



**EKONOMI
HÖGSKOLAN**

Lunds universitet

Företagsekonomiska institutionen
EKONOMIHÖGSKOLAN VID
LUNDS UNIVERSITET

FEK 591
Magisteruppsats
Vårterminen 2005

Attityder till och kunskaper om den kommunala revisionen

- En studie av fullmäktigeledamöter, nämnders ordförande och media
i Ängelholms kommun

Författare

Malin Fredin
Marie Nordström

Handledare

Mikael Hellström Nilsson
Ulf Ramberg

Sammanfattning

Uppsatsens titel: Attityder till och kunskaper om den kommunala revisionen

Seminariedatum: 2005-06-13

Ämne/kurs: Redovisning/FEK 591

Författare: Malin Fredin och Marie Nordström

Handledare: Mikael Hellström Nilsson och Ulf Ramberg

Kommun: Ängelholms kommun

Fem nyckelord: kommunal, revision, attityd, kunskap, förtroendevald revisor

Syfte: Vårt syfte är att klarlägga attityder till och kunskaper om den kommunala revisionen utifrån de granskades, fullmäktigeledamöternas och medias perspektiv

Metod: Vi har genomfört en kvalitativ fallstudie av Ängelholms kommun genom att göra halvstrukturerade intervjuer med fullmäktigeledamöter, ordförande i nämnder och representanter från lokala media. Vid analysarbetet utgick vi ifrån teorier som agentteori, accountability och responsibility samt intressentmodellen.

Teoretiska perspektiv: Våra teoretiska utgångspunkter grundar sig på agentteori, intressentmodellen, accountability och responsibility.

Empiri: Vi redogör för de frågeställningar som besvarats vid våra intervjuer.

Slutsatser: Kunskaperna om den kommunala revisionen är goda för alla de grupper som vi undersökt även om de varierar i viss mån. Vissa verkar ha mer detaljkunskaper medan andra mer övergripande vet vad revisionen i kommunen innefattar. Angående attityder till den kommunala revisionen så är fullmäktige och nämndernas ordförande mycket positiva. Media har däremot uppfattningen att kontakten med revisorerna kunde ha varit bättre, vilket möjligen kan förklara deras något mer negativa attityd gentemot revisorerna.

Abstract

Title: Attitudes towards and knowledge about public auditing

Date of seminar: 2005-06-13

Language: The essay is written in Swedish, our mother tongue

Course: Master thesis in business administration, 10 Swedish credits (15 ECTS)
Accounting

Authors: Malin Fredin and Marie Nordström

Advisors: Mikael Hellström Nilsson and Ulf Ramberg

Municipal: Ängelholm

Five keywords: public, auditing, attitude, knowledge, elected representative auditor

Purpose: Our purpose is to explain attitudes towards and knowledge about public auditing from the examined, authorized representatives and the media's perspective.

Methodology: We have made a qualitative case study of a single municipal by doing semi structured interviews with authorized representatives, the examined and local representation from media. When working with the analysis we used known theories like the agency theory, the interest model, accountability and responsibility.

Theoretical perspective: We have used agency theory, the interest model, accountability and responsibility as a theoretical perspective.

Empirical foundations: We explain what we found out during our interviews.

Conclusions: Knowledge about public auditing is rather good among those groups we have examined. Some have specific knowledge about some parts of the audit while others have some information about everything. Only media expressed a negative attitude against auditing which could be explained with to little contact with the auditors.

Förord

Vår uppsats hade inte kunnat genomföras utan alla de personer som vi härmed vill ägna ett särskilt tack.

Till de politiker vi intervjuat vill vi särskilt tacka för den underbara inställning Ni har till studenter och till vårt behov av att få ta del av Er tid. Av de tillfrågade politikerna var alla villiga till att ställa upp på intervju.

De politiker vi vill tacka är: Göte Andersson, Ola Carlsson, Lennart Engström, Ingvar Eriksson, Leif Franzon, Carl-Gustaf Gudmundsson, Hans Hammargren, BrittMarie Hansson, Rune Johansson, Margaretha Johnsson, Göran Larsson, Ebbe Nilsson, Birgitta Olsson, Ragnar Steen, Lennart Svensson och Hans Wallmark.

Vi vill också särskilt tacka Karin Andersson från Öhrlings PricewaterhouseCoopers för värdefulla tips och synpunkter om kommunal revision.

Vi vill tacka Nordvästra Skånes Tidningars journalister Anders Davidsson och Michael Hansson för att ha fått ta deras tid i anspråk.

Sist men inte minst vill vi tacka våra handledare Mikael Hellström Nilsson och Ulf Ramberg för all värdefull hjälp och för snabba svar när vi tagit kontakt med Er.

Lund 2005-06-02

Malin Fredin

Marie Nordström

Innehållsförteckning

1. INLEDNING	1
1.1 BAKGRUND	1
1.2 PROBLEMDISKUSSION	2
1.3 PROBLEMFÖRMULERING	3
1.4 SYFTE.....	4
1.5 AVGRÄNSNINGAR	4
1.6 DISPOSITION.....	4
1.7 KAPITELSAMMANFATTNING.....	5
2. METOD	6
2.1 ÖVERGRIPANDE ANGREPPSSÄTT	6
2.2 UNDERSÖKNINGSSTRATEGIER.....	7
2.2.1 Fallstudie.....	7
2.3 DATAINSAMLING	8
2.3.1 Sekundärdata.....	8
2.3.2 Primärdata	9
2.4 URVAL	10
2.4.1 Val av kommun	10
2.4.2 Presentation av Ängelholms kommun.....	10
2.4.3 Val av respondenter.....	10
2.5 TILLVÄGAGÅNGSSÄTT VID INTERVJUERNA	11
2.5.1 Intervjuer med fullmäktige samt nämnder.....	12
2.5.2 Intervjuer med media.....	13
2.6 RELIABILITET OCH VALIDITET	14
2.7 METODPROBLEM.....	15
2.8 KAPITELSAMMANFATTNING.....	16
3. KOMMUNERS ORGANISATION OCH REVISION AV DESSA	17
3.1 KOMMUNENS ORGANISATION.....	17
3.1.2 Kommunfullmäktige.....	17
3.1.3 Nämnderna	18
3.1.4 Kommunstyrelsen	18
3.2 REVISION AV KOMMUNER	19
3.4 OBEROENDE REVISORER	21
3.5 KAPITELSAMMANFATTNING.....	22
4. TEORI	24
4.1 AGENTTEORIN.....	24
4.2 INTRESSENTMODELLEN	26
4.4 TEORETISK REFERENSRAM.....	28
FIGUR 4. 1 TEORETISK REFERENSRAM	29
4.5 KAPITELSAMMANFATTNING.....	30
5. EMPIRI	31
5.1 KAPITLETS UPPLÄGG.....	31
5.2 INLEDANDE INTERVJU	31
5.3 FULLMÄKTIGELEDAMÖTERNA.....	32
5.3.1 Kunskaper om revisorernas uppgift	32
5.3.2 Attityd till revisionen	33
5.3.3 Revisorernas oberoende	33
5.3.4 Övriga iakttagelser.....	34
5.4 ORDFÖRANDENA I NÄMNDERNA.....	35
5.4.1 Kunskaper om revisorernas uppgift	35
5.4.2 Attityd till revisionen	36
5.4.3 Revisorernas oberoende	36

5.4.4 Övriga iakttagelser.....	36
5.5 MEDIA.....	37
5.5.1 Revisorernas uppgift och utförande	37
5.5.2 Attityd till revisionen	37
5.5.3 Revisorernas oberoende.....	38
5.6 KAPITELSAMMANFATTNING.....	38
6. ANALYS.....	39
6.1 KAPITLETS UPPLÄGG.....	39
6.2 ANALYS FULLMÄKTIGELEDAMÖTER	39
6.2.1 Kunskaper om revisorernas uppgift	39
6.2.2 Attityd till revisionen	41
6.2.3 Oberoende revisorer.....	42
6.2.4 Förändrad attityd gentemot förr	43
6.2.5 Revision anses vara mycket viktigt.....	43
6.2.6 Fullmäktigeledamöter blandar ihop sin roll med andra uppdrag	43
6.3 ANALYS NÄMNDERNAS ORDFÖRANDE.....	44
6.3.1 Kunskaper om revisorernas uppgift	44
6.3.2 Attityd till revisionen	45
6.3.3 Oberoende revisorer.....	46
6.3.4 Revisorerna är även rådgivare.....	47
6.4 ANALYS AV MEDIA.....	47
6.4.1 Kunskaper om revisorernas uppgift	47
6.4.2 Attityd till revisionen	48
6.4.3 Oberoende revisorer.....	49
6.4.4 Gör media en del av revisorernas arbete?	49
6.5 KAPITELSAMMANFATTNING.....	50
7. SLUTSATSER	51
7.1 SLUTSATSER OM FULLMÄKTIGELEDAMÖTERS KUNSKAPER OM OCH ATTITYDER TILL DEN KOMMUNALA REVISIONEN.....	51
7.2 SLUTSATSER OM NÄMNDERNAS ORDFÖRANDES KUNSKAPER OM OCH ATTITYDER TILL DEN KOMMUNALA REVISIONEN.....	52
7.3 SLUTSATSER OM MEDIAS KUNSKAPER OM OCH ATTITYDER TILL DEN KOMMUNALA REVISIONEN.....	52
7.4 GENERELLT OM KUNSKAPER OCH ATTITYDER TILL DEN KOMMUNALA REVISIONEN	53
7.5 FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING	54
7.6 KAPITELSAMMANFATTNING.....	55
KÄLLFÖRTECKNING	56
BILAGOR	61
BILAGA 1 INTERVJUMALL FULLMÄKTIGE.....	61
BILAGA 2 INTERVJUMALL NÄMNDER OCH STYRELSE.....	62
BILAGA 3 INTERVJUMALL MEDIA	63

1. Inledning

I detta kapitel ger vi en inledande beskrivning av problematiken kring attityder till och kunskaper om den kommunala revisionen. Problemdiskussionen utmynnar i en problemformulering och i ett syfte. Kapitlet avslutas med avgränsningar och en disposition över uppsatsens fortsatta upplägg.

1.1 Bakgrund

År 1862 infördes revision i kommunförordningen i samband med att sockenförvaltningen ändrades. Förändringen innebar en uppdelning av socknen i en borglig och en kyrklig kommun. Vid den här tidpunkten bildades också landstingen. Det mest väsentliga i reformen är att kommunerna erkändes som självständiga juridiska personer. De borgliga kommunernas kompetens utvidgades genom en generalklausul som gav kommunerna rätt att vårda sina angelägenheter. Detta innebar att kommunerna kunde engagera sig i verksamheter som hade allmänt intresse för invånarna. (Brorström, 1999)

Under 1920-talet gjordes en översyn av kommunalförordningarna vilket ledde fram till nya kommunallagar på 1930-talet. En förändring jämfört med tidigare lagstiftning var att behovet av revision kraftigt underströks. Den främsta anledningen till detta var en hel rad med förskingringar och oegentligheter som uppdagats i kommunerna under 1920-talet. (Brorström, 1999)

Nästa gång Sverige fick en ny kommunallag var 1953. Dock var det inte många förändringar utifrån 1930-talets kommunallag. Däremot kom det redan här önskemål om att de kommunala revisorerna borde ha viss kompetens och att även yrkesrevisorer borde anlitas. Förslaget hade stöd hos många men ansågs kunna lösas utan något uttalat krav. (Lundin, 1999)

1977 kom nästa kommunallag som hade karaktären av en ramlag. Anledningen till att den utformades som en ramlag var den snabba utvecklingen i samhället och kommunerna behövde större flexibilitet. I denna lag fick den kommunala revisionen ett eget kapitel för att förtydliga revisionens självständighet och oberoende. 1992 kom den kommunallag som gäller idag. Denna innebar en hel del förändringar av den kommunala redovisningen och budgeteringen gentemot de tidigare kommunallagarna. (Lundin, 1999) Som vi ser ovan så har den kommunala revisionen en lång tradition i Sverige. Den har genomgått flera förändringar till exempel att inte enbart granska siffror utan att även innefatta

förvaltningsrevision. Idag görs följande definition av vad det innebär att vara revisor i en kommun:

”Att vara revisor i en kommun är ett kommunalt förtroendeuppdrag vars syfte är att med oberoende, saklighet och integritet främja och granska verksamheten i nämnder och styrelser. Den förtroendevalde revisorns kompetens består i att ha en politisk och ytterst medborgerlig förankring som grund för att pröva om den politik och de uppdrag som fullmäktige demokratiskt beslutar om också genomförs.” (Svenska Kommunförbundet & Landstingsförbundet, 2002 s.8)

Enligt SOU 1998:71 går det inte att kräva att de förtroendevalda revisorerna ska ha någon särskild kompetens.

1.2 Problemdiskussion

När man kontrollerar den kommunala verksamheten i samband med revision, så ingår revisorerna som ett obligatoriskt kontrollorgan. Revisorernas uppgift är bland annat att granska om verksamheten bedrivs på ett ekonomisk försvarbart sätt. Det betyder att revisorerna kan ses som en viktig kontrollfunktion. (Lundin, 1999)

I 9:7 § KL stadgas att revisorerna ska granska den verksamhet som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområden. Det är revisorn som på uppdrag av fullmäktige granskar att fullmäktiges beslut verkställs och efterlevs. Revisionen ska vara ett hjälpmedel för att kunna bedöma om nämnder, styrelser, beredningar och enskilda förtroendevalda lever upp till fullmäktiges mål, beslut och politiska avsikter. (Kommunförbundet 2004)

Svenska kommunförbundet (2004) uttrycker i en av sina skrifter, ”Fullmäktige och revisionen”, att hur man upplever revisionen, påverkas av tidigare erfarenheter man haft av revisionen men framförallt påverkas man av kunskaper som man har om revisionens syfte och om hur revisionssystemet fungerar.

Hur individen i fråga upplever revisionen, positiv eller negativ, så innebär det att man formar en attityd gentemot revisorerna och revisionen. Detta kommer sedan att ligga till grund för hur stort förtroende man har för revisorerna och deras arbete. För att ta reda på attityder till den kommunala revisionen blir det därför viktigt att undersöka om respondenterna har förtroende för revisorerna.

Revision är, enligt Lundin, ”ett både vagt och mångtydigt begrepp” (1999 s.110 - 111). Problem kan därför uppstå när man ska skilja innebörden av revisorsrollen i olika

situationer. Även utveckling och skillnader mellan olika verksamhetsområden har betydelse för mångtydigheten som Lundin tar upp. Revisionens innebörd är svår att fastställa trots att det är ett vanligt begrepp i de flesta organisationsformer.

Betydelsen av att undersöka de granskades kunskaper och åsikter om revision grundar sig först och främst på de effektivitetsproblem som kan tänkas uppstå om synen på vad revisorerna ska eller inte ska göra, inte överensstämmer med vad revisorerna verkligen gör. Utifrån detta perspektiv uppstår det problem om man inte vet vem som är ansvarig för respektive uppgifter, detta leder till ineffektivitet i verksamheten.

Utifrån en demokratisk synvinkel är, attityder ifrån grupper så som fullmäktigeledamöter och media som utifrån sin egen syn på revisorerna och revisionen av betydelse. De formar sig en egen uppfattning om vilken roll revisorerna spelar i den kommunala verksamheten. Om dessa grupper missförstår vad revisorns uppgifter verkligen innefattar så betyder det att de får en felaktig bild av vad revisorn verkligen gjort. Ur fullmäktigeledamöternas perspektiv så fattas beslut på grundval av deras uppfattningar om vad revisionen inneburit eller vilken roll man uppfattar att revisorerna haft. Om denna uppfattning är felaktig så innebär det ett problem.

De kommunala revisorernas oberoende kan vara svårt att säkerställa. Det kan möjligtvis förklaras med att de också tillhör de politiska partierna. De förtroendevalda revisorerna utses av fullmäktige och nomineras av det politiska parti som man tillhör. Det innebär att när revisorerna väl är tillsatta så kan det hända att de blir tvungna att rikta kritik mot personer i sitt eget parti, och till följd av detta kan man därför ifrågasätta revisorns oberoende. (Lundin 1999) Även om revisorn kan skilja på sina olika roller och på så vis behålla sitt oberoende så är det möjligt att detta inte uppmärksammas av en utomstående. Detta problem kan också tolkas som ett demokratiskt problem om man antar att revisorer till förmån för sitt parti och sig själva väljer att inte vara kritiska i sin bedömning.

1.3 Problemformulering

- Vilka kunskaper har fullmäktigeledamöter, nämndernas¹ ordförande och de lokala medierna om den kommunala revisionen?
- Vilken attityd har fullmäktigeledamöter, nämndernas ordföranden och de lokala medierna till den kommunala revisionen?
- Anser fullmäktigeledamöter, nämndernas ordföranden och de lokala medierna att de förtroendevalda revisorerna i Ängelholms kommun är oberoende?

¹ Med nämnder menar vi fortsättningsvis även kommunstyrelsen

1.4 Syfte

Syftet med vår undersökning är att klarlägga attityder till och kunskaper om den kommunala revisionen utifrån nämndernas, fullmäktigeledamöternas och medias perspektiv.

1.5 Avgränsningar

Vi har valt att titta på endast en kommun, det innebär att det material som vi samlar in inte kommer att vara direkt applicerbart på andra kommuner vilket hade varit önskvärt. På grund av den begränsade tid vi har på oss för vår studie så hade det dock inte varit möjligt att både göra en fördjupad studie av problemet och samtidigt göra den generaliserbar för fler kommuner.

Vi kommer också enbart att undersöka de frågeställningar vi har ställt oss i problemformuleringen. Annars skulle undersökningen inte vara rimlig att genomföra under en period om tio veckor.

1.6 Disposition

Kapitel 2

I kapitel två ger vi en beskrivning av den metod som vi använt oss av när vi genomfört vår undersökning. Vi har gjort en fallstudie i en kommun.

Kapitel 3

Här tar vi upp hur kommunens organisation är uppbyggd och vi beskriver hur revisionen går till i kommunen, här tar vi hjälp av den sammankallande revisorn i kommunen och sekundärdata.

Kapitel 4

I kapitel fyra ges en beskrivning av de teorier som vi använt i vår undersökning. Vi redogör för agentteori, intressentmodellen, accountability och responsibility.

Kapitel 5

I detta kapitel redogör vi för de svar som vi fått fram i vår undersökning. Detta sker utifrån kunskaper om revisorernas uppgifter, attityder till revisionen samt revisorernas oberoende.

Kapitel 6

I detta kapitel analyserar vi det material som vi samlat in när vi genomförde undersökningen. Vi utgår ifrån vår problemformulering när vi analyserar materialet.

