



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Examensarbete Kandidatnivå
Vårtermin 2009

Kommunal revision

– arbete för förändring och synen på revisionsarbetet

Handledare
Kristina Artsberg

Författare
Anna Hällström, 840330-4002
Marcus Olsson, 860207-3911
Caroline Öwall, 830604-4101

Sammanfattning

Titel	Kommunal revision – arbete för förändring och synen på revisionsarbetet
Seminariedatum	4 juni 2009
Ämne/kurs	Företagsekonomi, Examensarbete kandidatnivå FEKK01, 15 poäng
Författare	Anna Hällström, Marcus Olsson, Caroline Öwall
Handledare	Kristina Artsberg
Fem nyckelord	kommunal revision, förändring, förtroendevald revisor, sakkunnigt biträde, agentteorin
Syfte	Syftet med denna uppsats är att undersöka hur de förtroendevalda revisorerna arbetar för att driva igenom förändringar i den kommunala verksamheten i olika kommuner och vad andra aktörer i och utanför kommunerna anser om arbetssättet och den kritik som revisorerna framför.
Metod	Med ett induktivt och deduktivt angreppssätt och utifrån en kvalitativ och deskriptiv ansats har två fallstudier genomförts. Fallstudierna baseras på dokumentstudier, intervjuer och observationer.
Teoretiskt perspektiv	Studierna har ett teoretiskt ramverk bestående av positiv redovisningsteori, agentteorin och intressentmodellen.
Empiri	Det empiriska materialet består av åtta intervjuer, två observationer och dokumentstudie av revisionsrapporter över årsredovisningar.
Resultat	Vi har sett att det finns skillnader i hur revisorerna arbetar och att dessa skillnader till stor del beror på budgeten för revisorerna. Vi har konstaterat att revisorernas påpekanden om felaktigheter oftast leder till förändring, dock inte alltid. Detta beror dels på svårheter att korrigera felen dels på olika politiska ställningstagande. Kommunernas intressenter har varierande intresse för revisionens arbete.

Abstract

Title	Audit in the local municipality – work for changes and the stakeholders' view of it
Seminar date	4 th of June, 2009
Course	FEKK01, Degree Project Undergraduate level, Business Administration, Undergraduate level, 15 University Credit Points
Authors	Anna Hällström, Marcus Olsson, Caroline Öwall
Advisor	Kristina Artsberg
Key words	municipal auditing, Agency theory, change, municipalities
Purpose	The aim of this thesis is partly to examine how elected auditors are working to push for organisational changes in different municipalities, partly to study how other stakeholders within and outside the municipalities look upon the operation method and critical comments from the auditors.
Methodology	The study design is an inductive and deductive study, with two case studies based on a qualitative and descriptive approach. The case studies are based on file analysis, interviews and observations.
Theoretical perspective	The study has a theoretical framework of the positive accounting theory, agency theory and the stakeholder model.
Empirical foundation	The empirical material consists of eight interviews, two observations and an analysis of files from audit reviews regarding annual financial statements.
Conclusion	There are differences in how auditors work, and this difference is mainly due to the budget for audit. We have observed that the auditors' reviews frequently lead to changes. There are different motives to whether or not the auditors' reviews lead to change when errors occurs. This is due either to technical difficulties or to political influence.

Förord

Vi har under vårt uppsatsarbete lärt oss mycket om den kommunala organisationen i allmänhet och om kommunal revision i synnerhet.

Vi vill rikta ett stort tack till våra respondenter för att de har upplåtit sin tid och delat med sig av sin kunskap om den kommunala verksamheten. Det är tack vare dem vi har kunnat genomföra vår undersökning.

Vi vill även tacka vår handledare, Kristina Artsberg, för stöd och vägledningen genom hela uppsatsprocessen.

Lund, juni 2009

Anna Hällström

Marcus Olsson

Caroline Öwall

Förkortningar

AT	Anläggningstillgångar
FB	Förvaltningsberättelse
KF	Kommunfullmäktige
KomL	Kommunallagen
KRL	Kommunal redovisningslag
KS	Kommunstyrelsen
RKR	Rådet för kommunal redovisning
SKL	Sveriges Kommuner och Landsting
Öhrlings	Öhrlings PricewaterhouseCoopers

Innehållsförteckning

1 INLEDNING	10
1.1 BAKGRUND	10
1.2 PROBLEMDISKUSSION	11
1.3 PROBLEMFÖRMULERING	13
1.4 SYFTE	13
1.5 AVGRÄNSNINGAR	13
1.6 DISPOSITION	14
2 METOD	15
2.1 ANGREPPSSÄTT	15
2.1.1 Induktiv och deduktiv metod	15
2.2 ANSATS	15
2.2.1 Intensiv utformning	15
2.2.2 Fallstudie	16
2.2.3 Deskriptiv ansats	17
2.2.4 Kvalitativ ansats	17
2.3 DATAINSAMLING	18
2.3.1 Primär- och sekundärdata	18
2.3.1.1 Dokumentstudie	18
2.3.1.2 Intervjuteknik - semi-strukturerade intervjuer	19
2.3.1.3 Observationer	20
2.4 URVAL	20
2.4.1 Val av kommuner	20
2.4.2 Val av respondenter	21
2.4.3 Val av observationer	22
2.5 KÄLLKRITIK	22
2.5.1 Kritik mot data	22
2.5.2 Kritik mot intervjuerna	23
2.5.3 Kritik mot observationerna	23
2.6 VALIDITET OCH RELIABILITET	23
3 INSTITUTIONALIA	25
3.1 KOMMUNAL REGLERING	25
3.1.1 Kommunallagen	25
3.1.2 Kommunal redovisningslag	25
3.2 DEN KOMMUNALA ORGANISATIONEN	26
3.2.1 Fullmäktige	26
3.2.2 Nämnder	27
3.2.3 Revisorer	27
3.2.3.1 Revisionsarbetet	28

3.2.3.2 Granskningsprocessen.....	28
3.2.3.3 Planeringen.....	29
3.2.3.4 Granskningen.....	30
3.2.3.5 Prövningen.....	30
4 TEORI.....	32
4.1 VARFÖR FINNS REVISION?.....	32
4.1.1 Positiv redovisningsteori.....	32
4.1.2 Agentteorin.....	33
4.1.3 Intressentmodellen.....	34
4.1.3.1 Kommunens intressenter.....	35
5 EMPIRI.....	36
5.1 LUNDS KOMMUN.....	36
5.1.1 Den kommunala organisationen.....	36
5.1.1.1 Kommunen.....	36
5.1.1.2 Revisionen.....	37
5.1.1.3 Kommunfullmäktige.....	37
5.1.1.4 Kommunstyrelsen.....	38
5.1.2 Dokumentstudie.....	38
5.1.3 Syftet med revisionen.....	40
5.1.4 En period av granskning.....	40
5.1.4.1 Revisionens budget.....	40
5.1.4.2 Planeringen.....	41
5.1.4.3 Granskningen.....	41
5.1.4.4 Förändringar.....	43
5.1.4.5 Prövningen – kritik, anmärkningar och ansvarsfrihet.....	44
5.1.4.6 Debatten i fullmäktige.....	45
5.1.5 Revisionens relation till kommunen och omvärlden.....	47
5.2 SKURUPS KOMMUN.....	48
5.2.1 Den kommunala organisationen.....	48
5.2.1.1 Kommunen.....	48
5.2.1.2 Revisionen.....	49
5.2.1.3 Kommunfullmäktige.....	50
5.2.1.4 Kommunstyrelsen.....	50
5.2.2 Dokumentstudie.....	50
5.2.3 Syftet med revisionen.....	53
5.2.4 En period av granskning.....	53
5.2.4.1 Revisionens budget.....	53
5.2.4.2 Planeringen.....	53
5.2.4.3 Granskningen.....	54
5.2.4.4 Förändringar.....	55
5.2.4.5 Prövningen – kritik, anmärkningar och ansvarsfrihet.....	56
5.2.4.6 Debatten i fullmäktige.....	59
5.2.5 Revisionens relation till kommunen och omvärlden.....	61

6 ANALYS	63
6.1 DEN KOMMUNALA ORGANISATIONEN	63
6.2 SYFTET MED REVISIONEN	64
6.3 EN PERIOD AV GRANSKNING.....	65
6.3.1 Revisionens budget.....	65
6.3.2 Planeringen.....	65
6.3.3 Granskningen.....	66
6.3.4 Förändringar	67
6.3.5 Prövningen – kritik, anmärkningar och ansvarsfrihet	70
6.3.6 Debatten i fullmäktige	70
6.4 REVISIONENS RELATION TILL KOMMUNEN OCH OMVÄRLDEN	71
7 SLUTSATS	73
7.1 SYFTE OCH FRÅGESTÄLLNINGAR.....	73
7.1.1 Den kommunala organisationen	73
7.1.2 Förändringar i kommunerna till följd av revisorernas granskningar	74
7.1.3 Revisorernas arbetssätt	75
7.1.4 Revisionens förhållande till kommunens intressenter.....	76
7.2 FÖRSLAG TILL VIDARE FORSKNING.....	76
REFERENSLISTA	77

FIGURFÖRTECKNING

FIGUR 3.1	DEN KOMMUNALA ORGANISATIONEN	25
FIGUR 3.2	UNDERLAG FÖR VAL AV GRANSKNINGSOMRÅDE	28
FIGUR 5.1	LUNDS KOMMUNS ORGANISATION	36
FIGUR 5.2	SKURUPS KOMMUNS ORGANISATION.....	48
FIGUR 6.1	DEN KOMMUNALA ORGANISATIONEN OCH AGENTTEORIN.....	63

TABELLFÖRTECKNING

TABELL 5.1	SAMMANSTÄLLNING AV REVISIONSRAPPORTERNA <i>GRANSKNING AV ÅRSREDOVISNING 2005-2008</i> , LUNDS KOMMUN.....	38
TABELL 5.2	SAMMANSTÄLLNING AV REVISIONSRAPPORTERNA <i>GRANSKNING AV ÅRSREDOVISNING 2005-2008</i> , SKURUPS KOMMUN	51
TABELL 7.1	KATEGORISERING AV REVISORERNAS UPPMANINGAR TILL REDOVISNINGSFÖRÄNDRINGAR.....	74

BILAGOR

- BILAGA 1** INTERVJUGUIDE – FÖRTROENDEVALDA REVISORER
- BILAGA 2** INTERVJUGUIDE – KOMMUNSTYRELSE
- BILAGA 3** INTERVJUGUIDE - KOMMUNFULLMÄKTIGE
- BILAGA 4** INTERVJUGUIDE – SAKKUNNIGT BITRÄDE

1 Inledning

I detta kapitel kommer vi att förklara den bakgrund som har gjort oss intresserade av ämnet. Vi kommer sedan att presentera den problemdiskussion som lett oss fram till våra frågeställningar och vårt syfte med det här arbetet.

1.1 Bakgrund

Samhällsekonomin består till stor del av kommuners konsumtion och denna står för 20 procent av Sveriges BNP (Malmö stad, hemsida). Kommunernas verksamhet finansieras till största delen av skatteintäkter (Sveriges Kommuner och Landstings, hemsida¹). Stockholms stads resultaträkning visar att kommunkoncernen år 2008 hade en nettoomsättning på cirka 58 miljarder kronor, varav nästan 30 miljarder bestod av skatteintäkter (Stockholm stads årsredovisning 2008, s. 78). Under 2008 uppgick Malmö stads skatteintäkter till närmare nio miljarder kronor och dessa utgjorde över hälften av Malmö stads totala intäkter (Malmö stads årsredovisning 2008, s. 66). Detta kan jämföras med de större bolagen Trelleborg AB, som under 2008 hade en nettoomsättning på 31 miljarder kronor, och Axfood AB, som samma år hade en nettoomsättning på 32 miljarder kronor (Trelleborg AB:s årsredovisning 2008, s. 73; Axfood AB:s årsredovisning 2008, s. 50).

Det är med andra ord mycket pengar det handlar om inom den kommunala verksamheten. Bland de viktigaste granskarna av kommuner i det svenska politiska systemet är de kommunala revisorerna (Hanberger et al., 2005). Den kommunala revisionen utförs av förtroendevalda revisorer, utan särskilda utbildningskrav, som väljs av kommunfullmäktige. Revisorerna biträds av sakkunniga från antingen interna eller externa revisionskontor. Kommunrevisionen ska i sin revisionsberättelse uttala en rekommendation om fullmäktige bör bevilja eller neka kommunstyrelsen och nämnderna ansvarsfrihet och revisorn kan även komma med anmärkningar på granskningsobjekten i revisionsberättelsen. (Lundin, 1999)

Det är mycket ovanligt att kommunrevisorerna ger anmärkningar och avstyrker ansvarsfrihet. I Sverige finns 290 kommuner och år 2005 fick sju kommuner totalt nio anmärkningar och i endast två kommuner rekommenderades nekad ansvarsfrihet. Fullmäktige i de två aktuella kommunerna beslöt senare i strid med rekommendationen och beviljade ansvarsfrihet. (Sveriges Kommuner och Landsting, hemsida, Översikten)

¹ <http://www.skf.se/artikel.asp?A=58868&C=370>, [20 april 2009]

Det ämne vi har valt för vår uppsats är först och främst sprunget ur ett gemensamt intresse för redovisning i allmänhet och revision i synnerhet. Kommunernas verksamhet har en stor samhällsekonomisk betydelse och det är till stor del skattebetalarnas pengar som bekostar den. Detta faktum väckte vår nyfikenhet och vi insåg att revisorerna, utöver den ekonomiska aspekten, har en stor betydelse ur ett kommunaldemokratiskt perspektiv.

Vi ville undersöka ett ämne som är aktuellt och relativt outforskat. Efter att ha gått igenom en del av det som finns skrivet inom området kommunal revision insåg vi att kommunrevisorernas oberoende var ett väl omskrivet ämne i examensarbeten och något som frekvent diskuteras på nationell nivå. Andra uppsatser om kommunal revision har tagit upp problemet med oberoende då en revisor i princip väljs av sina partikamrater. Vi ville istället undersöka kommunrevisorernas betydelse för den kommunala verksamheten.

1.2 Problemdiskussion

De vanligast anförda skälen till varför förtroendevalda revisorer ska förbli norm i svensk kommunrevision är att de har en större inblick i verksamheten och att det främjar den kommunaldemokratiska andan. Detta borde betyda att revisorerna vet vad det är som ska granskas, att de uppmärksammar fullmäktige på de felaktigheter de finner och att fullmäktige sedan korrigerar dessa felaktigheter genom demokratiska beslut. (Nyman & Tengdelius, 2007) Enligt Cassel (2000) är så dock inte fallet. En av hans studier visade att revisorernas påtalanden i revisionsberättelserna inte föranledde några åtgärder och att mindre än en procent av de kommunala revisionsberättelserna var orena, till skillnad från runt tio procent av både statliga och privata revisioner. Studien påvisade även att endast i tre fall av 1 500 ledde revisorns påpekanden till att kommunfullmäktige drev igenom förändringar. (Cassel, 2000, s. 56)

Denna undersökning är gjord under 1990-talet och sedan dess har det kommit en del lagändringar på området, för att förstärka den kommunala revisionen. Problemet har även i viss mån uppmärksamrats av forskare och av de förtroendevalda revisorerna själva.

Ett exempel är de förtroendevalda revisorerna i Simrishamns kommun, som har börjat arbeta efter en hårdare linje för att driva igenom sina krav på förändring. Genom att utnyttja media för en aktiv kommunikation med medborgarna kan inte politiker och tjänstemän bortse ifrån kritiken och anmärkningarna. ”Annars är erfarenheten att ingenting händer, man lägger den lite trista rapporten i lådan” säger Staffan Ivarsson, revisor i Simrishamns kommun. (Immo, 2005) Samma uppfattning delar Wäinö Andersson (2007), före detta kommunrevisor i Gnesta. Han menar att revisorerna bör använda media för att få kommunpolitikerna och förvaltningarna att kommentera revisorernas kritik och frågor. (Andersson, 2007)

Hur fullmäktige bör yttra sig i fråga om revisorernas uttalanden har nyligen klargjorts genom lagändringar i proposition 2005/06:55, *Stärkt revision och ansvarsprövning i kommuner och landsting*. De lagändringar som gick igenom gällde bland annat att fullmäktige måste motivera sina ställningstaganden i ansvarsfrågan då revisorerna inte rekommenderar fullmäktige att bevilja ansvarsfrihet och hur de ställer sig till revisorernas anmärkningar i revisionsberättelserna. (Departementsserien 2009:11, s. 13 ff) Statskontoret fick år 2006 dessutom i uppdrag av regeringen att ta fram förslag för att ytterligare stärka den kommunala revisionens oberoende. Rapporten, *En mer oberoende kommunal revision – analys av tänkbara åtgärder* (2008:4), föreslår att de förtroendevalda revisorerna inte längre ska kunna väljas bland ledamöter och ersättare i fullmäktige. Om detta förslag går igenom kommer det att träda i kraft den 1 januari 2011. Detta var något som även övervägdes i propositionen 2005/06:55 men föreslogs aldrig med anledning av att mindre kommuner i så fall skulle kunna få problem att tillsätta revisorer. I Statskontorets utredning påpekas dock att partiloyaliteten är stark och en revisor som även sitter i fullmäktige kan ha svårigheter att upprätthålla ett oberoende. (Departementsserien 2009:11, s. 32 ff; Statskontoret 2008:4)

Det finns även senare forskning kring hur den kommunala revisionen påverkar beslut i kommunerna. År 2007 genomförde Sveriges Kommuner och Landsting (SKL) en undersökning om hur mycket tilltro politiker har till de förtroendevalda revisorerna. De undersökte uppdragsgivarnas förtroende, det vill säga kommunfullmäktiges, och de granskades förtroende, det vill säga styrelsers och nämnders. De intervjuade 500 politiker och tjänstemän i kommuner och landsting. Denna undersökning visar att förtroendet för revisionen är väldigt hög från alla håll. Den visar även att de granskade anser att de följer revisorernas förslag i mycket hög grad, till cirka 90 procent. (Nyman & Tengdelius, 2007)

Denna undersökning motsäger Cassels studie till stor del. Vi anser därför att det finns en lucka i forskningen och utrymme för en djupgående analys av hur det skulle kunna förhålla sig. Cassels studie är kvantitativ och dokumentbaserad medan undersökningen utförd av SKL är kvalitativ och bygger på intervjuer. De olika undersökningsmetoderna kan förklara vissa skillnader med det kvarstår en tydlig osäkerhet om hur förhållandet är och vi vill därför göra både en dokumentstudie och intervjuer med kommunrevisorernas uppdragsgivare och granskningsobjekt. För att få en bredare bild kommer vi även att intervjuva förtroendevalda revisorer, vilket SKL inte har gjort i sin undersökning.

1.3 Problemformulering

Mot bakgrund av tidigare problemdiskussion har vi följande frågeställningar:

- Genomför kommunstyrelser förändringar, i redovisningen och i förvaltningen, till följd av revisorernas granskningar och påpekanden?
- Hur arbetar kommunrevisorerna i olika kommuner och vad anser kommunfullmäktige och kommunstyrelse om arbetssättet?
- Hur uppfattas revisionen av kommuners olika intressenter, enligt revisorernas bedömning?

1.4 Syfte

Syftet med denna uppsats är att undersöka hur de förtroendevalda revisorerna arbetar för att driva igenom förändringar i den kommunala verksamheten i olika kommuner och vad andra aktörer i och utanför kommunerna anser om arbetssättet och den kritik som revisorerna framför.

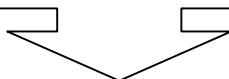
1.5 Avgränsningar

Vi har avgränsat vårt arbete till att endast behandla delar av den kommunala organisationen. Undersökningen har enbart studerat en av kommunens nämnder, kommunstyrelsen, eftersom det är den enda nämnd som blir granskad av kommunrevisorerna på samma område varje år, då de är ansvariga för årsredovisningen. Vi har heller inte närmare undersökt lekmanrevisorer, som kommunfullmäktige tillsätter för de kommunala bolagen. Vi har även helt bortsett från landsting och regioner.

1.6 Disposition

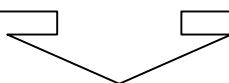
KAPITEL 1: INLEDNING

I det första kapitlet presenteras en bakgrunden till varför vi har valt att studera kommunal revision. Vi redogör därefter för den problemdiskussion som har lett fram till vår problemformulering och vårt syfte.



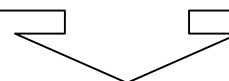
KAPITEL 2: METOD

I kapitlet behandlas de metodologiska val, som vi har gjort för att uppfylla studiens syfte. Vi har genomfört två fallstudier och i detta kapitel presenteras vårt tillvägagångssätt och motiv till detta.



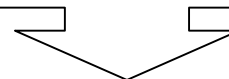
KAPITEL 3: INSTITUTIONALIA

I detta kapitel beskriver vi i allmänhet den kommunala organisationens uppbyggnad. Vi går i synnerhet igenom den kommunala revisionen och ett antal av de regleringar som styr denna.



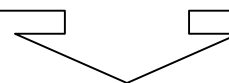
KAPITEL 4: TEORI

I det här kapitlet presenterar vi de tre teorier vi har valt att analysera den kommunala organisationen utifrån. De tre teorierna är positiv redovisningsteori, agentteorin och intressentmodellen, vi förklarar även varför vi har valt dessa teorier.



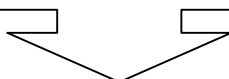
KAPITEL 5: EMPIRI

I detta kapitel presenterar vi våra två kommuner, Lund och Skurup, och det empiriska material vi har samlat in genom dokumentstudier, intervjuer och observationer.



KAPITEL 6: ANALYS

I detta kapitel analyserar vi vårt empiriska material utifrån den institutionalia och de teorier vi i tidigare kapitel har presenterat.



KAPITEL 7: SLUTSATSER

I detta kapitel sammanfattar vi våra analyser och presenterar våra slutsatser av undersökningen. Vi presenterar även vårt förslag på klassificering av redovisningsförändringar till följd av revisorernas granskning. Vi ger även förslag till vidare forskning.

2 Metod

I detta kapitel förklaras de metodologiska valen vi har gjort, för att kunna uppnå vårt syfte, det vill säga vårt angreppssätt och vår ansats. Vi kommer även att redogöra för hur vi har gått till väga för att samla in data och de motiveringar som ligger bakom vårt urval.

2.1 Angreppssätt

Det induktiva angreppssättet utgår från observationer och resultat, som leder fram till nya teoretiska angreppssätt (Bryman & Bell, 2005, s. 25). Den deduktiva metoden utgår istället från existerande teori, för att undersöka om den stämmer och för att förklara verkligheten (Artsberg, 2003, s. 31).

2.1.1 Induktiv och deduktiv metod

Vi startade arbetsprocessen med den deduktiva metoden, för att testa hur de olika kommunala organen samverkar utifrån positiv redovisningsteori, agentteorin och intressentmodellen. När vi analyserade om och hur förändringar sker, var vårt mål att skapa en hypotes eller en teori som andra forskare i framtiden ska kunna pröva i större undersökningar. För att vi skulle vara öppna för all tänkbar information, som kunde vara relevant i studien av förändringar, har vi valt att använda den induktiva metoden.

2.2 Ansats

2.2.1 Intensiv utformning

Vi har valt att lägga upp detta arbete efter den intensiva utformningen. Med denna utformning försökte vi att gå på djupet i ett par enstaka enheter med många olika variabler. Målet var att få fram många detaljer och nyanser för att försöka skapa en så övergripande bild som möjligt. Motpolen till den intensiva utformningen är den extensiva, vars syfte är att gå på bredden. Undersökningen grundar sig då på många enheter med endast ett fåtal variabler. Fördelen med en sådan utformning är att resultaten blir mer generella, eftersom individuella skillnader försvinner på grund av att forskaren fokuserar på det allmänna i svaren. (Jacobsen, 2002, s. 92)

ff) Fördelen med, och anledningen till att vi har valt den intensiva utformningen är, att den interna giltigheten ofta blir stor eftersom informationen är detaljrik och inte fristående från sitt sammanhang. En av nackdelarna, som ofta tas upp, är att resultaten blir specifika för de enheter och den kontext som har studerats. Det kan vara svårt att dra generella slutsatser som gäller för andra situationer. Vi beslöt oss för att inte välja den extensiva metoden då den information vi då skulle ha fått fram hade kunnat bli för ytlig, något som Jacobsen (2002) påpekar är en nackdel med den extensiva metoden.

2.2.2 Fallstudie

Då fallstudier enligt Merriam (1994) med fördel kan användas för att hantera flera olika typer av empiriskt material, såsom dokument, intervjuer och observationer, ansåg vi att denna metod var väl lämpad för den planerade undersökningen. Denna metod är också lämplig i de situationer då det inte går att särskilja undersökningens olika variabler från den omgivande situationen. Merriam (1994) diskuterar frågan hur empiriskt material ska användas och påpekar att det gäller för forskaren att samla in tillräckligt mycket information för att kunna skapa en teori. Vi ämnade därför, att genom våra fallstudier, förena vårt empiriska material för att få en insikt i kommunal verksamhet och kommunal revision.

