förs också ett resonemang kring den politiska färgningen och att den avspeglas i revisionen. Karin Tengdelius anser att granskningen inte är politiskt färgad och att det inte sker någon politisk debatt där. Granskningen baseras på väsentlighet och risk. Biträdena är sakkunniga och har ett relativt stort inflytande över revisionen. Det som är viktigt att titta på är om fullmäktige tar till sig informationen från granskningen.

Målgruppen är också av vikt för revisionens syfte, eftersom den torde påverka utformningen av granskningen. Formellt sett är det fullmäktige som är målgruppen säger Ola Möller, men att fullmäktige i sin tur skall spegla vad medborgarna tycker. Tengdelius menar att primärt är det nämnder och styrelser men också fullmäktige och medborgaren. Utvecklingen går mot att fakta i större omfattningen skall ges till medborgaren.

5.2 Landskrona

Landskrona kommun ligger längs kusten i södra Sverige, nära såväl Malmö som Helsingborg. Kommunen har 38 000 invånare. Näringslivsmässigt finns det framförallt små och medelstora företag men även några större företag som exempelvis Haldex. Kommunfullmäktige har 51 ledamöter där socialdemokraterna är det klart största partiet med 20 mandat. Landskrona är även traditionellt en socialdemokratisk kommun.¹³² I revisionsnämnden finns 9 ledamöter samt 9 ersättare.¹³³ Det är avsatt 1 142 000 Skr i kommunens budget till revisionen.¹³⁴

Vi intervjuade följande personer angående revisionen i Landskrona kommun:

Per-Erik Johansson (s), som är förtroendevald revisor i Landskrona. Revisorerna och ersättarna i Landskrona arbetar i sex smågrupper, där det finns en ansvarig för respektive grupp. Per-Erik Johansson är ordförande revisionsnämnden och sitter med i kommunfullmäktige.

Magnus Helmfrid, som arbetar som auktoriserad revisor på Ernst & Young i Helsingborg. Han är verksam som sakkunnigt biträde till revisionen i bland annat

¹³² www.landskrona.se

¹³³ Johansson, P-E intervju 030506

¹³⁴ www.landskrona.se – budget för 2003 030527

Landskrona kommun. Han ansvarar för kontakter gentemot de förtroendevalda revisorerna och ansvarar för redovisningsrevisionen där. Vad gäller förvaltningsrevisionen finns det renodlade förvaltningsrevisorer som sköter det.

5.2.1 Vad granskas?

Det är en omöjlighet att kunna granska allt i en kommun och därför är ett urval nödvändigt. Detta urval är till viss del angivet i lagen men vad som är intressant är också hur urvalet i praktiken fungerar.

Det är enligt både den förtroendevalde och den sakkunnige svårt att mäta fördelningen mellan räkenskaps- och förvaltningsrevision då mycket av revisionen befinner sig i en gråzon. I Landskrona kommun utgör omkring 60 procent förvaltningsrevision och 40 procent räkenskapsrevision. Våra intervjupersoner är eniga om att utvecklingen dock går mot mer förvaltningsrevision och sakkunnigt biträde Magnus Helmfrid säger att styrning och kvalité intresserar många och att mer vikt ligger på hur pengarna används snarare än att de är rätt redovisade.

Granskningen utförs utifrån väsentlighet och risk. Med väsentlighet menas, enligt förtroendevald revisor Per-Erik Johansson, vad kommuninvånarna tycker är intressant och vad som är debatterat. Vidare säger han att granskningen är relativt smärtfri och bemöts positivt ”ute på fältet”. Den sakkunnige definierade väsentlighet med att det rör sig om betydande summor men även att det är av betydelse att granska till exempel krognotor eftersom om det finns brister i denna hantering anser invånarna att det är av intresse. Det är också viktigt att ha en bra organisation och en god återkoppling, det vill säga att de anmärkningar som görs faktiskt följs upp av fullmäktige. Några anmärkningar har dock inte gjorts i Landskrona kommun under den tid som Per-Erik Johansson har varit aktiv, vilket är närmare 14 år.

Enligt båda intervjupersonerna har media en liten roll avseende vad som granskas. Däremot om revisionen upptäcker brister spelar de en roll som förmedlare av dessa till allmänheten.

5.2.2 Vem granskar?

I Sverige har vi både förtroendevalda och sakkunniga revisorer som deltar i den kommunala revisionen. Deras respektive roll, inflytande och påverkan på revisionen är av intresse eftersom det är avgörande för revisionens innehåll och utformning.

Enligt det sakkunniga biträdet har de sakkunniga ett tämligen stort inflytande på revisionen, då det är de som utför granskningen, skriver rapporterna samt föredrar rapporterna för styrelser och nämnder. Deras inflytande över vad som granskas styrs emellertid, som ovan nämnts, utifrån väsentlighet och risk. Vidare säger han att de sakkunniga försöker involvera de förtroendevalda i granskningen. Innan arbetet påbörjas diskuterar de gemensamt vad som bör tas upp och vad som är väsentligt. De förtroendevalda har en viktig roll att fylla då de är med i det politiska spelet och besitter information om kommunen som de sakkunniga inte har kunskap om. Detta kan ge betydelsefull input i granskningen. Det är oftast värdefullt att låta de förtroendevalda delta under intervjuer då de är mer synliga utåt. De sakkunniga upplever också det som positivt att de förtroendevalda är med eftersom de har ett stort intresse och ambitioner.

Den förtroendevalde revisorn säger om de sakkunnigas inflytande att *”de kan få stort inflytande om vi inte styr dem.”* Vidare menar han att de förtroendevalda förlitar sig på de sakkunnigas kompetens avseende räkenskapsrevision, men att de kritiskt granskar det utförda arbetet. Det gäller att få ett samspel mellan sakkunniga och förtroendevalda. Samtidigt är det av vikt att de förtroendevalda *”inte släpper efter”*, då det de som är ansvariga. De som sysslar med revisionen har enligt den förtroendevalda revisorn oftast ett stort intresse för denna och vanligt är att de förtroendevalda sitter länge. Drygt hälften har suttit mer än en mandatperiod.

5.2.3 Målgrupp

Enligt den förtroendevalde är revisorerna ytterst medborgarens förlängda arm eftersom de indirekt är valda av invånarna. Arbetet mot medborgarna som intressentgrupp anser han däremot inte är helt tillfredsställande eftersom de inte arbetar aktivt med att nå ut med informationen. Den sakkunnige säger även han att revisionen är till för medborgaren men att uppdragsgivaren enligt lagen är fullmäktige. Rapporterna finns tillgängliga men de skulle kunna vara mer synliga.