Kapitel 7

Här ger vi en beskrivning av de slutsatser som vi kommit fram till vid analysen av vårt arbete. Kapitlet avslutas med förslag till framtida forskning.

1.7 Kapitelsammanfattning

I detta kapitel har vi redogjort för bakgrunden till vår problemställning och syftet med vår undersökning. Syftet med vår undersökning är att klarlägga attityder till och kunskaper om den kommunala revisionen utifrån de granskades, fullmäktigeledamöternas och medias perspektiv. Ett delsyfte är att utreda om dessa grupper anser att de förtroendevalda revisorerna i Ängelholms kommun är oberoende. Vi har avgränsat vår studie till att endast undersöka en kommun.

2. Metod

Nedan beskriver vi hur vi gått tillväga för att lösa vårt problem. Vi har i en fallstudie genomfört halvstrukturerade intervjuer för att fastställa attityder till den kommunala revisionen. Vi presenterar vilka val vi gjort vid urvalet av kommun och respondenter. Ett avsitt med metodproblem finns också med för att öka tillförlitligheten till vår undersökning. Kapitlet avslutas med en kapitelsammanfattning.

2.1 Övergripande angreppssätt

Avsikten med detta kapitel är att ge läsaren en tydligare förståelse för hur vi har tagit oss an problemställning som beskrivits i föregående kapitel. Metodkapitlet skall också vara en hjälp för läsarna och författarna att klargöra vilka referensramar som föreligger och hur dessa har använts i uppsatsen. Av denna anledning kan metoden ses som ett förtydligande över hur uppsatsens utveckling har framskridit från problemformulering till dess slutsatser. Härigenom kan läsaren redogöra för vilka motiv som legat till grund för våra val och slutsatser

Vår uppsats är empirisk och problembaserad enligt den anglosaxiska vetenskapstraditionen. (Rienecker & Jørgensen 2002) Vi har gått igenom tidigare forskning och samtalat med sakkunniga inom området för att skapat oss en förståelse till den problematik som omgärdar det ämnesområde vi ska undersöka. Utifrån det utvecklade vi sedan idéer om hur man bäst bör angripa vår problemställning. Vi valde mellan att göra en kvalitativ eller kvantitativ undersökning.

Karaktärsdragen för den kvalitativa studien är att man skapar en djupare förståelse för det problem som man studerar. Den kvantitativa studien däremot är orsaksförklarande till de fenomen som är föremål för undersökningen. (Andersen, 1998) En kvalitativ studie är användbar när man ska undersöka mjukdata, till vilka attityder är hänförliga. (Lundahl & Skärvad, 1999) Vid en kvalitativ studie har man även möjlighet att vara flexibel när man genomför sin undersökning. Det innebär att man kan ändra struktur på frågor och dylikt, om man märker att det saknas en fråga eller att en fråga bör ändras under studiens gång. (Holme & Solvang, 1997) Vår uppfattning var att en kvalitativ studie skulle passa bäst för vår undersökning och den problemställning som vi formulerat eftersom vi ville skapa en djupare kunskap om ämnet i fråga och eftersom målsättningen var att undersöka de granskades, medias och fullmäktiges kunskaper och syn på revisorerna, och vad de gör.

Vi valde också att begränsa oss till en kommun och försökte där inrikta oss på representanter från de respektive grupper som ska undersökas enligt syftet.

2.2 Undersökningsstrategier

En undersökning involverar användning av befintliga teorier. Teorierna kan vara direkt tillämpliga för undersökningen i fråga eller så är de inte det. Huruvida teorin är tydligt utformad vid studiens början eller inte, styr undersökningens struktur. (Saunders *et al*, 2003)

Den deduktiva ansatsen innebär att man utgår ifrån befintliga teorier som prövas på verkligheten. Det finns flera olika karaktärsdrag för den deduktiva ansatsen, den första grundar sig på att det finns kausala samband mellan variabler, man utvecklar hypoteser och testar eller prövar sedan dessa samt analyserar resultatet av undersökningen. Om nödvändigt så modifierar man även teorin efter vad man kommit fram till i undersökningen. (Saunders *et al*, 2003)

Den induktiva ansatsen grundar sig däremot på att man samlar in data och därefter utvecklar en teori utifrån de data man samlat in. Induktivismens har en mer flexibel struktur och tillåter förändringar i undersökningens tonvikt medan den fortskrider. (Saunders *et al*, 2003)

Då vi i vår undersökning utgår ifrån befintliga teorier för att knyta an till attityder till och kunskaper om den kommunala revisionen för de grupper som vi ska undersöka, så betyder det att vår studie är deduktiv. Att vara deduktiv innebär också att man utgår ifrån det generella till det speciella (Rienecker & Jørgensen, 2002).

2.2.1 Fallstudie

Av de möjliga val vi hade för att genomföra undersökningen på, fann vi att en fallstudie hade varit lämplig för den typ av problem som vi ville undersöka.

Fallstudien är lämplig då man vill skapa en djupare förståelse för det samband man undersöker. Det går att återkomma för att få feedback på de svar som man fått in, vilket är svårare då man gör en större undersökning. Datainsamlingsmetoderna kan också variera vid denna typ av undersökningsmetod. Man undviker dessutom problem som låg svarsfrekvens vilket är vanligt vid surveyundersökningar. (Saunders *et al.*, 2003)

Nackdelarna med en undersökning av denna typ är att den statistiska generaliserbarheten inte blir lika hög som vid en survey undersökning. Det finns också en risk att man är

subjektiv i sina tolkningar av resultatet. (Saunders *et al.* 2002) En annan risk med en studie där det framgår vem som är respondenten, är att om frågorna är känsliga så finns en möjlighet att respondenten inte är helt sanningsenlig i sina svar. I vårt fall kan det, till exempel för nämndernas ordförande, vara känsligt att lämna ut sina åsikter om de förtroendevalda revisorerna som granskar dem, särskilt om man egentligen är väldigt kritiska mot dem, vilket man bör ha i åtanke när svaren analyseras.

Vår uppfattning var ändå att fördelarna med att använda en fallstudie överstiger de nackdelar som det innebär att använda denna typ av undersökningsmetod. Detta grundade vi på att målet med vår undersökning var att skapa en djupare förståelse för de olika gruppernas kunskaper om och attityder till den kommunala revisionen. Vi anser inte det möjligt att genomföra en enkätundersökning, utan att ställa orimligt många frågor, och samtidigt få det djup i studien som vid en intervju där vi har en möjlighet att ställa följdfrågor och utveckla intervjun efter respondenten. Ett orimligt stort antal frågor i en enkätundersökning innebär också en risk att respondenten tröttnar och bara svara lite hur som helst. Vi hade dessutom inte haft möjlighet att exempelvis ange vilken av nämndernas ordförande som svarat, eftersom man genom att ange detta och samtidigt som vi anger att vi undersökt Ängelholms kommun eftersom vem som helst då kan ta reda på vilken person som sitter på respektive post i denna kommun.

Genom vår kontakt på Sveriges kommuner och Landsting (SKL) fick vi också veta att man gjort tidigare studier inom det område som vi vill undersöka genom en enkätundersökning, svarsfrekvensen på denna var låg, varvid vi rekommenderades att göra en undersökning som till exempel koncentrerade sig på en kommun. Även detta var en bidragande orsak till att vi valde att göra en fallstudie av en kommun.

2.3 Datainsamling

2.3.1 Sekundärdata

Litteratursökningen genomförde vi genom så kallade kedjesökningar. Det innebär att vi använde oss av litteraturlistor från tidigare uppsatser och efter tips på litteratur ifrån handledarna. Utifrån denna litteratur gick vi sedan vidare genom att titta på vad dessa författare i sin tur rekommenderar för källor och litteratur. (Rienecker & Jørgensen 2002)

För att ta fram det aktuella materialet använde vi oss av databassökningar. Där tog vi fram böcker, artiklar och annan information om ämnet för att skapa en övergripande förståelse för kommunal revision och dess problematik. Därigenom utvecklade vi våra grundläggande uppfattningar och antaganden om problemet i fråga.

2.3.2 Primärdata

Datansamling skedde genom, ett så kallat, icke sannolikhetsurval. Denna metod innebär att man gör ett bestämt urval ifrån den population som ska undersökas. Ett avsiktligt urval möjliggör att man kan använda sin bedömningsförmåga för att plocka ut de fall som man tror bäst kommer att ge svar på den fråga man är intresserad av att undersöka. (Saunders *et al.*, 2003)

Eftersom det är frågan om en fallstudie så ansåg vi detta vara det bästa sättet för att få tag i den information som behövs för att besvara problemställningen. Ett urval som gjorts slumpmässigt hade kunnat leda till att vi inte fått tillräckligt med svar för att täcka de frågor vi har då populationen vi vill undersöka är begränsad. Om vissa individer i populationen kan ge bättre svar än de övriga eller ge en så korrekt representation av de övriga som möjligt var det ju positivt om man kan välja dessa som respondenter. Vår undersökning utfördes genom halvstrukturerade intervjuer. Vi började med kommunens externa revisor och den förtroendevalda revisorn. Efter att ha skapat en grundläggande struktur av revisionen och revisorns roll i kommunen fortsatte vi med att intervjua fullmäktige, nämndernas ordförande och media.

Användandet av halvstrukturerade intervjuer innebär att man har ett antal ämnen eller frågor som ska täckas men sekvensen kan varieras från en intervju till en annan (Bryman & Bell, 2003). Vid intervjuerna använde vi oss av en intervjuguide, vilket är brukligt vid denna typ av studie. Frågorna som ställs är ofta mer generella än vid en strukturerad intervju (Bryman & Bell, 2003). Information samlas in genom att man noterar det som respondenten säger (Saunders *et al.*, 2003). Vi fördelade arbetet på så vis att en person ställde frågorna till respondenten medan den andra personen antecknade svaren. Vi skiftade sedan mellan varje intervju.

Fördelarna med att använda sig av halvstrukturerade intervjuer är att det möjliggör för respondenten att förklara eller bygga ut sina svar, den som intervjuar har möjlighet att tolka respondentens kroppsspråk och tonfall när denne svarar. Ytterligare positiva effekter med halvstrukturerade intervjuer är att när man skapar en personlig relation till den som man intervjuar blir denne mer villig att lämna ifrån sig känslig information eftersom respondenten vet vem som ska använda informationen och i vilket syfte. (Saunders *et al.* 2003)

Andra fördelar med intervjuer är att svarsvilligheten är större än vid en enkätundersökning, svaren är ofta mer valida samt att man har möjligheten att kontrollera vem som besvarar frågorna. (Andersen, 1998) Intervjuer är också särskilt lämpliga då har många frågor som ska besvaras, om dessa frågor är öppna och slutligen om ordningen på den kan behöva ändras. (Andersen, 1998) Eftersom vi ska intervjua olika grupper så gick det inte att använda samma frågor till alla, vilket uteslöt gemensamma standardiserade

frågor. Intervjuer möjliggör omorganisering av frågorna och dess struktur vilket därför passar bra för vår undersökning.

Problematiken och svårigheterna som det innebär att använda sig av halvstrukturerade intervjuer för datainsamling, har vi valt att presentera under avsnittet ”Reliabilitet och validitet”, senare i detta kapitel.

2.4 Urval

2.4.1 Val av kommun

Alla människor ska erhålla samma behandling av myndigheterna oavsett bostadsort. Dessutom ska alla kommuner oberoende av resurser ha ungefär samma service. (Lundqvist, 1991) Dessa faktorer bidrog till att vi inte tyckte det var mycket viktigt vilken kommun vi undersökte. Av ovanstående anledning grundade sig vårt val av kommun först och främst på närhet ifrån där vi bor, för möjligheten att kunna söka kontakt med respondenterna personligen. Valet föll därför ganska naturligt på Ängelholms kommun. Efter vi valt kommun ringde vi upp kommunstyrelsens sekreterare och informerade om att vi önskade ha kommunen som fallobjekt. Om de skulle motsäga sig detta fick de ett telefonnummer så de skulle kunna meddela oss.

2.4.2 Presentation av Ängelholms kommun

Ängelholms kommun ligger på Skånes nordvästra kust och har ca 38000 invånare. Ängelholms kommunfullmäktige består av 51 ledamöter från sju partier. Fullmäktige sammanträder vanligtvis en gång i månaden. Sammanträdena direktsänds även i närradion. I kommunfullmäktige har det borgerliga blocket tillsammans med Sveriges pensionärers intresseparti bildat ett majoritetsstyre. (www.engelholm.se)

2.4.3 Val av respondenter

Fullmäktigeledamöter

För att få rätt antal intervjuer i förhållande till uppsatsens och kursens omfattning som är tio veckor var vi tvungna att göra ett urval. Det skulle bli alldeles för omfattande att intervjua alla 51 fullmäktigeledamöterna. Vi valde att inte göra ett slumpmässigt urval utan valde presidiet i fullmäktige och i kommunstyrelsen. De tre i kommunstyrelsens presidium är även ledamöter i fullmäktige. Vi valde också att intervjua kommunstyrelsens ordförande i gruppen de granskade, istället för till gruppen fullmäktigeledamöter. Totalt intervjuades fem respondenter i denna grupp. Presidiet i

fullmäktige har ofta många andra uppdrag. Vi talade om för dessa respondenter vilken av deras roller det var vi ville fånga i intervjun. Valet av respondenter ur just presidiet grundar sig på att då de ofta har fler uppgifter inom politiken borde kunna ge mer utförliga svar än de som inte har lika många uppdrag och därför inte har en lika omfattande bild av revisorernas arbete.

De granskade

I kommunen finns 20 nämnder och styrelser varav vi har valt att intervjua representanter från 10 stycken. Vår uppfattning är att det är den högsta personen inom nämnden som har mest kontakt med revisorerna och vi har därför valt att intervjua denna. De representanter vi har intervjuat kommer från följande nämnder:

- Byggnadsnämnden
- Miljönämnden
- Barn- och utbildningsnämnden
- Socialnämnden
- Kulturnämnden
- Kommunstyrelsen
- Ungdomsnämnden
- Överförmyndarnämnden
- Valnämnden
- Tekniska nämnden

Media

Då media, genom artiklar i tidningen, speglar den bild som allmänheten får av de förtroendevalda revisorerna och den kommunala revisionen så fann vi det lämpligt att intervjua personer ifrån de lokala dagstidningarna. Detta grundar sig på vår uppfattning att den information som lämnas om kommunal revision i huvudsak kommer allmänheten till känna genom lokalpressen, när dessa bestämmer sig för att undersöka arbetet i den kommunala revisionen. Vi uppfattar att detta har gett bättre respons än att till exempel gå ut på stan och fråga ut människor eftersom vår uppfattning är allmänheten generellt sett inte har någon större inblick av vad kommunal revision innebär, förutom det som givits uttryck i mediala sammanhang.

2.5 Tillvägagångssätt vid intervjuerna

För att erhålla en större förståelse för ämnet inledde vi med en intervju av den sammankallande förtroendevalde revisorn Göte Andersson. Därefter gjorde vi även en intervju med Karin Andersson från Öhrlings PricewaterhouseCoopers som anlitas av kommunen. Vi fick dessutom många dokument om kommunal revision i Ängelholm som vi sedan använt oss av. Vi upplevde att detta blev en väldigt bra start på undersökningen

och kunde efter den första inledande intervjun utforma de intervjuer som ligger till grund för vår undersökning av problemet.

2.5.1 Intervjuer med fullmäktige samt nämnder

Efter den inledande intervjun utformades en intervjuguide för respektive grupp, vars attityder och kunskaper vi ville undersöka. Det resulterade i ett antal frågor till respektive grupp, vissa lika men andra utformades för att passa respektive grupp.

Vid intervjuerna som hölls med fullmäktige och nämnderna började vi respektive intervju med att respondenten fick ge en övergripande beskrivning av sig själv, sin politiska bakgrund och kommunala uppdrag som respondenten haft. Detta gjordes för att skapa en grundläggande förståelse för individens kunskaper och attityder. En respondent som tidigare fungerat som förtroendevald revisor eller har ekonomisk utbildning kunde naturligtvis ha en annan syn på revisionen än en som inte har någon större erfarenhet av kommunal revision och revisorernas arbete.

För att konkret se vilka kunskaper respondenterna hade om den kommunala revisionen kom påföljande fråga att gälla respondentens syn på vad de kommunala revisorernas uppgift är. Genom att jämföra respondenternas svar med vad som verkligen gäller kan man upptäcka om det förekommer avvikelser däremellan.

Vi valde även att ställa frågan att om respondenten själv hade fått utforma revisionens uppgifter vad de då hade velat att revisorn gjorde. Detta ger en bild av vad respondenterna verkligen tycker borde ingå i revisionen, vilket påverkar hur man uppfattar revisionen. Det gäller även frågan huruvida respondenten tycker att revisionen utförs på ett bra sätt eller om de skulle vilja förändra något exempelvis fel eller brister, det kommer att uttrycka en del av den attityd man har gentemot revisionen i kommunen.

Intervjuguide till nämnder inkluderar även frågan huruvida de följer revisorernas råd och synpunkter. I vilken utsträckning man väljer att följa revisorernas råd och synpunkter kan ge uttryck för respondenternas tilltro till revisorerna och deras arbete. Hög tilltro borde innebära att man väljer att göra som revisorerna föreslår i större utsträckning än om man inte förlitar sig på deras arbete. Samtidigt är detta en fråga där man bör ta hänsyn till att svaret kan vara missvisande eftersom det finns en risk att respondenten svarar på ett sätt som är "socialt acceptabelt" och inte som de tycker eftersom det kan vara känsligt att uttrycka sig negativt i denna fråga om de inte har möjlighet att vara anonyma, detsamma gäller svaren vi får på nästkommande fråga.

Till nämnderna ställde vi även frågan om de tyckte det var positivt att bli granskade, även denna fråga ger en möjlighet att uppfatta attityder gentemot de kommunala revisorerna och revisionen.

Vi gav fullmäktige frågan om de tyckte att revisorerna hade tillräckligt med tid och resurser för att utföra sitt arbete. Även i denna fråga såg vi en möjlighet att få ett uttryck för olika uppfattningar om den kommunala revisionen.

Fullmäktiges förtroende och attityd till revisorerna och deras uppgifter kan kopplas till hur samarbetet mellan fullmäktige och revisorerna fungerar, vilket därför blev en naturlig fråga. Vi frågade både fullmäktige, nämnder och styrelser om de kände att de hade förtroende för kommunrevisorerna.