Ett problem med fallstudier är att de har en tendens att förenkla eller överdriva vissa faktorer. Detta är vi var medvetna om och har försökt undvika. Såväl vi som författare som våra respondenter belyser de aspekter, som upplevs viktiga, och vi som författare låter våra värderingar påverka arbetet. Detta påtalar Merriam (1994), men hon säger också att ett sätt att balansera detta är att vara medveten om problematiken.

Merriam (1994) beskriver fallstudien som en metod för att systematiskt undersöka en speciell företeelse, medan Jacobsen (2002, s. 95 ff) beskriver fallstudien som en enhet, som är begränsad i tid och rum. Rummen, som vi har undersökt är de två skånska kommunerna Lund och Skurup. Dessa har i sin tur olika undersökningsenheter, som revisionskollegiet, kommunstyrelsen och kommunfullmäktige. Eftersom vi ville undersöka förändringar krävde vår frågeställning att vi granskade en viss tidsperiod. Syftet var inte att göra en generaliserbar jämförelse mellan två kommuner av olika storlek, men vi hoppades, med två olika typer av kommuner, kunna upptäcka intressanta infallsvinklar för teoribildning. Vi valde att undersöka tiden från 2005 till och med 2008, eftersom vi ville göra en aktuell granskning. Tidsperioden spänner även över två mandatperioder och vi ville undersöka om detta är något som har påverkat revisionen. Vi valde att undersöka de senaste åren då vi ville att våra respondenter skulle ha granskningarna någorlunda färskt i minnet, vilket är viktigt vid intervjuer.

2.2.3 Deskriptiv ansats

En fallstudie resulterar ofta i en deskriptiv presentation, vilket innebär att redogörelsen vanligtvis blir omfattande (Merriam, 1994, s. 26). Vi har, i och med våra fallstudier, haft en deskriptiv ansats för arbetet. Vi ansåg att detta angreppssätt var lämpligt för vår frågeställning eftersom vi ämnade beskriva hur den kommunala revisionen leder till förändringar och intressenternas syn på revisorernas arbete. Vi har endast intervjuat våra respondenter vid ett tillfälle men vi har studerat revisionens granskningar från fyra olika år. Detta innebär att vi, när det gäller intervjuerna, har gjort en tvärsnittsstudie med en retrospektiv utformning, och när det gäller dokumentstudier, har gjort en kohortstudie. En tvärsnittsstudie studerar enbart förhållanden vid en given tidpunkt och det är en metod som passade för vårt examensarbete, men vi ville studera förändringar under en längre tid och använde oss därför av en retrospektiv utformning. För att uppnå detta har vi frågat våra respondenter om händelser som har inträffat tidigare. En kohortstudie studerar förändringar över tiden när det gäller ett särskilt fenomen. Det är detta som har varit fallet för vår dokumentstudie, då vi undersökte om revisorerna har kritiserat samma saker år efter år i sina granskningar. (Jacobsen, 2002, kapitel 5.2)

2.2.4 Kvalitativ ansats

Vi valde en kvalitativ ansats då vi ansåg att den var bäst lämpad för vår utgångspunkt i fallstudier. Den kvalitativa ansatsen har fokus på att ge en omfattande beskrivning av miljön runt personen och situationen. Följden av detta blir en mer mångsidig bild av sammanhanget och individen. (Jacobsen, 2002, s. 46 f) Denna ansats vill begripa innebörden av ett fenomen och förstå hur alla delar i fenomenet samverkar för att bilda helheten (Merriam, 1994, s. 30). Därför hoppades vi, genom att använda oss av en kvalitativ ansats, att kunna öka förståelsen för hur revisionsprocessen går till och förstå om ändringar kommer till stånd på grund av kommunrevisionen. Enligt Merriam (1994) är det forskaren som är det viktigaste redskapet för att analysera den information som har samlats in. De frågor som vanligtvis styr den kvalitativa fallstudieforskaren är frågor om process (hur eller varför någonting sker) och om förståelse (vad, varför och hur). (Merriam, 1994, s. 57) Det som främst motiverade oss till att använda den kvalitativa ansatsen var att vi ville förstå hur kommunens olika organ samarbetar med revisionen och försöka få en förståelse för det förändringsarbete som revisorerna arbetar för. Vi hade också kunnat välja en kvantitativ ansats, vilket möjligtvis hade lett till att resultatet hade kunnat appliceras på andra sammanhang och situationer lättare. Den kvantitativa ansatsen ger dock ofta en mer fragmenterad och smalare bild av sammanhanget. (Jacobsen, 2002, s. 47)

2.3 Datainsamling

Vi startade examensarbetet med en litteratur- och artikelsökning i bibliotekskatalogerna LOVISA och ELIN. Vi använde oss bland annat av sökorden kommunal revision, municipal accounting, kommunal organisation, agentteori och stakeholder samt stakeholder approach. De dokument vi har använt oss av, har vi hämtat dels från kommunernas respektive hemsida, dels genom kontakt med kommunernas kansli.

2.3.1 Primär- och sekundärdata

De viktigaste primärdata är enligt Jacobsen (2002, s. 57) observationer, gruppintervjuer, individuella intervjuer och dokument. Vi har valt att inte göra gruppintervjuer. Observationerna, intervjuerna och dokumentstudien bör ha givit oss tillräckliga perspektiv på de förhållanden vi undersökte.

Sekundärdata är den information som forskaren själv inte har samlat in från ursprungskällan. Informationen är insamlad av någon annan och med ett annat syfte än det vi har med vårt arbete. (Jacobsen, 2002, s. 153) De sekundärdata vi har använt oss av är de teorier, som vi har valt att ta upp i arbetet.

2.3.1.1 Dokumentstudie

Vi har i våra fallstudier använt oss av dokument för att undersöka vad som har sagts och gjorts i de två kommuner som vi har undersökt. Vi har studerat de förtroendevalda revisorernas revisionsberättelser och de sakkunniga biträdenas granskningar av kommunernas årsredovisningar. Vidare har vi studerat de specifika granskningsrapporter, som de förtroendevalda revisorerna ger i uppdrag till de sakkunniga biträdena att ta fram, och revisorernas bifogade missivbrev. Vi valde att endast ta upp granskningen av årsredovisningarna i empirin eftersom det är den enda granskning som görs varje år och vi har då haft möjlighet att se ett mönster i revisorernas kritik. I revisionsberättelserna har vi studerat hur mycket kritik kommunerna får och om det ges några anmärkningar eller om ansvarsfrihet avstyrks. Vi har även läst offentliga mötesprotokoll med bilagor från kommunstyrelserna för att undersöka på vilket sätt de bemöter revisorernas kritik.

Vi har gått igenom lagar inom området, främst kommunallagen (1991:900), och en del rekommendationshäften, som Sveriges Kommuner och Landsting har gett ut, som komplement till lagen, för att få mer bakgrundfakta.

2.3.1.2 Intervjuteknik - semi-strukturerade intervjuer

Kvalitativ forskning är förknippad med två olika typer av intervjuer, ostrukturerade och semi-strukturerade. Den kvalitativa forskningen eftersträvar att respondenten under intervjun ska tala relativt fritt. Svaren ska vara detaljerade och fylliga eftersom detta leder till ytterligare kunskap om vad respondenten anser vara relevant. I den semi-strukturerade intervjuformen kan intervjuaren avvika från intervjuguiden och ställa följdfrågor på de svar som respondenten lämnar. Den ostrukturerade intervjuformen liknar mer ett öppet samtal helt utan förberedda frågor. Med kvalitativa intervjuer finns också möjlighet att genomföra ytterligare intervjuer med respondenten om det skulle behövas. (Bryman & Bell, 2005, s. 361 f)

Då vi ville göra en djupare analys av vissa frågeställningar, har vi använt oss av den semi-strukturerade intervjuformen. Vi ville att respondenten skulle svara så fritt och öppet som möjligt men vi ville ändå att det skulle finnas en viss struktur i intervjun. Under intervjuerna har vi utgått från en intervjuguide för att vi inte skulle förbise att diskutera viktiga områden. Ytterligare en fördel med en guide är, enligt Bryman & Bell (2005), att den leder till att det finns ett visst mått av jämförbarhet mellan respondenternas svar, då samma områden berörs med alla respondenter.

Intervjuareffekt

Vid personliga intervjuer är det viktigt att ha i åtanke den effekt som intervjuaren kan ha på respondenten, då den kan skada tillförlitligheten. Respondenten kan påverkas av intervjuarens ansiktsuttryck och kroppsspråk. (Jacobsen, 2002, s. 162) Vår ambition var att vi alla tre författare skulle medverka under alla intervjuer för att intervjuareffekten skulle bli så snarlik som möjligt på alla respondenter. En av oss har dock inte kunnat medverka vid två av intervjutillfällena på grund av sjukdom, men vi tror inte att detta har haft någon större inverkan. Intervjuareffekten är svår att påverka och kontrollera, men vi var medvetna om att vi kan ha haft en effekt på de personer som vi har intervjuat. Den bedöms dock som ringa eftersom samtliga respondenter har erfarenhet av att uppträda i offentliga sammanhang.

Inspelning

Vi har varit intresserade av att ställa följdfrågor till respondenten under intervjun och det är då viktigt att inte bli distraherad av att föra anteckningar under intervjun, utan istället vara fokuserad på vad respondenten säger. Vi har därför valt att spela in våra intervjuer. Inspelningen underlättar också en mer utförlig analys av vad respondenten sagt. Nackdelen med inspelningar är att respondenten kan känna sig besvärad och inte tala helt obehindrat. (Bryman & Bell, 2005, s. 374 f) Alla våra respondenter har godkänt inspelning under intervjuerna och sett det som en fördel då det minskar risken för missförstånd och felcitering.

2.3.1.3 Observationer

Observationen har sin utgångspunkt i att forskaren samlar in information genom att studera vad människor gör vid olika tillfällen. Det finns olika typer av observationer, öppna och dolda. I den öppna observationen känner personerna i gruppen till att de studeras. Problemet med en öppen observation är att de som undersöks kan ändra sitt beteende och inte uppträda som de gör i vanliga fall. Den dolda observationen kan därför anses ha en högre reliabilitet än den öppna. (Jacobsen, 2002, s. 180 f)

Observationer kan också delas in i deltagande eller icke-deltagande. Den icke-deltagande observationen görs på avstånd och forskaren håller en distans till dem, som han studerar, till skillnad från den deltagande observationen, där forskaren på samma villkor medverkar i aktiviteten, som de som studeras. (Jacobsen, 2002, s. 182)

Vi har genomfört en öppen och icke-deltagande observation av kommunfullmäktige-sammanträdet då årsbokslutet och revisionsberättelsen för 2008 diskuterades i den ena kommunen samt en dold och icke-deltagande observation av samma ärenden i den andra kommunen. Vi har inte deltagit i sammanträdet utan koncentrerade oss på att uppmärksamma det som diskuterades och samspelet mellan ledamöterna. Anledningen till att vi genomförde observationerna var främst för att få en uppfattning om hur mycket revisorernas granskning av årsberättelsen diskuterades i kommunfullmäktige och hur kommunstyrelsen och kommunfullmäktige ställde sig till granskningen.

2.4 Urval

2.4.1 Val av kommuner

Vi valde att göra två fallstudier, en av Lunds kommun och en av Skurups kommun. Vi ville studera två kommuner av olika storlek, på grund av att vi hoppades att detta skulle ge intressantare infallsvinklar, än om vi hade valt två jämnstora kommuner. Vi ville studera två kommuner i vår närhet, på grund av att vi hade för avsikt att göra ett flertal personliga intervjuer. När det gäller den större kommunen hade vi hade kunnat välja Malmö stad istället för Lunds kommun. En av författarna är dock politiskt aktiv i Malmö stad och vi utelämnade därför detta alternativ, då vi inte ville att hennes ställning skulle påverka undersökningens utfall. Då detta alternativ var uteslutet, föll valet på Lunds kommun. I valet av den mindre kommunen hade vi som enda krav att den skulle vara relativt nära och att relevanta dokument och aktuell information skulle finnas tillgängliga på kommunens hemsida. Med dessa två utgångspunkter valde vi Skurups kommun av praktiska skäl.

2.4.2 Val av respondenter

Vi har genomfört individuella intervjuer med respondenter i Lunds och Skurups kommuner. De personer vi har intervjuat har god inblick i respektive kommuns verksamhet och vi har valt dessa personer för att de ger olika perspektiv på kommunrevisionen. Vår avsikt var att intervjua kommunrevisionens ordförande, kommunstyrelsens ordförande och kommunfullmäktiges ordförande i respektive kommun samt ett sakkunnigt biträde som arbetar för såväl Lunds som Skurups kommunrevisorer. Vi har näst intill lyckats med vår ambition.

Vi har intervjuat de förtroendevalda revisionsordförandena i båda kommunerna, **Lars Larsson** i Lunds kommun och **Tommy Göransson** i Skurups kommun. Vi har frågat dem om hur deras arbete går till och om de anser att deras granskningar leder till förändring i respektive kommun samt hur de tycker att kommunens intressenter uppfattar revisionen. Då det är förändringar över tiden vi vill undersöka tyckte vi att det var nödvändigt att intervjua personer som har suttit i kommunrevisionen en längre tid. Lars Larsson har varit kommunrevisor i Lund sedan 1999, vilket vi ansåg vara tillräckligt för att ha en god inblick. Tommy Göransson har dock endast suttit i revisionen sedan ingången av den här mandatperioden, år 2007, och detta tyckte vi inte var tillräckligt för att svara på alla de frågor som har med förändringsarbetet att göra. Vi har därför även intervjuat revisionens vice ordförande, **Bertil Nordström**, som har varit kommunrevisor i Skurup sedan 1999.

Anledningen till att vi ville intervjua kommunstyrelsens ordförande i respektive kommun, är att detta är ett av de organ som kommunrevisionen granskar. Kommunstyrelserna granskas varje år, eftersom de är ansvariga för kommunens delårsbokslut och årsbokslut, och dessa resulterar i vars en granskning varje år. Vi ville även intervjua kommunstyrelsernas ordförande för att undersöka vad de anser om revisorernas kritik och om de följer deras uttalanden. I Lunds kommun har vi tyvärr inte kunnat intervjua kommunstyrelsens ordförande, **Mats Helmfrid**, då han var upptagen med kommunens budgetförberedelser under hela maj månad. Vi har därför intervjuat kommunstyrelsens vice ordförande, **Lars Bergwall**, och hoppas att han har gett oss i princip samma svar som Mats Helmfrid skulle ha gjort. I Skurups kommun intervjuade vi kommunstyrelsens ordförande, **Niklas Sjöberg**.

Eftersom kommunfullmäktige tillsätter kommunrevisorerna och kommunfullmäktiges presidium bereder revisionens budget, ansåg vi att deras perspektiv på revisionsarbetet var relevant att undersöka. Vi har därför intervjuat kommunfullmäktiges ordförande i båda kommunerna, **Annika Annerby-Jansson** i Lunds kommun och **Sven Rosengren** i Skurups kommun.

En stor del av kommunrevisorernas granskning läggs ut på sakkunniga biträden. Både Lunds kommun och Skurups kommun anlitar Öhrlings PricewaterhouseCoopers och därigenom **Roland Svensson**, som är certifierad kommunalrevisor. Han kunde ge oss ett icke-politiskt

perspektiv och förklara skillnader och likheter mellan hur Lund och Skurup arbetar med kommunrevisionen.

Vi har valt att inte intervjua några tjänstemän på ekonomiavdelningarna i kommunerna, trots att det är de som praktiskt står för redovisningen och årsboksluten. Anledningen till att vi inte har intervjuat dem är att vi ville ha det politiska perspektivet av revisorernas arbete. Tjänstemännen arbetar på uppdrag av politikerna och de har ingen beslutanderätt i principiella och större redovisningsfrågor (KomL 3:9).

2.4.3 Val av observationer

Vi gjorde vår öppna och icke-deltagande observation av Skurups kommuns kommunfullmäktigesammanträde den 25 maj 2009, då revisionsberättelsen för år 2008 togs upp. Lunds kommunfullmäktigesammanträde den 23 april 2009, då årsredovisningen för år 2008 behandlades, hade vi inte möjlighet att observera på plats. Vi har därför gjort denna observation genom att studera en fullständig videoupptagning från mötet, det vill säga en dold och icke-deltagande observation (Lunds kommun, hemsida²).

2.5 Källkritik

2.5.1 Kritik mot data

De dokument som vi har använt oss av är protokoll med bilagor från kommunstyrelserna och revisionsrapporter från de sakkunniga biträdena samt revisionsberättelser och missivbrev från de förtroendevalda revisorerna.

En del av den litteratur, som vi har använt, är inte helt aktuell. *Kommunal revision, En rättslig analys* av Olle Lundin är exempelvis från 1999 och det kapitel som används mycket för att beskriva intressentmodellen, *Intressemodellen i teori och praktik* av Ulf Lundahl och Per-Hugo Skärvad, är skrivet redan 1982. Vi har inte hittat aktuellare litteratur, som är relevant för dessa områden, och vi har bedömt källorna som användbara ändå. Lundin (1999) är en väl utnyttjad referens, när det gäller uppsatser om kommunal redovisning och revision. När vi refererar till Lundin (1999) och övriga författare på området kommunal revision har vi även kontrollerat att deras påstående fortfarande är förenliga med gällande lag. Vi refererar till Jarold L. Zimmermans artikel "The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives" från 1977, och denna kan tyckas vara föråldrad. Vi har dock funnit flera artiklar, skrivna de senaste åren, som hänvisar till Zimmermans artikel och därför har vi valt att

² <http://www.lund.se/templates/Page.aspx?id=11098> [28 april 2009]

använda den. Teorierna är välkända och beprövade och vi kommer inte att ifrågasätta dem ytterligare.

2.5.2 Kritik mot intervjuerna

I Lund har vi intervjuat vice ordförande i kommunstyrelsen istället för ordföranden. Vi tror dock inte att detta har påverkat resultaten nämnvärt. Vi uppfattade både respondenterna från kommunstyrelsen och kommunfullmäktige i Lund som mycket stressade och svaren blev korta och inte så omfattande som vi hade hoppats på. I Skurups kommun var respondenterna mycket fokuserade på granskningsrapporten av årsredovisningen för år 2008 och vi tyckte att det var något svårt att få fram hur revisionen mer i allmänhet har lett till förändringar. Detta kan ha berott på att vi var ovana intervjuare och vi har i efterhand även upptäckt att respondenterna inte alltid har svarat exakt på den fråga vi ställde. Möjligen har denna effekt förstärkts av att majoriteten av våra respondenter är politiker, och flera av dem är vana vid att bli intervjuade och att kringgå frågor, som de finner svåra att besvara. Vi anser att de respondenter som vi har valt att intervjua var trovärdiga och relevanta för vår studie. Resultaten från en intervju kan alltid ifrågasättas, men vi har ett bestämt intryck av att de svar vi fick var ärliga och belyste de förhållanden, som vi var ute efter, på ett godtagbart sätt.

2.5.3 Kritik mot observationerna

Vi bedömer att vi inte på något sätt, genom vår närvaro, påverkade utfallet av kommunfullmäktiges möte i Skurup. Kommunfullmäktiges möten är offentliga och ledamöterna är vana vid publik. Publiken är heller inte tillåten att störa och påverka mötet med ljud och frågor (KomL 5:38-39).

2.6 Validitet och reliabilitet

Giltiga och tillförlitliga resultat är eftersträvansvärda i all forskning, så även i vår. Vi har därför värderat vårt material mot de två begreppen validitet och reliabilitet.

Validitet delas ofta upp intern och extern. Intern validitet syftar till hur väl resultatet och verkligheten stämmer överens i det individuella fallet (Merriam, 1994, s. 177). Extern validitet handlar om hur de resultat som uppnås i undersökningen kan överföras till andra sammanhang (Jacobsen, 2002, s. 473). Reliabilitetsbegreppet behandlar enligt Merriam (1994, s.180) i vilken utsträckning undersökning ger samma resultat om forskare upprepar studien.

Vi har haft begreppen validitet och reliabilitet i åtanke under hela arbetsprocessen då vi har

samlat in våra data. Vi hoppas att detta har framgått av metodkapitlet, där vi har beskrivit processen för arbetet samt motiveringar för och kritik mot vårt arbetsätt.

3 Institutionalia

Kapitlet inleds med en kort presentation av de lagar som reglerar den kommunala verksamheten. Vidare förklarar vi den kommunala organisationens uppbyggnad och de olika organens funktioner. Kapitlet kommer att fokusera på kommunrevisionens arbetsätt.

3.1 Kommunal reglering

3.1.1 Kommunallagen

Grunden för det kommunala självstyret kommer från 1862 års kommunalförordningar. Sedan dess har mycket hänt och numera regleras kommunal verksamhet främst genom kommunallagen (1991:900, KomL). Ända sedan 1862 har det funnits en genomgående vilja att ha uppsikt över kommunernas finanser. Då ställdes det krav på att upprätta en budget och att inkomster och utgifter skulle vara balanserade. Enligt nuvarande lag ställs det krav på god ekonomisk hushållning, vilket betyder ett balanskrav där inkomsterna ska vara större än kostnaderna. (Brorström et al., 2008, s. 19 ff)

3.1.2 Kommunal redovisningslag

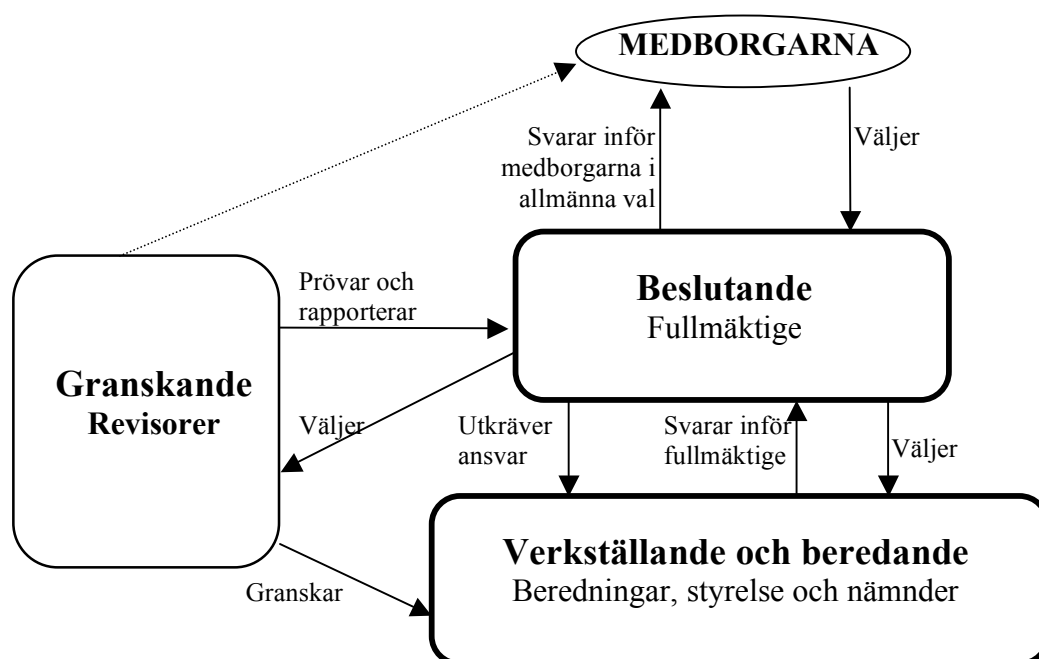
Sedan 1998 är den kommunala redovisningen reglerad genom lag (1997:614) om kommunal redovisning (KRL) och den är framtagen med inspiration från den privata sektorn och bokföringslagen. Tanken bakom KRL var att den skulle bidra till harmonisering och göra det lättare att jämföra kommuner samt att minska möjligheterna för ”kreativ bokföring”. Både KRL och bokföringslagen är principbaserade och hänvisar till normstiftande råd. Skillnaden är att bokföringslagen är kopplad till brottsbalken medan inga sanktioner kan utdelas mot de kommuner som bryter mot KRL. (Falkman & Tagesson, 2008)

I det förberedande arbetet med KRL föreslogs att det borde skapas oberoende organ för normbildning i redovisningsfrågor. Det bildades därför en ideell förening vid namn Rådet för kommunal redovisning (RKR), vars huvuduppgift är att främja och utveckla god redovisningssed. RKR har till uppgift att tolka lagen och utveckla rekommendationer. Enligt 1 kap. 3 § KRL ska kommuners redovisning och bokföring överensstämma med god redovisningssed. Om kommuner avviker från allmänna råd och RKR:s råd ska upplysningar

och anledningen till avvikelserna lämnas i not. (Brorström et al., 2008, s. 37) En annan viktig ideell organisation är Sveriges Kommuner och Landsting (SKL). SKL arbetar för Sveriges 290 kommuner, 18 landsting och två regioner, som arbetsgivare- och intresseorganisation. (Sveriges kommuner och Landsting, hemsida³)

3.2 Den kommunala organisationen

Den kommunala organisationen styrs av ett beslutande organ, fullmäktige, som medborgarna direkt väljer vid varje val. Inför fullmäktige svarar de verkställande organen, kommunstyrelsen, nämnder och beredningar. Fullmäktige tillsätter även ett granskande organ inför varje mandatperiod. I figur 3.1 illustreras den kommunala organisationens uppbyggnad.



