



# LUND UNIVERSITY

## Kommunrevisionen en "kritisk vän" eller ett nödvändigt ont

Thomasson, Anna

2016

*Document Version:*  
Förlagets slutgiltiga version

[Link to publication](#)

*Citation for published version (APA):*

Thomasson, A. (2016). *Kommunrevisionen en "kritisk vän" eller ett nödvändigt ont*. (KEFU skriftserie; Nr. 2016:2). KEFU.

*Total number of authors:*

1

### General rights

Unless other specific re-use rights are stated the following general rights apply:

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Read more about Creative commons licenses: <https://creativecommons.org/licenses/>

### Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

LUND UNIVERSITY

PO Box 117  
221 00 Lund  
+46 46-222 00 00

ANNA THOMASSON

**KOMMUNREVISIONEN EN ”KRITISK VÄN”  
ELLER ETT NÖDVÄNDIGT ONT**

- EN STUDIE AV REVISIONENS ROLL OCH FUNKTION NU OCH I FRAMTIDEN

SKRIFTSERIE 2016:2



INSTITUTET FÖR EKONOMISK FORSKNING  
VID LUNDS UNIVERSITET

# INNEHÅLLS FÖRTECKNING

Förord .....	ii
Kapitel 1 Introduktion .....	1
1.1 Problembakgrund.....	1
1.2 Syfte .....	2
1.3 Metod .....	3
1.4 Rapportens upplägg .....	4
Kapitel 2 En kunskapsöversikt .....	6
2.1 Revisionens funktion .....	6
2.2 Revisorns roll och betydelsen av oberoende .....	10
2.3 Revisionens påverkan och effekterna av revision .....	11
2.4 Sammanfattning.....	12
Kapitel 3 Revisionen i praktiken .....	13
3.1 Revisionens innehåll och verksamhet.....	13
3.2 Relationen till uppdragsgivaren.....	16
3.3 Synen på rollen och oberoendet.....	22
3.4 Effekterna av revisionens arbete.....	27
3.5 Sammanfattning.....	29
Kapitel 4 En analys av och reflektion kring revisionen och dess roll .....	30
4.1 Revisionens funktion och bilden av revisionen.....	30
4.2 Innehållet i granskningarna.....	32
4.3 Revisionens roll och oberoende.....	34
4.4 Ansvarsutkrävande och revisionens inflytande över verksamheter .....	37
Kapitel 5 Avslutande reflektioner.....	39
5.1 Frågan om revisionens oberoende .....	39
5.2 Revisionens legitimitet och rollen som ”gatekeeper” .....	40
5.3 Vad granskas och varför? .....	40
5.4 Att tänka på framöver .....	41
Referenser.....	43

## FÖRORD

Det finns idealiserade föreställningar om den kommunale revisorn och hur denne utövar revision. I denna rapport möter dessa ideal en kommunal praktik. I rapporten framträder en bild av att de intervjuade revisorna i mångt är bärare av dessa ideal både i sin roll som revisor och när de utövar revision. Allt är emellertid inte en dans på rosor utan författaren argumenterar för att det finns vissa förändringar inom ramen för den kommunala verksamheten som påverkar både rollen som revisor och hur revision utövas. En sådan förändring är att det blivit allt vanligare att delar av det kommunala uppdraget utförs av externa intressenter. Författaren pekar också på andra hinder och förändringar som indikerar att synen på revisionsprocessen behöver vidgas. Idealen som revisorsrollen och revisionsprocessen baseras på kan inte bara hänföras till själva granskningsförfarandet. Utan revisionen påverkas också t.ex. av tillsättningen av revisorer och tillämpningen av de underlag som revisionen tar fram. Att någon reviderar genomförandet av kommunal verksamhet utifrån ett medborgarperspektiv och synliggör ansvarsutkrävande får ses som en viktigt demokratisk grundbult för kommunal verksamhet. Det är därför viktigt att kontinuerligt följa och diskutera både revisorns roll och hur revisionsprocessen utformas och tillämpas. Förhoppningsvis kan denna rapport bidra till denna diskussion.

Projektet har finansierats av KEFUs styrelse. Rapportens innehåll och struktur har diskuterats inom ramen för skriftseriens redaktionella stöd innan den formaterats för publicering i KEFUs skriftserie. Som brukligt svarar emellertid författaren själv för de värderingar som görs i rapporten.

*Lund i augusti*

*Ulf Ramberg*

*KEFU*

# KAPITEL 1

## INTRODUKTION

### 1.1 PROBLEMBAKGRUND

Frågan om ansvarsutkrävande är centralt i studiet av offentlig förvaltning och inte minst inom ramen för den forskning som bedrivs kring styrning av offentlig förvaltning (se t.ex. Bovens, 2009; Rhodes, 2010; Durose, Justice och Skelcher, 2015; Skelcher et al., 2011; Klijn et al., 2010). När det gäller frågan om ansvarsutkrävande har revisionen en central roll i det demokratiska systemet eftersom den har som uppgift att följa upp och granska hur väl fullmäktiges mål följs ute i verksamheterna i såväl kommuner som landsting.

Arbetet med att följa upp och utvärdera hur de av fullmäktige beslutade målen samt hur den interna kontrollen och uppföljningen av den egna verksamheten ser ut är emellertid betydelsefullt. Inte minst utifrån ett demokratiskt perspektiv och revisionen utgör ett viktigt redskap i ansvarsutkrävandet. Till detta ska läggas det faktum att kommunrevisionen genom sitt arbete har möjlighet att fungera som en ”kritisk vän” och som ett redskap för att förbättra kommunens verksamhet. Med det åsyftas revisionens möjlighet att genom sina granskningar och utredningar peka på brister och i dialog med nämnder och förvaltningar arbeta med att åtgärda dessa brister innan allvarliga fel och problem uppstår. Detta förhindrar inte bara att problem uppstår utan kan även vara ett led i kvalitetsförbättrande åtgärder och utveckling av verksamheten i kommuner och regioner.

Revisionen kan således, utöver att utgöra en central del i arbetet med ansvarsutkrävande, fungera som ett stöd och en hjälp i arbetet med kvalitetsutveckling i kommuner och landsting. Trots detta tycks som såväl kunskapen om samt intresset för kommunrevisionen bland fullmäktiges ledamöter i många kommuner är lågt. Revisionen tenderar att vara en anonym verksamhet vars arbete inte ägnas någon större uppmärksamhet av fullmäktige och dess ledamöter. När kommunrevisionen väl diskuteras är det inte sällan det sker i kritiska termer och ofta handlar det då om revisionens oberoende. Utöver diskussionen avseende revisionens oberoende tycks kunskapen kring revisionen och dess arbete vara begränsad och det råder inte sällan en skepsis bland såväl förtroendevalda som tjänstemän kring på vilka grunder och i vilka syfte revisionen gör sina granskningar. Av detta skäl finns det anledning att se närmre på revisionens roll om funktion i kommuner och landsting. Inte minst med tanke på

att revisionens roll och funktion i kommuner och landsting inte varit något som internationellt sett rönt något större intresse bland forskare vars fokus istället varit revision av statlig verksamhet.

Även om frågan om ansvarsutkrävande i offentlig sektor alltid har varit central, tycks den ha fått ett uppsving i samband med införandet av marknadslösningar i offentlig sektor (såväl nationellt som internationellt) de senaste decennierna. Revisionens roll och funktion är även intressant när det gäller kommuner och landstings relation till de externa utförarna av välfärdtjänster. Externa utförare återfinns numera inom flertalet av kommunala och regionala verksamheter, däribland skolan (friskolor), hemtjänst och vårdcentraler. Hur ansvarsutkrävande ska säkerställas i relation till externa utförare och bolag är något som diskuteras allt mer på senare tid bland såväl praktiker som forskare.

Externa utförare arbetar utanför den kommunala och regionala förvaltningsorganisationen och omfattas således inte av samma system för ansvarsutkrävande. Då externa utförares verksamhet till stor del finansieras av offentliga medel bör även dessa nya relationer ingå i ansvarsutkrävandet. Hur detta ska ske är emellertid ännu inte fullt utarbetat och i många fall således fortfarande oklart. När revisionens framtida roll och funktion diskuteras torde det därför även vara av intresse att fundera över ansvarsutkrävande i relation till externa utförare i kommuner och regioner/landsting. Denna studie ska därför också ses i ljuset av den senare tidens ökande intresse inom forskningen för ansvarsutkrävande i relation till externa utförare och andra marknadsorienterade organisatoriska lösningar och samverkanskonstellationer som studerats av olika forskare och utifrån olika perspektiv (se t.ex. Romzek 2000; Mulgan, 2000; Hodge och Coghill, 2007; Greiling och Spraul, 2010; Willems och van Dooren, 2012; Grossi och Thomasson, 2015).

## **1.2 SYFTE**

Baserat på ovan nämnda problembakgrund finns det således flera anledningar till att studera revisionens roll samt flera områden inom vilka resultaten av en sådan studie kan användas. Syftet med studien är emellertid att: Undersöka hur kommunrevisionens roll ser ut idag för att med det som bakgrund analysera revisionens framtida roll i det demokratiska systemet samt i relation till externa utförare.

Utifrån det mer övergripande syftet för studien går det att identifiera följande två teman för studien vilka har såväl praktisk- som teoretisk relevans.

*Det första temat* är frågan kring hur man mer aktivt kan dra nytta av revisionen och dess arbete i syfte att förbättra kommunens verksamhet och stärka

kvalitetsarbetet. Detta kräver en kartläggning av hur tillsättning sker och kompetensen ser ut bland folkvalda revisorer, hur revisorerna arbetar med granskningar, hur relationen till fullmäktige och dess ledamöter ser ut samt frågan om revisorernas oberoende.

*Det andra temat* är att undersöka i vilken utsträckning kommunal revision omfattar externa utförare samt hur folkvalda revisorer ser på möjligheten att i granskningar inkludera externa utförare. Bakgrunden till detta är att undersöka hur kommunal revision genom sitt arbete kan förbättra möjligheten att stärka ansvarutkrävandet i relationen till externa aktörer då den verksamhet dessa bedriver till stor del finansieras av offentliga medel.

### **1.3 METOD**

Denna studie består av två olika delar. Den första delen utgörs av en litteraturstudie och kunskapsöversikt där utgångspunkt tagits i resultat från tidigare gjorda studier kring revision och revisionens roll och funktion i offentlig-såväl som privat sektor. Den andra delen utgörs av de intervjuer som genomförts med förtroendevalda revisorer, sakkunniga och ordförande i fullmäktige i Skånska kommuner samt i Region Skåne.

#### *Litteraturstudie*

Studiens första del, litteraturstudien och kunskapsöversikten syftade till att skapa en bild av vilken kunskap som redan fanns inom området samt var forskningsfronten ligger. Denna första del av studien kom sedan att ligga till grund för studiens andra del, intervjuerna då frågorna som ställdes under intervjuerna hade sin utgångspunkt i resultaten från litteraturstudien.

#### *Intervjuer och insamling av material*

I studiens andra del låg fokus på att samla in erfarenheter från folkvalda revisorer i Skånes kommuner samt i Region Skåne. Avsikten är inte att på djupet undersöka hur revisionen arbetar i en eller ett fåtal kommuner, utan istället skapa en bredare bild av revisionens verksamhet i såväl större som mindre kommuner samt i Region Skåne. Detta anses som relevant då förutsättningarna skiljer sig åt mellan större och mindre kommuner avseende tillgång på resurser och kompetens.

Utifrån denna utgångspunkt har intervjuer gjorts med folkvalda revisorer i såväl större som mindre kommuner i Skåne samt i Region Skåne. Totalt sett har intervjuer gjorts med 17 stycken folkvalda revisorer från olika kommuner och Region Skåne. Utöver det har tre fokusgrupper genomförts där revisionen från en hel kommun samlats och gemensamt med författaren till den här studien diskuterat sin roll och funktion. Intervjuer har även gjorts med representanter för

revisionens uppdragsgivare, d.v.s. fullmäktiges presidium samt sakkunniga revisorer. Sammanlagt är det 14 kommuner samt Region Skåne som omfattas av studien. Under studiens gång har samtal även förts med två personer på SKL som under flera år arbetat med att utveckla revisionens roll i kommuner och landsting.

Vid studiens början kontaktades revisorer i majoriteten av de Skånska kommunerna och fick frågan om de ville ställa upp på en intervju. Responsen var god och företrädare för 14 olika kommuner samt revisionen i Region Skåne återkom och intervjuer bokades. De kommuner som i slutändan kom att ingå i studien är följande: Malmö, Helsingborg, Kristianstad, Landskrona, Svalöv, Svedala, Staffanstorps, Höör, Ängelholm, Vellinge, Lund, Trelleborg, Ystad, Älmhult samt Region Skåne.

I kontakten med revisorer togs ingen hänsyn till partifärg men då kontakt i inledningsskedet skedde brett kom studien i slutändan att omfatta revisorer med hemvist inte bara i olika kommuner, utan också i olika partier. Sammanfattningsvis kan konstateras att intervjuer har gjorts med revisorer som representerar Moderaterna, Socialdemokraterna, Centern, Liberalerna och Miljöpartiet. Tonvikten ligger emellertid på representanter från de större partierna d.v.s. Socialdemokraterna och Moderaterna. Tilläggas bör också att då en kommun enbart behöver utse fem ledamöter till revisionen är inte alla partier alltid representerade i kommunrevisionen i en kommun. Framförallt är detta fallet i mindre kommunerna där resurserna är mer begränsade. Någon skillnad i synen på revisionen och dess arbete har inte under studiens gång gått att upptäcka mellan representanter från olika partier.

- Med detta upplägg har strävan varit att förbättra kunskapen inom följande områden som tillsammans täcker in studiens två delsyften:
- Hur revisorer tillsätts.
- Förutsättningar och villkoren för revisionens arbete.
- Hur revisorerna själva ser på sin roll.
- Vilket inflytande revisionen har i kommunerna/regionen.
- Hur revisionen arbetar med att sprida och förankra det arbete de gör i syfte att öka insyn och transparens och att förbättra kvaliteten ute i verksamheterna.
- Vilken relation revisionen har till externa utförare.