Angående revisorns oberoende har vi valt att ställa samma fråga till både fullmäktige, nämnder och styrelser. Den första frågan gällde vikten av revisorns oberoende. Den andra gällde om respondenterna anser att kommunrevisorerna är oberoende. Den sista frågan gällde respondenternas uppfattning om revisorerna ska ha andra uppdrag än revisionsuppdraget. Dessa frågor ger en bild av tilltron till revisorerna och huruvida den förändras beroende på om revisorerna har något annat uppdrag i kommunen förutom revisionen. I huvudsak har det gällt om revisorn kan sitta med i fullmäktige eller nämnder och styrelser.

Slutligen har vi valt att ge respondenterna utrymme för egna åsikter genom att efter sista frågan ge dem möjlighet att uttrycka övriga synpunkter om ämnet.

2.5.2 Intervjuer med media

För att få en bild av medias syn på revisionen så har vi börjat vår intervju med att fråga efter hur man går till väga för att granska kommunens verksamhet samt om respondenten i fråga har några kommunala uppdrag. Om så är fallet kan det påverka respondentens syn på den kommunala revisionen.

Liksom vid undersökning av fullmäktiges och nämndernas kunskaper om revisionen så har vi frågat media om deras uppfattning om vad de förtroendevalda revisorernas uppgift i kommunen är. Även frågan huruvida de vill förändra något i revisionen togs med för att undersöka om de tycker att något fattas, respektive inte borde ingå i revisionen, vilket speglar respondenternas uppfattning om revisionen.

I vilken omfattning revisorerna lägger tid på revisionen och hur mycket resurser de har till sitt förfogande påverkar revisionens omfattning. Om man uppfattar att det inte läggs tillräckligt med tid eller resurser på revisionen kan det komma att påverka respondentens

attityd gentemot revisionen. Det gäller även vid det omvända förhållandet. Det innebär att det kan vara av betydelse att ställa frågan om respondenten tycker att revisorerna har tillräckligt med resurser för att genomföra sitt arbete.

Vi har även ställt frågan om media upplever att revisionen utförs på ett bra sätt eller om de skulle vilja förändra något, det ger en möjlighet att utvärdera attityder till den kommunala revisionen. Vi har även frågat om respondenten har några andra uppfattningar om revisionen eller revisorerna i Ängelholms kommun samt om de har förtroende för de förtroendevalda revisorerna.

Frågorna angående revisorernas oberoende är desamma som dem som lämnades till fullmäktige och nämnder.

2.6 Reliabilitet och validitet

Avsaknaden av standardisering vid halvstrukturerade intervjuer kan innebära att man ifrågasätter tillförlitligheten till det material som samlas in. (Easterby-Smith *et al.* 2002, Healy & Rawlinson, 1994; återgivet av Saunders *et al.* 2003). För att minska denna effekt så har vi gjort en operationalisering ovan där vi försökt förklara varför vi valt de frågor som vi gjort och hur vi uppfattar att det kommer att bidra till att svara på vår problemformulering.

Angående tillförlitligheten vid intervjuer så kan det också relateras till problem med intervjuareffekt. Det beror på att kommentarer, tonläge men även icke verbalt beteende påverkar den intervjuade att svara på ett visst sätt. (Easterby-Smith *et al.* 2002; återgivet av Saunders *et al.* 2003) Vi har försökt reducera denna effekt genom att förhålla oss så neutrala som möjligt när vi ställt frågorna och inte uttryckt vad vår egen uppfattning i frågan är.

Även respondenten kan bidra till snedvridningar av resultatet genom att svara på ett visst sätt, eftersom det anses som riktigt att svara på detta sätt eller för att de inte vill lämna ut information som de tycker är känslig. (Saunders *et al.* 2003) För att minska denna risk så ställde vi upp frågorna i intervjuguiden enligt trattmodell, med allmänna frågor först och de känsligare på slutet. Samtidigt kan det inte garantera att respondenterna inte väljer att svara på ett visst sätt om frågorna uppfattas som känsliga, vilket bör uppmärksammas.

Tillförlitligheten för det material som tas fram påverkas även av huruvida undersökningen kan upprepas på samma sätt som tidigare. Detta brukar vanligtvis inte vara fallet vid halvstrukturerade intervjuer eftersom dessa ofta är specifikt anpassade till den tidpunkt då de genomfördes och därför omöjliga att upprepas vid ett senare tillfälle. (Marshall & Rossman, 1999; återgivet av Saunders *et al.* 2003) Tillförlitligheten

eller reliabiliteten visar på utsträckningen till vilken en mätning påverkas eller beror på tillfälligheter. (Winter 1992; återgivet av Andersen, 1998)

Eftersom vi gjort en relativt noggrann beskrivning av vårt tillvägagångssätt, vi har lämnat en beskrivning av de frågor som vi tagit med och vi har även beskrivit syftet med dem i operationaliseringen, så innebär det därför goda möjligheter för andra att upprepa studien vid ett senare tillfälle.

Validitet är viktigt eftersom de betyder att man mäter det som man verkligen avsett att mäta. För att det ska vara möjligt krävs det att man är konsekvent när man genomför sina mätningar. (Holme & Solvang, 1997) Validiteten på alla mått påverkas av om måttet reflekterar konceptet det utformats för att mäta dessutom påverkas det av fel som uppträder när man för in måttet i undersökningsprocessen (Bryman & Bell, 2003). Möjligheten att få tag i valid information är större vid kvalitativa undersökningar då man har en annan närhet till den företeelse som man studerar och personen som utför undersökningen kan påverka studien genom sin medverkan. Detta kan dock vara ett problem om den som utför undersökningen inte vet hur man ska förhålla sig till respondenten. Det gäller bland annat om man ska vara passiv eller aktiv för att få största möjliga validitet på svaren i undersökningen. (Holme & Solvang, 1997)

Vi har till samma grupp, använt vissa bestämda frågor. För att förbättra jämförligheten vid analys av svaren har vi försökt formulera och uttrycka oss på samma sätt så att deras inställning åtminstone inte påverkas av vår attityd i en fråga, eller att vår attityd åtminstone inte är olika vid intervjuer med olika respondenter.

2.7 Metodproblem

Ett av de problem vi haft vid genomförandet av vår undersökning är att ordförande i nämnderna som vi intervjuat även sitter i fullmäktige, vilket innebär att när vi frågat ut dem enligt deras roll i nämnden, så är det möjligt att deras åsikter färgas av att de även sitter med i fullmäktige. Samma faktum föreligger också eftersom fullmäktigeledamöterna även sitter i nämnderna. För att hantera detta problem har vi vid intervjuens början förklarat för respondenten att det är dennes roll i nämnden alternativt i fullmäktige som vi vill att de ska svara utifrån. Vi har också upplevt att vissa respondenter kan vara påverkade av den yrkesroll de har vid sidan av uppdraget i kommunen. Även här har vi försökt få respondenten att svara utifrån den roll vi önskat fånga. En faktor som vi har tagit hänsyn till är att en av fullmäktigeledamöterna tidigare har suttit i ungefär tjugo år i kommunrevisorerna. Detta gör att denna respondents svar kan vara missvisande för undersökningen eftersom bilden av revisorerna antagligen är en annan i detta fall. Genom att vara medvetna om problemen har vi försökt undvika fallgroparna.

Alla respondenter har dessutom fått sina svar tillsammans med en intervjuguide samt en kontaktmöjlighet till oss. Härigenom ville vi att alla våra svar skulle vara ”godkända” av respondenterna att publicera. Av de respondenter som vi inte har fått svar har vi antagit att det inte föreligger några felaktigheter i hur vi har tolkat respondenternas svar. Vi vill också göra läsaren uppmärksam på att vi har fått korrigera vissa intervjuer eftersom vissa reagerade på hur de hade svarat i efterhand. Härigenom har det i vissa fall inte blivit det spontana svaret vi erhållit. Det är dock inga större ändringar vi gjort och de är inte särskilt många, vi bedömer därför att detta inte ska snedvrída resultatet i vår undersökning.

En svaghet med vårt val av undersökning är att eftersom respondenterna inte är anonyma i vår undersökning kan deras svar vara vinklade till sin egen fördel. Vi har intervjuat de som blir granskade och rädsla kan därför finnas mot att säga sanningen om vad ens åsikter om revisionen är. Vi är medvetna om problemet men tror inte att vår undersökning skulle vara möjlig att genomföra genom en enkätundersökning. Det beror speciellt på att omfattningen på en enkät, för att få samma djup som vid en intervju, hade blivit alldeles för omfattande.

2.8 Kapitelsammanfattning

I detta kapitel har vi beskrivit det tillvägagångssätt vi använt oss av för att ta oss an det problem som vi redogjorde för i första kapitlet. Efter genomgång av befintligt material om det ämne som vi avsåg att undersöka fann vi att en fallstudie bäst lämpade sig för vår problemställning. Främst därför att vi vill skapa en djupare förståelse för ämnet i fråga vilket är ett kännetecken för fallstudien. Datainsamlingen sker huvudsakligen genom halvstrukturerade djupintervjuer med särskilt utvalda respondenter ifrån fullmäktige media och nämnder, vårt urval beskrivs ovan. Vi redogör för de frågor som vi använt oss av vid intervjuerna och beskriver varför vi tagit med just dessa frågor. Vi har även tagit upp fördelar och nackdelar med att använda fallstudie som undersökningsmetod. De främsta nackdelarna med fallstudien som vi observerat är att generaliserbarheten inte blir lika hög som vid en survey undersökning. Risker är också större för subjektiv tolkning av resultatet. Problem som vi haft vid intervjuerna är att fullmäktigeledamöterna som vi intervjuat även sitter i nämnder, vilket innebär att när vi frågat ut dem enligt deras roll i fullmäktige, så påverkas det av att de även sitter med i någon nämnd. Samma faktum föreligger också för nämndernas ordförande som också är fullmäktigeledamöter.

3. Kommuners organisation och revision av dessa

I detta kapitel redogörs för hur kommuners organisation är uppbyggd och hur revision går till vid granskning av kommuner. Vår redogörelse för hur revision går till i kommunerna bygger på den sekundärdata vi tagit del av. En redogörelse för hur revision går till enligt den sammankallande revisorn Göte Andersson i Ängelholms kommun återfinns i kapitel fem.

3.1 Kommunens organisation

3.1.2 Kommunfullmäktige

”Fullmäktige är den folkvalda församlingen och samtidigt kommunens eller landstingets högsta beslutande organ.” (SOU 2001:48, s.382) Det är här som de politiska målen för den kommunala verksamheten bestäms. Enligt kommunallagen (1991:900) krävs det att varje kommun ska ha en kommunfullmäktige. Fullmäktige är det enda kommunala organ som väljs direkt av medborgarna och som också är skyldigt att sammanträda offentligt. (www.engelholm.se) I grundlagen regeringsformens (1974:152) inledande kapitel om statsskickets grunder fastslås att den svenska folkstyrelsen förverkligas genom ett representativt och parlamentariskt statsskick och genom kommunalt självstyrelse.

Det är i sin tur fullmäktige som beslutar om och utnämner förtroendevalda till posterna i kommunens olika nämnder och till kommunstyrelsen. Fullmäktige bestämmer också vilka verksamhetsområden nämnderna ska ha och vilka förhållanden som ska råda mellan olika nämnder. I och med fullmäktiges delegationsrätt kan man fördela ner viss beslutanderätt till nämnderna, något som annars skulle ligga på fullmäktige. (www.engelholm.se)

Det går inte att dra någon tydlig skiljelinje mellan politiska frågor på fullmäktigenivå och opolitiska förvaltningsfrågor på nämnds nivå. I kommunallagen specificeras fullmäktiges uppgifter till vad som kallas ”fullmäktiges exklusiva beslutanderätt”.

Denna beslutanderätt som inte kan delegeras till nämnderna består av:

- Mål och riktlinjer för verksamheten
- Budget, skatt och andra viktiga ekonomiska frågor
- Nämndernas organisation och verksamhetsformer
- Val av ledamöter och ersättare till nämnder och beredningar
- Val av revisorer och revisorsersättare
- Grunderna för ekonomiska förmåner till förtroendevalda
- Årsredovisning och beslut om ansvarsfrihet
- Lokala folkomröstningar (Fredriksson, 1998)

3.1.3 Nämnderna

Enligt kommunallagen ska nämnderna ha ansvar för den verksamhet som bedrivs inom nämndens verksamhet. Nämnderna ska också utföra den tillsyn som behövs för verksamhet som lagts ut på entreprenad. Fullmäktige bestämmer vilka nämnder som ska finnas, uppgiftsfördelningen mellan dem och om de ska verka på central eller lokal nivå. Fullmäktige väljer också ledamöter och ersättare till nämnderna. Nämnderna handhar den löpande verksamheten och fattar de beslut som är förenade med denna. I vissa fall är nämnderna bundna av riktlinjer som fullmäktige beslutat om, som till exempel kollektivavtal. Nämnderna ska också besluta i frågor som ankommer dem på grund av specialförfattningar samt frågor som fullmäktige har delegerat till dem. Kommunallagen betonar att det bör finnas ett aktivt samspel mellan fullmäktige och nämnderna. Av denna anledning har också nämnderna redovisningsskyldighet gentemot fullmäktige hur de har fullgjort uppdrag som fullmäktige har lämnat till nämnderna. (Häggroth, & Peterson, 1999)

Nämnderna har ganska stor beslutanderätt. Detta beror på nämndens utövande av förvaltnings- och verkställighetsuppgifter men även på den speciallagstiftning som nämnderna ska följa för att lösa vissa av sina uppgifter. (www.engelholm.se)

3.1.4 Kommunstyrelsen

I varje kommun skall det dessutom finnas en kommunstyrelse. Det är kommunstyrelsen som är det ledande förvaltningsorganet som ska leda och samordna förvaltningen av kommunens angelägenheter och ha tillsyn över övriga nämnders verksamhet. Kommunstyrelsen ska ha uppsikt över den kommunala verksamhet som bedrivs genom kommunala bolag. Styrelsen ska också uppmärksamt följa de frågor som kan inverka på kommunens ekonomiska ställning och utveckling. Kommunallagen ger däremot inte styrelsen någon kommandorätt över de övriga nämnderna, förutom några befogenheter

som styrelsen har i budget- och redovisningsfrågor. Styrelsen ska bereda eller yttra sig i ärenden som ska handläggas av fullmäktige, ha hand om den ekonomiska förvaltningen, verkställa fullmäktiges beslut samt i övrigt fullgöra de uppdrag som fullmäktige har beordrat om. Det är också kommunstyrelsens uppgift att föra kommunens talan i rättegångar. (Häggroth & Peterson, 1999)

3.2 Revision av kommuner

Revisorerna kan sägas företräda kommuninvånarna eftersom de granskar hur resurserna används på ett riktigt och effektivt sätt. Av denna anledning blir revision en viktig del av allmänhetens och fullmäktiges insyn i den kommunala verksamheten (Hansson & Martinsson, 1998)

Revisionen är fullmäktiges viktigaste kontrollinstrument (Gustafsson, 1996). Det som är utmärkande för den kommunala revisionen är att det är politiskt nominerade och av kommunfullmäktige valda revisorer som ansvarar för revisionen. (Fundahn & Holmgren, 1992)

Den kommunala revisionen syftar till att bland annat genom en tillbakablick förbättra verksamheten i framtiden. Revisionen ska bidra till en positiv utveckling av kommunernas verksamhet, organisation och ekonomi. Det är kommunallagen (1991:900) som bestämmer inriktningen på den kommunala revisionen. Revisionens övergripande uppgift är att granska kommunallagens krav på god hushållning i kommunerna. Härmed skall revisorerna granska all den verksamhet som nämnderna utför (Cassel, 2000).

Revisionen består av två delar, redovisningsrevision och förvaltningsrevision. Med *redovisningsrevision* menas att granska den interna kontrollen i kommunerna. Här ingår också att granska om själva redovisningen och bokslutet är riktiga och rättvisande. (Hansson et al, 1998) Kommunerna ska visa ett positivt resultat, vilket kallas balanskravet. Detta syftar till att tvinga kommunerna att anpassa kostnaderna efter intäkterna. Detta för att åstadkomma en samhällsekonomisk balans och ett mer ekonomiskt tänkande. (Segeberg & Tegneklint, 2005)

Granskningen av årsredovisningen omfattar följande:

- Förvaltningsberättelse
- Resultaträkning
- Finansieringsanalys
- Balansräkning
- Sammanställd redovisning

(Granskning av årsredovisning 2004 Ängelholms kommun)

Förvaltningsrevision är en granskning av hur resurserna använts och att fattade beslut efterlevts. En speciell granskning görs i samband med årsredovisningens upprättande och den övriga revisionen görs löpande under året under de olika nämndernas verksamhetsområden. (Hansson et al, 1998)

För att klara av uppgiften att granska har revisorerna rätt att ta del av de räkenskaper och andra handlingar som berör verksamheten, inventera tillgångar och från nämnderna, fullmäktigeberedningarna och de anställda få de upplysningar som behövs för revisionsarbetet. Det ingår inte i revisorernas uppgift att granska ärenden som avser myndighetsutövning mot någon enskild annat än när handläggningen av sådant ärende vållat kommunen ekonomisk förlust, eller när granskningen sker från allmänna synpunkter. (Fredriksson, 1998)

Enligt kommunallagens 9 kap 1 § ska fullmäktige välja revisorer och revisorsersättare för granskning av verksamheten under de följande fyra åren. Detta gäller de år då val av fullmäktige har förrättats i hela landet. Det är minst tre revisorer som ska utses och lika många ersättare. När det sker särskild revision för granskning av en viss nämnds verksamhet skall minst tre revisorer och lika många ersättare väljas för varje nämnd eller grupp av nämnd. (Fredriksson, 1998) Arbetet med själva granskningen kan däremot köpas som konsulttjänst från revisionsbyrå (Hansson & Martinsson, 1998). Paulsson och Riberdahl (1992) menar att det är nödvändigt med någon form av yrkesrevisionell expertis som biträder revisorerna eftersom moderna kommuner är komplexa.

Enligt SOU 1998:71 går det inte att kräva att de förtroendevalda revisorerna ska ha någon särskild kompetens. Det kravet som ställs enligt kommunallagen är att den nominerade ska ha fyllt 18 år och ha rösträtt i kommunen och landstinget. Det viktiga är att revisorerna har stor politisk erfarenhet och kommunal kännedom. Systemet med de förtroendevalda revisorernas kompetens och yrkesrevisorernas revisionella kompetens anses ha bäst förutsättningar för att genomföra revisionen. (SOU 1998:71)

Revisorerna ska varje år avge en revisionsberättelse till fullmäktige avseende verksamheten under följande år (Hansson et al, 1998). Anmärkningar får riktas mot nämnder och fullmäktigeberedningar men även mot enskilda förtroendevalda i dess organ. Revisionsberättelsen ska också klargöra om ansvarsfrihet ska beviljas eller vägras. Som enskild revisor i kommunen har var och en av revisorerna rätt att avge en egen revisionsberättelse. En revisor har också rätt att anföra egen mening i revisionsberättelsen. En revisor kan inte heller överröstas av de andra revisorerna. (Fredriksson, 1998)

Den årliga granskningen syftar till att belysa hur den årliga verksamheten bedrivits och hur den interna kontrollen fungerar.