5.2.4 Ansvarsprövning

I Sverige pågår en debatt om förtroendevalda revisorers existens, som inte är politiskt oberoende och som granskar kommunens verksamhet. Det har i artiklar framgått att revisionen inte alltid ses som ett oberoende politiskt uppdrag utan att det är partipolitik med i spelet.

I våra intervjuer framgick det från både sakkunnig och förtroendevald att de i praktiken arbetar i grupper och över partigränserna och att inga politiska diskussioner sker.

Dessutom är revisionen oftast enig vilket tyder på ett oberoende, eftersom varje revisor har rätt att själv avlägga sin egen revisionsrapport om de skulle vilja, och därmed kan uttrycka sin egen åsikt. Den sakkunniga revisorn utvecklar resonemanget och menar att det inom revisionen inte sker någon politisk debatt. Eventuellt kan det vara mer av en politisk debatt i fullmäktige. Revisionen har i övrigt mycket bra anseende. Ordföranden spelar också en viktig roll när det gäller inflytande och rykte angående revision enligt sakkunnig Magnus Helmfrid.

5.2.5 Styrkor och svagheter med revisionen och det svenska systemet

En diskussion som ofta återkommer är styrkorna respektive svagheter med det svenska systemet och om det skulle kunna finnas ett annat tänkbart organ än fullmäktige som beslutar om ansvarsfrihet.

Den förtroendevalde anser att tiden är den största svagheten inom revisionen. Han säger vidare:

Revision är ett tidskrävande arbete som tar mycket tid och det är oftast det som är begränsningen i arbetet.

Styrkorna i det svenska systemet, menar båda, är att det är viktigt att skapa förståelse för kommunens roll och att vi har ett kommunalt självstyre som vi skall värna om för den kommunala demokratin. En annan fördel med det svenska systemet enligt den förtroendevalde är att de förtroendevalda har en kunskap om kommunen som inte de sakkunniga besitter, samt att de lättare kan lyssna av medborgarna.

Det sakkunniga biträdet menar att det största problemet när de granskar är budget och eftersläpning samt styrning av pengar till verksamheten. Enligt honom är också bristen på god redovisningssed stor. Det finns rekommendationer men en stor andel följer dem inte. Något som försvårar revisionen är att det inte finns samma skattesamband som i ett företag. Kontantprincipen brukar vara ett vanligt förekommande sätt att redovisa i kommunerna.

Magnus Helmfrid menar också att han inte kan tänka sig något annat organ som skulle besluta om ansvarsfrihet än fullmäktige. Inte heller Per-Erik Johansson anser att det skulle kunna vara något annat organ utan det vore i så fall staten. Detta menar han dock är uteslutet eftersom vi då kommer ifrån det svenska systemet med kommunalt självstyre.

5.3 Hilleröd

Hilleröd ligger på Själland, mellan Köpenhamn och Helsingör. Kommunen har 37 000 invånare, där många pendlar till någon av de större städerna. Näringslivet är mest representerat av små till mellanstora företag men i kommunen finns det även en del större företag som är verksamma, bland annat Novo Nordisk.¹³⁵ Byrådet, kommunalbestyrelsen, har 21 medlemmar och 11 av dem är socialdemokrater¹³⁶. Kommunen är traditionellt sett socialdemokratisk lokalt men i valen till parlamentet röstar flertalet av medborgarna borgerligt. Även borgmästaren, som är den ende politikern på heltid, är socialdemokratisk.¹³⁷ Hilleröd kommun lägger 360 000 danska kr på revisionen årligen.¹³⁸

I Hilleröd intervjuade vi följande personer:

Nick Hækkerup (s), som är Hilleröds borgmästare. Denna befattning har han haft i cirka tre år. Borgmästaren är den enda politikern som arbetar med uppdraget på heltid. Befattningen innebär att han är inte enbart ordförande i byrådet utan att han även fungerar som administrativ chef.

Poul Christensen, som arbetar som auktoriserad revisor på Ernst & Young i Hilleröd. Kontoret ansvarar för revisionen i tre kommuner varav Hilleröd kommun utgör en av dem. De är runt tio personer som genomför arbetet med de kommunala revisionsuppdragen för de tre kommunerna. Förutom de tre kommunerna utför de även revisionen för andra offentliga verksamheter bland annat för sex stora sjukhus i Köpenhamn.

5.3.1 Vad granskas?

Fördelningen mellan räkenskaps- och förvaltningsrevision i Hilleröds kommun är enligt våra intervjupersoner uppdelad så att ungefär 75-80 procent är räkenskapsrevision och 20-25 procent är förvaltningsrevision. Den sakkunnige revisorn tror dock att omfattningen avseende räkenskapsrevision är densamma i Sverige som Danmark. Dansk lag stadgar att kommunerna skall utföra såväl räkenskapsrevision som löpande förvaltningsrevision. Betoningen ligger dock på räkenskapsrevision och på förvaltningsrevisionen ställs enbart vissa minimikrav. Poul Christensen säger:

¹³⁵ Hækkerup, N intervju 030508

¹³⁶ www.hillerod.dk

¹³⁷ Hækkerup, N. intervju 030508

¹³⁸ Ekonomiavdelningen, Hilleröd kommun 030528

Der er særskilt lovkrav om årlig undersøgelse af nogle lovbestemmelser. Dette er særligt i relation til sociale udgifter. Herudover er der områder som vi som revisorer selv mener er væsentlige at undersøge. Dette gælder fx aflønning af kommunalbestyrelsen, overholdelse af regler om kommunal låntagning m.m. På hvert af disse områder udfærdiger vi en plan for dybden af vore undersøgelser.

Vissa delar av revisionen är således lagstadgat och då främst de delar som berör sociala utgifter. Utöver dessa, bestämmer revisorerna själva vad de anser vara av betydelse att granska utifrån väsentlighet och risk. Varje kommun avgör själv hur fördelningen mellan räkenskaps- och förvaltningsrevision skall se ut, efter att lagens krav uppfyllts.

Enligt den sakkunniga revisorn väljer de flesta kommuner, så också Hilleröd, att inom de ekonomiska ramarna dessutom ha en utökad förvaltningsrevision. Detta innebär att kommunens økonomiudvalg väljer vad som skall granskas i den utökade förvaltningsrevisionen. Räkenskapsrevisionen är emellertid tidskrävande och när den är genomförd finns det ofta inte så mycket resurser kvar till förvaltningsrevision. Många gånger önskar kommunerna att mer medel lagts på förvaltningsrevision, men det är en kostnadsfråga. Enligt sakkunnig revisor Poul Christensen, tenderar dock förvaltningsrevisionen allmänt att öka i kommunerna.