## **1.4 RAPPORTENS UPPLÄGG**

Efter detta inledande kapitel där studiens syfte och bakgrund presenterats kommer en redogörelse för studiens olika delar samt dess resultat att ges. I nästa kapitel, *kapitel två*, presenteras resultatet av den litteraturstudie och kunskapsöversikt som gjordes i studiens inledande skede.



Rapportens *tredje kapitel* innehåller en redogörelse för resultatet från intervjuerna. Kapitel tre är således en spegling av de intervjuades egen bild av revisionen och dess funktion, syfte, roll och möjligheter till påverkan. För att ytterligare stärka de intervjuades egna uppfattning om revisionen och dess roll kommer en del citat hämtade från intervjuerna att presenteras i detta kapitel.

Rapportens *fjärde kapitel* består av en analys av den information som kom fram under intervjuerna och som redovisades i kapitel tre. Utöver resultaten från intervjuerna kommer i detta kapitel även paralleller att dras till resultatet från den litteraturstudie och kunskapsöversikt som redovisas i rapporterns andra kapitel.

Slutligen, i rapporterns *femte kapitel* sammanfattas resultaten av studien. Med utgångspunkt i dessa resultat förs även en diskussion kring revisionens framtida roll och möjligheten till att framöver utveckla revisionens funktion och roll i kommuner och landsting.

## **KAPITEL 2**

# **EN KUNSKAPSÖVERSIKT**

I detta kapitel kommer en redovisning att göras av resultatet av den litteraturstudie som gjordes i studiens inledande skede. Kapitlet baseras på information som framkom i samband med studier av tidigare forskning kring revisionen och dess roll i såväl privat som offentlig sektor samt rapporter framtagna av SKL där redogörelse görs för de juridiska aspekterna kring revisionens roll.

### **2.1 REVISIONENS FUNKTION**

Revision eller granskning av ekonomi och verksamheter är något som sker i såväl privat som offentlig sektor och syftet är att skapa förutsättningar för ansvarsutkrävande (Gendron et al., 2001). Skillnaden är vem som är uppdragsgivare och mottagare av resultaten och vem det är som granskas. I privata företag är uppdragsgivarna ägarna och den som granskas är VD och ledning. I offentlig sektor är uppdragsgivaren fullmäktige och ytterst medborgaren och den som granskas är de förtroendevalda politikerna i nämnder och styrelser.

Behovet av granskning för att sedan kunna utkräva ansvar är sprunget ur hur styrningen av en verksamhet är konstruerad. I privata företag har ägarna genom styrelsen gett VD och ledning ansvar för den dagliga verksamheten. Ägarna har således ingen insyn i hur verksamheten bedrivs. För att skapa sig insyn utser ägarna såväl en styrelse som revisorer. Det är styrelsen och revisorernas uppdrag att säkerställa att VD och ledning bedriver verksamheten på ett sätt som ligger i ägarnas intresse. Revisionen av bolaget är således ett sätt på vilket ägarna skaffar sig information om och insyn i verksamheten och utifrån revisorernas granskning har ägarna sedan möjlighet att utkräva ansvar av VD och ledning på den årliga bolagsstämman. Hur ansvarsutkrävande sker inom privata företag regleras i Aktiebolagslagen (ABL).

Revisionen i offentlig sektor har en liknande funktion (SKL 2012; 2014). Skillnaden är som sagt vem som är uppdragsgivare och vem det är som granskas. I offentlig sektor är det ytterst medborgarna som ”äger” och har ett intresse i att kommuner/landsting bedrivs på ett ändamålsenligt sätt. Som sina ställföreträdare utser medborgarna via allmänna val förtroendevalda politiker till fullmäktige och fullmäktige utser i sin tur representanter till nämnder, styrelse och revision. Det är således kommunfullmäktige som på medborgarnas uppdrag utkräver ansvar av

nämnder och styrelse m h a revisionen (SKL, 2012; 2014). Hur ansvarsutkrävande sker i kommuner och landsting är reglerat i Kommunallagen (KL).

### **Ansvarsutkrävandet en central funktion**

En central funktion som revision har, i såväl offentlig som privat sektor, är att granska och ta fram information som sedan i nästa steg ska utgöra underlag för ansvarsutkrävande (Gendron et al., 2000; Ijiri, 1983). Möjligheten att säkerställa ansvarsutkrävande är i sin tur centralt för att skapa trovärdighet och legitimitet för den verksamhet som bedrivs i en organisation (i privat såväl som offentlig sektor) och för ledningen av den (Power, 1997; 2003; Gendron et al., 2001; Ijiri, 1983). Det är därför inte underligt att ansvarsutkrävande och förutsättningarna för det har varit föremål för studier inom såväl området företagsstyrning som inom ramen för styrning och ledning i offentlig förvaltning/offentliga organisationer. Fokus kommer emellertid här att vara på att redogöra för forskning kring ansvarsutkrävande i offentliga organisationer då det är i linje med rapportens syfte. I de fall det finns fog för det kommer även paralleller att göras till forskning kring styrning av privata företag.

Utgångspunkten för ansvarsutkrävande är att det finns en som har rollen som ansvarig och en som har rollen som ansvarsutkrävande och hur väl relationen dem emellan fungerar påverkar hur processen kring ansvarsutkrävande fungerar. Ett väl fungerande system för ansvarsutkrävande är i sin tur en förutsättning för att skapa legitimitet för en organisation och den verksamhet som bedrivs inom ramen för en organisation (Ijiri, 1983). Legitimitet är i sin tur en grundförutsättning för att en organisation i förlängningen ska kunna fortsätta att existera och bedriva verksamhet.

För kommuner och landsting i Sverige regleras revisionens roll i Kommunallagen (KL) och då främst kapitel 9. Enligt kommunallagen (KL 3 samt 9 kap) ska kommunfullmäktige utse förtroendevalda revisorer som ska granska hur beslut fattade av kommunfullmäktige bereds och efterföljs av nämnder och styrelser i kommunen. Utgångspunkten för den granskning revisorerna genomför är således fullmäktiges mål och det är fullmäktige som är uppdragsgivare och nämnder och styrelser är föremålet för granskningen (SKL, 2012). Utifrån granskningen prövar revisionens ansvarstagande och lämnar rekommendationer till fullmäktige om beslut avseende ansvarstagandet för nämnder och styrelser.

### **Revisionen som ”Gatekeeper” eller ”vakthund”**

I litteratur kring företagsstyrning brukar de som har uppdraget/funktionen att granska hur en organisation styrs gå under benämningen ”gatekeepers” eller ”vakthund” (Bednar, 2012; Roussy, 2013). Gatekeepers har inte enbart rollen att

granska, utan även rollen att informera berörda intressenter<sup>1</sup> om hur verksamheten fungerar. Det är sedan utifrån denna information som ägare och investerare (i privata företag) och medborgare (när det gäller offentliga verksamheter) sedan kan hålla ansvariga till svars för resultatet av hur en verksamhet styrs (Tillema och ter Bogt, 2010; Shelker, 2013). Exempel på gatekeepers i såväl offentlig som privat sektor är revisorer och media. Även granskande myndigheter, intresseorganisationer och finansiella analytiker (främst i privat sektor) kan inneha rollen som gatekeeper.

Även om funktionen och relationen mellan den som granskar och den som granskas kan se lite olika ut i olika länder beroende på utformningen av nationella regelverk är uppgiften den samma och det är att förse intressenter med nödvändig information för att kunna kräva ut ansvar. För att detta ska fungera krävs i sin tur att gatekeepers har tillgång till informationen de behöver för att göra sin bedömning av en verksamhet (Shelker, 2013). Förutsättningen för granskningen är därmed att det finns ett visst mått av transparens, d v s att information görs tillgänglig för gatekeepers. I Svensk offentlig sektor finns offentlighetsprincipen för att säkerställa detta. För att systemet ska fungera krävs emellertid även att representanter för verksamheten samarbetar under en revision och bidrar med den information som krävs för granskningen.

## **Revisionens innehåll**

För att göra information tillgänglig och öppen och för att kunna redovisa den på ett systematiskt sätt finns det olika verktyg som en organisation kan arbeta med eller använda sig av. Redovisning av ekonomin i form av bokslut och resultat och balansräkningar som sedan sammanställs i årsredovisningar är ett sätt att rapportera och göra information kring en verksamhet tillgänglig. Andra verktyg är protokoll från möten, beslutsunderlag och beslut men även interna kontroll- och uppföljningssystem som används i verksamheterna och system för avvikelserapportering och klagomålshantering för att nämna några exempel.

När det gäller granskning av organisationer finns det tecken på att granskning av verksamheter under de senaste decennierna har ökat och att formerna för granskning har utvecklats i takt med att behoven förändras (Power, 1997). Det är inte längre bara ekonomin som granskas utan även verksamheten och hur den fungerar. Exempel som kan nämnas är hur väl en organisation lever upp till miljökrav, kvalitetskrav och krav på kompetens (Power, 1997). Detta har även resulterat i att inte bara omfattningen av revision och granskning ökat, utan även antalet verktyg och system för uppföljning av verksamheter (t ex olika typer av

---

<sup>1</sup> En intressent är en person eller en organisation som har ett intresse i, eller är beroende av en verksamhet. En intressent till en organisation är anställda, kunder/brukare/abonnenter, ägare, investerare m.fl.

nyckeltal och kvalitetsmätningar och jämförelser). Detta för att täcka in även andra innehåll än den mer traditionella ekonomiska redovisningen. Denna trend är observerbar i såväl offentlig som privat sektor och har även noterats i tidigare studie av kommunal revision i Sverige (Tagesson och Eriksson, 2011).

En annan trend som kommit att influera synen på ansvarsutkrävande, hur det utförs och på vilket sätt är New Public Management (NPM) eller den så kallade ”marknadiseringen” av offentlig sektor som skett sedan 80-talet. En effekt som NPM ansetts ha på offentlig sektor är att det har inneburit ett ökat fokus på uppföljning och kontroll av resultat och mätning av prestationer. Det går även att se att det skett ett skifte i vad som är i fokus för revision i offentlig sektor från att till övervägande del ha fokuserat på finansiella resultat, till att i allt större utsträckning ha fokus på verksamheter och de prestationer som sker ute i olika verksamheter.

En annan effekt NPM anses ha haft på ansvarsutkrävande i offentlig sektor är hur införandet av nya organisationsformer och marknadslösningar påverkat möjligheten till ansvarsutkrävande i offentlig sektor. Det finns forskare som är av den åsikten att när en verksamhet bolagiseras, konkurrensutsätts och utförs av privata aktörer eller sker i samverkan med andra kommuner/aktörer påverkas möjligheten till ansvarsutkrävande (Romzek 2000; Mulgan, 2000; Hodge och Coghill, 2007; Greiling och Spraul, 2010; Willems och van Dooren, 2012). Antagandet grundar sig i att när en verksamhet inte längre bedrivs inom ramen för traditionell förvaltningsform är inte de traditionella verktyg och system för ansvarsutkrävande som finns inom det demokratiska systemet fullt ut tillämpbara. Uttryckt annorlunda, när en verksamhet bolagiseras eller utförs av externa leverantörer uppstår det ett gap mellan det politiska styret och ledningen av en verksamhet. Detta gap upplevs försvåra såväl insyn som kontroll över en verksamhet och därmed också ha en negativ inverkan på transparens och ansvarsutkrävande. När det gäller den verksamhet som bedrivs i bolag och gemensamt med andra kommuner i förbund, bolag eller nämnd finns det inbyggt i KL mekanismer för hur gapet ska överbryggas. Representanter till styrelse eller nämnd samt revisorer utses t ex på samma sätt som för övriga nämnder. Skillnaden är att i bolag benämns revisorn för lekmannarevisor och utgör ett komplement till sakkunnig revisor (SKL, 2013). Detta innebär emellertid inte att avståndet mellan ansvariga politiker och verksamheten alla gånger minskar. Likaså finns det möjlighet till granskning även vad det gäller externa leverantörer enligt SKL (2014 s 32) rätt att granska även dessa. Detta innebär emellertid inte att detta sker eller att revisionen ges möjlighet till insyn.

## 2.2 REVISORNS ROLL OCH BETYDELSEN AV OBEROENDE

Litteraturen kring revisorer och dess roll, oavsett om den utgår från privat eller offentlig sektor, fokuserar till stora delar på revisorernas oberoende (Gendron et al., 2001; Pollitt, 2003; Warren och Alzola, 2009; Roussy, 2013; Shelker, 2013). Anledningen till att fokus ofta hamnar på revisorernas oberoende är att det är en förutsättning för att den granskning som revisorerna gör ska uppfattas som trovärdig och legitim (Shockley, 1981; Gendron et al., 2001). Om granskningen inte uppfattas som trovärdig kommer den inte heller att kunna ligga till grund för ansvarsutkrävande (Ijiri, 1983).

Frågan om oberoende i relation till revisorer och deras roll och trovärdighet har kommit att aktualiseras allt mer efter företagsskandaler i såväl USA som Europa där revisorerna har visat sig brista i sin roll som gatekeeper p.g.a. att det inte varit oberoende (Coffee, 2005; Holm och Zaman, 2012; Shelker, 2013). Offentlig sektor har inte varit förskonad för den här typen av händelser (en välbekant sådan vid det här laget är händelserna kring de kommunala bolagen i Göteborg) (Amnå et al., 2013) vilket föranlett att diskussionen om de politiskt tillsatta revisorerna oberoende också aktualiserats.

Kopplat till frågan om oberoende är de olika roller som en revisor kan ha i relation till den som de ska granska (Funnell, 1996; Shelker, 2013). D.v.s. hur ser relationen mellan revisorn som granskar och den som blir granskad ut. Mest problematiskt är det om revisorn på något sätt står i ett beroendeförhållande till den som ska granskas eller själv har ett intresse av att något inte granskas närmre (Funell, 1996; Shelker, 2013). Att en revisor kan ha dubbla lojaliteter som hon eller han måste hantera är något som ofta återkommer i litteraturen kring revision i såväl offentlig som privat sektor (Gendron et al., 2001; Bednar, 2012). Vad som lyfts fram i det här sammanhanget är inte i första hand det faktum att en revisor kan ha olika lojaliteter samtidigt, utan vikten av att i rollen som revisor kunna hantera dessa lojaliteter (Tillema och ter Bogt, 2010; Bednar, 2012). I privat sektor handlar det ofta om att revisorn även har andra uppdrag för den som de ska granska och därmed står i beroendeförhållande till företaget som gett dem uppdragen, men även till den firma som anställt dem och som kräver att de fakturerar klienter (Warren och Alzola, 2009; Bednar et al., 2012). Risken är att granskningens oberoende får stå tillbaka till förmån för andra intressen. Liknande situationer kan uppkomma i offentlig sektor (Funnell, 1996; Gendron et al., 2001). Hur oberoende en revisor är beror således inte bara på vem som utses som revisor, utan inom vilka ramar och regler revisionen arbetar och vilket inflytande revisionen har (Funnell, 1996).