Figur 3.1 Den kommunala organisationen

Källa: Nyman & Tengdelius, 2006, s. 7

3.2.1 Fullmäktige

I varje kommun finns det ett kommunfullmäktige, vilket är kommunens främsta organ, som utövar kommunens beslutanderätt (KomL 3:1). Fullmäktige väljs av kommuninvånarna för en tidsperiod på fyra år (KomL 3:24). Antalet fullmäktigeledamöter är, enligt 5 kap. 1 § KomL, bundet till ett minimum beroende på antalet kommuninvånare. Bland sina ledamöter röstar fullmäktige fram ett presidium, som utgörs av en ordförande och en eller flera vice ordföranden (Häggroth & Peterson, 2002, s. 67). Ordförandena har en representativ roll och är

³ <http://www.skil.se/artikel.asp?C=5934&A=15504> [14 maj 2009]

tillsammans med kommunstyrelsens ordförande kommunens huvudsakliga företrädare (Gustafsson, 1999, s. 175).

I 3 kap. 9 § KomL beskrivs fullmäktiges uppgifter och det övergripande uppdraget är att besluta ”i ärenden av principiell beskaffenhet eller annars av större vikt för kommunen”. Lagen beskriver vidare de viktigaste av dessa ärenden, exempelvis att det är fullmäktiges ansvar att fastställa mål och riktlinjer för verksamheten och att det är fullmäktige som har finansmakten, det vill säga att de ska ta beslut om budget och skatt. Det är även fullmäktige som ska besluta om nämndernas organisation och verksamhetsformer. (KomL 3:9)

3.2.2 Nämnder

Alla kommuner ska ha ett antal politiskt tillsatta instanser, den obligatoriska nämnden kommunstyrelsen, och övriga nämnder, som ansvarar för kommunens förvaltnings- och verkställighetsuppdrag (KomL 3:2-3). Det är nämnderna som bereder ärenden, som fullmäktige ska besluta om, och som sedan verkställer fullmäktiges beslut (KomL 3:14). Fullmäktige kan även delegera sin beslutanderätt i en viss fråga eller typ av frågor till nämnderna (KomL 3:10). Tidigare var ett antal nämnder obligatoriska enligt lag och dessa skulle genomföra de uppgifter som kommunerna var tvingade till i enlighet med författningen. De regler som gäller idag ger kommunerna större frihet att utifrån kommunens egna villkor och premisser bestämma hur nämndverksamheten ska utformas. Det finns dock fortfarande ett par krav på organisationen, förutom en kommunstyrelse, måste även en valnämnd och en krisledningsnämnd finnas. (Bohlin, 2007, s. 30 f) Kommunstyrelsen är det dominerande förvaltande organet och det ska övervaka verksamheten i övriga nämnder, kommunala företag och kommunalförbund (KomL 6:1).

3.2.3 Revisorer

Alla kommuner ska, enligt 9 kap. 2 § KomL, ha minst fem kommunrevisorer, vilka utses av fullmäktige inför varje ny mandatperiod (KomL 9:1-2). Det väljs inga ersättare till kommunrevisionen (Departementsserien 2009:11, s. 16). De valda revisorerna får inte väljas in i fullmäktiges presidium eller vara ledamöter eller ersättare i någon nämnd eller fullmäktigeberedning (KomL 5:6). Revisorernas mandatperiod skiljer sig något från den normala, eftersom deras granskning ska göras för de fyra följande åren. Det är således först under det femte året efter valet som revisorerna kommer att ha fullbordat sitt uppdrag och detta betyder också att det var femte år kommer att finnas två revisorskollegium med olika mandatperioder. (Gustafsson, 1999, s. 298) Det är kommunaldemokratiska argument, om att fullmäktige ska garanteras insyn och kontroll, som, enligt Gustafsson (1999), är den viktigaste orsaken till att Sverige har kvar systemet med förtroendevalda revisorer. Han menar också att systemet har främjat det kommunala självstyret och att de förtroendevaldas inblick i och

intresse för kommunal verksamhet har kunnat utnyttjas i revisionsarbetet. (Gustafsson, 1999, s. 301) Det finns inga krav i kommunallagen på utbildning eller kompetens för de förtroendevalda revisorerna, då det anses viktigast att de har politisk erfarenhet och bra insikt i den kommunala verksamheten (Bohlin, 2007, s. 233).

3.2.3.1 Revisionsarbetet

Det tre viktigaste sätten som revisionsarbetet regleras genom, är genom författningar, lokala beslut och föreskrifter samt god revisionssed i kommunal verksamhet. Författningarna är främst kommunallagen, i första hand kapitel nio om revisorer, och aktiebolagslagen kapitel tio, som handlar om lekmannarevisorernas uppdrag. Lokala beslut och föreskrifter för revisionen innefattar bland annat revisionsreglementet, som beslutas av fullmäktige och ska vara ett lokalt komplement till författningen. (Nyman & Tengdelius, 2006, kap. 4) Vad som menas med god revisionssed i kommuner går inte att precisera då den hela tiden ändras. SKL har dock fortlöpande arbetat med att ta fram ett underlag för vad som anses vara god revisionssed. (Departementsserien 2009:11, s. 12) De menar att den kommunala sektorns villkor och omständigheter ska ligga till grund för god revisionssed i den kommunala verksamheten. Det är revisorerna själva som stegvis utvecklar revisionsseden utifrån lagstiftningen och allmänt etablerade principer och metoder. God revisionssed är tänkt att förstärka lagens text och förtydliga hur revisionsuppdraget ska genomföras. (Nyman & Tengdelius, 2006, kap. 2)

3.2.3.2 Granskningsprocessen

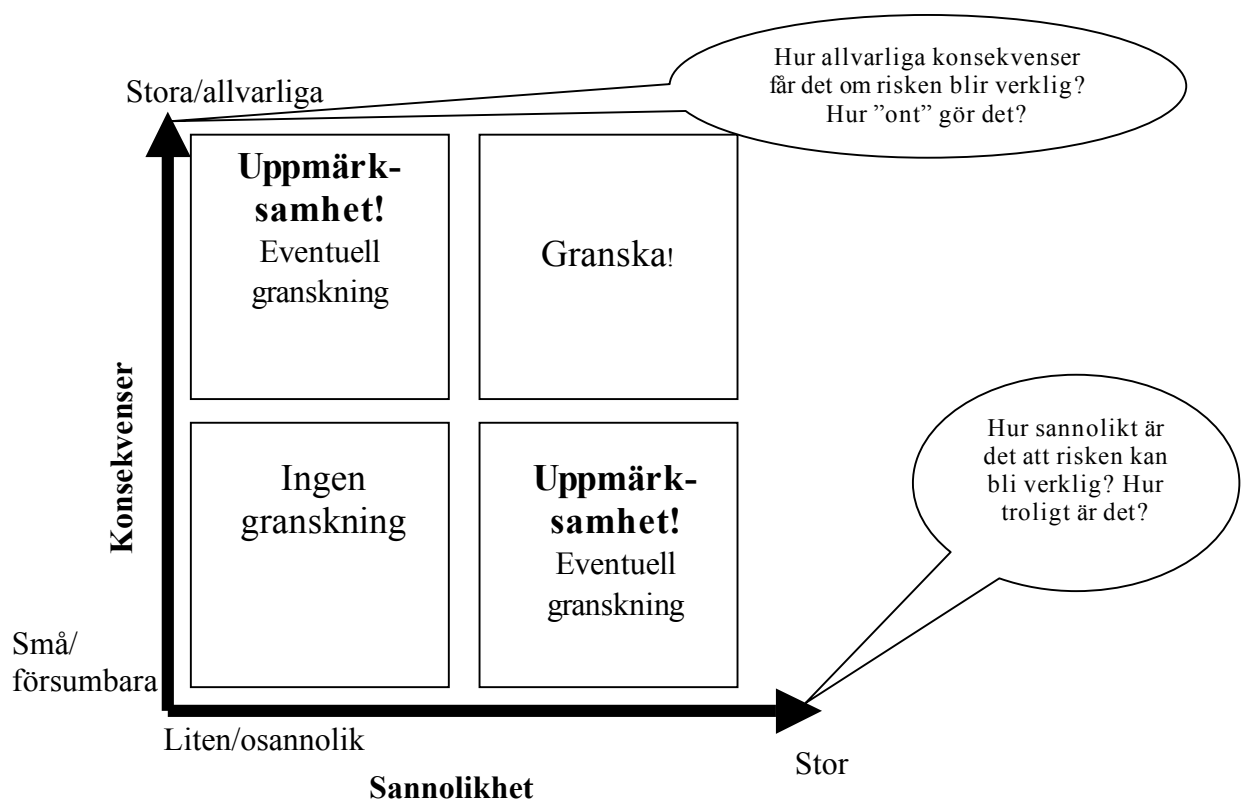
Revisorernas uppgift är att årligen, i enlighet med god revisionssed, granska nämndernas verksamhet både ur ett ekonomiskt perspektiv, redovisningsrevision, och ur ett ändamålsenligt och effektivitetsperspektiv, förvaltningsrevision (KomL 9:9; Lundin, 1999, s. 192). Det ingår i revisorernas uppdrag att se till att nämnderna arbetar på ett lagligt och funktionellt sätt samt att de verkställer fullmäktiges beslut. Revisorerna ska även pröva om räkenskaperna ger en rättvisande bild och om den existerande kontrollen inom nämnderna är tillfredställande. (KomL 9:9; Häggroth & Peterson, 2002, s.128) Trots att lagtexten föreskriver en heltäckande revision varje år, tycks detta i praktiken vara omöjligt att genomföra. I regel arbetar revisorerna istället med en målsättning att granska hela den kommunala verksamheten under en mandatperiod, fyra år. (Lundin, 1999, s. 179) Revisorerna får inte granska fullmäktige, då de är fullmäktiges kontrollredskap (Gustafsson, 1999, s. 299). De ska emellertid granska fullmäktigeberedningarna enligt 9 kap. 11 § KomL. Detta innebär i princip att de granskar fullmäktiges beslutsunderlag, men inte utslaget i frågan (Lundin, 1999, s. 213).

Sedan år 2000 måste sakkunniga biträden anlitas, då detta behövs för att uppnå god revisionssed. De förtroendevalda revisorerna väljer själva de biträden som ska anlitas. (KomL 9:8; Gustafsson, 1999, s. 298) Det ställs krav på de sakkunniga biträdena, och enligt

författningen måste de ha den kunskap och erfarenhet av kommunal verksamhet, som behövs för att kunna utföra uppdraget (KomL 9:8). Ett sätt att försäkra sig om de sakkunniga biträdenas kunskap och kompetens är att anlita yrkesrevisorer med certifiering från Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer (SKYREV). För att bli certifierad behövs en akademisk utbildning, omfattande kunskaper som är passande för kommunal revisionsverksamhet, kombinerad med handlett och praktiskt arbete inom kommunal revision i minst fem år. (SKYREV, hemsida) Oavsett vad de sakkunniga biträdena kommer fram till, ligger det huvudsakliga ansvaret för revisionen på de förtroendevalda revisorerna (Gustafsson, 1999, s. 299).

3.2.3.3 Planeringen

Revisionsprocessen inleds med en planeringsfas, då det bestäms vad som ska granskas under det kommande året. För att avgöra vad som bör granskas gör revisorerna en prioriteringsbedömning utifrån risk och väsentlighet. Enligt Nyman & Tengdelius (2006) ska revisionen först identifiera de hinder, hot eller risker som finns i kommunen, en så kallad risk- och väsentlighetsanalys. (Nyman & Tengdelius, 2006, kap. 6) De ska sedan avgöra sannolikheten att dessa inträffar och i så fall vad konsekvenserna kan bli, vilket illustreras nedan i figur 3.2.



Figur 3.2 Underlag för val av granskningsområden

Källa: Nyman, 2005, s. 11

Risk- och väsentlighetsanalysen är underlaget som ska leda fram till en revisionsplan. Denna ska bland annat innehålla information, riktad till de andra kommunala organen, om vad som ska granskas under året och vilka resurser som begärs. (Nyman & Tengdelius, 2006, kap. 6)

3.2.3.4 Granskningen

Revisionsprocessen går efter planeringsfasen över till att bli granskande till sin karaktär och denna del ska, enligt Nyman & Tengdelius (2006), präglas av öppenhet. Detta innebär att, om revisorerna i sin granskning upptäcker områden som behöver förbättras, ska dessa löpande under revisionsarbetet meddelas de berörda instanserna. (Nyman & Tengdelius, 2006, kap. 6) Detta kallar Gustafsson (1999) positiv revision och påpekar att de förändringar som görs löpande under året på grund av revisorernas kritik inte hamnar i den slutliga revisionsberättelsen. Positiv revision avser att resultera i besparingar och effektivitetsvinster. (Gustafsson, 1999, s. 300)

Revisorerna har enligt 9 kap. 12 § KomL rätt, att av nämnder och ledamöter, få ut den information som granskningsarbetet kräver. En viktig del av granskningsprocessen är uppföljning. Detta görs regelbundet och revisorerna försöker då att få svar på huruvida deras kritik och råd har lett till vidtagna åtgärder i nämnderna eller styrelsen. (Nyman & Tengdelius, 2006, kap. 6)

3.2.3.5 Prövningen

Den sista delen i revisionsprocessen är prövning. Varje år ska granskningarna utmynna i en revisionsredogörelse och en revisionsberättelse, som lämnas till fullmäktige. (Nyman & Tengdelius, 2006, kap. 6) 9 kap. 7 § KomL fastslår att ”varje revisor fullgör sitt uppdrag självständigt”. Detta betyder att revisorerna ska vara oberoende av kommunen, att de själva styr sin verksamhet och att de ska vara oberoende av varandra. Om oenigheter uppstår mellan revisorerna har var och en av dem rätt att upprätta en egen revisionsberättelse. (Lundin, 1999, s. 180)

I prövningen ingår att revisorerna utifrån granskningarna ska kontrollera om styrelse, nämnder och beredningar har verkställt sina uppdrag. Om revisorerna finner felaktigheter hos de granskade instanserna kan de ge anmärkningar och i extrema fall avstyrka ansvarsfrihet. Lagen ger ingen närmare beskrivningar för vad som kan orsaka anmärkningar och nekad ansvarsfrihet, utan revisorerna måste själva göra den bedömningen. Enligt Nyman & Tengdelius (2006) ska revisorerna välja att ge anmärkningar vid allvarliga förseelser, där följderna inte anses tillräckligt betydelsefulla för att avstyrka ansvarsfrihet. Anmärkningar kan ses som varningar och om förändringar inte kommer till stånd, kan detta senare leda till avstyrkt ansvarsfrihet från revisorerna. Revisionen ska rekommendera avstyrkt ansvarsfrihet då väsentliga och uppenbara fel har begåtts. Underlag för nekad ansvarsfrihet kan bland annat

vara bristande måluppfyllelse, styrning och ledning, ekonomisk skada samt brottsliga gärningar. (Nyman & Tengdelius, 2006, kap. 7) Revisionsberättelsen ska omfatta förklaringar för eventuella anmärkningar och ett specifikt yttrande om varför ansvarsfrihet tillstryks eller avstyrks. Anmärkningar kan riktas mot hela nämnder och beredningsorgan såväl som mot enskilda ledamöter. (KomL 9:17)

Revisionsberättelsen lämnas sedan över till fullmäktige (KomL 9:16). Oavsett revisorernas uttalanden måste fullmäktige besluta om nekad eller beviljad ansvarsfrihet och motivera sitt beslut. Det är speciellt viktigt att ange en motivering, om fullmäktige beviljar ansvarsfrihet då revisorerna har avstyrkt detta. När revisionen ger en anmärkning måste fullmäktige ta ställning till om även de ska stå bakom anmärkningen, och ange en motivering till sitt beslut. (KomL 5:25 a; Bohlin, 2007, s. 239)

4 Teori

Det här kapitlet presenterar de teorier vi kommer att använda i vår analys. Vi har valt positiv redovisningsteori, agentteorin och intressentmodellen. Bakgrunden till valet av just dessa teorier kommer att klargöras.

4.1 Varför finns revision?

Det finns behov av revision, då flera ledamöter ingår i samma organ eller verksamhet, för att deras förehavanden och agerande ska kunna granskas och värderas. Revisionsverksamheten behövs också för att en informationssökande ska kunna utnyttja sin rätt till information, i synnerhet om denna är svårtillgänglig. (Lundin, 1999, s. 116) Grunden för revisionsverksamheten i Sverige är de rättigheter och skyldigheter som olika parter har. Redovisning ligger till grund för en mängd beslut som fattas av ett företags intressenter och revisionen är den granskande funktionen som ska kvalitetssäkra redovisningens uttalanden. Revisionens uppgift är även att säkerställa samhällets ekonomiska trygghet. (Öhman, 2005, s. 61 f)

Positiv redovisningsteori används för att klarlägga kommunstyrelsens val av redovisningsprinciper. Teorin är mycket omfattande och därför presenteras endast den del av teorin som vi ansåg relevant för våra frågeställningar. För att förstå behovet av revision i den kommunala verksamheten kommer vi att använda oss av agentteorin. Intressentmodellen kommer att användas för att uppnå en förståelse för den kommunala organisationen och hur de olika parterna inom och utanför denna agerar i förhållande till varandra.

4.1.1 Positiv redovisningsteori

Positiv redovisningsteori kan användas för att förutse valet av vilken redovisningsprincip som kommer att tillämpas i organisationen. Teorin utgår från att människor är nyttomaximerande. De ekonomiska konsekvenserna av redovisningen förklarar valet av princip eftersom människor kommer att välja den princip som gynnar deras egna intressen framför andras. De som får i uppdrag att sköta organisationen är de som har möjlighet att påverka valet av redovisningsprincip enligt teorin. (Collin et. al., 2009)

Redovisningen påverkar även intressenterna och har inverkan på deras ekonomiska intressen, till exempel intressentens del av utdelningsbart kapital. Intressenterna är därför också benägna att försöka påverka vilken redovisningsprincip som tillämpas. Finns det starka intressenter har dessa ett inflytande över vilken redovisningsprincip som kommer att tillämpas. (Collin et. al., 2009)

4.1.2 Agentteorin

Agentteorin har under de senaste två decennierna varit en av de mest betydelsefulla teorierna inom redovisning och revision. Den främsta anledningen till att teorin är så användbar är att den tydligt behandlar incitamentsproblem och intressekonflikter samt de metoder som finns för att kontrollera problemen. (Svanström, 2008, s. 20)

Fokus i agentteorin är relationen mellan ägare (principaler) och företagsledare (agenter). Teorin syftar till att uppmärksamma de styr- och kontrollproblem som kan uppkomma i organisationen utifrån ägarnas, externa intressenters och investerares synvinkel. Principalerna anställer agenter för att sköta verksamheten för deras räkning eftersom de själva inte har möjlighet att hela tiden vara närvarande. Teorin värderar faran för att agenterna inte gör sin uppgift i organisationen, att ta beslut för principalernas räkning, och agenterna förutsätts handla på ett sätt som bäst gynnar deras egna intressen. Teorin innehåller olika möjligheter att kontrollera att agenterna verkligen handlar i principalernas intressen. (Hatch, 2002, s. 366 f)

För att uppnå att agenterna handlar i principalernas intressen skrivs kontrakt som utformas på ett sådant sätt att båda parternas intressen överensstämmer. Agenterna belönas om kontraktet efterlevs och principalerna gynnas. (Hatch, 2002, s. 366) Agenternas belöning kan till exempel vara kopplad till bolagets vinst, då motiveras agenten att arbeta för vinstmaximering, vilket överensstämmer med principalernas intresse (Anthony & Govindarajan, 2007, s. 532).

Endast agenterna vet i detalj hur de sköter sitt arbete och därför behöver principalerna information om detta. Fullständig information kan uppnås genom direkta observationer men detta är inte rimligt eftersom agenterna anlitas på grund av att principalerna själva inte hade möjlighet att förvalta organisationen. Med ofullständig information finns osäkerheten att principalerna inte upptäcker om agenterna missköter sitt uppdrag och risken finns att principalerna blir utnyttjade. (Hatch, 2002, s. 367) Denna skillnad i informationstillgänglighet mellan parterna kallas informationsasymmetri. Agenterna kan på grund av egna intressen och informationsasymmetrin undanhålla information för principalerna eller se till att den information som lämnas är missvisande. (Anthony & Govindarajan, 2007, s. 531)

Situationen med asymmetrisk informationstillgång kan hanteras antingen genom resultatstyrning eller genom beteendestyrning. Beteendestyrning kan exempelvis vara en extra ledningsnivå som övervakar, informationssystem såsom kostnadsredovisning, budgetering

och formella resultatrapporter. (Hatch, 2002, s. 368) För att fastställa kvaliteten på de ekonomiska rapporter som lämnas och för att säkerställa att informationen är riktig låter principalerna en utomstående part granska dem, en revisor. Kostnaden för att anlita en revisor antas minska de totala kostnaderna för övervakningen. Behovet av redovisning och revision är starkt knutet till kontrollen av principalernas och agenternas olika drivkrafter. Kravet på extern revision uppstår eftersom ägarna inte tror att agenten självmant kommer att överlämna en tillförlitlig ekonomisk rapport. Revisionen minskar informationsasymmetrin genom att den i princip ska garantera att de ekonomiska rapporter som lämnas är tillförlitliga. (Svanström, 2008, s. 20 ff) Principalerna kommer att låta en revisor granska organisationen så länge kostnaden för revisionen inte överstiger den ekonomiska nyttan av den (Artsberg, 2003, s. 84). Redovisningen syftar till att ge beslutsunderlag och förmedla resultatet från agenterna till principalerna. Då principaler delegerar beslutanderätt till agenterna uppstår ett problem, eftersom maktskillnaden mellan parterna kommer att påverka vilken redovisningsprincip som väljs. Organisationer med både svaga principaler och svaga kontrollsystem får lätt en redovisningsprincip som gynnar agenterna. (Falkman & Tagesson, 2008)

Resultatstyrning är lättare att använda än beteendestyrning, när det tydligt går att mäta den output som bolaget producerar. När organisationens framtid är svår att förutsäga och då kvalitet är lika viktigt som kvantitet är dock resultatstyrning ett dåligt mått. Valet mellan dessa olika styrsystem beror till stor del på kostnaden. (Hatch, 2002, s. 368)

I alla typer av organisationer, oavsett om de är privata eller politiska, existerar agentproblem. Politiker är nytto-maximerande och de kommer att gynna sina egna intressen, möjligheten att bli omvalda eller att avancera i det politiska systemet. (Zimmerman, 1977)

4.1.3 Intressentmodellen

Intressentmodellen utgår från företagsledningens perspektiv på problem, som uppkommer i företaget, samt företagsledningens förhållande till externa element (Lundahl & Skärvad, 1982, s. 9 ff). Ett företag och dess ledning har ofta flera intressenter, till exempel ägarna, anställda, kunder, leverantörer, långivare samt stat och kommun. Intressenterna har olika stor makt och inflytande över företagets verksamhet. (Lundahl & Skärvad, 1982, s. 20-23) Intressenternas förhållande till företaget är antingen som huvudmän eller uppdragstagare. Relationen kan bli komplex genom att huvudmannen inte har tillgång till lika mycket information som uppdragstagaren (Lundin, 1999, s. 117). Ibland är företaget dominerande i intressentförhållandet och ibland är det i underläge. Företagsledningens uppgift, enligt intressentmodellen, är att uppnå en balans mellan de olika intressenternas behov och anspråk. För att företaget ska utvecklas och växa är det viktigt att inte en intressents krav får så stort inflytande att de andras förbigås. (Lundahl & Skärvad, 1982, s. 20 ff)

Revisorerna har till uppgift att se till att det finns en informationsbalans mellan bolaget och intressenterna. Forskning har emellertid visat att det förekommer en brist på balans i själva uppbyggnaden av revisionsverksamheten. Revisorerna utses av och har ofta ett nära och personligt samarbete med dem som ska övervakas. Intressenterna, det vill säga de som har störst intresse av att redovisningen uppvisar en hög kvalitet, har ofta endast ett ytligt förhållande till revisorerna. (Öhman, 2005, s. 73)

4.1.3.1 Kommunens intressenter

Den kommunala organisationen har i likhet med privata företag ett antal intressenter som är i behov av en rättvisande och fullständig bild av verksamheten (Lundin, 1999, s. 122):

- Kommunfullmäktige
- Staten
- Medborgare i kommunen
- Anställda
- Kreditgivare
- Leverantörer, kunder

Kommunfullmäktige räknas enligt Lundin (1999) som huvudman för den kommunala verksamheten och detta är den enda intressentgrupp som kommunrevisorerna är lagstadgade att rapportera till (se även Bohlin, 2007, s. 237; KomL 9:16-17). Staten har ett stort intresse i kommunernas verksamhet men det finns inget i kommunallagen som säger att de ska ta del av revisionen. Staten har tre intressen i den kommunala verksamheten, först och främst medborgarintresset, då staten har ansvar gentemot medborgarna. Staten finansierar stora delar av den kommunala verksamheten och har därför ett direkt finansiärintresse. Statsintresset är det tredje, vilket har sin grund i att Sverige är en enhetsstat och kommunerna inte räknas som enskilda stater. Kommunintressenten medborgarna har ett intresse av både ekonomisk och demokratisk art. Denna grupp finns det ingen motsvarighet till i den privata sektorn. (Lundin, 1999, s. 122)

5 Empiri

I det här kapitlet får läsaren en bakgrundsbild till Lunds och Skurups kommuner. Vi har gjort en sammanställning av de dokumenten vi ansåg relevanta och därefter presenteras det material vi har samlat in genom intervjuer och observationer.

