



**Ekonomihögskolan  
Lunds universitet  
Företagsekonomiska institutionen**

**Magisteruppsats  
Januari 2006**

# Vad driver effekt i kommunal revision?

- En fallstudie utifrån granskarnas och de granskades perspektiv -

**Författare:**  
Madestam, Niklas (791007-4058)  
Olsson, Peter (811006-1697)

**Handledare:**  
Mikael Hellström  
Ulf Ramberg

# Sammanfattning

- Titel:** Vad driver effekt i kommunal revision - En fallstudie utifrån granskarnas och de granskades perspektiv
- Seminariedatum:** 2006-01-18
- Ämne/Kurs:** FEK591 Magisterseminarium, 10 poäng
- Författare:** Niklas Madestam, Peter Olsson
- Handledare:** Mikael Hellström, Ulf Ramberg
- Fem nyckelord:** Effekt, kommunal revision, förtroendevald revisor, sakkunnigt biträde, nämndordförande
- Syfte:** Syftet med uppsatsen är att beskriva och analysera vad som driver den kommunala revisionens effekt utifrån granskarnas och de granskades perspektiv
- Metod:** Uppsatsen är en kvalitativ fallstudie av tre kommuner utifrån en deduktiv ansats. Fallstudien har genomförts via personliga intervjuer med förtroendevalda revisorer, sakkunnigt biträde och nämndordförande från samtliga kommuner.
- Teoretiska perspektiv:** Vår teori grundar sig främst på institutionalia och relevant teori inom området kommunal revision. Utöver detta har vi använder vi oss av agentteorin och förväntansteori, som våra två analysteorier.
- Empiri:** Vår empiri är inhämtad genom intervjuer med granskare och de granskade i Landskrona, Staffanstorps och Ystad kommun.
- Slutsatser:** I vår studie har vi utgått från organisation, revisionsprocessen och verktyg för att finna vad som driver effekt inom kommunal revision i våra tre fallkommuner. Under organisation har vi funnit att främst granskarnas nedlagda tid och antal revisorer driver effekt. Under revisionsprocessen har främst användandet av en risk- och väsentlighetsanalys, specialisering mellan de förtroendevalda och sakkunniga, revisorernas närvaro i den granskade verksamheten, resurser, erfarenhet och användandet av uppföljningsrapporter identifierats som det som driver effekt. Slutligen under verktyg har främst utbildning och fortbildning, granskarnas professionella beteende, omnämnande i revisionsrapport, goda relationer mellan granskare och de granskade, kommunikation mellan granskare och de granskade, användandet av sakgranskning och granskarnas inställning till revisionen identifierats som drivande av effekt inom kommunal revision.

# Abstract

- Title:** What drives effect in local government auditing – A case study from the auditor's and the audited's perspective
- Seminar date:** 2006-01-18
- Course:** Master thesis in business administration, 10 Swedish credits (15 ECTS). Major: Accounting
- Authors:** Niklas Madestam, Peter Olsson
- Advisors:** Mikael Hellström, Ulf Ramberg
- Five key words:** Effect, local government, auditing, local government auditors, chairman of local government committee
- Purpose:** To describe and analyze what influences effect within local government auditing from the auditor's and the audited's perspective.
- Methodology:** The thesis is a qualitative case study of three local governments and we have used a deductive method. The case study has been done by interviewing local government auditors, chairmen of local government committees and auditors from our cases.
- Theoretical perspectives:** Our theoretical perspective is based on relevant theory in the area of local government auditing. As our analytical theories, we have used expectancy theory and agency theory.
- Empirical foundation:** Our empirical foundation is based upon information gathered through interviews with representatives from each of the three local governments.
- Conclusions:** Our study is based upon the context of organisation, auditing process and tools in order to find out what drives effect in our three cases. In organisation, we have found that the auditors time and number of local government auditors to be factors influencing effect. Under auditing process foremost the use of a risk and significance analysis, specialisation between the auditors, the presence of the auditors in the audited environment, resources, experience and the usage of follow up-reports has been identified to influence effect. Finally under tools education, auditor's behaviour, mentioning in the auditor's report, good relations between auditors and the auditees, communication between the auditors and the auditees, the usage of proof reading and the auditors attitude towards auditing has been identified to influence effect within local government auditing.

## Förord

Vi vill ta detta tillfälle i akt att tacka samtliga intervjupersoner som deltagit i vår studie. Denna uppsats hade inte varit möjlig utan er insats. Vi vill rikta ett särskilt tack till Carina Hart för hennes hjälpsamma och intresserade bemötande i uppsatsens initiala skede.

Vi vill även passa på att tacka våra handledare Mikael Hellström och Ulf Ramberg för deras råd, engagemang och konstruktiva kritik. Vi vill lämna läsaren av denna uppsats med ett citat som vi anser kännetecknande för den:

*”Det som är skrivet utan möda, läses inte sällan utan nöje”*

Mycket nöje!

Lund, januari 2006

Niklas Madestam

Peter Olsson

<b>1</b>	<b>INLEDNING .....</b>	<b>3</b>
1.1	BAKGRUND.....	3
1.2	PROBLEMDISKUSSION .....	4
1.3	SYFTE .....	5
1.4	AVGRÄNSNINGAR.....	5
1.5	MÅLGRUPP .....	5
1.6	DEFINITION AV EFFEKT.....	6
1.7	DISPOSITION .....	6
<b>2</b>	<b>METOD.....</b>	<b>8</b>
2.1	VAL AV ÄMNE .....	8
2.2	VETENSKAPSTEORETISK UTGÅNGSPUNKT .....	8
2.3	UNDERSÖKNINGSMETOD .....	9
2.4	UNDERSÖKNINGSANSATS .....	10
2.5	TEORIMETOD .....	11
2.6	EMPIRIMETOD.....	12
2.7	ANALYSMETOD .....	15
<b>3</b>	<b>INSTITUTIONALIA .....</b>	<b>16</b>
3.1	KOMMUNAL VERKSAMHET .....	16
<b>4</b>	<b>TEORI.....</b>	<b>18</b>
4.1	KOMMUNAL REVISION .....	18
4.2	FÖRTROENDEVALDA REVISORER .....	19
4.2.1	<i>Organisation</i> .....	19
4.2.2	<i>Revisionsprocessen</i> .....	20
4.2.3	<i>Verktyg</i> .....	21
4.3	SAKKUNNIGT BITRÄDE .....	22
4.3.1	<i>Organisation</i> .....	22
4.3.2	<i>Revisionsprocessen</i> .....	22
4.3.3	<i>Verktyg</i> .....	22
4.4	NÄMNDER .....	23
4.5	ANALYSTEORI .....	23
4.5.1	<i>Agentteori</i> .....	23
4.5.2	<i>Förväntansteori</i> .....	25
4.5.3	<i>Motivering av valda teorier</i> .....	26
	<b>EMPIRI .....</b>	<b>28</b>
5.1	INTRODUKTION.....	28
5.2	YSTAD KOMMUN .....	28
5.2.1	<i>Förtroendevalda revisorerna</i> .....	28
5.2.1.1	<i>Organisation</i> .....	28
5.2.1.2	<i>Revisionsprocessen</i> .....	29
5.2.1.3	<i>Verktyg</i> .....	29
5.2.2	<i>Sakkunniga biträden</i> .....	30
5.2.2.1	<i>Organisation</i> .....	30
5.2.2.2	<i>Revisionsprocessen</i> .....	31
5.2.2.3	<i>Verktyg</i> .....	31
5.2.3	<i>Nämndordförande</i> .....	32
5.2.3.1	<i>Revisionsprocessen</i> .....	32
5.2.3.2	<i>Verktyg</i> .....	33
5.3	STAFFANSTORPS KOMMUN .....	33
5.3.1	<i>Förtroendevalda revisorerna</i> .....	33
5.3.1.1	<i>Organisation</i> .....	34
5.3.1.2	<i>Revisionsprocessen</i> .....	34
5.3.1.3	<i>Verktyg</i> .....	34
5.3.2	<i>Sakkunniga biträden</i> .....	35
5.3.2.1	<i>Organisation</i> .....	35
5.3.2.2	<i>Revisionsprocessen</i> .....	35