Med intern kontroll menas de rutiner som syftar till att:

- Öka effektiviteten
- Säkra kommunens tillgångar
- Säkra en korrekt ärendehantering
- Förhindra förluster
- Säkra att resurserna används enligt fattade beslut
- Säkra en rättvisande redovisning
- Skydda personalen mot oberättigade misstankar om brott (Hansson et al, 1998)

Det är respektive nämnd som är ansvarig för att den interna kontrollen fungerar. Därför är det viktigt att nämnderna utarbetar klara regler och rutiner för hur olika verksamheter och ärenden ska handläggas och kontinuerligt stämmer av att detta efterlevs. Varje nämnd bör inför vart och ett av verksamhetsåren upprätta en intern kontrollplan som beskriver vika områden som ska granskas under året. (Hansson et al, 1998)

Revisorerna granskar även kommunens medelsförvaltning, vilken ska ske med både god avkastning och tillfredställande säkerhet. Enligt kommunallagen ska fullmäktige anta ett reglemente för sin medelsförvaltning. Detta reglemente ska sedan ligga till grund för vilka värdepapper och penningmarknadsinstrument som är tillåtna vid placeringar. (Hansson et al, 1998) Det är viktigt att känna till att de förtroendevalda revisorerna, enligt EU:s revisionsdirektiv, inte får granska de kommunägda företagen. För dessa skall fullmäktige utse minst en revisor. (Gustafsson, 1996)

Hansson et al menar att en kontinuerlig dialog med revisorerna som rådgivare och samtalspartner är en bra arbetsform. Alltså gäller det att finna en balans mellan god intern kontroll och den nytta kommunen erhåller av denna kontroll.

I juridiskt hänseende kan revisorer liksom andra förtroendevalda ställas till straffrättsligt ansvar och till skadeståndsansvar för brottslig gärning. (Kommunal revision – vägledande principer, 1988)

3.4 Oberoende revisorer

För att skapa tilltro till det arbete som revisorn gör förutsätts att denne är oberoende. Det är viktigt att oberoende upprätthålls i en offentlig verksamhet eftersom demokratin endast kan upprätthållas om medborgarna engagerar sig i verksamheten. Om medborgarna saknar förtroende för revisorerna och den verksamhet de bedriver så vill de inte heller engagera sig. (Lundin, 1999)

Endast den objektive och oberoende revisorn kan opartiskt granska sakförhållanden för att sedan på grundval av sin granskning avge en redogörelse för sina iakttagelser. Oberoendet är enligt Lundin (1999 s. 129) att "betrakta som en egenskap". Det visar om det finns ett förhållande mellan revisorn och den som ska granskas, eller inte. (Lundin, 1999)

En förutsättning för oberoende revision är enligt SOU 1998:71 att de förtroendevalda revisorerna biträds av yrkesrevisorer. Detta eftersom det i revisionsuppgiften ingår moment som förutom politisk erfarenhet ställer krav på kunskap och erfarenhet som finns hos yrkesrevisorerna.

För att man ska kunna förlita sig på att revisionen blivit korrekt utförd så krävs det att man vet att revisorn inte påverkats av något utomstående intressen. Analysmodellen tar upp de situationer som innebär att revisorn förlorar sin opartiskhet och objektivitet. Detta är egenintressehotet, självgranskningshotet, partsställningshotet, vänskapshotet och skrämshotet. Revisorn ska alltså avstå från uppdraget om någon av dessa situationer föreligger eftersom det innebär att förtroendet för revisorn inte upprätthålls. Denna grundregel gäller dock inte om revisorn vidtar åtgärder så att man inte längre kan ifrågasätta revisorns opartiskhet. (FAR:s revisionsbok 2004)

Även om detta är särskilt uttryckt för aktiebolag, så är det minst lika aktuellt för den kommunala revisionen eftersom liknande problem kan uppstå här. Vikten av att vara oberoende och självständig som revisor kan inte poängteras nog, minsta misstanke om en intressekonflikt kan skada förtroendet man har till revisorn. Det gäller såväl den förtroendevalde revisorn som den externa revisorn.

Oberoendehot för den förtroendevalde revisorn kan till exempel vara påverkan ifrån egna politiska intressen. För den externa revisorn kan hot mot en oberoende granskning grunda sig på att om man är för hård i sin granskning riskerar man att förlora uppdraget i denna kommun. Om denna rädsla att bli av med uppdraget finns innebär det att granskningen kanske inte utförs som sig bör.

3.5 Kapitelsammanfattning

De olika organen i en kommuns organisation har beskrivits. Fullmäktige väljs av kommuninvånarna och är det högsta beslutande organet i en kommun. Nämnderna ska ha ansvar för den verksamhet som bedrivs inom nämnden. I praktiken har nämnderna ganska stor beslutanderätt. Det är kommunstyrelsen som är det ledande förvaltningsorganet som ska leda och samordna förvaltningen av kommunens angelägenheter och ha uppsikt över övriga nämnders verksamhet. Revision av kommuner har självklart tagit en stor del av kapitlet i anspråk. Kortfattat kan sägas att revision är ett

sätt för fullmäktige att kontrollera verksamheten i kommunen. De kommunala revisorerna är politiskt nominerade och valda av kommunfullmäktige att ansvara för revisionen. Till sist redogörs för oberoende revisorer eftersom endast en oberoende revisor opartiskt kan granska sakförhållanden för att sedan på grundval av sin granskning avge en redogörelse för sina iakttagelser.

4. Teori

För att läsaren ska erhålla en teoretisk bakgrund till vårt problem ges i detta kapitel en presentation av allmänna teorier som även kan knytas till offentlig revision. Här ges en introduktion till agentteorin, intressentmodellen accountability och responsibility. Slutligen ger vi en beskrivning av den teoretiska referensram vi utgår ifrån vid vårt analysarbete.

4.1 Agentteorin

Agentteorin klarlägger beteendet hos både ägare och företagsledning, det vill säga hos principalen och agenten. (Macintosh, 2001) Med agentteori menas att det i en organisation finns ett agentförhållande när en principal anlitar en agent för att denne ska utföra något åt principalen. I vanliga aktiebolag brukar det betyda att aktieägarna när företaget växer anställer en VD, agent och därmed blir ägaren av företaget principal (Nilsson, 2002).

I agentteorin fokuserar man på företagsledningen och principalen, samt de kontrakt som finns dem emellan. (Macintosh, 2001) Agentteorin som är en modell av spelteorin, utgår ifrån att de personer som är involverade är bundna till att samarbeta genom ett kontrakt. Det är till exempel fallet vid ett anställningsförhållande. (Scott, 2003) Det innebär att principalen köper tjänster som företagsledningen bjuder ut på arbetsmarknaden. Detta förhållande innebär att ägaren delegerar beslutsfattande till företagsledningen som ska sköta verksamheten. (Macintosh, 2001)

Förhållandet mellan principalen och agenten styrs av vissa nationalekonomiska antagande om marknaden vilka förutsätter att bägge dessa parter handlar utifrån rationalitet, egenintresse och nyttomaximering. (Macintosh, 2001)

Andra grundläggande antaganden är att agenten inte bara erhåller nytta i forma av lön utan också i termer av fritid, status och möjlighet att påverka sitt arbete. Principalen anses endast intresserad av den finansiella nyttan och det sista antagandet är att principalen anses vara neutral till risktagande medan agenten anses vara benägen att ta risker. Anledningen till skillnaden i risktagandet är att agenten har mycket att vinna på om en riskfylld affär slår väl ut men inte har inte så mycket att förlora som principalen vid en stor förlust. (Anthony & Govindarajan, 1998)

Givet att agenten har ett egenintresse, är rationell och nyttomaximerande så betyder det att denne inte alltid kommer att handla på ett sätt som gynnar principalen. Detta innebär att man i agentteorin försöker förutse utgången av konflikter mellan rationella individer. (Macintosh, 2001)

Informationsasymeteri kan förklaras som att en part har mer information om ett visst förhållande än andra parter. (Scott, 2003) Enligt agentteorin uppkommer risk för asymmetrisk information eftersom agenten ofta har mer information än principalen. Detta kan ta sig uttryck som *moral hazard* som är en form av informations asymeteri. (Nilsson, 1998)

Moral hazard kan ta sig uttryck genom att ledningen endast lägger ner den kraft som krävs för att nå upp till de krav som ligger till grund för kontraktet, även om de ger sken av att göra mer. Eftersom inte ägaren har tillräckligt med insyn i företagets verksamhet för att kunna bevaka ledningens ansträngningar och handlingar är det möjligt för dem att göra så här. (Macintosh, 2001)

Ägarna till ett företag kan även vara intresserade av att få tillförlitlig finansiell information ifrån företagsledningen. Men ledningen kan ha anledning att inte lämna ifrån sig all information som dessa vill ha. Det kan bero på att om viss information utesluts så framstår företaget i mer positiv dager och kan därmed öka sin egen förtjänst och eftersom ledningen har mer information om företaget än ägarna är det möjligt för dem att göra på detta sätt. Under perfekta marknadsförhållande skulle detta problem inte existera eftersom alla då hade exakt samma information. (Scott, 2003)

Principalens och agentens olika preferenser kan reduceras med olika incitament (Anthony et al, 1998). För ledande befattningshavare brukar dessa incitamentsprogram vara i form av optioner och bonus. Enligt teorin finns det risk att den verkställande ledningen i en organisation genom sin kontroll av redovisningen och även den goda kontakten med revisorerna manipulerar med redovisningsmått som ligger till grund för bonussystemen. (Nilsson, 1998)

Som ovan nämnts kan problemen avhjälpas med incitament men det finns ytterligare en variant som kan minska problemen, nämligen övervakning. I övervakning ingår revision som en kontrollmöjlighet. Det har framförts en hel del kritik mot agentteorin. Den viktigaste kritiken för vår uppsats är att tjänstemän inom den offentliga sektorn inte kan få bonus eller andra incitament och därför skulle sakna motivation för att prestera sitt yttersta. Dock ska framhållas att det finns övervakning även inom den offentliga sektorn. (Anthony & Govindarajan, 1998)

4.2 Intressentmodellen

Intressentmodellen beskriver de olika intressenter som har nytta av revision. (FAR:s revisionsbok, 2004)

I ett företag (aktiebolag) brukar dessa intressenter vara ägare, styrelse och ledning, kreditgivare, kunder, leverantörer, anställda samt stat och kommun. Revisionen är av betydelse ur den aspekten att de får viss information om vad som sker i verksamheten och som kan vara av betydelse ur olika aspekter för dessa intressenter.

Det finns en motsvarighet, i kommunala sammanhang, till den intressentmodell som brukar presenteras i aktiebolag. Intressenterna i den offentliga verksamheten är huvudmän, i form av riksdag och kommunfullmäktige. Övriga intressenter är finansiärer, medborgare/kommunmedlem, kreditgivare, anställda, kunder och leverantörer. (Lundin, 1999) Även kommunens intressenter är angelägna av att få ta del av information om hur verksamheten sköts för sitt eget intresses skull.

Huvudmannens, det vill säga riksdagens eller fullmäktiges, intresse grundar sig på kontroll av att dennes beslut verkligen verkställts. Utifrån finansiärernas, det vill säga skattebetalarnas, synvinkel är det av betydelse att kontrollera att verksamheter de finansierar, verkligen fungerar. Här är demokrati också av betydelse, vilket skiljer sig jämfört med den vanliga intressentmodellen. I frågan om leverantörer och kunder är förhållandena inte heller de samma som i en privat verksamhet, det finns inget konkurshot om man jämför med ett aktiebolag, det gäller även om man har en fordran på staten, man tar inte samma risk som i privata sammanhang. (Lundin, 1999)

Lundin (1999, s.124) skriver också att ”staten kan sägas vara intressent även om intresset inte explicit uttryckts i KL”. Detta får nästan anses som självklart, de som satsat pengar i en verksamhet, vilken som helst, är angelägna om att denna ska fungera, oavsett om det är frågan om ett aktiebolag eller statlig/kommunal verksamhet. För att tillvarata intresset hos dem som kan anses som intressenter i verksamheten krävs att de tillhandahålls information om hur verksamheten fortskrider. Vem vågar satsa på en verksamhet som man inte får reda på hur det går för.

4.3 Accountability och responsibility

Accountability innebär att redovisningen används för att bedöma hur effektivt de medel som anförtrotts företagsledningen har använts. Accountability kan alltså även kallas för redovisningsskyldighet. (Smith, 1997) Accountability kan också sägas involvera att förklara eller rättfärdiga det som gjort eller det som planeras att göra (Roberts & Scapens, 1985). Det innebär att besvara frågor om vad som sker inom ens ansvarsområde och svaren utvärderas sen av ett överordnat organ (Stewart, 1984).

Accountability kan ses som en del av responsibility. Responsibility betyder att man har ett ansvar att förklara sig och sitt handlande för någon som har auktoritet att fastställa redovisningen. (Stewart, 1984) Redovisningen grundar sig alltså på att det finns ett ansvarsförhållande, där en part är redovisningsskyldig inför en annan part. För att detta förhållande ska fungera krävs det att alla inblandade vet vilket område ansvarigheten gäller för, det ska vara bestämt i förväg vem som är ansvarig om det händer något och då kan personen i fråga ställas till svars för det inträffade. Det sker genom sanktioner samt att det tidigare klargjorts för hur redovisningsskyldigheten ska verkställas. (Jönsson, 1985)

Reglering av information som lämnas på aktiemarknaden styrs delvis genom lagstiftning och dels genom krav ifrån professionella grupper, däribland staten som kräver att redovisningen ser ut på ett visst sätt. Detta har inneburit att risken för att vissa parter kan dra nytta av så kallad "inside information", har minskat. Samtidigt innebär de ökade kraven på normer som reglerar alla intressenternas behov av information att det blir svårare att producera alla de rapporter som krävs samt svårigheter att tolka all den information som produceras. (Jönsson, 1985)

Det finns olika teorier om redovisningen som grund för hur redovisningsrapporter ska framställas. Utgår man ifrån accountability så innebär det en mätmetod som ger mått som inte kan manipuleras. (Jönsson, 1985) Redovisning kan enligt Ijiri (1983) baseras på accountability eller beslutsfattande. Vilket val som gör påverkar redovisningens utformning. Om man utgår ifrån beslutsfattande innebär det att fokus hamnar på beslutsfattaren, det vill säga den som använder informationen. Grundar man sig istället på accountability det vill säga ansvarighet, så är det relationen mellan den som tillhandahåller informationen och mottagaren som är av betydelse. (Ijiri, 1983)

Målet med redovisningen vid accountability är att tillhandahålla ett system som ger ett rättvisande informationsflöde mellan parterna. Mottagaren har här rätt till viss information men samtidigt har även de som tillhandahåller informationen rätt att hålla vissa saker hemliga. Det gäller till exempel subjektiv information som kan vara användbar för mottagaren men inte för den som tar fram informationen. Hänsyn måste alltså tas till bägge sidor. Mycket information är inte alltid det bästa enligt denna teori. Det gäller inte vid beslutsfattande där man vill ha så mycket information som möjligt, oavsett vad det är för information. (Ijiri, 1983)

Redovisningen kan ses som en affärsdagbok. Beroende på om man endast själv ska använda den eller om den är avsedd även för andra, så påverkar det hur man väljer att presentera informationen. Då man vid redovisning kan sägas föra dagbok åt någon annan så betyder det ändå inte att den information som samlats in, inte är användbar för den som gör jobbet. Det kräver dock att man använder standardbeteckningar och att man är

objektiv när man presenterar informationen. Orsaken till att man ”för affärsdagbok” åt någon annan kan bero på att det finns ett ansvarsförhållande, det vill säga man förväntas redogöra för sina handlingar. (Ijiri, 1983)

Vid accountability relationen, fungerar revisorn som en tredje part som kontrollerar informationsflödet mellan de redovisningsskyldiga och användarna av informationen. Revisorn använder filer och rapporter för att genomföra kontrollerna. Information som lämnats är i många fall objektiv men i andra fall kan den som lämnar informationen inte vara objektiv det gäller exempelvis resultatmått, då man kan försöka få företaget att framstå i bättre dager. Objektivitet och verifierbarhet är därför viktiga vid accountability, då det framhåller att informationen som lämnats är korrekt, vilket kan vara av betydelse även för den som lämnar informationen. (Ijiri, 1983)

Parterna måste komma överens innan man kan etablera ett informationssystem. Vid accountability så är redovisningssystemets stabilitet av avgörande betydelse. Information vid ansvarsbaserad redovisning ska alltså lämnas ut endast om det bedöms vara rätt att lämna ut, inte enbart för att informationen finns. (Ijiri, 1983)

Offentligt ansvar, eller offentlig accountability innebär krav på att tillhandahålla oberoende och opartiska observationer av de uppgifter som en part utför åt en annan part, i detta fall gäller det ansvar för dem som utför uppgifter inom den offentliga sektorn. (Stewart, 1984) En ansvarig eller ”responsible” person är den som ska utföra uppgiften och ansvarar för utförandet av åliggandet. (Jones, 1977; återgivet av Stewart, 1984)