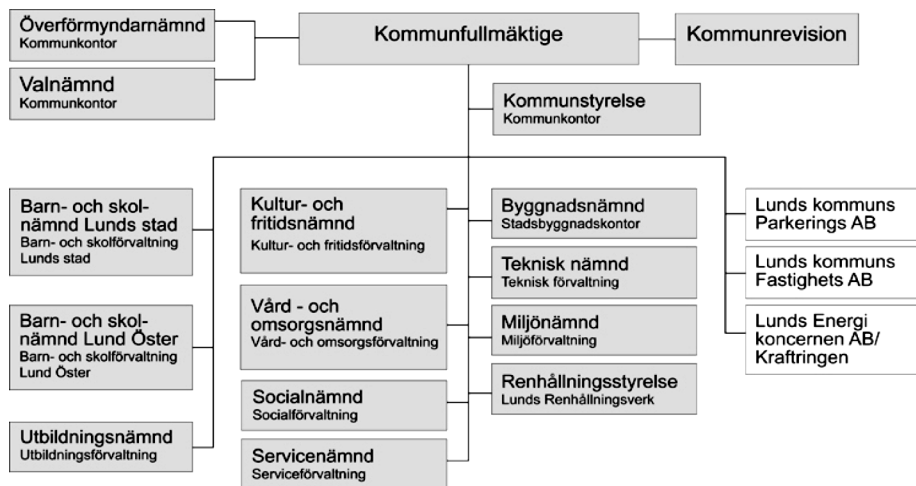
5.1 Lunds kommun

5.1.1 Den kommunala organisationen

5.1.1.1 Kommunen

Lunds kommun har drygt 107 000 invånare och är den tolfte största kommunen i Sverige (Statistiska centralbyrån, hemsida). Lunds kommun är belägen en bit in från Skånes västkust och präglas av en 1 000-årig historia och universitetsliv. Lunds Universitet har runt 40 000 studenter. (Lunds kommun, hemsida⁴) Kommunkoncernen i Lund hade år 2007 verksamhetsintäkter på ungefär 4 200 miljoner kronor och skatteintäkter på cirka 3 600 miljoner kronor. Resultatet blev en förlust på 241 miljoner kronor. (Lunds kommuns årsredovisning 2007, s. 82) Organisationen i Lund är uppbyggd på samma sätt som majoriteten av Sveriges kommuner. Kommunfullmäktige är det beslutande organet och kommunstyrelsen är verkställande- och förvaltningsorgan. Utöver detta finns en rad nämnder under fullmäktige som har delegerats beslutanderätt. Lunds kommuns organisation illustreras i figur 5.1. (se även Kap 3, Institutionalialia)

⁴ http://www.lund.se/templates/Page___91225.aspx [28 april 2009]



Figur 5.1 Lunds kommuns organisation

Källa: Lunds kommun, hemsida⁵

5.1.1.2 Revisionen

Kommunrevisionen i Lunds kommun består av 15 förtroendevalda revisorer som arbetar i tre grupper om fem revisorer i varje. Revisorerna biträds av sakkunniga medarbetare från Öhrlings PricewaterhouseCoopers (Öhrlings). Öhrlings representant Roland Svensson är ansvarig för redovisningsrevisionen. Revisionen hade under 2007 en budget på 3 793 000 kronor och utslaget på invånarantalet i kommunen får revisionen runt 35 kronor per invånare. (Lunds kommuns årsredovisning 2007, s. 11)

Lars Larsson är sedan ingången av 2007 ordförande för kommunrevisionen i Lund. Han är politiskt aktiv för Folkpartiet och fick sitt första uppdrag som förtroendevald för tio år sedan. Han blev då invald i kommunrevisionen och har varit förtroendevald revisor sedan dess. Han har även varit ledamot i kommunfullmäktige den första och den innevarande mandatperioden. Tidigare har Lars Larsson studerat statsvetenskap och arbetat på Lunds Universitets utvärderingsenhet. Förutom revisionsuppdraget studerar han nu även teologi i Lund. Under sin tid i revisionen har han fått en hel del utbildning inom kommunal revision.

5.1.1.3 Kommunfullmäktige

I fullmäktige sitter 65 ledamöter och sedan starten av den nuvarande mandatperioden är Annika Annerby-Jansson dess ordförande (Lunds kommun, hemsida⁶). Hon tillhör Moderaterna och har varit heltidspolitiker sedan 1980-talet, både i Lunds kommun och i Region Skåne. Innan dess har hon studerat ekonomi, juridik och statsvetenskap vid Lunds

⁵ http://www.lund.se/templates/Page___2867.aspx [23 maj 2009]

⁶ http://www.lund.se/templates/CommitteePage___11183.aspx [28 april 2009]

Universitet och sedan arbetat inom den privata sektorn. För tillfället är hon, förutom kommunfullmäktiges ordförande, även regionfullmäktiges ordförande i Region Skåne och innehar ett par andra kommunala uppdrag.

5.1.1.4 Kommunstyrelsen

Kommunstyrelsen har 13 ledamöter och sedan valet år 2006 styr den borgerliga alliansen. Kommunstyrelsens ordförande är moderat och heter Mats Helmfrid (Lunds kommun, hemsida⁷). Den förste vice ordföranden är centerpartisten Lars Bergwall och han har haft detta uppdrag sedan mandatperiodens ingång. Han har varit politisk aktiv, som fritidspolitiker, i 35 år. I och med uppdraget i kommunstyrelsen har han dock blivit heltidspolitiker. Tidigare har han arbetat som tjänsteman i Malmö stad. Enligt Lars Bergwall är kommunstyrelsens uppgift att leda kommunen och att vara kommunens verkställande organ. Han tycker att kontakten mellan kommunfullmäktige och kommunstyrelsen är bra, då alla som sitter i Lunds kommunstyrelse även sitter i fullmäktige. Även Annika Annerby-Jansson bedömer att kontakten dem emellan är bra. Hon tycker att kommunstyrelsen och nämnder uppfyller kommunfullmäktiges mål ganska väl.

5.1.2 Dokumentstudie

Vi har gjort en genomgång av revisorernas granskning av årsredovisningarna för år 2005 till och med 2008. Detta har lett till en sammanställning av den kritik och de påpekanden som de sakkunniga biträdena för fram i sina rapporter. Sammanställningen presenteras nedan i tabell 5.1. Tabellen är uppdelad i fem olika områden: Avvikelse från god redovisningssed och rekommendationer från Rådet för kommunal redovisning (RKR), områden där gällande lagstiftning inte följs, finansiella mål som har betydelse för god ekonomisk hushållning, som inte uppfylls och övrigt. Den sista delen redogör för de sakkunniga biträdenas helhetsbedömning av årsredovisningen, om den ”i all väsentlighet redogör för utfallet av verksamheten, verksamhetens finansiering och den ekonomiska ställningen” och ifall den ”i all väsentlighet uppfyller kraven på rättvisande räkenskaper och är upprättad enligt god redovisningssed” (Granskning av årsredovisningen 2005, 2006, 2007, 2008, Lunds kommun, s. 3, 3, 3, 1).

⁷ http://www.lund.se/templates/CommitteePage___11181.aspx [28 april 2009]

Kritik \ År	2005	2006	2007	2008
Avvikelse från god redovisningssed och rekommendationer	Materiella AT Kommunala anslutningsavgifter Leasingavtal Avsättningar Garantipension	Materiella AT Kommunala anslutningsavgifter Leasingavtal Avsättningar Hyresavtal	Materiella AT Kommunala anslutningsavgifter	Materiella AT Skatteintäkter Materiella avsättningar nuvärdesberäknas inte Gator m.m. som ingår i exploatering avskrivs inte
Gällande lagstiftning följs inte	Pensioner (pga. politiskt beslut) Rev. har upprepade år påpekat att det saknas dokumentationen för vilket redovisningssystem som används.	Pensioner (pga. politiskt beslut)	Pensioner (pga. politiskt beslut)	Pensioner (pga. politiskt beslut)
Finansiella mål som har en betydelse för god ekonomisk hushållning som inte uppfylls	Målen är uppfyllda.	Resultatet ska vara 2 % av skatteintäkter och statsbidrag. Kommunens investeringar är inte till 100 % finansierade med egna medel.	Resultatet ska vara 2 % av skatteintäkter och statsbidrag. Kommunens investeringar är inte till 100 % finansierade med egna medel.	Resultatet ska vara 2 % av skatteintäkter och statsbidrag.
Övrigt	Nämndernas mål är inte uttryckta så att det går att avgöra måluppfyllelsen. Väsentlig skillnad mellan investeringsbudget och utfall	Nämndernas måluppfyllelsen är svår att överblicka. Väsentlig skillnad mellan investeringsbudget och utfall Förvaltningsberättelsen saknar sammanställning av KF:s mål och uppfyllelse. De sakkunniga revisorerna har inte erhållit dokument som har begärts.	Nämndernas måluppfyllelse är varierande. Väsentlig skillnad mellan investeringsbudget och utfall Flera förvaltningar har ett saldo för övertid. Revisorerna rekommenderar att outtagen övertid ska betalas ut i lön vid en viss tidpunkt.	Förvaltningsberättelsen har förbättrats. Rev. påpekar vikten av rättvisande investeringsbudget. Flera förvaltningar har ett saldo för övertid. Regler bör införas om när outtagen övertid ska betalas ut i lön.
De sakkunniga biträdenas helhetsbedömning av ÅR	Godkänd, med undantag för pensionsredovisningen i balans- och resultaträkningen	Godkänd, med undantag för pensionsredovisningen i balans- och resultaträkningen	Godkänd, med undantag för pensionsredovisningen i balans- och resultaträkningen	Godkänd, med undantag för pensionsredovisningen i balans- och resultaträkningen

Tabell 5.1 Sammanställning av revisionsrapporterna *Granskning av årsredovisning 2005-2008*, Lunds kommun

Källa: *Granskning av årsredovisning 2005, 2006, 2007, 2008, Lunds kommun*

5.1.3 Syftet med revisionen

Enligt Lars Larsson har revisionen tre syften:

”Det viktigaste syftet är att utgöra fullmäktiges granskningsorgan för att fullmäktige ska kunna bedöma om kommunstyrelsen och nämnderna ska beviljas ansvarsfrihet. Det andra syftet är att det ska finnas någon form av kontrollorgan inom kommunen för kommunmedborgarnas skull, och det tredje är att bidra till effektivitet och rättsäkerhet inom kommunen. Det sista syftet innefattar till stor del förändringsarbete, vilket vi har arbetat mycket med de senaste sex åren.”

Lars Bergwall och Annika Annerby-Jansson är överens om att revisionens uppgift är att på ett opartiskt sätt granska den kommunala verksamheten, både den redovisnings- och förvaltningsmässiga, eftersom den bedrivs med skattemedel. Revisionen arbetar på uppdrag av kommunfullmäktige, som företräder invånarna.

5.1.4 En period av granskning

5.1.4.1 Revisionens budget

När vi frågar Lars Larsson vad han anser om kommunrevisionens budget, avger han en liten suck, och säger att det är en ständig diskussion. Han anser inte att revisorerna får tillräckligt med resurser och när det nu skärs ner i kommunen på grund av krisen minskar även anslaget till revisionen.

”Utifrån vårt synsätt borde vi få mer pengar när det är dåliga tider för att kunna hitta problemområdena. Men så ser inte riktigt fullmäktiges presidium på det. De säger att vi ska vara solidariska.”

Annika Annerby-Jansson håller med om att budgeten är under ständig diskussion och menar att i besparingstider har fullmäktiges presidium försökt att någorlunda anpassa revisionens budget till villkoren för andra nämnder och styrelser. Även hon har hört från revisorerna att i kristider behövs det extra pengar till revisionen för att sända ut signaler, men hon påpekar att:

”Än så länge har vi varit rätt så återhållsamma och så länge ingen klagar allt för högljutt, så tror vi att det är någorlunda.”

Lars Larsson betonar även att det finns en smärtgräns för hur lågt anslaget kan bli. Granskningar görs utifrån den budget revisorerna tilldelas men om den är för snål kan revisorerna inte göra en ansvarsprövningsbedömning utifrån resultatet. Han säger att så långt har det ännu inte gått i Lund.

Lars Bergwall framhäver att kommunstyrelsen inte har något med revisionsbudgeten att göra.

”Det råd som fullmäktiges presidium lämnar brukar vi i fullmäktige rösta igenom” säger han.

Roland Svensson bedömer att revisorerna i Lund har bra med resurser, framför allt i jämförelse med många andra kommuner. Han anser även att granskningen som görs i Lund är tillräcklig för att revisionen ska kunna ge rekommendationer till fullmäktige i sin ansvarsprövning.

5.1.4.2 Planeringen

Lars Larsson berättar att varje år har revisionen ett möte då de väljer områdena som ska granskas. Han påpekar att:

”Lagen är rätt klar med att hela den kommunala verksamheten ska granskas varje år. Det är helt omöjligt, så vi har tolkat det som så att alla nämnder varje år ska vara med i en djup granskning ur något perspektiv.”

Annika Annerby-Jansson är inne på samma spår som Lars Larsson vad gäller möjligheten att följa lagens direktiv om granskning.

”De får istället skaffa sig en överblick över all verksamhet. Revisorerna får göra en bedömning om vad som är rimligt och vi tycker att den nivå som de har hamnat på är rimlig.”

Revisorerna utgår från en risk- och väsentlighetsanalys som Öhrlings utför, men sedan är det de som ensamma bestämmer exakt vad som ska granskas. De försöker se till att alla nämnder och styrelser blir kontrollerade på ett eller annat sätt. Roland Svensson berättar hur granskningsområden väljs utifrån risk- och väsentlighetsanalysen:

”Man kan göra en separat granskning där man går igenom all lagstiftning som finns och hur man hanterar den, hur man ser på nuet och framtiden för kommunledningen, förvaltningschefer och politiker. Vilka risker ser de och vilka risker ser vi? Till det kommer dels vår kunskap om vad som händer i omvärlden, dels revisorernas kunskap om vad som händer lokalt. Allt det sammantaget leder fram till vilka områden som är viktiga just nu.”

Även medborgarna hör av sig till revisionen angående granskningsområden och saker de tycker är fel i kommunen, enligt Lars Larsson. Särskilt de senaste sex åren har medborgarna uppmärksammat revisionen och skickat in skrivelser med granskningsförslag och dessa leder ibland till granskningar. Även dessa förslag måste dock först vägas in i risk- och väsentlighetsanalysen. Om de inte går igenom där, blir det ingen granskning. Det kommer även in en del klagomål på enskilda tjänstemän men de sällas ut direkt.

5.1.4.3 Granskningen

Granskningarna läggs ut på de tre arbetsgrupperna utifrån intresse och arbetsbörda. När rapporterna därefter diskuteras i hela revisionskollegiet är de i princip redan klara och de fattar enbart beslut. Det görs ofta samgranskningar med Region Skåne, eftersom det finns frågor som berör både regionen och kommunen.

Granskningarna utförs till stor del av de sakkunniga biträdena på Öhrlings. De görs dock i samråd med de förtroendevalda revisorerna.

”I Lund blir det en längre process än i mindre kommuner eftersom de har resurserna till det” säger Roland Svensson. ”Det blir fler ögon som kontrollerar rapporterna. Det är bättre så men de flesta kommuner är inte av storleksrang för att klara en sådan process.”

Roland Svensson säger även att:

”Lund har av tradition varit väldigt på hugget. Revisorerna är väldigt framåt och kunniga. Det är som att prata med en jämlik. De är bra bollplank och vi har hög nivå på diskussionerna.”

Lars Larsson säger att de förlitar sig på yrkesrevisorn när de gäller att få ut rätt information då granskningarna görs. Roland Svensson menar att i Lund har det inte varit några problem att få fram information som krävs för att slutföra uppdragen.

Roland Svensson berättar att de förtroendevalda revisorerna inte behöver ställa sig bakom hela innehållet i de rapporter, som Öhrlings granskningar leder till. Han har dock aldrig varit med om att det har hänt. Om det skulle komma till det, behöver Öhrlings enligt god revisionssed inte ändra sina rapporter. De förtroendevalda revisorerna kan då i missivbrev, som går ut till nämnderna, skriva in sina åsikter. Rapporten är Öhrlings verk, men missivbrev, som skrivs till varje rapport, och revisionsberättelsen, som avlämnas varje år, är de förtroendevalda revisorernas. Lars Larsson är inne på samma spår:

”Öhrlings får ett uppdrag, gör en granskning och kommer fram till en viss sak. Vi kan inte styra dem i deras slutsats. Det enda vi kan göra är att säga att vi köper er slutsats eller vi förkastar den.”

Kommunfullmäktige har formella möten med revisionen två till tre gånger per år, enligt Annika Annerby-Jansson. Alla revisionsrapporter lämnas även till fullmäktige när de är färdiga och fastställda i revisionskollegiet.

Lars Bergwall anser att den viktigaste delen av revisionen för kommunstyrelsen är den del som granskar verksamheten. Revisionen ska se till att kommunstyrelsen följer de uppsatta målen och slå larm om det inte görs. Kommunstyrelsen och revisionen har kontakt löpande under året och Lars Bergwall poängterar att de har en ständig dialog. Både Annika Annerby-Jansson och Lars Bergwall säger att om kommunstyrelsen inte uppfyller fullmäktiges mål, är det kommunrevisionen som ska påpeka det.

Lars Bergwalls samlade omdöme om kommunrevisionen i Lund är att den fungerar ”ganska bra”. Den har blivit bättre under den senaste mandatperioden trots att revisionen ibland väljer fel granskningsområden. Han tycker att den granskning som kommunrevisionen gör är tillräcklig och fastslår att revisionen har rätt att ta egna initiativ och det gör den också. Annika Annerby-Jansson säger att hon tycker att revisionen fungerar bra i Lund och hon tror att

revisionen arbetar mycket självständigt oberoende av partitillhörighet och hon tror inte heller att kommunstyrelsen kan påverka revisionen.

5.1.4.4 Förändringar

För Lars Larsson har det varit viktigt att revisionen ska arbeta förebyggande och inte enbart peka på felet.

”Vi vill bidra med analysen till varför felet finns och vad som kan göras för att förbättra situationen” säger Lars Larsson. ”Vi har därför de senaste två åren arbetat med att göra rapporterna mer matnyttiga för nämnderna, så att de kan använda dem på ett bättre sätt.”

Lars Bergwall håller med om att revisionen har blivit bättre och arbetar mer förebyggande:

”Under flera mandatperioder tidigare tyckte vi att de var lite larviga och satt på sina höga hästar och hade kritik för kritikens egen skull. Detta har vi varit överens om över blockgränserna. Men politikerna har större respekt för revisionen numera eftersom vi upplever att de är mer seriösa i sitt arbetssätt.”

Annika Annerby-Jansson påpekar att revisionen inte ska ge direkta anvisningar till nämnder.

”Då reviderar de sig själva nästa gång ju och det blir väldigt konstigt. Nämnderna ska själva hitta sina lösningar, men det är ju lite si och så med det. Men så vitt jag förstår det så tittar revisionen mest på hur det är idag, och inte så mycket framåt.”

Roland Svensson har samma syn:

”Vi ger dem alternativ i rapporterna: ’Ni kan göra så här eller så kan ni göra så här.’ Så att de inte i efterhand kan komma och säga att de gjorde exakt som vi sa. Vi får inte låsa in oss, så vi får stå till svars.”

Om nämnderna inte kommer upp med en lösning återkommer revisionen nästa år med förnyad kritik.

”Det har hänt vid ett par tillfällen att de säger: nej, vi tycker inte att vi gör fel och vi kommer inte att ändra oss” förklarar Annika Annerby-Jansson.

Revisionen är dock mycket effektiv i den meningen att en stor del av förändringen sker innan granskningen är klar, enligt Lars Larsson. Han menar att 75 procent av förändringarna, som revisionen finner behov av, sker då de sakkunniga är ute och granskar.

”När de påträffar saker som inte står rätt till samtalar de med revisionsgruppen och sedan görs det ofta omedelbara förändringar i verksamheten” säger Lars Larsson. ”Det finns ett antal saker som måste upp på nämndsnivå för att rättas till, men även där åtgärdas de flesta saker.”

Lars Larsson säger att den politiska inriktningen i kommunen påverkar en del i vad som förändras och inte förändras. Det är framför allt det faktum att Lunds kommun har bytt mellan borgerlig och socialdemokratisk majoritet varje val sedan 1982 som gör att vissa områden har varit svåra att få igenom en förändring i. Lars Larsson menar att det blir svårt att ta fram långsiktiga planer för den organisatoriska uppbyggnaden av kommunen och att finansiella mål sällan uppfylls på grund av bristande långsiktighet.

Något som har varit svårt att få igenom en förändring i, är redovisningen av pensionsskulder, vilka tas upp som avsättningar. Enligt både Lars Larsson och Roland Svensson bryter detta mot den kommunala redovisningslagen. Enligt Lars Larsson har det inte varit någon diskussion i fullmäktige om kommunstyrelsens redovisning av pensionsskulden, utöver revisionen kritik. Vad han kan minnas var det en enig kommunstyrelse som tog beslutet om den tillämpade redovisningsprincipen. Lars Larsson menar, att Lunds kommun tycker att de gör på ett bättre sätt än vad lagen föreskriver, och att han kan förstå att de tycker det. Roland Svensson berättar att runt 20 andra kommuner i Sverige gör på samma sätt. Lars Larsson påtalar dock att revisorerna måste påpeka att lagen säger annorlunda och att utifrån lagen gör de fel. Detta är något som har tagits upp i alla revisionsrapporter av årsbokslutet från 2005 till årets. Roland Svensson berättar att år 2007 ledde en ändring av diskonteringsräntan till en ökning av pensionsskulden med 200-300 miljoner kronor. Detta ville kommunen bokföra mot eget kapital, men då kommunen har valt metoden med avsättningar menade Roland Svensson att de måste hålla sig till den, även om de bryter mot lagen.

”Kommunstyrelsen ville redovisa ett resultat som var 100 miljoner kronor bättre än det jag sa” säger Roland Svensson. ”Jag sa till dem att antingen skriver ni ner resultatet eller så godkänner jag inte årsredovisningen. De insåg att de hade fel och ändrade allting, annars hade de förmodligen fått avstyrkt ansvarsfrihet.”

5.1.4.5 Prövningen – kritik, anmärkningar och ansvarsfrihet

Om inga förändringar sker ute i verksamheten under granskningens gång riktar revisionen, enligt Lars Larsson, kritik i revisionsberättelsen. Om inget händer under nästkommande år heller kan det bli så att de lämnar anmärkning eller om det är riktigt allvarligt rekommenderas fullmäktige att inte bevilja ansvarsfrihet.

”När vi tar det så i flera steg brukar det leda fram till att problemen åtgärdas” säger Lars Larsson.

Roland Svensson ger ett förslag utifrån sin bedömning huruvida revisorerna bör avstyra ansvarsfrihet eller ge anmärkning.

”Det är en process som jag gör i samklang med kollegor och i dialog med framför allt revisionens ordförande, men även de andra revisorerna. Det jag kommer fram till är endast ett förslag, det är revisorerna som ska stå för det i slutändan. Det är svårt att säga hur stort inflytande min bedömning har över det slutgiltiga beslutet som kommunrevisionen kommer fram till.”

För ett antal år sedan lyckades revisorerna få igenom en stor strukturell förändring. Roland Svensson berättar att kommunstyrelsen fick en anmärkning för bristande intern kontroll. Kommunstyrelsens mottagande av beskedet var till att börja med inte trevligt.

”Men” påpekar Roland Svensson, ”det ledde faktiskt till förändring och kommunstyrelsen satte igång processer för att strukturera och systematisera den interna kontrollen på ett väldigt bra sätt. Idag, skulle jag vilja hävda, är Lund en av toppkommunerna i Sverige, när det gäller detta.”

Revisionens rapporter hamnar hos kommunstyrelsen och nämnderna och behandlas som andra ärenden, vilket kan innebära att rapporterna resulterar i uppdrag som skickas ut till de berörda parterna för att åtgärder ska vidtas. Om det finns kritik riktad mot kommunstyrelsen i rapporten följer de, enligt Lars Bergwall, i de flesta fall revisionens rekommendationer. I de fall då kommunstyrelsen anser att revisionen har fel i sin kritik bemöter de denna och då får revisionen återkomma.

När revisionen har färdigställt granskningen av årsredovisningen lämnas revisionsberättelsen, innehållandes eventuella anmärkningar och rekommendationen för ansvarsprövningen, över till kommunfullmäktige.

”Är det så att revisorerna inte har någon anmärkning eller rekommenderar att man ska bevilja ansvarsfrihet, då händer inget mer än att jag skriver ett förslag till beslut efter samråd med resten av presidiet” säger Annika Annerby-Jansson. ”Sedan jag blev ordförande har det inte inträffat att revisorerna inte har lämnat OK. Om revisionen kommer med en grav anmärkning eller med förslag att en viss nämnd inte ska beviljas ansvarsfrihet, då får vi ta ställning till det då.”