5.3.2.3	Verktyg .....	36
5.3.3	Nämndordförande .....	36
5.3.3.1	Revisionsprocessen .....	37
5.3.3.2	Verktyg .....	37
5.4	LANDSKRONA KOMMUN .....	37
5.4.1	Förtroendevalda revisorerna.....	38
5.4.1.1	Organisation .....	38
5.4.1.2	Revisionsprocessen .....	38
5.4.1.3	Verktyg .....	39
5.4.2	Sakkunniga biträden .....	39
5.4.2.1	Organisation .....	39
5.4.2.2	Revisionsprocessen .....	40
5.4.2.3	Verktyg .....	40
5.4.3	Nämndordförande .....	41
5.4.3.1	Revisionsprocessen .....	41
5.4.3.2	Verktyg .....	42
<b>6</b>	<b>ANALYS .....</b>	<b>43</b>
6.1	INLEDNING .....	43
6.2	ORGANISATION.....	43
6.3	REVISIONSPROCESSEN .....	45
6.4	VERKTYG .....	49
<b>7</b>	<b>RESULTAT .....</b>	<b>52</b>
7.1	INLEDNING .....	52
7.2	ORGANISATION.....	52
7.3	REVISIONSPROCESSEN .....	53
7.4	VERKTYG .....	54
7.5	RESULTATDISKUSSION .....	56
7.6	FÖRSLAG TILL VIDARE STUDIER.....	57
	<b>KÄLLFÖRTECKNING .....</b>	<b>58</b>
	<b>BILAGA 1 .....</b>	<b>61</b>
	<b>BILAGA 2 .....</b>	<b>62</b>
	<b>BILAGA 3 .....</b>	<b>63</b>

# 1 Inledning

---

*I detta inledande kapitel kommer vi att ge en introduktion till uppsatsen genom att ge bakgrund till uppsatsen. Denna bakgrund kommer leda till vår problemdiskussion som i sin tur utmynnar i uppsatsens syfte. Vi kommer även att ta upp de avgränsningar vi valt att göra samt den målgrupp vi vänder oss till. Kapitlet avslutas med uppsatsens fortsatta disposition.*

---

## 1.1 Bakgrund

Som bosatt i Sverige är det obligatoriskt att tillhöra en kommun (Lundin, 1999). Detta medför att vi, vare sig vi är intresserade av det eller inte, deltar i den kommunala sfären. Som förvärvsarbete går, genom kommunalskatten, cirka en tredjedel av inkomsten direkt till kommunen och vidare finns det ett flertal avgifter där kommunen står som mottagare. Det är alltså relativt stora summor som Sveriges kommuner har till sitt förfogande, något som skall användas till service och annat som kommuninvånarna anses vara i behov av. Detta torde medföra att det finns ett intresse bland kommuninvånarna att dessa pengar förvaltas väl och att verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt. Även om kommunens huvudsakliga finansieringskällor, skatter och avgifter, inte är frivilliga är det ändå ett självändamål att allmänheten har förtroende för den kommunala verksamheten. En alltför vårdslös hantering av de inhämtade medlen skulle kunna leda till missnöje bland medborgarna och ett minskat förtroende för de folkvalda politikerna.

Under 1990-talet uppdagades en del tvivelaktigheter rörande den kommunala ekonomin, något som skapade stora rubriker i media (Citron, 1999). I och med denna nyvunna uppmärksamhet kom den kommunala verksamheten i fokus på ett nytt sätt och det restes frågetecken kring kontrollen av den (Cassel, 2000). Som kommuninvånare kan det vara svårt att personligen göra denna kontroll av olika skäl, såsom exempelvis tidsbrist och omedvetenhet om hur man går till väga. Detta faktum förefaller ha uppmärksammats av makthavarna och det finns därför ett lagstiftat organ som har som sin uppgift att göra detta; de kommunala revisorerna (Lundin, 1999). För att den enskilda kommuninvånaren skall kunna lita på att kommunen fullgör sina förpliktelser utgör detta organ en viktig del av den kommunala organisationen.

Under senare år har det varit fokus på revision i fler sammanhang än det kommunala. På grund av uppmärksammade revisionsskandaler i näringslivet, såsom exempelvis Enron, har det blivit ett ökat tryck på den revision som bedrivs i den privata sfären och dess kvalitet och effekt har ifrågasatts (Arnold & de Lange, 2004). Intressant är att den kommunala revisionsorganisationens uppbyggnad skiljer sig ganska markant från hur det ser ut i näringslivet. Detta, i kombination med den uppmärksamhet som riktats mot den kommunala revisionen, fick oss intresserade av revision i allmänhet och kommunal revision i synnerhet.

Den revisor som avses i kommunala sammanhang är sällan en sådan revisor som normalt åsyftas, nämligen en person som bedriver granskning yrkesmässigt och som besitter de ekonomiska och juridiska kompetenser som detta kräver. Inom kommunal revision åsyftar begreppet revisor en förtroendevald revisor, som ofta snarare är en politiker med en tämligen lång erfarenhet av politik i allmänhet och med en historia av engagemang i den regionala politiken. (Lundin, 1999)

Denna lokala förankring av den kommunala revisionen anses gå hand i hand med det kommunala självstyret och vara ett sätt att förankra den demokratiska principen och ytterligare borga för medborgarinflytande. Om den förtroendevalda revisorn har ett tidigare engagemang i kommunen anses detta leda till en större kännedom om kommun och problemområden, något som kan komma väl till pass vid en revision. För att öka förtroendet för den kommunala revisionen ändrades kommunallagen år 2000 och regler infördes om att det numera är obligatoriskt att den förtroendevalda revisorn tar stöd av ett sakkunnigt biträde som besitter nödvändiga kompetenser (Persson, 2004). Det är dock alltså den förtroendevalda revisorn som bestämmer vad som skall djupgranskas och vad som till slut skall stå i den slutgiltiga revisionsberättelsen (Paulsson et al, 1997). Tillsammans utgör dessa bägge parter den kommunala revisionen. Denna symbios som de förtroendevalda revisorerna och de sakkunniga biträdena skall existera och verka i har från lagstiftarnas sida ansetts borga för att kommuninvånarnas intresse tas tillvara på ett fullgott sätt.

## **1.2 Problemdiskussion**

Den kommunala revisionen utgör något av demokratins förlängda arm i sin kontroll av att kommuninvånarnas intressen tillvaratas. Därför torde det vara viktigt att denna instans arbete leder till sådan effekt i praktiken att den kan sägas vara en garant för att medborgarnas intressen tillvaratas i den kommunala verksamheten. Att den kommunala revisionens effekt är rimligt god har utretts och konstaterats tidigare, bland annat av intresseorganisationen Sveriges kommuner och landsting (SKL) (Tengdelius & Hansson, 2002).

Utgångspunkten för hur revision skall utföras, och därmed även underlaget för om den får effekt överhuvudtaget återfinns i kommunallagens nionde kapitel. I detta lagkapitels inledning finns ett fokus på organisationen av revisionen. Därefter följer en genomgång av själva revisionsprocessen och revisionens tillvägagångssätt. Resterande bitar i nionde kapitlet beskriver revisionens verktyg, ett samlingsbegrepp för revisionens arbete att kontrollera och revidera den kommunala verksamheten.

Enligt ovan kan det sålunda konstateras att undersökningar har visat att den kommunala revisionen i stor utsträckning får effekt. Intressant är dock att studera vad som driver denna effekt. Då kommunallagens nionde kapitel utgör underlag



för hur revision skall utföras är det även lämpligt att med utgångspunkt i dess tre huvudområden, organisation, revisionsprocess och verktyg, söka efter förklaringar till vad som driver effekt. För att dock kunna identifiera vilka dessa förklaringar är bör ämnet studeras utifrån deras perspektiv som innefattas och berörs av den kommunala revisionen; granskarna och de granskade.