## **Betydelsen av innehåll och genomförande**

Förtroendevalda revisorer utses av fullmäktige och får inte inneha några andra förtroendeuppdrag i kommunen/landstinget. Därför är det brukligt att fullmäktige efter ett val först utser revisorer och därefter väljer förtroendevalda till övriga poster i kommunen/landstinget. Utifrån gruppen valda revisorer utses sedan lekmanarevisorer till de av kommunen eller landstinget ägda bolagen (om det finns sådana). Enligt KL ska en kommun utse minst fem förtroendevalda revisorer. Varje revisor är självständig och utgör en egen myndighet och kan i egenskap av sådan lägga fram egna rekommendationer till fullmäktige, brukligt är emellertid att samarbete sker inom revisionen (SKL, 2014).

Revisionens budget ska enligt KL beredas av ett särskilt organ utsett av fullmäktige och bör bestå av medlemmar som själva inte är föremål för granskning. Vanligt är att fullmäktige utser fullmäktiges presidium till att vara detta organ. Även denna funktion är viktig för att säkerställa att revisionen utför oberoende granskningar och har det finansiella utrymmet de behöver för att kunna utföra tillräckligt omfattande granskningar.

Granskningarna som utförs, framförallt de mer omfattande, är det inte vanligtvis de folkvalda revisorerna som gör. Själva granskningarna utförs i de flesta kommuner av sakkunniga revisorer från någon revisionsfirma som revisorerna i kommunen handlat upp och gett uppdraget. Undantaget är i större kommuner (framförallt storstadskommunerna) där det finns ett eget revisionskontor med anställda sakkunniga. Frågan om oberoende i relation till revisorer som handlas upp av externa revisionsbyråer är således inte enbart aktuell i privat sektor eller i länder där man i offentlig sektor inte har folkvalda revisorer (Gendron et al., 2001; Bednar, 2012), utan även i Sverige.

Själva innehållet i revisionens granskning är enligt Power (1997) också betydelsefullt. Det är egentligen innehållet och hur granskningen sker som avgör om revisionen kan anses vara oberoende eller ej. Power (1997) menar att fokus felaktigt har legat på organisatoriskt oberoende och inte på hur granskningen faktiskt sker och vilken betydelse detta har för att skapa oberoende. För även om man tillhör samma organisation är det möjligt att i granskningsprocessen säkerställa ett oberoende. Processens betydelse för oberoendet har emellertid inte studerats i tillräcklig utsträckning enligt Power (1997).

## **2.3 REVISIONENS PÅVERKAN OCH EFFEKTERNA AV REVISION**

Det är emellertid inte enbart av betydelse hur granskning sker eller att granskningen är oberoende, utan minst lika viktigt är vilken effekt granskningen

får (Power, 1997). Det finns indikationer på att det som granskas är det som syns och därmed har den som granskar ett stort ansvar när man väljer vad som ska granskas och hur. Det finns också av samma anledning en möjlighet att genom granskningar påverka inriktningen på en verksamhet och utvecklingen av densamma. Forskning på området visar t ex på hur ett ökat fokus på effektivitet, kvalitet och resultat från politiskt håll fått inverkan på vad det är som granskas av revisorer (Funnell, 1997; Power, 1997; Jacobs, 1998; Genderon et al., 2001; 2007). Detta har i sin tur inneburit en anpassning till detta från verksamheternas sida och ute i verksamheterna finns det en tendens till att anpassa sig till granskningar genom att förbättra de områden man ser är föremål för granskning. Det finns således en risk att vad som granskas också styr och påverkar utvecklingen av en verksamhet. Att granska något kan således vara ett sätt att indirekt påverka inriktningen på hur en verksamhet utvecklas (Funnell, 1997; Jacobs, 1998; Genderon et al., 2001; 2007).

## **2.4 SAMMANFATTNING**

I detta kapitel har fokus varit att redogöra för tidigare forskning kring revisionen och dess roll och funktion. Litteraturöversikten har visat att det finns en hel del kunskap kring frågan om revisionens roll och funktion i förhållande till dess oberoende och ansvarsutkrävande. En större del av kunskapen som finns härrör emellertid från studier gjorda av revision i privat sektor alternativt revision i statlig verksamhet. Hur väl dessa resultat är överförbara till svenska kommuner och landsting kommer därför att diskuteras vidare i rapportens fjärde kapitel. Först ska emellertid resultaten från intervjuerna att presenteras.



# KAPITEL 3

## REVISIONEN I PRAKTIKEN

I det här kapitlet kommer en redogörelse att ges av resultaten av de intervjuer som gjorts inom ramen för studien. Innehållet i kapitlet är således helt baserad på den information som gavs under intervjuerna med folkvalda revisorer, sakkunniga och ordförande i fullmäktige. Syftet med kapitlet är att ge läsaren en bild av hur revision fungerar i praktiken, hur revisorer och dess uppdragsgivare ser på rollen och funktionen samt revisionens möjlighet att påverka en verksamhet och dess utveckling.

### 3.1 REVISIONENS INNEHÅLL OCH VERKSAMHET

#### Vad avgör vad som granskas?

Utgångspunkten för revisionen är att säkerställa att nämnder och styrelser arbetar och uppfyller de mål som fullmäktige satt upp för de olika verksamheterna samt det uppdrag som nämnder och styrelser enligt fullmäktige och aktuell lagstiftningen är satta att utföra. Vid intervjuer med förtroendevalda revisorer är detta också något som i stort sett alla återkommer till när man frågar dem om vilken deras uppgift är. Tolkningen av funktionen var således till stora delar samstämmig. Som folkvald revisor är uppdraget att tillvarata medborgarnas intressen och det gör man genom att säkerställa att de beslut som fullmäktige fattar efterlevs.

Några av de som intervjuades utvecklade även resonemanget och förde en diskussion kring behovet av att fullmäktige har tydliga mål för att de ska kunna genomföra sitt uppdrag. I vissa kommuner förekom det att fullmäktige antagit ett stort antal mål och riktlinjer och då blir såväl styrning som uppföljning och granskning av verksamheten svår att hantera. I någon kommun hade revisorerna till och med tagit initiativet och lyft frågan om behovet av att renodla och reducera antalet mål till fullmäktige vilket i det fallet resulterade i att målen blev färre och tydligare.

Det är emellertid inte bara fullmäktiges hantering av mål som är viktig utan också arbetet som utförs i styrelser och nämnder avseende att bryta ned och omsätta de mer övergripande målen till mål som är anpassade till den verksamheten respektive nämnd/styrelse ansvarar för. Det är fullmäktiges samt styrelsers och nämnders arbete som utgör utgångspunkten för revisionens arbete, men hur väl

fullmäktige hanterar sitt uppdrag påverkar således i sin tur möjligheten för revisionen att fullgöra sitt.

Utöver de ovan nämnda aspekterna framkom det även under intervjuerna att det finns en något olika syn på vilken typ av inflytande revisionen bör ha på verksamheterna. En del av de som intervjuats lyfte fram att revisionens granskningar kan ses som ett led i ett arbete med kvalitetssäkring och verksamhetsutveckling. Genom att i granskningarna lyfta brister och potentiella risker kan revisionen bidra till att verksamheten förbättras. Detta speglas bl. a i följande citat från en förtroendevald revisor:

*”Det har varit min ambition tidigare när jag var ordförande i revisionen och det lever kvar fortfarande, att vi ska vara ett stöd till verksamheten. Vi har möjlighet att gå in och granska, då ska vi göra det med utgångspunkten att vi sak förbättra verksamheten.”*

Det är emellertid inte alla av de folkvalda revisorerna som intervjuades för den här studien som håller med om att revisionen kan eller bör ha den här rollen, utan de anser att för att säkerställa oberoendet bör revisionen enbart fokusera granskning av efterlevnad av mål och inget annat.

## **Hur sker granskningar och på vilka grunder görs de?**

Ytterst handlar det om, vilket också redan nämnts, att följa upp och granska nämnder och styrelser arbete och säkerställa att det fullmäktige beslutat om också genomförs. Det är emellertid inte enbart fullmäktiges mål som revisionen utgår ifrån när de beslutar vad det är som ska granskas under ett år. En annan viktig utgångspunkt är den risk- och väsentlighetsanalys som sakkunniga gör på uppdrag av revisionen. Alla som intervjuats återkommer till denna analys och är tydliga med att det är denna analys i kombination med vad revisorerna själva hör när de träffar sina politikerkollegor, läser i media läser protokoll och beslutsunderlag från nämnder och styrelser som utgör underlag för val av granskningsområde. Här blir det tydligt att en revisors tidigare erfarenhet av politiskt arbete samt kunskap om kommunen och dess beslutsprocesser blir viktig. Desto mer erfaren en revisor är desto lättare tycks det för honom eller henne vara att baserat på sin erfarenhet fånga upp områden som kan vara i behov av granskning. Likaså finns det ett värde i att medlemmar i revisionen har olika bakgrund och har erfarenhet av olika delar av kommunens/landstingets verksamhet. Genom att revisionerna i en kommun eller landsting tillsammans har en bred erfarenhetsbas att utgå från kan de tillsammans täcka in hela kommunen/landstinget när de föreslår områden för granskning. En av de intervjuade revisorerna hade följande reflektion kring detta:

*”Vi granskar för att vi vill säkerställa att saker och ting fungerar som det ska och då blir det de områden där man misstänker att det inte fungerar och då blir det de områden man känner till.”*

En annan uttryckte det på följande sätt:

*”Har man som jag suttit 50 år i politiken är det inte en dörr man inte vet vart den leder så det är igen som kan lura en.”*

Även om frågor och ämnen som dyker upp i media kan utgöra relevant input för revisionen i deras beslut om områden att granska har flera av de som intervjuats varit noga med att poängtera att det är viktigt att inte förhastiga sig. Det handlar inte om att falla i fällan och låta sig influeras allt för mycket av det som får medialt intresse, utan även ta hänsyn till andra faktorer när man bedömer vad som är relevant att granska. Det kan vara på det viset att om ett ärende fått stor uppmärksamhet i media kan det vara en fördel att vänta något år med en granskning. På det viset belastar man inte verksamheten som kanske redan är pressad med ytterligare arbete genom att behöva delta i en revision. Det kan även vara en fördel att vänta ett år med en sådan granskning för att kunna fånga in erfarenheter. Exempel på den här typen av frågor som fått medial uppmärksamhet var fallet i Karlskrona med socialtjänsten och den lilla flickan som dog samt flyktingkrisen och dess påverkan på olika kommunala verksamheter. En av de intervjuade beskrev det på följande sätt:

*”Revisionsarbetet ska inte vara ett svar på en krissituation som t.ex. flyktingkrisen. Då kan inte revisionen gå in och titta på det i det akuta skedet för då blir det lök på laxen. När situationen lagt sig kan man gå och titta och fundera över vad som hände och hur det gick.”*

En del respondenter lyfte även upp vikten av att inte låta valet av områden och teman för granskning styras av vad som politiskt sett är aktuella frågor, utan granskning och revision ska ske på andra grunder än politiska. Det kan ibland vara svårt att skilja detta åt då det som är aktuellt även tenderar vara av politiskt intresse och därmed råka sammanfalla med vad som granskas. Likaså kan det som granskas bli politik när politikerna lyfter frågor eller saker revisionen pekat på i sin rapport till den politiska dagordningen.

När en bruttolista bestående av alla i revisionens förslag på områden för granskning tagits fram brukar revisionen ha ett möte där de olika förslagen rangordnas och beslut fattas avseende vad som ska genomföras under kommande år. Detta möte hålls vanligtvis i november eller december. Besluten som fattas på mötet är vilka områden som ska prioriteras för djupgranskning respektive vad som ska granskas lite mer översiktligt. Djupgranskning innebär att en mer omfattande granskning görs av ett område eller ett tema. Det tycks vara vanligt att i små och

medelstora kommuner göra ca 7-9 djupgående granskningar per år. Utöver djupgranskningar kan revisionen välja att göra mer övergripande granskningar som inte är resurskrävande. En sådan granskning kan sedan ligga till grund för en kommande djupgranskning om det skulle visa sig att behov finns av en sådan.

När det är beslutat fastställs en lista över områden som kommer att granskas och denna lista kommuniceras sedan i de flesta kommuner till såväl fullmäktiges presidium som berörda nämnder. I vissa kommuner läggs listan efter att den offentliggjorts och kommunicerats internt även ut på kommunens/regionens hemsida och det förekommer även att någon från revisionen redovisar den i fullmäktige.

Utöver de områden revisionen väljer att granska har de även stående punkter som de måste granska och som därmed också ska rymmas inom budgeten som t.ex. delårsbokslut och bokslut. Det står även angivet i regelverket att revisionen årligen ska granska alla styrelser och nämnder. Detta tycks man enligt de som intervjuats i de flesta fall hantera genom att någon från revisionen en eller flera gånger per år har ett möte med presidiet i nämnder och styrelser. En del av de intervjuade har refererat till detta som ”hearings”. Den här typen av ”hearings” fungerar även som ett sätt att hämta in information från nämnderna och denna information kan sedan användas som underlag vid kommande diskussion om vad som ska granskas.

Det tycks emellertid som mer och mer fokus i granskningarna riktas mot själva verksamheterna och mindre till siffror och frågor som är direkt kopplade till ekonomi. Att detta var fallet var det flera som återkom till under intervjuerna. En av de intervjuade beskrev utvecklingen på följande sätt:

*”Mer och mer har förskjutits från att prata direkta siffror till att prata verksamhet. Det här är väldigt svårt för det är ju så att det är komplexa verksamheter det här.”*

En liknande bild gavs även i den del av de citat som återgavs ovan när revisionens funktion beskrevs.