Hon tycker att det är ”högst befogat” med lagändringarna, som innebär att kommunfullmäktige måste motivera sina ställningstaganden när det gäller anmärkningar och ansvarsfrihet.

5.1.4.6 Debatten i fullmäktige

Lars Larsson tycker att revisionen får alldeles för lite uppmärksamhet i fullmäktiges debatt.

”Det blir väldigt sällan diskussioner kring våra rapporter. Det finns betydlig förbättringspotential” säger Lars Larsson. ”Vi har lyft fram för fullmäktiges presidium att vi ska ha en stående punkt, på dagordningen. Diskussionen kring årsbokslutet har dock förbättrats och det är på grund av att vi i revisionen har varit rätt drivande där.”

Även Annika Annerby-Jansson säger att revisionens rapporter har diskuterats väldigt lite i kommunfullmäktige. Hon håller med om att årsrevisionen diskuteras mer och påpekar att i samband med den diskussionen kommer det ibland upp frågor som har med de andra rapporterna att göra.

Kommunfullmäktiges sammanträde den 23 april 2009

För att skaffa oss en egen bild av hur mycket utrymme revisionen får i fullmäktigedebatten har vi studerat fullmäktigesammanträdet den 23 april då revisionsberättelsen diskuterades och årsredovisningen skulle antas samt ansvarsfrihet beviljas.

Mötet inleddes med en ganska munter stämning, trots vissa tekniska problem med att få ersättarna att trycka in sig.

Debatten om revisionsberättelsen började med att Lars Larsson förklarade att revisorerna hade genomfört ett 20-tal granskningar som skulle ligga till grund för revisionens och sedan även kommunfullmäktiges ansvarsbedömning. Han berättade vidare att revisionen har träffat kommunstyrelsens arbetsutskott och kommunfullmäktiges presidium och diskuterat det gångna året. Han läste sedan ordagrant upp revisionsberättelsen, som i korta drag tar upp ett par granskningar och avslutas med att revisorerna föreslår att fullmäktige beviljar ansvarsfrihet för ledamöter i styrelsen, nämnder och beredningar.

När Lars Larsson hade dragit sin presentation av revisionernas arbete var det dags för de olika partiföreträdarna att hålla anförande. Varje talare hade ungefär fem minuter på sig, sen hade de andra talarna möjlighet att replikera.

Mats Helmfrid från Moderaterna var den som började och han tyckte att år 2008 har varit ett bra år, verksamhetsmässigt. Han påpekade att kommunen inte har uppfyllt alla finansiella mål men att de har lyckats bättre än budget. Han betonade att år 2009 och år 2010 blir betydligt tuffare för kommunen med tanke på krisen. Anders Almgren från Socialdemokraterna tog plats i talarstolen efter Mats Helmfrid och sa att han tycker årsredovisningen är ett väl uppställt dokument. Han fortsatte med att:

”Jag är ju långt ifrån överens med Mats Helmfrid och den verklighetsbeskrivning som han förklarar.”

Anders Almgren menade att det har varit en dystur utveckling för de flesta verksamheter i Lunds kommun, och att de har haft för lite resurser på grund av majoritetens skattesänkningar.

Debatten fortsatte på liknande sätt, där oppositionen kritiserade majoritetens skattesänkningar och vilken inverkan de har haft på till exempel skola, omsorg och hos tekniska nämnden, medan majoriteten lyfte fram positiva siffror i samma ärenden. Så fortsatte det ganska länge, tills Tove Klette från Folkpartiet fick nog och sa:

”Jag tycker det är lite pinsamt, oppositionen, att ni inte kan glädja er över det som går bra i Lund. Om jag talar för mig själv, i Lund byter vi majoritet varje gång det är val, har gjort det hittills i alla fall, det blir kanske ändring på det nu, men jag kan inte minnas att vi har varit så sniket småsinta och nästan lite avundsjuka som ni är.”

Varpå fyra personer ville replikera på Tove Klettes anförande. En av dessa var Anders Almgren:

”Det är inte gnäll Tove Klette, utan vi visar på hur verkligheten ser ut istället.”

Lars Larsson gick endast upp i talarstolen ett par gånger under debatten för att förtydliga någon punkt i årsredovisningen för år 2008.

Debatten avslutades med att årsredovisningen godkändes och ansvarsfrihet gavs till ledamöter i styrelse, nämnder och beredningar. Besluten fattades enhälligt.

5.1.5 Revisionens relation till kommunen och omvärlden

Lars Larsson säger att inställningen till kommunrevisionen i Lund officiellt sett är jättepositiv.

”Kommunstyrelsen har faktiskt de senaste åren upplevt att våra rapporter ger något. De har efterfrågat att vi kommer dit och drar olika saker. Framför allt när vi har gjort lite större granskningar med större perspektiv” säger Lars Larsson. ”Tjänstemän vänder sig till oss ibland och frågar vad de får göra och vad som är olagligt. Då är det mer till de sakkunniga de vänder sig. Men till mångt och mycket är vi ett nödvändigt ont.”

När Lars Larsson började i kommunrevisionen var mottagandet annorlunda och det var en hel del konflikter ute i nämnderna.

”Jag har medvetet arbetat för att vi inte ska ha konflikt med nämnderna. Vi har haft dialogturné runt om, då vi var ute och träffade alla nämnder utan att ha granskning.”

Annika Annerby-Jansson menar att kommunfullmäktige är positivt inställd till revisionen, men påpekar, även hon, att de har varit en del konflikter med enskilda nämnder. Hon tror att det beror på att revisionen har blivit mer självständig och tuffare.

Även Roland Svensson menar att statusen har ökat för kommunrevisionen:

”För 5-10 år sedan satte man de sämsta politikerna, som man inte hittade någon plats för, på revisorsposterna. Idag är det inte så. Förr var det bara gamla gubbar och en del tanter, men nu börjar det långsamt förändras.”

Det finns också ett visst intresse utifrån för vad revisionen gör. Lars Larsson säger att revisionen varje år brukar åstadkomma en följetång av artiklar i någon eller några av de lokala tidningarna .

De arbetar även för att förbättra sin kommunikation ut till medborgarna, och gjorde en film om en av granskningarna.

”Den gjordes främst för att granskningen skulle vara mer smältbar för politikerna och den blev faktiskt rätt bra” menar Lars Larsson. ”Filmen har även fått större spridning och den har visats på ett 20-tal konferenser och utbildningar.”

Något intresse från staten finns inte för revisorernas granskningar, enligt Lars Larsson. Deras intresse ligger i utredningar och lagändringar angående den kommunala revisionen.

Lars Larsson säger att den kommunala revisionen har blivit utredd på statlig nivå många gånger.

”Det är folk i riksdagen, som inte har ett hum om vad kommunal revision är och som inte förstår hur det kan fungera att politiker granskar politiker, som kommer med förslag om att dessa utredningar ska göras” hävdar Lars Larsson. ”När de sedan kommer fram till att det fungerar bra måste de ändå göra någon ändring och nu senast är det att vi förtroendevalda inte ska få sitta i fullmäktige.”

Även Roland Svensson är kritisk till dessa utredningar:

”Vad man kan säga om den senaste oberoendeutredningen är, att jag tycker det är skickligt att några politiker i Stockholm lyckas få till stånd en utredning som kostar multum och det enda som de kommer fram till är att de förtroendevalda kanske inte ska sitta i fullmäktige.”

Han tycker att systemet med förtroendevalda revisorer fungerar bra överlag så länge de kan bortse från politiken. Han anser också att det innebär en marginell skillnad om de får sitta i kommunfullmäktige eller inte.

Lars Larsson sitter, som sagt, även i kommunfullmäktige och det tycker han är jättebra. Han menar att det är bra att det finns en direkt koppling mellan revisionen och fullmäktige och att revisorerna är där när deras rapporter diskuteras.

”Jag har tagit på mig rollen att vara tillbakadragen i den allmänna debatten. Om jag driver väldigt hårt i en fråga skulle det vara väldigt konstigt om jag sedan ska revidera resultatet av det” säger Lars Larsson. ”Jag tycker att staten borde lägga mer krut på ansvarsprövningen i andra änden, om man är rädd för partiskhet, att ledamöterna i fullmäktige sitter och röstar om sin egen ansvarsfrihet.”

Annika Annerby-Jansson säger att Sveriges Kommuner och Landsting har gjort en stor utredning i fråga om det ska vara förtroendevalda revisorer i kommunerna eller inte. Hon tycker att det är ett bra system med förtroendevalda revisorer och det var även det SKL kom fram till. Lagförslaget om att revisorerna inte längre ska få sitta i fullmäktige tycker hon är lite egendomligt, eftersom det är fullmäktige de ska företräda.

5.2 Skurups kommun

5.2.1 Den kommunala organisationen

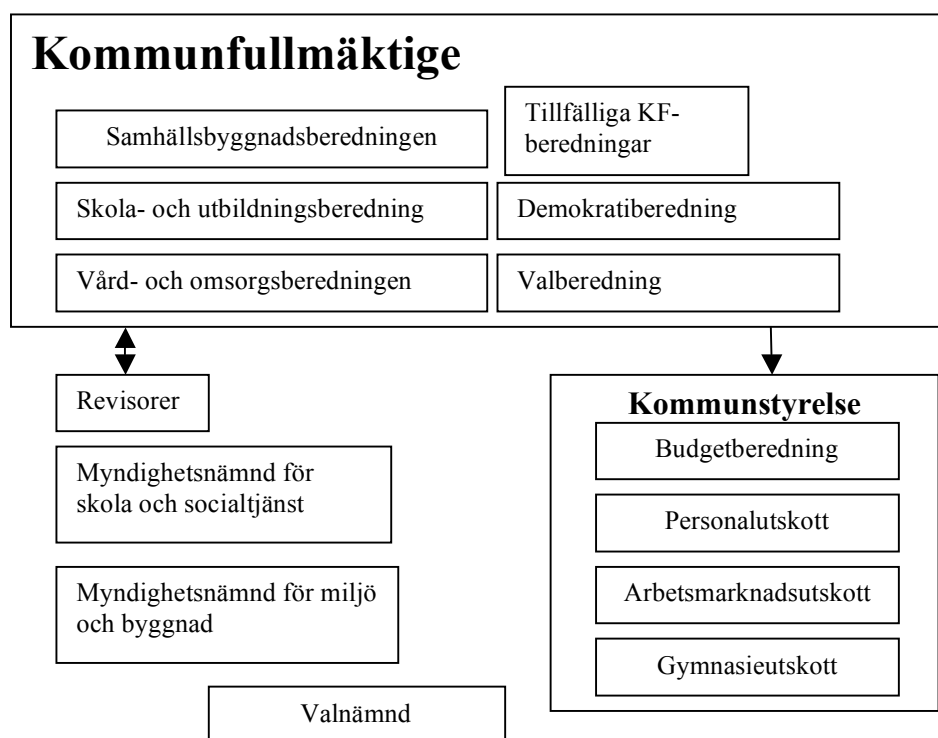
5.2.1.1 Kommunen

Skurups kommun ligger på Skånes sydkust och har runt 14 800 invånare och styrs av den borgerliga alliansen (Skurups kommun, hemsida⁸). År 2007 hade Skurups kommun verksamhetsintäkter på drygt 120 miljoner kronor och skatteintäkterna uppgick till cirka 430 miljoner kronor. Resultatet för samma år blev positivt och uppgick till drygt tre miljoner kronor. (Skurups kommuns årsredovisning 2007, s. 23) Skurups kommun har, enligt våra respondenter, sedan en lång tid tillbaka styrts av den borgerliga majoriteten.

Skurups kommun ändrade sin politiska organisation 2003, då de avskaffade de nämnder som inte lagen kräver och flyttade över, i stort sett, alla politiskt beslutande funktionerna till fullmäktige. Kommunfullmäktige tillsätter beredningar för bearbetning av de ärenden, som fullmäktige ska besluta om, och kommunstyrelsen har ansvar för den operativa politiska

⁸ <http://www.skurup.se/1009> [28 april 2009]

verksamheten. Denna förändring genomfördes för att flytta mer av den beslutande makten till fullmäktige, se figur 5.2. (Skurups kommun, hemsida⁹)



Figur 5.2 Skurups kommuns organisation

Källa: Omarbetad från Skurups kommun, hemsida¹⁰

5.2.1.2 Revisionen

Skurups kommun har sju ledamöter i kommunrevisionen, där Tommy Göransson är ordförande och Bertil Nordström är vice ordförande¹¹. Kommunrevisorerna använder sig av sakkunniga biträden från Öhrlings PricewaterhouseCoopers och Roland Svensson är sedan 2005 kundansvarig för Skurups kommun, vilket innebär att han har ansvar för hela uppdraget¹². (Skurups kommun, hemsida) Skurups revisorer hade under 2007 en budget på 730 000 kronor, utslaget per medborgare blir det cirka 49 kronor (Skurups kommuns årsredovisning 2007, s. 29).

Detta är Tommy Göranssons första period i kommunrevisionen, men han har varit politiskt aktiv för socialdemokraterna länge. Han satt i kommunfullmäktige från 1970-talet till och med 2006 och han har även varit aktiv i kommunstyrelsen och i personalutskottet. Nu är han pensionär och innan dess arbetade han som ombudsman för Industrifacket, nuvarande IF

⁹ <http://www.skurup.se/2843> [20 maj 2009]

¹⁰ <http://www.skurup.se/4299>, [20 maj 2009]

¹¹ <http://www.skurup.se/3780> [28 april 2009]

¹² <http://www.skurup.se/3786> [28 april 2009]

Metall. Bertil Nordström har suttit i kommunrevisionen sedan 1999 för moderaterna och han sitter också i kommunfullmäktige. Idag är även Bertil Nordström pensionär, efter att tidigare ha varit yrkesverksam inom militären. Både Bertil Nordström och Tommy Göransson anser att de har fått mycket utbildning inom kommunal revision både genom Öhrlings och SKL.

5.2.1.3 Kommunfullmäktige

Skurups kommunfullmäktige har 41 ledamöter. Sedan valet år 2006 är Sven Rosengren, från Folkpartiet, dess ordförande (Skurups kommun, hemsida¹³). Detta är hans första period som ordförande och utöver detta uppdrag sitter han även i patientnämnden för Region Skåne. Sven Rosengren har suttit i kommunfullmäktige sedan 25 år tillbaka och förra perioden var han vice ordförande. Han har varit politiskt aktiv i 30 år. Han arbetar bara två dagar i vecka på kommunhuset annars är han utbildad till gymnasielärare inom matematik och fysik. Sven Rosengren har även utbildning som fastighetsmäklare och äger några hyresfastigheter.

Sven Rosengren tycker att den typ av organisation som Skurups kommun har är mycket bra.

”Kommunfullmäktige är politiskt över allt annat på jorden, näst gud, och under oss har vi beredningar [...] Kommunstyrelsen har inget under sig, de har bara verksamheten.”

5.2.1.4 Kommunstyrelsen

I kommunstyrelsen sitter elva ledamöter och sedan 2002 har moderaten Niklas Sjöberg varit dess ordförande (Skurups kommun, hemsida¹⁴). Detta är hans första politiska uppdrag, men han har arbetat som tjänsteman i Skurups kommun sedan 1989. Han startade som ekonom, för att sedan bli ekonomiansvarig och innan han blev kommunstyrelsens ordförande var han VD för kommunala bolag.

Niklas Sjöberg förklarar sin roll i kommunen:

”Jag är politiskt operativt ansvarig för all verksamhet i Skurups kommun. Det är min roll att vara linan mellan tjänstemannadelen och det politiska.”

Han anser att relationen mellan kommunfullmäktige och kommunstyrelsen är bra. Kommunstyrelsen följer de målen, som fullmäktige sätter upp, bra och det är bara ibland som måluppfyllelsen blir mindre bra, enligt Sven Rosengren.

5.2.2 Dokumentstudie

Vi har även för Skurups kommun gjort en genomgång av revisorernas granskning av årsredovisningarna för år 2005 till och med 2008. Sammanställningen, i tabell 5.2, lyfter fram den kritik och de påpekanden som de sakkunniga biträdena för fram i sina rapporter. Tabellen

¹³ <http://www.skurup.se/1717> [28 april 2009]

¹⁴ <http://www.skurup.se/1718> [28 april 2009]

är uppdelad i fem olika områden: Avvikelse från god redovisningssed och rekommendationer från RKR, gällande lagstiftning följ inte, finansiella mål som har betydelse för god ekonomisk hushållning som inte uppfylls och övrigt. Det sista området tar upp de sakkunniga biträdenas helhetsbedömning av årsredovisningen, om den ”i all väsentlighet redogör för utfallet av verksamheten, verksamhetens finansiering och den ekonomiska ställningen” och om den ”i allväsentlighet uppfyller kraven på rättvisande räkenskaper och är upprättad enligt god redovisningssed” (Granskning av årsredovisningen 2005, 2006, 2007, 2008, Skurups kommun, s. 3, 3, 3, 1).

Kritik \ År	2005	2006	2007	2008
Avvikelse från god redovisningssed och rekommendationer	Exploateringsfastigheter Infrastrukturella investeringar (pga. politiskt beslut) Periodisering av timanställdas löner dec. Leasingavtal Finansiell analys Immateriella tillgångar	Exploateringsfastigheter Infrastrukturella investeringar (pga. politiskt beslut) Periodisering av timanställdas löner dec	Exploateringsfastigheter	Exploateringsfastigheter Årets resultat är missvisande (pga. politiskt beslut). Avskrivningar för investeringar har påbörjats för sent.
Gällande lagstiftning följs inte	Dokumentation av vilket redovisningssystem som används	Arbete med redovisningssystemet har påbörjats, finns dock ingen tidsplan. Förbättringar har gjorts i leasingavtal, dock sker inte avskrivningar korrekt.	Förvaltningsberättelsen kan förbättras om nyckeltal införs.	Förvaltningsberättelsens översikt och upplysningar överensstämmer inte med KRL.
Finansiella mål, som har en betydelse för god ekonomisk hushållning, som inte uppfylls	Investeringsnivån överstiger investeringsutrymmet. Låneskuldens andel av skatteintäkter är för hög.	Soliditetsmålet uppnås inte.	Nettokostnadernas andel av skatteintäkterna är för hög. Årets resultat värdesäkrar inte det egna kapitalet.	Soliditeten är för låg. Nettokostnadernas andel av skatteintäkterna är för hög. Investeringarna är inte tillräckligt egenfinansierade.
Övrigt	Det ofördelaktiga lånet till Rydsgårdshus måste klargöras. Internkontrollen sker inte enligt KF:s reglemente.	KS bör se över avtalet med Rydsgårdshus och KF:s tidigare beslut bör eventuellt omformuleras.	KS har inte lyckats med en omformulering av Rydsgårdshuslånet. Rutiner för redovisningen av obeskattade reserver bör ses över. Måluppfyllelsen kan förbättras, svårt att avgöra vilka mål som uppfylls.	Ytterst osannolikt att Rydsgårdshus kommer betala fordran, bör skrivas av bokföringsmässigt. Redovisningen av resultatuppfyllelsen kan bli bättre. Revisorerna har begärt en värdering av inventarier, som de ej har fått.
De sakkunniga biträdenas helhetsbedömning av ÅR	Godkänd	Godkänd	Godkänd	Icke godkänd

Tabell 5.2 Sammanställning av revisionsrapporterna *Granskning av årsredovisning 2005-2008*, Skurups kommun

Källa: Granskning av årsredovisning 2005, 2006, 2007, 2008, Skurups kommun

5.2.3 Syftet med revisionen

Synen på revisionen är ganska samstämmig mellan de olika respondenterna. Bertil Nordström menar att revisionens syfte är att kontrollera att fullmäktiges beslut genomförs av kommunstyrelsen.

”Fullmäktige representerar medborgarna. Vi är deras ögon ut i organisationen”.

Tommy Göransson beskriver syftet på samma sätt:

”Revisionen är medborgarnas förlängda arm och vår uppgift är att se till att politikerna sköter sig. Det är politikerna vi granskar och de ska i sin tur hålla koll på tjänstemännen.”

”Syftet är givetvis att se till att vi följer det regelverk som finns. Revisorerna finns för skattebetalarna” säger Niklas Sjöberg.

Sven Rosengren säger att kommunrevisionen är kommunfullmäktiges redskap för att kontrollera att verksamheten uppfyller de politiska målen och styrdokument, som fullmäktige har satt upp, och om kommunstyrelsen verkställer dem på ett bra sätt.

5.2.4 En period av granskning

5.2.4.1 Revisionens budget

Tommy Göransson tycker att revisionen får tillräckligt med resurser:

”Vi har fått de pengar vi begärt så det kan vi inte klaga på. Hela vår budget är på cirka 700 000 kronor och det är för vår utbildning, våra arvoden för sammanträde och till Öhrlings, det är inte så stora pengar.”

Bertil Nordström säger att det är blygsamma summor som revisionen får men att de får det de begär.

Sven Rosengren och de andra i presidiet lämnar ett förslag till fullmäktige om hur mycket resurser revisionen ska ha.

”Vi ser på föregående års belopp och så sneglar vi på andra grannkommuner, som är i ungefär vår dignitet och storlek.”

5.2.4.2 Planeringen

Tommy Göransson tycker att revisionen granskar bra saker och det är helt upp till revisorerna själva att bestämma vad som ska granskas, inte ens fullmäktige kan påverka det. Öhrlings gör en väsentlighets- och riskanalys som revisorerna sedan använder för att bestämma vad som ska granskas.

Bertil Nordström säger att utöver Öhrlings risk- och väsentlighets analys får revisorerna in tips på granskningsområden genom att de blir uppringda eller kontaktade av medborgarna. Det är dock mest förslag om att revisionen borde granska enskilda tjänstemän.

”Jag tycker inte riktigt om det. Det blir pajkastning, som jag inte tycker hör hemma i revisionen” säger Bertil Nordström. ”Men ibland omvandlar vi dessa ärenden till en allmän granskning på området, vilket mer stämmer in på vår revisionsroll.”

Sven Rosengren har inget att invända mot hur revisionen lägger upp sin granskning och Niklas Sjöberg anser att han som kommunstyrelsens ordförande inte är rätt man att svara på frågan om revisorerna granskar rätt saker.

5.2.4.3 Granskningen

Det är de sakkunniga biträdena som utför granskningarna och skriver granskningsrapporterna. Den del som de förtroendevalda revisorerna gör är att se till att de politiska beslut som har gått igenom i fullmäktige verkligen genomförs i kommunstyrelsen och förvaltningarna. Bertil Nordström säger att:

”Vi förtroendevalda revisorer tittar aldrig i böckerna, utan vi tittar på om de politiska besluten är genomförda som det sades. Vi kontrollerar inte om besluten är bra eller dåliga.”

”Vi är mycket lite med i själva revisionsarbetet. Revisionsbyrån gör revisionsrapporterna. De är ju proffs” säger Tommy Göransson.

Revisorerna kan vara med i granskningsarbetet för något enskilt ärende om de vill, men Tommy Göransson menar att det skulle bli väldigt dyrt med förlorad arbetsförtjänst så det är bättre att låta Öhrlings göra granskningarna själva.

Ibland gör revisorerna också gemensamma granskningar med andra kommuner som ingår i Syd Östra Skånes Kommuner och med Region Skåne.

Kommunfullmäktige och kommunstyrelsen är av samma uppfattning vad gäller revisorernas del i arbetet och tror att mycket görs av de sakkunniga biträdena.

”Själva revisionsinsatsen utgår jag ifrån att det är proffsen som lägger upp” säger Sven Rosengren. ”Men jag har inte några invändningar vad gäller granskningen i sig.”

Niklas Sjöberg menar att de förtroendevalda revisorerna köper de sakkunnigas rapporter rakt av.

”Jag har inte sett att det finns en annan uppfattning än det som står skrivet i Öhrlings revisionsrapporter, de förtroendevalda ifrågasätter aldrig de sakkunniga.”

Roland Svensson förklarar att i Skurups kommun tas rapporterna upp i gruppen om de sju revisorerna och processen är där och då.

”Det är omöjligt att göra på något annat sätt i en liten kommun, man har inte de resurserna. Så gör de allra flesta kommuner.”

Tommy Göransson beskriver vad som händer när de sakkunniga biträdena har skrivit en granskningsrapport:

”Först får vi revisionsrapporten, sen skriver vi en missivskrivelse, en sammanfattning av rapporten, kan man säga, sen skickar vi båda dem till kommunfullmäktige för kännedom och till

kommunstyrelsen för åtgärd. Efter det får vi tillbaka ett brev med hur kommunstyrelsen svarar.”

Tommy Göransson exemplifierar med en rapport som skrevs 2007 om hanteringen av leverantörsfakturor.

”Det vi initierade, det tog kommunstyrelsen till sig och sa till tjänstemännen att de skulle komma tillbaka om ett år och rapportera hur mycket de hade lyckats med. Men om det inte sker en förbättring blir det en rapport i årsberättelsen.”