5.3.2 Vem granskar?

I Danmark skall den kommunala revisionen utföras av sakkunniga. De kommunala politikernas inflytande på revisionen är enligt den sakkunniga revisorn inte stor, då den kontakt som de har med politikerna är ytterst liten och någon löpande dialog dem emellan finns inte. De sakkunniga träffar de politiker som sitter i økonomiudvalget en till två gånger per år, då en grundlig resultatrapportering sker och politikerna ger önskemål om vad de vill skall granskas. Poul Christensen säger att de emellertid har en löpande kontakt med Hilleröds borgmästare men att den kontakten är mer av konsultbaserad karaktär. Förutom de önskemål som politikerna har avseende granskningen, sker revisionen helt fristående från politikerna.

Även borgmästaren Nick Hækkerup, bekräftar att ingen löpande dialog sker. Vidare anser han att det är mer angeläget att ha en löpande uppföljning av den interna kontrollen. Genom att den interna kontrollen fungerar, fås regelbundet information om vad som sker i kommunen. Därför är det av vikt att de som genomför den, har den kompetens och det ansvar som krävs. Borgmästaren tycker därmed inte att någon ytterligare kontakt mellan politiker och revisorer behövs utan den kontakt de har idag är fullt tillräcklig då revisionens enligt honom endast fungerar som en säkerhetskontroll.

Han menar även att revisionen inte bör regleras sönder utan det handlar om att ge ansvar och att fatta beslut.

Ernst & Young har haft revisionsuppdraget för Hilleröds kommun sedan juli 2002. Enligt EU: s utbudsbestämmelser ger revisionsbyråerna vart femte år kostnadsförslag till kommunerna om att få utföra revisionen där. Enligt sakkunnig revisor Christensen är det relativt vanligt att kommunerna skiftar revisorer ofta, vilket har såväl för- och nackdelar. Till nackdelarna hör att mycket resurser går åt för att lära sig en ny kommun vid ett revisionsbyte. Å andra sidan kan det vara sunt att byta revisorer men det bör då ske med en något längre tidshorisont, omkring tio år menar Poul Christensen.

5.3.3 Målgrupp

Revisionens målgrupp är primärt byrådet enligt Poul Christensen. Byrådet skall godkänna revisionsberättelsen och lämna en redogörelse över hur de skall komma till rätta med eventuella problem. Han säger vidare att tillsynsmyndigheten kan ses som en sekundär målgrupp. Även borgmästaren menar att det är byrådet som är revisionens målgrupp. Kommunmedborgarna tillhandahålls inte revisionsrapporten och enligt de båda intervjuade finns det inte något intresse för revisionen bland dem. Skulle någon vara intresserad, finns rapporterna tillgängliga på rådhuset då de är offentliga handlingar menar borgmästaren.

5.3.4 Ansvarsprövning

I Danmark rapporterar revisorerna sin revisionsberättelse till kommunalbestyrelsen och den skall därefter sändas till tillsynsmyndigheten. Denna myndighet har inget inflytande på revisionen utan det är först efteråt när uppföljningen sker, enligt Poul Christensen. Om tillsynsmyndighetens roll säger han vidare:

Tilsynsmyndigheden træffer ikke beslutning om ansvarsfrihed, men om der kan gøres særskilt ansvar gældende på rejste spørgsmål. Der ligger heri en væsentlig forskel. Tilsynsmyndigheden kan selv foranledige undersøgelser gennem egne jurister. Revisionsberetningen er således kun en lille del af tilsynsmyndighedens arbejdsområde. Tilsynsrådet er politisk udpeget og rådets afgørelser er som udgangspunkt offentlig tilgængelig.

Myndighetens roll är således inte att besluta om ansvarsfrihet skall beviljas, utan att utreda om särskilt ansvar kan göras gällande på väckta frågor. Genom egna jurister kan de genomföra undersökningar. Därmed utgör revisionsrapporten endast en liten del i

tillsynsmyndighetens arbete. De personer som sitter i tillsynsrådet är politiskt valda och deras avgöranden är som utgångspunkt offentligt tillgängliga.

Enligt borgmästaren skall tillsynsmyndigheten dessutom se efter om revisionen är hänsynsmässig och att förnuftiga beslut tagits. Vidare säger han att i Danmark fungerar systemet så att politikerna är personligt ansvariga för de beslut de fattar och kan med andra ord bli skadeståndsskyldiga om de handlingar som görs bryter mot lagen.

5.3.5 Styrkor och svagheter med det danska systemet

Det som den sakkunniga revisorn anser vara styrkan i det danska systemet är att den utförs av professionella revisorer och att den är helt oavhängig då den inte är en del av kommunen och att revisorerna inte får vara involverade i kommunens beslut. Den svaghet som han finner, är att kontakten med politiker för en bättre revision saknas. Enligt honom vore det önskvärt om det fanns en revisionskommitté med politiker, då detta skulle skapa möjligheter till att dryfta mer med politikerna och skapa en dialog. Den kontakt som de har idag berör mestadels administrationen, men detta kan variera något från kommun till kommun.

Borgmästaren anser att styrkan med det danska systemet är att risken för ett olagligt agerande minskas genom att revisionen bevakas av tillsynsmyndigheten som är ett oberoende organ som står utanför kommunen. Svagheten är enligt honom att det finns en risk för maktkoncentration, men den risken är inte särskilt stor och den försvinner inte genom att revisionen istället görs av någon annan.

6 Analys

I detta kapitel analyserar vi vår empiriska studie utifrån den teoretiska referensramen samt de lagar som rör området.

6.1 Vad granskas?

I båda länderna sker granskningen av hela kommunens verksamhet och bedömningen av vad som skall revideras sker utifrån kriterierna väsentlighet och risk. I Sverige såväl som Danmark skall det enligt lagen utföras både räkenskaps- och förvaltningsrevision. Tyngdpunkten ligger dock olika i länderna. I Danmark uttrycker lagen tydligt räkenskapsrevisionen som primär och bara i en viss utsträckning är förvaltningsrevision obligatoriskt. Många kommuner väljer dock att ha en utvidgad revision på förvaltningssidan. I Hilleröd kommun är omkring 25 procent förvaltningsrevision och 75 procent räkenskapsenlig. I Landskrona kommun är fördelningen snarast den motsatta. Där uppskattas förvaltningsrevisionen till ungefär 60 procent. Den danske revisorn tror dock att omfattningen av räkenskapsrevisionen är densamma i såväl Sverige som Danmark. Detta skulle i så fall innebära att den kommunala revisionen i Danmark är av mindre omfattning än den i Sverige. I vår studie har framgått att Landskrona kommun har budgeterat för en revision, där resurserna är mer än de dubbla än i Hilleröd. Omfattningen av revisionen och vad som granskas kan även spela in på dess tillförlitlighet. Offentlig förvaltning kan snarast liknas vid en non-profit organisation, där räkenskapsrevisionen inte kan ses som lika betydelsefull som i ett aktiebolag. Istället är det utförandet som är av betydelse, det vill säga hur välskött och effektiv förvaltningen är och hur väl målen uppfylls. Uppfyllandet av målen kan enligt teorin vara en av de mest centrala faktorerna i redovisningsskyldigheten. Detta är frågor som inte besvaras i den traditionella räkenskapsrevisionen. Intressant är att den förvaltningsmässiga revisionen har ökat i båda länderna vilket kan ha sin bakgrund i att det är det som är av stor väsentlighet för målgruppen. Räkenskapsrevision är emellertid fortfarande av vikt eftersom det är av intresse att veta om redovisningen sker på ett korrekt sätt inom lagens ramar.