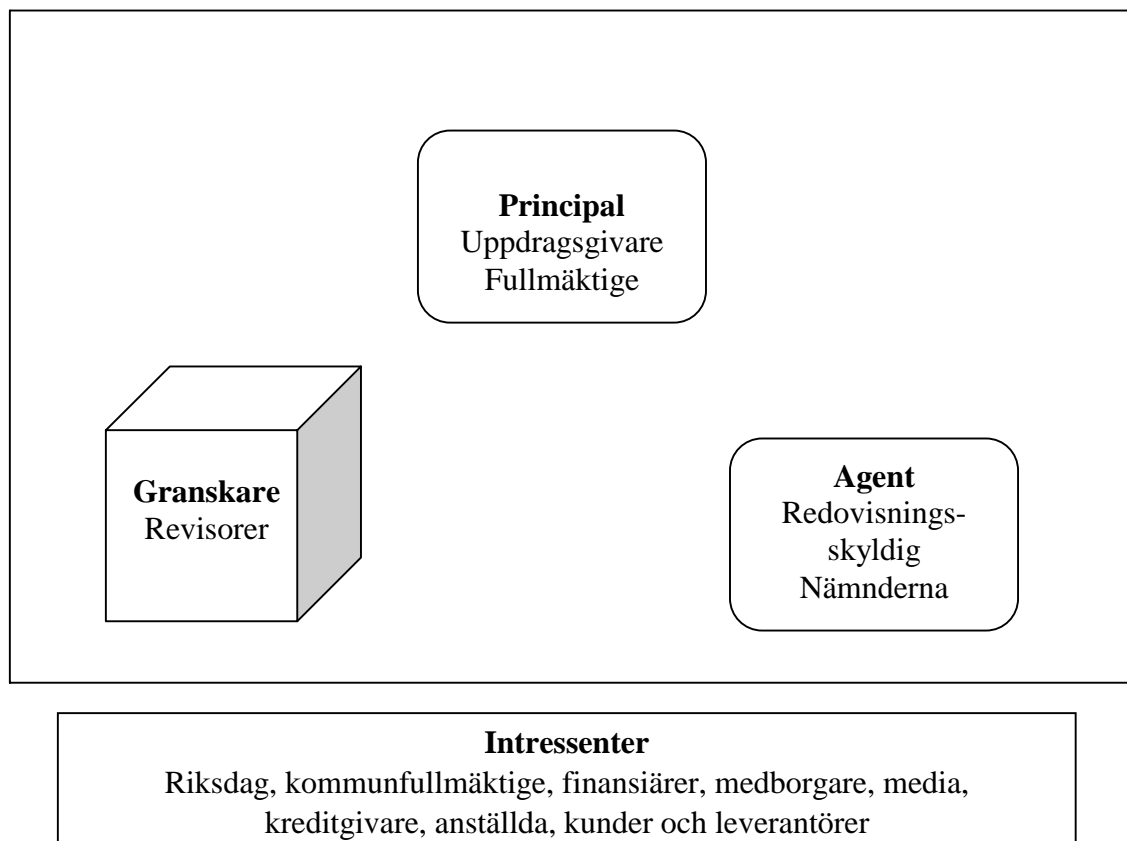
Offentligt/kommunalt ansvar har först och främst att göra med redovisningselementet. Det innebär att finansiell information tillhandahålls genom redovisningen. Informationens roll i ett vidare koncept av accountability är att forma råmaterial av information till redovisningen. Detta betyder att medan information är av kritisk betydelse så representerar det inte accountability totalt sett. Information uttryckt i redovisningen är grunden för både bedömning och handling när man håller fast vid redovisningen. (Stewart, 1984) Redovisningens formella struktur och potential är att hålla offentliga ämbetsmän och institutioner ansvariga, detta ansvar är ofta rent formellt eftersom det kan finnas inadekvat information när man gör sina bedömningar om det inte finns något organ som kontrollerar informationen som lämnas. (Stewart, 1984)

Behovet av att få redovisningen granskad och bedömd kräver att det finns en som sköter redovisningen och en som granskar den. Detta är gränsen för accountability. Offentlig revision är inte unik ur denna aspekt. (Stewart, 1984)

4.4 Teoretisk referensram

Nedan presenteras en sammanfattning av vår teoretiska referensram. Det är denna vi har utgått ifrån när vi analyserat vårt empiriska material.

Figur 4. 1 Teoretisk referensram



I förhållandet mellan agenten och principalen så är, som vi förklarat tidigare i kapitlet, agenten enligt ett kontrakt, anlitad av principalen att sköta dennes angelägenheter. Av flera olika anledningar, det vill säga antagande om den rationella och nyttomaximerande individen som i första hand tillvarar sina egna intressen, är informationen agenterna lämnar till principalen inte alltid helt tillförlitlig. Av denna anledning anlitar principalen en utomstående part, revisorn, för att granska den information som lämnas. Detta förhållande att ha en utomstående part som granskar, brukar benämnas som Ijiris triangel.

Enligt accountability och responsibility principen måste det, för att ett sådant förhållande ska anses föreligga, finnas en part som är ansvarig, eller redovisningskyldig inför en annan part och informationen ska även granskas av en revisor. Det utgör totalt sett accountability. Dessa två fenomen som förklarats ovan kan sammanfattas med att det föreligger ett särskilt förhållande mellan de tre parterna, vilket visas i den ovanstående

figurens innersta krets. Utanför denna sfär finns det intressenter som vill ha information om verksamheten.

Dessa intressenter har också intresse av att informationen som agenterna lämnar är korrekt. Därigenom är de också intresserade av att ha en fungerande kontrollmekanism. Om intressenterna är missnöjda med revisionen så finns det en möjlighet att de försöker påverka förhållandena i den inre sfären, det vill säga att de vill skaffa sig inflytande över vad som ska granskas, och blir en del av de som granskar. Problem kan även uppstå i samband med när man har svårt att identifiera vem som är den egentliga uppdragsgivaren eller granskaren.

4.5 Kapitelsammanfattning

I detta kapitel har vi tagit upp olika teorier som är av betydelse om man ser till attityder och kunskaper om revision. Agentteorin som förespråkar att det förekommer ett visst förhållande mellan en principal och en agent. Agenten utför uppgifter på uppdrag av principalen. Denna teori utgår ifrån att individen handlar utifrån ett egenintresse och är nyttomaximerande. Det innebär att agenten inte alltid handlar på ett sätt som är till gagn för principalen. Ett sätt att kontrollera detta problem är att använda sig av olika typer av bonusprogram. I annat fall så kan man anlita en revisor som granskar det agenten gjort. Vi har även tagit upp intressentmodellen som beskriver vilka intressenter kommunen har och varför det är av betydelse för dem att få information om vad som sker i verksamheten. Accountability och responsibility är två andra begrepp som också är av betydelse i revisions- och redovisningssammanhang. Accountability kan beskrivas som redovisningsskyldighet och responsibility kan ses som en del av denna. Slutligen ger vi en presentation av den teoretiska referensram, där vi knyter samman ovanstående teorier som vi kommer att använda i vårt analysarbete.

5. Empiri

I detta kapitel presenteras den empiriska undersökning vi gjort. Inledningsvis presenteras kapitlets upplägg och därefter följer en genomgång av de intervjuer vi gjort och de svar som vi fått ifrån de olika respondenterna. Resultatet presenteras för varje grupp och efter indelning i kunskap om revisorernas uppgift, attityd till revisionen, revisorns oberoende samt övriga synpunkter.

5.1 Kapitlets upplägg

Kapitlet inleds med en redogörelse för den inledande intervjun med den sammankallande revisorn Göte Andersson. För att erhålla ytterligare information om kommunal revision intervjuade vi Karin Andersson från Öhrlings PricewaterhouseCoopers i Lund. Denna intervju finns också inkluderad under avsnitt 5.2. Härefter görs uppdelningen efter de olika grupper vi enligt uppsatsens syfte ska undersöka; fullmäktigeledamöter, nämndernas ordföranden och media. Inom varje grupp görs sedan uppdelningen över de frågeställningar vi har ställt i problemformuleringen; kunskaper om revisorernas uppgift, attityd till revisionen och revisorernas oberoende. Sist redogörs för de övriga iakttagelser som framkommit vid intervjuerna.

5.2 Inledande intervju

De förtroendevalda revisorerna väljs av fullmäktige och nomineringarna sker ifrån det parti revisorerna tillhör. Revisorerna kan sitta i fullmäktige men normen är att så inte bör vara fallet. Det finns inte något krav på att man måste ha viss förståelse för ekonomi när man är förtroendevald revisor men de politiska partierna utser personer med ekonomiskt sinne och som är insatta i den kommunala verksamheten. De som väljs som revisorer går kurser som hålls av de stora revisionsfirmorna, ibland dessa får man själv välja det som är lämpligt för tillfället. t.ex. om man behöver veta saker rörande internkontroll går man på en utbildning som tar upp detta ämne. De olika revisorerna lägger olika mycket tid på sitt uppdrag vilket beror på hur "ambitiös personen i fråga är". (Sammankallande revisorn)

"Vi ska vara en hjälpande hand" (Sammankallande revisorn)

Varje år gör man upp en revisionsplan efter väsentlighet och risk. Områden som beaktas i analysen är omvärldspåverkande faktorer, resursslag, organisation, processer och verksamhet. (Revisorernas redogörelse, Bilaga 1 revisionsberättelsen för år 2004). Alla

nämnderna ska granskas enligt kommunallagen men utöver detta bestämmer man också vilka områden som ska djupgranskas. De förtroendevalda revisorerna anlitar sedan en extern revisionsfirma² som ska genomföra djupgranskningen med de medel som man blivit tilldelade för detta ändamål. Om något som bör granskas utförligare upptäcks har man en buffert. Räcker inte heller denna får man vända sig till fullmäktige och berätta att det behövs mer pengar för att granska det oförutsedda. Det sker även uppföljning av tidigare års granskningar t.ex. om man tidigare varit bristfällig inom vissa områden granskas dessa senare år för att se om man förbättrat sig. Allt som rör revisionen dokumenteras noggrant. (Sammankallande revisorn och extern revisor)

De förtroendevalda revisorerna som utför revisionen ska vara oberoende och som kommunal revisor har man tillgång till alla handlingar, även sekretessbelagda.

5.3 Fullmäktigeledamöterna

Vi har intervjuat fem fullmäktigeledamöter. Tre av dessa ingår i presidiet i fullmäktige. De andra två sitter i kommunstyrelsens presidium men även i fullmäktige.

5.3.1 Kunskaper om revisorernas uppgift

Svaren skiljer sig ganska markant åt. Men generellt sett anses att revisorerna ska granska nämnderna både genom att granska siffror och till exempel att de beslut som fattas efterlevts. Den interna kontrollen ska även granskas så att den fungerar. Måluppfyllelse ska granskas liksom att:

”nämnderna håller sig inom ramarna för de budgeterade medlen” (Vice ordförande i fullmäktige)

Den allmänna uppfattningen är att ingen förändring behövs av revisorernas uppgifter. Det anses bra att det sker ett samarbete med yrkesrevisorerna. Fullmäktiges presidie har täta kontakter och ett bra förhållande till revisorerna (2:e vice ordförande fullmäktige).

Av skiljaktig mening är en fullmäktigeledamot som även är oppositionsråd, som anser att revisorerna skulle behöva mer tid för sin uppgift så att de kan fördjupa sig mer och granskningen kan göras oftare. Hon anser dock att den ligger på en ganska rimlig nivå, men ”lite under ribban”.

² Det är Öhrlings PricewaterhouseCoopers som anlitas denna period

En ytterligare synpunkt är att fullmäktige borde släppa in revisorerna lite mer eftersom det saknas viss dialog. Revisorerna borde få yttra sig mera. (Vice ordförande i fullmäktige)

Revisorerna anses ha tillräckligt med tid och resurser för att utföra sina uppgifter. 2:e vice ordförande i fullmäktige anser att det alltid går att önska mer. Han anser också att revisorerna ibland behöver lägga mer resurser på något och då får det lov att kosta. Revisorerna har aldrig blivit nekade pengar någon gång. (2:e vice ordförande i fullmäktige)

”Revisorerna tycker nog inte själv att de har tillräckligt med tid, men jag tror ändå att det är lagom för man ska ju titta på väsentliga saker”, Ordförande i kommunfullmäktige, angående om revisorerna har tillräckligt med resurser.

Utförandet av revisionen anses bra och det ges inga förslag på förbättringar. Sammansättningen av revisorerna anses bra. Speciellt viktigt tycker man det är att oppositionen har ordförandeskapet (den sammankallande revisorn) bland de förtroendevalda revisorerna. Revisorerna anses vaksamma och de utför ett bra arbete.

5.3.2 Attityd till revisionen

Alla respondenter tycker att samarbetet med revisorerna fungerar bra. Presidiet i fullmäktige träffar revisorerna regelbundet. Vid dessa tillfällen är det en öppen dialog eller som fullmäktiges ordförande uttrycker det:

”Det är viktigt att spela med öppna kort mellan revisorn och fullmäktige”

Förtroendet för revisorerna är stort bland alla respondenter. Dock en fullmäktigeledamot att han inte känner alla revisorer men att ordföranden är mycket duktig.

5.3.3 Revisorernas oberoende

Revisorernas oberoende anses mycket viktigt. Som revisor ska man stå utanför och vara objektiv. Det anses också viktigt att se till så att inte jäv föreligger. Revisorerna anses vara oberoende även om de har kontakt med partifolk.

”Den sammankallande revisorn skall alltid komma från oppositionen. Detta gör att revisionen blir än mer oberoende” (2:e vice ordförande fullmäktige)

En fullmäktigeledamot anser dock att en förtroendevald revisor inte kan vara helt oberoende eftersom de är valda politiskt. Denne anser vidare att revisorerna är så oberoende som de kan vara och kan inte se något annat möjligt förfarande.

Respondenterna anser att man inte bör ha något annat uppdrag än som förtroendevald revisor. 2:e vice ordförande i fullmäktige anser dock att revisorerna kan sitta som lekmannarevisorer i de kommunala bolagen. Ordförande i fullmäktige anser att man kan ha andra perifera uppdrag utan tyngd men att det är bäst om de inte har något annat.

5.3.4 Övriga iakttagelser

Respondenterna påpekar att det har skett stora förändringar till vilken attityd man har till revisorerna. Nedan citerar vi några av de kommentarer vi fått:

”Idag har jag en annan uppfattning av revisorerna. Innan var de kontrollanter. Nu ser jag det mer som en del av styrningen och ledningen av kommunen.”
(Fullmäktigeledamot som även är vice ordförande i kommunstyrelsen)

”Det var en annan situation förr, då tog man inte så allvarligt på revisorn och dennes uppgift. Idag anses det som viktigt att följa upp verksamhetens gång, hela året och mellan olika år, man har möjlighet att se varåt det barkar. Förr var det mest besvärligt.” (Ordförande i fullmäktige)

”Bra att statusen på revisionen höjts. Revisionen var något som katten släpat in på 1980-talet.” (Fullmäktigeledamot som även är 2:e vice ordförande i kommunstyrelsen)

”På senare år har vi upplevt större respekt för revisorerna. För 10-15 år sedan stoppade man pappren från revisorerna i lådan.” (2:e vice ordförande i fullmäktige)

Anledningen till att man idag mer ser revisorerna som något positivt anses vara att revisorerna inte bara är siffergranskare längre utan även kan vara en hjälp. De skärpta förändringarna i kommunallagen år 2000 ses också som en bidragande orsak till förändringarna.

En övrig generell synpunkt är att granskning är något mycket viktigt. Enligt 2:e vice ordförande i fullmäktige blir de granskade mer försiktiga då. Han påpekar också att det är viktigt att det är granskning av arbetet som utförs och inte enskilda personer. Ordförande i fullmäktige menar vidare att man ska vara överens om förutsättningarna och ambitionen måste vara att leva upp till kraven. Man ska ta ansvar eftersom man tar ut skatter.

5.4 Ordförandena i nämnderna

Vi har intervjuat tio ordförande i nämnderna. Av dessa tio ingår även kommunstyrelsens ordförande eftersom kommunstyrelsen ingår i begreppet nämnd.

5.4.1 Kunskaper om revisorernas uppgift

De olika respondenterna ger olika utförliga beskrivningar om vad revisorernas uppgift är. Vissa ger övergripande beskrivningar medan andra i detalj redogör för vad de anser ingår i revisionen. Den övergripande uppfattningen om vad revisorernas uppgift är att revisorerna ska granska att nämnderna följer lagar och regler. Eller som socialnämndens ordförande uttrycker det:

”Revisorerna ska se till så att vi sköter oss”

Nämndernas ordförande uttrycker att revisorerna förutom att granska den ekonomiska biten även ska se till så att de uppfyller uppsatta mål. Revisorerna ska även granska att beslut som fattas efterlevs. Den interna kontrollen ska revisorerna granska att den följs. Revisorerna hjälper även till att utveckla den interna kontrollen. Nämndernas ordförande har uppfattningen att revisorerna ska granska helheten och inte har möjlighet att granska allt.

Det mest frekventa svaret om revisorernas uppgift bör förändras så uttrycker man att det är bra som det är. Respondenterna anser att det har skett förändringar mot det bättre de senaste mandatperioderna.

Däremot anser ungdomsnämndens ordförande att revisorerna kanske kunde vara mer av en samtalspartner och ett konkret stöd till nämnderna. Han anser att det borde vara mer av en dialog och att denna borde tidigareläggas. Det bör också göras delavstämningar oftare.

Revisionens utförande anses bra och de flesta vill inte förändra något. En som däremot skulle vilja förändra är ordförande i miljönämnden. Han anser att revisorerna utför det mesta i det tysta och man märker inte av dem. Han anser att revisorerna kanske skulle kunna komma till nämnderna en gång per år och berätta vad de granskat och få respons på det granskade.

Respondenterna följer det som revisorerna påpekar. Är det något som man inte är överens med revisorerna om får man ha en dialog med dem för att lösa det. Ordföranden i tekniska nämnden påpekar att revisorernas synpunkter och förslag är ett maktmedel mot tjänstemännen och ger tyngd bakom att följa dessa krav.

5.4.2 Attityd till revisionen

Nämndernas ordförande tycker det är positivt att bli granskade. Det anses positivt att få reda på vad man gjort rätt och vad som bör förbättras. Det finns ingen respondent som inte skulle vilja bli granskad. Vissa av respondenterna anser att det genom att bli granskad av någon utifrån minskar risken för att fel ska uppstå. Om det skulle vara felaktigheter så tillrättaläggs dessa. Alla respondenterna i nämnderna uttrycker att de har förtroende för kommunrevisorerna.

5.4.3 Revisorernas oberoende

Respondenterna tycker att revisorernas oberoende är mycket viktigt. Revisorerna ska våga stå för sina åsikter och inte påverkas av utomstående. Den allmänna uppfattningen är att revisorerna i Ängelholms kommun är oberoende. Många påpekar att det är mycket bra att den sammankallande revisorn kommer från oppositionen. Revisionen består av en blandning av politiker som gör revisionen mer oberoende. Någon respondent påpekar att det är viktigt att revisorerna själva bestämmer vad som ska granskas. Det är förödande med vänskapsanknytningar och oberoendet är mycket, mycket viktigt anser ordförande i barn- och utbildningsnämnden.

