



**EKONOMI
HÖGSKOLAN**
Lunds universitet

Magisteruppsats
Företagsekonomiska institutionen
Juni 2005

Kommunal revision

- en studie av sakkunniga biträden ur ett
trovärdighetsperspektiv

Handledare:
Mikael Hellström
Ulf Ramberg

Författare:
Helena Mertz
Marie Nilsson

Förord

Denna uppsats har utarbetats och färdigställts under vårterminen 2005 på Företagsekonomiska institutionen vid Lunds universitet.

Vi vill inleda med att tacka samtliga respondenter som gjort denna uppsats möjlig att genomföra. Dessutom vill vi tacka Caroline Nyman, som funnits till hands och svarat på diverse frågor som dykt upp under arbetets gång. Det har varit en intressant uppsats att skriva och vi har fördjupat våra kunskaper om den kommunala verksamheten och om revisionen av denna.

Avslutningsvis vill vi även tacka våra handledare Mikael Hellström och Ulf Ramberg för era råd och ert engagemang under uppsatsarbetets gång.

Tack!

Lund, den 13 juni 2005

Helena Mertz

Marie Nilsson

Sammanfattning

- Uppsatsens titel:** Kommunal revision – en studie av sakkunniga biträden ur ett trovärdighetsperspektiv
- Seminariedatum:** 13 juni 2005
- Ämne/kurs:** FEK 591 Magisterseminarium, 10 poäng
- Författare:** Helena Mertz
Marie Nilsson
- Handledare:** Mikael Hellström
Ulf Ramberg
- Fem nyckelord:** Kommunal revision, sakkunniga biträden, trovärdig revision, kompetens, oberoende.
- Syfte:** Uppsatsens syfte är att, utifrån ett trovärdighetsperspektiv, studera om det är att föredra att anlita sakkunniga biträden från externa revisionsbyråer eller från kommunala revisionskontor.
- Metod:** För att uppnå uppsatsens syfte har vi inledningsvis skapat en teoretisk förståelse för ämnet för att sedan använda denna kunskap som underlag för vår empiriska undersökning. Således har vi valt ett deduktivt angreppssätt. Vi har sedan valt en kvalitativ undersökningsmetod för att kunna få en djupare förståelse för ämnet samt få möjlighet att analysera under arbetets gång.
- Teoretiskt perspektiv:** Det teoretiska materialet har samlats in genom studier av facklitteratur och statliga utredningar.
- Empiri:** Det empiriska materialet består av personliga intervjuer, intervjuer per telefon samt intervjuer per mail. Vi har med hjälp av dessa intervjuer velat ta reda på hur olika sakkunniga biträden ser på sin kompetens och sitt oberoende.
- Slutsatser:** Då det gäller sakkunniga biträdens kompetens har vi kommit fram till att den största skillnaden uppstår då dessa utvecklar sin kompetens genom erfarenhet och nätverk. Det går dock inte att uttala sig om att någons kompetens skulle vara bättre. Angående de sakkunniga biträdenas oberoende har vi kommit fram till att det finns faktorer hos samtliga sakkunniga biträden som både stärker och försvagar deras oberoende. Det går således inte att avgöra vilket sätt som skulle vara att föredra, utifrån ett trovärdighetsperspektiv, då sakkunniga biträden ska anlitas.

Abstract

- Title:** Audit of local government – a study of competent assistants from a credible perspective
- Seminar date:** 13th of June, 2005
- Course:** Master thesis in business administration, 10 Swedish Credits (15 ECTS)
- Authors:** Helena Mertz
Marie Nilsson
- Advisors:** Mikael Hellström
Ulf Ramberg
- Key words:** Audit of local government, competent assistants, audit of credibility, competence, independence.
- Purpose:** The purpose of the essay is to, from a credible perspective, study if it is to prefer to consult competent assistants from external firms of accountants or from local governments offices of accountants.
- Methodology:** To accomplish the purpose of the essay we have by way of introduction created a theoretical understanding for the subject and then use this knowledge as a foundation for our empirical research. Consequently we have chosen a deductive approach. Then we have chosen a qualitative method of research to be able to achieve a deeper understanding for the subject and be able to analyse during the progress.
- Theoretical perspective:** The theoretical material has been gathered from studies of specialist literature and governmental investigations.
- Empirical foundation:** The empirical material consists of personal interviews, interviews by telephone and interviews by mail. With these interviews we wanted to find out how different competent assistants view their competence and independence.
- Conclusions:** Concerning the competence of competent assistants we have found that the greatest difference appears when these develop their competence through experience and networks. On the other hand it isn't possible to make a statement regarding which competence that is to prefer. Regarding the independence of the competent assistants we have found that there are factors with all of the competent assistants that both strengthens and weakens their independence. It therefore is impossible to decide what would be to prefer, from a credible perspective, when competent assistants are about to be consulted.

Innehållsförteckning

FÖRKORTNINGSLISTA.....	7
1. INLEDNING	8
1.1 BAKGRUND	8
1.2 PROBLEMDISKUSSION.....	9
1.3 SYFTE.....	11
1.4 AVGRÄNSNINGAR	11
1.5 MÅLGRUPP	11
1.6 DISPOSITION.....	11
2. METOD	13
2.1 ANGREPPSSÄTT.....	13
2.2 URVAL	14
2.3 DATAINSAMLING.....	14
2.3.1 Undersökningsmetod för insamling av primärdata.....	15
2.3.1.1 Primärdata	15
2.3.1.2 Sekundärdata	16
2.4 KÄLLKRITIK	16
2.4.1 Kritik av primärdata	17
2.4.2 Kritik av sekundärdata	18
3. INSTITUTIONALIA.....	19
3.1 DEN POLITISKA ORGANISATIONEN I KOMMUNER	19
3.1.1 Fullmäktige	20
3.1.2 Styrelse och nämnder	20
3.1.3 Revision	21
3.2 REGLERING AV DEN KOMMUNALA REVISIONEN	22
3.2.1 Förtroendevald revisor	22
3.2.2 Sakkunnigt biträde	23
3.3 REKOMMENDATIONER FÖR SAKKUNNIGA BITRÄDEN	24
3.4 ORGANISATION FÖR KOMMUNALA REVISIONSKONTOR.....	26
4. TEORI	27
4.1 VARFÖR BEHÖVS REVISION?.....	27
4.1.1 Agentteorin.....	27
4.1.2 Principal och agent i kommuner	29
4.2 EN TROVÄRDIG REVISION.....	30
4.2.1 Kompetens	30
4.2.2 Oberoende	33

5. EMPIRI	35
5.1 KOMMUNER SOM ANLITAR EXTERNA REVISIONSBYRÅER	35
5.1.1 Kompetens hos sakkunniga biträden i Lunds kommun	35
5.1.2 Kompetens hos sakkunniga biträden i Alingsås kommun ...	38
5.1.3 Kompetens hos sakkunniga biträden i Linköpings kommun	39
5.1.4 Oberoende hos sakkunniga biträden i Lunds kommun	40
5.1.5 Oberoende hos sakkunniga biträden i Alingsås kommun ...	40
5.1.6 Oberoende hos sakkunniga biträden i Linköpings kommun	40
5.2 KOMMUNER SOM HAR KOMMUNALA REVISIONSKONTOR.....	41
5.2.1 Kompetens hos sakkunniga biträden i Helsingborgs kommun	41
5.2.2 Kompetens hos sakkunniga biträden i Borås kommun.....	44
5.2.3 Kompetens hos sakkunniga biträden i Norrköpings kommun	46
5.2.4 Oberoende hos sakkunniga biträden i Helsingborgs kommun	47
5.2.5 Oberoende hos sakkunniga biträden i Borås kommun.....	49
5.2.6 Oberoende hos sakkunniga biträden i Norrköpings kommun	49
5.3 SUMMERING	50
5.3.1 Kompetens hos sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer	50
5.3.2 Kompetens hos sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor.....	50
5.3.3 Oberoende hos sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer	51
5.3.4 Oberoende hos sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor.....	51
6. ANALYS	52
6.1 TROVÄRDIG KOMMUNAL REVISION	52
6.1.1 Kompetens	52
6.1.2 Oberoende	59
7. SLUTSATS	66
7.1 SAKKUNNIGA BITRÄDEN UR ETT TROVÄRDIGHETSPERSPEKTIV	66
7.2 VIDARE FORSKNING	68
KÄLLFÖRTECKNING	69
BILAGA 1: INTERVJUFRÅGOR	74

BILAGA 2: DET YRKESETISKA REGELVERKET	76
BILAGA 3: REVISIONSPROCESSEN OCH DE ETISKA REGLERNA	78

Förkortningslista

BFN	Bokföringsnämnden
EU	Europeiska Unionen
FAR	Föreningen för revisionsbyråbranschen
FB	Föräldrabalk
FörvaltningsL	Förvaltningslag (1986:223)
IREV	Institutet för Revisorsutbildning
KFI	Kommunal Forskning Invest
KL	Kommunallag (1991:900)
LOU	Lag (1992:1528) om offentlig upphandling
Prop.	Proposition
RR	Redovisningsrådet
SCB	Statistiska Centralbyrån
SekretessL	Sekretesslag (1980:100)
SK	Svenska Kommunförbundet
SKL	Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet
SKYREV	Sveriges kommunala yrkesrevisorers
SOU	Statens Offentliga Utredningar
STAREV	Stadsrevisorerna
TF	Tryckfrihetsförordningen
Vall	Vallag (1997:157)

1. Inledning

I detta inledande kapitel presenteras den bakgrund och den problemdiskussion som ligger till grund för uppsatsens syfte. Därefter följer uppsatsens syfte, avgränsningar och målgrupp. Kapitlet avslutas med en disposition över uppsatsens fortsatta upplägg.

1.1 Bakgrund

Av statens och kommunernas totala verksamhet gentemot samhället står kommunerna för mellan 65-70 %. Kommunernas verksamhet riktar sig oftast till enskilda eller kollektiv av enskilda och är i huvudsak finansierad genom skatter och avgifter. Det finns därför ett stort intresse hos den enskilda skatte- och avgiftsbetalaren att den kommunala verksamheten är välfungerande, rationell och ekonomiskt effektiv. Även hos staten som har det övergripande ansvaret, men också i egenskap av bidragsgivare till kommunerna, finns ett sådant intresse. Det finns således ett behov av att den kommunala verksamheten kontrolleras eftersom olika intressenter, dvs. den enskilde, staten, men också andra organisationer, har ett informationsbehov som dessa inte själv kan tillfredsställa. Deras informationsbehov är dessutom legitimt eftersom det föreligger en redovisningsskyldighet för kommunerna.¹

Precis som för företag i den privata sektorn är det revisorer som uppfyller de grundläggande behoven av granskning och kontroll av den kommunala verksamheten. Kommunrevisorerna kan då genom sin granskning skapa legitimitet och förtroende för den kommunala verksamheten. Dessutom har revisorererna en möjlighet att lämna den nödvändiga kritik som behövs för att den kommunala verksamheten ska kunna förbättras och utvecklas.² Värdet på den kommunala revisionen är dock till stor del beroende av den trovärdighet som intressenterna har för revisorererna. Om trovärdigheten sätts i fråga blir revisionen nämligen meningslös.³

För att en revision ska kunna vara trovärdig krävs flera olika egenskaper hos den som reviderar. Två av dessa är kompetens och oberoende. Att den som reviderar har dessa egenskaper är en förutsättning för att revisionen ska kunna vara sakligt

¹ Lundin, Olle. *Kommunal revision* (1999)

² SK. *Effektiv revision* (2002)

³ Lundin, Olle. *Kommunal revision* (1999)

korrekt och inte färgad av otillbörliga hänsyn. Vidare måste intressenten dessutom tro på att revisorn är oberoende. En trovärdig revision är sedan också en förutsättning för att även den kommunala verksamheten ska kunna vara trovärdig. Ur ett demokratiskt perspektiv är detta en nödvändighet eftersom en demokrati kräver att det finns ett engagemang från medborgarnas sida. Om inte medborgarna har ett förtroende för den offentliga verksamheten kan ett sådant engagemang utebli, vilket i sin tur kan medföra att hela det demokratiska systemet hotas.⁴

1.2 Problemdiskussion

Den revisor som har till uppgift att granska den kommunala verksamheten är ingen sådan revisor som begreppet revisor generellt avser, dvs. en fysisk eller juridisk person som yrkesmässigt bedriver oberoende granskning ur ett externt perspektiv⁵. Enligt KL är kommunrevisorn istället en förtroendevald person som har fått, genom ett politiskt uppdrag, till uppgift att granska den kommunala verksamheten. Personen behöver således inte vara en yrkesrevisor utan kan istället vara en heltidspolitiker eller ha ett yrke med en helt annan inriktning.

En stor skillnad mellan revisionen i den privata sektorn och den kommunala sektorn är således att de förtroendevalda revisorernas granskning inte sker, och inte heller är avsedd att ske, från en organisatorisk och funktionellt fristående position⁶. Anledningen till detta är att en demokratiskt förankrad revision har ett särskilt värde som ger stadga åt den kommunala självstyrelsen samtidigt som den tar till vara på de förtroendevalda revisorernas kännedom om och engagemang för den kommunala verksamheten⁷. Den kommunala revisionen har nämligen blivit alltmer inriktad på att vara ett kommunaldemokratiskt instrument. Detta innebär att bedöma om kommunstyrelsen, nämnder, fullmäktigeberedningar och enskilda förtroendevalda ledamöter har levt upp till fullmäktiges mål, beslut och politiska ansvar. En sådan granskning kräver politisk erfarenhet och kännedom om den politiskt styrda organisationen⁸.

Under 1990-talet pågick dock en debatt där det dåvarande systemet med förtroendemannarevision i den kommunala verksamheten ifrågasattes. Flera utredningar tillsattes som också visade att det fanns ett behov av en samlad översyn av den kommunala revisionen.⁹ Utredningarna ledde till att det år 2000

⁴ Lundin, Olle. *Kommunal revision* (1999)

⁵ Cassel, Filip. *Behovet av kommunal externrevision* (2000)

⁶ Cassel, Filip. *Behovet av kommunal externrevision* (2000)

⁷ Prop. 1998/99:66. *En stärkt kommunal revision* (1999)

⁸ SK. *Fullmäktige & revision* (2004)

⁹ Prop. 1998/99:66. *En stärkt kommunal revision* (1999)

gjordes förändringar i KL som innebar en skärpt lagstiftning. De förändringar som gjordes anses i allmänhet ha stärkt den kommunala revisionen och bidragit till att denna utvecklats.¹⁰

Lagändringen innebar bl.a. skärpta regler om jäv för de förtroendevalda revisorerna och krav på att dessa ska biträdas av sakkunniga. Innan lagändringen var det inte tvunget att förtroendevalda revisorer skulle biträdas av sakkunniga i deras revisionsarbete, även om flera kommuner ändå på frivillig basis gjorde det i stor utsträckning. Flera utredningar hade dock visat att ett lagstadgat krav var nödvändigt pga. både trovärdighets- och effektivitetsskäl.¹¹

Idag finns det två olika tillvägagångssätt när sakkunniga biträden ska anlitas. Dels kan sakkunniga biträden anlitas genom externa revisionsbyråer och dels kan de anlitas genom kommunala revisionskontor. I båda situationerna kan det uppstå trovärdighetsproblem bl.a. med hänsyn till oberoendet. De privata revisionsbyråerna är skilda från kommunerna vilket gör att det finns ett externt förhållande. Detta externa förhållande kan utifrån ett utomstående perspektiv uppfattas som ett bidrag till en mer oberoende granskning. Däremot kan konkurrensen mellan revisionsbyråerna vid ett upphandlingsförfarande resultera i alltför låga anbud, vilket i sin tur kan påverka revisionens kvalitet. Vid anlitaandet av ett kommunalt revisionskontor uppstår istället frågan om dessa sakkunniga biträden, som är anställda av den egna kommunen, verkligen kan utföra en oberoende granskning eftersom de då granskar sin egen organisation. En annan fråga som kan uppkomma då sakkunniga biträden anlitas från det kommunala revisionskontoret gäller dessas yrkesmässiga kompetens. Denna kan nämligen variera mycket mellan olika revisionskontor.¹²

Ovanstående problemdiskussion resulterar i ett antal frågor om hur revisionen, ur ett trovärdighetsperspektiv, kommer att påverkas om förtroendevalda revisorer väljer att anlita sakkunniga biträden från externa revisionsbyråer eller från kommunala revisionskontor. Med ett trovärdighetsperspektiv menas då hur sakkunniga biträdens kompetens och oberoende skiljer sig åt mellan de olika valmöjligheterna. Följande frågor ställs:

- *Hur skiljer sig sakkunniga biträdens kompetens åt beroende på om dessa anlitas från externa revisionsbyråer respektive från kommunala revisionskontor?*

¹⁰ SOU 2004:107. *Att granska och pröva ansvar i kommuner och landsting* (2004)

¹¹ Prop. 1998/99:66. *En stärkt kommunal revision* (1999)

¹² Cassel, Filip. *Behovet av kommunal externrevision* (2000)

- *Hur skiljer sig sakkunniga biträdens oberoende åt beroende på om dessa anlitas från externa revisionsbyråer respektive från kommunala revisionskontor?*

1.3 Syfte

Uppsatsens syfte är att, utifrån ett trovärdighetsperspektiv, studera om det är att föredra att anlita sakkunniga biträden från externa revisionsbyråer eller från kommunala revisionskontor.

1.4 Avgränsningar

I Sverige finns det 290 kommuner och åtta av dessa har ett kommunalt revisionskontor. Med hänsyn till studiens tidsbegränsning har vi inte haft möjlighet att studera samtliga kommuner utan valt ut sex kommuner vi anser som intressanta för att kunna uppfylla uppsatsens syfte.

1.5 Målgrupp

Uppsatsens målgrupp är studenter som läser på kandidat- och magisternivå och som har en inriktning mot redovisning och revision. Uppsatsen kan användas för att få en inblick i hur den kommunala revisionen fungerar.

1.6 Disposition

I kapitel ett presenteras bakgrund och problemdiskussion, som ligger till grund för uppsatsens syfte. Därefter följer uppsatsens syfte, avgränsningar och målgrupp.

De undersökningsmetoder och den data som ligger till grund för uppsatsens utformande behandlas i kapitel två. Även eventuell källkritik, för att kunna avgöra användbarheten av det insamlade materialet, behandlas.

I kapitel tre ges en översiktlig bild av den politiska organisationen i kommunen, reglering av den kommunala revisionen samt organisationen för kommunala revisionskontor.

Teorier om varför revision behövs samt teorier om vad som krävs för att revisionen ska kunna vara trovärdig presenteras i kapitel fyra.

Uppsatsens empiriska data behandlas i kapitel fem.

I kapitel sex analyseras den empiriska studien dels utifrån den institutionella referensramen och dels utifrån den teoretiska referensramen.

Det avslutande sjunde kapitlet presenterar våra slutsatser samt ger förslag till vidare forskning.

2. Metod

I detta kapitel presenteras de undersökningsmetoder och den data som ligger till grund för uppsatsens utformande. Dessutom redovisas eventuell källkritik för att läsaren ska kunna avgöra användbarheten av det insamlade materialet. Målsättningen med kapitlet är att läsaren ska kunna få en förståelse för de metoder som är tillämpade och den data som uppsatsen sedan bygger på.

2.1 Angreppssätt

Vid författandet av en uppsats används ett flertal olika undersökningsmetoder, där en uppdelning på den deduktiva respektive den induktiva metoden är vanlig. Den deduktiva metoden utgår från befintlig teori och syftar till att testa eller utöka denna. Den deduktiva metoden benämns i vetenskapliga sammanhang även ofta för den hypotetiska/deduktiva metoden och vid en tillämpning av denna metod finns det ofta en avsikt att förklara eller förutsäga verkligheten. Den induktiva metoden har istället empirin som utgångspunkt och syftar till att bygga upp ny teori eller ny kunskap.¹³

Vårt angreppssätt bygger på en deduktiv metod. Denna metod har vi valt eftersom vi först ville få en teoretisk förståelse för ämnet och sedan kunna använda denna som underlag för vår empiriska undersökning. Således har vi valt att inledningsvis göra en teoretisk studie om hur den kommunala verksamheten och dess revision i Sverige är uppbyggd och fungerar, vilket syftet med den kommunala revisionen är och vilken reglering och vilka rekommendationer som är tillämpliga inom detta område. Vi har studerat den teori som vi har ansett som mest relevant och lagt den kunskap som vi har erhållit från teorin som grund för vår fortsatta studie. Den genomförda teoretiska studien anser vi dessutom är av stor relevans för den som läser uppsatsen eftersom läsaren då får en förståelse för den tankegång som präglar analysen.

Av Sverige 290 kommuner är det åtta som har ett eget revisionskontor. Dessa kommuner är Malmö, Helsingborg, Borås, Göteborg, Norrköping Stockholm, Gävle och Skellefteå. Övriga kommuner upphandlar all sin revision av externa

¹³ Artsberg, Kristina. *Redovisningsteori –policy och –praxis* (2003)

revisionsbyråer. I uppsatsen jämförs tre kommuner med kommunala revisionskontor med tre närliggande kommuner som upphandlar all revision av externa revisionsbyråer. Anledningen till att vi väljer att studera sex kommuner är att vi vill få en bred uppsats med möjlighet till fler generella slutsatser. För att inte förlora djupet på uppsatsen har vi valt att personligen intervju två kommuner och därefter intervju de övriga fyra per telefon eller via mail. Till de sistnämnda fyra kommunerna har vi valt ovanstående tillvägagångssätt eftersom dessa kommuner geografiskt sett befinner sig på långt avstånd från oss. Med hänsyn till uppsatsens begränsade tidsutrymme var detta förfarande det mest lämpliga.