Ovanstående diskussion ger oss nedanstående frågeställningar, med utgångspunkt i kommunallagens nionde kapitel, som vi vill besvara genom vår studie:

- *Hur påverkar revisionens organisation effekten av kommunal revision?*
- *Hur driver revisionsprocessen effekten av kommunal revision?*
- *Vilka verktyg kan användas för att driva effekt i den kommunala revisionen?*

Dessa delfrågor ledde oss fram till vår huvudfrågeställning, som lyder:

- *Vad driver den kommunala revisionens effekt utifrån granskarnas och de granskades perspektiv?*

### **1.3 Syfte**

Syftet med denna uppsats är att beskriva och analysera vad som driver den kommunala revisionens effekt utifrån granskarnas och de granskades perspektiv.

### **1.4 Avgränsningar**

Vi har valt att inte granska de kommunala bolag som ryms inom den kommunala verksamheten, då deras granskningsorganisation ser något annorlunda ut. Vi valde vidare att inte granska kommuner med egna revisionskontor då vi anser att deras unika upplägg hade försvårat jämförbarheten inom studien.

### **1.5 Målgrupp**

Denna uppsats riktar sig till den som har ett intresse, allmänt eller specifikt, för kommunal revision. Vår förhoppning är att verksamma på högskolenivå såväl som personer aktiva inom kommunal verksamhet skall finna uppsatsen intressant och lärorik. Den vänder sig i första hand till läsare med grundläggande kunskaper inom kommunal revision och med utgångspunkt i detta antagande kommer allmän och vedertagen teori inom det området inte förklaras djupare.

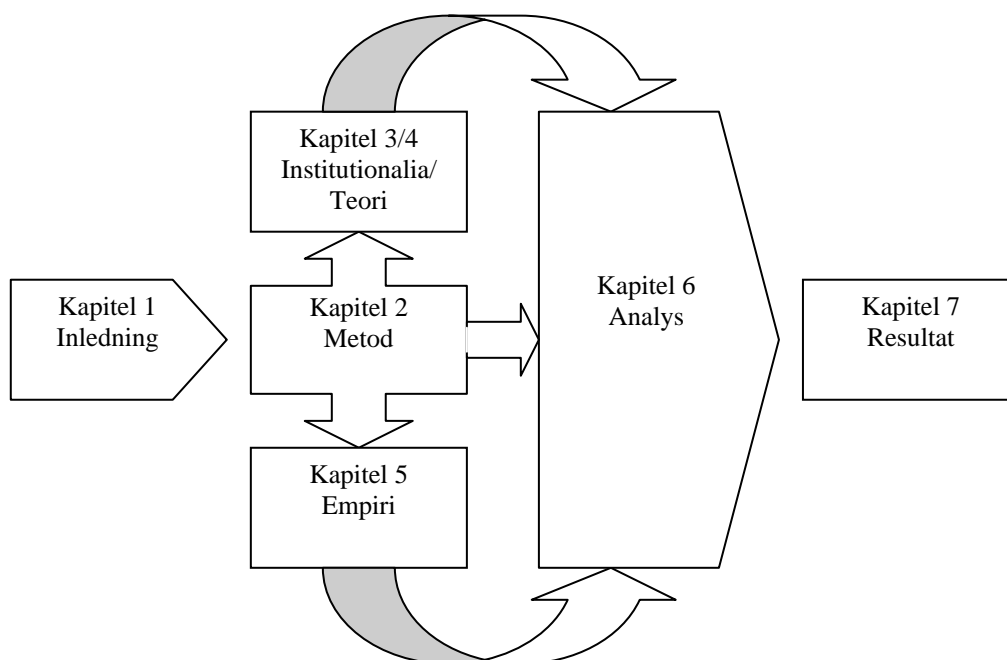
## 1.6 Definition av effekt

Enligt ovan angivna syfte kommer denna uppsats fokusera på vad som driver den kommunala revisionens effekt. Vi anser det därför vara av största vikt att läsaren i ett tidigt skede av uppsatsen får en klar bild av vad vi avser med effekt. Enligt Sandahl (1995, s 74) kan effekt definieras som ”en förändring [som] inträffar på grund av en insatt åtgärd”. Denna förändring kan jämföras med det resultat som skulle ha uppstått ifall en åtgärd inte utförts. För att kunna få en fullständig bild av när effekt uppstår bör begreppet effekt även läggas till i de fall då en åtgärd har påskyndat en utveckling (Sandahl, 1996). Effekt kan således uppstå dels när en förändring kommer till stånd, samt då en förändring påskyndas.

Centralt för vår studie är begreppet effekt inom kommunal revision. Då det i studiens fortsatta disposition talas om drivande av effekt, avses effekt i bemärkelsen att revisionen fyller sitt syfte enligt kommunallagens nionde kapitel. Effekt inom kommunal revision innebär alltså att revisionen uppfyller sitt syfte som kontrollinstrument och förhindrar eller upptäcker brister mellan fullmäktiges beslut och nämndernas verkställande av dessa.

## 1.7 Disposition

Nedan redogörs för uppsatsens fortsatta disposition. Denna illustreras i presenterade schematiska modell.



Figur 1.1 Schematisk beskrivning av uppsatsens disposition

**Kapitel två, metod:** Under detta kapitel diskuteras de metodologiska val som gjorts inför och under arbetet med denna uppsats. Först motiveras val av ämne.

Därefter redogörs för vetenskapsteoretisk utgångspunkt. Detta följs sedan av undersökningsmetod, undersökningsansats, teorimetod och empirimetod. Dessa avsnitt innebär en genomgång av gjorda val av kommuner, tillvägagångssätt, teorier, litteratur, intervjuer och en granskning av dessa. Kapitlet avslutas sedan med en redogörelse för analysmetoden. Genom att redogöra för dessa val är förhoppningen att läsaren på ett kritiskt sätt skall kunna tillgodogöra sig uppsatsen.

**Kapitel tre, institutionalia:** Under detta kapitel ges en kort översikt kring kommunal verksamhet och dess organisation. Denna presentation görs för att läsaren skall få en ökad förståelse för den verksamhet den kommunala revisionen verkar i.

**Kapitel fyra, teori:** I detta kapitel presenteras den teori som kommer att utgöra underlag för analysen av det empiriska materialet. Inledningsvis introduceras kommunal revision följt av en beskrivning av de förtroendevalda revisorerna, de sakkunniga biträdena och nämnderna. Slutligen presenteras vår analysteori bestående av agent- och förväntansteorin.

**Kapitel fem, empiri:** Under detta kapitel redogörs för våra tre kommuner och det empiriska material som samlats in. Kommunerna presenteras var för sig, med en uppdelning på den förtroendevalda revisorn, sakkunniga biträdet och nämndordförande. För intervjugrupperna presenteras i sin tur empirin under delfrågorna organisation, revisionsprocessen och verktyg.

**Kapitel sex, analys:** I detta kapitel jämförs framlagd teori med det insamlade empiriska materialet. Detta analyseras enligt den presenterade analysmetoden och knyts även an till syftet med vår studie. Kapitlet är baserat på den struktur som följt genom uppsatsens teori- och empirikapitel, nämligen organisation, revisionsprocessen och verktyg.

**Kapitel sju, resultat:** I detta kapitel presenteras studiens resultat. Detta resultat diskuteras i förhållande till uppsatsens frågeställningar och syfte. Kapitlet avslutas med en sammanställning av de frågor som uppkommit under arbetets gång och som vi anser vara relevanta för vidare studier.