Alla respondenter anser att de förtroendevalda revisorerna inte ska sitta i någon nämnd eftersom det är dessa som blir granskade och man kan inte granska sig själv. Däremot är det delade meningar om de förtroendevalda revisorerna kan sitta i fullmäktige. Merparten anser att det kan föreligga en intressekonflikt om man sitter med i fullmäktige samtidigt som man har ett revisorsuppdrag. Den generella uppfattningen blir därför att man kan sitta med i fullmäktige men man bör inte göra det. Några av respondenterna tycker inte att man bör ha några andra uppdrag.

5.4.4 Övriga iakttagelser

Merparten av respondenterna uttrycker att det är väldigt viktigt att ha en löpande dialog med revisorerna. Många tycker att det redan existerar en bra dialog med revisorerna och de ses ofta som rådgivare. Den allmänna uppfattningen är att synen på revisorerna har förändrats på senare tid, det beror dels på "lagförändringar" (Kommunstyrelsens ordförande) men även på vilken roll revisorerna har i verksamheten, eller socialnämndens ordförande uttrycker det:

"Revisorerna har ändrat attityd. Idag sker en dialog och rådgivning sker. Förr såg revisorerna bara fel."

”De är rysligt bra” säger Miljönämndens ordförande om revisorerna i Ängelholms kommun.

5.5 Media

De som granskar den dagliga verksamheten vid Ängelholms kommun är lokaltidningen Nordvästra Skånes Tidningar (NST). Denna tidning har gått samman med Helsingborgs Dagblad och Landskorna Posten. Även om det är en tidning så finns det tre editioner och det är då NST som har bevakningen av Ängelholms kommun. Vi har intervjuat de två journalisterna som har hand om granskningen av kommunerna. (Anders Davidsson och Michael Hansson)

Journalisterna går dagligen igenom både inkommande och ofta utgående post från kommunen för att därigenom hålla sig uppdaterade om vad som händer. Man kontrollerar också delegationsbeslut och allt annat som bedöms som intressant. Detta skrivs sedan in för journalistens egen bevakning eftersom för att deras granskning ska fungera så måste de ha koll. Journalisterna har också mycket kontakt med politikerna och försöker samtidigt komma ut i verksamheterna och träffa folk. De vill ha så många källor som möjligt.

5.5.1 Revisorernas uppgift och utförande

Enligt Michael Hansson ska revisorerna se till så att lagen följs och att pengarna används på ett korrekt sätt. Det journalisterna inte vet om den kommunala revisionen tar de reda på vid behov. Michael Hansson vill inte se några förändringar i den kommunala revisionen medan Anders Davidsson vill att revisorerna ska vara mer öppna och prata mer. Utförandet anses av Michael Hansson som bra medan Anders Davidsson återigen påpekar att revisorerna borde vara mer öppna och mer offensiva.

Journalisterna tycker att kommunrevisorerna har den tid och de resurser som behövs för att fullt göra sitt uppdrag. Detta eftersom de nästan alltid får den budget de begär.

5.5.2 Attityd till revisionen

Relationen till kommunrevisorerna är dålig. De presenterar rena fakta, inget annat. I andra kommuner är revisorerna mer aggressiva. Revisorerna kan säga något men gör det inte i denna kommun. Vi träffar dem knappt, de är väldigt anonyma. Revisorerna borde vara mer pådrivande. Han vill inte heller uttala sig om han har förtroende för revisorerna. (Anders Davidsson) Michael Hansson uttalar att han har förtroende för revisorerna.

5.5.3 Revisorernas oberoende

Båda de intervjuade journalisterna anser att de förtroendevalda revisorerna är oberoende. De anser också att revisorerna inte bör ha något annat uppdrag. Det går självklart inte heller att ha ett kommunalt uppdrag när man arbetar som journalist och därigenom granskar kommunen.

5.6 Kapitelsammanfattning

I detta kapitel har vi givit en presentation av den primärdata som vi fått fram genom de intervjuer vi utfört med fullmäktige, nämndernas ordförande och media i Ängelholms kommun. Informationen som vi tagit fram presenterades utifrån kunskap om revisorernas uppgifter, attityder till revisionen, revisorernas oberoende samt övriga iakttagelser som vi gjort i samband med intervjuerna. Den samlade bilden som vi fått fram är att kunskaperna om revisionen i kommunen är goda. Fullmäktige och nämndernas ordförande har dessutom stort förtroende för revisorerna. Media är inte lika positiv i sin bedömning av revisorerna och en av dem tycker bland annat att revisorerna borde vara mer öppna.

6. Analys

I detta avsnitt analyserar vi det material som vi beskrev i föregående kapitel, vi analyserar respektive grupp för sig och utifrån kriterierna kunskap om revisorernas uppgifter, attityd till revisionen, oberoende och övriga synpunkter. Analysen sker utifrån vår teoretiska referensram.

6.1 Kapitlets upplägg

Kapitlet följer det upplägg som återfinns i det empiriska kapitlet. Nämligen att uppdelning görs över de olika grupperna av respondenter; fullmäktigeledamöter, nämndernas ordförande och media. Inom dessa grupper återfinns analys av de olika frågeställningarna vi ställt oss. Dessa är kunskaper om revisorernas uppgift, attityd till revisionen och oberoende revisorer. Analysen har skett utifrån vår teoretiska referensram men också utifrån vår egen uppfattning. Härigenom vill vi erhålla både en teoretiskt förankrad analys samt våra egna tankar.

6.2 Analys fullmäktigeledamöter

6.2.1 Kunskaper om revisorernas uppgift

Bilden som vi fått av fullmäktigeledamöternas kunskaper om de kommunala revisorernas uppgifter är att de i stort har en ganska bra insikt om vad dessa utför. Även om de svarar på olika sätt på frågorna har de ändå ganska likvärdig kunskap. De fullmäktigeledamöter som har längre erfarenhet av politik tenderar att ha större insikt om vad revisorerna ska göra än de övriga ledamöterna. Att fullmäktigeledamöterna har god insikt om vad de kommunala revisorernas uppgift är stämmer bra överens med det faktum att de har en bra dialog med revisorerna vilket framkommit i samband med intervjuerna. En av fullmäktiges ledamöter som inte varit fullmäktigeledamot så länge anser att fullmäktige borde släppa in revisorerna mer. Detta kan möjligen bero på att de som suttit med en längre tid har vant sig vid den nivån revisorerna släpptes in tidigare och ser förändringen mer positivt än den nyare ledamöten som inte har sett denna förändring och därför kan se mer kritiskt på det rådande förhållande.

Eftersom fullmäktigeledamöterna är nöjda med revisorernas arbete har de inte heller några förslag på vad som skulle kunna förbättras. Vi anser att en förklaring till att de inte har några förslag kan bero på att de trots allt kanske inte är tillräckligt insatta i revisorernas uppgifter för att kunna ge något konkret förslag till förbättringar. Kanske behöver inte fullmäktigeledamöterna vara mer insatta än så här. Att sitta i fullmäktige är trots allt något politikerna gör utöver ett eventuellt arbete.

Man kan däremot ifrågasätta hur förbättrande förändringar för revisorernas arbete ska kunna ske om så är fallet? För vem granskar revisorerna? Enligt intressentmodellen är ju fullmäktige huvudmän som har nytta av den information som revisorerna tar fram. Även skattebetalarna blir drabbade om revisorernas arbete inte utvecklas i rätt riktning eftersom de enligt intressentmodellen är finansärer som har behov av att kontrollera att de verksamheter de finansierar, verkligen fungerar.

Revisorerna kan anses ha tillräckligt med resurser för att utföra sitt uppdrag, detta antagande grundar sig på att de inte blir nekade pengar om det behövs för ytterligare utredning. Detta betyder att granskningen kan genomföras i den omfattning som behövs och det borde skapa tillförlitlighet till revisorernas arbete. Målet med accountability är att tillhandahålla ett system som ger ett rättvisande informationsflöde mellan parterna. Om revisorerna har tillräckligt med resurser så finns det förutsättningar för att skapa detta rättvisande informationsflöde. Fullmäktigeledamöterna anser att revisorerna har tillräckligt med tid för att fullgöra sitt uppdrag. Enligt sammankallande revisorn Göte Andersson lägger revisorerna ner olika mycket tid på sitt uppdrag och det beror på hur ambitiös personen ifråga är.

Som en följd över den positiva inställning fullmäktigeledamöterna har till revisorerna anses också utförandet av revisionen vara bra. Sammansättningen av revisorerna anses bra liksom att ordföranden i revisionen kommer från oppositionen. En effekt som möjligen kan bidra till oberoendet är kommunens val att ordföranden ska komma från oppositionen, med motivationen att man inte bör granska sig själv. Risken om ordföranden i revisorerna skulle komma från samma parti, det parti som har bestämmandet i kommunen är att revisorerna inte skulle kunna anses vara oberoende. Detta system stämmer överens med resonemanget av accountability relationen där revisorn ska fungera som en tredje part. Enligt Ijiri ska förhållandet vara sådant eftersom informationen som lämnats ska vara korrekt. Att informationen som lämnas är korrekt är av betydelse inte enbart för de som använder den utan även för de som lämnat den, i detta fall nämnder och förvaltningar. Detta eftersom det är av stor vikt att det finns ett stort förtroende för den kommunala verksamheten.

6.2.2 Attityd till revisionen

Enligt Diamant (2004) är revisorn ett principalernas och andra intressenters verktyg för att kontrollera att den som leder en organisation uppfyller sin avtalsenliga lojalitetsplikt. Eftersom fullmäktige i vårt fall med kommunala organisationer är uppdragsgivare åt revisorerna är det enligt vår mening en nödvändighet att dessa har förtroende för revisorerna. Det kan inte fungera att fullmäktige ger uppdrag åt någon att utföra en kontroll om inte sedan fullmäktige litar på revisorerna. Då skulle revisorernas arbete vara meningslöst och fullmäktige skulle inte ha någon fungerande kontrollmekanism för att kunna lita på att informationen från agenterna (nämnderna och förvaltningarna) skulle vara tillförlitlig.

Men eftersom fullmäktige har fullt förtroende för revisorerna och deras arbete så finns det goda möjligheter för att revisorerna känner av att de har stöd ifrån sin uppdragsgivare. Om man som revisor känner att man gör ett bra arbete kan detta motivera en människa till att prestera ännu bättre. Samtidigt finns risken att om allt sköts på ett bra sätt, varför ska man då anstränga sig ytterligare? Enligt ordföranden i revisorerna Göte Andersson så är det individuellt hur mycket tid revisorerna lägger på sitt uppdrag och det beror på hur ambitiös personen ifråga är.

Om då de som inte lägger ner så mycket tid på sitt uppdrag vet att de har fullt stöd från fullmäktige och de vet att fullmäktige anser att de gör ett bra arbete så kan kanske dessa personer motiveras till att arbeta lite mer med sitt uppdrag. Om dessa revisorer kan motiveras till att arbeta ännu mer med sitt uppdrag innebär detta att mer kan granskas och kanske kan granskningen bli ännu djupare. Detta skulle gagna alla parter eftersom fel och eventuella oegentligheter kan upptäckas i större utsträckning och åtgärder kan sättas in. Finansiärerna enligt intressentmodellen, det vill säga skattebetalarna, kan komma att få större förtroende för den kommunala verksamheten om åtgärder mot fel sätts in i ett tidigt skede och kan bli mer motiverade att engagera sig. Kommunens verksamhet kan gynnas vilket leder till att kommuninvånarna, skattebetalarna gynnas.

Att samarbetet med revisorerna anses bra ser vi som en naturlig följd av att förtroendet för revisorerna är positivt. Detta tyder på att kontakten och dialogen med revisorerna generellt sett ligger på en ganska bra nivå. Det finns samtidigt en risk att svaren i viss mån kan vara missvisande ur det perspektivet att frågan i sig är känslig och att respondenterna svarat så som är ”socialt acceptabelt” vilket bör ha i åtanke.

Enligt vår empiriska undersökning visade det sig att presidiet i fullmäktige har regelbundna träffar med revisorerna. Vi menar att detta borde vara en bra samarbetsform eftersom det inte på samma sätt skulle vara möjligt, till den påtalade viktiga dialog, om hela fullmäktige skulle ha träffar med revisorerna. På detta sätt kan mötena effektiviseras.

6.2.3 Oberoende revisorer

Att revisorerna är oberoende anses vara mycket viktigt ibland fullmäktigeledamöterna. Om revisorerna inte är oberoende blir inte deras arbete tillförlitligt. Detta resonemang stämmer väl överens med agentteorin där Anthony & Govindarajan (1998) menar att revisorerna är ett utomstående kontrollorgan som ska granska agenterna. Eftersom revisorerna kommer från olika partier ger det större möjlighet att uppnå oberoende ibland de förtroendevalda revisorerna, revisorerna kan då inte på samma sätt sympatisera med sitt "eget" parti, det gäller även det faktum att oppositionen har ordförandeskapet i revisionen.

Respondenterna anser att revisorerna är oberoende. En av respondenterna menar dock på att revisorerna inte kan vara helt oberoende eftersom de är politiskt valda. Vår tolkning är att eftersom sammansättningen på revisorerna är en kombination av politiker från olika partier så är revisorerna så oberoende som de kan bli men fullständigt oberoende kan knappt vara möjligt att upprätthålla när man nomineras från sitt parti att granska den verksamhet man själv är en del av.

Oberoendet är av betydelse för att det agentteoretiska systemet ska fungera och granskningen som sker verkligen innebär att uppdragsgivaren erhåller korrekt information. Det finns också en diskussion om det överhuvudtaget ska finnas politiskt valda revisorer. Det finns inget krav på att dessa ska ha några kunskaper om ekonomi. Det vi menar att man skulle förlora på att inte ha politiskt valda revisorer är att de som granskar inte har någon kunskap om kommunen. Av denna anledning menar vi att det är ett mycket bra system med förtroendevalda revisorer som tar hjälp av utomstående expertis i form av yrkesrevisorer. Det är främst i redovisningsrevisionen som hjälp behövs av yrkesrevisorer medan förvaltningsrevisionen kan utföras av de förtroendevalda revisorerna.

Vår uppfattning är att en förtroendevald revisor endast bör ha detta uppdrag. Denna åsikt delas huvudsakligen av respondenterna. Om de bara har detta uppdrag så är vår uppfattning att risken för att revisorn skulle vara påverkad av någon eller något utanför minskas. Även risken för jäv eller att revisorn inte är objektiv minskas. Dessutom har vi förstått att det krävs stort engagemang och det tar mycket av ens tid att vara förtroendevald revisor. Har då revisorn bara detta uppdrag kan de lägga sin tid i politiken för detta mandat odelad på revisionen. Detta innebär att revisionen blir bättre och mer ingående. Vi menar därför att oberoendet är ett moment som kan påverka attityden gentemot revisionen och revisorerna utifrån fullmäktiges synvinkel, tilltron till revisorerna och revisionen bör påverkas positivt om revisorerna anses som oberoende, vilket är fallet här. Åtminstone borde det ha en bidragande effekt till det höga anseende revisorerna har fått.

6.2.4 Förändrad attityd gentemot förr

Det framkom i vår empiriska undersökning att attityden till revision och revisorerna har förändrat sig markant till det bättre från förr. Alla respondenterna inom fullmäktige påpekade detta på olika vis utan att vi frågade något om detta. En anledning till attitydförändringen anses vara lagskärpningen vid millennieskiftet. En annan anledning anses vara att revisorerna numera även ses som en hjälp.

Uppfattningen om att revisorernas fokus flyttats från att endast hitta fel och brister i det som görs i verksamheten till att vara en hjälp kan vara en mycket sannolik förklaring till varför attityden till revisionen förändrats. Huruvida revisorerna verkligen ändrat sig är oväsentligt eftersom det är själva uppfattningen att revisorernas fokus flyttats som är av betydelse. Möjligheten finns dock att revisorerna själva också bidragit till den mer positiva bilden av revisorerna idag, jämfört med tidigare. Det kan till exempel vara fallet om revisorerna gjort ett bra arbete i kommunen och därför inte enbart anses som en börda utan som en aktiv hjälp i verksamheten.

6.2.5 Revision anses vara mycket viktigt

Eftersom revisorerna mer börjar anses som en hjälp är det naturligt att många respondenter dessutom påpekat vikten av revision. Vår uppfattning är att det är mycket viktigt att revisorerna anses vara den tillgång de är eftersom attityden annars skulle falla tillbaka i det mönster som det var förr, nämligen något som mest var till besvär. Genom att revisorerna fortsätter att göra ett bra arbete och fortsätter den öppna dialog med fullmäktige som nu råder anser vi att den positiva attityden till revisorerna kan bibehållas.

6.2.6 Fullmäktigeledamöter blandar ihop sin roll med andra uppdrag

Något som vi reflekterat över är att trots att vi har bett fullmäktigeledamöterna att svara utifrån sin roll i kommunfullmäktige har de i vissa fall ändå svarat utifrån till exempel den roll de har i den nämnd de sitter i. I princip alla fullmäktigeledamöter sitter även i någon nämnd. Enligt en respondent är det nödvändigt att det är på detta vis eftersom de ska bevaka sina nämnders intressen i fullmäktige och även kunna svara på frågor om nämnden direkt.

Det finns två möjliga aspekter här:

1. Antingen är det korrekt att blanda ihop sin roll i fullmäktige med den man har när man sitter i en nämnd. Detta är något naturligt och accepterat och innebär inte några problem.
2. Det andra alternativet är att ledamöterna måste hålla isär sina roller för att kunna fatta rationella beslut i de olika organ de sitter i.

Enligt agentteorin är fullmäktige principal och nämnderna (samt dess förvaltning) agent. Här visar det sig att personerna blir både principaler och agenter. Alltså de som ber revisorerna granska är även de som blir granskade. Här borde det kunna uppstå intressekonflikter.

Om vi ser till det första alternativet ovan så innebär det inga problem med att principalerna även är agenter. Även om de blandar ihop sina roller så behöver det inte uppstå problem.

Det andra alternativet innebär problemet med de dubbla rollerna eftersom det kan innebära ett möjligt hot mot demokratin. Den personen som sitter i fullmäktige ska representera allmänheten utifrån sitt partis ståndpunkt. Om den valda politikern blandar sin roll med nämnduppdraget kan denne kanske fatta beslut i riktning mot nämndens intressen istället för utifrån allmänhetens intresse. Fullmäktige är trots allt det enda folkvalda organet i kommunen.

En ytterligare vinkling av problemet är att även om fullmäktige representerar allmänheten så kan dessa, enligt agentteorin handla i egenintresse, eftersom det även på detta plan kan sägas föreligga ett så kallat agent principalförhållande. Vem säger att fullmäktige inte betar sig på detta sätt.