## **3.2 RELATIONEN TILL UPPDRAGSGIVAREN**

### **Revisionens budget**

Revisionen har i likhet med övriga verksamheter en budget att förhålla sig till och ytterst är det budgeten som avgör hur många granskningar som revisionen kan göra per år. Det är revisionen själv som bereder sin budget och sedan baserat på den äskar pengar hos fullmäktiges presidium. Fullmäktiges presidium har således möjlighet att genom revisionens budget styra omfattningen på revisionens verksamhet. Detta upplevs emellertid inte av de intervjuade som ett problem utan

majoriteten av de som intervjuats upplever att fullmäktiges presidium är måna om att revisionen ska fungera bra. Dessutom var det ett flertal av de intervjuade som nämnde att de om de behövde mer pengar under året för att täcka oförutsedda behov var de säkra på att en sådan begäran skulle beviljas.

Det finns emellertid undantag. I några kommuner nämnde respondenterna att de upplevde att fullmäktiges presidium var ointresserade av revisionen. I flera fall nämndes också att synen på revisionen från fullmäktiges presidiums sida var personbundet. Detta hade blivit tydligt i flera kommuner när personerna i presidiet efter val och majoritetsskifte bytts ut. Det fanns således kommuner där man från revisionens sida upplevde att fullmäktige inte var välvilligt inställda mot revisionen och att en konsekvens av detta var hur de hanterade budgetfrågan. En av de intervjuade beskrev sin upplevelse på följande sätt:

*”Jag kan säga att det är en stor skillnad beroende på vem som är ordförande i fullmäktige. Vår tidigare ordförande han var, för det första var han som person ödmjuk och intresserad av allt. Nuvarande ordförande intresserar sig för det som passar honom och det gör också att klimatet förändras. Och där kommer det in. För jag har aldrig upplevt tidigare att vi är jobbiga. Det har med den övriga politiska organisationen att göra.”*

En annan av de intervjuade beskrev det på följande sätt:

*”Vad som underlättade i arbetet att göra revisionen mer synlig i fullmäktige var bl.a. ett maktskifte och att vi fick en yngre ordförande i kommun fullmäktige.”*

Vem som sitter i fullmäktiges presidium och vad de har för syn på och kunskap kring revisionen tycks således också vara av betydelse för revisionens arbete och möjlighet till genomslag.

## **Revisionens organisation av arbetet**

Det tycks vara vanligt förekommande att revisorerna i en kommun eller ett landsting för att organisera arbetet och hantera den mångfald och komplexitet som kommunal och landstingsverksamhet har, delar upp arbetet mellan sig. Ett sätt att göra det på är att revisionen delar upp sig i mindre grupper och att respektive grupp ansvarar för vissa nämnder och styrelser. Utöver det förekommer det även att varje revisor har ansvar för att vara kontaktperson till en eller flera nämnder och styrelser. Även om revisorerna fördelar arbetet mellan sig och att varje enskild revisor därmed inte har full insyn i alla ärenden, strävar de efter att gemensamt fatta beslut i alla granskningar. Det är också ovanligt att revisorerna är oeniga även om de i praktiken har möjlighet att var och en komma med egna rekommendationer. En av de intervjuade beskrev det på följande sätt:

*”Styrkan är att om revisionen har en synpunkt i en rapport så förstår alla att kan oppositionen och majoritetens ledamöter vara överrens om att det är felaktigt så blir kritiken stark.”*

Utöver granskningar av olika slag konstaterade majoriteten av respondenterna att de regelbundet följde upp granskningar som föranlett mer omfattande kommentarer eller anmärkningar av något slag. Detta för att säkerställa att förändringar skett och att nämnden/styrelsen i fråga åtgärdat de brister revisionen lyft fram. Den uppföljande granskningen ansågs av flertalet som viktig för att visa att revisionen tog frågorna på allvar och det fanns i revisionen ett inbyggt kvalitets- och förbättringsarbete.

Under intervjuerna berördes även funktionen som lekmannarevisor och det framkom då att det fanns en bred kunskap bland revisorerna om vad det innebar att vara lekmannarevisor och på vilket sätt denna roll skiljde sig från rollen som verksamhetsrevisor. Flera gav emellertid uttryck för att detta var något de hade behövt sätta sig in och lära sig som ny inom revisionen och det var inte i alla kommuner som utbildning till nyvalda revisorer gavs (även om det skedde i de flesta kommuner).

Problemet var däremot att andra och då framförallt politiker som sitter i bolagsstyrelser samt den sakkunniga revisorn inte förstod varför lekmannarevisionen behövdes. Detta innebär att de därmed inte heller hade kunskap om vad som skiljer rollen som lekmannarevisor från den roll som den sakkunniga revisorn har<sup>2</sup>. Detta skapade en viss misstro mot och avsaknad av intresse för lekmannarevisorns arbete. Det finns således även när det gäller lekmannarevisorns roll och arbete behov av att öka kunskapen ute i kommunerna.

Vad det också saknades kunskap om var möjligheten till granskning av externa aktörer. När de intervjuade revisorerna tillfrågades om i vilken utsträckning externa leverantörer granskades och i så fall hur de granskades. Var det tydligt att de flesta inte hade funderat över dessa aktörer och möjligheten att låta även den verksamhet de utför ingå i revisionens granskning.

## **Hur sker granskningar?**

Till stora drag tycks även processen för hur själva granskningen sker vara likartad i kommunerna som ingått i den här studien. Det finns emellertid några skillnader och då framförallt i avrapporteringen och i relationen till sakkunniga.

Som nämndes i föregående avsnitt inleds granskningen med att presidiet i berörd nämnd kontaktas och förvaltning informeras om kommande revision. Här ser det

---

<sup>2</sup> Lekmannarevisorn granskar hur väl bolaget följer ägardirektiv och av ägaren satta mål. Fokus är således på att från lekmannarevisorns sida granska verksamheten. Den sakkunniges uppgift är att granska ekonomin.

likadant ut i alla de kommuner som ingår i studien. Därefter inleds granskningen och den utförs av sakkunniga. I de flesta kommuner utgörs de sakkunniga av representanter från den revisionsfirma som lekmanrevisionen har handlat upp och har avtal med. Det vanliga är att de förtroendevalda revisorerna har en kontaktperson på revisionsfirman och det är via denna som huvudsaklig dialog sker. Det är emellertid inte kontaktpersonen själv som gör alla granskningarna, utan revisionsfirman utser vem de anser ha bäst kompetens baserat på vad det är som ska granskas. Vem som kommer och gör granskningar kan således variera från en granskning till en annan och också över tid. Här får revisionen förlita sig på revisionsfirmans kompetens och förmåga att utse rätt revisorer för respektive uppdrag. Till viss del sker denna granskning av kompetensen redan i samband med att upphandlingen sker. För att underlätta granskningen har SKYREV, branschorganisationen för kommunala revisorer, tagit fram en certifiering för yrkesrevisorer som arbetar i kommuner och landsting.

I de stora kommunerna och i Region Skåne finns det utöver de förtroendevalda revisorerna ett kontor med anställda sakkunniga. Dessa gör majoriteten av granskningarna själva och anlitar revisionsfirmor enbart för att komplettera med kompetens eller då belastningen är extra hög. Att ha egna sakkunniga anställda har den fördelen att de lär känna kommunen och förvaltningarna och det blir en annan kontinuitet vad det gäller vilka personer som genomför granskningarna. Det finns också en annan möjlighet att säkerställa kompetens och arbeta med kompetensutveckling. I en av kommunerna med ett eget revisionskontor är erfarenheten även den att förvaltningarna själva söker stöd hos de sakkunniga i frågor där osäkerhet råder. Att ha egna sakkunniga är således en resurs.

Dessa resurser finns naturligen inte i mindre och mellanstora kommuner. Däremot förekommer det i några skånska kommuner en diskussion om att anställa sakkunnig revisor på deltid alternerat med samarbete med andra mindre kommuner och därmed dela på en sakkunnig revisor. Detta är emellertid i nuläget inget som genomförts, men det är däremot en intressant utveckling.

Under tiden som granskningen sker har de förtroendevalda revisorerna en dialog med de sakkunniga som utför granskningen. De sakkunniga medverkar bl. a på revisionens möten och gör där avrapporteringar kring pågående granskningar. Detta ger de förtroendevalda revisorerna en möjlighet att styra inriktningen på granskning efterhand som de ser resultaten. När rapporten är klar sker en avrapporteringen i samband med revisionens möte och därefter skriver revisionen ett så kallat missiv där de baserat på granskningens resultat lyfter fram vad de anser den granskade nämnden bör åtgärda. Intressant att notera här är att flera av de intervjuade revisorerna var av den åsikten att de sakkunniga ofta är för ”snälla”

i sina kommentarer och att de inte i tillräcklig utsträckning poängterade och påpekade brister som de hittar. En av de intervjuade revisorerna beskrev det på följande sätt:

*”Rapporterna från de sakkunniga kan ibland vara svårtillgängliga och det kan vara svårt att vet hur skarp skrivelsen egentligen är. Ibland tycker vi från revisionen att de sakkunniga är för snälla. När man t.ex. för tredje gången påpekar att något inte har blivit gjort kan man kanske ta i lite hårdare än vad man gör.”*

En annan revisor konstaterade följande om lekmannarevisionen:

*”Lekmannarevisorer är mycket mer pigga på att säga till när de är kritiska mot något i bolaget än vad auktoriserade revisorer är.*

Revisorerna menade att om skrivelsen är för försiktig och inte tillräckligt tydlig finns risken att nämnden inte uppfattar kritiken eller inser behovet av att åtgärda de brister som upptäckts. Det förekommer därför att revisorerna i samband med avrapporteringen ber de sakkunniga att vara tydligare när de lyfter fram brister alternativt att de själva är trycker hårdare på vissa anmärkningar i det missiv de själva skriver och som billäggs rapporten.

### **Avrapportering i fullmäktige**

När granskningsrapporten är skickas den i majoriteten av kommunerna som studerats till berörd nämnd för yttrande. Denna nämnd får sedan komma in med ett svar där de anger hur de ska hantera/åtgärda de brister som framkommit. Det är först när detta är gjort som granskningen är klar och avrapporteras till fullmäktige.

Det är emellertid inte alla kommuner som arbetar på detta sätt. I någon kommun sker det även löpande en dialog med fullmäktiges presidium. I några kommuner sker avrapporteringen till fullmäktige innan berörd nämnd yttrat sig. Det senare är något som även vissa kommuner prövat och sedan övergivit då det visade sig att om berörd nämnd inte hunnit yttra sig innan rapporten gick till fullmäktige uppstod en diskussion i fullmäktige kring hur nämnden skulle åtgärda problemen och då ansåg man att man förekom nämndens arbete och frångick därför denna ordning.

Processen ser således något olika ut i olika kommuner och detta gäller även för hur revisionens rapporter behandlas i och rapporteras till fullmäktige. I en del kommuner lämnas rapporterna till fullmäktige i samband med årsbokslut och då lämnas alla rapporter som gjorts under året samtidigt. Ofta hamnar de under punkten anmälningar i fullmäktige. Flera av de intervjuade påpekade bristerna med ett sådant system och framförallt för att fullmäktiges ledamöter inte läser



revisionsrapporterna mer än möjligtvis den rapport som berör den nämnd/ de nämnder de själva sitter i.

Det tycks emellertid allt mer ske en förändring i avrapporteringsrutinerna och fler och fler kommuner har infört nya rutiner de senaste åren. Vad som förändrats i kommunerna är hur revisionens rapporter avrapporteras till fullmäktige. Istället för att samla alla rapporter till bokslutet har flera kommuner infört en löpande avrapportering, d.v.s. när en rapport är klar lämnas den till fullmäktige direkt. Som ordförande i fullmäktige i en kommun som nyligen infört denna rutin uttryckte det:

*”Om de har hittat något i augusti ska man inte vänta till mars nästa år med att lägga fram det utan det ska fram direkt.”*

Som även beskrevs tidigare i detta kapitel tycks det har blivit vanligare att en representant för revisionen, vanligtvis ordförande eller vice ordförande gör en kort presentation av revisionens rapporter i fullmäktige. Tanken bakom detta är att synliggöra revisionens arbete och dess resultat. I en del kommuner finns det även en representant för revisionen närvarande på alla fullmäktiges möten dels för att synliggöra revisionen, dels för att följa ärendena i kommunen.

Intressant att notera i sammanhanget är att den senaste tidens förändringar kan spåras till det arbete som SKL har gjort de senaste åren med att lyfta fram revisionen i kommuner och landsting. Detta har bl. a. gjorts genom utbildningar för förtroendevalda revisorer och fullmäktigeledamöter/presidier. Tydligt är att detta har fått effekt och flera av de intervjuade återkommer till dessa utbildningar och vad de lärt sig där under intervjuerna. Ordförande i fullmäktige i en kommun där man nyligen infört nya rutiner för avrapportering av revisionens rapporter i fullmäktige konstaterade t o m att denna förändring infördes efter det att han deltagit i SKLs utbildning. Ordförande för fullmäktige i en annan kommun nämnde inte SKLs utbildning som orsak, men däremot att hon hämtat inspiration från hur andra kommuner har börjat arbeta.

En annan sak som är värd att poängtera i sammanhanget och som även nämnts tidigare i detta kapitel, är betydelsen av hur intresserade fullmäktiges presidium är av revisionen och dess arbete. Detta påverkar viljan hos presidiet som i många kommuner är revisionens motpart till att ge revisionen utrymme på fullmäktiges möten men också deras vilja till dialog med och utveckling av revisionen i kommunen. I de kommuner där det fanns bristande intresse uttryckte revisorerna sin frustration över detta under intervjuerna. Lika tydligt var det i de kommuner där förändringar nyligen gjorts där revisorerna istället uttryckte glädje över hur ett nytt presidium visat större intresse för dem och deras arbete och hur de upplevde att dialogen med fullmäktige förbättrats som ett resultat av detta.