## **2 Metod**

---

*Under detta kapitel diskuteras de metodologiska val som gjorts inför och under arbetet med denna uppsats. Först motiveras val av ämne. Därefter redogörs för vetenskapsteoretisk utgångspunkt. Detta följs sedan av undersökningsmetod, undersökningsansats, teorimetod och empirimetod. Dessa avsnitt innebär en genomgång av gjorda val av kommuner, tillvägagångssätt, teorier, litteratur, intervjuer och en granskning av dessa. Kapitlet avslutas sedan med en redogörelse för analysmetoden. Genom att redogöra för dessa val är förhoppningen att läsaren på ett kritiskt sätt skall kunna tillgodogöra sig uppsatsen.*

---

### **2.1 Val av ämne**

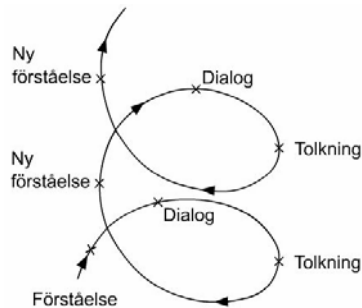
Under vår utbildning vid Ekonomihögskolan i Lund har vi funnit att revision överhuvudtaget är ett ämne som varit tämligen styvmoderligt behandlat. Särskilt har ämnet kommunal revision varit något som i ännu mindre grad berörts. Då vi båda två har ett brinnande intresse för samhällsekonomi och en framtid som yrkesverksamma revisorer framför oss är detta något vi fann intressant att angripa. En kommunal revisor skiljer sig i många avseenden från det vi själva först trodde samt från vad som normalt menas med revisor. Sammantaget insåg vi att detta skulle utgöra en utmaning och att det skulle vara utvecklande att få angripa detta. Vi fann också efter att ha undersökt ämnen närmare att de som var inblandade i kommunal revision verkade vara engagerade individer och vi fick ett varmt mottagande från de flesta håll. Detta fick oss att bli yttermera intresserade och nyfikna på ämnet.

### **2.2 Vetenskapsteoretisk utgångspunkt**

Ett av de första ställningstaganden vi gjorde vid genomförandet av vår studie kretsade kring vårt förhållningssätt till det vi skulle studera i uppsatsen. Som personer kännetecknas vi bägge två av ett starkt engagemang och lust att debattera och ifrågasätta. Från ett tidigt stadium i vår studie slog vi därför fast att den positivistiska skolan, som förespråkar forskning där författaren endast har rollen som objektiv observerare av det studerade fenomenet/objektet med en tydlig åtskillnad mellan fakta och värderingar inte var aktuell i vårt fall (Patel & Davidson, 1994; Lundahl & Skärvad, 1992).

Vår studie har istället sin utgångspunkt i den hermeneutiska skolan. Denna kan ses som motsatsen till positivismen, då den istället lyfter fram författaren/forskarens egna kunskaper och för-förståelse kring det studerade objektet (Holme & Solvang, 2001). Genom tidigare erfarenheter, fördomar och eget intresse påverkar forskaren sin forskning och relationen till denna (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 2001). Enligt Lundahl & Skärvad (1992) anses också

personliga erfarenheter och för-förståelse vara ett kriterium för att uppnå vetenskaplig kunskap. Genom nedanstående bild av den hermeneutiska spiralen vill vi illustrera arbetsgången och hur vi har angripit vårt studerade fenomen utifrån våra kunskaper och förståelser.



Figur 2.1 Hermeneutisk spiral,

Källa: Eriksson & Wiedersheim-Paul, 1997, s 231

Vid vårt arbete med denna uppsats har våra egna uppfattningar och för-förståelser kring ämnet varit av avgörande betydelse för vårt sätt att angripa ämnet. Vi har båda två en utbildning inom ekonomi, med inriktning mot redovisning och ekonomistyrning. Vi tycker det är viktigt att läsaren känner till detta faktum och vill samtidigt lyfta fram det eftersom vi anser att det är något som påverkar vår uppsats på ett positivt sätt. Vi anser vidare att vår uppsats inte skulle ha gagnats av en strikt positivistisk utgångspunkt. Genom att vi har kunnat angripa vårt ämne, med utgångspunkt i våra egna erfarenheter och för-förståelser anser vi att vår arbetsprocess katalyserats och därigenom genererat en djupare insikt kring det studerade fenomenet.

### 2.3 Undersökningsmetod

Efter att vi konstaterat hur vi skulle förhålla oss till vår studie, gällde det att slå fast hur studien skulle genomföras; val av undersökningsmetod. Generellt presenterar metodlitteraturen två olika undersökningsmetoder; den *kvantitativa* och den *kvalitativa* (Andersen, 1998; Svenning, 2003; Wallén, 1993). Tanken bakom den kvantitativa metoden är att möjliggöra för formaliserade analyser, där författaren hoppas kunna dra generella slutsatser som är giltiga för en större grupp av enheter (Holme & Solvang, 2001). Kännetecknande är även en hög grad av selektivitet och ett avståndstagande från undersökta objekt/fenomen (Wallén, 1993). Då vår utgångspunkt för vår studie var den hermeneutiska skolan, konstaterade vi tidigt att en kvantitativ metod inte låg inom ramen för vårt angreppssätt för studien.

Vi har istället valt att genomföra vår studie enligt den kvalitativa metoden, som främst kännetecknas av en lägre grad av formalisering, med utgångspunkt i data som är svårare att kvantifiera (Andersen, 1998). Syftet med denna metod är förståelse för den data som undersökts, inte nödvändigtvis en generell

tillämpbarhet på en större grupp. Metoden karakteriseras även av en närhet till det studerade fenomenet (Holme & Solvang, 2001). Vi anser att vi genom vårt val av kvalitativ metod har fått en möjlighet att få en djupare förståelse för våra iakttagelser och varför dessa sker. Genom vald undersökningsmetod anser vi att vi dels har kunnat göra unika iakttagelser för varje intervjuperson, samtidigt som mönster i handlings- och tillvägagångssätt, för de olika intervjugrupperna, framkommit och varit möjliga att identifiera.

Valet av den kvalitativa metoden ligger även nära till hands då vår empiriinsamling genomförts i egenskap av fallstudier (Merriam, 1994). Enligt Merriam (1994) är en kvalitativ fallstudie att föredra vid inriktning mot upptäckt insikt och tolkning, vilket varit vår utgångspunkt vid genomförd studie. Wallén (1993) påpekar även att fallstudier studerar vad som sker under verkliga förhållanden, vilket var vad vi ville uppnå med vår studie. Vid vårt val av fallstudier som tillvägagångssätt för vår undersökning övervägde vi även de nackdelar som metodlitteraturen presenterar kring fallstudier. Den främsta nackdelen eller risken med fallstudier är främst att de tenderar att "överförenkla eller överdriva faktorer i en situation, vilket gör att läsaren drar felaktiga slutsatser om hur det hela egentligen är" (Merriam, 1994, s 47). Vår förhoppning är dock att vi genom att ha varit uppmärksamma på detta under genomförandet av vår fallstudie, och framförallt vid analysen av denna, har kunnat undvika denna risk.

## **2.4 Undersökningsansats**

Vid presentationen av våra val och tankegångar under uppsatsskrivandet anser vi det vara av största vikt att läsaren är medveten om den undersökningsansats vi valt att arbeta utifrån vid genomförandet av vår studie. Den främsta anledningen till detta är att ansatsen dels bestämmer riktningen på uppsatsen, men framförallt det önskvärda målet med genomförd studie. Enligt metodlitteraturen finns det traditionellt sett två framträdande ansatser vid genomförandet av en vetenskaplig studie; *induktiv ansats* och *deduktiv ansats* (Wallén, 1993). Riktningen för den induktiva ansatsen är att utgå från empiriska undersökningar, det specifika, och som författare presentera en giltig teori för det studerade fenomenet (Holme & Solvang, 2001). Riktningen för den deduktiva ansatsen är istället motsatt med utgångspunkt i existerande teori (Holme & Solvang, 2001). Den deduktiva ansatsen kallas även för "bevisandets väg" då denna ansats försöker bevisa teori genom empiriska studier (Holme & Solvang, 2001).