2.2 Urval

Vi har för avsikt att undersöka kommuner som är relativt lika vad gäller storlek, dvs. antal kommunmedlemmar. Vi tror att vid ett sådant förfarande uppnår vi de mest relevanta och användbara resultaten. Med utgångspunkt i detta föll vårt val för personliga intervjuer på Lunds kommun och Helsingborgs kommun. Dessa båda kommuner har drygt 100 000 invånare och kan därför med fördel jämföras med varandra. Ytterligare en orsak som gjorde att valet föll på dessa båda kommuner var att de geografiskt sett var lämpliga att undersöka för oss.

Till våra övriga intervjuer valde vi kommunerna Alingsås, Linköping, Borås och Norrköping, varav de två förstnämnda anlitar externa revisionsbyråer. Tre av dessa kommuner är också ur befolkningshänseende likartade, med antal invånare runt 100 000. Dessa kommuner kompletterar således vår studie väl. Däremot är Alingsås en något mindre kommun med knappt 40 000 invånare. Alingsås kommun har vi ändå valt att ta med i studien eftersom vi ville se vilka effekter en mindre kommun kunde resultera i.

2.3 Datainsamling

Det finns flera olika tillvägagångssätt för att samla in det material som behövs till en uppsats. Det datamaterial som används kan vara av både muntlig och skriftlig karaktär. Det skriftliga materialet består av olika dokument, t.ex. böcker, tidningsartiklar, forskningsrapporter, radio- och TV-program och årsredovisningar, medan det muntliga materialet erhålls från intervjuer, enkäter och observationer. De källor som används delas ofta även upp i primärdata och sekundärdata. Primärdata är material som inte finns tillgängligt sedan tidigare utan samlas in på egen hand genom exempelvis intervjuer och observationer,

medan sekundärdata är data som redan är insamlad av andra.¹⁴ Vid författandet av denna uppsats kommer vi att använda oss av både primär- och sekundärdata.

2.3.1 Undersökningsmetod för insamling av primärdata

Inför arbetet med en uppsats måste beslut fattas om undersökningsmetoden ska vara kvantitativ eller kvalitativ. Dessa båda undersökningsmetoder har en betydande likhet, nämligen dess syften som är inriktade på att bättre förstå det samhälle vi lever i och hur enskilda människor, grupper och institutioner agerar och påverkar varandra. Skillnaden mellan dessa undersökningsmetoder är att den kvantitativa metoden förvandlar den information som erhålls till siffror och mängder och utför därefter statistiska analyser, medan den kvalitativa metoden istället lägger tyngdpunkten på forskarens uppfattning och tolkning av den information som samlas in.¹⁵

Eftersom tyngdpunkten i vår uppsats är att jämföra sakkunniga biträdens kompetens och oberoende mellan olika kommuner är vår uppfattning att en kvalitativ undersökningsmetod blir lämpligast för detta ändamål. Anledningen till detta är att vi vill få en djupare förståelse för hur den kommunala revisionen fungerar och vilka effekter som uppstår då sakkunniga biträden anlitas från externa revisionsbyråer respektive från kommunala revisionskontor. En kvalitativ metod ger oss då möjlighet att genomföra analyser under arbetets gång och få nya intressanta infallsvinklar i takt med att arbetet fortskrider.

2.3.1.1 Primärdata

Vid kvalitativa studier är intervjuer det lämpligaste tillvägagångssättet för att kunna fånga den information som behövs för att kunna skapa en förståelse för det som ska studeras. För insamlandet av vår primärdata har vi därför valt att göra personliga intervjuer, telefonintervjuer och i vissa fall även intervjuer via mail. Personliga intervjuer har vi gjort med Lunds kommun och Helsingborgs kommun eftersom dessa befinner sig geografiskt nära oss. Telefonintervjuer har vi gjort med våra respondenter i resterande kommuner, med undantag för det sakkunniga biträdet i Linköpings kommun och ordförande för de förtroendevalda revisorerna i Norrköpings kommun.

För att fördjupa vår kunskap och förståelse för hur den kommunala revisionen är uppbyggd gjorde vi först en inledande personlig intervju med ett sakkunnigt

¹⁴ Lundahl, Ulf, m.fl. *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (1982)

¹⁵ Holme, Idar Magne m.fl. *Forskningsmetodik* (1997)

biträde på Malmö kommuns revisionskontor. Det sakkunniga biträdet arbetade tidigare på en extern revisionsbyrå och med hjälp av dennes kunskaper inom området kunde vi få en bättre förståelse för vilka fördelar, nackdelar och problem som kan finnas då sakkunniga biträden anlitas från externa revisionsbyråer eller från kommunala revisionskontor. I samma syfte genomförde vi en personlig intervju med ett sakkunnigt biträde på en extern revisionsbyrå.

I Lunds kommun valde vi att genomföra en personlig intervju med en förtroendevald revisor, tillika ordförande för dessa. Telefonintervjuer gjordes med motsvarande personer i Alingsås och Linköpings kommun. En personlig intervju gjordes också med ett sakkunnigt biträde på den externa revisionsbyrå som de förtroendevalda revisorerna i Lunds kommun anlitar. Motsvarande personer intervjuades per telefon i Alingsås kommun samt per mail i Linköpings kommun.

I Helsingborgs kommun gjordes personliga intervjuer med kommunens två ordföranden för de förtroendevalda revisorerna. En telefonintervju gjordes med ordförande för de förtroendevalda revisorerna i Borås kommun samt en mailintervju med motsvarande person i Norrköpings kommun. Personlig intervju gjordes även med ett sakkunnigt biträde, tillika kontorschef på Helsingborgs kommuns revisionskontor. Telefonintervjuer gjordes med motsvarande personer i Borås och Norrköpings kommun.

2.3.1.2 Sekundärdata

Insamlandet av sekundärdata har skett främst från den reglering som finns för kommunal revision samt för ämnet relevanta böcker och tidskrifter. Dessutom har information hämtats från SKLs och SKYREVs hemsidor.

Till vår litteratursökning har vi i stor utsträckning använt oss av databasen Lovisa, även fri sökning på Internet, särskilt med hjälp av sökmotorn Google, har hjälpt oss i vårt litteratursökningsarbete. Dessutom har vi sökt efter artiklar på tidningen Balans hemsida. Ytterligare hjälp med litteratursökningen har vi fått genom att studera tidigare skrivna uppsatser inom revision.

2.4 Källkritik

Syftet med källkritik är att bestämma om det datamaterial som har använts är tillförlitligt. En undersökning kan mer eller mindre fånga verkligheten och det finns en mängd faktorer som kan bidra till att försvåra arbetet. Det är därmed av

stor betydelse att garantera datamaterialets validitet respektive reliabilitet. Materialets validitet är beroende av om det vi undersöker stämmer överens med det vi har avsett att undersöka, dvs. är i överensstämmelse med vår frågeställning och vårt syfte. Datan måste således vara relevant och validiteten mäts vanligtvis genom en bedömning av om teori och empiri stämmer överens. Reliabiliteten bestäms däremot istället av på vilket sätt undersökningen utförs och hur noggrant informationen därefter behandlas.¹⁶ För att materialet ska ha hög reliabilitet får det i undersökningen inte finnas några slumpmässiga fel. En undersökning med hög reliabilitet är således en tillförlitlig undersökning.¹⁷

2.4.1 Kritik av primärdata

Vi anser att våra källor är valida då vi har genomfört våra intervjuer med personer som har lång erfarenhet inom den kommunala revisionen. När vi skulle intervjuva förtroendevalda revisorer valde vi att intervjuva ordförandena för dessa i respektive kommun, eftersom vi har ansåg att det ytterligare ökade validiteten.

Utgångspunkten vid en kvalitativ undersökningsmetod består till stor del av de fördomar och den förförståelse som vi har då vi inleder vår studie. Fördomar är socialt grundade subjektiva uppfattningar som vi har om det som ska studeras, och det är en omöjlighet att frigöra sig från dessa åsikter. En förförståelse är den uppfattning om olika saker som en person erhållit genom tidigare erfarenheter, utbildningar eller andra vetenskapliga arbeten.¹⁸ Med denna utgångspunkt skiljer sig alltså oftast fördomarna och förförståelsen mellan olika individer åt. En nackdel med kvalitativa undersökningar är således att det är svårt att genomföra dessa utan att påverkas av sina egna subjektiva värderingar och åsikter. Vi vill härmed belysa att vår tolkning till viss del kan vara subjektiv, men vi strävar efter att på ett så sakligt sätt som möjligt presentera våra resultat. Dessutom anser vi att våra inledande intervjuer till viss mån har bidragit till att vidga våra vyer angående den kommunala revisionen.

För att en intervju ska bli givande och generera tillförlitliga och utförliga svar krävs det att ett förtroende uppstår mellan de som intervjuar och personerna som intervjuas. Därmed är det viktigt att deltagandet sker frivilligt och att respondenterna är informerade om vad de ska medverka i.¹⁹ Vi tog således kontakt med de personer som vi var intresserade av att intervju via telefon och förklarade vad vi ville studera och anser därför att deltagandet skedde frivilligt. Vi

¹⁶ Holme, Idar Magne m.fl. *Forskningsmetodik* (1997)

¹⁷ Lundahl, Ulf m.fl. *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (1982)

¹⁸ Holme, Idar Magne m.fl. *Forskningsmetodik* (1997)

¹⁹ Holme, Idar Magne m.fl. *Forskningsmetodik* (1997)

tog sedan beslut om att i största möjliga mån inte skicka ut intervjufrågorna i förväg, med undantag för den förtroendevalda revisorn i Alingsås kommun och de sakkunniga biträdena i Alingsås och Norrköpings kommun som gärna ville ha frågorna i förväg. Detta beslut togs eftersom vi ville undvika att svaren skulle kunna anpassas och vinklas till den intervjuades fördel. Istället har vi låtit respondenterna själv beskriva situationen varefter vi vid behov ställt kompletterande följdfrågor. Vår avsikt har således varit att inte styra intervjun, ett tillvägagångssätt vi valt för att på så sätt öka reliabiliteten i svaren.

2.4.2 Kritik av sekundärdata

En svårighet vad gäller sekundärdata är att det material som har samlats in inte exakt belyser de frågeställningar vi är intresserade av i vår undersökning. Därför kan det vara svårt att värdera kvaliteten och användbarheten hos dessa källor. Vi anser dock att vår sekundärdata har hög tillförlitlighet eftersom vi har använt oss av den litteratur som varit mest aktuell. Dessutom består mycket av vår sekundärdata av den reglering och de rekommendationer som finns inom området, och denna data är således tillförlitlig.

3. Institutionalialia

I detta kapitel ges en översiktlig bild av den politiska organisationen i kommunen, reglering av den kommunala revisionen, rekommendationer för sakkunniga biträden samt organisationen för kommunala revisionskontor. Materialet kommer sedan att användas som en institutionell referensram i analysen.

3.1 Den politiska organisationen i kommuner

En hörnsten i den offentliga sektorn i Sverige är kommunerna. Deras verksamhet bygger på principen om representativ demokrati, där kommunmedlemmarna förutsätts ha ett aktivt intresse för de kommunala frågorna. I ett demokratiskt samhälle är det nämligen kommunmedlemmarna som ska vara de egentliga uppdragsgivarna bakom alla de beslut som ska forma den kommunala verksamhetens inriktning, omfattning och kvalitet. Detta görs genom offentliga val och genom att medlemmarna har möjlighet att framföra sina åsikter och delta i utformningen av kommunens verksamhet.²⁰

Den kommunala organisationen och det kommunalrättsliga regelsystemet har sin grund i 1862 års kommunalförordningar, vars huvudsakliga drag fortfarande finns kvar²¹. De grundläggande bestämmelserna som kommunerna ska ta hänsyn till finns i KL. KL fastställer dock endast den väsentligaste strukturen och uppgiftsfördelningen av kommunernas organisation och således finns det en möjlighet för varje kommun att anpassa sin organisation till de lokala förhållandena. I KL framgår det att det i varje kommun ska finnas en kommunstyrelse. Vidare kräver ValL och FB att det ska finnas en särskild valnämnd respektive en överförmyndarnämnd, alternativt en särskilt utsedd överförmyndare. Annars finns det idag ingen ytterligare reglering om vilka nämnder som ska finnas i en kommun.²² Den kommunala organisationen och dess verksamhet finansieras sedan av den allmänna kommunalskatten, som kommunmedlemmarna betalar in, samt av kommunala avgifter och statsbidrag²³.

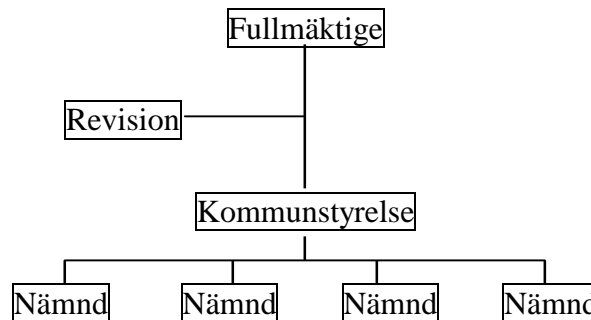
²⁰ Hanaeus, Jan. *Hur fungerar din kommun?* (1992)

²¹ Gustafsson, Agne. *Kommunal självstyrelse* (1999)

²² Häggroth, Sören m.fl. *Kommunalkunskap* (2002)

²³ Lunds kommun. *Vad gör kommunfullmäktige?* (2005)

Nedan visas i stora drag hur den politiska organisationen är uppbyggd i en kommun:



Figur 1: Den politiska organisationen i kommuner

3.1.1 Fullmäktige

Det är kommunmedlemmarna som i allmänna val vart fjärde år väljer fullmäktige utifrån deras olika politiska uppfattningar och förväntningar. Fullmäktige kan ses som Sveriges Riksdag eller som bolagsstämman i ett bolag och mandatet i fullmäktige fördelas proportionerligt efter valresultatet. Alla partier finns dock representerade även om det är ett parti som har majoritet. Det är sedan fullmäktige som har den beslutande makten i kommunen och bestämmer om kommunens visioner, mål och riktlinjer. Det är också fullmäktige som fastställer den kommunala budgeten, skattesatsen och fattar de övergripande principiella besluten.²⁴

Vidare är det fullmäktige som ska bemanna den kommunala organisationen genom att välja ut ledamöter i kommunstyrelsen och i nämnderna, vilka sedan har till uppgift att driva den kommunala verksamheten. Fullmäktige väljer också de förtroendevalda revisorerna, vars uppgift är att granska kommunstyrelsens och nämndernas verksamhetsdrift, samt tilldelar dessa det anslag som ska användas till deras granskning.²⁵

3.1.2 Styrelse och nämnder

Det är kommunstyrelsen och nämnderna som är organisationens förvaltande organ. I sin förvaltning ska de ta hänsyn till fullmäktiges mål och beslut samt lagar och bestämmelser. De har också till uppgift att se till att den interna

²⁴ SK. *Fullmäktige & revision* (2004)

²⁵ SK. *Fullmäktige & revision* (2004)

kontrollen är tillräcklig och att kommunens verksamhet i övrigt drivs på ett tillfredsställande sätt.²⁶

Kommunstyrelsen kan ses som Sveriges Regering eller som en styrelse i ett bolag, dvs. det är kommunstyrelsen som har den verkställande makten. Styrelsen har en särskild uppgift, vilken är att leda och samordna förvaltningen av kommunens alla angelägenheter samt ha uppsikt över kommunens alla nämnder och de kommunala bolagen. Denna uppsiktsplikt innebär att styrelsen aktivt måste kontrollera att nämnderna bedriver sin verksamhet dels utifrån fullmäktiges mål, beslut och riktlinjer och dels utifrån de lagar och förordningar som finns. Dessutom måste styrelsen aktivt kontrollera att den ekonomiska förvaltningen i nämnderna är effektiv och säker.²⁷

I kommunstyrelsen och i nämnderna sitter förtroendevalda ledamöter som således har politiska uppdrag. Dessa är indirekt valda av kommunmedlemmarna eftersom det är kommunmedlemmarna som har valt ledamöterna till fullmäktige, och fullmäktige har sedan fått det politiska förtroendet att välja ut de ledamöter som sedan ska sköta den kommunala verksamheten. Under varje nämnd finns sedan en förvaltning där de anställda är tjänstemän och där det är en förvaltningschef som har ansvaret.

3.1.3 Revision

Eftersom det är kommunstyrelsen och nämnderna som sköter verksamheten i kommunen så har fullmäktige ett behov av att kunna kontrollera så att verksamheten inriktas och bedrivs på ett ändamålsenligt sätt. För att kunna uppnå denna kontroll utser fullmäktige förtroendevalda revisorer.²⁸ Dessa utgör således en viktig funktion i den kommunala självstyrelsen eftersom de blir fullmäktiges och ytterst medborgarnas instrument för den demokratiska kontrollen²⁹.

Revisionsorganet i kommunen är inte en nämnd utan istället är varje förtroendevald revisor en egen myndighet. Detta innebär att varje revisor är ett eget organ med rätt att agera och tycka självständigt. De förtroendevalda revisorerna behöver därmed inte vara överens i sin revisionsberättelse utan varje revisor kan ha sina åsikter och rikta sina anmärkningar.³⁰

²⁶ SK. *Fullmäktige & revision* (2004)

²⁷ SK. *Fullmäktige & revision* (2004)

²⁸ SOU 1998:71. *Den kommunala revisionen – ett demokratiskt kontrollinstrument* (1998)

²⁹ SKL. *God revisionsred i kommunal verksamhet 2002*. (2002)

³⁰ SK. *Fullmäktige & revision* (2004)

Granskningen utför de förtroendevalda revisorerna helt självständigt från fullmäktige och de väljer själv vilken inriktning granskningen ska ha. Att granskningen är självständig från fullmäktige är viktigt för de förtroendevalda revisorernas oberoende ställning och för att granskningen ska kunna vara trovärdig.³¹ Den kommunala revisionen är sedan ett medel för att med oberoende, saklighet och integritet främja och granska den kommunala verksamheten i kommunstyrelsen och i nämnderna. Dessutom är revisionen ett instrument för att förbättra och utveckla den kommunala verksamheten eftersom den ska förmedla väsentlig och nödvändig kritik.³² De förtroendevalda revisorernas yttersta uppdrag med revisionen är dock att pröva frågan om ansvarstagandet för att därefter uttala sig om detta till fullmäktige. Genom detta åtagande skänker revisorerna legitimitet och förtroende åt den kommunala verksamheten³³. Det är nämligen en viktig del i medborgarnas demokratiska kontroll att dessa får rätt att kräva ett ansvar av de personer som styr den kommunala verksamheten. Det är sedan upp till fullmäktige att besluta om ansvarsfrihet ska beviljas eller inte eftersom det är fullmäktige som är medborgarnas företrädare och som således ska bevaka deras intresse.³⁴

3.2 Reglering av den kommunala revisionen

Den huvudsakliga lagstiftningen för den kommunala revisionen finns i KL 9 kap. Dessutom måste de förtroendevalda revisorerna också, i egenskap av en myndighet, ta hänsyn till bl.a. TF, SekretessL och FörvaltningsL.³⁵

3.2.1 Förtroendevald revisor

Lagtexten ställer inte några särskilda krav på att de förtroendevalda revisorerna ska besitta någon viss form av kompetens. Revisorsuppdraget är således i grunden ett politiskt uppdrag och samma valbarhetsregler i KL 4 kap. 5 § som gäller för förtroendevalda ledamöter i nämnderna gäller också för de förtroendevalda revisorerna. En person som fyllt 18 år och är folkbokförd i kommunen och som uppfyller övriga medborgarkrav i kapitlets 2 § är således valbar som revisor, med vissa undantag som anges i 4 kap. 6 §. I stället är de förtroendevalda revisorerna valda eftersom de har kunskaper om de lokala demokratiska processerna och om den aktuella kommunens olika förutsättningar, kunskaper som de förtroendevalda revisorerna har nytta av då de ska tolka och förstå olika uppdrag, mål, föreskrifter,

³¹ SK. *Fullmäktige & revision* (2004)

³² SKL. *God revisionsledning i kommunal verksamhet 2002*. (2002)

³³ SOU 2004:107. *Att granska och pröva ansvar i kommuner och landsting* (2004)

³⁴ SK. *Fullmäktige & revision* (2004)

³⁵ SKL. *God revisionsledning i kommunal verksamhet 2002*. (2002)

förutsättningar och skeenden.³⁶ Valet av en förtroendevald revisor hänger således samman med att en demokratiskt förankrad revision har ett särskilt värde som dels är väl förenligt med det kommunala självstyret och dels med de förtroendevalda revisorernas kännedom om och engagemang för den kommunala verksamheten, och dessa faktorer väger tyngre än ett lagstadgat kompetenskrav.³⁷ De förtroendevalda revisorernas kompetens ska sedan ligga till grund för att pröva om den politik och de uppdrag som fullmäktige demokratiskt beslutat om också har genomförts. Sedan är det de sakkunniga biträdena som ska förse de förtroendevalda revisorerna med den yrkesmässiga verksamhets- och revisionskompetensen.³⁸

Huvudregeln enligt den nya jävsregeln, som infördes år 2000 för de förtroendevalda revisorerna i KL 9 kap. 4 §, är att om en förtroendevald revisor också har ett uppdrag i en nämnd inom den egna kommunen kan inte vederbörande vara revisor i denna nämnd. Den förtroendevalda revisorn ska då undantas från granskning av just denna nämnd men få mandat att granska andra delar av kommunens verksamhet. Jävsregeln hindrar däremot inte att en ledamot i fullmäktige kan väljas till uppdraget som förtroendevald revisor. Anledningen är att ett sådant lagstadgat krav skulle kunna orsaka problem med att rekrytera revisorer med tillräcklig politisk erfarenhet och god kännedom om den kommunala verksamheten, särskilt för de mindre kommunerna. Således blir det fullmäktiges yttersta ansvar att självständigt bedöma vilka kandidater som har en sådan erfarenhet och integritet att revisionsuppdraget kan förenas med vederbörandes uppdrag i fullmäktige, samtidigt som kraven på en opartisk revision kan uppfyllas.³⁹

3.2.2 Sakkunnigt biträde

I dag är det ett lagstadgat krav enligt KL 9 kap. 8 § att de förtroendevalda revisorerna ska biträdas av sakkunniga. Termen sakkunnig är en gemensam benämning på all den expertis som de förtroendevalda revisorerna anlitar inom olika områden. Som sakkunnig räknas både egen anställd personal från kommunala revisionskontor och andra konsulter som t.ex. auktoriserade eller godkända revisorer, jurister och andra specialister.⁴⁰

Revisorerna får enligt paragrafen själv välja ut sakkunniga biträden samt bestämma i vilken omfattning dessa behövs. I lagtexten finns ett minimikrav som

³⁶ SKL. *God revisionssed i kommunal verksamhet 2002*. (2002)

³⁷ SOU 1998:71. *Den kommunala revisionen – ett demokratiskt kontrollinstrument* (1998)

³⁸ SKL. *God revisionssed i kommunal verksamhet 2002*. (2002)

³⁹ SOU 2004:107. *Att granska och pröva ansvar i kommuner och landsting* (2004)

⁴⁰ SOU 1998:71. *Den kommunala revisionen – ett demokratiskt kontrollinstrument* (1998)

säger att de sakkunniga biträdena måste ha den insikt och erfarenhet av kommunal verksamhet som behövs för att dessa ska kunna fullgöra uppdraget. Förutom minimikravet ställer inte lagtexten något direkt krav på att sakkunniga biträden måste ha någon särskild kompetens i form av t.ex. utbildning. Det ingår däremot i begreppet sakkunnig att vederbörande pga. erfarenhet eller utbildning måste ha särskilda kunskaper i redovisning och granskning⁴¹.