Revisionens och kommunfullmäktiges presidier träffas bara vid ett par tillfällen om året, i samband med budgetberedningen och vid granskningen av halv- och helårsbokslut. Sven Rosengren har föreslagit att presidierna ska träffas mer regelbundet, varannan månad, för kortare sammanträden eller i samband med nya rapporter. Tommy Göransson och Bertil Nordström delar hans uppfattning att det har varit för lite kontakt mellan revisorerna och fullmäktige. Båda säger också att de arbetar på att vidareutveckla kommunikationen med fullmäktige. Tommy Göransson menar att:

”Vi ska diskutera våra rapporter med dem och tillsammans se till att det som är av allmänt intresse presenteras i fullmäktige när granskningarna är färdigställda.”

Kommunstyrelsens Niklas Sjöberg och revisorerna träffas under våren inför slutrevisionen och sedan har de möten ungefär fyra till fem gånger per år. Niklas Sjöberg tycker att kontakten är tillräcklig.

Enligt Roland Svensson är revisionens granskning tillräcklig för att kunna rekommendera ansvarsfrihet eller inte.

”Granskningen är rätt effektiv. Vi har en del samgranskningar med Region Skåne. Sen kan man granska smart också. Om vi har en granskningsfråga, kan vi antingen granska själva, eller kan vi säga till kommunledningen, att vi har sett det här problemet och vi vill ha en skriftlig redogörelse på hur ni ser på det. Så får du en granskning gratis.”

Niklas Sjöberg säger att om de upptäcker att några av målen inte kommer att uppfyllas får kommunstyrelsen och revisorerna ha ett resonemang om det.

”Det har vi inte behövt under åren utan vi har klarat det mesta, men i fjol hade de väldigt ambitiösa mål så då nådde vi inte riktigt hela vägen fram.”

5.2.4.4 Förändringar

Tommy Göransson säger att den kritik som framkommer i granskningsrapporter alltid följs upp av dem som ska åtgärda problemen.

”De brukar lyssna på vad vi säger och vad vi gör.”

Bertil Nordström är dock lite mer återhållsam och menar att de svar revisionen får på rapporterna förvisso alltid visar att åtgärder är planerade men att det är svårt att veta om det sedan verkligen finns täckning för de positiva svaren. Om några förändringar har gjorts eller inte kan inte upptäckas förrän nästa gång det granskningsområdet går igenom risk- och väsentlighetsanalysen och området blir granskat på nytt.

”De senaste fyra åren har det blivit stora förbättringar i boksluten enligt Öhrlings representanter. Förr fanns det rätt mycket som var felbokfört, men nu säger de att Skurups kommuns bokslut är ett under av klarhet och ett föredöme för andra kommuner” säger Bertil Nordström.

Tommy Göransson känner att han inte kan uttala sig om hur fort förändringar sker i kommunen på grund av kritik i revisionsrapporterna, men han tillägger:

”Att döma av rapporterna jag har fått, så tar det inte så hemskt lång tid.”

Denna uppfattning delar Niklas Sjöberg som säger att:

”I väldigt stor omfattning tar vi hänsyn och försöker rätta in oss efter revisorernas kritik. Även om vi inte helt delar revisorernas uppfattning försöker kommunstyrelsen vara dem till lags.”

En del av revisionens uppgift är, enligt revisorerna i Skurup, att verka förebyggande. Även om en del diskuteras löpande under året och leder till direkta förändringar, kommer det mesta av kritiken fram i revisionsrapporterna. Bertil Nordström menar att:

”Vi kan i förväg bara säga, så här får ni inte göra. Vi kan aldrig säga, det här får ni göra.”

Sven Rosengren säger att han vet mycket lite om hur revisorerna arbetar. Men han menar att av tradition har revisorerna nog mest arbetat genom att se tillbaka i tiden.

”Där tycker jag att man kan utveckla revisionen och det ska inte vara fel att diskutera med revisionen löpande under året och få lite feedback.”

Problemet, menar Sven Rosengren, är att revisorerna inte på förhand har velat säga hur problem ska lösas eftersom de i den framtida revisionsrapporten kan ha kommentarer på det. Men det problemet tror Sven Rosengren går att lösa. Niklas Sjöberg tycker också att revisorerna mest kommer i efterhand och han skulle vilja att de hade en mer konsultativ roll.

I Skurup måste de göra andra typer av granskningar, än man gör i till exempel Lunds kommun, enligt Roland Svensson. De kan inte göra så stora granskningar och det är därför svårare att verka förebyggande.

”Det handlar om resurser naturligtvis” säger Roland Svensson. ”De har en sådan intention i Skurup också men gör de en så stor granskning där, så är pengarna slut.”

5.2.4.5 Prövningen – kritik, anmärkningar och ansvarsfrihet

Kommunen har arbetat med att förbättra internkontrollen under en längre tid och Bertil Nordström säger att:

”2005 visste de inte vad internkontroll betydde. Jag fick prata med dem, och förklara det som kvalitetsarbete, kvaliteten på det ni gör.”

Nu har det blivit bättre men fortfarande är det något som revisorerna ställer frågor om och begär in svar på, för att se hur de arbetar för att förbättra den interna kontrollen.

Redovisningen av exploateringsfastigheter har kritiserats i alla revisionsrapporter av årsredovisningen sedan 2005 och detta är något som ekonomiavdelningen arbetar på, enligt Tommy Göransson, men det är inte så lätt. Det är dock inte av tillräckligt stor dignitet för att föranleda någon anmärkning. Den uppfattningen delar Roland Svensson.

Revisorerna har under flera år påpekat för kommunstyrelsen att infrastrukturella investeringar har varit bokförda inkorrekt och de därmed har brutit mot kommunala redovisningslagen och rekommendationer från Rådet för kommunal redovisning. Detta fel hänför sig till ett politiskt ställningstagande i fråga om redovisningen av bidrag för en investering i elektrifieringen av järnvägen. Vad Bertil Nordström minns var de en politisk enighet som fattade beslutet om att lämna bidragen.

”Det är ingen i fullmäktige som har yrkat på att det ska redovisas på något annat sätt” säger Bertil Nordström.

Årets anmärkning

Både Tommy Göransson och Bertil Nordström pratar en hel del om händelsen i år, då kommunrevisionen har riktat en anmärkning mot årsredovisningen och kommunstyrelsen. Detta är en uppseendeväckande händelse och varken Tommy Göransson eller Bertil Nordström kan minnas någon gång då kommunrevisorerna i Skurup har gett anmärkning eller avstyrkt ansvarsfrihet. I *Revisionsberättelse för år 2008* står det att ”Årets resultat borde vara 17,3 mnkr sämre än vad som redovisats” och att ”Räkenskaperna bedöms därför inte vara förda enligt god redovisningssed”. Sven Rosengren förklarar årets händelse som att:

”Det har riktigt gått snett hos oss och det är trist. Nu är det så mycket prestige i det.”

Förra våren röstade fullmäktige igenom att Skurups kommun skulle gå ur Sydöstra Skånes gymnasieförbund. Oppositionen röstade mot förslaget och det var stor politisk oenighet. I och med utträdet ur gymnasieförbundet var Skurups kommun tvungen att köpa ut gymnasieskolan med inventarier. Skolan såldes sedan till det kommunala bolaget, Skurup Kommunala AB. Problemet uppstod på grund av att ingen värdering gjordes av tillgångarna, varken vid försäljningen till Skurups kommun eller vid vidare försäljning till det kommunala bolaget. Bertil Nordström är speciellt insatt i detta ärende då han även har varit lekmannarevisor för Skurup Kommunala AB. Han säger att:

”Tanken är att bolaget ska göra värderingen i efterhand och det som fattas i värdet på godset skriver de upp i värdet på fastigheten, så att bolaget inte kommer på obestånd och måste likvideras. Det låter ju inte rätt.”

Enligt Bertil Nordström påpekade revisionen redan i höstas att det fanns svårigheter med redovisningen och att de var tvungna att ändra den för att revisorerna skulle kunna ställa sig bakom den:

”Då klagade kommunstyrelsens ordförande över att vi var uppe nästan före verkställighet och menade att revision borde ske i efterhand. Nu säger han däremot att han inte har fått några signaler i förväg och därför inte har kunnat göra något åt bokslutet.”

Niklas Sjöberg är av en lite annorlunda uppfattning:

”Ja, vi visste ju inte revisorernas uppfattning förrän i februari månad, då hade tiden gått ut och bokslutet var klart. Så om det har vi olika uppfattningar. Men det är inget som har diskuterats under 2008 utan det är något som har kommit fram när allting var färdigt. Vi hade kunnat backa, men nu har vi valt att inte göra det.”

Det sakkunniga biträdet, Roland Svensson, står på kommunrevisorernas sida och menar att de har träffat kommunalråden flera gånger och varit ute i god tid. Det som han anser är det största problemet är att man inte har fått någon oberoende värdering på tillgångarna.

”Kommunstyrelsens ordförande lovade i februari att vi skulle få en värdering den 13 mars, men fortfarande har vi inte fått någon.”

Han tillägger att:

”De här 19 miljoner kronorna har ett bokfört värde på 1,7 miljoner från den förra organisationen, som de kommer ifrån. Det här är en straffavgift för att de går ur gymnasieförbundet och det vet ju alla.”

Enligt Öhrlings bedömning borde det ha blivit nekad ansvarsfrihet och Roland Svensson förklarar:

”Det enda syftet de har med det här är att gömma kostnader för kommuninvånarna. Det är så mycket politisk prestige i att inte gå med förlust så de vågar inte visa att de faktiskt gör en förlust på nästan 18 miljoner kronor.”

”De bryter mot lagar och regler men resonerar som så att vi kan inte åka i fängelse, så vi kör på det här. Det är inte demokrati, enligt mig, och frågan är vad skattebetalarna tycker om att de bryter mot lagen.”

De förtroendevalda revisorerna tyckte dock att det var mer motiverat med en anmärkning. De menar på att nekad ansvarsfrihet ska föranleda skadestånd eller avsättning och det var inget de ville rekommendera i det här fallet.

”Jag tyckte inte det var rimligt eftersom det här är en intern bokföringsfråga och det är inga pengar som har försvunnit” säger Bertil Nordström. ”Syftet är det allra bästa från kommunstyrelsens sida och kommunstyrelsens sätt är förmodligen bättre för kommuninvånarna. Om kommunstyrelsens metod att bokföra används innebär det att kostnaderna för tillgångarna hamnar på bolaget och det kan de sedan ta ut av elevernas hemkommuner eftersom de flesta av eleverna kommer från andra kommuner.”

En ytterligare anledning till anmärkningen är att revisionen förutsätter att deras rekommendation kommer att bli nedröstad i fullmäktige. En anmärkning står alltid kvar i revisionsberättelsen medan avstyrkt ansvarsfrihet, som sedan beviljas av fullmäktige, försvinner ur revisionsberättelsen. Roland Svensson säger att:

”Jag tycker att det är väldigt bra att de vågar ge en anmärkning. Det är ändå partikollegor, som de riktar väldigt allvarlig kritik mot.”

Han fortsätter:

”Det känns inte som att politikerna, efter den senaste rapporten, tar de förtroendevalda revisorerna på allvar, enligt min uppfattning. [...] Vi kommer att följa kommunledningen ohyggligt noggrant nu. Det är en exceptionell situation, som är väldigt olycklig. Det är väldigt sällan, som man inte godkänner årsredovisningen, vilket vi inte gör nu.”

5.2.4.6 Debatten i fullmäktige

Både Tommy Göransson och Bertil Nordström anser att revisionen fungerar bra i Skurup, men de är oense i frågan om revisionen får tillräckligt utrymme på fullmäktiges sammanträden. Tommy Göransson anser att debatten är tillräcklig och att han aldrig har haft några problem att få ordet trots att han inte sitter i fullmäktige. Bertil Nordström, å andra sidan, tycker att revisionens plats i fullmäktige måste förstärkas och vill att revisionens granskningar ska diskuteras mer och inte bara presenteras rubrikmässigt och därefter läggas till handlingarna.

Enligt Tommy Göransson har Sven Rosengren tagit initiativ till att öka debatten i fullmäktige om revisorernas rapporter.

”Våra revisionsrapporter skickar vi till kommunfullmäktige för kännedom men någonstans blir de liggande, förmodlig har kansliet lagt dem på hög för att skicka ut dem en gång om året.”

Sven Rosengren tycker att det har varit mycket lite debatt om revisionen i fullmäktige genom åren.

”Vi går igenom bokslutet och den dragningen tar upp det mesta av tiden. Den efterföljande diskussionen tar kanske en kvart.”

Kommunfullmäktiges sammanträde den 25 maj 2009

Stämningen var upprymd men ganska spänd när vi kom in i Restaurang Rutger, platsen där kommunfullmäktiges sammanträde skulle äga rum denna måndagskväll.

Kommunfullmäktiges ordförande, Sven Rosengren, öppnade mötet och hälsade välkomna. Han konstaterade att de endast hade förberett 70 koppar kaffe för pausen men vi var totalt 110 ledamöter, åhörare och tidningsreportrar i salen. Han inledde även med att säga att:

”Detta kommer att bli ett spännande sammanträde och vi kommer för ovanlighetens skull att använda talarstolen ikväll för att det inte ska bli allt för stökigt.”

Redan när dagordningen skulle klubbas igenom kom första protesterna från en av oppositionsledarna, socialdemokraten, Sylve Qvillberg, som även sitter i kommunfullmäktiges presidium. Han opponerade sig mot att ärendet ”Revisionsberättelse samt fråga om ansvarsfrihet för ledamöter och ersättare i beredningar och nämnder” kom före punkten ”Årsredovisning 2008 för Skurups kommun inkl. koncernredovisning” i mötets dagordning (Kungörelse 2009-05-25). Diskussionen satte igång och Sven Rosengren läste ur kommunallagen 8 kap. 18 § att så här bör dagordningen se ut. Oppositionen hävdade att detta inte kan vara det normala och att lagen säger bör, inte skall. Detta ledde till att fullmäktige beslutade att ajournera sig i fem minuter innan mötet kunde fortsätta. Omröstningen blev

jämn och votering krävdes (istället för att bara dra igenom beslutet genom att ropa ja eller nej, ropades ledamöterna upp var för sig och de fick svara ja eller nej). Dagordningen fick stå kvar som den var, med 21 ja, 17 nej och fullmäktiges enda sverigedemokrat avstod från att rösta.

Genomgången av årsredovisningar och ekonomiska mål för stiftelser, kommunala bolag och kommunen gick smärtfritt och det var inte förrän vid punkten för revisionsberättelsen som diskussionerna satte igång igen. Revisionens ordförande, Tommy Göransson, fick först gå upp i talarstolen och gå igenom revisionsberättelsen.

”Jag vill betona att vi inte har några synpunkter på utträdet ur gymnasieförbundet.” Efter det gick han igenom alla de synpunkter som revisionen har på redovisningen av köpet av gymnasieskolan och att revisorerna inte har fått den värdering av tillgångarna som de har begärt.

”Vår ambition var att få en ren revisionsrapport genom att redan tidigt tala om vad vi inte kommer att godkänna. [...] Vi avstyrker att kommunens årsredovisning för 2008 godkänns, vi tillstyrker ansvarsfrihet för styrelse, beredningar och nämnder, och vi yrkar att även fullmäktige ger en anmärkning till kommunstyrelsen.”

De andra revisorerna får tillfälle att yttra sig, då de är sina egna myndigheter. Bertil Nordström, vice ordförande i revisionen, anför:

”Anmärkningens betydelse är att den sänker tröskeln för förslag om nekad ansvarsfrihet, inom rättsväsendet hade man sagt villkorlig dom.”

Niklas Sjöberg valde att inte kommentera bokslutet när han tog plats i talarstolen utan pratade mest om hur bra Skurups kommun har lyckats på olika områden. Diskussionen fortsatte sedan med utdragna repliker från oppositionen och lika utdragna svar från majoritetens sida. Vi uppmärksammade att kritiken som oppositionen riktade främst handlade om redovisningen av gymnasieförbundsaffären. Oppositionen höll med Niklas Sjöberg i hans lovord till Skurups kommun och utvecklingen av dess verksamhet. Socialdemokraten Lasse Häggquist kommenterade bokslutssituationen:

”Det borde vara en självklarhet för samtliga att man följer vad våra valda revisorer tillsammans med de proffs, som de faktiskt anlitat, har kommit fram till, att det här är inte utfört på ett korrekt sätt.”

Vänsterpartisten Eva Lindstedt kom med en kort replik:

”Jag tycker det verkar som att ni tycker att revisorerna är fullständigt inkompetenta.” När diskussionen äntligen dog ut efter två timmar slog ordförande klubban i bordet för paus, över en timme efter utsatt tid. Tillbaka på plats i sammanträdesrummet var det dags att besluta om årsredovisningar för stiftelser och kommunala bolag. Detta klarades snabbt av, men när turen kom till att besluta om kommunstyrelsens ansvarsfrihet fick mötet liv igen. Revisionen tillstyrkte, som sagt, ansvarsfrihet, men Kommunens Väl och Socialdemokraterna motsatte sig detta och yrkade avstyrkt ansvarsfrihet. Detta krävde ajournering i fem minuter ännu en gång. Tillbaka igen behövde jävsituationen klaras upp. Det var inte det lättaste att reda ut vem som var gift med vem och vem som var bror till vem och det slutade med att av 39 ordinarie ledamöter, fick endast 27 ledamöter och ersättare rösta. Denna omröstning gick igenom utan votering och kommunstyrelsen beviljades ansvarsfrihet.

Nästa punkt var att besluta hur fullmäktige skulle biträda revisionens anmärkning. Denna omröstning krävde votering och kommunstyrelsen kom med nöd och näppe undan med ansvarsfrihet, 14 röster mot 13. När det gällde att rösta i fråga om årsbokslutet skulle godkännas eller inte fick alla 39 ordinarie ledamöter rösta igen. Även denna omröstning blev jämn med siffrorna 20 mot 19 till förmån för kommunstyrelsens årsbokslut.

Kommunrevisorerna Bertil Nordström och Claes-Göran Kullberg, båda tillhörande den borgerliga majoriteten, röstade för en anmärkning och mot årsbokslutet i enlighet med revisionsberättelsen. Det som blev kommunstyrelsens "räddande ängel" var jävsfrågan, sverigedemokraten samt en "vilde", som lämnat Kommunens Väl under mandatperioden för medlemskap i Moderaterna.

5.2.5 Revisionens relation till kommunen och omvärlden

Bertil Nordström menar att inställningen till revisionen är bra och att den har varit det under hela tiden han har varit aktiv, bortsett från i år.

"De har alltid sagt att revisionen måste göra sin plikt."

Tommy Göransson är också av den uppfattningen. Han säger:

"Inställningen är bra, de är inte rädda för oss, utan de ser oss som en del av systemet."

Sven Rosengren säger att han tycker att relationen mellan revisorerna och kommunfullmäktige är bra. Om relationen mellan kommunstyrelsen och revisorerna säger han:

"Om man ska hitta ett spänningsfält så är det mellan kommunstyrelsen och revisorerna. Kommunstyrelsen tycker emellanåt att revisorerna är helt fel på det."

Niklas Sjöberg säger att om inställningen till revisorerna ska bli riktigt bra måste fullmäktige välja personer med en passande utbildning, till kommunrevisionen.

Någon kontakt med staten ser Tommy Göransson inte att revisorerna har, inte utöver att det är staten som stiftar de lagar som revisorerna ska följa. De har dock en del kontakt med SKL.

Den uppfattningen delar Bertil Nordström och han säger:

"Utredningar, som den där man ifrågasatte om det ska vara fritidspolitiker eller heltidsanställda i revisionen, det är ungefär vad vi hör av staten."

Han säger också att media har ett intresse av revisionens arbete och visar oss ett par tidningsartiklar och insändare i lokaltidningar om årets granskning av årsredovisningen.

Sven Rosengren har funderat över om det nuvarande systemet med förtroendevalda revisorer är bra eller om man istället endast borde ha de sakkunniga biträdena:

"Jag tror att ur revisionssynpunkt hade revisionen blivit precis likadan om man inte hade haft politikerna med, men det är att svära i kyrkan."

Skälet till att ha förtroendevalda revisorer anser han vara att hjälpa till att höja legitimiteten för det politiska etablissemang. Att de kanske inte längre ska få sitta i

fullmäktige ser han som en självklar utveckling. Niklas Sjöberg delar Sven Rosengrens uppfattning om att det är bra om de förtroendevalda revisorerna inte längre får sitta i fullmäktige.

6 Analys

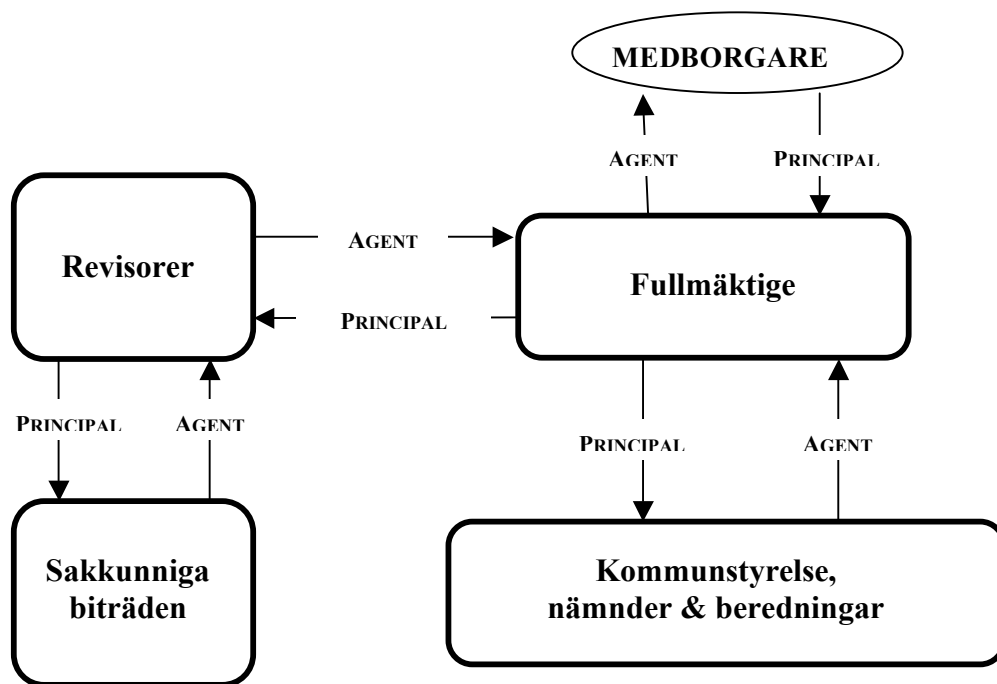
I kapitlet presenteras vår analys utifrån det empiriska material vi har samlat in samt den institutionalia och de teorier vi har redogjort för i ovanstående kapitel. Vi har utgått ifrån de frågeställningar vi ämnar besvara i arbetet.

6.1 Den kommunala organisationen

Den kommunala organisationen kan lämpligen analyseras utifrån agentteorin. Vi kommer i inledningsskedet att analysera vilka olika principal- och agentförhållanden som finns i kommunen, för att senare mer explicit gå in på behovet av revision och dess roll för att påverka den kommunala verksamheten. En grafisk beskrivning av de olika principal- och agentförhållandena illustreras i figur 6.1 nedan.

Utifrån teorin anlitas agenterna för att driva verksamheten för principalerna räkning, eftersom de själva inte har den möjligheten. Ett sådant förhållande är kommunfullmäktige och kommunstyrelsen, där kommunfullmäktige kan ses som principal och kommunstyrelsen som agent. Kommunstyrelsen i både Lund och Skurup anser att deras uppgift är att vara operationellt ansvariga för att driva den kommunala verksamheten. Fullmäktiges uppgift är att upprätta de mål och planer som kommunstyrelsen ska arbeta efter.

I ett större perspektiv kan medborgare ses som principal och kommunfullmäktige blir då agent, i och med att medborgarna väljer kommunfullmäktige till att sköta kommunen. Medborgarna väljer kommunfullmäktige utifrån de idéer och mål, det vill säga partiernas politik, som de anser vara bäst lämpad. Kommunfullmäktige får i uppdrag av medborgarna att driva kommunen för deras räkning, efter den politik som röstas fram i valet.



*Figur 6.1 Den kommunala organisationen och agentteorin
(Omarbetning av figur 3.1)*

Det går även att, ur ett tredje perspektiv, se revisorerna som agenter och kommunfullmäktige som principaler. Kommunfullmäktige uppdrar åt revisorerna att granska kommunstyrelsens verksamhet för deras räkning. Agentteorin kan även appliceras på förhållandet mellan de förtroendevalda revisorerna och de sakkunniga biträdena. Då revisorerna lägger ut en stor del av granskningsarbetet på de sakkunniga biträdena, är det egentligen dessa som har störst inblick i arbetet.

Enligt agentteorin ska principalerna i aktiebolag utforma ett belöningsystem för att agenternas intressen ska överrensstämma med deras egna intressen. Detta kan göras genom att koppla agenternas belöningsystem till värdet på aktierna. I kommuner är det svårare att se den kopplingen mellan kommunstyrelsens och medborgarnas intressen. Politikernas belöningsystem är att bli omvalda vid nästa val, vilket ger dem ett incitament att visa medborgarna en så förmånlig bild som möjligt av kommunens verksamhet. Revisorernas uppgift är att se till att denna bild är så rättvisande och tillförlitlig som möjligt, så att medborgarna kan fatta rätt beslut vid nästa val.