Den studie som ligger till grund för denna uppsats har karaktären av deduktiv ansats, vilket bland annat syns på upplägget av uppsatsen. Då våra förkunskaper kring kommunal revision var begränsade bestämde vi oss i ett tidigt skede för en deduktiv ansats. Genom att granska tidigare genomförd forskning inom ämnet, samt aktuell institutionalia och teori fick vi uppslag för de delfrågor eller hypoteser som utgör underlaget för vårt syfte med vår fallstudie. Dessa hypoteser prövade vi sedan genom att göra undersökningar av aktuell empiri. Utifrån dessa

intervjuer kunde vi sedan dra slutsatser kring tillämpbarheten av aktuell teori på granskad empiri. Värt att nämna i detta sammanhang är att även om vårt praktiska tillvägagångssätt till stor del överensstämmer med det tänkta tillvägagångssättet vid en deduktiv ansats anser vi oss dock se vissa avvikelser. Under arbetsprocessen med vår studie har våra hypoteser och därmed underlaget för vårt syfte förändrats. Den främsta förklaringen till att så skett anser vi ligga inom vår vetenskapsteoretiska utgångspunkt. Genom vår användning av den hermeneutiska spiralen har vår förståelse kontinuerligt förändrats, vilket även avspeglats i de hypoteser vi utarbetat. Vi är dock av åsikten att detta endast är naturligt vid en vetenskaplig studie, och att något annat skulle ha inverkat negativt på genomförandet av studien.

## **2.5 Teorimetod**

Då vi valde att arbeta enligt en deduktiv ansats bestod vårt inledande arbete främst av teoriinsamling. Som en utgångspunkt i vårt insamlande av teori och litteratur använde vi oss av de krav Merriam (1994, s 78) anger för att en källa skall bedömas som användbar:

- Att författaren till en viss källa är en auktoritet inom sitt område
- Att artikeln eller källan är aktuell, och att man använder senaste upplagan/versionen av aktuell källa/artikel
- Att en artikel eller källa är relevant för genomförd studie
- Att källan/artikeln bedöms hålla en hög kvalitet

Genom att utgå från dessa kriterier vid teoriinsamlingen av relevanta teorier och institutionalia gjordes en bedömning kring vilka källor vi skulle använda för vår studie. De källor som inte uppfyllde något eller några av kriterierna ovan har bedömts som opassande och inte använts.

Vårt insamlande av sekundärdata för teoriavsnittet har skett genom sökningar i de databaser som finns tillgängliga vid Lunds Universitet, främst ELIN och LOVISA. Vid våra sökningar i dessa databaser använde vi oss inledningsvis av breda sökord, såsom ”kommun” för att därefter inrikta sökningen mot alltmer specifika områden, såsom ”kommunal förvaltningsrevision”. Genom denna sökmetod anser vi att vi har lyckats fånga in relevant teori i möjligaste mån, samtidigt som den har gett oss en överblick över aktuell teori inom området. Utöver sökningar i databaser har vi även använt oss av rekommendationer från intervjupersoner och handledare för att finna teoretiskt underlag för vår studie.

Vi är medvetna om att den teori och institutionalia kring kommuner och deras revision, som används i denna uppsats, inte fångar in hela spektrat av tillgänglig teori inom området. Vår målsättning med utvald teori har istället varit att ge en överblick kring det aktuella ämnet och lyfta fram den teori som vi anser mest

relevant för att kunna genomföra vår studie och analys, väl medvetna om att denna avgränsning innebär både fördelar och nackdelar.

## **2.6 Empirimetod**

För att kunna genomföra vår empirinsamling på ett genomtänkt sätt och i enlighet med vårt syfte har vi varit tvungna att göra aktiva val vid vårt tillvägagångssätt. Dessa val redovisas och motiveras nedan.

### **2.6.1 Val av kommuner, granskare och granskade**

Då vårt fokus låg inom kommunal revision var det en självklarhet att våra studieobjekt var kommuner. Våra val av kommuner blev Landskrona, Ystad och Staffanstorps. Detta då de är tämligen lika storleksmässigt, något som skulle verka underlättande vid en jämförelse. De är också tämligen nära geografiskt, något som spelade in då vi valde att genomföra våra intervjuer på plats. Vi försökte även ta kontakt med andra kommuner, men möttes där av ointresse från de tilltänkta intervjupersonerna. I de tre kommunerna vi till slut bestämde oss för att genomföra studien i kände vi att vi fick ett stort gensvar ifrån samtliga inblandade och att samtliga intervjuade var intresserade av vår studie och i förlängningen resultatet av den. Vidare valde vi tre som antal därför att vi var intresserade av att kunna se generella mönster i revisionens handlande. Att undersöka endast en eller två kommuner skulle ha begränsat vår möjlighet att identifiera avvikande beteende eller identifiera mönster, varför vi valde tre kommuner istället.

Främsta anledningen till att vi valde att intervjua de förtroendevalda revisorerna och de sakkunniga biträdena var att de tillsammans utgör den kommunala revisionens granskare. Därför ansåg vi det viktigt att få bägge aktörernas syn på deras arbete då detta gav oss möjlighet att identifiera likheter och avvikelser mellan de bägge gruppernas uppfattning av revisionen. Indirekt styrdes vårt val av kommuner även av valet av sakkunniga biträden. Vi ville ha kommuner som anlätade sakkunnigt biträde från olika håll. Då Öhrlings PricewaterhouseCoopers (ÖPWC) och Ernst & Young är de externa revisionsbyråerna som klart dominerar marknaden med cirka sjuttio respektive cirka trettio procents andel var det svårt att få olika revisionsbyråer i alla tre kommunerna. Vi är medvetna om att Ernst & Young representerar två av våra tre fallkommuner, trots ÖPWC:s dominans på marknaden. Den främsta anledningen till att det blev så beror på brist på intresse och krav på ersättning från tilltänkta intervjupersoner inom ÖPWC. Då vi dock lyckades få bägge de större aktörernas synvinklar anser vi oss ha en tillräcklig representativitet inom sakkunniga biträden.

Beslutet att även intervjua nämnder genom deras ordförande kändes naturligt, då nämnderna i egenskap av granskningsobjekt kunde ge sin bild av hur den kommunala revisionen arbetar. Genom att innefatta nämnderna i vår empirinsamling fick vi en motpol att jämföra revisorernas och de sakkunnigas



utlåtande med. Anledningen till att vi valt att fokusera på socialnämnder (i Landskronas fall äldre- och omsorgsnämnden) beror främst på deras påverkan för en stor del av kommuninvånarna. Detta faktum, i kombination med verksamhetens natur, gör nämnden till en ofta granskad nämnd inom revisionen, något som våra intervjuade representanter från de förtroendevalda revisorerna bekräftade. Att vi valt att få synpunkter från en och samma nämndverksamhet inom samtliga kommuner baseras på en önskan om jämförbarhet.

## **2.6.2 Intervjupersoner och intervjuteknik**

Vårt syfte med vår studie var att beskriva och analysera vad som driver effekt inom kommunal revision utifrån granskarnas och de granskades perspektiv. Vår målsättning har därför varit att identifiera och intervjua personer som dels arbetar med och dels berörs av kommunal revision, för att kunna besvara vårt syfte utifrån insamlad empiri. Vårt empirikapitel är baserat på totalt tio intervjuer genomförda med representanter för de förtroendevalda revisorerna, sakkunniga biträdena och nämndordförande inom våra valda kommuner. Genom valet av dessa intervjupersoner var vår förhoppning att få god inblick kring kommunal revision, vilket är ett kriterium vid val av intervjupersoner (Merriam, 1994).

Vi har valt att använda oss av personliga intervjuer vid vår primärdatainsamling, då vi bedömde denna metod som mest lämplig för att erhålla nödvändig information för att besvara vårt syfte. Enligt Merriam (1994) påverkar kravet på inhämtad information vilken sorts intervju som forskaren väljer att göra. I vårt fall bedömde vi intervjuer som mer tidseffektiva och mer innehållsrika på information än vad exempelvis en gruppintervju skulle kunna generera.