3.3 Rekommendationer för sakkunniga biträden

SKYREV är en förening för sakkunniga biträden inom den kommunala revisionen. Föreningen bildades år 2000 då regeln om att de förtroendevalda revisorerna ska biträdas av sakkunniga infördes i KL. SKYREV organiserar sakkunniga biträden både inom externa revisionsbyråer och inom kommuners, landstings och regioners revisionskontor. En huvudsaklig uppgift för föreningen är att bidra till en fortsatt utveckling av sakkunniga biträdens insatser inom den kommunala revisionen⁴².

SKYREVs mål är att:⁴³

- Garantera att den kommunala yrkesrevisionen håller en hög kvalitet.
- Utveckla en stark och oberoende professionell kommunal revision.
- Medverka i utvecklingen av god revisorssed och god revisionsned.
- Bevaka och ta tillvara de kommunala yrkesrevisorernas intresse.

För att SKYREV ska kunna nå upp till sitt mål med en kommunal revision av hög kvalitet har de inrättat en certifiering för yrkesrevisorerna. Certifieringen visar att det sakkunniga biträdet besitter den kunskap och erfarenhet som uppdraget kräver samt att personen i övrigt kan bedömas vara lämplig att biträda de förtroendevalda revisorerna⁴⁴. För att kunna medverka till utvecklingen av god revisorssed och god revisionsned tillgodoser föreningen bl.a. medlemmarnas behov av t.ex. vidareutbildning och erfarenhetsutbyte.

Föreningen har idag över 300 medlemmar, varav drygt 170 av dessa är certifierade sakkunniga biträden. För att kunna hantera de sakkunniga biträdenas ansökningar om certifiering har föreningen inrättat en oberoende certifieringsnämnd samt ett regelverk för certifiering. Grundkraven för en certifiering är en magisterexamen i ekonomi och/eller i offentlig förvaltning. Den

⁴¹ Lindquist, Ulf m.fl. *1991 års kommunallag* (2004)

⁴² SKYREV. *SKYREV vid upphandling av sakkunnigt biträde till revisionstjänster* (2005)

⁴³ SKYREV. *En garant för kommunal yrkesrevision av högsta kvalitet!* (2005)

⁴⁴ SKYREV. *Regler för certifiering* (2003)

sökande måste också ha minst fem års kvalificerad yrkeserfarenhet av revision varav minst två år inom kommunal revision. Enligt SKYREV är certifieringsprocessen ett kvalitetssäkrande instrument som bör utgöra ett kvalitetskrav då upphandling görs av de sakkunniga biträdenas revisionstjänster. Dessutom anser föreningen att certifieringsinstrumentet är så pass väsentligt för kvalitetssäkringen och kvalitetsutvecklingen att certifieringen bör ges en formell rättslig ställning.

Förutom Certifieringsnämnden har föreningen också inrättat Kommittén för god kommunal revisors- och revisionsred, vars uppgift är att bl.a. följa, dokumentera, utveckla, uttala sig i frågor om god kommunal revisors- och revisionsred. Kommittén har utarbetat ett yrkesetiskt regelverk som ska vara en normsamling för föreningens medlemmar och en ledstjärna i dess yrkesutövning om vad som är god revisorsred⁴⁵. Regelverket som antogs vid SKYREVs föreningsstämma i augusti år 2003 beskriver det förhållningssätt, dvs. god revisorsred, som det sakkunniga biträdet ska ta hänsyn till i sin yrkesutövning inom kommunal revision. Sedan är det i första hand upp till varje sakkunnigt biträde att pröva sin efterlevnad av regelverket. Se bilaga 2 för en presentation av *Det yrkesetiska regelverket*.

I juni år 2004 utarbetade Kommittén för god kommunal revisors- och revisionsred också skriften *Revisionsprocessen och de etiska reglerna*.⁴⁶ Syftet med skriften är att beskriva hur *Det yrkesetiska regelverket* från år 2003 och således god revisorsred ska ligga till grund för sakkunniga biträdens revisionsprocess. Se bilaga 3 för en presentation av *Revisionsprocessen och de etiska reglerna*.

Även om det är de förtroendevalda revisorerna som bestämmer vad som ska granskas så är det de sakkunniga biträdena som i allmänhet utför det praktiska granskningsarbetet. De förtroendevalda revisorerna kan således själva bestämma i vilken utsträckning och med vilken inriktning som de vill vara aktiva i granskningsarbetet eller om de vill utföra en egen granskningsaktivitet. I stället är de förtroendevalda revisorerna främst aktiva i dialogen med den politiska nivån, dvs. med ledamöter i kommunstyrelsen och nämnderna. Deras del av granskningsarbetet består alltså främst av uppsökande och återkopplande besök samt andra aktiviteter med inriktning på information och kommunikation. De ska också hålla en löpande dialog med de sakkunniga biträdena samt hålla sig informerade om de sakkunniga biträdenas iakttagelser, bedömningar och förslag.⁴⁷ Efter att de sakkunniga biträdena har genomfört sina granskningar ska, enligt skriften *Revisionsprocessen och de etiska reglerna*, en utvärdering och en

⁴⁵ SKYREV. *Kommentarer till etiska regler* (2003)

⁴⁶ SKYREV. *Revisionsprocessen och de etiska reglerna* (2004)

⁴⁷ SKL. *God revisionsred i kommunal verksamhet 2002* (2002)

uppföljning göras. Detta ska ske i två olika nivåer, dels av själva utförandet av arbetet och dels av resultatet. Syftet med utvärderingen och uppföljningen är att de sakkunniga biträdena ska kunna dra lärdom av sina gjorda erfarenheter.

3.4 Organisation för kommunala revisionskontor

STAREV är en organisation vars medlemmar är de kommuner och landsting som har egna revisionskontor. I organisationen ingår således de åtta kommunerna Malmö, Helsingborg, Borås, Göteborg, Norrköping, Stockholm, Gävle och Skellefteå samt tolv landsting. På ett kommunalt revisionskontor får de sakkunniga biträdena en stor kunskap om kommunens uppbyggnad och dess ekonomi, vilket bidrar till en helhetssyn på kommunens verksamhet samt till kontinuitet i revisionsarbetet. STAREV menar därför att ett kommunalt revisionskontor är en förutsättning för att kunna genomföra en granskning i stora kommuner, eftersom deras verksamheter är så pass komplexa.

STAREVs huvudsakliga uppgifter är att vara ett informationsforum vad gäller revision i kommuner och landsting, verka för kvalitetsutveckling och dokumentation av god revisions sed och tillhandahålla utbildning och möjlighet till erfarenhetsutbyte för de förtroendevalda revisorerna och de sakkunniga biträdena. Således fyller STAREV en viktig funktion vad gäller utvecklingen av den framtida kommunala revisionen.

4. Teori

I detta kapitel presenteras relevant teori. Teorier om varför revision behövs samt teorier om vad som krävs för att revisionen ska kunna vara trovärdig behandlas. Vissa områden är främst till för att orientera läsaren om varför kommunal revision, utifrån en teoretisk synvinkel, behövs. Andra områden kommer mer aktivt att användas som en teoretisk referensram i analysen.

4.1 Varför behövs revision?

Revisionsverksamhet är något som utövas i stort sett överallt, oavsett om det rör sig om aktiebolag, ekonomiska föreningar, Riksdagen eller kommuner. Även om olika verksamheter i den privata sektorn skiljer sig avsevärt från den offentliga sektorns är behovet av revision tämligen likartat⁴⁸. Ordet revision är hämtat från latinets *revidere*, vilket betyder att se tillbaka⁴⁹. Tidigare sågs revision således som en efterhandskontroll av verksamheten och av de beslut och åtgärder som vidtagits i denna. Idag är begreppet revision oerhört omfattande och det är svårt att på ett tydligt sätt avgränsa detta eftersom det förändras och får en delvis ny betydelse i takt med utvecklingen. I grunden är revisionen dock ett sätt att tillgodose det behov av information som finns för att få en försäkran om att motparten utför sin prestation i enlighet med det som blivit överenskommet. Denna relation mellan vanligtvis två aktörer förklaras oftast som en relation mellan en huvudman och en uppdragstagare.⁵⁰ Med andra termer kan dessa båda kallas principal och agent, och dess förhållande åskådliggörs vanligtvis med hjälp av agentteorin.

4.1.1 Agentteorin

Agentteorin har sitt ursprung i 1970-talet, vilket beror på att intresset för redovisningens politiska natur vid denna tidpunkt var mycket stort. Agentteorins huvudsakliga och mest betydelsefulla antaganden härstammar från traditionell ekonomisk teori, vilket innebär att individer är rationella, nyttomaximerande och

⁴⁸ Lundin, Olle. *Kommunal revision* (1999)

⁴⁹ Moberg, Krister. *Bolagsrevisorn* (2003)

⁵⁰ Lundin, Olle. *Kommunal revision* (1999)

handlar utifrån sitt eget intresse. Relationen mellan redovisningsområdets olika aktörer, dvs. principalen som anlitar agenten i syfte att denne ska utföra en tjänst åt den förre, är det som agentteorin särskilt koncentrerar sig på.⁵¹ I och med denna relation delegerar principalen även beslutsfattandet till agenten⁵². Relationen är oftast fylld av konflikter, eftersom agenten är tänkt att vid sitt beslutsfattande agera med utgångspunkt i de intressen som principalen har och inte agera i syfte att skapa egen vinning. I verkligheten agerar dock inte agenterna på detta sätt, utan det finns en påfallande stor risk att agenten ser till sina egna intressen i första hand istället för till principalens. För att förhindra denna problematik upprättas särskilda kontrakt där olika typer av belöningar lämnas till agenten, som stämmer överens med hans intressen, om han uppfyller de krav som finns angivna, dvs. att agera i principalens intresse och öka nyttan för denna.⁵³

Anledningen till att principalen upprättar kontrakt med agenten är således för att säkerställa ett agerande i enlighet med principalens önskemål, då denna inte har någon möjlighet att på egen hand ständigt bevaka sina intressen.⁵⁴

Möjligheten att veta om agenten är ansvarstagande eller inte beror på vilken information principalen kan få tillgång till. Har principalen fullständig information har han vetskap om huruvida de krav som ställs i kontraktet blir uppfyllda eller inte. Denna information kan erhållas t.ex. genom direkt observation, men denna innebär att principalen tvingas lägga ner så mycket arbete att organisationen likväl kunde skötas av principalen istället för av agenten. Om principalen istället endast har ofullständig information finns det en risk att denne inte upptäcker om agenten inte utför sitt arbete med önskat resultat och risken för utnyttjande finns därmed.⁵⁵

Agentteorin används ofta för att förklara relationen mellan aktieägare i ett bolag och dess styrelse. Lundin menar att en konflikt mellan dessa parter uppstår i ett bolagssammanhang eftersom aktieägarna, dvs. principalen, tillskjuter kapitalet men har sedan inte den direkta kontrollen över verksamheten. Det uppstår då en separation mellan ägande och kontroll eftersom det är bolagsstyrelsen, dvs. agenten, som har den direkta kontrollen. Vidare menar Lundin att en liknande konflikt uppstår inom den offentliga sektorn. Konflikten uppstår då inte i form av ägande utan i form av finansiering av verksamheten. Eftersom kontrollen av en kommuns verksamhet är separerad från dess finansiering uppstår ett behov av att verksamheten revideras. Behovet uppstår eftersom finansiären, dvs. staten och

⁵¹ Artsberg, Kristina. *Redovisningsteori –policy och –praxis* (2003)

⁵² Anthony, Robert N. m.fl. *Management control systems* (2003)

⁵³ Hatch, Mary Jo. *Organisationsteori* (2002)

⁵⁴ Hatch, Mary Jo. *Organisationsteori* (2002)

⁵⁵ Hatch, Mary Jo. *Organisationsteori* (2002)

fullmäktige, har ett politiskt ansvar inför väljarna att informera sig om uppdragstagarens, dvs. kommunstyrelsen och nämndernas, bedrivna verksamhet.⁵⁶

Ytterligare dimensioner för den offentliga sektorn tillkommer sedan i form av rättsstatlighet och demokrati. Det rättsstatliga idealet utgår från att den offentliga verksamheten präglas av legalitet och ansvarsutkrävande. Det demokratiska idealet utgår istället från att fullmäktige, som är direktvald av kommunmedlemmarna, får igenom sin vilja i så stor utsträckning som möjligt, dvs. att kommunstyrelsen och nämnderna implementerar fullmäktiges beslut.⁵⁷

4.1.2 Principal och agent i kommuner

Revisionens syfte knyts således samman med de grupper som är intresserade av att en revision genomförs. Följande grupper kan vara intressenter i den kommunala sektorn:⁵⁸

- Fullmäktige
- Staten
- Kommunmedlemmar
- Anställda
- Kreditgivare
- Leverantörer, kunder

Fullmäktige, som har den beslutande makten i kommunen, har givetvis ett intresse av att förvaltningen i kommunen sköts utifrån deras demokratiska beslut. En annan intressent är staten som genom sina statliga bidrag till den kommunala verksamheten är finansiär, och som således har ett finansiärintresse. Andra intressenter är kommunmedlemmarna som även de, i egenskap av finansiärer, har ett intresse av att den kommunala verksamheten är välfungerande. Till sist finns även anställda, kreditgivare, leverantörer och kunder som intressenter. Dessa intressentgrupper får inte ett lika stort intresse inom den kommunala sektorn som inom den privata eftersom det inte finns ett lika stort konkurshot inom den kommunala sektorn som det finns inom den privata.⁵⁹

Olika finansieringskonflikter kan således uppstå inom den kommunala sektorn vilket resulterar i att också olika principal- och agentförhållanden uppstår. Till att börja med är det fullmäktige som är principal och kommunstyrelsen och

⁵⁶ Lundin, Olle. *Kommunal revision* (1999)

⁵⁷ Lundin, Olle. *Kommunal revision* (1999)

⁵⁸ Lundin, Olle. *Kommunal revision* (1999)

⁵⁹ Lundin, Olle. *Kommunal revision* (1999)

nämnderna som är agenter. Därutöver finns ett liknande förhållande mellan dels stat och fullmäktige och dels kommunmedlemmarna och fullmäktige. Stat och kommunmedlemmarna blir då principaler medan det i detta fall blir fullmäktige som blir agent.

I KL finns det inte några lagstadgade regler för att skydda de olika intressentgrupperna. Den enda särskilda intressentgrupp som nämns är kommunfullmäktige och eftersom inga andra intressentgrupper är erkända av rättsordningen, inte ens kommunmedlemmarna, får kommunrevisionen i stället en karaktär av en internrevision.⁶⁰

4.2 En trovärdig revision

Ur ett demokratiskt perspektiv är det nödvändigt att den kommunala verksamheten är tillförlitlig. En demokrati kräver nämligen att det finns ett engagemang från medborgarnas sida. Om inte medborgarna har ett förtroende för den kommunala verksamheten kan ett sådant engagemang utebli, vilket i sin tur kan medföra att hela det demokratiska systemet hotas. För att den kommunala verksamheten ska kunna vara tillförlitlig krävs det således att revisionen av denna är trovärdig. För att revisionen ska kunna vara trovärdig krävs det att den som granskar har kompetens och är oberoende.⁶¹

4.2.1 Kompetens

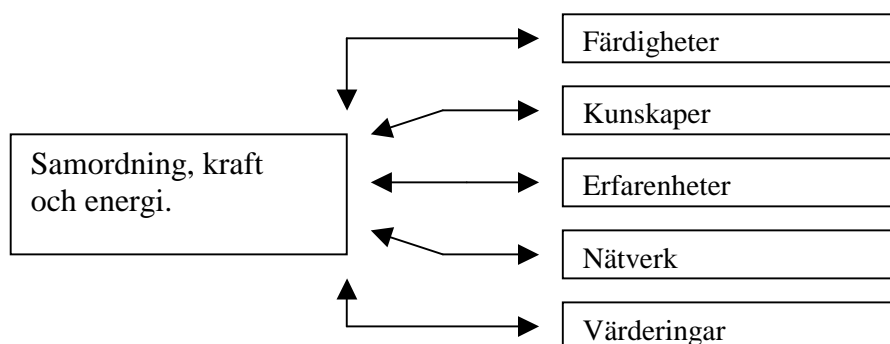
Begreppet kompetens, enligt en allmän definition, är en individs tänkbara handlingsförmåga i förhållande till en viss uppgift eller situation. Kompetens är således en individs förmåga att på ett framgångsrikt sätt utföra en specifik arbetsuppgift och dessutom ha förmågan att identifiera, utnyttja och eventuellt utvidga tolknings-, handlings- och värderingsutrymmet som denna arbetsuppgift kan innebära.⁶² Begreppet kompetens är ett betydligt vidare begrepp än bara kunskap och den s.k. kompetenshanden beskriver detta på ett bra sätt.

⁶⁰ Lundin, Olle. *Kommunal revision* (1999)

⁶¹ Lundin, Olle. *Kommunal revision* (1999)

⁶² Ellström, Per-Erik. *Kompetens, utbildning och lärande i arbetslivet* (1992)

Kompetenshanden har följande utseende:



Figur 2: Kompetenshanden

Källa: Keen, Kerstin. *Kompetens – vad är det?* (2003)

Kompetens är således ett sammansatt begrepp och består av olika delar. Varje människa är unik och ingen hand är den andre lik, men alla ovanstående faktorer får betydelse för utvecklingen av personens kompetens. Det första fingret i kompetenshanden är tummen, vilken står för en persons färdighet, dvs. en persons förmåga att kunna göra någonting, t.ex. förmågan att kunna kommunicera i tal och skrift eller förmågan att hantera ny teknisk utrustning. Både barn och vuxna måste öva upp sin fysiska färdighet. För detta krävs ständig träning vilket ofta tar mycket tid i anspråk men genom övning blir de flesta bättre och bättre på att göra olika saker och tiden för färdighetsträningen får inte underskattas.⁶³

Att ha färdighet är dock inte alltid tillräckligt utan oftast krävs också kunskap, vilket pekfingret visar. Olika uppgifter kräver olika kunskaper men ofta är det en kombination av färdigheter och kunskaper som ger personen en förmåga att klara sig. Som exempel kan bilkörning nämnas. Här krävs det både färdighet i form av att kunna hantera en bil men också kunskap om vägmärken och övriga trafikregler.⁶⁴ Färdigheter och kunskaper kan tillsammans utvecklas genom praktiskt arbete och genom studier, det blir därför viktigt för ett företags kompetensutveckling att detta fortlöpande utbildar sina medarbetare⁶⁵.