6.2 Syftet med revisionen

Behovet av revision kommer av att principalerna inte litar på att agenterna arbetar för deras intressen och mål. Den kommunala revisionen har till uppgift att kontrollera att

kommunstyrelsen verkställer de beslut och följer de målsättningar som fullmäktige har satt upp. Syftet, som respondenterna i vår intervjuundersökning angav för revisionen, stämmer väl överens med agentteorins syn på revision. Respondenterna sa att revisionen opartiskt ska granska organisationen på uppdrag av kommuninvånarna genom kommunfullmäktige. Revisorerna ska kontrollera huruvida de beslut som kommunfullmäktige fattar efterlevs av kommunstyrelsen.

6.3 En period av granskning

6.3.1 Revisionens budget

I Skurups kommun anser revisorerna att de får tillräckligt med resurser för att kunna göra en fullgod granskning. I Lunds kommun sa däremot både kommunfullmäktiges ordförande och revisionens ordförande att det alltid är diskussion om hur stort anslaget ska vara. Revisionens ordförande i Lund sa också att några i revisionen anser att om anslaget blir lägre kommer inte revisionen att kunna göra en tillräcklig granskning som kan leda fram till rekommendationer avseende ansvarsprövningen.

Agentteorin framhäver att en avvägning görs mellan hur mycket resurser som ska läggas på revisionen och den ekonomiska nyttan av den. Revisionen bidrar till att minska den totala kostnaden för övervakningen av agenterna enligt teorin. Det är något som är högst väsentligt för kommuner, vars intäkter till stor del utgörs av skattemedel och målet är att ha en god ekonomisk hushållning. Kommunfullmäktige måste väga anslaget gentemot vad andra nämnder får i budgetbesluten. Detta var något som kommunfullmäktiges ordförande i Lunds kommun påpekade, eftersom det är besparingstider och hela kommunen måste göra neddragningar. Kommunfullmäktiges ordförande ansåg därför att revisionen måste vara solidarisk och minska sitt anslagskrav. Revisionens ordförande menar att det i besparingstider finns en större risk för misstag och felsatsningar och därför större behov av en utökad revision och att det därmed skulle behövas ett högre anslag. Om revisionen får mer pengar på bekostnad av andra nämnder kan det leda till att nämnderna inte kan uppfylla fullmäktiges mål och därmed få än mer kritik från revisionen, som de inte kan åtgärda på grund av bristande medel. Kommunfullmäktiges presidium måste göra denna avvägning mellan nyttan av revisionen och nyttan av annan verksamhet, där resurserna annars skulle kunna användas.

6.3.2 Planeringen

Att revisorerna inte följer kommunallagens krav att årligen granska hela den kommunala verksamheten är det ingen av respondenterna som, i kritiska ordalag, har kommenterat. Även

Lundin (1999) bedömer att lagen är omöjlig att följa i det avseendet. Han förespråkar att revisionen istället försöker granska hela verksamheten under en mandatperiod. I Lunds kommun har revisorerna valt att granska alla nämnder, på ett eller annat sätt, varje år. Då medborgarna i kommunen har haft för vana att rösta fram olika majoriteter vid varje val är det extra viktigt att revidera hela verksamheten under varje mandatperiod för att underlätta medborgarnas insyn.

Både Lunds och Skurups kommuner utgår från Öhrlings risk- och väsentlighetsanalys när de ska välja ut vilka områden som ska granskas. Det är de förtroendevalda revisorerna som sedan slutgiltigt väljer ut områden. De är dock bundna att följa god revisionssed, som förespråkar risk- och väsentlighetsanalysen.

Den enda som hade något att påpeka i fråga om granskningsområdena var kommunstyrelsens vice ordförande i Lund. Han sa att han ibland tycker att revisionen väljer fel områden att kontrollera. Kommunfullmäktiges ordförande i Skurup menade att kommunstyrelsen ibland är kritisk till de områden som revisorerna väljer att kontrollera. Detta är dock inget som kommunstyrelsens ordförande kommenterade. Det är inte märkligt att det är kommunstyrelsen som har kommentarer på revisionens granskning, då de utsätts för revisorernas granskningar.

6.3.3 Granskningen

I både Lunds och Skurups kommuner är det Öhrlings som utför själva granskningen och skriver granskningsrapporterna, inte de förtroendevalda revisorerna. Om agentteorin appliceras kan det antas föreligga en informationsasymmetri mellan de sakkunniga biträdena och de förtroendevalda revisorerna. Denna obalans gäller både kunskap om kommunal redovisning och information om den granskning som har gjorts. Det är de förtroendevalda revisorerna som i slutändan ska vara ansvariga för revisionen, men de har inte lika stor inblick i granskningarna, som de sakkunniga biträdena. Det blir därför, enligt våra respondenter, ofta så att revisorerna litar fullt ut på de revisionsrapporter som Öhrlings har producerat och inte undersöker några andra alternativ. De förtroendevalda revisorerna kommer att presentera de sakkunniga biträdenas slutsatser som sina egna inför fullmäktige och detta är något som kommunfullmäktige måste vara uppmärksam på. Både kommunfullmäktiges och kommunstyrelsens ordförande i Skurup uttryckte en oro över att revisionen är för beroende av de sakkunniga biträdena och inte är tillräckligt kritisk mot Öhrlings rapporter. De båda förtroendevalda revisorerna vi intervjuade i Skurup gav intryck av att ha stort förtroende för de sakkunniga biträdena. Det sakkunniga biträdet menade att de förtroendevalda revisorerna kan förkasta delar av revisionsrapporterna i sina missivbrev till de granskade, men det är inget han har upplevt. Vi har inte kunnat se att de förtroendevalda revisorerna har något kontrollsystem för att säkerställa att de sakkunniga biträdena inte missköter sitt uppdrag. Om

de sakkunniga biträdena är certifierade av Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer kan de dock mista sin certifiering om de sköter sitt uppdrag på ett olämpligt sätt.

Lagen säger att revisorerna ska få tillgång till all information som de begär för att kunna göra sina granskningar. Av dokumentstudien framgår det att under den period, som vi har kontrollerat, har revisorerna i både Lund och Skurup inte har fått tillgång till all den information som de har efterfrågat. Det är ett allvarligt problem eftersom kommunstyrelsen har information som revisorerna inte får tillgång till och att den granskning som revisorerna gör, därmed inte ger en komplett bild av verkligheten. Detta leder till en ökad informationsasymmetri mellan kommunfullmäktige och kommunstyrelsen, eftersom fullmäktige har revisorernas granskningsrapport som grund för sin bedömning av kommunstyrelsens verksamhet. I förlängningen leder detta också till en ökad informationsasymmetri mellan kommunfullmäktige och medborgare. Syftet med revisionen är att minska informationsasymmetrin mellan principaler och agenter och det är därför extra viktigt att revisorerna får all information som de efterfrågar.

6.3.4 Förändringar

I Lunds kommun sker förändringarna på grund av revisorernas arbete i mycket hög utsträckning, hela 75 procent av förändringarna, under granskningsprocessen. Lunds revisorer arbetar således i enlighet med god revisionsmed, då de arbetar med vad Gustafsson (1999) kallar positiv revision. Skurups revisorer har en intention att arbeta på samma sätt, med positiv revision, men, enligt det sakkunniga biträdet, är arbetssättet till stor del beroende av hur mycket resurser som revisionen tilldelas. Skurups kommunfullmäktige beviljar revisionen en större budget, i förhållande till invånarantal, i jämförelse med Lunds kommun. I absoluta tal har dock revisionen i Lund en budget på nästan 3,8 miljoner och Skurups revision har 730 000 kronor. Vi uppfattar det som att revisionens budget måste komma över en viss nivå för att revisorerna ska kunna arbeta så förebyggande som god revisionsmed förespråkar. Detta är något som kommunfullmäktiges presidium i Skurup borde uppmärksamma eftersom de, enligt ordföranden, har en önskan om att revisionen ska arbeta mer förebyggande.

Lunds och Skurups kommuner använder sig av olika typer av kontrollinstrument för att säkerställa att kommunstyrelserna utför det som kommunfullmäktige har beslutat om. Enligt agentteorin finns det två olika typer av styrning som kan användas, beteende- och resultatstyrning. Fullmäktige använder sig av beteendestyrning då de upprättar en budget för kommunstyrelsen och då kommunstyrelsen ska överlämna resultatrapporter till dem. Resultatrapporterna ska granskas av revisionen för att säkerställa att de är tillförlitliga och är upprättade enligt gällande lag och praxis. Utöver beteendestyrning använder kommunen även resultatstyrning. Kommunfullmäktige upprättar mål för verksamheten som kommunstyrelsen sedan ska arbeta efter. Hur målen uppfylls granskas, även det, av revisorerna.

Kommunfullmäktige i Skurup och i Lund använder tydligt de olika kontrollinstrument som agentteorin förespråkar för att säkerställa att deras intressen tillvaratas av kommunstyrelsen.

Medborgare har inga kontrollinstrument i form av beteende- och resultatstyrning för att säkerställa att deras intressen tillgodoses av kommunfullmäktige. Deras enda sätt att påverka den kommunala organisationen är att utnyttja sin röst vid kommunala val.

Kommunfullmäktiges ordförande i båda kommunerna anser att kommunstyrelsen i hög grad uppfyller de mål som fullmäktige sätter upp. Av dokumentstudien kunde vi dock utläsa att revisorerna årligen påpekar att finansiella och verksamhetsmässiga mål inte uppnås. Revisionen ska påtala när målen inte uppfylls men de får, enligt våra respondenter, inte kritisera målen i sig, då detta tillhör den politiska sfären. Ordförande för revisionen i Lund anger att skälet till den bristande måluppfyllelsen, är det faktum att den politiska ledningen i kommunen vid varje val de senaste decennierna har skiftat mellan blocken. Skurups kommun har haft borgerligt styre under många mandatperioder i följd. Trots detta uppfylls inte fullmäktiges mål av kommunstyrelsen. Kommunstyrelsens ordförande säger att fullmäktige de senaste åren har satt upp för ambitiösa mål och kommunen har därför inte haft möjlighet att uppnå dem.

Utöver de förändringar, som sker löpande under året i samband med granskningen i Lunds kommun, finns det en del problem som de sakkunniga biträdena kritiserar i granskningsrapporterna och de förtroendevalda revisorerna i sina revisionsberättelser. Vissa av dessa påpekanden är enkla att åtgärda och förbättringar kommer till stånd omedelbart. Vi har då kunnat se att samma kritik inte tas upp igen i nästkommande års granskningsrapport av årsredovisningen. Exempel på detta är, i Lunds kommun, garantipensioner, som tas upp år 2005 och inte kommenteras året efter, och hyresavtal, som tas upp år 2006 och sedan försvinner ur rapporterna.

I dokumentstudien kan vi även se att det finns kritik i revisionsrapporterna som återkommer varje år. Ett exempel på sådan kritik är redovisningen av exploateringsfastigheter i Skurups kommun. Både det sakkunniga biträdet och revisionens ordförande i Skurup är av uppfattningen att kommunstyrelsen vill ändra redovisningen och därmed följa lagen, men att det är svårt och tar lång tid att genomföra.

I både Lund och Skurup har kommunstyrelserna i några fall valt en redovisning som strider mot gällande lag och praxis och motivet till detta har varit ett politiskt ställningstagande. Revisorerna i Skurups kommun kritiserade kommunstyrelsen vad gäller redovisningen av infrastrukturella investeringar under år 2005 och år 2006, då de ansåg att posten borde ha redovisats som ett bidrag istället och att kommunstyrelsens redovisning stred mot lagen. Kommunstyrelsen hänvisade till att redovisningen var ett politiskt ställningstagande. Enligt vice ordförande i revisionen har det inte varit några diskussioner kring valet av

redovisningsprincip i fullmäktige och revisorernas påpekanden om att god redovisningssed inte följs.

Lunds kommunstyrelse har tagit ett politiskt beslut om att inte redovisa pensionsskulden i enlighet med kommunal redovisningslag. Detta beslut skapade inga diskussioner och fattades enigt mellan blocken. Kommunstyrelsen gick emot den redovisningsprincip som de hade valt, när diskonteringsräntan för pensionsskulden räknades om under 2006, på grund av att resultatet för kommunen då skulle bli betydligt bättre än om de fortsatte med den tidigare metoden. Det sakkunniga biträdet hävdade dock att kommunen inte kunde byta redovisningsprinciper hur som helst för att förbättra resultatet, även om det betydde att han nu förespråkade metoden som bryter mot lagen. Efter en diskussion mellan kommunstyrelsen och det sakkunniga biträdet ändrade kommunstyrelsen årsbokslutet, innan det fastställdes, för att undvika kritik i revisionsberättelsen. Att kommunstyrelsen gick att övertala till att ändra årsredovisningen tolkar vi som en följd av det var en politisk enighet som stod bakom beslutet att redovisa på sättet som ledde till den kraftiga förlusten. Den politiska oppositionen kunde därför inte utnyttja det dåliga resultatet i debatten om årsredovisningen för att förbättra sina möjligheter inför nästa val.

Beslutet som togs i kommunfullmäktige i Skurup om att lämna gymnasieförbundet var politiskt laddat med diskussioner och en oenighet mellan blocken. I och med utträdet ur gymnasieförbundet köptes gymnasieskolan i Skurup ut från förbundet. Kommunstyrelsen redovisade i årsbokslutet inventarierna i skolan till ett värde som inte kunde verifieras av en oberoende värdering, vilket revisorerna krävde för att godkänna bokslutet. Revisorerna och det sakkunniga biträdet ansåg att kommunens resultat var missvisande och bröt mot god redovisningssed samt föreslog att fullmäktige inte skulle anta årsredovisningen. Det resultat som revisorerna föreslog hade inneburit en kraftig förlust för kommunen. Kommunstyrelsens val av redovisningsmetod berodde, enligt vår bedömning, på ett politiskt ställningstagande, eftersom de inte vill uppvisa en stor förlust till följd av ett beslut som det låg mycket politisk prestige bakom. Oppositionen hade utnyttjat en förlust för att framhålla för väljarna att utträdet ur gymnasieförbundet inte har varit kostnadsneutralt för kommunen.

Positiv redovisningsteori lyfter fram att agenterna kommer att välja den redovisningsmetod som bäst lämpar sig för att tillgodose deras egna intressen. Detta är främst ett problem i organisationen där agenterna är starka och principalerna är svaga. Kommuner kan ses som en organisationsform där agenterna, kommunstyrelsen och kommunfullmäktige, är starkare än principalerna, medborgare. Skurups kommuns årsredovisning för 2008 och det faktum att fullmäktige godkände denna, påvisar teorin om att agenter väljer den redovisningsprincip som gynnar deras egna intressen. I det här fallet är deras intresse att presentera ett bra resultat för att öka sina chanser att bli omvalda. Den redovisning som revisorerna föreslog hade lett till att 2008 års resultat för kommunen hade blivit kraftigt försämrat jämfört med kommunstyrelsens resultat och att kommunen hade gjort en avsevärd förlust.

Utifrån agentteorin finns revisionen för att se till att agenternas finansiella rapporter förmedlar tillförlitliga uppgifter till principalerna. I Skurup beslutade kommunfullmäktige, agenterna, dock att gå emot revisorerna, agenternas kontrollorgan, och att godkänna den redovisningsmetod som kommunstyrelsen förespråkade. Revisionens syfte, enligt agentteori, är därmed inte uppfyllt.

6.3.5 Prövningen – kritik, anmärkningar och ansvarsfrihet

Utifrån våra intervjuer och vår dokumentstudie har vi förstått att allvarlig kritik såsom anmärkningar och avstyrkt ansvarsfrihet inträffar mycket sällan. Det kan vara så att viljan hos revisorerna att hålla ihop gruppen leder till att de föredrar allvarlig kritik och anmärkningar framför avstyrkt ansvarsfrihet. När det gäller årets kritik mot kommunstyrelsen i Skurups kommun ansåg det sakkunniga biträdet, enligt vice ordförande i revisionen, att revisorerna skulle avstyrka ansvarsfrihet och det var en diskussion mellan revisorerna kring hur de skulle ställa sig i frågan. Om revisorerna hade avgett olika revisionsberättelser med olika rekommendationer hade revisionen uppfattats svagare och kommunstyrelsen skulle då ha påtalat att kritiken inte var riktad från revisorerna utan från de olika politiska partierna.

Trots att inställningen är bra och revisorerna har förtroende i båda kommunerna går Skurups kommunfullmäktige helt emot revisorernas rekommendationer i år. Det blev en väldigt jämn omröstning på fullmäktigesammanträdet men den styrande majoriteten godkände årsbokslutet och följde inte upp revisorernas anmärkning med en egen anmärkning. Detta är inte en ovanlig händelse. SKL:s undersökningar visar att kommunfullmäktige ofta beviljar ansvarsfrihet i kommuner där revisorerna har avstyrkt ansvarsfrihet. Detta kan tolkas som att fullmäktige underminerar sitt eget granskningsorgan och då kan man, som en av fullmäktigeledamöterna i Skurup påpekade, fråga vad poängen med kommunrevisionen är. Lunds kommun har dock bevisat att en anmärkning kan leda till stora förändringar och förbättra den kommunala verksamheten. Enligt Roland Svensson har Lunds kommun idag tack vare anmärkningen ett av Sveriges bästa internkontrollprogram.

6.3.6 Debatten i fullmäktige

I både Lunds och Skurups kommuner uttrycks, av våra respondenter, behov av större utrymme för diskussion av revisionens granskningsrapporter på fullmäktiges sammanträden. Det är främst när dragningen av årsredovisningen görs som revisionen kommer upp i debatten, de övriga rapporterna nämns knappt.

Under vår observation av kommunfullmäktigemötet i Lund den 23 april 2009 kunde vi se att revisionens synpunkter fick mycket lite plats i debatten. Revisorerna påpekade i sin revisionsberättelse att flera av de finansiella och verksamhetsmässiga målen inte var

uppfylla och det var detta som framförallt diskuterades. Oppositionen uttryckte sitt missnöje över den bristande måluppfyllelsen medan majoriteten försvarade sig med att en hel del mål hade blivit uppfylla. Den politiska diskussionen tog överhand och revisionernas utsagor hamnade i skymundan.

Under kommunfullmäktigemötet den 25 maj 2009 i Skurups kommun utnyttjade oppositionen revisorernas anmärkning för att indirekt styrka sitt ställningstagande mot att gå ur gymnasieförbundet. Diskussionen handlade till stor del om revisorernas uttalanden mot årsredovisningen. God redovisningssed och redovisningsmetoder diskuterades men det fanns en tydlig uppdelning mellan blocken. Det borgerliga och styrande blocket ställde sig bakom kommunstyrelsens årsbokslut, medan oppositionen ställde sig på revisorernas sida. Vi kunde tydligt se att ställningstagandet för eller emot årsredovisningen inte berodde på försvarandet av god redovisningssed, utan snarare på det resultat som valet av redovisningsmetod medförde. I Skurup visade de två revisorerna i fullmäktige, vilka båda tillhör det borgerliga blocket, hur viktigt de tycker att det är med ett enigt revisionskollegium, då de röstade för revisionens förslag och emot sina partikamrater.

6.4 Revisionens relation till kommunen och omvärlden

Inställningen till kommunrevisionen är bra i både Lunds och Skurups kommunala organisationer. I Lund påpekar både kommunrevisionens ordförande och kommunstyrelsens vice ordförande att inställningen har blivit bättre på senare år, efter att revisorerna har satsat på att arbeta mer med genomdrivning av förändringar än att bara kritisera. Det sakkunniga biträdet framhåller att kommunrevisionen har fått högre status och mer omsorg läggs på att välja revisorer. Kommunstyrelsens och kommunfullmäktiges ordförande i Skurups kommun menar att inställningen kan bli bättre om revisionen förändrar sitt arbetssätt. Fullmäktige skulle vilja att revisionen arbetade mer förebyggande. Det verkar som att de granskade i både Lund och Skurup vill ha ut så mycket som möjlig av revisionen för att kontinuerligt kunna förbättra verksamheten och de vill inte att kritiken bara ska komma i efterhand.

Enligt intressentmodellen kan det bli ett problem om revisorerna har mer kontakt med dem som ska granskas än med uppdragsgivarna. När det gäller de kommuner vi har studerat verkar detta inte vara något större problem för en av kommunens intressenter, kommunfullmäktige, då denna har en stor inblick i den kommunala organisationen, eftersom flera av ledamöterna även sitter i kommunstyrelsen, nämnder eller beredningar. Våra respondenter i båda kommunerna påpekar att det råder en god kontakt mellan de tre kommunala organen, kommunfullmäktige, kommunstyrelsen och revisionen. Just detta kan dock leda till att medborgarna inte får tillgång till all den information de kräver. Men alla de revisorer vi har intervjuat betonar att de i förlängningen arbetar för medborgarna och för att dessa ska få en rättvisande bild av kommunen.

I båda kommunerna säger revisorerna att det finns ett intresse för deras arbete från media. I Lund leder revisionen årligen till en följetång i pressen och på Skurups kommunfullmäktigesammanträde var pressen närvarande. Vi skulle kunna tolka medias intresse för revisionen som ett intresse från allmänheten, eftersom tidningarna skriver om det som är av betydelse för läsarna, det vill säga medborgarna. Tidningarna hjälper därigenom till att minska informationsasymmetrin mellan principalen, medborgare, och dess båda agenter, fullmäktige och revisionen. I båda kommunerna har medborgarna även en möjlighet att själva kontakta revisorerna med förslag på områden som behöver granskas. Det ses som positivt även om revisionen får in många förslag som inte går att följa upp. Revisorerna, i Lund och Skurup, gör däremot inget själva för att komma i kontakt med medborgarna. Kommunintressenten fullmäktige har följaktligen en naturligare och mer direkt kontakt, dessutom lagstadgad, med revisorerna än vad intressenten medborgarna har.

Enligt intressentmodellen har staten tre skilda intressen i kommuner, medborgar-, finansiärs- och statsintresset. Detta borde betyda att staten har ett visst intresse i revisionens arbete och dess slutrapporter. De kommunrevisorer, som vi har intervjuat, säger dock att staten aldrig har visat något intresse för deras arbete. Statens intresse ligger i att reglera vad kommunerna och revisorerna ska och inte ska göra genom att stifta lagar.

Både kommunstyrelsen i Lund, i och med redovisningen av pensionsskulder, och i Skurup, i och med årets bokföring av köpet av skolan i samband med gymnasieförbundsaffären, väljer att redovisa i strid med god redovisningssed. Det finns inga kopplingar mellan den kommunala redovisningslagen och brottsbalken och därmed inga sanktionsmöjligheter. Kommunstyrelserna är uppenbarligen medvetna om detta, då de avsiktligt bryter mot lagen. Detta visar på bristen på statligt intresse, då lagbrottet i de båda kommunerna inte har och heller inte kommer att leda till några påföljder för de ansvariga.

Både revisionens ordförande i Lund och det sakkunniga biträdet är mycket kritiska till att det görs så många utredningar om den kommunala revisionen på riksdagsnivå. I allt för många, väldigt kostsamma, utredningar har det framkommit att kommunernas revision är bra och att systemet med förtroendevalda revisorer fungerar i Sverige. Detta system stöds av alla våra respondenter, vilket borde innebära att även staten borde stödja det. Våra respondenter är dock oeniga huruvida de förtroendevalda revisorerna ska sitta i kommunfullmäktige eller inte. Alla kommunrevisorer tycker att det är bra som det är nu, att de får sitta i fullmäktige, då de lättare kan ta för sig i debatten kring revisionsrapporterna. Av våra andra respondenter är endast kommunfullmäktiges ordförande i Lund uttalat negativ till förslaget om att de inte längre ska få sitta i fullmäktige. Kommunfullmäktiges och kommunstyrelsen ordföranden i Skurup ser det som en självklarhet att de inte borde få sitta i fullmäktige, medan det sakkunniga biträdet ser det som en marginell förändring, som han dock är positiv till.

7 Slutsats

Kapitlet redogör för de slutsatser som vi har dragit utifrån vår analys och besvarar arbetets problemformulering. Vi presenterar även vår kategorisering av förändringar till följd av redovisningsrevisionen. Avslutningsvis ger vi förslag på vidare forskning.

7.1 Syfte och frågeställningar

Syftet med denna uppsats har varit att undersöka hur de förtroendevalda revisorerna arbetar för att driva igenom förändringar i den kommunala verksamheten i olika kommuner och vad andra parter i och utanför kommunerna anser om arbetssättet och den kritik som revisorerna framför. De frågeställningar som vi specifikt har ämnat besvara är:

- Genomför kommunstyrelser förändringar, i redovisningen och i förvaltningen, till följd av revisorernas granskningar och påpekanden?
- Hur arbetar kommunrevisorerna i olika kommuner och vad anser kommunfullmäktige och kommunstyrelse om arbetssättet?
- Hur uppfattas revisionen av kommuners olika intressenter, enligt revisorernas bedömning?

Vi vill påpeka att våra slutsatser på intet sätt är generella och de slutsatser vi drar endast gäller Lunds och Skurups kommuner, men kan fungera som indikatorer för vidare analyser.