### 3.3 SYNEN PÅ ROLLEN OCH OBEROENDET

#### Rollen som revisor

När revisorerna får frågan kring hur de ser på sin roll som förtroendevald med sin bas i ett politiskt parti i kombination med rollen som revisor är alla överrens om att de inte har något problem med att skilja på dessa roller. Kunskapen om behovet av att när man ikläder sig rollen som revisor ska det politiska intresset och de politiska åsikterna läggas åt sidan den är således utbredd och väl förankrad bland de folkvalda revisorerna. Hur de sedan agerar i sin roll som förtroendevald revisor och då framförallt hur de ser på relationen till sitt parti och till omgivningen varierar däremot. En av de intervjuade revisorerna uttryckte det på följande sätt:

*”Vi som är valda är väldigt tydliga med att vi är revisorer och vi är tillräckligt professionella för att säga att nu har vi den hatten på oss.”*

En annan sa följande:

*”Som revisor är man egentligen varken politiker eller tjänsteman. Man ska ta till sig invånarnas intressen och det är väl inte så svårt. Men sedan ska man gå in i nämnden och då får man inte ägna sig åt ministerstyre. Det är ju hela tiden en avvägning där.”*

En del av de intervjuade revisorerna ansåg inte att de kunde delta på partiets gruppmöten eller i de politiska kampanjer som partiet anordnar. Andra ansåg däremot att de kunde göra det och närvarade följaktligen vid partiets gruppmöten. De såg dessa möten som ett tillfälle till att skaffa sig en bild av pågående frågor och också hur diskussionerna förs politiskt inom olika nämnder. Att närvara på partiinterna möten var således ett sätt för dessa personer att ha örat mot marken samt att skaffa sig information som kunde vara användbar inför beslut om kommande granskningar. Flera av de intervjuade såg det även som en möjlighet för dem att på de partiinterna mötena visa upp revisionen och ibland även informera om och svara på frågor kring avslutade granskningar. Pågående granskningar var de emellertid noga med att inte informera om förrän de var klara.

En av de intervjuade såg på situationen på följande sätt:

*”Man bör delta i träffar och så med sitt parti. Det är ett sätt att också föra ut revisionens arbete och vad det är man gör för det finns mycket missuppfattningar kring det.”*

En annan uttryckte det så här:

*”Mötena är bra för det ger mig uppslag och tillfälle att informera och revisionens arbete. Man måste ha ett öra mot marken. Men jag gillar inte när det kommer pekar och säger att detta måste ni göra.”*

Revisorerna som intervjuades för den här studien var också noga med att poängtera att även om partikamrater påpekade för dem vad de tyckte borde granskas eller kom med förslag på granskningar, att de alltid var tydliga med att något sådant kan de inte besluta om eller lova och att processen kring val av granskningsområden fungerade på ett annat sätt. Därmed inte sagt att de inte kunde ta informationen i beaktande och även ta med det som en av flera källor inför diskussionen om kommande granskningar.

När det gäller närvaro på politiska kampanjer rådde det som nämndes också olika syn. De som valde att inte delta på partiets kampanjer ansåg inte att de som revisorer kunde vara ute och offentligt företräda partiet på det viset. De som valde att delta i kampanjer ansåg att de inte gjorde detta i egenskap av revisor, utan istället i dessa sammanhang agerade som medlem i ett politiskt parti. Däremot var alla överrens om att de som revisorer inte kunde skriva insändare till en tidning eller yttra sig i en pågående politisk fråga eftersom detta skulle innebära att de inte förhöll sig oberoende. Den enda gången de ansåg att insändare i tidning eller kontakt med media var möjlig var om det skedde för att informera allmänheten om resultatet av en granskning.

Intressant att notera här är således att det faktiskt råder skillnader mellan de intervjuade avseende vad de anser vara ett lämpligt beteende. Vad som också är intressant att notera är att det inte tycks finnas någon uttalad policy eller antagna riktlinjer kring hur förtroendevalda revisorer ska förhålla sig till den här typen av situationer. En sak är att känna till regelverket, en annan är hur detta omsätts i praktiken.

## **Oberoendet i mindre kommuner**

En annan aspekt som dök upp under intervjuerna och som är värd att lyfta fram är i vilken utsträckning revisionen genom relation till de som granskas faktiskt kan vara oberoende. Framförallt kunde det noteras att i mindre kommuner känner de flesta varandra ganska väl och att det förekom även att detta lyftes fram som en fördel då det underlättade dialogen. En revisor beskrev det på följande sätt:

*”I en liten kommun är det många som har flera olika uppdrag. Revisionen ser detta som en risk. Ju fler uppdrag du har, ju mer är du kopplad till olika verksamheter desto värre blir fallet om något oegentligt händer.”*

En annan beskrev situationen på följande sätt:

*”Jag känner VD för bolagen som jag granskar väl och umgås även privat med några. Det är inga problem, det är ingen som är korrumpad, men mycket löses över en Rotary lunch. Det är så det ser ut i en liten kommun. Där finns social kontroll.”*

Möjligheten att i mindre kommuner vara oberoende då närheten till såväl invånare som politiker och tjänstemän är stor är en aspekt värd att undersöka och diskutera vidare.

### **Tillsättningen av revisorer**

En annan aspekt på rollen och frågan om oberoende är själva tillsättningen av revisorer. Det är fullmäktige som väljer revisorer. Detta val baseras på partiernas nomineringar av representanter till revisionen. Vilka personer som väljs till revisionen avgörs således av partierna själva och det sker enligt de som intervjuats aldrig någon diskussion i fullmäktige kring respektive partis nomineringar. Vad som diskuteras av fullmäktige är inte vilka personer som sitter väljs till revisionen, utan hur många platser respektive parti ska ha i revisionen samt om alla partier ska vara representerade. Det senare är en fråga som aktualiserats allt mer i takt med att fler och fler partier tar plats i fullmäktige i kommuner och landsting runt om i landet. I en liten kommun där revisionens resurser är begränsade och man baserat på det valt att utse fem förtroendevalda revisorer blir konsekvensen den att alla partier som är invalda i fullmäktige inte finns representerade i revisionen. En del av de som intervjuades för den här studien tog upp den här problematiken och konstaterade att det föranlett en del diskussioner. Däremot var det tydligt att i nästa steg, d.v.s. själva valet av personer, skedde det ingen diskussion i fullmäktige utan man förlitar sig på partiernas interna nomineringsprocesser och att partierna utser för posten lämpliga kandidater. Detta gäller inte enbart för revisorer utan tillsättningen till styrelser och nämnder sker på samma sätt.

Ett potentiellt problem som med den här processen som också lyftes under intervjuerna är att de som utser revisorerna i många fall också är de som kommer att utsättas för granskningen. I den partiinterna nomineringsprocessen deltar många gånger personer som även har ledande poster i styrelser och nämnder. En av de intervjuade beskrev problematiken på följande sätt:

*”I min kommun är det ofta de tunga partiföreträdarna som sedan kommer att bli granskade som utser revisorer och där finns en motsägelse. Varför ska de då välja den bästa? Varför ska man ge ett vettigt arvode till ordförande för revisionen? Ingen skulle naturligtvis säga att man inte väljer de bästa till en revision även i en liten kommun.”*

Detta problem kanske är större än det som lyftes tidigare i detta kapitel avseende rollen som revisor i relation till oberoendet då det tycks som majoriteten av revisorerna är måna om att säkerställa att de är oberoende eftersom de är som många också gav uttryck för noga med att säkerställa och arbeta för att revisionen har ett gott rykte och hög trovärdighet.

När det gäller själva tillsättningen av revisorer finns det ytterligare en aspekt som är intressant att lyfta och det är frågan om vem som innehar ordförandeposten i revisionen. Även här finns det en variation mellan de kommuner som ingår i studien. I en del kommuner är det oppositionen som innehar ordförandeposten och då med argumentet att det är majoriteten och dess arbete som granskas och därför bör denna granskning ledas av oppositionen. I andra kommuner har man istället valt att låta majoriteten inneha ordförandeposten och vänder där istället på retoriken och menar att det finns en styrka i att granska och lyfta fram brister i det egna styret. Det tycks således finnas två olika synsätt ute bland kommunerna och i relation till diskussionen om revisionens oberoende är detta ytterligare en intressant aspekt. Vad som också är värt att notera är att i de kommuner där en förändring skett de senaste åren har utvecklingen gått i den riktningen att man valt att gå från att låta majoriteten utse ordförande till att överlåta detta uppdrag åt oppositionen.

### **Andras syn på revisionen**

Om revisionens arbete ska betraktas som kvalitetssäkring och som ett led i verksamhetsutveckling eller mer strikt definieras som granskning och kontroll är kopplat till synen på revisionen som finns i en kommun. När frågan under intervjuer togs upp avseende hur andra politiker och tjänstemän såg på revisionen var svaren blandade. En del av de intervjuade revisorerna menade att flertalet av deras kollegor inom politiken (flertalet av dem har poster i styrelser och nämnder och kan således själva bli föremål för granskning) ser revisionen som ett nödvändigt ont och någon som kommer med pekpinningar och kritik. En av de intervjuade revisorerna beskrev det på följande sätt:

*”Samtidigt finns den gamla känslan kvar att: äsch revisionen de kan säga vad de vill vi gör ändå som vi vill.”*

En annan av de intervjuade revisorerna beskrev det på följande sätt:

*”Mångas bild av revisionen är att det är några som försöker åka ut och sätta dit nämnder och tjänstemän. Typ, vad har man gjort för fel nu?”*

I ljuset av detta är det kanske inte konstigt att det finns ett intresse från en del revisorer att förändra synen på revisionen och istället för att tala om granskningar tala om kvalitetsarbete. En revisor som intervjuades beskrev det på följande sätt:

*”Det hänger mycket på hur man bygger upp arbetet. Att man ser till att inte bara komma med pekpinningar, utan det handlar om att ge och ta.”*

Vad som också lyftes fram var okunskapen kring revisionens roll och funktion och att bristen på kunskap kring vad revisionen gjorde bidrog till den negativa

bilden av densamma. Detta speglas inte minst i följande citat från förtroendevalda revisorer:

*”En del tror att det handlar om siffror och vi tittar ju på bokslut och så, men det är verksamheten vi framförallt granskar.”*

En annan beskriver situationen i sin kommun på följande sätt:

*”Jag får ibland höra från mina partikamrater att jag är feg som inte ger mig på dem andra (representanter från andra partier). Det finns en förvanskad bild tror jag ute i partierna, inte bara i mitt, de tror att revisionen är något annat än vad den är. Jag tror att det fortfarande finns en okunskap.”*

Okunskapen gäller inte bara politiker utanför revisionen utan märks även bland de som väljs till uppdraget. Framförallt när politiker med begränsad politisk erfarenhet väljs till revisionen. En av de intervjuade revisorerna berättade följande under en intervju:

*”Fortfarande är det en del av de nya ledamöterna i revisionen som inte har greppat det här med vad revisionen är och gör och det är antagligen för att de helt saknar politisk erfarenhet. Det är ett problem för en del tar på sig uppdraget i tron att de ska kunna påverka eftersom de får mycket information när de sitter i revisionen, men det är ju fel forum.”*

En liknande erfarenhet beskrevs av en revisor från en annan kommun som sa följande under en intervju:

*”För några år sedan fick vi en politiker i revisionen som tog uppdrag bara för att driva sin egen sak. Men de tröttnade då de insåg att de inte kunde driva politik inom revisionen och styra granskningarna. Då slutade de ganska snart.”*

Vad som också lyftes fram var att revisionen p.g.a. den bristande kunskapen om dess roll kanske inte alltid gavs den uppmärksamhet och det inflytande som den borde ha. I flera av intervjuerna talades det om att revisionens rapporter inte läses av ledamöter i fullmäktige eller på annat sätt uppmärksammas av fullmäktige. Undantag finns förstås och exempel på sådana är när det som varit föremål för revisionens granskningar, vilket också nämndes tidigare i det här kapitlet, lyfts upp på den politiska dagordningen.

För att komma till rätta med problemet avseende okunskap om revisionens roll samt att öka intresset för revisionens arbete har flera kommuner enligt vad som framkom vid intervjuerna nyligen infört nya rutiner. En sådan ny rutin som införts i flera av de kommuner som deltog i studien är att låta revisionen göra en kort presentation av sina granskningsrapporter på fullmäktiges möten. Det tycks också blivit vanligare att revisionen besöker fullmäktige och är närvarande på deras möten. Detta för att synliggöra revisionen i första hand och i andra hand för att revisorerna själva ska kunna skapa sig en bild av aktuella ärenden. Det tycks

således under de senaste åren ha skett en viss utveckling mot att i kommuner arbeta mer aktivt med att synliggöra revisionen och öka kunskapen om deras arbete. Det är emellertid långt ifrån alla kommuner som arbetar på detta sätt och i de kommuner som gör det är reformerna nyligen införda och det är därför svårt att i nuläget avgöra vilken typ av effekter de kommer att ha.

### 3.4 EFFEKTERNA AV REVISIONENS ARBETE

Revisionens roll i det demokratiska systemet lyftes fram och belystes i kapitel två och där betonades även vikten av att genom granskning säkerställa vad som ytterst är medborgarnas intressen. Frågan är emellertid om revisionen får någon effekt och om granskningen leder fram till en bättre efterlevnad av lagstiftning och fullmäktiges mål i nämnder och styrelser. En annan intressant fråga är vilken sorts effekt som revisionens granskningar har och vilken effekt man vill att den ska ha. En revisor beskrev sina erfarenheter följande sätt:

*”Någonstans måste du ha någon som har mandat att säga ifrån. Sedan har inte revisionen någon beslutanderätt, men det finns upplever jag, en respekt för revisionen. Sedan vill man inte lyssna alla gånger. På något sätt har det bäring det revisionen säger, man får upp en fråga på bordet.”*

När man intervjuar revisorer blir det tydligt att de är noga med att följa upp gjorda granskningar och säkerställa att nämnder/styrelser åtgärdar de brister som lyfts i en granskning. I vissa kommuner återkommer man inte bara en gång utan ibland även två och tre gånger, speciellt om man inte tycker att genomförda åtgärder har varit tillräcklig. Uppföljningen från revisionens sida i de studerade kommunerna är således god, vilket säkerställer att granskningar som revisionen gör får en effekt ute i verksamheterna eftersom revisionen lyfter brister som i de flesta fall åtgärdas. Vilken typ av effekter som en granskning ger kan således delvis spåras i de svar som nämnder/styrelser ger revisionen efter en granskning. En revisor beskrev sin upplevelse på följande sätt:

*”När vi gör en granskning och konstaterar att det finns brister då kan vi tala om för dig som nämndsordförande eller förvaltningschef att det här måste ni bli bättre på. Sedan förändrar man. Det är väldigt stimulerande att man kan se att det man gör ger resultat. Ytterst handlar det om att vi ska se till att styrelserna och nämnderna följer lagstiftningen, att man använder pengarna på rätt sätt och att man når de mål som man har satt upp. Vi är satta för att, vi jobbar på fullmäktiges uppdrag. Det innebär att vi granskar olika delar av verksamheterna och kommer fram till ett resultat som vi då presenterar och då är vi med och utvecklar verksamheten.”*

Viktigt att poängtera i sammanhanget och något som ofta togs upp under intervjuerna är att det inte är revisorernas uppgift att komma med förslag på hur brister ska åtgärdas. Hur brister ska åtgärdas är det nämnders/styrelsers ansvar att

själva utarbeta. Revisionen ska inte vara med och påverka hur verksamheten ska bedrivas utan den uppgiften åligger politikerna i nämnder och styrelser och det är viktigt enligt flera av de som intervjuats att revisionen för att säkerställa sitt oberoende är noga med att i sina skrivelser inte komma med förslag på åtgärder.