Långfingret är en persons erfarenhet. Det är genom att lära sig av sina framgångar och motgångar som personen får värdefulla erfarenheter som den kan utnyttja i framtiden, dvs. learning by doing. Men för att kunna lära sig av sina erfarenheter krävs också en möjlighet till reflektioner. Personen måste således få tid att tänka igenom vad den har varit med om och vad den har lärt sig.⁶⁶ Därför är det viktigt att det skapas arbetsuppgifter på en arbetsplats som ger möjlighet till återkoppling

⁶³ Keen, Kerstin. *Kompetens – vad är det?* (2003)

⁶⁴ Keen, Kerstin. *Kompetens- vad är det?* (2003)

⁶⁵ Hansson, Jörgen. *Skapande personalarbete* (1997)

⁶⁶ Keen, Kerstin. *Kompetens – vad är det?* (2003)

och utrymme för eftertanke eftersom då ingen återkoppling sker kan inte något lärande skapas⁶⁷. Tillsammans ger de tre översta fingrarna, vilka står för färdigheter, kunskaper och erfarenheter, själva sakkunskapen, dvs. kunskaper om saken i sig⁶⁸.

För att kunna handla krävs det ibland också kontakter och inflytande, vilket ringfingret visar, och i vårt informationssamhälle får en persons nätverk en allt större betydelse. Dessutom kan en person genom sitt nätverk också nå ytterligare kompetens genom att byta erfarenheter inom detta. Nätverk skapas dagligen på arbetsplatsen genom att personen medverkar i olika projekt eller konferenser men också genom medlemskap i föreningar eller genom politiskt eller fackligt arbete.

Det sista fingret i kompetenshanden är lillfingret som står för en persons värderingar. Alla människor har sina grundläggande värderingar och dessa kan innefatta allt från att vara ärlig och att ta ansvar till att vara mer kulturellt bundna som t.ex. en persons syn på kvinnor och män.⁶⁹ Värderingar påverkas också av den kultur som finns inom en viss organisation och det kan vara viktigt att de som ingår i denna organisation delar samma värderingar eftersom detta kan bli ett viktigt hjälpmedel för att lyckas hålla ihop organisationen. Om inte en person delar de värderingar som är tänkt att finnas inom organisationen för att denna ska kunna fungera framgångsrikt och effektivt blir det svårt att kunna nå önskade resultat i denna persons arbete.⁷⁰

För att en person ska kunna prestera krävs utöver de fem fingrarna även fysisk och psykisk kraft i en handflata där de fem fingrarna samordnas. Den psykiska kraften är viktig eftersom det krävs energi för att kunna genomföra en uppgift och det krävs kraft och ork för att klara stress och motstridiga krav. Detta är dock inte tillräckligt utan därutöver måste handen passa i handsken, dvs. det måste finnas en överensstämmelse mellan situationens krav och personens förmåga.⁷¹

För att sedan mäta en persons kompetens i dennes arbete finns det flera olika ansatser att välja mellan. De kompetensansatser som dominerar idag är dem vars huvudinriktningar är person-, arbets- och multimetodorienterade. Alla kompetensansatser har dock en gemensam syn vad gäller att individers kompetens varierar. De vanligaste ansatserna är dock de som bygger på den personmetodorienterade inriktningen. Dessa ansatser utgår från de egenskaper som en person besitter och relaterar dessa till de prestationer som denna har utfört i sitt arbete. De ansatser som har den arbetsorienterade inriktningen resulterar i en

⁶⁷ Hansson, Jörgen. *Skapande personalarbete* (1997)

⁶⁸ Keen, Kerstin. *Kompetens – vad är det?* (2003)

⁶⁹ Keen, Kerstin *Kompetens – vad är det?* (2003)

⁷⁰ Hansson, Jörgen. *Skapande personalarbete* (1997)

⁷¹ Keen, Kerstin. *Kompetens – vad är det?* (2003)

mer allmän beskrivning av en persons kompetens. Dessa utgår nämligen från det arbete som en person har utfört och försöker sedan att utifrån de identifierade arbetsaktiviteterna härleda de egenskaper som är centrala för personens arbetsresultat. De ansatser som har den multimetodorienterade inriktningen är istället en kombination av de övriga två. På detta sätt undviker denna inriktning den eventuella kritik som de övriga två inriktningarna kan resultera i.⁷²

4.2.2 Oberoende

En oberoende revisor kan genomföra en revision och fatta beslut om denna mot bakgrund av de fakta som föreligger utan påverkan av andra personers eller grupperns önskemål. För att en revisor ska kunna vara oberoende krävs det att denna är opartisk och självständig. Då en person är opartisk är denna neutral och ojävig och då personen är självständig är denna fri och obunden. Opartiskheten och självständigheten kan enligt Moberg åskådliggöras på följande sätt:⁷³

- Revisorns faktiska opartiskhet och självständighet innebär att revisorn måste kunna avge en objektiv revisionsberättelse, dvs. revisorn ska ha tagit hänsyn till de omständigheter som är av väsentlig betydelse för revisionsuppdraget men inte till några andra omständigheter.
- Revisorns synbara opartiskhet och självständighet är frånvaron av sådana omständigheter som föranleder omvärlden att ifrågasätta revisorns förmåga till objektivitet.

För att kunna garantera revisionens kvalitet är revisorns opartiskhet och självständighet, vid sidan av yrkeskompetensen, viktiga medel i revisorns arbete. Därutöver krävs att revisorn iakttar största möjliga objektivitet, dvs. revisorn ska endast ta hänsyn till sådana omständigheter som har betydelse för att revisionen ska kunna utföras opartiskt och självständigt.⁷⁴

Begreppet oberoende kan dock enligt Cassel tolkas ur flera olika synvinklar. En synvinkel är att en aktör alltid befinner sig i en självklar beroendeställning eftersom hans ekonomiska intresse direkt påverkar hans agerande. Som exempel tar Cassel en bilförsäljare. Den information som denna lämnar om bilens kondition kommer att påverka priset och bilförsäljaren väljer således att lämna den information som bäst gynnar försäljningspriset. Reglerna angående en revisors oberoende syftar därför till att varken juridiska, ekonomiska eller sociala

⁷² Sandberg, Jörgen m.fl. *Ledning och förståelse* (1998)

⁷³ Moberg, Krister. *Bolagsrevisorn* (2003)

⁷⁴ Moberg, Krister. *Bolagsrevisorn* (2003)

förhållanden ska kunna leda till att revisorn ska ha något ekonomiskt intresse av att låta sina uttalanden få ett visst innehåll.⁷⁵

En annan synvinkel menar Cassel kan vara den psykologiska företeelsens selektiva uppfattningsförmåga. Eftersom människor är benägna att tolka det vi observerar i ljuset av vad vi önskar riskerar våra iakttagelser att inte alltid vara helt objektiva, dvs. iakttagelserna är inte helt neutrala eller sakliga. Inom sådana områden som en observatör är helt likgiltig inför blir därför möjligheterna för en oberoende iakttagelse större, dvs. en mer neutral och självständig iakttagelse. Idealförhållandet är således om revisorn varken blir nöjd eller besviken när denna t.ex. avläser ett ekonomiskt resultat.⁷⁶

Vidare menar Cassel att civilkurage, dvs. en persons förmåga att stå emot otillbörliga påtryckningar, är en tredje synvinkel som begreppet oberoende kan tolkas utifrån och som dessutom kan vara den svåraste synvinkeln. Även om det finns många uttryck, t.ex. välgörenhet, för människors vilja och förmåga att bortse från sina egna intressen så är deras benägenhet att leva ett bekvämt och konfliktfritt liv mycket starkt. I många fall är det också lättare att ta en konflikt med någon inom familjen än med någon som personen umgås med i tjänsten. Cassel menar därför att det är en allvarlig svaghet inom reglerna för revisorns oberoende att dessa är så koncentrerade på juridik och ekonomi och inte på andra infallsvinklar som t.ex. civilkurage.⁷⁷

En teoretiskt idealisk revisor är således en revisor som har såväl ekonomiska, juridiska och psykologiska förutsättningar för att kunna vara helt oberoende och därmed också kunna agera därefter. Denna revisor måste således vara välbärgad, helt juridiskt obunden, dvs. inte vara part på den marknad där den som revisorn granskar agerar, och psykologiskt sett ha ett civilkurage som överträffar alla andras. I praktiken finns inte denna idealiska revisor och Cassel menar att det vore beklämmande att möta en person som skulle ha uppfyllt de teoretiska kraven för en idealisk revisor, eftersom denna antagligen hade varit totalt okänslig för sina medmänniskors reaktioner. I stället blir revisorns oberoende en fråga om grad av oberoende när teorier om revisorsrollen ska tillämpas i praktiken. De teoretiska synvinklar som finns bör dock användas som uppställda mål för att uppnå oberoende och det bör ställas krav på att revisorn undviker åtgärder som minskar oberoendet och istället vidtar åtgärder som ökar detta. Utöver detta krävs ett tillräckligt civilkurage för att stå emot alla otillbörliga påtryckningar från personer som blir granskade och som inte visar någon respekt för revisorsrollen.⁷⁸

⁷⁵ Cassel, Filip. *Den reviderade revisorsrollen* (1996)

⁷⁶ Cassel, Filip. *Den reviderade revisorsrollen* (1996)

⁷⁷ Cassel, Filip. *Den reviderade revisorsrollen* (1996)

⁷⁸ Cassel, Filip. *Den reviderade revisorsrollen* (1996)

5. Empiri

I detta kapitel presenteras inledningsvis en sammanställning av väsentlig information från de kommuner som ingår i uppsatsens empirimaterial. Därefter redogörs resultatet av de genomförda intervjuerna.

Nedan visas en sammanställning av de sex kommuner som ingår i detta empirikapitel:

	Lund	Helsingborg	Alingsås	Borås	Linköping	Norrköping
Antal kommunmedlemmar* (tusental)	101	121	36	99	137	124
Antal förtroendevalda revisorer	15	14	9	8	5	7
Revisionsbudget (Mkr)	3,5	4,2	0,77	3,0	2,7	4,0
Revisionsbudget/kommunmedlem (kr)	35	35	21	30	20	32
Sakkunniga biträden	Externt	Eget	Externt	Eget	Externt	Eget

Figur 3: Sammanställning av de undersökta kommunerna.

Källa: * SCB, antal kommunmedlemmar per den 31 december 2004.

5.1 Kommuner som anlitar externa revisionsbyråer

5.1.1 Kompetens hos sakkunniga biträden i Lunds kommun

De förtroendevalda revisorerna i Lunds kommun anlitar en extern revisionsbyrå. Då revisionsbyrån upphandlas är det inte priset i anbudet som är det viktigaste utan det är de sakkunniga biträdenas kompetens, eftersom det är de sakkunniga biträdena som gör den huvudsakliga granskningen. Det är då viktigt att dessa har den kompetens som granskningsuppdragen kräver. De förtroendevalda revisorerna har sedan ansvaret för den granskning som är gjord och det är därför av betydelse att dessa har upphandlat rätt kompetens så att granskningen håller hög kvalitet. I anbudet får anbudsgivaren lämna referenser som visar vad de har gjort tidigare och om de har någon erfarenhet av de tjänster som de förtroendevalda revisorerna vill upphandla. Dessutom ställs det krav på att de sakkunniga biträdena ska vara certifierade. Certifieringen är viktig eftersom den säkerställer en lägsta nivå på de sakkunniga biträdenas kompetens. Det kan däremot aldrig ses som en garanti för

att de sakkunniga biträdena kommer att kunna utföra ett bra granskningsarbete bara för att de är certifierade.

På revisionsbyrån finns det tre certifierade kommunala revisorer/sakkunniga biträden som arbetar med Lunds kommun. Totalt finns det inom revisionsbyrån ca 90 personer som är certifierade kommunala revisorer. Respondent ett är sakkunnigt biträde på revisionsbyrån och har tidigare studerat på Förvaltningslinjen vid Lunds Universitet, en utbildning som har den offentliga sektorn som inriktning. Det sakkunniga biträdet har genom revisionsbyrån arbetet i många av Sveriges kommuner och skaffat sig en värdefull erfarenhet därigenom. Förutom arbetet som sakkunnigt biträde är personen också aktiv inom SKYREV's informationskommitté och har en plats i expertgruppen i Rådet för kommunal redovisning som ger ut redovisningsrekommendationer för den kommunala sektorn. Rekommendationerna motsvarar de rekommendationer som ges ut av BFN och RR för den privata sektorn. Dessutom är det sakkunniga biträdet inom revisionsbyrån också kundbasansvarig för kommuner och har bl.a. ansvar för omvärldsbevakning åt anställda och till kunder.

Revisionsbyrån genomför ca 30 granskningar under ett år i Lunds kommun. För att klara denna arbetsbelastning blir granskningsuppdragen bemannade med ytterligare personal, utöver de tre sakkunniga biträdena som har huvudansvaret, från övriga av revisionsbyråns avdelningar i Skåne. Totalt kan det bli upp till tio personer per år som används beroende på vilken kompetens som krävs för de granskningar som ska genomföras. Huvuddelen av dessa sakkunniga biträden är certifierade. Revisionsbyrån har också uppfört en databank där byråns anställda ska samla alla sina kunskaper och ta del av varandras erfarenheter. Under hösten år 2005 kommer även en rapportbank göras tillgänglig för kunden.

I granskningen av kommuner och landsting är det inte relevant med den för näringslivet erforderliga kompetensen, dvs. att vara godkänd eller auktoriserad revisor, eftersom denna kompetens inte är möjlig att applicera på kommunerna. Det viktiga är istället att det sakkunniga biträdet är certifierad kommunal revisor. Då det gäller granskningen av den sammanställda redovisningen, den s.k. koncernredovisningen, är det dock en auktoriserad revisor som gör denna granskning eftersom det i detta fall krävs en auktoriserad revisors specialkompetens.

SKYREV har ett etablerat samarbete med Förvaltningshögskolan i Göteborg och två tiopoängsutbildningar genomfördes där första gången under våren 2004. SKYREV tillhandahåller ingen vidareutbildning till de redan certifierade sakkunniga biträdena eftersom det inte finns någon finansiering inom föreningen till detta ändamål. Däremot har föreningen som ambition att stödja

kompetensutveckling genom satsningar på erfarenhetsutbyte, utbildning, information och nätverksbyggande. Nödvändig vidareutbildning erhålls istället av arbetsgivaren. Revisionsbyrån som Lunds kommun anlitar erbjuder sina sakkunniga biträden inom den offentliga sektorn 12 dagars utbildning per år och per person. Dessutom skapas ytterligare utbildning då kollegor träffas och genom ett brett kontaktnät. Vidare ger också det nätverk som finns mellan de sakkunniga biträdena i de tre kommunerna Lund, Helsingborg och Landskrona en viss form av utbildning, eftersom det är lärorikt att få reda på hur arbetet går till i andra kommuner.

Enligt det sakkunniga biträdet är fördelen för Lunds kommun då de anlitar en extern revisionsbyrå, då denna handhar 80 % av den kommunala marknaden, att de sakkunniga biträdena får en tillgång till ett stort kontaktnät som sträcker sig över hela landet. Detta breda kontaktnät ger ett mervärde för kunden och större möjlighet att få information om vad som sker i landet. De sakkunniga biträdena har också, genom revisionsbyrån, en möjlighet att arbeta i många delar av landet och skaffa sig värdefull kunskap därigenom. Dessutom ger företagets databank möjlighet för de sakkunniga biträdena att samla sina kunskaper och ta del av varandras erfarenheter. Det sakkunniga biträdet anser däremot att en nackdel då sakkunniga biträden anlitas från externa revisionsbyråer är att de sakkunniga biträdena då har andra uppdrag utöver uppdraget i den speciella kommunen. För att säkerställa samma tillgänglighet som vid ett eget revisionskontor har därför de sakkunniga biträdena på den aktuella revisionsbyrån ett ansvar för att uppdraget Lunds kommun är bemannat utifrån de förtroendevalda revisorernas önskemål i offertfrågan.

Respondent två är ordförande för de förtroendevalda revisorerna, tillika förtroendevald revisor, i Lunds kommun. Denna anser att en fördel med att anlita sakkunniga biträden från en extern revisionsbyrå är att dessa kommer från en stor organisation som besitter den breda specialistkompetens som den kommunala revisionen kräver. Däremot hade ordföranden gärna sett att Lunds kommun hade haft ett kommunalt revisionskontor eftersom många praktiska detaljer som kräver mycket arbete för de förtroendevalda revisorerna då hade försvunnit. Som exempel kan nämnas behovet av de förtroendevalda revisorernas engagemang av förvaltningen av de sakkunniga biträdena, såsom att tillhandahålla lokal för dessa eller att sköta den offentliga upphandlingen. Den upphandling som de förtroendevalda revisorerna gör ska nämligen ske enligt LOU. Lagen kom år 1992 och är en gemensam lagstiftning inom EU. Syftet med lagen är att göra upphandlingen inom den offentliga sektorn öppen för alla inom EU, vilket resulterar i ett omfattande och krävande upphandlingsförfarande.

Nackdelen med ett kommunalt revisionskontor anser ordföranden hade varit att den breda specialkompetensen hade försvunnit. På ett kommunalt revisionskontor finns det bara ett antal personer och dessa kan naturligtvis inte ha all specialkompetens. Således krävs det att även de kommunala revisionskontoren gör upphandlingar. Det hade dock räckt med upphandling i en mindre omfattning eftersom det hade varit möjligt att upphandla enskilda granskningsuppdrag och reglerna inom LOU hade då inte behövt följas, eftersom upphandlingen då skulle uppgå till mindre summor.

5.1.2 Kompetens hos sakkunniga biträden i Alingsås kommun

De förtroendevalda revisorerna i Alingsås kommun anlitar en extern revisionsbyrå. Respondent tre är sakkunnigt biträde på denna revisionsbyrå och är kundansvarig för kommunen, är auktoriserad revisor men inte certifierat sakkunnigt biträde. På revisionsbyrån finns det fyra sakkunniga biträden, vilka är företagets kärntrupp då de arbetar med kommunen, men eftersom den kommunala verksamheten är så pass mångfasetterad så anlitar kärntruppen också, internt inom revisionsbyrån, andra specialister för att utföra vissa speciella förvaltningsgranskningar. Revisionsbyrån har således möjlighet att använda personal från olika delar av landet för att tillgodose det kompetensbehov som krävs för en kommungranskning. Vidareutbildning av de sakkunniga biträdena sker i olika former, bl.a. hålls olika konferenser. Totalt ges utbildning ungefär en vecka per person och år.

Det sakkunniga biträdet anser inte att Alingsås kommun har något annat alternativ än att anlita en extern revisionsbyrå, eftersom kommunen är alldeles för liten för att kunna sysselsätta ett kommunalt revisionskontor. I sådant fall hade arbetet endast räckt till en halvtidstjänst, vilket inte på långa vägar skulle kunna upprätthålla all den kompetens som uppdraget som sakkunnigt biträde kräver. Ett alternativ för kommunen hade då varit om flera kommuner slog sig samman och startade ett gemensamt revisionskontor. Ett annat alternativ hade varit om det skulle ha funnits ett kommunalt intresseorgan som hade haft möjlighet att bli mer specialiserat. Nackdelen med ett sådant intresseorgan hade varit att den konkurrens som idag finns mellan revisionsbyråerna då upphandlingen sker hade försvunnit.

Fördelen för Alingsås kommun att anlita den externa revisionsbyrå är, enligt det sakkunniga biträdet, att revisionsbyrån har möjlighet att få fler externa influenser. De arbetar med flera kommuner, får en större benchmarking och kan således plocka fördelar och styrkor från olika kommuner och föra in i en annan. Revisionsbyrån har också möjlighet att tillföra den expertbredd som behövs för

granskningsuppdraget eftersom det inom byrån finns många personer med olika expertkunskaper.

Respondent fyra är ordförande för de förtroendevalda revisorerna, tillika förtroendevald revisor, i Alingsås kommun. Ordföranden menar att en nackdel med att anlita en extern revisionsbyrå är att de sakkunniga biträdena på byrån är tvungna att hålla sig inom den ekonomiska ramen som angetts i anbudet, vilket i sin tur skulle kunna påverka kvaliteten på granskningen negativt. Detta är dock inget som ordföranden har märkt av i praktiken. En nackdel med att anlita kommunala revisionskontor anser ordföranden skulle kunna vara risken för att de sakkunniga biträdena blir hemmablinda. I vilken utsträckning beror på hur mycket influenser de sakkunniga biträdena tar in utifrån.

5.1.3 Kompetens hos sakkunniga biträden i Linköpings kommun

De förtroendevalda revisorerna i Linköpings kommun anlitar en extern revisionsbyrå. Respondent fem är sakkunnigt biträde på revisionsbyrån och har varit certifierat sakkunnigt biträde i 25 år, samt arbetat med ett flertal kommuner, landsting, kommunala bolag och kyrkan.

Revisionsbyrån har ca 2,5-3 heltidstjänster för sakkunniga biträden som arbetar med Linköpings kommun. Totalt under ett år kan dock mellan fem till åtta sakkunniga biträden från revisionsbyrån delta vid granskningarna beroende på vilken kompetens som krävs för de olika granskningsprojekten. Revisionsbyrån ger de sakkunniga biträdena kontinuerlig vidareutbildning inom kommunal revision, uppskattningsvis ca 20-40 timmar per år. De kurser som erbjuds är interna utbildningar, kurser genom IREV och utbildningar som avser förändringar som rör kommunen, t.ex. i form av ändrad lagstiftning.