7.1.1 Den kommunala organisationen

Den kommunala organisationen och behovet av revision kan analyseras med hjälp av agentteorin. Analysen visar att det finns en rad olika agent- och principalförhållande i den kommunala verksamheten. Rollerna för de olika organen, kommunfullmäktige, kommunstyrelse och revision, är tydliga och respondenterna är väl medvetna om deras funktioner och syfte. Det verkar inte råda någon större informationsasymmetri mellan principalerna, kommunfullmäktige, och agenterna, kommunstyrelsen. Detta kan bero på att ledamöterna i kommunstyrelsen i stor utsträckning även sitter i kommunfullmäktige. Även medborgarna kan ses som principaler, om fullmäktige ses som agent, och i detta agent-principalförhållande förekommer det större informationsasymmetri än i det förra. Vi har sett att kommunfullmäktige har ett tydligt kontrollsystem för att säkerställa att kommunstyrelsen

arbetar för deras intressen. I övriga agent- och principalförhållanden har vi inte lika tydligt kunnat se några kontrollsystem.

7.1.2 Förändringar i kommunerna till följd av revisorernas granskningar

Vi har iakttagit att kommunerna genomför många förändringar i redovisningen och i förvaltningen till följd av revisorernas kritik. Kommunstyrelserna förefaller att, i hög utsträckning, lyssna på revisorerna och ta till sig den kritik som framkommer under revisionsarbetet och i revisionsrapporterna. Uppfattningen i både Lunds och Skurups kommuner är att kommunstyrelsen till stor del uppfyller de mål som kommunfullmäktige har satt upp. Dokumentstudien av revisionsrapporterna av årsredovisningarna visar dock en annan bild. Flera år i rad noterades att de finansiella målen till stor del *inte* uppfylldes. Både utifrån intervjuerna och utifrån observationerna kunde vi konstatera att det är skilda skäl som ligger bakom den bristande måluppfyllelsen i de båda kommunerna. I Lund har kommunen efter varje val bytt politisk majoritet och detta leder till att långsiktiga mål är svåra att uppnå. Skurup, som har haft samma politiska majoritet under lång tid, uppvisar ändå bristande måluppfyllelse. Skälet till detta verkar vara att målen har varit för ambitiöst uppsatta och därför har varit svåra att nå. I en jämförelse mellan argumenten för den bristande måluppfyllelsen i Lunds och Skurups kommuner, kan vi dra slutsatsen att samma politiska majoritet under en lång tid inte är en garanti för att fullmäktiges mål ska uppnås.

Motivet bakom implementeringen av den kommunala redovisningslagen var att uppnå en harmonisering av redovisningen, för att öka jämförbarheten kommuner emellan. Denna lag verkar dock inte tagas helt på allvar i Lund och Skurup, eftersom revisorerna i båda kommunerna varje år påpekar att kommunal redovisningslag och praxis inte följs. Då redovisningen ändå har blivit mer korrekt, i framförallt Skurup, under den tidsperiod som vi har studerat, visar på att avsikten i grund och botten är att följa lagen.

Vi har kunnat urskilja ett visst mönster vad gäller den kritik som revisorerna framför och hur denna följs upp av kommunstyrelsen. Vi har funnit två olika kategorier, med två undergrupper, där revisorerna uppmanar till redovisningsförändringar i årsboksluten, se tabell 7.1 nedan.

Kategorier	Undergrupper	Problemområden	Sker förändringar?
Okunskap	<i>Enkla</i>	Vilja finns att förändra felaktigheter. Förändras ofta innan revisionsberättelsen hinner ta upp det eller efter kritik ett år i revisionsberättelsen. T.ex. hyresavtal och garantipensioner i Lund.	Ja, alltid
	<i>Svåra</i>	Vilja finns att förändra och följa lagen men det är svårt att få rätt på redovisningen. T.ex. exploateringsfastigheter i Skurup.	Oftast, så småningom och gradvis
Politiska ställnings-taganden	<i>Enighet mellan blocken</i>	Medvetna om att lagen bryts. Revisionens påpekande diskuteras inte i fullmäktige. T.ex. pensionskulder i Lund och elektrifiering av järnväg i Skurup	Nej (men, Lund följde revisionens rekommendation om att konsekvent följa den redovisningsprincip de har valt, trots att den bryter mot lagen, när förändringen av diskonteringsräntan ledde till stor förlust, år 2006)
	<i>Oenighet mellan blocken/prestige</i>	Kommunstyrelsens redovisning gynnar det vinnande beslutet och oppositionen motsätter sig. Stor oenighet i fullmäktige vid fattandet av beslutet bakom redovisningen. T.ex. redovisning av inventarier vid köpet av gymnasieskolan i Skurup.	Fullmäktige får avgöra, då årsredovisningen ska godkännas, genom omröstning. Om kommunstyrelsens årsredovisning godkännas, ändras inte redovisningen.

Tabell 7.1 Kategorisering av revisorernas uppmaningar till redovisningsförändringar

7.1.3 Revisorernas arbetssätt

Vi har noterat att den kommunala revisionen i Lund och Skurup arbetar på lite olika sätt för att deras kritik ska leda till förändringar. I båda kommunerna poängterade respondenterna att revisionen inte får komma med precisa förslag på lösningar till kommunstyrelsen eftersom detta skulle leda till att de nästkommande bokslut skulle revidera sig själva. Skurup tolkar detta mer ordagrant än Lund och arbetar mer med bakåtriktad revision, där de främst ger råd för hur redovisningen inte får se ut. Lunds revision arbetar mycket med positiv revision, vilket övriga respondenter i Lund anser är bra, och detta innebär att de inte endast kritiserar det som görs utan även ger flera olika alternativ på vad som kan göras istället. Revisorerna i Lund har aktivt arbetat för att föra revisionen i denna riktning.

Det sakkunniga biträdet menar att skillnaden i arbetssätt främst är förknippat med den budget som den kommunala revisionen får. Lund är en mycket större kommun och får därmed mer medel tilldelade, även om Skurups kommun har en större budget i förhållande till invånarantal. En stor del av den årliga budgeten i Skurup går dock till Öhrlings arvoden för att göra de lagstadgade granskningarna. Större granskningar på andra enskilda områden finns det inte utrymme för. Slutsatsen är att i Skurup strävar revisorerna efter att arbeta förebyggande

men resurserna räcker inte till och de har inte möjlighet att begära större budget, då kommunen är av mindre storlek.

7.1.4 Revisionens förhållande till kommunens intressenter

Kommunfullmäktige är en av kommunens huvudintressenter och revisorerna är deras kontrollerande öga ut i den kommunala verksamheten. I båda kommunerna finns det en bra kontakt mellan revisionen och denna intressent och här uppstår inte ett otillfredsställande förhållande, där revisionen har större kontakt med de granskade än med intressenten.

Kontakten mellan revisionen och medborgarna är relativt liten i kommunerna. Revisionen kontaktar aldrig medborgarna, utan det är i så fall medborgarna som hör av sig till revisionen. Däremot kan vi se att revisionen har en större kontakt med medborgarna om vi ser media som en mellanhand. Media bevakar revisionens arbete och skriver om granskningar som är till intresse för läsarna och fungerar därmed som medborgarnas informationskälla.

Litteraturen betonar att staten är en av kommunens viktigaste intressenter. Ingen av respondenterna anser dock att staten har visat något intresse för revisorernas arbete, utöver att stifta de lagar som ska efterlevas. Staten har således en förebyggande ställning, men kommunerna straffas inte när de inte följer den kommunala redovisningslagen. Vi förstår att staten måste arbeta förebyggande, då det finns 290 kommuner att kontrollera, men vi anser ändå att de borde ha ett visst intresse i att kommuner aktivt väljer att inte följa gällande lagstiftning och att fullmäktige sällan bryr sig om revisorernas allvarigare kritik i form av anmärkningar och avstyrkt ansvarsfrihet.

7.2 Förslag till vidare forskning

Vi har sett ett mönster i hur revisorernas kritik och uppmaningar till redovisningsförändringar mottages av kommunfullmäktige och kommunstyrelse i Lunds och Skurups kommuner. Det skulle vara intressant att undersöka om denna klassificering gäller även i ett större perspektiv.

En annan infallsvinkel för vidare forskning är i vilken utsträckning som kommuner bryter mot kommunal redovisningslag. En bredare studie borde göras för att undersöka om detta är ett utbredd fenomen och vad lagstiftarna i så fall anser som det.

Revisorerna ska vara fullmäktiges kontrollorgan, men när allvarlig kritik, som leder till anmärkningar eller avstyrkt ansvarsfrihet, röstar fullmäktige ofta emot revisorerna och går på de granskades linje. Det borde vara intressant att göra en jämförelse mellan revisorernas ställning i kommuner och i aktiebolag, och de sanktioner som utdöms vid lagbrott.

Referenslista

Publicerade källor

- Andersson, Wäinö (2007), "I huvudet på en avsutten kommunrevisor", *Dagens Samhälle*, 2007-11-29, s. 22-25
- Anthony, Robert N. & Govindarajan, Vijay (2007), *Management Control Systems*, McGraw Hill Companies
- Artsberg, Kristina (2003), *Redovisningsteori, –policy och –praxis*, Liber Ekonomi
- Bohlin, Alf (2007), *Kommunalrättens grunder*, Norstedts Juridik AB, femte upplagan
- Brorström, Björn; Eriksson, Ola & Haglund, Anders (2008), *Kommunal redovisningslag – beskrivning och tolkning*, Studentlitteratur, femte upplagan
- Bryman, Alan & Bell, Emma (2005), *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, Liber Ekonomi
- Cassel, Filip (2000), *Behovet av kommunal externrevision*, SNS Förlag
- Collin, Sven Olof Yrjö; Tagesson, Torbjörn; Andersson, Annette; Cato, Joosefin & Hansson, Karin (2009), "Explaining the choice of accounting standards in municipal corporations: Positive accounting theory and institutional theory as competitive or concurrent theories", *Critical Perspectives on Accounting*, nr. 20, s. 141-174
- Falkman, Pär & Tagesson, Torbjörn (2008), "Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting: Factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting", *Scandinavian Journal of Management*, nr. 24, s. 271-283
- Gustafsson, Agne (1999), *Kommunal självstyrelse*, SNS Förlag, sjunde upplagan
- Hanberger, Anders; Khakee, Abdul; Nygren, Lennart & Segerholm, Christina (2005), *De kommungranskande aktörernas betydelse – Slutrapport från ett forskningsprojekt*, Umeå Center for Evaluation Research
- Hatch, Mary Jo (2002), *Organisationsteori, Moderna, symboliska och postmoderna perspektiv*, Studentlitteratur, andra upplagan
- Häggroth, Sören & Peterson, Carl-Gunnar (2002), *Kommunal kunskap, Så fungerar din kommun*, Hjalmarson & Högberg Bokförlag, tredje upplagan
- Immo, Anna-Lena (2005), "Simrishamnsrevisorer har kaxat till sig", *Dagens Samhälle*, 2005-10-20, s. 8-9
- Jacobsen, Dag Ingvar (2002), *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, Studentlitteratur

Kommunallagen (1991:900)

Lag (1997:614) om kommunal redovisning

Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo (1982), *Intressemodellen i teori och praktik*, i: *Företagets intressenter och kontrakt, Nya synpunkter på intressentteorin*, Svenska Arbetsgivareföreningen

Lundin, Olle (1999), *Kommunal revision, En rättslig analys*, Akademisk avhandling, Iustus Förlag AB

Merriam, Sharan B (1994), *Fallstudien som forskningsmetod*, Studentlitteratur

Nyman (2005), *Ta kommandot över risk- & väsentlighetsanalysen! Vägen fram till en revisionsplan*, Sveriges Kommuner och Landsting

Nyman, Caroline & Tengdelius, Karin (2006), *God revisionssed i kommunal verksamhet 2006*, Sveriges Kommuner och Landsting

Nyman, Caroline & Tengdelius, Karin (2007), *Den kommunala revisionens förtroende, Uppfattningar om och attityder till den kommunala revisionen, hösten 2007*, Sveriges Kommuner och Landsting

Svanström, Tobias (2008), *Revision och rådgivning, Efterfråga, kvalitet och oberoende*, Akademisk avhandling, Umeå Universitet

Zimmerman, Jarold L. (1977), "The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives", *Journal of accounting research*, nr. 15, s. 107-144

Öhman, Peter (2005), *Är det viktigare för revisorer att göra saker rätt än att göra rätt saker?*, i: Johansson, Sven-Erik; Häckner, Einar & Wallerstedt Eva (red), *Uppdrag revision, Revisionsprofessionen i takt med förväntningarna?* SNS Förlag

Dokument

Axfoods årsredovisning 2008

Departementsserien 2009:11, *Oberoendet i den kommunala revisionen*, Finansdepartementet

Granskning av årsredovisning 2005, Lunds kommun

Granskning av årsredovisning 2005, Skurups kommun

Granskning av årsredovisning 2006, Lunds kommun

Granskning av årsredovisning 2006, Skurups kommun

Granskning av årsredovisning 2007, Lunds kommun

Granskning av årsredovisning 2007, Skurups kommun

Granskning av årsredovisning 2008, Lunds kommun

Granskning av årsredovisning 2008, Skurups kommun

Kungörelse 2009-05-25, Skurups kommun

Lunds kommuns årsredovisning 2007

Malmö stads årsredovisning 2008

Proposition 1998/99:66, *En stärkt kommunal revision*, 1999-03-04

Proposition 2005/06:55, *Stärkt revision och ansvarsprövning i kommuner och landsting*, 2005-12-08

Revisionsberättelse för år 2005, Lunds kommun

Revisionsberättelse för år 2005, Skurups kommun

Revisionsberättelse för år 2006, Lunds kommun

Revisionsberättelse för år 2006, Skurups kommun

Revisionsberättelse för år 2007, Lunds kommun

Revisionsberättelse för år 2007, Skurups kommun

Revisionsberättelse för år 2008, Lunds kommun

Revisionsberättelse för år 2008, Skurups kommun

Skurups kommuns årsredovisning 2007

Statskontoret 2008:4, *En mer oberoende revision – analys av tänkbara åtgärder*

Stockholms stads årsredovisning 2008

Trelleborgs årsredovisning 2008

Elektroniska källor

Lunds kommun, hemsida, <http://www.lund.se>

FOTNOT s. 19: <http://www.lund.se/templates/Page.aspx?id=11098> [28 april 2009]

FOTNOT s. 32: http://www.lund.se/templates/Page___91225.aspx [28 april 2009]

FOTNOT s. 32: http://www.lund.se/templates/Page___2867.aspx [23 maj 2009]

FOTNOT s. 33: http://www.lund.se/templates/CommitteePage___11183.aspx [28 april 2009]

FOTNOT s: 33 http://www.lund.se/templates/CommitteePage____11181.aspx
[28 april 2009]

Malmö stad, hemsida,
<http://www.malmo.se/kommunfaktapolitik/stadensekonomi.4.33aee30d103b8f15916800032544.html> [14 april 2009]

Skurups kommun, hemsida, <http://www.skurup.se>
FOTNOT s. 44: <http://www.skurup.se/1009> [28 april 2009]
FOTNOT s. 44: <http://www.skurup.se/2843> [20 maj 2009]
FOTNOT s. 45: <http://www.skurup.se/4299> [20 maj 2009]
FOTNOT s. 45: <http://www.skurup.se/3780> [28 april 2009]
FOTNOT s. 45: <http://www.skurup.se/3786> [28 april 2009]
FOTNOT s. 45: <http://www.skurup.se/1717> [28 april 2009]

SKYREV, hemsida, <http://www.skyrev.se/>, Certifiering, [14 maj 2009]

Statistiska centralbyrån, hemsida, Befolkningsstatistik 2008,
http://www.scb.se/Pages/TableAndChart____262456.aspx [28 april 2009]

Sveriges Kommuner och Landsting, hemsida, <http://www.skl.se>
FOTNOT s. 7: <http://www.skl.se/artikel.asp?A=58868&C=370> [20 april 2009]
FOTNOT s. 23: <http://www.skl.se/artikel.asp?C=5934&A=15504> [14 maj 2009]

Sveriges Kommuner och Landsting, hemsida, Översikten
<http://www.skl.se/artikel.asp?C=1370&A=3176> [20 april 2009]

Muntliga källor

Annerby-Jansson, Annika, kommunfullmäktiges ordförande i Lund, 2009-05-18

Bergwall, Lars, kommunstyrelsens vice ordförande i Lund, 2009-05-11

Göransson, Tommy, kommunrevisionens ordförande i Skurup, 2009-05-05

Larsson, Lars, kommunrevisionens ordförande i Lund, 2009-05-07

Nordström, Bertil, kommunrevisionens vice ordförande i Skurup, 2009-05-07

Rosengren, Sven, kommunfullmäktiges ordförande i Skurup, 2009-05-14

Sjöberg, Niklas, kommunstyrelsens ordförande i Skurup, 2009-05-15

Svensson, Roland, sakkunnigt biträde på Öhrlings PricewaterhouseCoopers, 2009-05-15

Bilaga 1: Intervjuguide - förtroendevalda revisorer

Inledande frågor

- Vilken bakgrund har ni? Jobb, utbildning, kommunala uppdrag, sedan när osv.
- Hur länge har ni arbetat som kommunrevisor?
- Har ni någon utbildning inom kommunal revision?

- Vilket syfte anser ni att revisionen ska ha?
- Fungerar revisionen bra i Skurup/Lund och uppfyller den sitt syfte?
- För vems nytta anser du att revisionen finns?
- Hur arbetar ni för att få en dialog med medborgarna
- Hur riktar sig revisionen till staten, leverantörer och kunder?

Relation till fullmäktige och nämnder

- Får revisionen tillräckligt med uppmärksamhet i debatten i fullmäktige?
- Hur är inställningen till kommunrevisionen i Skurup/Lund, enligt er uppfattning? Från politiker, tjänstemän och medborgarna.
- Hur tycker ni att kommunikationen mellan revisorerna och fullmäktige fungerar idag?
- Hur upplever du att de granskade ser på er granskning?

Förändringar

- Hur mycket kritik (positiv och negativ) är det som inte framkommer i granskningsrapporter?
- Hur mycket diskuteras löpande under året, som leder till förändringar innan årsredovisningen?
- Vad gör ni om de inte följer de rekommendationer som ni ger?
- Hur ofta anser ni (ungefär) att era rekommendationer och kritik leder till förändring?
- Vilka följder kan du se att er revisionen ger? Direkta/långsiktiga
- Finns det ett politiskt motstånd att genomföra vissa förändringar?

Granskningen

- Hur väljer ni ut vilka områden som ska granskas från år till år, några speciella kriterier?
- Vilka har möjlighet att påverka inriktningen av revisionen och revisionsarbetet? (Kommunalfullmäktige, politiker, media)
- Vem/vilka är det som slutgiltigt bestämmer vad som ska granskas?
- Vad i revisionen gör ni och vad gör de sakkunniga biträdena?
- Upplever ni att ni får tillgång till all den information som ni tycker krävs för att utföra ert uppdrag i enlighet med god kommunal revisionsledning?
- Tycker du att ni får tillräckligt med resurser för att göra ett bra jobb?
- Vem har ni i åtanke när revisionsberättelsen skrivs? (vem är den riktad mot)
- Är medborgarna intresserade?

Direkta frågor – till Skurup

- Varför tror ni att det inte blivit några förändringar av redovisningen av exploateringsfastigheter – något som ni har kritiserat 2005-2008?
- En del saker har tagits upp i revisionsrapporterna sedan 2005 och fortfarande har inga förändringar gjorts. Varför tror/anser ni att det är så? Vad tycker ni om det?
- När avstyrkte ni senast ansvarsfrihet i Skurup?
- När gav ni senast en anmärkning (förutom i år)?
- Varför valde ni att endast ge en anmärkning och inte avstyrka ansvarsfrihet i år?
Kritiserats av bl.a. Kommunens väl?

Direkta frågor – till Lund

- Lund har under alla år från 2005-2008 fått påtalande om att redovisningen av pensioner bryter mer kommunala redovisnings lagen. Varför sker ingen förändring tror du?
- Varför får Lund inte en anmärkning, redovisningen antas med undantag för pensionerna varje år?

Bilaga 2: Intervjuguide – kommunstyrelsen

Inledande frågor

- Vilken bakgrund har ni? Jobb, utbildning, kommunala uppdrag, sedan när osv.
- Hur länge har ni varit kommunalstyrelsens ordförande/ vice ordförande?
- Vilket syfte anser ni att revisionen ska ha?
- Fungerar revisionen bra i kommunen och uppfyller den sitt syfte?
- För vems nytta anser du att revisionen finns?

Uppfyllelse av kommunfullmäktiges mål(er arbetsuppgift)

- Hur är kontakten mellan kommunfullmäktige och kommunstyrelsen?
- Vad anser du att kommunfullmäktigs uppgift är?
- Vad gör ni i kommunstyrelsen om ni upptäcker att ni inte kommer att uppfylla kommunfullmäktiges mål?

Relation till revisionerna

- Vad har ni för nytta av revisionen?
- Hur mycket kontakt har ni med revisionen löpande under året?
- Hur mycket ändras på grund av denna kontakt?
- I vilken omfattning diskuteras revisionsrapporter och kritik i kommunstyrelsen?
- Hur är inställningen till kommunrevisionen i kommunen, enligt er uppfattning?
- Hur tycker du att kommunikationen är mellan revisorerna och er i kommunstyrelsen?
- Hur uppfattar du granskningen? Är den tillräcklig?
- Vad anser du om revisionens budget?
- Finns det någonting ni skulle vilja ändra i hur granskningen sker?

Förändringar

- Till vilken grad tycker du att ni i kommunstyrelsen följer revisionernas rekommendationer?
- Vad kan motivet vara till att ni inte följer en rekommendation?
- Vilka följder kan du se att revisionen ger?

Bilaga 3: Intervjuguide – kommunfullmäktige

Inledande frågor

- Vilken bakgrund har ni? Jobb, utbildning, kommunala uppdrag, sedan när osv.
- Hur länge har ni varit kommunfullmäktiges ordförande?
- Vilket syfte anser ni att revisionen ska ha?
- Fungerar revisionen bra i kommunen?

Relation till revisionerna

- Vad tycker ni är viktigt när ni väljer revisorer?
- Hur mycket kontakt har ni med revisionen?
- I vilken omfattning diskuteras revisionsrapporter och kritik i kommunfullmäktige, debatteras den tillräckligt?
- Hur arbetar ni med att fastställa revisionens budget?
- Hur tycker du att revisorerna arbetar?
- Hur arbetar revisionen??
- Hur är inställningen till kommunrevisionen i Skurup, enligt er uppfattning?
- Har inställningen till revisionen förändrats under den tiden som du har varit politiska aktiv?
- Hur självständigt tror du att revisorerna arbetar utifrån partitillhörighet?
- Tror du Kommunstyrelsen kan påverka revisionen?
- Tycker du det är ett bra system med förtroendevalda revisorer?
- Vad tycker du att de inte längre ska få sitta i fullmäktige?
- Vad tycker du om de områden som revisionerna väljer att ganska väljer rätt eller fel?
- Vilka följder kan du se att er revisionen ger?
- Hur uppfattar du granskningen? Är den tillräcklig?
- Finns det någonting ni skulle vilja ändra i hur granskningen sker?
- I lagen står det att revisionen ska granska allt, tycker du att de väljer att granska bra saker?

Kommunstyrelsen och måluppfyllelse

- Vad anser du att kommunstyrelsen och andra nämnders uppgift är?
- Hur uppfyller KS målen?
- Till vilken grad tycker du att kommunstyrelsen följer kommunfullmäktiges mål?

Beslutsprocess

- Vad tycker ni om den nya lagändringen om att kommunfullmäktig måste motivera beslut om anmärkningar och om ansvarsfrihet, anmärkningar?

Bilaga 4: Intervjuguide – sakkunnigt biträde

Inledande frågor

- Hur länge har du arbetat inom kommunal revision? Som certifierad?
- Hur länge har du arbetat med Lund respektive Skurup?

Arbetsprocess

- Hur ser er arbetsprocess under ett år ut i Skurup? (påverkan, planering, granskning kommunikation med revisorerna, risk och väsentlighet)
- Hur ser er arbetsprocess under ett år ut i Lund? (påverkan, planering, granskning kommunikation med revisorerna, risk och väsentlighet)
- Hur anser du ditt uppdrag skiljer sig mellan Lund och Skurup?
- Ser du någon skillnad i hur revisorerna arbetar?

- Har det hänt att revisorerna inte har ställt sig bakom en rapport ni framställt?
- Har du märkt att saker inte ändras på grund av politiska ställningstagandet?
- Lund hade en liknande situation för ett par år sedan som Skurup har nu. Hur var situationen där, och varför beslöt de sig för att ändra sig?
- Tycker du att granskningen är tillräcklig för att bedöma om beviljad eller nekad ansvarsfrihet?
- Hur mycket är det som faktiskt förändras? Hur mycket kritik upprepas?
- Hur upplever du förändringsarbetet?
- Upplever du att ni får all den information som krävs för att utföra ert uppdrag?
- Hur säkerställer ni att ni får all information?
- Vad händer om ni inte får det?
- Har ni något inflytande över bedömningen av anmärkningar eller nekad ansvarsfrihet?
- Vad tycker ni om systemet med förtroendevalda?
- Vad tycker du om att de förtroendevalda inte längre ska sitta i fullmäktige?