Våra intervjuer förbereddes genom att varje intervjuperson erhöll diskussionspunkterna ett antal dagar i förväg, så att personen ifråga gavs möjlighet att läsa igenom och förbereda sig. Denna möjlighet var ofta ett uttalat krav från våra intervjupersoner och något som uppskattades från deras sida, då det innebar en viss tidseffektivisering vid själva intervjun. Genom att sända frågorna i förväg finns även möjlighet att ställa mer komplicerade frågor (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 2001). För att dock inte riskera att de svar intervjupersonerna lämnade var av total avsaknad av spontanitet erhöll intervjupersonerna ett diskussionsunderlag (se bilaga 1-3), där vi vid genomförandet av intervjun hade möjlighet att ställa mer detaljerade följdfrågor för att fånga viktiga spontana svar.

Vårt tillvägagångssätt vid intervjuerna kan definieras som semistandardiserat (Lundahl & Skärvad, 1992). Våra diskussionspunkter sammanställdes i samma form till de olika intervjupersonerna inom samma grupp. Däremot anpassades punkternas exakta ordning och formulering. Vi gick även ibland utanför diskussionsunderlaget för att få en mer komplett bild av vårt studerade fenomen. Vid vår formulering av diskussionsunderlaget och våra kompletterande frågor var vårt huvudsyfte alltid att få uttömmande och exemplifierande svar, varför vi

exempelvis försökte undvika ja- och nejfrågor och ledande frågor (Holme & Solvang, 2001).

Vi deltog bägge två vid intervjuerna. Den ena hade ansvar för att ställa frågorna medan den andra antecknade. Vi försökte dock att i så hög grad som möjligt ge utrymme för att komplettera varandra. Vid samtliga personliga intervjuer använde vi oss även av en bandspelare. Detta för att kunna gå tillbaka efter intervjun vid eventuella oklarheter kring formuleringar. Vi är medvetna om att bandspelare i vissa fall kan uppfattas som stressande för den intervjuade (Holme & Solvang, 2001) och upplyste därför i samtliga fall dels i förväg men även vid intervjun om att vi hade för avsikt att spela in intervjun. Ingen av de intervjuade hade något att invända kring detta, varför vi inte anser användandet av bandspelare ha påverkat resultatet av våra intervjuer i negativ mening.

### 2.6.3 Källkritik

Vid vår insamling av primärdata har vi strävat efter att uppnå och upprätthålla en hög grad av validitet och reliabilitet. Metodlitteraturen visar att problem kan uppstå vid användande av primära källor (Holme & Solvang, 2001). I vårt arbete med empiriinsamling har vi dock försökt eliminera dessa risker, genom en tydlig fokusering på validiteten och reliabiliteten.

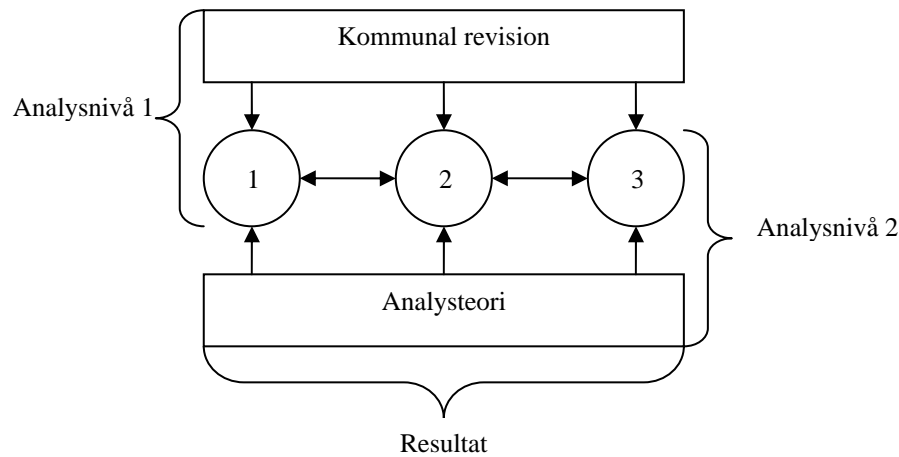
Andersen (1998) definierar *validitet* med begreppen giltighet och relevans. Holme & Solvang (2001) pekar även på giltighet, som ett uttryck för validitet. Genom att uppnå validitet uppnås en överensstämmelse mellan den teoretiska och empiriska begreppsplanen (Andersen, 1998). Syftet är alltså att genomföra en undersökning som verkligen mäter det som undersökningen är tänkt att mäta. I vårt fall har vi valt att genomföra en kvalitativ undersökning, något som enligt Holme & Solvang (2001) förbättrar utgångspunkten för en hög validitet. Genom den närhet till intervjupersonerna som existerar vid kvalitativa undersökningar ökar chanserna för en giltig, valid undersökning. Vi har dock varit medvetna om de risker som även existerar vid kvalitativa studier. Holme & Solvang (2001) pekar på risken för missförstånd och påverkan från bägge parter vid en kvalitativ intervju. För att undvika detta och uppnå en hög nivå av validitet valde vi att genomföra samtliga intervjuer med bägge uppsatsförfattarna närvarande, för att tillsammans hjälpas åt att behålla en så objektiv syn till intervjupersonen som möjligt. Vidare lät vi de intervjuade sakgranska vår uppfattning av intervjusvaren för att säkerställa att vi inte grundat några slutsatser på felaktig information, vilket vi anser ökat vår nivå av validitet.

*Reliabilitet* definieras av Andersen (1998, s 85) som ”hur säkert eller exakt vi mäter det som vi faktiskt mäter – oavsett vad vi avser att mäta”. Reliabilitet är enligt Holme & Solvang (2001) även det enklare att uppnå vid en kvalitativ studie. Syfte med en kvalitativ studie är ofta en ökad förståelse för en studerad företeelse, inte att säkerställa en statistisk jämförbarhet (Holme & Solvang, 2001). I vårt fall har vi givetvis strävat efter att verkligen få de svar vi anser oss behöva

för att kunna få en tillräckligt god förståelse för kommunal revision. Samtliga av våra intervjupersoner har en nära anknytning till vår studerade företeelse, vilket vi anser har ökat reliabiliteten för vår uppsats.

## 2.7 Analysmetod

Med utgångspunkt i våra delfrågor, som utgör underlaget för uppsatsens struktur, är vår analys uppdelad i de tre huvudkategorierna: organisation, revisionsprocessen och verktyg. Tanken bakom detta upplägg är att underlätta för läsaren genom att konsekvent följa samma upplägg under teori, empiri och analys. Genom att analysera utifrån dessa delfrågor kommer vi även besvara vårt syfte och vår frågeställning. Vi har valt att dela upp analysen av dessa tre delfrågor i två respektive analysnivåer, en tankegång vi åskådliggör i modellen nedan:



Figur 2.2 Analysmodell

Under analysnivå ett har vi valt att jämföra institutionalia och teori om kommunal revision med våra tre studerade kommuner. Samtidigt som vi gör detta jämför vi de olika kommunerna med varandra för att studera om det kan skönjas någon form av mönster i beteende inom deras respektive kommunala revision.

Under analysnivå två fördjupar vi vår analys genom att koppla våra fallkommuner särskilt mot vår analysteori för att kunna förklara och förstå vad som driver effekt. Även här har vår studie komparativa drag kommunerna emellan. Slutligen kommer vi att kombinera analysnivå ett och två och härigenom komma fram till studiens resultat. Vi anser oss genom detta tillvägagångssätt kunna dra slutsatser gällande de kommuner vi har studerat, men även mer generella slutsatser giltiga för kommuner som är i en situation och av en karaktär liknande våra fallkommuner.