Det sakkunniga biträdet i Linköpings kommun anser att fördelen med att anlita revisionsbyrån är att kompetensen inom byrån är betydligt bredare och djupare inom de flesta områden än vad kompetensen hos sakkunniga biträdena på kommunala revisionskontor är. En lösning för de kommuner som vill ha kommunala revisionskontor där sakkunniga biträden skulle besitta tillräcklig kompetens hade varit om flera kommuner hade gått samman och bildat ett gemensamt revisionskontor. En annan lösning för dessa kommuner hade varit om specialgranskningar, vilka kräver bred kompetens, upphandlades från en extern revisionsbyrå.

Respondent sex är ordförande för de förtroendevalda revisorerna, tillika förtroendevald revisor, i Linköpings kommun. Denna anser att en nackdel med att

anlita en extern revisionsbyrå är att den sammanslutning som finns för de kommunala revisionskontoren genom STAREV inte kan utnyttjas. De förtroendevalda revisorerna och de sakkunniga biträdena kan således inte ta del av den utbildning och det erfarenhetsutbyte som finns här. Hur stor denna nackdel är kan dock, enligt ordföranden, vara svårt att uppskatta.

5.1.4 Oberoende hos sakkunniga biträden i Lunds kommun

Enligt det sakkunniga biträdet i Lunds kommun ska sakkunniga biträden ta hänsyn till SKYREVs etiska regler för att stärka sitt oberoende. Då en nämnd tillfrågar de sakkunniga biträdena om dessa skulle kunna utföra en arbetsinsats direkt för denna nämnd uppstår ett jävsproblem eftersom en sådan arbetsinsats skulle ha resulterat i att de sakkunniga biträdena senare skulle ha granskat sin tidigare arbetsinsats. Således görs inga insatser av de sakkunniga biträdena i Lunds kommun på uppdrag av någon annan än revisionsbyråns uppdragsgivare, nämligen de förtroendevalda revisorerna. De sakkunniga biträdena gör inte heller några andra uppdrag utöver uppdraget som sakkunnigt biträde, dvs. inga konsultinsatser genomförs.

5.1.5 Oberoende hos sakkunniga biträden i Alingsås kommun

Det sakkunniga biträdet i Alingsås kommun menar att de sakkunniga biträdena på revisionsbyrån arbetar efter den strikta upphandling som gjorts med Alingsås kommun, dvs. de gör bara sådan granskning som kommunen har upphandlat. I de fall då revisionsbyrån gör en konsultinsats så är denna ändå revisionsinriktad eftersom det är utredningar av räkenskapskaraktär. Det görs således inga organisationsutredningar som längre fram skulle kunna komma i konflikt med byråns granskningsuppdrag och som då skulle kunna påverka de sakkunniga biträdenas oberoende. All revisionsverksamhet ska också nuförtiden, i alla fall inom bolagssidan, bytas ut efter ett visst antal år. Denna tanke finns också inom den offentliga sektorn, eftersom viss rotation görs då de förtroendevalda revisorerna, som påverkar granskningen, kan bytas ut eller placeras om utifrån styrkan i valet.

5.1.6 Oberoende hos sakkunniga biträden i Linköping kommun

Enligt det sakkunniga biträdet i Linköpings kommun ska det inte finnas någon risk för att hamna i en oberoendekris. Skulle detta ändå ske beror det förmodligen

på att det sakkunniga biträdet har försatt sig i en omöjlig situation och denna bör då omedelbart byta uppdragsgivare.

5.2 Kommuner som har kommunala revisionskontor

5.2.1. Kompetens hos sakkunniga biträden i Helsingborgs kommun

Helsingborgs kommun har i två olika omgångar haft ett kommunalt revisionskontor. Före år 1988 hade kommunen ett kommunalt revisionskontor som avvecklades detta år för att då i stället anlita en extern revisionsbyrå. Under år 1995 startade dock kommunen, efter påtryckningar från de förtroendevalda revisorerna, upp ett kommunalt revisionskontor igen. En av anledningen var att de förtroendevalda ville ha sakkunniga biträden som fanns tillhands hela tiden. Tanken var att kommunen skulle ha ett mindre kommunalt revisionskontor med ett brett nätverk och sedan köpa in ytterligare granskningstjänster för vissa granskningsområden av externa revisionsbyråer.

Idag består revisionskontoret av fyra heltidsanställda civilekonomer, varav två av dessa är certifierade sakkunniga biträden. Avsikten är att samtliga fyra ska bli certifierade när de övriga två har fått den tillräckliga arbetserfarenheten inom den kommunala revisionen som certifieringen kräver. Respondent sju är kontorschef och certifierat sakkunnigt biträde i Helsingborg. Dennas karriär började som skatterevisor och därefter som biträdande stadsrevisor i Helsingborgs kommun. Då kommunen avvecklade revisionskontoret år 1988 anställdes personen i fråga av den externa revisionsbyrå som kommunen skulle anlita för all granskning i kommunen. På revisionsbyrån arbetade den nuvarande kontorschefen både som sakkunnigt biträde för flera kommuner och som auktoriserad revisor inom bolagssidan. Utöver arbetet som sakkunnigt biträde sitter kontorschefen också med i SKYREVs kommitté för god revisors- och revisionsred.

Arbetet som stadsrevisor kräver, enligt kontorschefen, kontinuerlig informationsinhämtning. Vidareutbildningen av de anställda är därför en öppen fråga och de anställda går på den utbildning som de behöver och ett visst belopp avsätts till detta ändamål varje år. Som exempel på vidareutbildning kan nämnas IREVs kurser där FAR utbildar de som ska bli auktoriserade revisorer i bl.a. grundläggande räkenskapsgranskning. Dessutom anordnar STAREV utbildningar med inriktning på kommunal revision. Det finns också ett samarbete mellan de nordiska länderna där vidareutbildning och främst erfarenhetsutbyte är en viktig faktor. Utöver detta finns olika kurser som kommunen själv anordnar, bl.a. inom ekonomi och angående kommunens ekonomisystem.

KL hindrar sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor från att ta på sig några andra uppdrag för någon annan kommun. I stället anordnas olika samverkansprojekt mellan de kommuner som har kommunala revisionskontor där erfarenhet utbyts. De kommunala revisionskontoren är också engagerade nationellt genom föreningen SKYREV. Dessutom har Helsingborgs, Lunds och Landskronas kommun ett eget nätverk. De olika nätverken används av Helsingborgs revisionskontor för diskussioner och erfarenhetsutbyte för att undvika att de sakkunniga biträdena på revisionskontoret ska bli hemmablinda, då de endast arbetar med en kommun. De sakkunniga biträdena roterar också mellan olika ansvarsområden för att undvika hemmablindhet och viss upphandling sker också av externa revisionsbyråer för vissa granskningsuppdrag.

En fördel med ett kommunalt revisionskontor anser kontorschefen är att de inte är bundna till någon ekonomisk ram på samma sätt som de sakkunniga biträdena på en extern revisionsbyrå är. I Helsingborgs kommun är det fullmäktige som har gett ett anslag för revisionen och utifrån detta anslag kan de förtroendevalda revisorerna och revisionskontoret göra en så bra granskning som möjligt. Revisionskontoret kan därför i större utsträckning koncentrera sig på att revidera och inte på att de måste hålla sig inom den ekonomiska ramen. Dessutom kan resurserna användas mer effektivt eftersom revisionskontoret på ett bättre sätt kan fördela sina resurser mellan de olika granskningsuppdragen. Om revisionskontoret t.ex. under ett granskningsuppdrag uppmärksammar att mer tid måste läggas ner på uppdraget är detta möjligt att genomföra. På motsatta sätt kan ett granskningsuppdrag slutföras i ett tidigare skede än beräknat och den överblivna tiden kan då läggas på ett annat granskningsuppdrag där denna tid bättre behövs.

En jämförelse kan göras med då kontorschefen arbetade som sakkunnigt biträde på en extern revisionsbyrå. Revisionsbyrån skulle då lämna en offert till kommunen innan granskningsuppdraget påbörjades. Om granskningen sedan tog mindre tid i anspråk än vad som var beräknat i offerten fick revisionsbyrån självfallet mindre betalt. Det motsatta förhållandet gällde dock inte om granskningen innebar fler timmars arbete än beräknat eftersom det fanns ett maxpris i offerten. Krävde uppdraget fler timmar utöver maxpriset fanns det ingen möjlighet att få betalt för dessa. Således var revisionsbyrån i stor utsträckning bundna av den ekonomiska ramen och risken fanns att granskningsuppdraget därför ibland kunde bli lidande. Det affärstänkande som präglar de sakkunniga biträdenas arbete på de externa revisionsbyråerna finns inte heller på det kommunala revisionskontoret och varje revisionsuppdrag kan därför prioriteras och högsta möjliga kvalitet kan eftersträvas.

En annan skillnad som kontorschefen har märkt är att som sakkunnigt biträde på kommunens revisionskontor får kontorschefen ett mycket bättre grepp om

kommunen eftersom det sker ständiga förändringar inom denna. Revisionskontoret arbetar också närmare verksamheten och har således en möjlighet att föra en dialog på ett tidigt stadium. Därför kan de i större utsträckning än en extern revisionsbyrå arbete förebyggande eftersom det förebyggande arbetet och möjlighet till att föra en dialog kräver att de sakkunniga biträdena är närvarande. De sakkunniga biträdena på ett revisionskontor finns ständigt tillhands för både de förtroendevalda revisorerna, personer ute i den kommunala verksamheten och för allmänheten. Det finns därmed alltid en möjlighet för de förtroendevalda revisorerna att komma till kontoret när de vill eftersom de sakkunniga biträdena är där för dem. Den nära kontakt som finns mellan kommunen och revisionskontoret medför också att mer information kan erhållas, vilket i sin tur leder till en ökad kunskap och bättre revision. Ytterligare en skillnad är att de sakkunniga biträdena på kommunens revisionskontor i större utsträckning kan koncentrera sig på den aktuella kommunen och således behöver de inte känna sig lika klivna mellan många olika uppdrag. Då kontorschefen var sakkunnigt biträde på en extern revisionsbyrå kände sig personen i fråga mycket mer splittrad.

Det finns också en fördel med att kunna anlita olika externa revisionsbyråer inom granskningsområden där deras expertis behövs. Den revisionsbyrå som är bäst lämpad och som har den bästa kunskapen inom det specifika området kan anlitas. En kommun som upphandlar all granskning av en extern revisionsbyrå har inte samma möjlighet att välja olika revisionsbyråer utifrån deras kunskaper inom ett visst område. Jämfört med förtroendevalda revisorer i kommuner som saknar ett kommunalt revisionskontor har också kontorschefen som yrkesrevisor en fördel eftersom denna har kunskaper om den kommunala revisionen och vet hur mycket tid det är rimligt att en granskning ska ta. Därför kan de förtroendevalda revisorerna i större utsträckning upphandla till fast pris. Nackdelen med att kommunen har ett kommunalt revisionskontor, anser kontorschefen, är att de sakkunniga biträdena bara arbetar med en kommun. För att utvidga sin kunskap utnyttjar de sakkunniga biträdena istället sitt nätverk, bl.a. STAREV, olika samarbetsorgan och genom att köpa in vissa externa revisionsuppdrag.

Respondent åtta och nio är ordföranden för de förtroendevalda revisorerna, tillika förtroendevalda revisorer, i Helsingborgs kommun. En av ordförandena har haft revisorsuppdraget både när Helsingborgs kommun anlidade en extern revisionsbyrå till all granskning och idag då kommunen har ett kommunalt revisionskontor. Denna ordförande anser att fördelarna med ett kommunalt revisionskontor är stora, främst i avseende på tillgängligheten. Då kommunen anlidade en extern revisionsbyrå fanns inte samma tillgänglighet. Med ett kommunalt revisionskontor upplever de förtroendevalda revisorerna att de och de sakkunniga biträdena arbetar mer som ett team och de sakkunniga biträdena går

att nå dagligen. Antagligen skulle det aldrig kunna gå att höra av sig så mycket till en extern revisionsbyrå som de förtroendevalda revisorerna hör av sig till Helsingborgs revisionskontor. Ordföranden menar dock att det är möjligt att det ser annorlunda ut idag. De förtroendevalda revisorerna ställer större krav idag och det finns säkerligen mer kontakt idag mellan de förtroendevalda revisorerna och de sakkunniga biträdena på externa revisionsbyråer än vad det gjorde när Helsingborgs kommun anlidade en extern revisionsbyrå.

Helsingborgs revisionskontors tillgänglighet är således en stor fördel och detta får, utöver samtal från de förtroendevalda revisorerna, också många samtal från både nämnder och kommunmedlemmar, vilket gör att revisionen kan arbeta förebyggande.

5.2.2 Kompetens hos sakkunniga biträden i Borås kommun

Borås kommun har sedan 50-talet haft ett kommunalt revisionskontor. Respondent tio är sedan år 1989 kontorschef på revisionskontoret och har en gymnasieingenjör- och gymnasieekonomutbildning med påbyggnad av kurser på Chalmers Tekniska Högskola i Göteborg som bakgrund. Innan personen i fråga blev kontorschef har denna dessutom arbetat som teknisk stadsrevisor för den tekniska nämnden i Göteborg.

De som är anställda på revisionskontoret i Borås är erfarna sakkunniga biträden inom kommunal revision och behöver inte lika mycket vidareutbildning som en nyanställd. Det sker dock en ständig utveckling av kommunens verksamhet och lagar för revisionen av denna förändras, vilket innebär att det krävs en kontinuerlig uppdatering och vidareutbildning. Viss utbildning erhålls då genom STAREV, Kommunalekonomiska föreningen, KFI samt från Förvaltningshögskolan i Göteborg.

Kontorschefen i Borås anser att det är värdefullt att ha ett kommunalt revisionskontor och en viktig faktor är möjligheten till kontinuitet, vilken också ökat i och med att Borås kommun har haft ett kommunalt revisionskontor sedan 50-talet. I och med kontinuiteten finns det bättre möjligheter att följa upp den granskning som gjorts. Sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer går däremot in och gör sin granskning och försvinner sedan. En annan fördel är att de anställda på revisionskontoret finns på plats. De håller sig ajour med vad som händer inom kommunens verksamhet och informeras ofta informellt då personer ringer och ställer frågor. Det blir också lättare att ringa till det kommunala revisionskontoret eftersom taxametern inte går igång varje gång någon ringer.

Respondent elva är ordförande för de förtroendevalda revisorerna, tillika förtroendevald revisor, i Borås kommun. Ordföranden anser också att en stor fördel med ett kommunalt revisionskontor är kontinuiteten. I sitt tidigare arbete inom Försäkringskassan var ordföranden en av dem som skulle bli granskade, men då av den statliga tillsynsmyndigheten Riksrevisionsverket. Riksrevisionsverket, som då skulle granska alla försäkringskassor i Sverige, hade ingen egen personal utan anlidade externa konsulter till detta. Vad ordföranden då upplevde var att konsulterna byttes ut med jämna mellanrum, varav kontinuiteten förlorades. Nya konsulter som då kom in kunde börja granska sådant som redan var granskat eller tog tag i sådana saker som egentligen inte var så relevanta. Således bryts kontinuiteten då en ny extern revisionsbyrå upphandlas.

Även om kommunen har sitt eget revisionskontor menar kontorschefen att det ändå finns möjlighet att tillföra externa sakkunniga biträden som t.ex. har rätt unik kompetens för ett visst granskningsområde eller för att granska ett politiskt känsligt område. I politiskt känsliga granskningsområden kan revisionskontoret sedan använda de utomståendes granskning då de följer upp granskningen och behöver således inte använda någon egen kritik. Kontorschefen menar dock att det är väldigt viktigt att det kommunala revisionskontoret fungerar effektivt, att de anställda är sakliga och att personkemin fungerar. Om inte revisionskontoret fungerar förlorar nämligen revisionen sin verkan.

Kontorschefen säger att det teoretiskt sett finns en viss risk för att ett kommunalt revisionskontor kan bli hemmablinda och att det finns faktorer som talar både för och emot detta. Verksamheten i kommunen är inte statisk utan utvecklas kontinuerligt, vilket gör att revisionskontoret inte kan bli hemmablinda. I stället blir det en fördel med ett kommunalt revisionskontor eftersom de har möjlighet att finnas på plats och följa utvecklingen. Fenomenet kan dock inträffa genom att revisionskontoret, som har funnits med ett tag och kan kulturen i kommunens verksamhet och har en stor insikt och förståelse för denna, inte alltid slår på den stora trumman om de inte anser att en avvikelse är väsentlig. Detta beror på att revisionskontoret kan ha en större förståelse för vissa avvikelser än vad t.ex. ett sakkunnigt biträde på en extern revisionsbyrå skulle ha haft då denna inte är lika insatt i verksamheten. I ett sådant fall kan det vara möjligt att sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer skulle ha reagera snabbare på sådant de tycker är fel.

En nackdel med ett kommunalt revisionskontor, anser ordföranden för de förtroendevalda revisorerna, är att de sakkunniga biträdena på revisionskontoret lätt kan bli för dominerande och styrande. De sakkunniga biträdena på dessa kontor har ofta varit med länge och kan då lättare styra en ny förtroendevald revisor. De förtroendevalda revisorerna kan nämligen bytas ut vart fjärde år då det är en ny mandatperiod och de sakkunniga biträdena på revisionskontoret får i

sådant fall en mycket större kunskap om revisionen i kommunen. Det blir därför en balansgång eftersom de förtroendevalda revisorerna inte heller får ta överhand. Grundprincipen för granskningen är dock att denna ska utformas av de förtroendevalda revisorerna.

5.2.3 Kompetens hos sakkunniga biträden i Norrköpings kommuns

Norrköpings kommun har haft ett kommunalt revisionskontor i 100 år. Respondent tolv är idag kontorschef på revisionskontoret och har tidigare bl.a. arbetat inom de kommunala verksamheterna Riksrevisionsverket, Finansdepartementet och Ekonomistyrningsverket.

De sakkunniga biträdena på revisionskontoret har krav på sig att hålla en hög standard och idag krävs det att dessa har både en magisterexamen i företagsekonomi och en förvaltningsutbildning. På revisionskontoret arbetar fyra stycken sakkunniga biträden. Två av dessa är certifierade yrkesrevisorer medan de andra två är civilekonomer. Målsättningen är dock att även dessa två, efter ytterligare praktiskt arbete och utbildning inom förvaltning, ska bli certifierade. Vad gäller vidareutbildning erhåller de ännu ej certifierade yrkesrevisorerna en grundutbildning från SKYREV. Därutöver sker mycket utbildning via nätverket STAREV och genom erfarenhetsutbyte via Sydrev, Femrev och Östrev. Dessutom kan IREVs och Norges kommunala utbildningar nämnas. Norrköpings kommun har vidareutbildning för de sakkunniga biträdena i 10 dagar per person och år.

En stor fördel med ett kommunalt revisionskontor anser kontorschefen är att det blir mycket mer kostnadseffektivt, främst pga. att det uppstår kontinuitet i arbetet. Inget revisionskontor bör dock ha för många sakkunniga biträden och det är viktigt att de som är anställda är certifierade och har den yrkesmässiga kompetens som krävs för arbetet. Ett kommunalt revisionskontor kan dessutom, i större utsträckning än en extern revisionsbyrå, upptäcka eventuella brister som kan döljas i verksamheten, eftersom de sakkunniga biträdena på ett kommunalt revisionskontor kan få större kunskaper om kommunen. Som exempel kan nämnas att en stor förskingring pga. bristande kontroll från den externa revisionsbyrån inte upptäcktes i Norrköpings kommun, vilket också var en av orsakerna till att kommunen senare fick ett kommunalt revisionskontor. Kontorschefen anser också att kritik från ett revisionskontor tar hårdare än vad den gör från en extern revisionsbyrå.

Respondent tretton är ordförande för de förtroendevalda revisorerna, tillika förtroendevald revisor, i Norrköpings kommun. Ordföranden anser att den blandmodellen som Norrköpings kommun använder sig av, med både kommunalt

revisionskontor och viss upphandling av externa revisionsbyråer, är att föredra. Då kan både fördelen med en blandning av sakkunniga biträdens kompetens utnyttjas samtidigt som det finns ett nära samarbete mellan de kommunala revisionskontoren i olika kommuner, vilket också möjliggör erfarenhetsutbyte.

En nackdel med ett kommunalt revisionskontor är, enligt kontorschefen, att risken för att de sakkunniga biträdena ska bli hemmablinda är relativt stor och det kan vara svårt att uppnå något nytänkande. För att förhindra att denna situation uppstår i Norrköpings kommun anlitas externa revisionsbyråer till en del av granskningarna.

5.2.4 Oberoende hos sakkunniga biträden i Helsingborgs kommun

Kontorschefen på Helsingborgs revisionskontor anser att de sakkunniga biträdena på revisionskontoret är mer oberoende än sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer hade varit. De sakkunniga biträdena på revisionskontoret kan nämligen arbeta mer självständigt eftersom de kan kritisera utan att deras anställning eller uppdrag bli hotad. Kontorschefen upplevde sig mindre oberoende som sakkunnigt biträde på den externa revisionsbyrån eftersom det är lättare att ersätta en konsult som är för kritisk än en anställd på ett kommunalt revisionskontor. De sakkunniga biträdena på Helsingborgs revisionskontor är i och för sig anställda av Helsingborgs kommun, men det är bara de förtroendevalda revisorernas revisorskollegium, dvs. ordföranden och vice ordföranden för de förtroendevalda revisorerna, som kan påverka deras fortsatta anställning eller deras lön. De förtroendevalda revisorerna har nämligen arbetat fram ett revisionsreglemente där det står att de förtroendevalda revisorerna bereder sin egen budget och att de sakkunniga biträdena anställs av och deras löner sätts av de förtroendevalda revisorerna. Således kan varken uppsägningsshot eller lönesättning användas för att påverka oberoendet hos de sakkunniga biträdena på revisionskontoret.