Ett annat sätt på vilket revisionen kan ha effekt är genom sin granskning belysa frågor som kan vara av intresse att från politiskt håll arbeta vidare med. Att granskningar får denna effekt kan revisorerna märka då de löpande går igenom protokoll från nämnds- och styrelsemöten och då ser vilka frågor som lyfts. En av de intervjuade revisorerna uttryckte det på följande sätt under en intervju:

*”Man ser ändå att vissa av de saker som vi kommer fram till i våra granskningar används politiskt. När granskningsrapporterna behandlas i nämnderna ser man att reservationerna från minoriteten i allmänhet, eftersom majoriteten bestämt vad som ska göras. Nämnden beslutar således efter vad revisionen kommit fram till.”*

En annan revisor sa följande:

*”Sedan är frågan vad nästa steg ska vara. Vad händer rent politiskt efter det att revisionen gjort en granskning och påpekat missförhållanden? Detta är betydligt mer otydligt. Men en enskild ledamot i en nämnd eller i fullmäktige kan t.ex. ta rapporten och utifrån den sedan driva politik. Man kan t.ex. se det om någon lämnat in en motion baserat på något som lyfts i en rapport och som inte blivit åtgärdat.”*

Att frågor som varit föremål för granskning sedan lyfts upp på den politiska dagordningen antingen i nämnder eller styrelser eller som motion till fullmäktige var något som några av de revisorer som intervjuades nämnde. På detta vis har revisionen en indirekt påverkan på den politiska dagordningen.

Ytterligare en form av effekt på verksamheten som revisionen kan ha är ett rent preventivt syfte. En av de intervjuade revisorerna gav följande beskrivning av hur revisionen i den kommunen valt att arbeta preventivt:

*”Vi har gått ut och öppet sagt att vi vill vara proaktiva på det sättet att ser vi att något är snett så tar vi kontakt med den nämnden och gör ett besök och inleder en dialog med presidiet i nämnden eller styrelsen i ett bolag och säger att det här inte fungerar utan det måste ni göra något åt. Då har de en chans att ändra detta och slipper få en anmärkning av revisionen.”*

Framförallt i de kommuner där listan på vad som ska granskas under året presenteras i fullmäktige och blir offentlig. En av de kommunfullmäktige ordförande som intervjuades angav det t o m som en av anledningarna till att man infört rutinen att offentliggöra listan över kommande granskningar.

När det gäller vilken effekt eller genomslag revisionen har och kan ha är det även intressant att lyfta frågan om ansvarsutkrävande. I några av de studerade kommunerna har revisionen vid något tillfälle föreslagit för fullmäktige att inte



bevilja ansvarsfrihet. I vissa fall har fullmäktige valt att gå på revisionens linje i andra fall har de inte gjort det. I de fall fullmäktige gått på revisionens linje och inte beviljat ansvarsfrihet har ledamöterna i de kritiserade nämnderna ändå suttit kvar. Kopplat till detta är också vilket inflytande revisionen faktiskt har och där kunde man i intervjuerna skönja en viss frustration från de förtroendevalda revisorerna, vilket följande citat också illustrerar:

*”De politiska partierna tycker naturligtvis ’don’t rock the boat’. Det skulle vara bra om det under de här fyra åren inte kom fram en massa saker som kommunrevisionen grävt i och som gör datt den politiska majoriteten framstår i dålig dager. På de viset är det inte så att mina politiska kollegor älskar kommunrevisionen, utan det är lite av ett nödvändigt ont för att man ska ha en bra fasad utåt och att man kan peka på att man sköter sina åliggande enligt lagar och förordningar.”*

*”Däremot tycker man inte alltid att rapporterna får den uppmärksamhet de förtjänar. Speciellt inte då vi varit kritiska. Revisionsrapporterna tas ofta i en klump i fullmäktige och då är det lätt att ingen bryr sig om innehållet.”*

Ytterligare en aspekt värd att lyfta i detta sammanhang är således till vilken grad revisionen faktiskt kan ha inflytande över hur en verksamhet styrs och förhindra att problem återkommer.

### **3.5 SAMMANFATTNING**

Vad som kan konstaterats utifrån redovisningen av resultaten från intervjuerna är således att när det gäller revisionens roll och funktion råder det överlag en samsyn mellan de personer som intervjuats för den här studien. Detta oavsett partitillhörigheten och om personen kom från en mindre eller större kommun. Vad som däremot skiljer intervjuutsagorna åt är till viss del synen på vad revisionen kan åstadkomma och ha för effekt samt hur enskilda revisorer ska förhålla sig till sitt parti och till omgivningen för att inte riskera att kompromissa med oberoendet. Vidare var det möjligt att utifrån intervjuerna konstatera att revisionen i flera kommuner är ifrågasatt och har problem när det gäller såväl sitt rykte som legitimitet och möjlighet att få genomslag för sina rapporter. I nästa kapitel kommer vi att få anledning att återkomma till dessa resultat och diskutera dem mer på djupet i samband med att resultaten från intervjuerna analyseras med utgångspunkt i resultatet från den litteraturstudie som presenterades i rapportens andra kapitel.

# KAPITEL 4

## EN ANALYS AV OCH REFLEKTION KRING REVISIONEN OCH DESS ROLL

I det här kapitlet kommer en analys att göras av revisionen baserat dels på det som framkommit under arbetet med studien och som redovisades i kapitel tre, dels baserat på tidigare forskning och frågor som forskare i tidigare studier lyft fram som viktiga. Fokus för analysen i detta kapitel kommer därför att vara följande aspekter kring revisionens roll: funktionen och bilden av funktionen, innehållet i granskningarna, revisionens roll och oberoende samt slutligen revisionens eventuella påverkan på verksamheterna och ansvarsutkrävandet.

### **4.1 REVISIONENS FUNKTION OCH BILDEN AV REVISIONEN**

Revisionens funktion är, vilket också lyftes fram i kapitel två, att tillvarata medborgarnas intressen genom att granska hur nämnder/styrelser följer såväl gällande regelverk som fullmäktiges beslut. Ytterst handlar det om att skapa legitimitet för den verksamhet som bedrivs inom ramen för en kommun eller ett landsting.

En förutsättning för att revisionen ska kunna fullgöra sin uppgift är att de mål fullmäktige antagit är tydliga och greppbara. En del av de som intervjuades pekade på problemet med att i granskningen utgå från fullmäktiges mål om dessa var för många till antalet eller för oprecisa. Det finns således här en tydlig koppling mellan fullmäktiges arbete och revisionens arbete som när man analyserar revisionens roll framstår som självklar men som ofta inte nämns, inte ens av revisorerna själva. En annan förutsättning för att revisionens arbete ska fungera fullt ut är att revisionen upplevs som trovärdig. Revisionens trovärdighet är något vi kommer att återkomma till även längre fram i detta kapitel när revisionens oberoende diskuteras. Men då frågan är central är den värd att belysas utifrån olika perspektiv.

#### **Bilden av revisionen**

När det gäller revisionens funktion och hur den uppfattas är trovärdigheten viktig för att skapa legitimitet och förankring för det revisionen gör såväl inom som utanför organisationen. Som nämndes i föregående kapitel är synen på revisionen blandad och även om det är flera som lyfter betydelsen av revisionen finns det också många som ser dem som ett nödvändigt ont eller någon som enbart kommer

för att leta fel och kritisera. Misstankarna mot och den negativa bilden av revisionen är ett problem då det innebär att fullmäktigeledamöter och ledamöter i nämnder och styrelser inte ser nyttan med revisionen och kanske därför inte fullt ut samarbetar med dem vid granskningar. Attityden till revisionen påverkar med stor sannolikhet även viljan att som granskad nämnd eller styrelse ta till sig resultatet av granskningen. Med andra ord den i många fall felaktiga bilden av revisionen har en negativ inverkan på såväl revisionens trovärdighet som legitimitet i organisationen.

Till viss del tycks problematiken grunda sig en okunskap om vad revisionen faktiskt gör och vilken funktion den kan fylla om den utnyttjas fullt ut. Som nämntes i kapitel tre kan man utöver själva granskningsfunktionen även se revisionen som en möjlighet till kvalitetssäkringsarbete och en möjlighet att utveckla verksamheter.

Synen på revisionen avspeglas också i intresset hos ledamöter i fullmäktige för revisionens rapporter. Här har som också nämntes i kapitel tre, flera kommuner med ledning av fullmäktiges presidium inlett ett arbete för att synliggöra revisionens roll och funktion. Tyvärr är detta arbete i flera av de studerade kommunerna ännu i sin linda vilket innebär att det inte inom ramen för den här rapporten går att utvärdera vilken effekt arbetet på sikt kommer att få. Det ska emellertid bli intressant att framöver i framtida studier fördjupa sig i denna vad som tycks vara början till en attitydförändring. Tydligt är emellertid att det är ett resultat av ett mer långsiktigt projekt som SKL driver med syfte på att lyfta revisionen och vad denna studie visar är att detta arbete fått en stor spridning och resulterat i implementering av nya regelverk och rutiner i flera kommuner. Ibland som ett direkt resultat av att någon från kommunfullmäktiges presidium varit på en SKL ledd utbildning, ibland som ett resultat av att kommuner studerar och lär av varandra.

Hur synlig revisionen är och vilken betydelse fullmäktige ledamöter och media men även allmänheten ger revisionens rapporter har betydelse för hur väl revisionen kan fungera som gatekeeper eller vakthund. Att vara gatekeeper, d.v.s. att förse intressenter med information om hur en verksamhet fungerar, är enligt teori på området en av revisionens centrala uppgifter och det är i denna roll revisionen får betydelse för hur väl ansvarsutkrävandet fungerar. Om lite vikt och intresse läggs vid revisionens rapporter minskar revisionens möjligheter att ha funktionen av att vara gatekeeper och säkerställa allmänhetens intresse. Det finns således ytterligare anledning till att arbeta med att öka såväl synligheten som förståelsen för revisionen.

## 4.2 INNEHÅLLET I GRANSKNINGARNA

I kapitel tre diskuterades också innehållet i granskningen samt hur granskningar genomförs i kommuner. Det framkom en del saker i de beskrivningarna som det kan vara värt att fördjupa sig mer inom.

Ett område som det kan vara intressant att fördjupa sig mer kring är hur val av granskningar görs. Här är det av betydelse att områden som granskas inte väljs på basis av politiska intressen eller utifrån inflytande från partikollegor. Detta för att säkerställa revisionens oberoende. Baserat på redogörelserna i kapitel tre verkar emellertid risken för att detta ska ske vara liten. Åtminstone baserat på de utsagor som gjordes under intervjuerna. Bilden som gavs från intervjuerna var att i alla de kommuner som besöktes beskrevs arbetet med att ta fram områden för granskning som en systematisk process.

Vad som också framkom och som det är värt att fundera över är att de förslag som lyftes fram under processens gång baserades på i huvudsak två källor. Den första var den risk och väsentlighetsanalys som sakkunniga gör och den andra var vad revisorerna själva fångade upp under året från den politiska diskussionen och media. Detta är intressant då majoriteten av kommunerna anlitar någon av de fyra stora redovisningsfirmorna och vanligast förekommande tycks PWC vara. Denna observation stöds av en tidigare genomförd studie (Tagesson et al., 2015) som visade samma sak och framförallt lyfte fram att PWC sedan de för ett antal år sedan köpte upp Komrev får flertalet av uppdragen. Om majoriteten av kommunerna anlitar samma redovisningsfirmor torde den risk-och väsentlighetsanalys som de får presenterad för sig vara i stort sett densamma. Speciellt med tanke på hur en eller två av de fyra stora firmorna tycks dominera marknaden (Tagesson et al., 2015).

Till detta ska läggas att en del av de intervjuade nämnde en andra källa som användes när områden för granskning valdes ut var vad andra kommuner granskade. Frågan som detta väcker är i vilken utsträckning sakkunniga genom sin analys påverkar vad som granskas ute i kommunerna. Vad som också är intressant är i vilken utsträckning detta medför att det är samma områden som granskas i alla kommuner och vad det får för inverkan på möjligheten till ansvarsutkrävande. Om alla kommuner har likartade problem och brister torde det inte vara något större problem, men om det ser olika ut i olika kommuner kan det finnas en risk att vad som behöver granskas i en kommun förbises då allt för stor vikt vid val av granskningsområden läggs vid de sakkunnigas analyser. Speciellt med tanke på att revisorerna strävar efter att såväl vara som framstå som oberoende och det därför kan ha en tendens att lyssna mer till sakkunniga än sina kollegor inom politiken. Man får inte glömma att även om revisorerna ska vara

oberoende är tanken bakom valet att ha politiskt tillsatta revisorer att de ska använda sig av sin kunskap om och kontakter inom politiken i kommunen.

Vad sakkunniga granskar är också av intresse då innehållet i granskningen har visat sig i tidigare forskning kunna ha en inverkan på hur verksamheter utvecklas. Innehållet i granskningen och hur granskningen genomförs antas också enligt Power (1997) vara lika betydelsefullt för att säkerställa oberoende som att den som granskar organisatoriskt sett inte är kopplad till de verksamheter som granskas.