6.3 Analys nämndernas ordförande

6.3.1 Kunskaper om revisorernas uppgift

Ordförande i nämnderna har en klar åsikt om vad revisionen innebär, man ger liksom fullmäktige olika ingående beskrivningar om vad det är som revisorerna ska utföra. Vissa ger konkreta exempel medan andra mer övergripande förklarar revisorns åliggande. En övergripande uppfattning är den att, revisorerna ska se till att lagar och regler följs. De som ger övergripande beskrivning av vad revisorernas uppgift är kanske har bättre insikt om vad revisionen innebär totalt sett. De som förklarar i detalj ger bara vissa exempel och kan därför ha missat viktiga bitar. Samtidigt så verkar de flesta veta vad de talar om.

Ökade krav på normer som reglerar intressenternas behov av information innebär att det blir svårare att ta till sig den information som produceras enligt accountability teorin, det borde även gälla inom kommunerna. Det ger kanske en förklaring till att man idag inte kan känna till "allt" som ingår i revisionen.

Accountability som betyder att man använder redovisningen för att bedöma hur effektivt de medel som anförtrotts den redovisningsskyldige, i detta fall nämnderna, använts. Detta stämmer överens med ordförande i nämnderna som menar att i en del av revisorernas uppgifter ingår det att undersöka hur nämnderna skött den ekonomiska biten.

Den dialog som förs mellan revisorerna och de granskade anses som viktig. Två av ordföranden vill gärna se revisorerna mer som en samtalspartner och ett konkret stöd till nämnderna. De vill ha en dialog och att denna borde tidigareläggas, revisorerna utför det mesta i det tysta och man märker inte av dem. Anledningen till detta kan naturligtvis bero på nämndernas storlek och eftersom man inte har möjlighet att granska alla nämnder i detalj, revision utgår ju från väsentlighet och risk, vilket kan vara en förklaring till att dessa två respondenter tycker att de inte märkt av revisorerna. Samtidigt kan detta innebära att attityden mot revisorerna påverkas annorlunda, jämfört om kontakten med revisorerna varit mer omfattande.

De som har täta kontakter med revisorerna borde om dialogen och samarbetet är bra ha en positivare inställning till revisorerna. De som däremot inte träffar revisorerna särskilt ofta har inte heller samma uppfattning om vad revisorerna gör för nytta och tycker kanske därmed inte att revision är lika viktigt. Vi menar att revisorerna i dessa mindre nämnder i större utsträckning borde kontakta nämnden och redogöra för vad de tänker göra inom nämnden. Om de inte ska granska den aktuella nämnden i fråga kan de berätta var de kommer att granska och anledningen härtill.

Övergripande så anser sig ordförande i nämnderna i de flesta fall följa revisorernas råd och synpunkter, det kan tolkas som att man tar till sig de råd som ges och att man sätter sin tillit till revisorerna och deras kunskap. I de fall man inte vill följa revisorernas synpunkter så sker det en dialog mellan nämnden i fråga och revisorerna. Hade man inte litat på revisorerna och deras förmåga hade man antagligen inte heller följt deras råd och uppmaningar.

6.3.2 Attityd till revisionen

Ordföranden i nämnderna uttrycker att det är positivt att bli granskad och få reda på vad man gjort bra och vad som inte lyckats. Man ser det även som att det minskar risken för att fel ska uppstå. Vår tolkning blir därför att ordförande i nämnderna uppskattar revisorernas arbete och ser det som en viktig del för att verksamheten ska kunna fungera.

Därmed kan revisorernas arbete underlättas eftersom det borde påverka att ordförandena är villiga att hjälpa till att ta fram de uppgifter som revisorerna behöver för att utföra sitt arbete. Härmed kan det enligt agentteorin effektiva kontrollorgan, som revisorerna ska vara, fungera på ett bra sätt.

Vi är också av den uppfattningen att med ett fungerande kontrollorgan kan risken för fel minskas. Vid accountability relationen, fungerar revisorn enligt Ijiri som en tredje part som kontrollerar informationsflödet mellan de redovisningsskyldiga och användarna av informationen. Information som lämnats är i många fall objektiv men i andra fall kan den som lämnar informationen inte vara objektiv det gäller exempelvis resultatmått, då man kan försöka få organisationen att framstå i bättre dager. Av denna anledning är objektivitet och verifierbarhet viktiga eftersom det framhåller att informationen som lämnats är korrekt. Som vi sett är det viktigt även för nämndernas ordförande att fel minskas, eller med andra ord att informationen som lämnas är korrekt.

6.3.3 Oberoende revisorer

Revisorernas oberoende är ett mycket viktigt moment enligt nämndernas ordförande, betydelsen av att vara oberoende ger tilltro till revisionen, eftersom man inte kan granska på ett objektivt sätt om man inte är oberoende. Det innebär enligt respondenterna att man inte kan sitta med i en nämnd om man samtidigt ska granska verksamheten. Däremot är det delade meningar om de förtroendevalda revisorerna kan sitta i fullmäktige. Merparten anser att det kan föreligga en intressekonflikt om man sitter med i fullmäktige samtidigt som man har ett revisorsuppdrag. Den generella uppfattningen blir därför att man kan sitta med i fullmäktige men man bör inte göra det. Några av respondenterna tycker inte att man bör ha några andra uppdrag. Vår uppfattning är att revisorerna endast bör ha detta uppdrag, motiveringen till detta återfinns i analysen av fullmäktigeledamöterna. Respondenterna anser att revisorerna är oberoende och även bland dessa respondenter framhålls vikten av att ordföranden i de förtroendevalda revisorerna kommer från oppositionen.

Vikten av en oberoende granskning är, för de som granskas, en försäkran om att man handlat rätt och riktigt i verksamheten. Det ger större tyngd bakom ett oberoende uttalande om hur verksamheten sköts om revisorn är oberoende till skillnad om denne påverkats att uttala sig i någon riktning. Det kan förklara varför man som granskad tycker det är ett viktigt att ha en oberoende revisor.

Målet med redovisningen vid accountability är att tillhandahålla ett system som ger ett rättvisande informationsflöde mellan parterna. Detta är endast möjligt om den som granskar redovisningen är oberoende. För att kunna lita på revisorernas råd och

synpunkter kan det möjligen också vara av betydelse att revisorerna är oberoende och de som tar emot råden inte tror att de har andra syften än att ge råd och vägledning. Eftersom den övergripande uppfattningen är att revisorerna är oberoende så bör det innebära att man sätter sitt förtroende till dem och de råd de ger.

6.3.4 Revisorerna är även rådgivare

Dialogen med revisorerna anses som viktig och man uppfattar inte revisorn endast som granskare av verksamheten utan även som rådgivare. Den allmänna synpunkten är att attityden gentemot revisorerna har förändrats i positiv riktning, själv säger sig alla respondenterna vara positivt inställda till revisorn och dennes arbete.

Denna förändring kan bero på att man inte uppfattar revisorerna som att de enbart är till för att hitta fel i verksamheten och kritisera nämnderna eftersom de även agerar som ett stöd för dessa. För en utförligare diskussion se avsnittet om fullmäktigeledamöterna.

Vår analys av de granskades åsikter om revisionen grundar sig bland annat på teorin att redovisningen kan ses som en affärsdagbok som man för åt någon annan. Det innebär att revisionen blir en viktig del för att säkerställa att informationen i affärsdagboken är tillförlitlig och korrekt. Då alla de som granskas i revisionen uttrycker betydelsen av att revisorerna granskar redovisningen och verksamheten de handhar åt kommuninvånarna på uppdrag av fullmäktige. Det tyder på att de granskade också anser att de för affärsdagbok för någon annans räkning, även om det inte uttrycks explicit.

6.4 Analys av media

6.4.1 Kunskaper om revisorernas uppgift

Journalisterna har en god uppfattning om vad revisorernas uppgift är. Vi anser inte att det är nödvändigt att de kan allt utantill eftersom om de ska skriva om en sak så inhämtar de den fakta som är nödvändig för ändamålet.

De förändringar som önskas ske är att revisorerna ska vara mer öppna och pratar mer. Vi förstår att journalisterna tycker detta eftersom de därigenom bättre kan förmedla det arbete som revisorerna gjort till allmänheten. Ju bättre kontakt journalisterna har med revisorerna desto tydligare blir bilden av revisionen och revisorernas arbete som journalisterna förmedlar till kommuninvånarna.

Vår uppfattning är som tidigare nämnt inte att allmänheten i någon större utsträckning själv granskar de rapporter som revisorerna avger. Det innebär att det är av betydelse att journalisterna får en bra bild av vad som sker vid revisionen, eftersom det är den enda bild allmänheten får. För även om principalen, det vill säga fullmäktige, också ska representera allmänheten, så betyder det inte att dessa går ut och talar om vad som skett i revisionen. Medias roll att förmedla budskap om vad som sker är därför mycket viktig. Eftersom media uppfattar att kontakten med revisorerna kunde ha varit bättre så innebär det bilden allmänheten får av revisorernas arbete också kunde ha varit bättre.

Som revisor bör man vara offensiv för att vara ett enligt agentteorin effektivt kontrollorgan. Vår uppfattning är däremot inte att de förtroendefulla revisorerna är "mesiga" på något sätt utan de granskar enligt den väsentlighets- och riskanalys som upprättas. De områden som har haft mest problem granskas i större utsträckning än andra områden och uppföljningar görs av tidigare påkomna brister.

Ytterligare ett argument till att revisorerna borde vara tillräckligt offensiva är att ordföranden för de förtroendevalda revisorerna kommer från oppositionen. Härmed har denne intresse av att vara offensiv i sin granskning. Det gynnar det egna partiet om brister upptäcks som finns i den styrning av kommunen som "motståndarpartiet" står för.

6.4.2 Attityd till revisionen

En av respondenterna anser att relationen till de förtroendevalda revisorerna är dålig. Vi tror att detta kan få konsekvenser om detta speglas i de artiklar som skrivs som handlar om revisorerna. Naturligtvis ska media ha en kritisk ståndpunkt i samhället men det finns samtidigt alltid en risk för att positiva eller negativa erfarenheter färgar det media uttrycker i sina artiklar. Bättre kontakt mellan journalisterna och revisorerna hade inneburit en bättre bild över revisorernas arbete för allmänheten, oavsett om den är positiv eller negativ som kommer fram i kontakten dem emellan. Den information allmänheten tar del av kommer huvudsakligen från tidningen. Revisorernas arbete kommer antagligen inte att gynnas om den allmänna uppfattningen om revision är negativ.

Som vi konstaterat i analysen av fullmäktige har uppfattningen om revisionen inte varit så positiv förr. När fullmäktige inte att tyckte revision var något viktigt så medverkade inte heller de berörda parterna till revisorernas arbete. Revisorernas arbete togs inte heller på allvar. Risken om allmänheten får denna negativa uppfattning är densamma som hände med fullmäktige förr. Till allmänheten räknas också de personer som arbetar inom kommunen och kan komma att behöva bistå revisorerna med uppgifter.

Eftersom relationen till revisorerna inte är den bästa är det även en av respondenterna som inte vill uttala sig om denne har förtroende för revisorerna. Den andre journalisten anser sig ha förtroende för revisorerna.

6.4.3 Oberoende revisorer

Journalisterna anser att de förtroendevalda revisorerna är oberoende. Vi anser att detta är positivt eftersom detta är en förutsättning för att revisorerna enligt agentteorin ska vara ett oberoende utomstående kontrollorgan.

Huruvida revisorerna är oberoende eller ej, kan påverka respondenternas uppfattning om revisorerna. Det sätts större tilltro till en oberoende revisor än en som är påverkad av sin omgivning. Revisorn fungerar enligt Ijiri (1983) vid accountability som en tredje part som kontrollerar att informationsflödet mellan de redovisningsskyldiga och användarna av informationen. Det innebär problem att förlita sig på att informationsflödet fungerar och att informationen är korrekt om inte revisorn är oberoende. Det borde innebära att man får en positivare inställning gentemot revisorerna om dessa är oberoende.

Det verkar dock inte ha någon större betydelse i det här fallet eftersom man inte har en särskilt positiv inställning till revisionen. Samtidigt kan oberoendet vara av betydelse ur det perspektivet att medias inställning till revisorerna varit ännu mer negativ om de inte heller hade ansetts vara oberoende.

6.4.4 Gör media en del av revisorernas arbete?

Media uttrycker att de hittat brister och felaktigheter som sedan revisorerna får reda på och närmare granskar. Revisorerna granskar utifrån väsentlighet och risk, det finns ju en möjlighet att trots att detta görs så slinker det emellan fel som ändå är av betydelse. Den fördel vi ser är att ännu fler fel och oegentligheter kan upptäckas.

En nackdelen kan vara om det blir någon slags konkurrens mellan två olika kontrollorgan är att granskningen därigenom blir lidande. Till exempel kanske media anser att något fel, som båda kontrollorgan är medvetna om, direkt bör ges allmänheten till känna medan revisorerna för att kunna göra ett bra arbete behöver hålla informationen hemlig tills mer fakta framkommit. Därigenom kan det uppkomma en intressekonflikt.

6.5 Kapitelsammanfattning

I detta kapitel har vi analyserat det material som vi samlat in. Vår övergripande uppfattning är att både fullmäktigeledamöterna och nämndernas ordförande är mycket nöjda med revisionen men flera respondenter poängterar att det inte alltid varit så bra som de senaste perioderna. Attityden gentemot revisionen är i det hela taget positiv. Media uttrycker inte samma tillförlitlighet till revisorerna och deras arbete även om man är av åsikten att revisorerna är oberoende. Angående kunskaper till revisionen så har merparten av alla respondenterna bland fullmäktigeledamöterna och nämnderna en bra bild av vad revisorerna ska göra, även om vissa fokuserar på detaljkunskaper och andra mer övergripande beskriver vad revisorerna ska göra. Det betyder att respondenterna kan ha olika mycket kunskaper om revisionen, det i sin tur kan påverka respondents syn på revisionen, i positiv eller negativ riktning beroende på vilken uppfattning man har. Respondenterna ifrån media har också en god övergripande uppfattning om vad den kommunala revisionen innebär, man tar även reda på vad som gäller här.

7. Slutsatser

I detta kapitel knyter vi samman det vi kommit fram till i analysen angående attityder till och kunskaper om den kommunala revisionen som vi undersökt hos fullmäktige, nämndernas ordförande och media.

7.1 Slutsatser om fullmäktigeledamöters kunskaper om och attityder till den kommunala revisionen

Fullmäktigeledamöterna har goda kunskaper om den kommunala revisionen och revisorernas uppgifter. De vet vad revisorerna ska göra och vad man kan förvänta sig av revisorerna. Det förekommer inga direkta missuppfattningar om vad revisorerna ska eller inte ska göra har uttryckets samtidigt ger man inte några ingående beskrivningar av revisionen så det finns en risk att fullmäktige inte är så insatta som de verkar, samtidigt ifrågasätter vi hur insatt man egentligen behöver vara. De fullmäktigeledamöter som har längre erfarenhet av politik tenderar att ha större insikt om vad revisorerna ska göra än de övriga ledamöterna.

Den bild som framträder ur det material som analyserats angående respondenternas attityd gentemot de kommunala revisorerna och revisionen är övergripande positiv. Man ser dem som en viktig del för att kommunens verksamhet ska fungera på ett bra sätt och se till att kommunen förvaltar de medel som tillhandahålls av skattebetalarna på ett korrekt sätt.

Man anser att revisionen är bra som den är och har inga specifika förslag till konkreta förändringar av revisionen. Det kan betyda att fullmäktigeledamöterna är nöjda med revisionen som den är eller att de inte är tillräckligt insatta för att kunna ge något konkret förslag på förändringar, ytterligare en förklaring kan vara att man inte vill stöta sig med revisorerna och därför inte vill tala om förändringar. Om man ser till förklaringen att man inte är tillräckligt insatta i vad revisionen innefattar så borde denna förklaring vara mindre troligt än de två övriga, eftersom den totala bilden vi fått av fullmäktiges kunskaper, är god.

Förtroendet för revisorerna är stort och man förlitar sig på dem i mycket stor utsträckning, vilket kan kopplas till fullmäktigeledamöternas uppfattning om att kommunrevisorerna är oberoende. Fullmäktigeledamöterna anser att revisorernas

oberoende är mycket viktigt och det kan därför ha inverkan på deras attityd gentemot de kommunala revisorerna.

7.2 Slutsatser om nämndernas ordförandes kunskaper om och attityder till den kommunala revisionen

Ordförande i nämnderna har en klar åsikt om vad revisionen innebär. Det är främst regler och lagar som ska kontrolleras och att de efterlevts anser nämndernas ordförande. Den dialog som förs mellan revisorerna och de granskade anses som viktig. Ordförande i de mindre nämnderna har mindre kontakt med revisorerna och vi anser därför att de kan ha en annan attityd till revision än ordföranden i de större nämnderna. Vi anser att ordförande i större nämnder anser att revision är mer viktig eftersom de tydligare ser revisorernas arbete i större utsträckning. Vår uppfattning är att revisorerna för dessa mindre nämnder i större utsträckning borde kontakta nämnden och redogöra för vad de tänker göra inom nämnden. Om de inte ska granska den aktuella nämnden i fråga kan de berätta var de kommer att granska och anledningen härtill. Härigenom anser vi att ordförande i de mindre nämnderna kan få en ännu positivare inställning till revision och revisorer. Slutsatsen vi drar är att revision anses som något mycket viktigt, vilket även stöds av att de granskade i stor utsträckning följer revisorernas råd och synpunkter. Respondenterna uttrycker också att det är mycket positivt att bli granskad.

De förtroendevalda revisorernas oberoende är mycket viktigt och revisorerna anses också vara oberoende. Den generella uppfattningen är att man inte kan sitta med i någon nämnd om man är revisor men man kan sitta med i fullmäktige men man bör inte göra det. Det bästa är om man inte har några andra uppdrag. Den generella uppfattningen är också att attityden till revisorerna har förändrats. Idag ses revisorerna som rådgivare som kan vara till hjälp och inte bara kontrollanter som ska hitta fel.

7.3 Slutsatser om medias kunskaper om och attityder till den kommunala revisionen

Journalisterna har en god uppfattning om vad revisorernas gör och revisionen innefattar. Vi anser inte att det är nödvändigt att de kan allt utantill eftersom de vid behov inhämtar relevant information. En av respondenterna anser att relationen till de förtroendevalda revisorerna är dålig. Vi tror att detta kan få konsekvenser om detta speglas i de artiklar som skrivs där revisorerna är inblandade. Om detta är ett generellt fenomen kan allmänhetens förtroende för revisorerna minska.