En annan faktor angående oberoendet som kan skilja sig åt mellan sakkunniga biträden på en extern revisionsbyrå och på ett eget kommunalt revisionskontor, anser kontorschefen kan vara lojaliteten mot arbetsgivaren. Om det skulle uppstå en konflikt mellan de förtroendevalda revisorerna och den externa revisionsbyrån, var finns då lojaliteten? Skulle det sakkunniga biträdet på den externa revisionsbyrån hellre välja att vara lojal mot sin arbetsgivare än mot de förtroendevalda revisorerna? Ett exempel kan t.ex. vara om de förtroendevalda revisorerna inte är nöjda med det granskningsarbete som är gjort utan vill ha ytterligare granskning utförd. Om revisionsbyrån ska utföra ytterligare granskning vill denna givetvis ha mer betalt, något som de förtroendevalda revisorerna kanske

inte accepterar. Problem med lojaliteten uppstår då eftersom de sakkunniga biträdena har en ofärdig granskning som de har ansvar för och som de då måste ta beslut om huruvida granskningen ska avslutas eller fortsätta på obetald tid. Ett sådant ställningstagande slipper de sakkunniga biträdena på revisionskontoret att ta ställning till eftersom det för deras del bara finns en lojalitet. Deras resurser styrs nämligen av de förtroendevalda revisorerna och vill dessa ha ytterligare granskning utförd på ett visst uppdrag kan de omfördela resurserna.

Kontorschefen tror inte heller att det är lättare att släta över de sakkunniga biträdenas kritik bara för att dessa tillhör den egna organisationen, men för att säkerställa att detta undviks så roterar de sakkunniga biträdena mellan revisionskontorets olika ansvarsområde. Revisionskontoret anlitar också externa revisionsbyråer för att ytterligare säkerställa att detta inte ska kunna ske. Dessutom är de granskade nämnsledamöterna skyldiga att följa KL när de fullgör sina uppdrag. Det blir således uppenbart när en ledamot inte har följt lagstiftningen och det blir därför svårt för dessa att inte ta till sig kritiken. Det är dock oundvikligt att en god relation skapas mellan det sakkunniga biträdet och de som blir granskade då det sakkunniga biträdet har arbetat med samma kommun i många år. Detta problem borde däremot också uppstå för sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer, om revisionsbyrån har fått granskningsuppdraget av en kommun i många år.

Även om det uppstår goda relationer så menar kontorschefen att de sakkunniga biträdena har sin yrkesetik att ta hänsyn till. De är anställda revisorer och ska fullfölja sitt arbete. Om de inte skulle ha varit objektiva och neutrala så skulle ingen ha förtroende för revisionskontoret eller för revisionen. Således finns det en självreglering eftersom om de sakkunniga biträdena inte är objektiva och neutrala så kommer revisionen i kommunen inte att fungera och de sakkunniga biträdena får då lämna sina uppdrag. Dessutom är de sakkunniga biträdena på revisionskontoret tydliga i sin granskning. Även om dessa har god kontakt med dem som blir granskade så vet dessa att de får kritik om de gör någonting felaktigt. Revisionen har också framfört mycket kritik under åren och det är ingen som kan känna sig säker på att inte bli utsatt för kritik. Det är dock viktigt hur revisionskontoret agerar för att det ska kunna fungera som ett kontrollinstrument. Desto större makt någon har, desto mer måste denna väga hur denna makt ska användas. Alla PM som revisionskontoret skriver samt revisionsberättelsen är nämligen offentligt material. Således är det viktigt att det som står i dessa har hanterats på rätt sätt.

5.2.5 Oberoende hos sakkunniga biträden i Borås kommun

Kontorschefen i Borås kommun har ingen uppfattning om att de som blir granskade lättare kan påverka de sakkunniga biträdena eftersom dessa kommer från kommunens revisionskontor. I stället har revisionskontoret i Borås kommun en bra acceptans ute i verksamheten och ett stort förtroende. De som blir granskade visar att de respekterar revisionskontoret, är lyhörda och följer revisionskontorets anvisningar. Det har dock stor betydelse hur revisionskontoret sköts. I Borås kommun fungerar det bra och de anställda på revisionskontoret har en hög integritet och det finns en bra dialog inom kommunen som har blivit bättre med åren. Att dialogen är bra är viktigt, om det inte hade funnits en bra dialog hade det istället uppstått konflikter inom kommunen och då hade inte granskningen kommit någonstans. En anledning till den goda dialogen i Borås kommun tror kontorschefen kan bero på att det idag går mycket bra för kommunen ekonomiskt sett. Det underlättar för hela verksamheten och revisorerna får inte så mycket att kritisera på.

5.2.6 Oberoende hos sakkunniga biträden i Norrköpings kommun

För att säkerställa oberoendet används inom Norrköpings kommun en blandmodell, dvs. externa revisionsbyråer anlitas till en del granskningsuppdrag. För att ytterligare se till att oberoendet inte hotas görs dessutom en extern kvalitetskontroll av det kommunala revisionskontorets arbete. Kontorschefen anser också att det är en fördel med ett kommunalt revisionskontor eftersom det inte heller uppstår några lojalitetskonflikter.

5.3 Summering

Utifrån ovanstående empiri går det att göra en sammanställning av olika faktorer som dels utvecklar de sakkunniga biträdenas kompetens och som dels stärker respektive försvagar deras oberoende ställning. Nedan visas en sammanställning.

5.3.1 Kompetens hos sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer

- De sakkunniga biträdena tillhör en stor organisation som besitter en bred specialistkompetens
- Stort kontaktnät inom byråns egna organisation
- Möjlighet att inom revisionsbyrån arbeta i många delar av landet, vilket ger värdefull erfarenhet
- Stort kontaktnät över hela landet
- Större möjlighet till externa influenser
- Granskningsuppdrag bemannas med sakkunniga biträden inom revisionsbyrån som har den specialistkompetens som uppdraget kräver
- En revisionsbyrå har startat en databank för de anställda där kunskaper samlas och erfarenheter utbyts
- Föreningen SKYREV stödjer de sakkunniga biträdenas kompetensutveckling genom erfarenhetsutbyte, utbildning, information och nätverksbyggande
- Revisionsbyrån erbjuder regelbunden utbildning
- Utbildning skapas genom att kollegor träffas och genom deras breda kontaktnät
- Finns nätverk mellan vissa kommuner
- Många sakkunniga biträden har också uppdrag inom bolagssektorn vilket breddar erfarenheten

5.3.2 Kompetens hos sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor

- Har som mål att alla på revisionskontoret ska vara certifierade
- Många kontor har funnits i många år där en lång praktisk erfarenhet av kommunens verksamhet finns
- Lättillgängliga
- Kan koncentrera sig på en kommun
- Kontinuerlig vidareutbildning
- STAREV anordnar utbildningar med inriktning på kommunal revision
- Finns ett samarbete mellan de nordiska länderna där vidareutbildning och erfarenhetsutbyte är viktiga faktorer
- Engagerade i föreningen SKYREV
- Nätverk mellan vissa kommuner
- Kan upphandla den revisionsbyrå som har mest kunskap inom det område som kräver utomstående expertis

- Kan göra en effektiv upphandling eftersom sakkunniga biträden har erfarenhet av hur mycket resurser granskningen behöver
- Möjlighet att i större utsträckning upptäcka brister

5.3.3 Oberoende hos sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer

Stärker:
<ul style="list-style-type: none"> • Finns en yrkesetik • Genomför inga konsultuppdrag som längre fram skulle kunna hota deras oberoende
Försvagar:
<ul style="list-style-type: none"> • Kan uppstå en lojalitetskonflikt • Om kommunen har haft samma revisionsbyrå i många år kan en god relation skapas mellan det sakkunniga biträdet och den som blir granskad • Lättare att byta ut revisionsbyrån om de sakkunniga biträdena är för kritiska • Granskningsuppdragen får inte överstiga den ekonomiska ramen

5.3.4 Oberoende hos sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor

Stärker:
<ul style="list-style-type: none"> • Yrkesetik • Mer oberoende eftersom det sakkunniga biträdet är anställd på det kommunala revisionskontoret • Finns en självreglering eftersom om de sakkunniga biträdena på revisionskontoret inte var objektiva och neutrala skulle inte revisionen i kommunen fungera och de sakkunniga biträdena skulle få lämna sina uppdrag • Kan inte uppstå någon lojalitetskonflikt • Kan undvika att bli hemmablinda genom att rotera mellan uppdrag och anlita sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer för vissa granskningsuppdrag • Blandmodell kan tillämpas • Kan göra externa kvalitetskontroller av det kommunala revisionskontoret • Ej lika bundna av en ekonomisk ram
Försvagar:
<ul style="list-style-type: none"> • Skapas en god relation mellan det sakkunniga biträdet som arbetet i många år på revisionskontoret och den som ska blir granskad • Kan bli hemmablinda • Risk för att de sakkunniga biträdena styr nyvalda förtroendevalda revisorer • Det är lättare för revisionskontoret att genomföra en revision om det går bra för kommunen ekonomiskt sett

6. Analys

I detta kapitel analyseras den empiriska studien utifrån dels den institutionella referensramen och dels den teoretiska referensramen.

6.1 Trovärdig kommunal revision

Det råder inga tvivel om att det finns ett behov av att den kommunala sektorn revideras. Även om det i lagstiftningen endast är fullmäktige som är den erkända intressentgruppen så finns det också andra intressentgrupper, vilket även den teoretiska referensramen visar. Stat och kommunmedlemmar har, genom att vara finansiärer till den kommunala verksamheten utan att själva ha den direkta kontrollen över dess förvaltning, ett intresse av att den kommunala verksamheten sköts effektivt. Eftersom kommunmedlemmarna även är finansiärer till staten blir således den kommunala revisionen ytterst kommunmedlemmarnas kontrollsystem. Teorier som agentteorin visar då att kommunmedlemmarna, genom revisionen, kan bli informerade om att den kommunala verksamheten sköts utifrån de direktvaldas, dvs. fullmäktiges, demokratiska beslut.

En fungerande revision måste dock vara trovärdig och för detta krävs det att den som reviderar har kompetens och är oberoende. Hur mycket skiljer sig då dessa två egenskaper åt mellan sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer och sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor?

6.1.1 Kompetens

Två faktorer som får betydelse för en persons kompetens, enligt Keens kompetenshand, är färdighet och kunskap.

Färdighet och kunskap

- *Reviderar regelbundet kommunal verksamhet*
- *Kontinuerlig vidareutbildning*

De sakkunniga biträdenas färdighet utvecklas kontinuerligt. Vi är alla nybörjare någon gång och det krävs övning för att kunna bli bättre. Det krävs således att de sakkunniga biträdena regelbundet reviderar kommunal verksamhet för att dessa ska kunna utveckla sin färdighet. Samtliga sakkunniga biträden som är intervjuade har en lång erfarenhet av revision inom kommunala verksamheter och har således också en väl utvecklad färdighet.

En persons färdighet har ett nära samband med personens kunskap och ofta utvecklas dessa båda bäst tillsammans, genom att t.ex. praktiskt arbete kombineras med vidareutbildning. Samtliga sakkunniga biträden i vår studie anser att regelbunden vidareutbildning krävs i deras arbete som sakkunniga biträden eftersom den kommunala verksamheten är så komplex och föränderlig. Ett antal utbildningar anordnas därför i olika former. Sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer får främst utbildning genom sin arbetsgivare medan STAREV blir en viktig organisation för vidareutbildning för sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor. En annan viktig källa för vidareutbildning för de sakkunniga biträdena på kommunala revisionskontor är deras samarbete med de nordiska länderna och kommuner emellan. Även föreningen SKYREV blir betydelsefull för samtliga sakkunniga biträden som ännu inte har hunnit bli certifierade eftersom föreningen tillhandahåller vidareutbildning för dessa.

Någon större skillnad vad gäller färdighet och kompetens kan därför inte styrkas mellan sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer respektive sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor. Detta beror på att samtliga sakkunniga biträden utvecklar sin färdighet med åren och får kontinuerlig tillgång till adekvat vidareutbildning.

Att ha färdighet och kunskap är dock inte tillräcklig kompetens utan det krävs också erfarenhet.

Erfarenhet

- *Stora organisationer med möjlighet att arbeta i många kommuner*
- *Krävs kontinuitet för att kunna göra en bra revision av den kommunala komplexa verksamheten*

Då det gäller erfarenhet har sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer en fördel eftersom dessa har tillgång till en stor organisation som arbetar med många kommuner. Keen anser nämligen att det är genom en persons framgångar och motgångar som värdefulla erfarenheter kan skapas för att sedan kunna utnyttjas i framtiden. Då de sakkunniga biträdena på de externa revisionsbyråerna arbetar med flera kommuner kan de uppleva fler framgångar och motgångar av olika slag

än vad som är möjligt för sakkunniga biträden som endast arbetar med en kommun. Sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer kan därför få ett bredare perspektiv, vilket utökar deras erfarenhet. Dessutom kan sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer få möjlighet att arbeta med många av Sveriges kommuner vilket ytterligare utvecklar deras erfarenhet, eftersom olika kommuners verksamheter säkerligen skiljer sig åt i många avseenden. Genom sin erfarenhet av att granska flera kommuner kan de sakkunniga biträdena sedan plocka fördelar och styrkor från olika kommuner och föra in i andra.

En annan aspekt är däremot att det ofta krävs kontinuitet för att kunna göra en bra revision av den komplexa och föränderliga kommunala verksamheten. De sakkunniga biträdena på de kommunala revisionskontoren får möjlighet att lära känna kommunens verksamhet på djupet samtidigt som de i större utsträckning kan följa upp den granskning som är gjord. Detta gör att de får en stor erfarenhet av att granska den egna kommunens verksamhet. Denna kontinuitet kan också sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer få om kommun anlitar samma revisionsbyrå i många år. Mycket talar dock för att dessa inte kan få samma djupa lärdom om kommunens verksamhet som sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor, eftersom dessa inte kan koncentrera sig enbart på detta uppdrag då de även har andra kommuner att granska och ibland även bolag inom bolagssektorn.

Således finns det olika fördelar för sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer och för sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor då det gäller kompetensutveckling i form av erfarenhet. Båda former av att skaffa sig erfarenhet är relevanta och det kan vara svårt att säga vilket av de båda sätten som skulle kunna vara mest effektivt, eftersom det beror på vilken erfarenhet som behövs vid den speciella arbetsinsatsen.

Det fjärde fingret i kompetenshanden står för nätverk. Enligt Keen får en persons nätverk en allt större betydelse i dagens informationssamhälle för att denna ska kunna utveckla sin kompetens. Ett brett nätverk ger nämligen inte bara kontakter och inflytande utan kan även skapa ny kompetens genom att erfarenheter utbyts inom nätverket.

Nätverk

- *Stora organisationer med landsomspännande nätverk*
- *Engagerade i olika nätverk*
- *Nätverk inom den politiska organisationen, bland kommunala tjänstemän och kommunmedlemmar*

Nätverk blir särskilt betydelsefullt inom den kommunala revisionen eftersom de sakkunniga biträdena ska revidera en komplex och föränderlig verksamhet. För sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer finns ett brett landsomspännande nätverk inom den egna organisationen, vilket bidrar till att dessa sakkunniga biträden kan utveckla sin kompetens. Revisionsbyråernas organisationer innehåller många sakkunniga biträden med specialistkompetens och dessa kan förmedla sin kompetens vidare till andra sakkunniga biträden. Samtidigt kan de sakkunniga biträdena öka sin kompetens genom att dela erfarenheter av att revidera Sveriges olika kommuner mellan varandra.

Sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor har ersatt bristen på att tillhöra en stor organisation med att istället engagera sig i olika nätverk som t.ex. samarbete mellan de nordiska länderna, kommunerna emellan och med hjälp av STAREV. Dessa nätverk blir viktiga redskap för sakkunniga biträdens erfarenhetsutbyte på kommunala revisionskontor och således även för att dessa ska kunna utveckla sin kompetens. En fördel som sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor har då det gäller nätverk är att dessa, då de bara har ett uppdrag som de behöver koncentrera sig på, bättre kan finnas till hands för dem som behöver få kontakt med de sakkunniga biträdena. Genom att vara tillgängliga och skapa förtroende kan dessa bygga upp ett nätverk inom både den politiska organisationen, bland kommunala tjänstemän och bland kommunmedlemmarna. Dessa nätverk kan sedan bidra till bra dialoger mellan berörda parter, samtidigt som de sakkunniga biträdena kan informeras informellt då personer ringer och ställer frågor. En bra dialog med personer inom kommunens verksamhet och ute i kommunen är viktigt för att de sakkunniga biträdena ska kunna arbeta förebyggande. Sakkunniga biträden på revisionsbyråer har däremot flera uppdrag och kan inte vara tillgängliga i lika stor utsträckning, således kan de inte heller få samma nära kontakt som sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor kan få.

Andra nätverk finns också där både sakkunniga biträden från externa revisionsbyråer och sakkunniga biträden från kommunala revisionskontor är engagerade, bl.a. har vissa kommuner skapat egna nätverk sinsemellan och SKYREV finns också som ett gemensamt nätverk eftersom föreningen bl.a. vill stödja erfarenhetsutbyte. Dessutom upphandlar de förtroendevalda revisorerna i kommuner som har kommunala revisionskontor externa revisionsbyråer för viss granskning, så även här skapas nätverk. Alltså sker det genom olika nätverk mycket samarbete och erfarenhetsutbyte också mellan sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer och sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor.

Det går således inte att visa att vare sig sakkunniga biträden på externa revisionskontor eller sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor skulle ha

någon brist i sin kompetensutveckling då det gäller deras nätverk och inte heller att ett sätt att skapa nätverk skulle vara bättre än det andra.

Det sista fingret i kompetenshanden är lillfingret, vilket står för värderingar. Sedan är det handflatan som ska samordna de olika fingrarna och där det krävs fysisk och psykisk kraft hos personen för att kunna genomföra en arbetsuppgift.

Värderingar och fysisk och psykisk kraft att genomföra en arbetsuppgift

- *Beror främst på personens egna preferenser och personens fysiska och psykiska kondition*

Det sakkunniga biträdets värderingar är väldigt individuella och beror mycket på vilka preferenser denna person har. Värderingarna kan dock påverkas genom de sakkunniga biträdenas arbetsmiljö och genom deras olika nätverk. Om värderingar blir positiva eller negativa beror mycket på personen själv och inte på om denna är sakkunnigt biträde på en extern revisionsbyrå eller på ett kommunalt revisionskontor. Både en revisionsbyrå och ett revisionskontor har nämligen samma möjlighet att skapa goda värderingar inom sin organisation för att denna ska kunna fungera effektivt.

Slutligen måste det finnas en överensstämmelse mellan personens förmåga och vad en arbetsuppgift kräver. Saknas överensstämmelse kan personens psykiska kraft påverkas negativt. Detta blir återigen avgörande för personen i fråga och inte om denna är sakkunnigt biträde på en extern revisionsbyrå eller på ett kommunalt revisionskontor, eftersom det istället beror på vilken fysisk och psykisk kondition det sakkunniga biträdet befinner sig i.

Således går det inte att säga, då det gäller de sakkunniga biträdenas värderingar eller fysiska och psykiska kraft, att det skulle finnas någon skillnad mellan sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer eller sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor.

Då de förtroendevalda revisorerna väljer att anlita sakkunniga biträden från externa revisionsbyråer eller från kommunala revisionskontor kan olika former av kompetenser erhållas.

Olika kompetenser

- *Bred specialistkompetens*
- *Svårigheter att tillhandahålla den kompetens som krävs*
- *Upphantera den revisionsbyrå som har bäst lämpad specialkompetens*

- *Allt för dominerande och styrande*
- *Finns viss skillnad, främst i avseende på erfarenhet, på de sakkunniga biträdenas samlade kompetens på externa revisionsbyråer respektive på kommunala revisionskontor?*

En stor fördel med att anlita sakkunniga biträden från en extern revisionsbyrå är deras möjlighet att tillhandahålla en bred specialistkompetens som dessa sedan kan bemanna olika granskningsuppdrag med. Samtidigt kan revisionsbyråerna, liksom en av de revisionsbyråer som blivit intervjuad har gjort, skapa en databank där de sakkunniga biträdena inom revisionsbyrån samlar all sin kompetens och sedan lätt tar del av varandras erfarenheter. En sådan databank är en källa till effektiv kompetensutveckling. Antalet anställda på kommunala revisionskontor är begränsat och det finns ingen möjlighet för dessa att besitta all den kompetens som krävs för att granska en kommunal verksamhet. Detta blir väldigt tydligt för Alingsås kommun som är en något mindre kommun än de övriga kommunerna som studerats. En kommun i Alingsås storlek kan bara sysselsätta en halvtidsanställd på ett revisionskontor och det finns ingen möjlighet för kommunen att kunna tillföra tillräcklig kompetens till denna halvtidstjänst. Den enda möjligheten för mindre kommuner, som vill anlita ett kommunalt revisionskontor, blir därför att gå samman med några andra kommuner för att sedan gemensamt starta ett revisionskontor.