En annan aspekt värd att diskutera i relation till vad revisionen granskar och i vilken omfattning de gör det, är den roll fullmäktiges presidium har. Fullmäktiges presidium ges SKL (2014) ofta uppdraget att agera som revisionens motpart och så var också fallet i de studerade kommunerna. Detta innebär att fullmäktiges presidium har inflytande över revisionens budget (ytterst beslutas den visserligen av fullmäktige men det är presidiet som tar emot äskandet) och det reglemente som styr hur revisionen ska arbeta samt även i vilken utsträckning revisionen ges möjlighet att synas i fullmäktige. Vad som framkom under intervjuerna var framförallt vilken betydelse inställningen presidiet har till revisionen får för revisionens synlighet. I de kommuner där presidiet värnade revisionen och såg dess betydelse gavs revisionen också mer utrymme i fullmäktige och revisorerna upplevde även att de fick den budget de äskade för. Det senare är av betydelse då det påverkar omfattningen på revisionens arbete och hur många djupgranskningar som kan göras under ett år.

### **Mer fokus på verksamheten**

Ytterligare en aspekt värd att notera är fokus för granskningarna och hur detta tycks ha, enligt en del av de som intervjuades, har gått från att relativt stort fokus på ekonomi till att allt mer kommit att handla om att granska verksamheter med fokus på hur verksamheter bedrivs och hur services till invånarna ser ut. Detta är intressant då det stämmer väl överens med utvecklingen internationellt. Forskning på området visar vilket också beskrevs i kapitel 2, hur revision i offentlig sektor de senaste decennierna allt mer kommit att fokusera på kvalitet och service och andra områden än ekonomi. Denna trend tycks således även ha nått Sverige. Därmed inte sagt att förskjutningen är bra eller dålig. Däremot är den värd att notera och kommunicera. Speciellt med tanke på att revision ofta förknippas med ekonomisk granskning och det kan således uppfattas som missvisande när det visar sig att fokus ligger på andra delar av verksamheten. Likaså är det av intresse att notera och kommunicera då föreställningen bland många politiker tycks vara, i alla fall om man utgår från i den här studien gjorda intervjuer, att revision främst handlar om att granska ekonomin.

## **Granskning av externa utförare**

”Marknadiseringen” av offentlig sektor är det också av andra anledningar intressant att reflektera över när innehållet i granskningar diskuteras. En intressant fråga är nämligen hur revisionen har anpassat sina granskningar till det faktum att många kommuner och landsting har en situation där medborgarna kan välja att låta andra än kommunen utföra välfärdstjänster. Detta innebär att ytterligare en aktör involveras i produktionen av välfärd och ytterligare en aktörs agerande påverkar innehållet och kvaliteten i välfärdstjänsterna. Det finns forskare som studerat ”marknadisering” av offentlig sektor som hävdar att externa utförare försvårar möjligheten till ansvarsutkrävande.

Baserat på vad som framkommit under intervjuerna visar det sig att revisionen i majoriteten av de studerade kommunerna inte funderat över hur de ska granska externa utförare. Detta trots att revisionen i enlighet med vad SKL skriver i en rapport från 2014 (s. 32) att granskning även kan göras av verksamhet som överlämnats till någon annan att utföra. Likaså var kunskap om hur sådan granskning skulle genomföras liten. Det finns således all anledning att fundera mer över det här och då framförallt i de kommuner och landsting med många externa utförare. Det finns sannolikt också en anledning att i dessa kommuner ha en dialog med de nämnder vars verksamhet bedrivs av externa utförare då vad som står i kontrakt och avtal med externa leverantörer påverkar i vilken utsträckning en kommun eller ett landsting får in information och kan utföra löpande granskningar och utvärderingar av verksamheter som utförs av någon annan än kommunen.

När det gäller granskningen av de kommunala bolagen är kunskapen och medvetenheten däremot större och majoriteten av de revisorer som intervjuades för den här studien var såväl verksamhets- som lekmannarevisor. Vad de däremot gav uttryck för vara att det i vissa kommuner tycktes finnas en oförståelse för varför det utsågs både sakkunniga och lekmannarevisorer. Det var ganska vanligt förekommande att lekmannarevisorns roll ifrågasattes av såväl styrelse som sakkunnig revisor. Det finns således även här ett behov av mer kunskap kring revisionens roll.

### **4.3 REVISIONENS ROLL OCH OBEROENDE**

Överlag var medvetenheten om och intresset för att upprätthålla revisionens oberoende stort bland de revisorer som ingick i studien. En intressant aspekt som kom upp under intervjuerna och som redovisades i kapitel tre är däremot att det fanns en stor variation mellan de intervjuade revisorerna avseende vilken roll de hade/kunde ha gentemot sitt parti. Det var tydligt att bilden av var gränserna gick varierade. Om vi sedan lägger till redogörelsen i de av SKL författade rapporten

från 2014 om revisionens roll är det uppenbart att en av tankarna med att ha politiskt tillsatta revisorer är att de ska bidra med kunskap om den demokratiska processen och hur kommunen styrs. Att helt bryta kontakten med partiet när man blir vald till revisor är således inte bra. Vad som snarare är av betydelse är hur relationen hanteras och vad man säger och inte säger i olika sammanhang.

### **Tillsättnings betydelse**

Att revisionen ska bidra med kunskap om den demokratiska processen och hur kommunen styrs får också betydelse för tillsättningen av revisorer. I praktiken borde det innebära att partierna nominerar kandidater till revisionen med lång politisk erfarenhet och bred kunskap om kommunens verksamheter och hur den styrs. I flera kommuner var så också fallet och detta kan vara en bidragande orsak till att majoriteten av revisorerna är äldre och ofta män. Ytterligare en anledning till att personer som är äldre och har gjort sin politiska karriär väljs är att de har en större möjlighet att vara oberoende då de av intresse för sin egen karriär inte behöver bekymra sig för att stöta sig med någon partikollega. Detta var också något som det gavs uttryck för under intervjuerna. Det var emellertid inte i alla kommuner eller landsting som mer erfarna politiker valdes till posten som revisor och det innebar även att de, vilket de också nämnde under intervjuerna, i början av sitt uppdrag ofta inte visste vad rollen innebar och eller hade dålig kunskap om kommunen. I en del fall där mindre erfarna revisorer hade valts uttryckte kollegor i revisionen eller ledamöter i fullmäktige som intervjuades att revisorer med dålig kunskap om kommunen negativt påverkade revisionens rykte och legitimitet och också i vilken utsträckning man tog till sig budskapet. Speciellt i de fall då de föredrog rapporter i fullmäktige. Tillsättningen av revisorer har således betydelse inte bara för dess oberoende, utan också för revisionens legitimitet och funktion.

En annan aspekt med att partierna själva nominerar och utser kandidater till revisionen är att de därmed har en påverkan på valet av vilka som sedan ska granska dem och deras arbete i nämnder och styrelser. Även om kandidater föreslås av valberedningarna i de politiska partierna vars medlemmar kanske inte har politiska uppdrag själva är det i slutändan partigruppen med medlemmar från fullmäktige och nämnder och styrelser som beslutar om vilka personer som ska nomineras till vilka poster.

### **De sakkunnigas roll**

Revisorerna själva tycks således arbeta aktivt och medvetet med att hålla sig oberoende. Mer intressant är istället andra aktörer och hur de förhåller sig oberoende gentemot revisionen och hur detta i sin tur kan påverka revisionens innehåll. En sådan aspekt som redan diskuterats är tillsättningen. En annan är de sakkunnigas roll. De sakkunnigas roll och ibland bristande oberoende är något

som i stor utsträckning studerats i forskning kring revision. Vad som då framförallt lyfts fram är risken att sakkunniga inte vågar vara för kritisk då de är måna om att behålla sin klient samt att de lever under en press från sin arbetsgivare att kunna fakturera många timmar. Detta är något som man även kunde se tendenser till i den här studien. Bland annat då revisorerna som intervjuades uttryckligen konstaterade att de ansåg att de sakkunniga ibland inte var tillräcklig skarpa i sina skrivelser och ibland snarare tonade ned än lyfte upp kritiken. Detta såg de som ett problem då det riskerade att medföra att nämnder och styrelser inte åtgärdade vad som många gånger var allvarliga brister eller att dessa inte i tillräckligt stor utsträckning uppmärksammades av fullmäktige.

Det framstår som motsägelsefullt att de sakkunniga agerar mot kundens vilja i detta sammanhang. Denna observation stärker emellertid tidigare studier som pekar på att hur sakkunniga revisorer beter påverkas av den kultur och den norm som råder på redovisningsfirmorna. Att vara medveten om detta däremot är av stor betydelse då det påverkar vilket genomslag revisionsrapporterna har i fullmäktige och hos nämnder och styrelser. Speciellt med tanke på att det redan finns problem med att revisionens arbete inte uppmärksammas och i de fall det uppmärksammas och/eller revisionen inte tillstyrker ansvarsfrihet väljer fullmäktige i majoriteten av fallen att ändå ge ansvarsfrihet (Donatella, 2016; Tagesson och Eriksson, 2011). För revisionens legitimitet och inflytande samt trovärdighet som gatekeeper är det viktigt att uppmärksamma och arbeta med denna fråga. En intressant fråga i sammanhanget är också i vilken utsträckning liknande problem upplevs i kommuner med ett eget revisionskontor med anställda sakkunniga som bara arbetar för kommunen. Inte minst hade detta varit intressant att undersöka vidare då det tycks finnas ett intresse hos vissa mindre kommuner att i samarbete med andra kommuner eller själva hitta lösningar för att ha en sakkunnig anställd på deltid.

### **Betydelsen av rollen till uppdragsgivaren och den som granskas**

Det är emellertid inte enbart de sakkunnigas beteende som är intressant utifrån ett oberoende perspektiv, utan även fullmäktiges roll. Man ska inte glömma bort att fullmäktige har inflytande över såväl budget som vilket genomslag revisionens rapporter får. Detta är av betydelse då fullmäktige ofta består av ledamöter som även har andra politiska uppdrag inom vilka de kan bli föremål för revisionens granskning. Det är t ex inte ovanligt att såväl medlemmar från kommunstyrelsen som ordförande och vice ordförande i nämnder och styrelser också är ledamöter i fullmäktige.

Ytterligare aspekter av intresse här är möjligheten att säkerställa oberoende i mindre kommuner där de flesta känner varandra och där den sociala kontrollen är



utpräglad. Det finns tydliga jävsregler i lagstiftningen men frågan är i vilken utsträckning dessa tillämpas och tolkas i mindre kommuner där alla i praktiken är mer eller mindre bekanta med varandra.

Sammanfattningsvis kan det konstateras att när det gäller revisionens roll och oberoende är den central för att säkerställa revisionens trovärdighet och legitimitet och därmed också deras möjlighet att uppfylla sin roll som gatekeeper i det demokratiska systemet.

#### **4.4 ANSVARSUTKRÄVANDE OCH REVISIONENS INFLYTANDE ÖVER VERKSAMHETER**

I kapitel tre diskuterades de effekter som revisorerna själva upplevde att deras granskningar fick. En tydlig effekt var de åtgärder som nämnder/styrelser genomför som ett direkt resultat av revisionens anmärkningar. Genomförandet av dessa åtgärder var också något som flertalet av de studerade kommunerna var noga med att följa upp. En annan effekt var att frågor som revisionen lyft eller områden som varit föremål för granskning senare hamnade på den politiska dagordningen. Båda dessa effekter visar tydligt på att revisionen kan, vilket också lyfts fram i tidigare forskning som redovisades i kapitel två, ha en inverkan på inriktningen på och utvecklingen av en verksamhet. I litteraturen talar man om det som att revisorerna bidrar till att göra saker och ting granskningsbara (Power, 1996; 1997; 2003; Skaerbaeck2009) Detta är intressant och något som bör tas i beaktande, inte minst när revisionen väljer vilka områden de ska granska. Det är också intressant att fundera över denna möjliga påverkan i förhållande till i vilken utsträckning det är dem sakkunniga och inte revisorerna som styr vad som granskas och vad det innebär för utvecklingen av verksamheten i våra kommuner och landsting.

En viktig fråga att ställa sig i sammanhanget är emellertid i vilken utsträckning redovisade och genomförda åtgärder innebär en konkret förändring av verksamheten och hur den bedrivs. Det finns anledning att här vara kritisk. Vad man bör fundera över är att även om nämnder och styrelser redovisar att de genomfört förändringar och revisionen i samband med en uppföljning kommande år kan studera detta är det inte säkert att genomförda förändringar leder till förbättringar eller förändrar beteendet i organisationen.

När effekter diskuteras är det även relevant att lyfta det faktum att det finns en tendens till att fullmäktige ger ansvarsfrihet till nämnder och styrelser trots att revisionen föreslår fullmäktige att inte göra detta. Detta är en signal på att revisionen har ett problem när det gäller att få legitimitet för sitt arbete och det kan även ha en negativ inverkan på revisionens roll som gatekeeper. Den

tvetydiga bild som den här studien ger av effekterna ger således anledning till att fundera över att göra mer djupgående studier av revisionens påverkan och inflytande.

# KAPITEL 5

## AVSLUTANDE REFLEKTIONER

Tanken med det här avslutande kapitlet är att i linje med det syfte som beskrevs i kapitel 1 dels, summera resultaten från studien, dels att lyfta blicken och diskutera hur resultaten från den här studien kan användas för att framöver utveckla revisionens roll. Denna diskussion kommer att utgå från några teman som under arbetet med rapporten framkommit som varande centrala. Ett sådant tema är frågan oberoende, ett annat är dess roll och det inflytande revisionen har och ett tredje är dess legitimitet. Dessa teman är emellertid inte frikopplade från varandra utan överlappar i många fall.

### 5.1 FRÅGAN OM REVISIONENS OBEROENDE

När det gäller frågan om oberoende har den flera bottnar. För det första handlar det om revisionens oberoende och detta är centralt för revisionens trovärdighet och därmed också legitimitet och funktion som gatekeeper i det demokratiska systemet. Vad som framkommit i den här rapporten är att revisorerna överlag är medvetna om vikten av att de förhåller sig oberoende och de arbetar aktivt med att upprätthålla sitt oberoende. Vad studien emellertid visar är att det saknas riktlinjer som vägleder revisorerna i deras dagliga arbete och då framförallt vad de gäller vilken kontakt de ska ha med sitt parti. Här kan det tänkas finnas ett behov av att SKL eller någon liknande organisation utarbetar sådana riktlinjer.