Enligt den danske revisorn ökar förvaltningsrevisionen i Danmark. Kommunerna ser gärna också att en utvidgad sådan genomförs. Anledningen till att det ej sker i större utsträckning är brist på resurser eftersom de först måste utföra den granskning som krävs av lagen. Politikerna ser ej revisionen som ett viktigt instrument. Det kan

diskuteras om de skulle ha större nytta av resultatet om en mer omfattande förvaltningsrevision utfördes. Medborgaren skulle troligtvis också få lättare att sätta sig in i och ta ställning till hur välskött kommunen är. Ett sätt att genomföra detta skulle vara att i lagen betona vikten av en mer omfattande förvaltningsrevision.

6.2 Vem granskar?

Avseende vem som enligt lagen skall granska, skiljer sig Sverige mot Danmark avsevärt. Danmark ställer krav på att revisionen skall utföras av sakkunniga som inte får vara medlemmar av kommunalbestyrelsen. Detta motiveras med att revisionen på så vis blir mer oberoende. I Sverige däremot, ses revisionen som ett demokratiskt förtroendeuppdrag där ansvaret ligger hos de förtroendevalda revisorerna som inte behöver någon formell kompetens. Emellertid skall de biträdas av sakkunniga. En viktig skillnad jämfört med Danmark är att de förtroendevalda revisorerna även kan sitta med i fullmäktige eller ha andra nämnduppdrag. Detta motiveras bland annat genom att det tas tillvara viktig kompetens inom området och att antalet personer som står till förfogande att väljas som förtroendevalda revisorer annars blir för litet i små kommuner. Det senare kan diskuteras om det är ett relevant argument i frågan. Oberoendefrågan har i lagen lösts genom att revisorerna inte skall vara beroende av varandra utan att de självständigt kan lämna en egen revisionsrapport.

I Landskrona fann vi att det fanns en divergens mellan hur den förtroendevalde och den sakkunnige såg på sin egen respektive den andres roll. Såväl sakkunnig som förtroendevald påstod sig ha stort inflytande och såg sin egen roll som drivande. Politiker förmodligen utifrån sin roll som formellt ansvariga för revisionen och de sakkunniga utifrån kompetens inom området. Det finns även tecken som tyder på att det är de sakkunniga som utför huvuddelen av revisionen. Detta kan vara av intresse då det tyder på att de sakkunniga har ett betydande inflytande på revisionen vilket i sig kan medföra att svenska kommuner i praktiken revideras av sakkunniga revisorer med ett begränsat inflytande av politiker. Även det faktum att revisionen i princip alltid är enig kan stödja detta påstående. Det är även av betydelse att det finns en dialog mellan revisorerna och de sakkunniga och att det inte blir en part som är alltför dominerande eftersom det behövs ett samspel och en samverkan mellan dem avseende vad som skall revideras. I Danmark finns det ej något inflytande från de förtroendevalda förutom att de kan lämna önskemål om vad de vill ha reviderat. Detta beroende av att revisionen är helt extern och oberoende av politiker. I Hilleröd träffas revisorer och politiker en till två gånger per år då politikerna framför vad de vill skall granskas under året. De skillnader vi fann här var att den sakkunnige revisorn fann ett behov av utökad kontakt med politikerna medan borgmästaren ansåg den nuvarande kontakten fullt tillräcklig.

I Landskrona finner vi således ett samspel mellan parterna men att rollerna dem emellan tycks vara något oklara. I Hilleröd däremot tycks rollerna vara klara men istället saknas ett fungerande samspel dem emellan. Avsaknaden av samverkan kan till viss del bero på att det är en oberoende organisation som genomför revisionen och att inte några förtroendevalda är representerade i revisionen. Det finns med andra ord inget band mellan de som granskas och de som granskar.

Stewart menar att vid offentlig redovisningsskyldighet minskar de sakkunnigas roll i takt med att hans steg bestigs. Detta kan tolkas som att de sakkunnigas roll bör minska i takt med att förvaltningsrevisionen ökar då politikerna här har större insyn. Förvaltningsrevision är ej kopplad till kompetens hos revisorerna på samma sätt som när det avser räkenskapsrevision. Politikerna har där en större roll att spela. De svenska förtroendevalda revisorerna kan ha medverkat till att den svenska revisionen omfattar till stor del förvaltningsrevision.

Det finns en diskussion om kommuner enbart bör ha sakkunniga som revisorer eller ha en kombination med även förtroendevalda. Enligt den sakkunnige i Landskrona spelar de förtroendevalda en stor roll, eftersom de har kunskaper om kommunen som de sakkunniga saknar. Deras medverkan gör därför revisionen bättre. Samtidigt är det de sakkunniga som står för kompetensen och den danske revisorn anser att styrkan med det danska systemet är att revisionen utförs av professionella oberoende revisorer. Därmed skulle revisionen anses vara tillförlitlig. De förtroendevalda i Hilleröd visar ej särskilt stort intresse för revisionen vilket kan medföra att revisionens betydelse minskar och de därför får minimala resurser till att utföra sitt uppdrag. Enligt Funkhouser behöver revisionen vara oberoende men den kräver samtidigt förståelse och understöd från politikerna. I Landskrona och Hilleröd tycks situationerna vara olika. I Hilleröd verkar det saknas en förståelse från politikerna avseende revisionens betydelse men samtidigt finnas ett starkt oberoende. I Landskrona kan bilden upplevas som den motsatta. Såväl förtroendevald som sakkunnig i Landskrona betonar att politikerna i kommunfullmäktige ofta uttrycker sin uppskattning för revisionens arbete och att de anser att revisionen har en viktig roll att fylla. I Sverige är det däremot problem med oberoendet. Detta har bland annat visat sig i att politiker ibland tycks se revisorsuppdraget som partipolitiskt och att revisorerna ej bör kritisera de från det egna partiet.