Det finns en fördel för förtroendevalda revisorer som anlitar sakkunniga biträden från ett kommunalt revisionskontor jämfört med då förtroendevalda revisorer upphandlar all granskning av en extern revisionsbyrå. Då all granskning ska upphandlas rör det sig om stora belopp vid upphandlingsförfarandet och då krävs det att LOU följs. Det blir då en komplicerad upphandling som de förtroendevalda revisorerna säkerligen vill begränsa genom att bara upphandla en extern revisionsbyrå. Då mindre granskningsuppdrag upphandlas behöver inte LOU följas, eftersom upphandlingsförfarandet då gäller mindre belopp, vilket resulterar i ett avsevärt förenklat upphandlingsförfarande. Upphandling kan då ske av ett flertal externa revisionsbyråer och den revisionsbyrå som besitter den mest lämpade specialistkompetensen kan väljas till ett speciellt granskningsuppdrag. De förtroendevalda revisorerna som upphandlar all granskning från en extern revisionsbyrå har inte denna valmöjlighet utan får nöja sig med den kompetens som finns inom den upphandlade revisionsbyrån.

En nackdel för förtroendevalda revisorer som anlitar sakkunniga biträden från kommunala revisionskontor är att dessa sakkunniga biträden lätt kan bli alltför dominerande och styrande. Det är nämligen de förtroendevalda revisorerna som har den politiska erfarenheten och kännedomen om den politiskt styrda verksamheten och syftet med förtroendemannarevisionen är att det är de

förtroendevalda revisorerna som utifrån sin kompetens ska avgöra vad som ska granskas i den kommunala verksamheten. De sakkunniga biträdena ska sedan med sin yrkeskompetens utföra den huvudsakliga granskningen. Det finns då risk för att sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor bli alltför dominerande och styrande eftersom dessa har varit anställda i många år och således har en stor kunskap om kommunens verksamhet och revisionen av denna. De förtroendevalda revisorerna kan bytas ut vart fjärde år då det är en ny mandatperiod och en nyvald revisor får inte den kompetens som uppdraget kräver förrän efter en viss tid, vilket då kan resultera i att de sakkunniga biträdena tar över de förtroendevalda revisorernas roll. Förhållandet borde dock också kunna uppstå då förtroendevalda revisorer anlitar samma externa revisionsbyrå i många år. Här har de förtroendevalda revisorerna däremot en valmöjlighet eftersom dessa kan upphandla en ny extern revisionsbyrå om de upplever att de sakkunniga biträdena på den externa revisionsbyrån är alltför dominerande och styrande.

Sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer och sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor utvecklar sin kompetens på olika sätt och det kan vara svårt att avgöra vem av dessa som besitter mest kompetens.

Samlad kompetens

Nedan sammanställs därför deras olika sätt att utveckla sin kompetens på där det finns en tydlig skillnad mellan sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer och sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor:

Sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer	Sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor
+ Stor organisation för att utveckla deras erfarenhet	+ Kontinuitet för att utveckla deras erfarenhet
+ Brett landsomspännande nätverk inom organisationen	+ Nätverk genom bl.a. STAREV
+ Bred specialistkompetens	+ Valmöjlighet vid upphandling
	- Kan bli för dominerande och styrande

Tabellen visar att tydligast skillnad finns då sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer och sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor utvecklar sin kompetens genom erfarenhet och nätverk. Det finns fördelar med att anlita sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer eftersom dessa besitter en bred specialistkompetens medan det finns en fördel med att anlita sakkunniga biträden

på kommunala revisionskontor eftersom förtroendevalda revisorer då har en valmöjlighet att genom ett förenklat upphandlingsförfarande välja den externa revisionsbyrå som besitter mest lämpad kompetens för de speciella granskningsuppdragen. Hitintills har således både sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer och sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor haft olika sätt att utveckla sin kompetens på, men samtliga har möjlighet att utnyttja hela kompetenshanden för detta. Det går således inte att avgöra om sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer eller sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor besitter mest kompetens eftersom de olika sätt som sakkunniga biträden utvecklar sin kompetens på kan vara lika värdefulla i olika situationer. Det finns dock en nackdel med att anlita sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor och det är om dessa skulle bli alltför dominerande och styrande över de förtroendevalda revisorerna. Då förloras hela syftet med den förtroendemannarevision som Sverige har valt att tillämpa.

6.1.2 Oberoende

Sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer anser att deras problem med oberoendet är begränsat till jävsproblematiken. Så länge de håller sig till den strikta upphandlingen och inte tar något uppdrag utöver detta, t.ex. gör konsultinsatser direkt till någon nämnd eller organisationsutredningar, anser de inte att det finns något hot mot deras oberoende. Att vara oberoende är dock mer än bara så. Uppsatsens teoretiska referensram visar att om en person ska kunna vara oberoende krävs det att denna är opartisk och självständig. Referensramen visar också att det inte finns någon som är helt oberoende utan det handlar i stället om olika grader av oberoende.

En viktig faktor för sakkunniga biträdens oberoende har därför visat sig vara vem dessa är anställda av. Sakkunniga biträden från externa revisionsbyråer är anställda av denna. Härigenom kan det uppfattas som om ett större oberoende kan skapas eftersom de sakkunniga biträdena är skilda från kommunen.

Synbar opartiskhet och självständighet

- *Externa revisionsbyråer är skilda från kommunen*

Att utomstående uppfattar sakkunniga biträden från externa revisionsbyråer som mer oberoende stärker dessa sakkunniga biträdens synbara opartiskhet och självständighet. Omvärlden behöver då inte i lika stor utsträckning ifrågasätta de sakkunniga biträdenas förmåga till en objektiv revision, dvs. om revisionen är korrekt och saklig.

Detta externa förhållande mellan kommunen och den externa revisionsbyrån kan däremot också orsaka problem vad gäller oberoendet.

Faktisk opartiskhet och självständighet

- *Lätt att byta revisionsbyrå om de sakkunniga biträdena är allt för kritiska*
- *Lojalitetsproblem*
- *Den ekonomiska ramen*

Det är lättare att byta ut alltför kritiska sakkunniga biträden vars granskningstjänster upphandlas av en extern revisionsbyrå än vad det är att byta ut kritiska sakkunniga biträden som har fast anställning i kommunen. Problemet minskar dock eftersom det är de förtroendevalda revisorerna som sköter upphandlingen och således är det dessa som avgör vilken extern revisionsbyrå som ska anlitas. De förtroendevalda revisorerna är inte lika påverkbara som den politiska organisationen i övrigt är vad gäller att byta revisionsbyrå om de sakkunniga biträdena i denna är alltför kritiska. Problemet kvarstår dock eftersom förtroendevalda revisorer i en kommun också kan vara ledamöter i kommunens fullmäktige. I sådant fall kan förtroendevalda revisorer, i egenskap av ledamöter i fullmäktige, bli besvärade av alltför kritiska sakkunniga biträden och då, i egenskap av förtroendevalda revisorer, se till att dessa byts ut genom att upphandla en ny revisionsbyrå.

Det externa förhållandet kan orsaka ett ytterligare försvagat oberoende i de fall då det skulle uppstå ett lojalitetsproblem. Om en konflikt skulle uppstå mellan de förtroendevalda revisorerna och revisionsbyrån vet nämligen ingen med säkerhet var det sakkunniga bitrådets lojalitet i ett sådant fall skulle finnas. Mest troligt är det att lojaliteten skulle finnas hos revisionsbyrån, dvs. de sakkunniga biträdenas arbetsgivare, snarare än hos de förtroendevalda revisorerna.

Ytterligare en aspekt är att sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer vid sina granskningsuppdrag måste ta hänsyn till den upphandlade ekonomiska ramen. De sakkunniga biträdena på externa revisionsbyråer kan inte lika effektivt flytta om resurser mellan olika granskningsuppdrag som sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor kan. Deras granskning blir således inte lika självständig eftersom deras upphandlade granskningstimmar är avsatta till olika granskningsuppdrag. Sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor är i detta hänseende mer självständiga i sina granskningar. De behöver inte ta hänsyn till en omständighet som kan få väsentlig betydelse för resursfördelningen mellan de olika granskningsuppdragen och får således en större grad av faktisk opartiskhet och självständighet.

Sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor är däremot anställda av den egna kommunen. Detta skapar givetvis ett stort problem med de sakkunniga biträdenas oberoende gentemot sin arbetsgivare eftersom det finns ett ekonomiskt intresse mellan dessa parter.

Självklart beroende

- *Ekonomiskt intresse*

Enligt Cassel skapar ett ekonomiskt intresse en självklar beroendeställning. En lösning på detta problem är då att se till, så som Helsingborgs kommun har gjort, att det endast är kommunens revisorskollegium som kan påverka de sakkunniga biträdenas anställning och lön. Det är då viktigt att inte förglömma att denna information måste nå ut till kommunmedlemmarna så att dessa får vetskap om vem det är som styr de sakkunniga biträdenas anställningsvillkor. Även här kvarstår dock problematiken eftersom förtroendevalda revisorer också kan vara ledamöter i fullmäktige. Förtroendevalda revisorer kan således också här, i egenskap av ledamöter i fullmäktige, besvärmas av alltför kritiska sakkunniga biträden, och då, i egenskap av förtroendevalda revisorer, påverka de sakkunniga biträdenas anställningsförhållanden. I denna situation blir det däremot inte lika enkelt att påverka de sakkunniga biträdenas oberoende eftersom en uppsägning eller lönesänkning kan motverkas genom fackliga åtgärder.

En liknande lojalitetskonflikt som sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer kan råka ut för behöver inte sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor ta ställning till i samma utsträckning.

Faktisk opartiskhet och självständighet

- *Inget lojalitetsproblem?*

Om en konflikt skulle uppstå mellan kommunen och revisionskontoret har sakkunniga biträden på revisionskontoret nämligen bara en lojalitet att ta hänsyn till, eftersom det är de förtroendevalda revisorerna som agerar som deras uppdragsgivare. Så är fallet under förutsättning att det är de förtroendevalda revisorerna som styr de sakkunniga biträdenas anställning och lön. Återigen kvarstår problematiken eftersom förtroendevalda revisorer även kan vara ledamöter i fullmäktige, men också här kan problemet begränsas genom fackligt engagemang.

Vid en sammanfattning av ovanstående analys angående oberoendet utifrån en anställningssynvinkel borde det finnas ett starkare oberoende hos sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor.

Grad av oberoende utifrån anställningssynvinkel

- *Är sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor mer oberoende?*

Omvärlden kan få information om att det finns ett avskilt förhållande mellan kommunen, vilken är de sakkunniga biträdenas egentliga arbetsgivare på de kommunala revisionskontoren, och de sakkunniga biträdena och att det är de förtroendevalda revisorerna som styr de sakkunniga biträdenas anställning och lön. Det skapas då samma synbara opartiskhet och självständighet som det gör då sakkunniga biträden från externa revisionsbyråer anlitas. Fördelen för sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor är också att dessa kan arbeta mer självständigt, då de kan fördela sina resurser mer effektivt, och de ställs inte inför ett lika uttalat lojalitetsproblem, faktorer som annars skulle ha försvagat deras faktiska opartiskhet och självständighet. Problematiken kvarstår dock i viss utsträckning eftersom de förtroendevalda revisorerna kan vara ledamöter i fullmäktige.

Efter införandet av ett lagstadgat krav på att förtroendevalda revisorer ska biträdas av sakkunniga har det skett mycket inom den kommunala revisionen med hänsyn till oberoendet.

Synbar opartiskhet och saklighet

- *Sakkunniga biträdens arbetsprocess präglas av yrkesetik*
- *Certifiering som kunskapsbevis angående oberoendet*

Enligt SKYREVs skrift *Revisionsprocessen och de etiska reglerna* ska sakkunniga biträden numera ta hänsyn till två etiska regler som behandlar deras oberoende. Den första regeln fastställer att sakkunniga biträden ska ta hänsyn till oberoende och integritet och den andra regeln att dessa även ska beakta objektivitet och saklighet. I dag finns det således en dokumenterad arbetsprocess där det framgår att deras arbete ska präglas av yrkesetik. Det finns dessutom en möjlighet till certifiering, vilken blir en form av kunskapsbevis även vad gäller oberoendet. Detta gäller för samtliga sakkunniga biträden, oavsett om de är anställda på en extern revisionsbyrå eller på ett kommunalt revisionskontor. Denna utveckling är bra ur ett trovärdighetsperspektiv, eftersom intressenterna då kan få en inblick i hur sakkunniga biträdens granskningsarbete ska fungera samt vilka åtgärder dessa ska vidta för att öka sitt oberoende. Eftersom ingen individ är

helt oberoende, utan det istället handlar om olika grader av oberoende, är intressenternas inblick i hur sakkunniga biträden arbetar med sitt oberoende viktigt. Det är nämligen av betydelse, för intressentens tro på en trovärdig revision, att dessa får en förståelse för att målsättningen är att revisionen ska göras med ett så starkt oberoende som möjligt.

Vilken grad av oberoende olika sakkunniga biträden har är också beroende av på vilket sätt dessa väljer att se på saker och ting, dvs. den psykologiska företeelsens selektiva uppfattningsförmåga.

Psykologiska företeelsens selektiva uppfattningsförmåga

- *Individuella preferenser*
- *Hemmablind*
- *Krävs kontinuitet*

Då sakkunniga biträden har arbetat med samma kommun i många år skapas goda relationer mellan de sakkunniga biträdena och de som blir granskade. Detta kan påverka de sakkunniga biträdenas selektiva uppfattningsförmåga eftersom de sakkunniga biträdena ser på saker på ett särskilt sätt då dessa ska granska det arbete som utförts av någon som de känner väl. Problemet kan uppstå för sakkunniga biträden både på externa revisionsbyråer och på kommunala revisionskontor. Sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer arbetar dock med flera kommuner och får därigenom ett bredare perspektiv. Sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor arbetar endast med den egna kommunen. De nätverk som dessa är engagerade i får därför en stor betydelse för deras oberoende då det gäller den psykologiska företeelsens selektiva uppfattningsförmåga. Genom de olika nätverken kan även sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor se på saker ur ett bredare perspektiv. I vilken utsträckning de får användning av detta kan dock vara svårt att uttala sig om. För att kunna utnyttja detta krävs nämligen färdighet, dvs. praktisk övning. Sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer arbetar med många kommuner där det finns olika problem att granska och dessa får således mer praktisk övning av att använda dessa bredare perspektiv. Således borde sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer i detta hänseende kunna få en större grad av oberoende än vad sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor kan.

Ett annat problem för sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor, då det gäller den psykologiska företeelsens selektiva uppfattningsförmåga, är risken att bli hemmablind. Sakkunniga biträden som blir hemmablinda kan inte uppfatta de problem som finns inom den kommunala verksamheten. Även om kontorschefen låter de sakkunniga biträdena rotera mellan de olika ansvarsområdena eller låter

viss granskning ske av externa revisionsbyråer borde fenomenet uppstå till slut. Att granska den kommunala verksamheten är däremot väldigt speciellt eftersom denna är så pass komplex och föränderlig. För att revisionen ska kunna bli effektiv krävs det därför kontinuitet i granskningsarbetet och de sakkunniga biträdena måste besitta en stor kunskap om kommunens verksamhet för att kunna göra en bra revision. Att arbeta med endast en kommun flera år i rad är därför inte enbart negativt vad gäller de sakkunniga biträdenas oberoende. Mer koncentration kan läggas på granskningsarbetet eftersom de sakkunniga biträdena på revisionskontoren inte behöver känna sig lika splittrade mellan olika granskningsuppdrag och en större dialog inom kommunen kan skapas, vilket bidrar till mer information till de sakkunniga biträdena. Således kan de sakkunniga biträdenas psykologiska selektiva uppfattningsförmåga öka eftersom de får en bredare kompetens angående de olika problem som finns inom kommunens verksamhet.

Då det gäller den psykologiska företeelsens selektiva uppfattningsförmåga finns det således olika faktorer som påverkar de sakkunniga biträdenas oberoende positivt och negativt. Sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer får ett bredare perspektiv medan sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor får kontinuitet i sitt granskningsarbete. Vad som ger mest oberoende är svårt att uttala sig om eftersom detta kan skilja sig åt mellan olika situationer.

Sakkunniga biträdens civilkurage, dvs. hur mycket dessa kan stå emot otillbörliga påtryckningar, påverkas inte av om dessa är sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer eller sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor. I stället beror en persons civilkurage helt på personens egna preferenser.

Civilkurage

- *Påverkas inte*

Som utomstående betraktare är det lätt att få en uppfattning om att sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer besitter ett mycket större oberoende än sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor, och att det på kommunala revisionskontor skulle finnas en stor oberoendeproblematik. Analysen ovan bevisar dock motsatsen.

Grad av oberoende utifrån samtliga synvinklar

- *Vilka sakkunniga biträden besitter störst grad av oberoende?*

Eftersom det finns olika synvinklar att betrakta graden av oberoende på skapas en oberoendeproblematik både för sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer och för sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor. Nedan sammanställs positiva och negativa synvinklar som påverkar de sakkunniga biträdenas grad av oberoende:

Sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer	Sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor
+ Skilda från kommunen	(-)Ekonomiska intressen
- Lättare att byta ut om de är för kritiska	(-)Lojalitetsproblem
- Lojalitetsproblem	- Individuella preferenser
- Den ekonomiska ramen	- Hemmablind
	+ Kontinuitet

Utifrån tabellen ovan är det lätt att se att skillnaderna mellan sakkunniga biträdens oberoende inte är så stora som en utomstående betraktare vid första anblicken skulle kunna tro. Olika problem med oberoendet uppstår och det finns faktorer som stärker oberoendet men även faktorer som försvagar detta. Görs en summering av ovanstående tabell faller dock ett större oberoende på sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer.

Sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor har ett mindre oberoende eftersom de påverkas av ekonomiska intressen och av lojalitetsproblem. Skulle det däremot vara så att sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor känner sig trygga i sin anställning så påverkar inte dessa faktorer deras oberoende i lika stor utsträckning som i en anställning där de känner sig otrygga. Även om en person är fackligt engagerad är det dock ingen som kan känna sig helt trygg i sin anställning varför viss påverkan av dessa faktorer således alltid finns. Det är dock möjligt att dessa faktorer får en mindre negativ betydelse än övriga negativa faktorerna i tabellen, eftersom dessa två faktorer får en begränsad negativ inverkan på de sakkunniga biträdenas oberoende då det finns starka fackförbund i Sverige och en lagstiftning som skyddar de anställda. Ekonomiska intressen och lojalitetsproblem för sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor väger således inte lika tungt som övriga negativa faktorerna i tabellen. Då hänsyn tas till att ekonomiska faktorer och lojalitetsproblem inte väger lika tungt blir det således mer fördelaktigt att anlita sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor, utifrån en oberoendesynvinkel eftersom sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer då får ett överslag av negativa faktorer.

7. Slutsats

I detta kapitel drar vi slutsatser av det som framkommit i vår studie. Därefter lämnas förslag till vidare forskning.

7.1 Sakkunniga biträden ur ett trovärdighetsperspektiv

En trovärdig revision kräver att den som reviderar har kompetens och är oberoende. Kompetens är dock mycket mer än bara kunskap, det är ett sammansatt begrepp av färdigheter, kunskaper, erfarenheter, nätverk och värderingar. Då det gäller en persons oberoende finns det en faktisk och en synbar opartiskhet och självständighet att ta hänsyn till och begreppet oberoende kan tolkas utifrån flera olika synvinklar såsom självklar beroendeställning, den psykologiska företeelsens selektiva uppfattningsförmåga samt utifrån civilkurage. Således finns det olika sätt att utveckla sin kompetens på och det finns olika former av oberoende. Detta måste en utomstående betraktare ta hänsyn till då denna ska jämföra olika personers kompetens och oberoende.

Sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer och sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor har olika sätt att utveckla sin kompetens på och det är inget som säger att det ena sättet skulle vara bättre än det andra. I stället är de olika sätten en fördel i olika arbetssituationer. Störst skillnad är det då sakkunniga biträden utvecklar sin kompetens genom erfarenhet och nätverk. Sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer kan dra nytta av att dessa tillhör en stor organisation då de ska utveckla sin kompetens genom erfarenhet. Inom revisionsbyrån kan de sakkunniga biträdena arbeta med många olika kommuner, vilket ger dem en stor erfarenhet. Sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor kan i stället dra nytta av kontinuiteten i deras granskningsarbete då dessa ska utveckla sin kompetens genom erfarenhet. Således får dessa en djup kunskap om den egna kommunen, vilket ofta är en nödvändighet eftersom den kommunala verksamheten är så pass komplex och föränderlig.

Då sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer ska utveckla sin kompetens genom nätverk får de också nytta av att de tillhör en stor organisation, eftersom revisionsbyråer kan tillhandahålla ett landsomspännande nätverk. Sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor har vägt upp denna brist av att inte tillhöra en stor organisation genom att i stället engagera sig i olika nätverk, bl.a.

nätverk mellan olika kommuner, genom internationell samverkan och genom samarbetsorganet STAREV.