Kanske än mer intressant när det gäller frågan om oberoende är hur denna till stora delar inte tycks hänga på revisorerna i första hand, utan på tillsättningen av revisorerna och relationen till fullmäktige och fullmäktiges presidium. När det gäller tillsättningen som helt baseras på partiernas egna nomineringar är det av stor vikt för revisionens trovärdighet och möjlighet att agera gatekeeper att personer med erfarenhet och kompetens kring politiskt styrda organisationer väljs. Likaså är det av betydelse att den som väljs inte står i beroende relation till partiet. Sammantaget innebär det att det är en fördel om den som väljs är i slutet av sin politiska karriär. Det finns således utifrån resultaten från den här studien anledning att framöver fundera över hur tillsättningen av revisorerna sker.

När det gäller den andra delen, relationen till fullmäktige och dess presidium, är den också intressant då det utifrån den här studien visat sig att revisionens möjlighet till inflytande och påverkan är beroende av vilken syn framförallt presidiet har på revisionen och i vilken utsträckning presidiet möjliggör

revisionens arbete. Detta har visat sig i många kommuner vara personberoende. När en diskussion om oberoende förs är det också relevant att lyfta fullmäktiges roll och det faktum att det tycks vara vanligt förekommande för ledamöter i fullmäktige att sitta på dubbla stolar, d v s utöver att vara ledamot i fullmäktige innehar de även en post i en styrelse eller nämnd. Denna styrelse kan bli föremål för revisionens granskning vilket gör att dessa individer i praktiken ger revisionen i uppdrag att granska dem själva. Detta kan även det influera viljan till att ta till sig innehållet i revisionens rapporter och från fullmäktiges sida stödja revisionens rekommendationer. internationellt sätt är det vanligt förekommande i såväl offentlig som privat sektor att den som anlitar och tillsätter revisorer inte är den som granskar, utan den som är i behov av att granskning sker (referens). Tanken är att denna roll i det svenska systemet innehas av fullmäktige, problemet är att det i praktiken inte fungerar på det viset.

## **5.2 REVISIONENS LEGITIMITET OCH ROLLEN SOM ”GATEKEEPER”**

Vad som också framkommit från studien och som har inverkat på så väl revisionens legitimitet som rollen som gatekeeper, är vilken effekt revisionens arbete har. Det har i denna studie såväl som tidigare studier (Tagesson et al., 2015; Donatella, 2016) visat sig att revisionens rekommendationer om att inte bevilja ansvarsfrihet ofta inte följs av fullmäktige. Detta kan potentiellt skada revisionens legitimitet och också minska deras möjlighet att i rollen som gatekeeper säkerställa att ansvarsutkrävande kan ske. Till detta ska läggas att revisionen i enlighet med vad som framkommit i den här rapporten tenderar att av andra politiker uppfattas som ett nödvändigt ont samt att kunskapen om deras arbete ofta är låg.

## **5.3 VAD GRANSKAS OCH VARFÖR?**

Vad som i den här studien också visat sig vara betydelsefullt för den påverkan revisionen har är vad som granskas och vad som påverkar vad som granskas. I rapporten har såväl sakkunnigas roll och potentiella inflytande på kommunal revision diskuterats. Inte minst i ljuset av att kommuner tenderar att anlita samma redovisningsfirmor. Utöver det har en diskussion förts avseende hur det som granskas kan ha en potentiell påverkan på verksamhetens utveckling. Dessa faktorer sammantaget innebär att vad som granskas kan ha en stor betydelse för utvecklingen i en kommun och i slutändan för kvaliteten på den service invånarna får.

## **5.4 ATT TÄNKA PÅ FRAMÖVER**

Sammanfattningsvis kan det konstaterats att det är flera faktorer som påverkar revisionens oberoende, legitimitet och möjlighet att påverka hur verksamheter bedrivs i en kommun eller landsting. Vad som också kan konstateras är att det finns flera anledningar till att framöver arbeta vidare med dessa frågor, inte minst i syfte att stärka revisionens roll som gatekeeper.

### **Relationen till partierna och tillsättning av revisorer**

I den här studien har det framkommit en del områden som det kan behövas arbeta mer med alternativt studeras mer kring framöver. Ett sådant område är vilken relation revisorerna ska ha till sina partier. Å ena sidan kan en god relation vara en källa till bra information och ett sätt att sprida revisionens resultat och stärka kunskapen kring funktionen. Å andra sidan kan en god relation till partiet ha en negativ inverkan på oberoendet.

En annan fråga som är värd att fördjupa sig mer i framöver är tillsättningen av revisorer och hur den påverkar revisionens trovärdighet och inflytande. Detta hade det varit intressant att göra ytterligare studier kring. Också intressant att studera vidare framöver är sakkunnigas roll när det gäller val av område för granskning. Speciellt intressant torde det vara att jämföra innehållet i revisionen bland kommuner och landsting med egna sakkunniga med kommuner och landsting som handlar upp sakkunniga för att se om det finns några skillnader. Inte minst med tanke på att det var ett par kommuner som ingick i studien som nämnde att de framöver planerar att anställa en egen sakkunnig på deltid. Det innebär att det framöver kanske inte bara är de större kommunerna som har sakkunniga anställda utan även mindre. Det hade i anslutning till detta även varit intressant att undersöka möjligheterna till interkommunal samverkan när det gäller anställning av sakkunniga revisorer. Enligt Power (1997) är det inte bara viktigt att revisionens rent organisatoriskt är oberoende, utan minst lika viktigt är det att själva granskningsarbetet sker på ett oberoende sätt. Det kan t o m vara på det viset att säkerställa oberoende avseende innehållet i granskningen är viktigare än den organisatoriska lösningen.

### **Revisionens roll – en ”kritisk vän” eller ett nödvändigt ont?**

Vad som också framkom som intressant är försöken i vissa kommuner att förändra synen på revisionens roll. Från att vara någon som granskar och kritiserar nämnder och styrelsers arbete, till att vara någon som arbetar med kvalitetsutveckling och tar på sig rollen av ”kritisk vän”. Det var flera som under intervjuerna återkom till detta och såg det som revisionens egentliga roll. Frågan är om denna funktion hos revisionen kan utvecklas och om det är en möjlig väg att gå för att stärka

revisionens roll och legitimitet i kommuner och landsting. Frågan om revisorernas identitet och roll är något som berörts även inom forskningen internationellt och som där diskuterats bl a med koppling till revisorernas legitimitet (Warreb och Alzola, 2009; Skaerbaek, 2009; Justesen och Skaerbeak, 2010; Roussy, 2013) och torde också vara intressant att fördjupa sig mer i.

### **Ansvarsutkrävande i marknadsorienterade kommuner**

Sist men inte minst tycks det finnas ett behov av att öka kunskapen i kommuner och landsting kring revisionens roll i relation till externa utförare. De flesta revisorer som ingick i den här studien hade inte reflekterat över detta eller vilken relation de kan/kunde ha till externa utförare. Detta är ett område där kunskapen behöver öka och inte enbart hos revisionerna utan även hos de nämnder och styrelser som ansvarar för att handla upp och anlita externa utförare. Att stärka revisionens roll gentemot externa utförare kan vara ett sätt att komma till rätta med en del problem avseende ansvarsutkrävande och granskning som rapporterats nationellt samt i forskning internationellt kring möjligheten till ansvarsutkrävandet i relation till externa utförare.

## Referenser

- Amnå, E., Czarniawska, B. and Marcusson, L. (2013), *Tillitens gränser: Granskningskommissionens slutbetänkande*, Göteborg: Göteborgs stad, Granskningskommissionen.
- Bednar, M. (2012). Watchdog or lapdog? A behavioral view of the media as a corporate governance mechanism, *Academy of Management Journal*, Vol. 55, No. 1, pp. 131-150.
- Bovens M (2009). Public Accountability. In: Ewan F, Lawrence Ljr and Pollitt C (ed.) *The Oxford Handbook of Public Management*. Oxford: Oxford Handbooks.
- Coffee, J. C. Jr. (2005). A theory of corporate scandals: Why the USA and Europe differ, *Oxford Review of Economic Policy*, Vol. 21, No. 2, pp. 198-211.
- Donatella, P. (2016). *Artificiell styrning av resultat: Om ekonomi, politik och tjänstemän*, Göteborg: Bokförlaget Bas.
- Durose, C., Justice, J. och Skelcher, C. (2015). Governing at arm's length: Eroding or Enhancing Democracy?, *Policy and Politics*, Vol. 43(1), pp. 137-153.
- Funnell, W. (1996). Executive Encroachments on the Independence of the Commonwealth Auditor-General, *Australian Journal of Public Administration*, Vol. 55, No. 4, pp. 109-123.
- Funnell, W. (1997). The curse of Sisyphus: Public Sector Audit Independence in an Age of Economic Rationalism, *Australian Journal of Public Administration*, Vol. 56, No. 4, pp. 87-105.
- Gendron, Y., Cooper, D. J. och Townley, B. (2001). In the name of accountability: State auditing, independence and new public management, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 14, No. 3, pp. 278-310.
- Gendron, Y., Cooper, D. J. och Townley, B. (2007). The construction of auditing expertise in measuring government performance, *Accounting, Organization and Society*, Vol. 32, pp. 101-129.
- Greiling D och Spraul K (2010). Accountability and the challenges of information disclosure. *Public Administration Quarterly* (Fall): 338-375.
- Grossi, G. och Thomasson, A. (2015). Bridging the accountability gap in hybrid organizations: The case of Malmö-Copenhagen Port, *International Review of Administrative Science*, Vol. 81, No. 3, pp. 604-620.
- Hodge G A och Coghill K (2007). Accountability in the privatized state. *Governance: An International Journal of Policy, Administration and Institutions*, 20(4): 675-702.
- Holm, C. och Zaman, M. (2012). Regulating audit quality: Restoring trust and legitimacy, *Accounting Forum*, Col. 36, pp. 51-61
- Ijiri, Y. (1983). On the Accountability-Based Conceptual Framework of Accounting, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 2, pp. 75-81.

- Jacobs, K. (1998). Value for money auditing in New Zealand: Competing for control in the public sector, *British Accounting Review*, Vol. 30, pp. 343-360.
- Justesen, L och Skaerbeck, P. (2010). *Financial Accountability and Management*, Vol. 26, No. 3, pp. 325-343.
- Klijn, E-H., Steijn, B. och Delenbos, J. (2010), The impact of network management on outcomes in governance networks, *Public Administration*, Vol. 88(4), pp. 1063-1082.
- Mulgan R (2000) Accountability: An ever-expanding concept? *Public Administration*, 78(3): 555-573.
- Nyland, Karin och Pettersen, Johanne. (2015). 'Hybrid controls and accountabilities in public sector management', *International Journal of Public Sector Management*, 28(2), 90-104.
- Pollitt, C. (2003). Performance Audit in Western Europe: Trends and Choices, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 14, pp. 157-170.
- Power, M. (1996). Making things auditable, *Accounting, Organization and Society*, Vol. 21, pp. 289-315.
- Power, M. (1997). *The Audit Society: Rituals of verification*, Oxford: Oxford University Press.
- Power, M. (2003). Auditing and the production of legitimacy, *Accounting, Organization and Society*, Vol. 28, pp. 379-394.
- Rhodes, R. A. W. *Understanding Governance: Policy Networks, Governance, Reflexivity and Accountability*, Open University Press, Mc Graw Hill Education: UK.
- Romzek BS (2000) Dynamics of public sector accountability in an era of reform. *International Review of Administrative Science*, 66(1):21-44.
- Roussy, M. (2013). Internal auditors' roles: from watchdogs to helpers and protectors of the top manager, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 24, pp. 550-571.
- Shelker, M. (2013). Auditors and Corporate Governance: Evidence from the Public Sector, *Kylkos*, Vol. 66, No., 2, pp. 275-300.
- Shockley, R. A. (1981). Perceptions of Auditors Independence: An Empirical Analysis, *The Accounting Review*, Vol. LV1, No. 4, pp. 785-801.
- Skarbeck, P. (2009). Public sector auditor identities in making efficiency auditable: The National Audit Office of Denmark as an independent auditor and modernizer, *Accounting Organization and Society*, Vol. 34, pp. 971-987.
- Skelcher, C., Klijn, E-H., Kübler, D., Sörensen, E. och Sullivan, H. (2011). Explaining the Democratic Anchorage of Governance Networks, *Administrative Theory and Practice*, Vol 33(1), pp. 7-38.
- SKL (2012). *Fullmäktige och revisorerna: Samband och Samspel*, Stockholm: Sveriges kommuner och Landsting.
- SKL (2013). *Lekmannarevision i praktiken*, Stockholm: Sveriges kommuner och Landsting.



- SKL (2014). God redovisningssed i kommunal verksamhet, Stockholm: Sveriges kommuner och Landsting.
- Tagesson, T. och Eriksson, O. (2011). What do auditors do? Obviously they do not scrutinise the accounting and reporting, *Financial Accountability and Management*, Vol. 27, No. 3, pp. 272-285.
- Tagesson, T., Glinatsi, N., och Prahl, M. (2015). Procurement of audit services in the municipal sector: the impact of competition, *Public Money and Management*, Vol35, No. 4, pp. 273-280.
- Tillema, S. och ter Bogt, H. J. (2010). Performance auditing: Improving the quality of political processes?, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 21, pp. 754-769.
- Warren, D. E. och Alzola, M. (2009). Ensuring Independent Auditors: Increasing the Saliency of the Professional Identity, *Croup Decis Negot*, Vol. 18, pp. 41-56.
- Willems T and Van Dooren W (2012) Coming to terms with accountability: Combining multiple forums and functions. *Public Management Review*, 14(7): 1011–1036.

KEFU SKRIFTSERIE 53  
ISSN 1102-8483  
ISRN KEFU-SKR-53-SE

KEFU  
BOX 7080  
220 01 LUND  
Tel: 046-22 78 20  
Fax: 046-222 42 16