6.3 Målgrupp

I Sverige benämner kommunallagen endast kommunfullmäktige som målgrupp för revisionen. Med andra ord är inte kommunmedlemmarnas intressentställning erkänd i lagen. I Danmark är formuleringen lite annorlunda och kommunalbestyrelsen är den primära målgruppen medan tillsynsmyndigheten kan ses som en sekundär målgrupp. Att

medborgarna skall ha rätt att ta del av informationen kan snarare jämföras med den svenska offentlighetsprincipen och ej som ett uttryck för målgrupp.

Enligt agentteorin så kan principalen anlita agenter det vill säga revisorer som handlar i principalens intresse. Teorin bygger vidare på att viss bonus eller ett kontrollsystem skulle medföra att agenten uppmuntras att handla i principalens intresse. Då det förstnämnda ej finns inom den offentliga sektorn, är teorin omdiskuterad på dess användningsmöjlighet inom denna sektor. Resonemanget är dock fortfarande intressant eftersom det kan visa att det finns olika syften med ens handlande och att politikerns och väljares/stats intresse ej behöver vara identiska. För att kontrollera de folkvalda behövs därför ett kontrollsystem, det vill säga revisionen. De saker som kontrolleras bör vara de som är väsentliga och riskfyllda ur principalens synvinkel, men för att kunna utröna detta måste det vara klart vem som är målgruppen, det vill säga principalen.

Den direkta principalen, uppdragsgivaren, är i såväl Sverige som Danmark det högsta organet i kommunen: kommunfullmäktige respektive kommunalbestyrelsen. Detta kan dock dras ett steg längre. Även kommunfullmäktige/bestyrelse kan ses som en agent, eftersom de har fått ett uppdrag delegerat av invånarna i valen. Därför kan, om mellanleden tas bort, medborgarna ses som principalen och revisorerna som agenten enligt nedanstående bild.

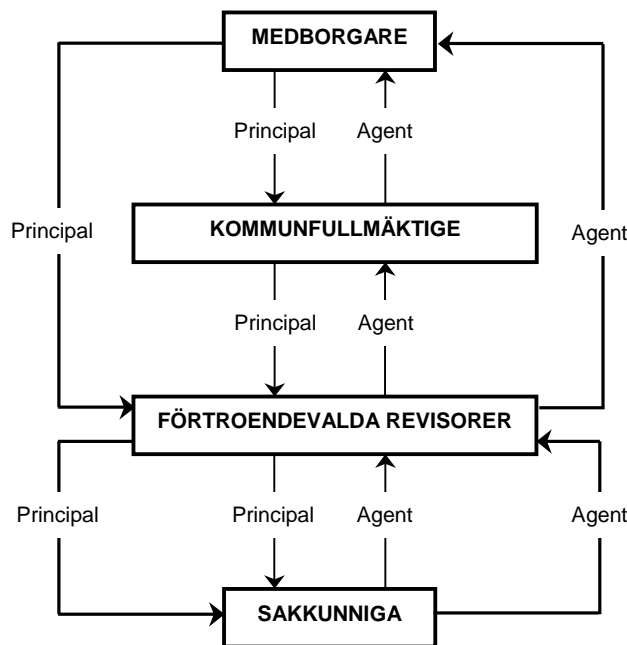


Bild 6.1 Principal – agentförhållanden i kommuner

Detta medför i så fall att det indirekt är medborgarna som bör ses som målgruppen för revisionen. Den förtroendevalda revisorn i Landskrona gav uttryck för en liknande tankegång som bilden ovan. Likaså kan de förtroendevalda indirekt ses som representanter för medborgarna i revisionen. I Hilleröd verkar dessa synsätt ej finnas

utan där är utgångspunkten en annan. Detta kan bland annat bero på att det kommunala självstyret ej är lika starkt som i Sverige.

Det är dock ett flertal som kan ses som intressenter för revisionen. Även om det formellt är det högsta organet inom kommunerna i såväl Danmark som Sverige finns det även andra tänkbara. Som finansiärer kan såväl stat som kommunmedborgare anses ha intresse av att få information om hur kommunerna sköts och av att det finns en kontrollfunktion. Stewart menar att revisionen har många mottagare, något som bör betänkas när rapporten utformas och budskapet skall förmedlas. Trots att dessa *links of accountability* ej kan utkräva ansvar har de en stor roll att spela i revisionen, exempelvis avseende vad som skall revideras.

Såväl den förtroendevalde som den sakkunnige i Landskrona säger att medborgaren kan ses som en viktig målgrupp, men om det är en målgrupp av betydelse borde mer göras för att denna målgrupp skall tillgodogöra sig informationen. Som vi uppfattar det i nuläget förmedlas inte informationen på ett tillfredsställande sätt och inget görs heller aktivt för att förbättra detta. I Hilleröd är situationen annorlunda. Där ser revisorn och politikern inte medborgaren som en målgrupp utan revisionen ses mer som en intern process för kommunen själv eller för kommunalbestyrelsen som är uppdragsgivaren. De menar också att medborgaren inte har något intresse för revisionen. I Danmark utförs revisionen, som tidigare nämnts, av sakkunniga vilket innebär att medborgarna inte har några representanter i revisionen som kan tillvarata deras intressen, däremot kan den politiskt oberoende revisionen ses som ett säkerställande av dess tillförlitlighet.

6.4 Ansvarsprövning

I Sverige är det enligt lagen kommunfullmäktige som beslutar om att bevilja ansvarsfrihet eller ej. I Danmark är det mer komplicerat. Där finns inte begreppet ansvarsfrihet på samma sätt. Tillsynsmyndigheten har tillsyn över den revision som enligt lagen skall utföras och kommunalbestyrelsen har ansvar för den utvidgade revisionen.

I Sverige är det möjligt att den som granskar, den förtroendevalda revisorn, även sitter med i kommunfullmäktige. Detta förhållande finns bland annat representerat i Landskrona kommun. Agent och principal blir därmed inte två skilda organ. Risken finns att det blir en svaghet för revisionen.