### **3 Institutionalia**

---

*Under detta kapitel ges en kort översikt kring kommunal verksamhet och dess organisation. Denna presentation görs för att läsaren skall få en ökad förståelse för den verksamhet den kommunala revisionen verkar i.*

---

#### **3.1 Kommunal verksamhet**

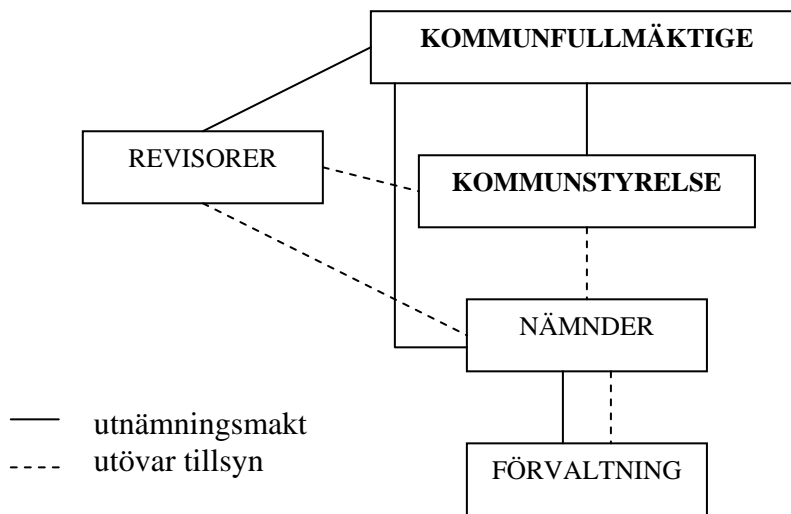
Sverige har en långtgående tradition av lokal förankring vid demokratiskt beslutsfattande och utövande. Redan vid forna tiders ting kunde lokalbefolkningen vara med och påverka vid de beslut som gällde regionen. Denna tanke fördes även vidare vid införandet av kommuner. Sverige hade i början av 1930-talet ca 2500 kommuner. Efter ett antal kommunreformer har dock antalet kommuner minskat drastiskt. Som en följd av dessa finns det idag 290 kommuner i Sverige. Av dessa har cirka hälften färre än 15 000 invånare. Endast 11 kommuner har fler än 100 000 invånare, vilka tillsammans svarar för nästan en tredjedel av Sveriges befolkning. (www.skl.se)

Kommunen och dess verksamhet är i svensk lag reglerat genom främst kommunallagen, men även regeringsformen och förvaltningslagen har en viktig påverkan (Bohlin, 2002). En definition av kommunalrätt är: ”de regler som avser kommunens organisation och verksamhet samt kommunens förhållande till andra offentliga subjekt och till andra” (Lundin, 1999, s 32). Enligt kommunalrätten är en kommun en juridisk person med alla rättigheter och skyldigheter som följer med detta (Bohlin, 2002). Dock är den på många sätt olika jämfört med de privaträttsliga juridiska personerna.

##### **3.1.1 Organisation**

Kommunen som organisation uppstod i Sverige i samband med 1862 års reformer (Paulsson et al, 1997). Syftet med denna organisation var, och är fortfarande, att bedriva verksamheten för kommuninvånarnas nytta (Thorburn, 1972). Kommunen är organiserad som en lekmannaorganisation, vilket innebär att den är uppbyggd av förtroendevalda lekmän inom kommunfullmäktige och de olika nämnderna i kommunen. Medan dessa lekmän tidigare ofta bedrev sitt politiska engagemang på fritiden har utvecklingen under lång tid allt mer gått mot en professionalisering av den kommunala verksamheten (Lundin, 1999). Detta innebär att de förtroendevalda politikerna jobbar som heltidsanställda yrkespolitiker, inom olika organ och nämnder.

Nedanstående bild illustrerar en kommuns organisation och förhållandena mellan de olika organen:



Figur 3.1 Den kommunala organisationen och de olika organens förhållande till varandra. Källa: Lundin, O. Kommunal revision – En rättslig analys, s 54 (egen bearbetning)

Kommunens högsta beslutande organ är fullmäktige som utövar kommunens beslutanderätt. Fullmäktige är ett direktvalt organ som har som uppgift att sätta upp mål för verksamheten, fastställa budgeten, samt besluta om nämndernas organisation (Petersson, 1996). Som komplement till fullmäktige existerar förvaltningen som har som uppgift att bereda och verkställa fullmäktiges beslut (Bohlin, 2002). Förvaltningen är i sin tur uppdelad på olika nämnder som utgörs av förtroendevalda och tjänstemän. Nämnderna beslutar kring frågor som rör förvaltningen och i de ärenden som enligt författningen åligger dem (Lundin, 1999). Nämnderna ansvarar även för verkställighet av de beslut från fullmäktige som rör deras verksamhetsområde. Tillsyn över nämnderna utövas av kommunstyrelsen som är utsedd av kommunfullmäktige (Paulsson et al, 1997). I kombination med kommunstyrelsens tillsyn existerar även de kommunala revisorerna, som utnämns av fullmäktige, som ett tillsynsutövande och kontrollerande organ (Lundin, 1999).

## 4 Teori

---

*I detta kapitel presenteras den teori som kommer att utgöra underlag för analysen av det empiriska materialet. Inledningsvis introduceras kommunal revision följt av en beskrivning av de förtroendevalda revisorerna, de sakkunniga biträdena och nämnderna. Slutligen presenteras vår analysteori bestående av agent- och förväntansteorin.*

---

### 4.1 Kommunal revision

Revision utförs i princip i alla rättsliga organ inom det svenska rättssamhället, så även inom kommuner. I kommunallagens nionde kapitel finns regleringar gällande kommunal revision (Bohlin, 2002). Historiskt sett har fokus för denna granskning och kontroll varit tillbakablickande. Det latinska ordet för revision, *revidere*, betyder ordagrant ”att se tillbaka” (Lundin, 1999, s 110). Lundin (1999) lyfter även fram ”utvärdering”, som en viktig aspekt inom revision av kommunal verksamhet. Kommunal revision genomförs för att tillfredställa ett antal intressenters behov, främst kommuninvånarens, vilka har ett stort intresse av att kommunerna bedriver sin verksamhet på ett ändamålsenligt sätt. Det organ som är tänkt att kontrollera ifall så sker är den kommunala revisionen, vilken utgörs av två beståndsdelar; förtroendevalda revisorer och sakkunniga biträden (Persson, 2004).

Det grundläggande syftet med kommunal revision är att granska och kontrollera den verksamhet som kommunen bedriver (Peterson, 1996). Lundin (1999, s 113) definierar kommunal revision som ”en objektiv, systematisk granskningsprocess med syfte att utvärdera information och/eller aktivitet”. Utifrån denna definition kan en tydlig uppdelning på information och aktivitet identifieras. Granskningen av information sker under redovisningsrevisionen, medan aktiviteterna granskas vid förvaltningsrevisionen (Komrev, 1990). Redovisningsrevision innebär en kontroll och granskning av redovisningsmässig information, såsom bokslut och årsredovisningar. Förvaltningsrevisionen innebär istället en granskning av ”effektivitet, ändamålsenlighet samt överensstämmelse med överordnade beslut” (Lundin, 1999, s 114). Som nämndes inledningsvis har revision traditionellt sett haft en tillbakablickande natur. Denna fokusering har lagt tonvikten på redovisningsrevisionen, med sin utgångspunkt i historisk redovisningsinformation. Inom kommunal revision är emellertid fokus annorlunda. Enligt Lundin (1999) kännetecknas kommunal revision av en mer framåtriktande fokusering, med tyngdpunkt på förvaltningsrevisionen framför redovisningsrevisionen. Genom denna framåtsyftande fokusering är det önskvärda målet med den kommunala revisionen att förbättra verksamheten.

## **4.2 Förtroendevalda revisorer**

Förtroendevald revisor är såsom namnet antyder ett politiskt förtroendeuppdrag där uppgiften för den valde är att säkerställa att den politik som fullmäktige beslutar om i slutändan också följs i den kommunala verksamheten (Tengdelius, 2002). Förklaringsgrunder till hur de förtroendevalda revisorerna uppfyller sin uppgift går att se i deras organisation, revisionsprocess och verktyg, vilka presenteras härnäst.