Förtroendet för de kommunala revisorerna är inte lika uppenbart hos media som hos de två andra grupperna vi studerat, vilket kan bero på att de uppfattar kontakten med

revisorerna som dålig. Det kan man bland annat se genom att de förändringar i revisionen som media gärna hade sett var att revisorerna skulle vara mer öppna och prata mer. Hur granskningen utförs har fått viss kritik och man menar att revisorerna bör vara mer offensiva. Detta kan vara en bidragande orsak till att man inte till fullo uppskattar revisorernas arbete. Vi kan konstatera att medias åsikter skiljer sig från de två övriga grupper av respondenter som vi undersökt, hänsyn bör dock tas till risken att dessa två tidigare grupper svarat på ett sätt som är ”socialt acceptabelt”.

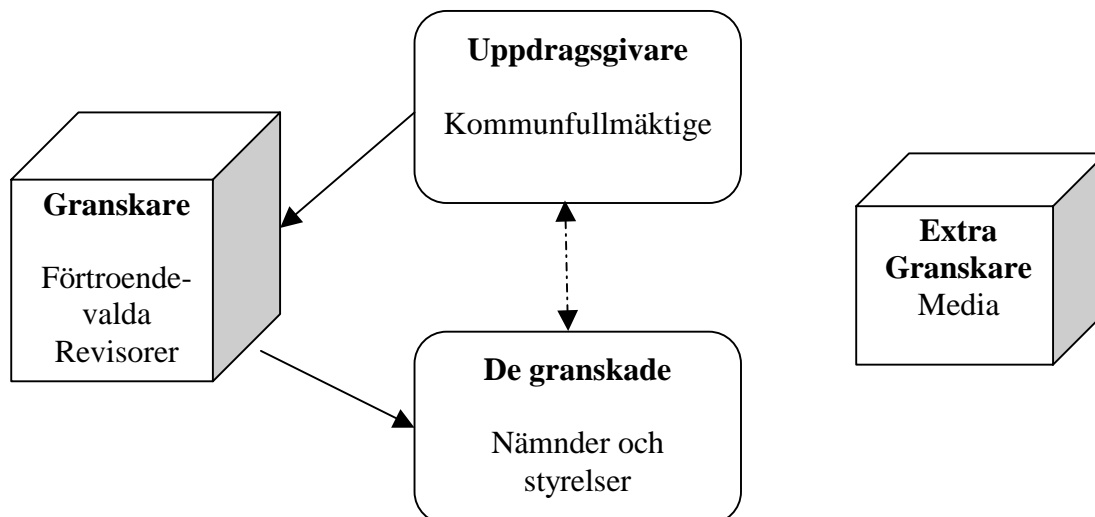
Journalisterna beskriver revisorerna som oberoende, det anser vi bör spegla uppfattningen om revisionen och revisorerna på ett positivt sätt. Bilden här är inte direkt positiv men deras uppfattning om revisorerna hade kunnat vara ännu mer negativ om de inte heller ansetts vara oberoende.

7.4 Generellt om kunskaper och attityder till den kommunala revisionen

En sammanfattande synpunkt är att alla respondenterna i vår undersökning har en god bild av revisorernas uppgifter och vad revisionen innefattar. De förtroendevalda revisorerna har ett stort förtroende ibland fullmäktige och nämndernas ordförande.

Figuren nedan förklarar den slutsats vi dragit om att gränsen mellan fullmäktige och nämnderna är ganska otydlig. De slutsatser vi har dragit om konsekvenserna av detta är att de som ber revisorerna granska även är de som blir granskade. Om detta är ett generellt problem kan det ses som ett eventuellt hot mot demokratin. Den person som sitter i fullmäktige ska representera allmänheten utifrån sitt partis ståndpunkt. Om den valda politikern blandar sin roll med nämnduppdraget kan denne kanske fatta beslut i riktning mot nämndens intressen istället för utifrån allmänhetens intresse. Fullmäktige är som tidigare nämnts det enda folkvalda organet i kommunen.

Figur 7:1 Gränsen mellan fullmäktige och nämnden är otydlig och media ses som en extra granskare.



En anledning till att media uppfattar kontakten med revisorerna som dålig kan möjligen också grunda sig på det agentteoretiska förhållandet att revisorn är till för att kontrollera redovisningen på principalens uppdrag, principalen är ju i detta fall kommunfullmäktige. Det kan då innebära att andra intressenters intresse inte tillvaratas, eftersom det först och främst är fullmäktige som granskningen görs för, enligt agentteorin.

Ytterst kan man ju säga att allmänheten, det vill säga kommuninvånarna, är en typ av uppdragsgivare eller principal för granskningen genom att de representeras av de folkvalda i kommunfullmäktige. Att media därför tar egna initiativ för att få revisorerna att granska, för dem aktuella frågor, kan kanske ses som naturligt om de uppfattar att deras intressen inte tillvaratas på något annat sätt.

För att revisorerna ska kunna vara ett oberoende kontrollorgan ställer vi oss frågan hur pass rådgivande de kan vara innan de inte längre kan anses oberoende. Tar media över de förtroendevalda revisorernas roll? Media kan ses som ett slags kontrollorgan som inte är rådgivande, detta vill vi visa genom att sätta mediaboxen vid sidan av de övriga. Media granskar även fullmäktige och revisorerna och inte bara nämnderna. Samtidigt ska inte förglömmas att medias roll är att förmedla den kommunala verksamheten till allmänheten. Vår slutsats här är att de förtroendevalda revisorerna är det huvudsakliga kontrollorganet men som i vissa fall får hjälp av medias granskning.

Det mest positiva i vår undersökning anser vi vara att attityden till revisorerna generellt är mycket positiv. Detta visar på att revisorernas arbete anses vara mycket viktigt, något vi tror är viktigt för hela samhället eftersom fel och oegentligheter då kan uppdagas. Som vi tidigare uttryckt så finns det en risk att den positiva inställningen vi fått delvis kan bero på att frågorna anses som känsliga och att man därför inte svarat helt ärligt.

7.5 Förslag till fortsatt forskning

Vad är det som har påverkat att attityden till revisorerna har förändrats till det bättre från förr? Vissa svar har vi erhållit i vår undersökning, till exempel att det skett en lagändring samt att revisorerna ses som rådgivare idag och inte bara som ett kontrollinstrument. Detta har däremot inte varit vårt fokus på uppsatsen och det skulle vara intressant med en djupare undersökning här. Om man vet vad som påverkar attityder kan detta appliceras även i andra situationer.

Vi har dragit vissa slutsatser efter att ha undersökt en kommun. Det hade varit användbart att göra om undersökningen på fler kommuner för att se om våra slutsatser även stämmer in på andra kommuner. Det finns en risk att så inte är fallet eftersom det i olika kommuner är skillnader i fråga om vilka partier som har majoritet. Detta är också en idé att undersöka om attityden och kunskaperna skiljer sig åt mellan olika partier. Vi har i vår undersökning istället delat in respondenterna efter den roll de har.

Vilka konsekvenser kan det få att politikerna blandar ihop sina roller? Vi har konstaterat att politikerna i olika utsträckning verkar ha svårt att hålla isär sin roll i nämnden med den de har i fullmäktige. En djupare studie av konsekvenserna härav kan leda till att förbättringar kan ske.

Media har i vår undersökning ansetts ha en speciell roll som intressent. Detta eftersom de granskar den kommunala verksamheten. Vi hade tyckt det var intressant att göra en större attitydundersökning om det är något generellt fenomen att attityden till revisorerna bland media inte är så positiv. Det hade i samband med en sådan undersökning varit intressant att försöka finna vilka konsekvenser detta kan få. Det kan här vara aktuellt att intervjua förtroendevalda revisorer för att erhålla deras syn.

7.6 Kapitelsammanfattning

I detta kapitel har vi försökt strukturera upp kunskaper till och attityder om den kommunala revisionen, som fullmäktigeledamöterna, ordförande i nämnderna samt media uttryckt i vår undersökning eftersom det var syftet med vår undersökning. Ur det material som vi tagit fram i undersökning så visar alla respondenter på goda kunskapen om vad revisionen innefattar och vad revisorernas uppgifter inkluderar. Attityder gentemot revisorerna skiljer sig däremot åt, fullmäktige och nämndernas ordförande har en mycket positiv inställning, media är däremot mer negativa i sina uttalande om revisionen och hur revisorerna sköter sitt arbete.

Källförteckning

Publicerade källor

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

Anthony, Robert & Govindarajan, Vijay (1998), *Management Control Systems*, nionde upplagan, Irwin, McGraw-Hill

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

Bryman, Alan & Bell, Emma (2003) *Business research methods*, Oxford University Press

Cassel, Filip (2000) *Behovet av kommunal extern revision*, SNS Förlag

Diamant, A (2004) *Revisors oberoende om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*, Iustus Förlag, Uppsala

Ejvegård, Rolf (2003) *Vetenskaplig metod*, Studentlitteratur, Lund

FARs Revisionsbok 2004 (2004) FAR FÖRLAG

Fredriksson, Östen (1998) *Kommunallagen – en handbok*, Nordstedts Juridik AB

Fundahn, Bertil & Holmgren, Holger (1992) *Budgetering, planering och redovisning – för kommuner och landsting*, Studentlitteratur, Lund

Gustavsson, Agne (1992) *Kommun och Landsting idag*, Femte upplagan, Gleerups förlag

Gustavsson, Agne (1996) *Kommunal självstyrelse*, Sjätte upplagan, SNS Förlag

Hansson, Jan-Inge & Martinsson, Stefan (1998) *Så fungerar kommunens ekonomi. Grundbok för förtroendevalda, administratörer och verksamhetspersonal*, Bokförlaget Kommunlitteratur

Holme, Idar & Solvang, Bernt (1997) *Forskningsmetodik*, Studentlitteratur, Lund

Hopwood, Tony & Tomkins, Cyril (1984) *Issues in Public Sector Accounting*, Billing and Sons Ltd (Stewart, J D, The Role of Information in Public Accountability s.13-30)

Häggroth, Sören & Petersson, Carl-Gunnar (1999) *Kommunal kunskap. Så fungerar din kommun*, Media Print i Uddevalla Ab

Ijiri Yuiji (1983) On the Accountability-Based Conceptual Framework of Accounting, *Journal of Accounting and Public Policy*, Nr 2, s. 75-81

Jacobsen, Dag Ingvar (2002) *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, Studentlitteratur

Jensen, Ulf, Rylander, Staffan, Lindblom, Per Henrik, *Att skriva juridik. Regler och råd*, Tredje upplagan, Iustus förlag

Jönsson, Sten (1985) *Eliten och normerna*, Doxa

Kommunal revision (1988), Svenska kommunförbundet, Landstingsförbundet

Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo (1999) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, Studentlitteratur, Lund

Lundin, Olle (1999) *Kommunal revision. En rättslig analys*, Iustus förlag

Lundqvist, Lennart (1991) *Förvaltning och demokrati*, Studentlitteratur

Macintosh, Norman (2001) *Accounting, Accountability and Accountants*, Kompendiet, Göteborg

Nilsson, Stellan (2002) *Redovisningens normer och normbildare*, Studentlitteratur

Paulsson, Ingvar, Riberdahl, Curt (1992) *Den kommunala lagen och självstyrelsen*, Andra upplagan, Kommentus Förlag AB

Petterson, Gertrud, *Att skriva rapporter. Om formen och dess betydelse för innehållet*, Ekonomihögskolan i Lund

Rienecker, Lotte & Jörgensen Peter Stray (2002) *Att skriva en bra uppsats*, Liber

Ringqvist, Margareta (1996) *Om den offentliga sektorn. Vad den ger och vad den tar*, Fritzes Förlag AB

Roberts, John & Scapens, Robert (1985) *Accounting Systems and Systems of Accountability, Understanding Accounting Practices in their Organizational Contexts*, *Accounting, Organizations and Society*, s. 443-456

Saunders, Mark, Philip Lewis & Adrian, Thornhill (2003) *Research Methods for Business Students*. Ashford Colour Press Ltd, Essex

Segeberg, Lena, Tegneklint, Filip, *Balanskravet – incitament till redovisningstekniska förändringar i kommunerna?* Balans nummer 4 2005.

Scott, W (2003) *Financial accounting theory*, tredje upplagan, Prentice Hall

Smith, Dag (1997) *Redovisningens språk*, andra upplagan, Studentlitteratur

SOU 1998:71, *Den kommunala revisionen – ett demokratiskt kontrollinstrument*, Nordstedts AB

SOU 2001:48, *Att vara med på riktigt, demokratiutveckling i kommuner och landsting*, Nordstedts AB

Svenska kommunförbundet (2002a) *Den kommunala revisionen har stort förtroende!*

Svenska kommunförbundet (2002b) *Vad tycker lokala partiorganisationer om den kommunala revisionen?*

Svenska kommunförbundet (2004) *Fullmäktige och revision*, andra upplagan, GET AB

Svenska kommunförbundet (2004) *Fullmäktige och revision*, andra upplagan, GET AB

Svenska kommunförbundet och Landstingsförbundet (2002) *God revisionsred i kommunal verksamhet*, adebe Miljötryck AB

Lagar och förordningar

Kommunallagen (1991:900)

Regeringsformen (1974:152)

Elektroniska källor

Sveriges kommuner och landstings hemsida
<http://www.skl.se>, 8 april 2005.

Ängelholms kommuns hemsida
<http://www.engelholm.se>, 7 april 2005.

<http://www.turist.engelholm.se>, 7 april 2005.

Offentligt tryck

Arbetsordning 2004-2006, Revisorerna i Ängelholms kommun

Granskning av årsredovisning 2004, Ängelholms kommun, Sven E. Rosén, Karin Andersson och Ingegerd Gustafsson

Revisionsberättelse för år 2004, Bilaga 1 revisorernas redogörelse

Revisionsstrategi, Revisorerna i Ängelholms kommun

Ängelholms kommuns årsredovisning 2003

Ängelholms kommuns årsredovisning 2004

Muntliga källor

Ordförande i nämnder och styrelser

Byggnadsnämnden, Carl-Gustaf Gudmundsson, 05-04-27

Miljönämnden, Ola Carlsson, 05-04-27

Barn- och utbildningsnämnden, Lennart Svensson, 05-04-27

Socialnämnden, Rune Johansson, 05-05-03

Kulturnämnden, Birgitta Olsson, 05-04-28

Kommunstyrelsen, Hans Wallmark, 05-05-03

Ungdomsnämnden, Ragnar Steen, telefonintervju, 05-05-02

Överförmyndarnämnden, Leif Franzon, 05-05-03

Valnämnden, Hans Hammargren, 05-05-03

Tekniska nämnden, Göran Larsson, 05-04-26

Kommunrevisorerna:

Sammanställande, Göte Andersson, 05-04-21

Kommunfullmäktigeledamöter:

Ordförande, Ingvar Eriksson, 05-04-27

Vice ordförande, Margaretha Johnsson, 05-04-25

2:e vice ordförande, Ebbe Nilsson, 05-04-25

Även vice ordf. kommunstyrelsen, Lennart Engström, 05-04-28

Även 2:e vice ordf. kommunstyrelsen, BrittMarie Hansson, 05-04-28

Media

Journalist Nordvästra Skånes Tidningar, Anders Davidsson, 05-05-03

Journalist Nordvästra Skånes Tidningar, Michael Hansson, 05-05-03

Extern revisor som anlitas:

Karin Andersson, Öhrlings PricewaterhouseCoopers, 05-04-28

Bilagor

Bilaga 1 Intervjumall fullmäktige

Inledning

1. Berätta kortfattat om dig
2. Berätta vilka kommunala uppdrag och politiska uppgifter du har och du har haft

Revisionens och revisorernas uppgift och utförande:

3. Vad är Er uppfattning om vad de kommunala revisorernas uppgift är?
4. Om Ni fick utforma kommunrevisorernas uppgifter, vad skulle Ni då vilja att de utförde? (Er egen personliga uppfattning)
5. Är Er uppfattning att revisorerna har tillräckligt med tid och resurser för att utföra sina uppgifter? Om inte påverkar det Er syn på revisorn och dennes arbete?
6. Upplever Ni att revisionen **utförs** på ett bra sätt eller skulle Ni vilja förändra något?

Attityd och förtroende till revisorer och revision:

7. Hur upplever Ni att samarbetet med kommunrevisorerna är?
8. Har Ni förtroende för kommunrevisorerna?

Oberoende:

9. Hur ser Ni på kommunrevisorns oberoende, är detta viktigt?
10. Anser Ni att kommunrevisorerna är oberoende?
11. Anser du att en förtroendevald revisor endast bör ha detta revisorsuppdrag?
12. Övriga synpunkter

Bilaga 2 Intervjumall nämnder och styrelser

Inledning

1. Berätta kortfattat om dig
2. Berätta vilka kommunala uppdrag och politiska uppgifter du har och du har haft

Revisionens och revisorernas uppgift och utförande:

3. Vad är Er uppfattning om vad de kommunala revisorernas uppgift är?
4. Om Ni fick utforma kommunrevisorernas uppgifter, vad skulle Ni då vilja att de utförde? (Er egen personliga uppfattning)
5. Upplever Ni att revisionen utförs på ett bra sätt eller skulle Ni vilja förändra något?
6. Följer Ni revisorernas synpunkter och förslag?

Attityd och förtroende till revisorer och revision:

7. Upplever Ni att det är positivt att bli granskad?
8. Har Ni förtroende för kommunrevisorerna?

Oberoende:

9. Hur ser Ni på kommunrevisorernas oberoende, är detta viktigt?
10. Anser Ni att kommunrevisorerna är oberoende?
11. Anser du att en förtroendevald revisor endast bör ha detta revisorsuppdrag?
12. Övriga synpunkter

Bilaga 3 Intervjumall Media

Inledning

1. Hur går medias granskning av kommuner till?
2. Har du några kommunala uppdrag?

Revisionens och revisorernas uppgift och utförande:

3. Vad är Er uppfattning om vad de kommunala revisorernas uppgift är?
4. Skulle Ni vilja förändra den kommunala revisionen på något vis?
5. Är Er uppfattning att revisorerna har tillräckligt med tid och resurser för att utföra sina uppgifter?
6. Upplever Ni att revisionen **utförs** på ett bra sätt eller skulle Ni vilja förändra något?

Attityd och förtroende till revisorer och revision:

7. Har Ni förtroende för kommunrevisorerna?
8. Har du några andra uppfattningar om revisionen och revisorer i Ängelholms kommun?

Oberoende:

9. Hur ser Ni på kommunrevisorernas oberoende, är detta viktigt?
10. Anser Ni att kommunrevisorerna är oberoende?
11. Anser du att en förtroendevald revisor endast bör ha detta revisorsuppdrag?
12. Övriga synpunkter