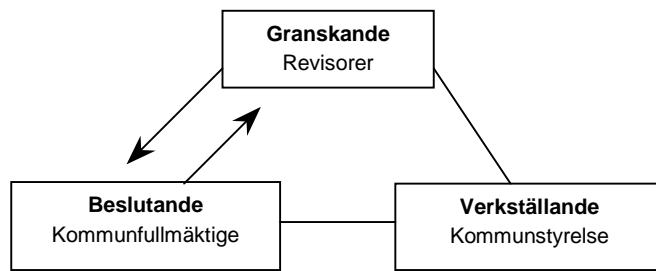


Bild 6.2 Triangel över sambanden i kommunen

Dagens svenska system innebär att revisionen kan ses som ett internt system eftersom samma personer ibland återfinns i alla organen, såväl bland granskarna (revisorerna), de som granskas (nämnderna, revisorn är dock undantagen från granskning av den nämnd han är medlem i) som de beslutande (kommunfullmäktige). Det finns därför en risk att tillförlitligheten minskar då det bara finns ett begränsat inslag av externa i revisionen. Det har samtidigt visat sig att det finns politiska påtryckningar på de förtroendevalda revisorerna. Det är därför av betydelse att de som granskar har stark integritet och ser betydelsen i sitt uppdrag. I Danmark finns det tydliga gränser mellan de olika organen vilket medför att det inte finns någon kontakt mellan de som granskar och de som beslutar/granskas. Detta har både sina för- och nackdelar. Ur ett perspektiv avseende oberoende kan det göra revisionen mer tillförlitlig men samtidigt saknas dialogen med dem som beslutar. Detta kan medföra att revisionen i Danmark inte ses som lika intressant av politikerna.

Det har visat sig att det är kommunfullmäktige i såväl Danmark som Sverige som har hand om hanteringen av förvaltningsrevisionen avseende ansvar, i Danmarks fall dock enbart den utvidgade. Detta kan ses som problematiskt eftersom det är effektivitets- och förnuftighetsgranskning och att den politiska majoriteten i församlingen ej ser objektivt på revisionen. Det är denna form av revision som har ökat och den kommer förmodligen att öka än mer eftersom det är den som besvarar de väsentliga frågorna avseende den kommunala verksamheten. Därför är det problematiskt avseende Sverige att det sitter förtroendevalda på alla stolarna i processen.

Det vore enligt oss önskvärt med en större styrning av revisionen. Ett exempel vore en myndighet liknande den i Danmark. I Danmark finns tillsynsmyndigheterna som har tillsynen över den lagstadgade revisionen, de har även stort inflytande över vilka ärenden de kan undersöka närmre om det är gränsfall mellan lagfäst och frivillig revision. Detta kan indirekt ses som att kommunen har ett överordnat organ vilket rymmer illa med den svenska traditionen av kommunalt självstyre. Detta skulle i så fall leda till ett system med en starkare position för staten att styra kommunerna. Ett annat alternativ vore en slags kombination med två olika prövningar, där såväl stat som kommun prövar ansvarsfrågan.

6.5 Uppsummering

Nedan följer en sammanfattning över hur lag och tillämpning ser ut i respektive land/kommun för att åskådliggöra de likheter och skillnader som finns inom respektive land samt mellan länderna.

	Sverige		Danmark	
	Lag	Tillämpning Landskrona	Lag	Tillämpning Hilleröd
Vad granskas?	Räkenskaps- och Förvaltningsrevision.	Ca 60 procent förvaltningsrevision och 40 procent räkenskapsrevision.	Räkenskaps- och Förvaltningsrevision. Enligt lagen främst räkenskapsrevision.	Ca 75 procent räkenskapsrevision och 25 procent förvaltningsrevision.
Kostnad revision	-	1 142 000 Skr	-	360 000 Dkr
Vem granskar?	Förtroendevalda revisorer som skall biträdas av sakkunniga. Oberoendet markeras genom att varje enskild revisor har rätt att fritt yttra sig.	Sakkunniga utför det mesta av granskningen, men förtroendevalda deltar aktivt främst i förvaltningsrevisionen.	Sakkunniga revisorer. Lagen markerar oberoendet genom att revisorerna ej får vara medlemmar i kommunalbestyrelsen.	Oberoende revisorer från privat revisionsbyrå utför granskningen.
Målgrupp	Kommunfullmäktige	Kommunfullmäktige, men även medborgarna ses som intressenter.	Kommunfullmäktige och tillsynsmyndighet.	Kommunfullmäktige och tillsynsmyndighet.
Ansvarsprövning	Kommunfullmäktige	Kommunfullmäktige	Tillsynsmyndighet avseende den lagstadgade revisionen.	Tillsynsmyndighet och kommunfullmäktige, den senare de delar som rör utvidgad revision.

7 Slutsats

I detta kapitel drar vi slutsatser av det som framkommit i vår studie samt ger idéer till förbättringar av det svenska systemet. Avslutningsvis ges förslag till vidare forskning.

7.1 Revision i Sverige och Danmark

Vi avser att i denna uppsats jämföra Sveriges system för kommunal revision med det motsvarande i Danmark avseende vad som granskas, vem som granskar, målgrupp samt ansvarsprövning. Vidare har vi som målsättning att diskutera eventuella förbättringar av dagens svenska system med utgångspunkt av vad som framkommit i studien. De frågor vi framförallt ville besvara var:

- ♦ Hur stort inflytande har de förtroendevalda på revisionen och dess ansvarsprövning?
- ♦ Hur tas medborgarperspektivet tillvara i revisionen?
- ♦ Vore externa sakkunniga kommunrevisorer en garant för en god revision?

De förtroendevaldas inflytande i Landskrona är oklart. Detta då vi finner att tyngdpunkten i praktiken ligger hos de sakkunniga gällande räkenskapsrevisionen och till viss del även den förvaltningsmässiga. De sakkunniga spelar en större roll i praktiken än vad lagen säger. Detta beror på att det är de som utför det mesta av revisionen och har professionell kompetens samt att de förtroendevalda saknar tid eftersom det inte är deras yrke. En sak som stödjer vårt påstående är att revisionsrapporterna allt som oftast är eniga trots skiftande politisk hemvist. De förtroendevaldas inflytande på revisionen är beroende av hur intresserade de själva är och hur mycket tid de har att ägna sig åt den. I Landskrona finns det en viktig dialog mellan de båda parterna, något som saknas i Hilleröd.

I ansvarsprövningen är politikernas inflytande snarlikt i de båda länderna. De förvaltningsmässiga frågorna beslutas av kommunfullmäktige. Det finns dock en skillnad i att det finns en tillsynsmyndighet i Danmark som kontrollerar den räkenskapsenliga revisionen och viss förvaltningsrevision. Detta medför att kommunerna är hårdare styrda i Danmark från staten.

I Sverige har det funnits exempel på att politikerna inte alltid ser revisionen som ett oberoende instrument och att det inte är lämpligt att kritisera de egna. Ansvarsfrågan är

ett problem då Sverige har en lång tradition av kommunalt självstyre och detta ses som mycket viktigt. Det finns dock anledning till att betvivla att det nuvarande systemet är väl fungerande. En förändring kan vara att ha två instanser, kommunfullmäktige och en icke-kommunal myndighet, eftersom det då blir en process där medborgarnas förtroende för den politiska apparaten kan öka.