Utöver ovanstående aspekter tillkommer ytterligare hänseenden som att det är en fördel för förtroendevalda revisorer att anlita sakkunniga biträden från externa revisionsbyråer eftersom de förtroendevalda revisorerna genom revisionsbyrån får tillgång till en organisation med en bred specialistkompetens. Däremot kan de förtroendevalda revisorerna då de anlitar sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor få en större valmöjlighet eftersom dessa, för enstaka granskningsuppdrag, kan göra förenklade upphandlingar och således välja den revisionsbyrå som besitter mest lämplig specialistkompetens för det enskilda granskningsuppdraget. Sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor kan dock bli alltför dominerande och styrande över de förtroendevalda revisorerna eftersom de sakkunniga biträdena har en lång erfarenhet av att granska den egna kommunen, vilket nyvalda förtroendevalda revisorer kan få svårt att hävda sig emot.

Då det gäller sakkunniga biträden på externa revisionsbyråers oberoende så stärks detta eftersom det finns ett externt förhållande mellan kommunen och revisionsbyrån. Däremot minskar deras oberoende eftersom det är lätt att byta ut en revisionsbyrå om de sakkunniga biträdena från denna skulle vara alltför kritiska. Det finns också ett lojalitetsproblem och en ekonomisk ram som ytterligare minskar oberoendet för sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer.

Liksom kontinuitet i arbetet stärker sakkunniga biträden på kommunala revisionskontors kompetens så stärker också kontinuiteten deras oberoende. Genom kontinuitet i arbetet kan de sakkunniga biträdena få en djupare kompetens angående de problem som finns inom kommunens verksamhet, vilket bidrar till att den psykologiska selektiva uppfattningsförmågan förbättras. Om sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor dessutom känner sig trygga i sina anställningar genom t.ex. fackligt engagemang så får faktorer som ekonomiskt intresse och lojalitetsproblem mindre betydelse, vilket annars skulle ha minskat deras oberoende. Däremot minskar oberoendet för sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor eftersom dessa, då de enbart granskar en kommun, riskerar att bli hemmablinda.

Således finns det både fördelar och nackdelar, utifrån ett trovärdighetsperspektiv, med att anlita sakkunniga biträden från externa revisionsbyråer respektive från kommunala revisionskontor. I olika avseenden finns det faktorer som talar för att sakkunniga biträden från externa revisionsbyråer är att föredra medan andra faktorer talar för att sakkunniga biträden från kommunala revisionskontor är att

föredra. Vid en summering av olika faktorer som får betydelse för sakkunniga biträdens kompetens och oberoende blir det relativt jämt mellan dessa.

Då det gäller de sakkunniga biträdenas kompetens får sakkunniga biträdena på kommunala revisionskontor en negativ faktor mer än sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer, eftersom dessa genom sin kompetens kan bli alltför dominerande och styrande över de förtroendevalda revisorerna. Således är sakkunniga biträden från externa revisionsbyråer att föredra då sakkunniga biträden ska anlitas utifrån en kompetenssynvinkel.

Även då det gäller sakkunniga biträdens oberoende får sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor ett överslag av negativa faktorer som minskar deras oberoende i jämförelse med sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer. Om hänsyn tas till att faktorer som ekonomiskt intresse och lojalitetsproblem inte väger lika tungt som andra negativa faktorer som påverkar de sakkunniga biträdenas oberoende, får däremot sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer ett överslag av negativa faktorer. Om sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor känner sig trygga i sin anställning är det således, utifrån en oberoendesynvinkel, att föredra att anlita sakkunniga biträden från kommunala revisionskontor.

Således blir sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer att föredra då sakkunniga biträden ska anlitas utifrån en kompetenssynvinkel, medan sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor är att föredra då sakkunniga biträden ska anlitas utifrån en oberoendesynvinkel, under förutsättning att dessa känner sig trygga i sin anställning. Det går alltså inte med säkerhet att avgöra om det är att föredra, ur ett trovärdighetsperspektiv, att anlita sakkunniga biträden från externa revisionsbyråer eller sakkunniga biträden från kommunala revisionskontor. I stället får andra faktorer som t.ex. kostnad och effektivitet avgöra då en kommun ska ta ställning till om de förtroendevalda revisorerna ska anlita sakkunniga biträden från externa revisionsbyråer eller om det ska finnas ett revisionskontor i kommunen.

7.2 Vidare forskning

Det hade varit intressant att studera hur olika intressentgrupper upplever sakkunniga biträdens kompetens och oberoende. Att intressenter uppfattar sakkunniga biträden som kompetenta och oberoende är nämligen också en förutsättning för att revisionen ska kunna vara trovärdig.

Källförteckning

Publicerade källor

Anthony, Robert N, Govindarajan, Vijay (2003) *Management control systems*. Mc Gray Hill. Elfte upplagan.

Artsberg, Kristina (2003) *Redovisningsteori –policy och –praxis*. Liber Ekonomi AB.

Bohlin, Alf (2002) *Kommunalrättens grunder*. Norstedts Juridik AB. Tredje upplagan.

Brorström, Björn, Eriksson, Ola, Haglund, Anders (2003) *Kommunal redovisningslag - beskrivning och tolkning*. Studentlitteratur. Fjärde upplagan.

Cassel, Filip (1996) *Den reviderade revisorsrollen – en oren berättelse*. Nerenius & Santérus Förlag AB.

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

Cassel, Filip (2001) ”Behov av externrevision” *Balans*, nr 1, 2001, s. 9-10.

Ellström, Per-Erik (1992) *Kompetens, utbildning och lärande i arbetslivet – problem, begrepp och teoretiska perspektiv*. CE Fritzes AB.

Ellström, Per-Erik, Gustavsson, Bernt, Larsson, Staffan (1996) *Livslångt lärande*. Studentlitteratur.

Gustafsson, Agne (1999) *Kommunal självstyrelse – kommuner och landsting i det politiska systemet*. SNS Förlag. Sjunde upplagan.

Hanaeus, Jan (1992) *Hur fungerar din kommun? Kommunens uppgifter och arbetsformer*. Konsultförlaget AB.

Hansson, Jörgen (1997) *Skapande personalarbete – lärande och kompetens som strategi*. Rabén Prisma.

Hatch, Mary Jo (2002) *Organisationsteori – moderna, symboliska och postmoderna perspektiv*. Studentlitteratur.

Holme, Idar Magne, Solvang, Bernt Krohn (1997) *Forskningsmetodik – om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Studentlitteratur. Andra upplagan.

Holmquist, Bengt, Johansson, Åsa, Markland, Björn (2000) ”Även FAR får kritik i rapport om den kommunala revisionens brister” *Balans*, nr 8-9, 2000, s. 5-6.

Häggroth, Sören, Peterson, Carl-Gunnar (2002) *Kommunalkunskap – så fungerar din kommun*. Hjalmarson & Högberg Bokförlag. Tredje upplagan.

Keen, Kerstin (2003) *Kompetens – vad är det?* Idmans Förlag. Tredje upplagan.

Lindquist, Ulf, Losman, Sten (2004) *1991 års kommunallag i dess lydelse den 1 januari 2004 – en handbok med lagtext och kommentarer*. Norstedts Juridik AB. Sjunde upplagan.

Lundahl, Ulf, Skärvad, Per-Hugo (1982) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. Studentlitteratur.

Lundin, Olle (1999) *Kommunal revision – en rättslig analys*. Iustus Förlag AB.

Moberg, Krister (2003) *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess*. Norstedts Juridik AB. Andra upplagan.

Olson, Ulf-Johan (2003) ”Oberoende offentlig revision – är formen viktigare än innehållet” *Balans*, nr 8-9, 2003, s. 46-49.

Prop. 1998/99:66 (1999) *En stärkt kommunal revision*.

Sandberg, Jörgen, Targama, Axel (1998) *Ledning och förståelse – ett kompetensperspektiv på organisationer*. Studentlitteratur.

SOU 1998:71 (1998) *Den kommunala revisionen – ett demokratiskt kontrollinstrument*.

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

Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet (2002) *God revisions sed i kommunal verksamhet 2002*.

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

Svenska kommunförbundet (2004) *Fullmäktige & revision, fakta och frågor för reflexion och diskussion*. Andra upplagan.

Tengdelius, Karin (2002) "Rapport från den kommunala revisionen" *Balans*, nr 12, 2002, s.15-16.

Elektroniska källor

Lunds kommun (2005) *Vad gör kommunfullmäktige?* [www].

Hämtat från: <http://www.lund.se/templates/Page.aspx?id=11098> [2005-04-30]

SKYREV (2005) *SKYREVs yttrande på remissvar: Betänkandet SOU 2004:107 att granska och pröva ansvar i kommuner och landsting* [www].

Hämtat från: http://www.skyrev.se/Dokument/SKYREV_Remissvar_SOU_2004-107.pdf [2005-04-15]

SKYREV (2005) *SKYREVs mål* [www].

Hämtat från: <http://www.skyrev.se/OmSkyrev/Mal.htm> [2005-04-15]

SKYREV (2005) *En garant för kommunal yrkesrevision av högsta kvalitet!* [www].

Hämtat från: <http://www.skyrev.se/Dokument/SKYREVinfo-folder-04.pdf> [2005-04-15]

SKYREV (2003) *Regler för certifiering* [www].

Hämtat från: <http://www.skyrev.se/Dokument/CertRegler2003.pdf> [2005-04-15]

SKYREV (2005) *SKYREV vid upphandling av sakkunnigt biträde till revisionstjänster* [www].

Hämtat från: http://www.skyrev.se/Cert/certifiering_vid_upphandling.htm [2005-04-15]

SKYREV (2004) *Revisionsprocessen och de etiska reglerna* [www].

Hämtat från: http://www.skyrev.se/GodSed/EtiskaRegl2004_Broschyr.pdf [2005-04-15]

SKYREV (2003) *Kommentarer till etiska regler utgivna av utskottet för god kommunal revisorssed* [www].

Hämtat från: <http://www.skyrev.se/GodSed/EtiskaReglerMedKommSkyrev.pdf> [2005-04-15]

STAREV (2004) *Starka och oberoende kommunerevisioner i förening* [www].

Hämtat från: http://www.nkrf.no/tidsskrift/04_2004/forening.html [2005-04-07]

STAREV (2005) *Om STAREV* [www].

Hämtat från: <http://www.starev.se/omforeningen.htm> [2005-05-24]

Muntliga källor

Andersson, Anita (respondent 4), förtroendevald revisor i Alingsås kommun. Telefonintervju den 9 maj 2005.

Ahlqvist, Robert (respondent 13), förtroendevald revisor i Norrköpings kommun. Intervju via mail den 24 maj 2005.

Bertén, Lars (respondent 3), sakkunnigt biträde, på KPMG i Alingsås, i Alingsås kommun. Telefonintervju den 12 maj 2005.

Eriksson, Rune (respondent 11), förtroendevald revisor i Borås kommun. Telefonintervju den 9 maj 2005.

Hansson, Sven-Olle (respondent 8), förtroendevald revisor i Helsingborgs kommun. Personlig intervju den 4 maj 2005.

Johansson, Birgitta (respondent 6), förtroendevald revisor i Linköpings kommun. Telefonintervju den 16 maj 2005.

Jägerhök, Gun, sakkunnigt biträde i Malmö kommun. Personlig intervju den 20 april 2005.

Larson, Anders (respondent 5), sakkunnigt biträde, på Öhrlings PricewaterhouseCoopers i Linköping, i Linköpings kommun. Intervju via mail den 23 maj 2005.

Leijon, Jan-Åke, sakkunnigt biträde på Öhrlings PricewaterhouseCoopers i Kristianstad. Personlig intervju den 2 maj 2005.

Nersing, Ulf (respondent 12), kontorschef och sakkunnigt biträde på Norrköpings kommuns revisionskontor. Telefonintervju den 10 maj 2005.

Olsson, Per (respondent 2), förtroendevald revisor i Lunds kommun. Personlig intervju den 29 april 2005.

Olsson, Per-Reinhold (respondent 7), kontorschef och sakkunnigt biträde på Helsingborgs kommuns revisionskontor. Personlig intervju den 4 maj 2005.

Salomon, Lena (respondent 1), sakkunnigt biträde, på Öhrlings PricewaterhouseCoopers i Lund, i Lunds kommun. Personlig intervju den 27 april 2005.

Sernestrand, Carl-Johan (respondent 10), kontorschef och sakkunnigt biträde på Borås kommuns revisionskontor. Telefonintervju den 9 maj 2005.

Wiberg, Brita (respondent 9), förtroendevald revisor i Helsingborgs kommun.
Personlig intervju den 4 maj 2005.

Bilaga 1: Intervjufrågor

Förtroendevalda revisorer som anlitar sakkunniga biträden från externa revisionsbyråer

De områden som vi önskade diskutera var följande:

- Bakgrund och utbildning
- Kontinuerlig vidareutbildning
- Arbete utöver uppdraget som förtroendevald revisor
- Upphandlingsförfarande
- Det praktiska granskningsarbetet
- Revisionsberättelsen
- Oberoende
- Fördelar och nackdelar med att anlita sakkunniga biträden från externa revisionsbyråer respektive från kommunala revisionskontor

Sakkunniga biträden på externa revisionsbyråer

De områden som vi önskade diskutera var följande:

- Bakgrund och utbildning.
- Kontinuerlig vidareutbildning
- Uppdrag som sakkunnigt biträde i flera kommuner
- Uppdrag utöver uppdraget som sakkunnigt biträde
- Anbudsförfarande
- Det praktiska granskningsarbetet
- Oberoende
- Hemmablind
- Fördelar och nackdelar med att anlita sakkunniga biträden från externa revisionsbyråer respektive från kommunala revisionskontor

Förtroendevalda revisorer som anlitar sakkunniga biträden från kommunala revisionskontor

De områden som vi önskade diskutera var följande:

- Bakgrund och utbildning
- Kontinuerlig vidareutbildning
- Arbete utöver uppdraget som förtroendevald revisor
- Upphandlingsförfarande
- Det praktiska granskningsarbetet
- Revisionsberättelsen
- Oberoende

- Fördelar och nackdelar med att anlita sakkunniga biträden från externa revisionsbyråer respektive från kommunala revisionskontor

Sakkunniga biträden på kommunala revisionskontor

De områden som vi önskade diskutera var följande:

- Bakgrund och utbildning
- Kontinuerlig vidareutbildning
- Andra uppdrag
- Det praktiska granskningsarbetet
- Oberoende
- Hemmablind
- Fördelar och nackdelar med att anlita sakkunniga biträden från externa revisionsbyråer respektive från kommunala revisionskontor

Bilaga 2: Det yrkesetiska regelverket

Nedan visas de grundläggande förhållandena för SKYREVs medlemmars yrkesutövning enligt *Det yrkesetiska regelverkets* första del:⁷⁹

- Förstå och respektera den kommunala särarten och dess demokratiska processer.
- Arbeta så att förtroendet för den kommunala verksamheten stärks.
- Arbeta öppet i offentlighetsprincipens anda och samtidigt beakta sekretesskraven.
- Förstå och respektera de övergripande verksamhetsmålen och deras grundläggande betydelse vid ansvarsprövning.
- Med fullt yrkesmässigt ansvar ge de förtroendevalda revisorerna bästa möjliga faktaunderlag och stöd vid revisionens planering, genomförande och rapportering.
- Verka med självständighet och integritet i samarbetet med de förtroendevalda revisorerna.
- Öppenhet, saklighet och kompetens i all yrkesmässig rapportering.
- Ansvara för det faktamässiga underlaget och bedömningar samt professionella genomförandet av de uppdrag de åtagit sig. Ansvaret för ställningstaganden i ansvarsprövningen utifrån de faktamässiga underlagen åvilar de förtroendevalda.

Följande är de fem kompletteringsreglerna enligt *Det yrkesetiska regelverkets* andra del:⁸⁰

- Regel 1 – Oberoende och integritet

”En medlem skall agera så att dennes oberoende och integritet inte kan ifrågasättas. En medlem får inte låta sig påverkas av annan så att medlemmens oberoende ifrågasätts. Kan oberoende inte upprätthållas skall medlemmen avböja uppdraget.”

- Regel 2 – Objektivitet och saklighet

”En medlem skall alltid vara saklig och eftersträva objektivitet. Det innebär att arbetet skall utföras objektivt och att alla relevanta sakförhållanden som har betydelse för bedömningen skall belysas och beaktas. All kommunikation skall vara objektiv och underbyggd med faktiska sakförhållanden.”

⁷⁹ SKYREV. *Kommentarer till etiska regler* (2003)

⁸⁰ SKYREV. *Kommentarer till etiska regler* (2003)

- Regel 3 – Kompetens

”En medlem skall ha tillräckliga kunskaper, färdigheter och erfarenhet för sin yrkesutövning. En medlem har även ansvar för att anlidade medarbetare och specialister uppfyller nämnda krav.”

- Regel 4 – Kollegialitet

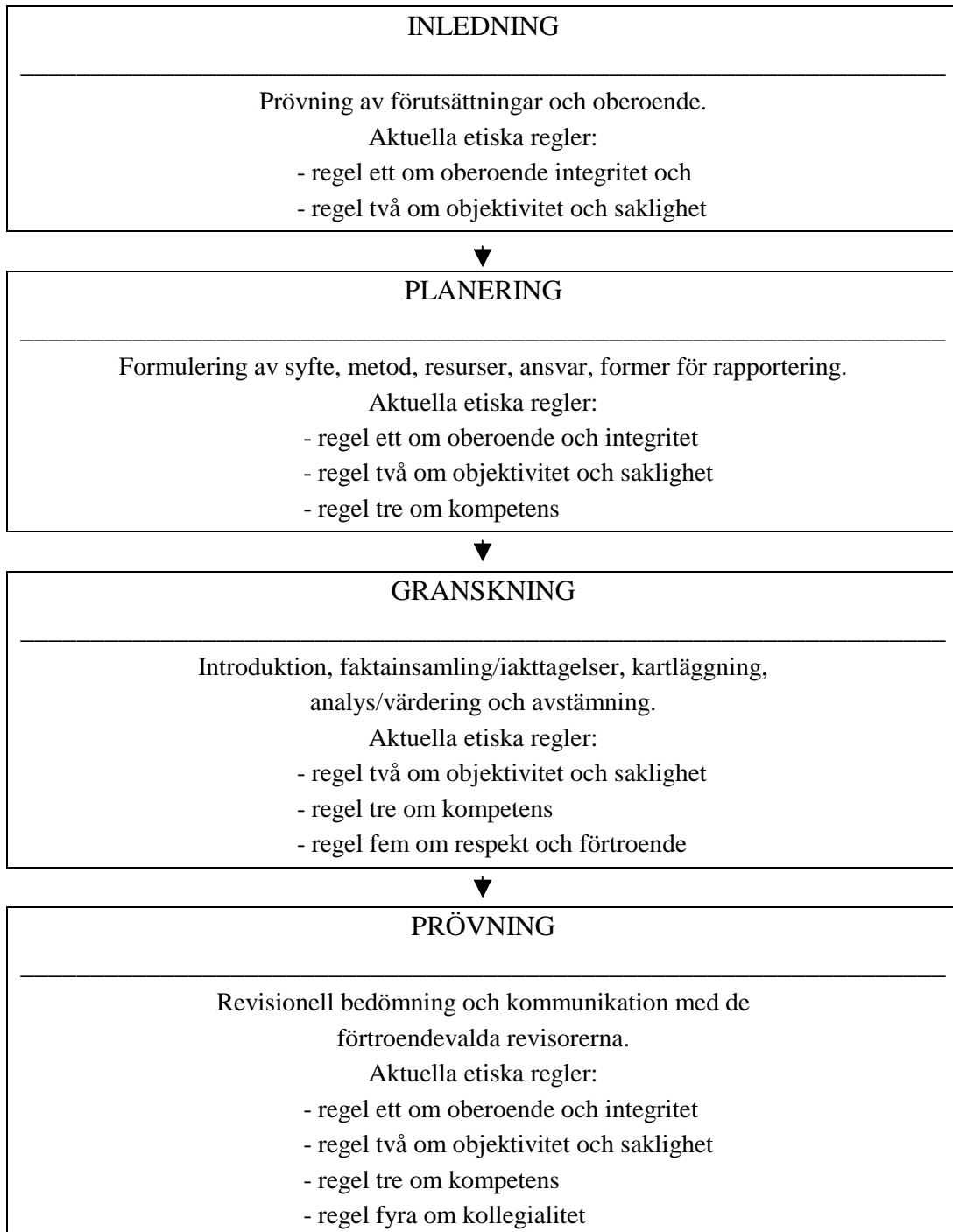
”En medlem skall verka för goda relationer inom yrket genom ett kollegialt uppträdande.”

- Regel 5 – Respekt och förtroende

”En medlem skall framstå som föredöme så att respekt, förtroende och utveckling av yrket och revisionsinstitutet främjas.”

Bilaga 3: Revisionsprocessen och de etiska reglerna

Nedan visas sakkunniga biträdens arbetsmodell för deras revisionsprocess:⁸¹



⁸¹ SKYREV. *Revisionsprocessen och de etiska reglerna* (2004)



RAPPORTERING

Muntlig och/eller skriftlig.

Aktuella etiska regler:

- regel två om objektivitet och saklighet
- regel tre om kompetens
- regel fem om respekt och förtroende



UTVÄRDERING/UPPFÖLJNING

Av utförandet och resultatet.

Aktuella etiska regler:

- samtliga