Medborgarnas intresse i revisionen har i Danmark och Sverige tagits tillvara på två skilda sätt. I Sverige ses de förtroendevalda som representanter för medborgarna och att medborgarna därmed är indirekt involverade i processen. I Danmark däremot är de oberoende revisorerna en garant för att medborgarna skall veta att revisionen är tillförlitlig och inte politiskt färgad.

Oberoende sakkunniga revisorer är inte enbart i sig en garant för en god revision. Det finns andra aspekter som är mer problematiska än det politiska inslaget i revisionsarbetet, bland annat vad som granskas och resursomfattning. Det viktiga för revisionens tillförlitlighet är att det finns sakkunnig kompetens i processen. Inom den kommunala verksamheten är det inte räkenskapsrevisionen som besvarar de mest kritiska frågorna, den är visserligen nödvändig men det som är av intresse är förvaltningsrevisionen, det vill säga en värdering av hur effektiv kommunen är. I detta spelar de förtroendevalda en stor roll, då de har en insyn i kommunens verksamhet. De saknar oftast redovisningskunskaper vilket även medför att de är mer intresserade av de mjukare delarna, det vill säga förvaltningsrevision. Även resurserna är nödvändiga att ta hänsyn till vid bedömningen av hur tillförlitlig revisionen är, då det är resurserna som styr omfattningen. Här har vi funnit att revisionen i Landskrona kommun har betydligt större resurser än revisionen i Hilleröd.

Det som vi ser som det mest problematiska inom den kommunala revisionen är ansvarsprövningen. Grovt förenklad kan den liknas vid en intern process, där de som styr kommunen, utför revisionen och beslutar om ansvarsfrihet ibland finns representerade i alla leden.

7.2 Diskussion om en förbättrad revision i Sverige

I studien har framkommit att Danmark har en stark och tydlig lagstiftning på det kommunala området medan tillämpningen avseende revisionen är förhållandevis klen. I Sverige är situationen den motsatta, se nedanstående bild.

Revision	Lag	Tillämpning
Danmark	Stark	Svag
Sverige	Svag	Stark

Bild 7.1 Lag och tillämpning i Sverige och Danmark

Med stark lagstiftning menas tydlig och detaljerad reglering medan med stark tillämpning menas bredden på revisionen avseende vad som granskas och omfattningen. Ett exempel på skillnaden i tillämpning är den omfattning som revisionen har. I Sverige sker det en omfattande revision, på såväl räkenskaperna som förvaltningen medan det i Danmark utförs räkenskapsrevision i god omfattning men bara en begränsad förvaltningsrevision.

Vi har utgått ifrån styrkorna i det svenska respektive danska systemet för att på så vis försöka se om det svenska systemet kan förbättras. Den stora fördelen med det danska systemet enligt oss är att lagstiftningen är tydligare och en stärkt lagstiftning kopplad med den svenska tillämpningen skulle kunna skapa goda förutsättningar för en bättre revision. Den svenska lagen bör stärkas avseende oberoende. Det är idag inte tillfredställande vare sig i praktik eller i lag. Här vore enligt oss en lagändring på plats, så att de förtroendevalda revisorerna ej får vara medlemmar i nämnder eller fullmäktige eftersom detta skulle stärka oberoendet och därmed tillförlitligheten. Att de inte bör vara medlemmar i nämnder beror på att det är nämnderna och deras verksamheter som granskas och att det uppstår en intressekonflikt, kollegor granskar kollegor, trots att en förtroendevald ej får granska den nämnd personen sitter i. De förtroendevalda revisorerna bör inte sitta i kommunfullmäktige eftersom de granskande och beslutande organen ej bör ha bindningar.

Vi tycker dock att de förtroendevalda revisorerna fortfarande skall ha kvar ansvaret för revisionen, eftersom risken finns att de annars förlorar intresse för revisionen och förvaltningsrevisionen utgör en viktig del där de förtroendevalda sitter inne med stor kunskap. De sakkunnigas roll bör dock tydliggöras i lagen eftersom de idag gör mycket av det praktiska arbetet. En lösning vore gemensamt ansvar för revisionen. Detta skulle även stärka samarbetet mellan sakkunniga och förtroendevalda samt skulle medborgarnas intresse bättre tillvaratas genom att revisionen både skulle ha inslag av politiskt oberoende och indirekt vara representerad av medborgarna.

Revisionen anser vi ytterst vara till för medborgarna och bör inte vara ett internt kontrollsystem. Därför bör ansvarsprövningen förändras. Vi har tagit intryck från Danmarks system med tillsynsmyndigheter men även försökt kombinera detta med den svenska traditionen av kommunalt självstyre. En eventuell lösning vore två instanser i ansvarsprövningen där ingen är överordnad den andre, där båda måste ge sitt godkännande för att bevilja ansvarsfrihet. De föreslagna förändringarna ovan tror vi

skulle medföra att den kommunala revisionen blir ett slagkraftigt instrument med ett tydligt medborgarperspektiv.

7.3 Vidare forskning

Ett intressant område att studera är om det vore praktiskt möjligt att genomföra en reform i Sverige där det kommunala självstyret kan kombineras med en mer opolitisk ansvarsprövning.

Med denna studie som bakgrund vore det intressant att göra en kvantitativ studie över hur pass vanligt förekommande det är att revisorerna även sitter i kommunfullmäktige eller andra nämnder och därefter göra en studie över om det uppkommer divergenser i förekommandet av anmärkningar.

Det vore även av intresse att studera i en större fallstudie hur stort inflytande de sakkunniga biträdena har generellt på revisionen.

Källförteckning

Publicerade källor

Anthony, Robert N & Govindarajan, Vijay (1998) *Management Control Systems*. Nionde upplagan, Irwin/McGraw-Hill, Boston.

Bell, Judith (1995) *Introduktion till forskningsmetodik*. Andra upplagan, Studentlitteratur, Lund.

Bemærkninger til lovforslaget 4 Februari 2003, Indenrigs- og Sundhedministeriet.

Bohlin, Alf (2000) *Kommunalrättens grunder*. Tredje upplagan, Nordstedts Juridik AB, Stockholm.

Broadbent, Jane & Laughlin, Richard (2003) "Control and legitimation in government accountability processes: the private finance initiative in the UK". *Critical Perspectives on Accounting*, vol 14 nr 1-2 2003, s. 23-48.

Brorström, Björn/Haglund, Anders/Solli, Rolf (1999) *Förvaltningsekonomi*. Studentlitteratur, Lund.

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

Christensen, Bent (1997) *Forvaltningsret – opgaver, hjemmel, organisation*. Andra upplagan, Jurist och Økonomforbundets Forlag, Köpenhamn.

Eriksson, Lars Torsten & Wiedersheim-Paul, Finn (2001) *Att utreda forska och rapportera*. Upplaga 7:1, Liber Ekonomi, Malmö.

Espersen, Preben (1987) *Kommunal Bevillingsret*. Jurist och Økonomforbundets Forlag, Köpenhamn.

Funkhouser, Mark (2000) "Audit function restores credibility". *The American City & County*, vol 115, nr 6 2000, s. 8.

Garde, Jens & Mathiassen, Jørgen, (1991) *Kommunalret*. Jurist och Økonomforbundets Forlag, Charlottenlund.

Grant, Robert M (1998) *Contemporary Strategy Analysis*. 3d Edition, Blackwell, Oxford.

Haagen Jensen, Claus (1972) *Kommunalret*. Juristforbundets Forlag, København.

- Holme, Idar Magne & Solvang, Bernt Krohn (1997) *Forskningsmetodik*. Andra upplagan, Studentlitteratur, Lund.
- Hopwood, Anthony & Tomkins, Cyril (1984) *Issues in public sector accounting*. Philip Allan Publ., Oxford.
- Hilborn, Ingegård/Hjert, Christer/Petersén, Leif/Reinholdsson, Jonas/Reuterfors-Mattson, Irene/Riberdahl, Curt/Torngren, Håkan/Wikell, Staffan (2001) *Kommunallagen – kommentarer och praxis*. Kommentus Förlag, Stockholm.
- Ijiri, Yuji (1975) *Theory of accounting measurement*. American Accounting association, USA.
- Indsigt i den kommunale administration for kommunalbestyrelsen, revisionen, kommunaltilsynet og Indenrigs- og Sundhedsministeriet*, Betænkning nr. 1425 December 2002, Indenrigs- og Sundhedsministeriet.
- Landstingsförbundet & Svenska Kommunförbundet (2000) *Revisionsberättelse i kommuner och landsting & Granskningsrapport i kommunala aktiebolag*.
- Le Maire, Emil & Preisler, Niels (2000) *Lov om kommunernes styrelse, Normalforretningsorden med kommentare*. Tredje upplagan, Jurist och Økonomforbundets Forlag, København.
- Lindquist, Ulf & Losman, Sten (2002) *1991 års kommunallag*. Upplaga 6:1, Nordstedts Juridik AB, Stockholm.
- Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo (1992) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. Andra upplagan, Studentlitteratur, Lund.
- Lundin, Olle (1999) *Kommunal revision, en rättslig analys*. Iustus Förlag AB, Uppsala.
- Perkiö, Hans (2003) "Moderaterna byter ut sina revisorer". *Landstingsvärlden* 2003-05-21.
- Proposition 1998/99:66 *En stärkt kommunal revision*.
- Robinson, Pat (2003) "Government accountability and performance measurement" *Critical Perspectives on Accounting*, vol 14 nr 1-2 2003 s. 171-186.
- Svenska Kommunförbundet & Landstingsförbundet (2002) *God revisionsred i kommunal verksamhet 2002*.
- Tengdelius, Karin (2002) "Rapport från den kommunala revisionen". *Balans*, nr 12-2002.

Thurén, Torsten (1991) *Vetenskapsteori för nybörjare*. Första upplagan, Liber Ekonomi, Malmö.

Muntliga källor

Christensen, Poul, auktoriserad revisor Ernst & Young Hilleröd, Danmark samt sakkunnig revisor för Hilleröds kommun. Personlig intervju den 8 maj 2003, samt kompletterande uppgifter via mail den 15 maj 2003.

Helmfrid, Magnus, auktoriserad revisor Ernst & Young Helsingborg samt sakkunnigt biträde för Landskrona kommun. Personlig intervju den 6 maj 2003.

Hækkerup, Nick, borgmästare, Hilleröd. Personlig intervju den 8 maj 2003.

Johansson, Per-Erik, förtroendevald revisor Landskrona kommun. Personlig intervju den 6 maj 2003.

Möller, Ola, sakkunnigt biträde Region Skåne. Personlig intervju den 23 april 2003.

Tengdelius, Karin, revisionsavdelningen Svenska Kommunförbundet. Telefonintervju den 24 april 2003.

Revisionskontoren i Västra Götaland & Region Skåne, diskussionsträff i Lund 27 maj 2003.

Ekonomiavdelningen, Hilleröds Kommun. Telefonuppgift den 28 maj 2003.

Elektroniska källor

www.hillerod.dk

www.svekom.se/skorg/ekadm.htm 030530

www.landskrona.se

Appendix

Intervjumall - Sverige

De områden vi vill diskutera är:

- ♦ Sakkunniga respektive förtroendevaldas inflytande och roll
- ♦ Målgrupp
- ♦ Ansvarsprövning
- ♦ Styrkor och svagheter med respektive system

Frågor och diskussionspunkter:

- ♦ Vilken är fördelningen mellan räkenskaps- och förvaltningsrevision och varför denna fördelning?
- ♦ Varför behövs och vilken roll har de sakkunniga revisorer?
- ♦ Varför behövs och vilken roll har de förtroendevalda revisorerna?
- ♦ Hur arbetas det praktiskt med revisionen?
- ♦ Politisk hänsyn i revisionen
- ♦ Revisionens roll i kommunen
- ♦ Vilka är målgruppen för revisionen?
- ♦ Hur allvarligt tar fullmäktige på revisionen och ansvarsprövningen?
- ♦ Alternativa lösningar på ansvarsprövningen
- ♦ Vilka är det svenska systemets styrkor respektive svagheter?

Intervjumall - Danmark

De områden vi vill diskutera är:

- ♦ Sakkunniga respektive förtroendevaldas inflytande och roll
- ♦ Målgrupp
- ♦ Ansvarsprövning
- ♦ Styrkor och svagheter med respektive system

Frågor och diskussionspunkter

- ♦ Vilken är fördelningen mellan räkenskaps- och förvaltningsrevision och varför denna fördelning?
- ♦ Dialog mellan sakkunniga och förtroendevalda
- ♦ Politikernas insyn i revisionen
- ♦ Hur stort inflytande har de kommunala politikerna på revisionen?
- ♦ Vilken är målgruppen för revisionen?
- ♦ Demokratisk kontroll
- ♦ Revisionens roll i kommunen
- ♦ Kommunalt självstyre
- ♦ Granskning - ansvarsprövning
- ♦ Tillsynsmyndighetens roll samt inflytande på revisionen
- ♦ Nya lagförslaget - positivt/negativt med detta
- ♦ Vilka är det danska systemets styrkor respektive svagheter?