### **4.2.1 Organisation**

De förtroendevalda revisorerna ingår som ett lagstadgat organisatoriskt element i den kommunala organisationen och har bland annat som uppgift att granska att verksamheten bedrivs på ett ekonomiskt försvarbart sätt (Paulsson et al, 1997). Vidare är de förtroendevalda revisorerna fullmäktiges granskningsorgan, vars huvudsakliga uppgift är att granska verksamheten (Lundin, 1999). Dessa revisorer är fullmäktiges och ytterst medborgarnas förlängda arm för att säkerställa och utöva den demokratiska kontrollen (Tengdelius, 2002).

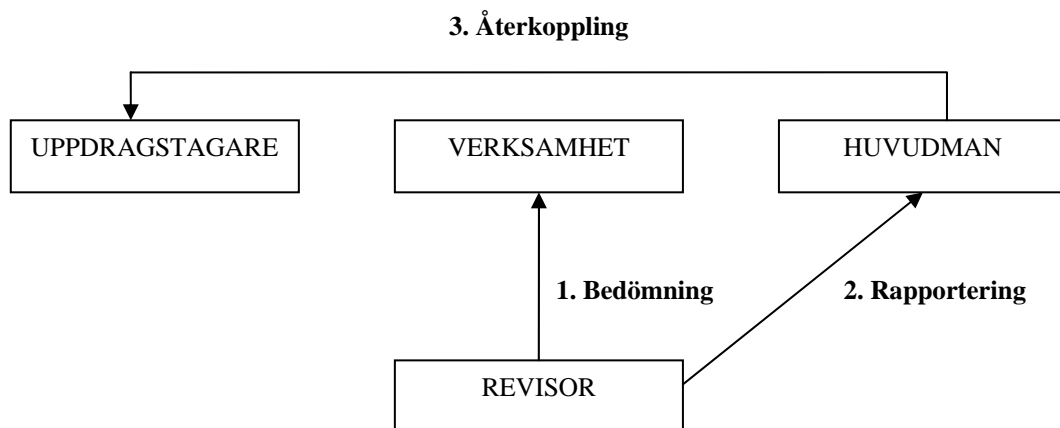
I sitt uppdrag som revisorer väljs de förtroendevalda revisorerna för en period som innefattar de nästkommande fyra åren (Bohlin, 2002). Vid en nominering av förtroendevalda revisorer väger ofta politisk erfarenhet tungt (Persson, 2004). Detta då rollen som förtroendevald revisor inte bör ses som någon reträttpost utan skall ges det allvar som det kräver (Persson, 2004). I det sammanhanget är det värt att påpeka att utredningar har visat att det ibland kan vara svårt att hitta lämpliga kandidater för uppdraget som förtroendevald revisor. Anledningar till detta kan vara att det ofta ses som svårt och tidskrävande, men även då det utestänger från andra nämndsuppdrag (Persson, 2004).

Kommunallagen ger varje enskild förtroendevald revisor rätten att självständigt ta fram underlag för revisionsberättelsen och fullgöra sitt uppdrag självständigt, ifall han eller hon väljer att göra detta. Vanligast är dock att de förtroendevalda revisorerna väljer att genomföra den kommunala revisionen genom en samlad åtgärd, organiserat inom ett revisorskollegium (Lundin, 1999). Enligt kommunallagen finns ett krav på minst tre stycken ordinarie ledamöter inom revisorkollegiet (Lundin, 1999). Enligt en statlig offentlig utredning har dock förslag presenterats om att antal ordinarie ledamöter inom revisorskollegiet bör ökas till minst fem ordinarie (Persson, 2004). Inom revisorskollegiet sker oftast en uppdelning av aktuella nämnder och verksamheter för att möjliggöra för bättre granskning och bevakning (Faktabas Revision 2000). Varje år skall de förtroendevalda revisorerna avge en revisionsberättelse som behandlar verksamheten under det föregående budgetåret (Bohlin, 2002). Trots indelningen inom ett revisorskollegium står det dock varje revisor fritt att i revisionsrapporten lämna sitt eget yttrande om huruvida ansvarsfrihet skall tillstyrkas eller ej. I

rapporten får anmärkningar riktas dels mot nämnder och fullmäktigeberedningar samt även enskilda förtroendevalda i dessa organ (Paulsson et. al., 1997).

## 4.2.2 Revisionsprocessen

Revisionsprocessen vid kommunal revision har ofta en tydlig utgångspunkt i de kommunala besluten (Lundin, 1999). Fullmäktiges beslut skall verkställas genom förvaltningen – nämnderna – och det är revisionens uppdrag att kontrollera och granska att så verkligen har skett och sker (Paulsson et al, 1997). Genom ett avstamp i konkreta politiska beslut har revisorerna lättare för att finna granskningsområden. Enligt kommunallagen skall den kommunala revisionen varje år granska den kommunala verksamheten (Bohlin, 2002). Detta är dock, enligt Lundin (1999), i praktiken omöjligt. Därför granskas räkenskaperna årligen medan förvaltningen granskas med utgångspunkt i mötesprotokoll och liknande för att kunna identifiera lämpliga granskningsområden. Ett verktyg som används inom den kommunala revisionsprocessen för att identifiera granskningsområden är risk- och väsentlighetsanalysen, som syftar till att säkerställa att i första hand de mest väsentliga områden inom den kommunala verksamheten granskas (Lundin, 1999).



Figur 4.1 Revisorns funktion i förhållandet mellan huvudman och uppdragstagare. Källa: Lundin, O. Kommunal revision – En rättslig analys, s 154

Ovanstående modell är tänkt att åskådliggöra arbetsprocessen och tillvägagångssättet vid kommunal revision. Revisionen genomförs på begäran av huvudmannen, fullmäktige. Uppdragstagaren är den nämnd eller nämnder vars verksamhet revisionen granskar. Revisionens tre steg, bedömning, rapportering och återkoppling är alla nödvändiga för att uppfylla syftet med kommunal revision (Lundin, 1999). För att kunna genomföra en välgrundad bedömning av verksamheten måste en granskning ske. Vidare måste denna granskning kunna jämföras mot bedömningskriterier (till exempel kommunens uppsatta mål för nämndens verksamhet) (Komrev, 1990). Rapporteringen är nödvändig för att kommunicera resultatet av granskningen till huvudmannen så att korrekta åtgärder



kan vidtas. Återkopplingen i sin tur är viktig för att säkerställa att revisionens rekommendation har fått genomslagskraft, vilket är ett kriterium för att huvudmannen kan ge uppdragstagaren ansvarsfrihet (Lundin, 1999).

### 4.2.3 Verktyg

För att säkerställa och driva effekt av den kommunala revisionen står ett antal verktyg till revisorernas förfogande. SKL genomförde 2000-2002 en undersökning, som syftade till att identifiera sådana verktyg, samt ifall dessa verktyg gav effekt (Tengdelius & Hansson, 2002). Ytterligare rapporter från SKL har konstaterat att majoriteten av de förtroendevalda revisorerna anser att revisionen får stora eller vissa effekter (Faktabas Revision 2000). Denna rapport konstaterade dock bland annat att en generell uppfattning kring den kommunala revisionen inom den kommunala verksamheten är att den har låg status och ställning (Tengdelius & Hansson, 2002). Till detta skall läggas att uppdraget som revisor ofta uppfattas som tidskrävande och otillräckligt avlönat. SKL:s rapport konstaterar till och med att för vissa förtroendevalda revisorer innebär det en ren förlust att utöva sitt revisorsuppdrag. Att revisorsuppdraget är otillräckligt avlönat påverkar även motivationen och inställningen till revisorsuppdraget hos de förtroendevalda revisorerna (Tengdelius & Hansson, 2002). I kombination med detta råder det även en generell brist i kommuner på politiskt aktiva och då statusen för de förtroendevalda revisorerna är förhållandevis låg blir det inte de starkaste, mest kompetenta och intresserade politikerna som blir valda (Tengdelius & Hansson, 2002).

Rapporten lyfter dock fram att trots att statusen för posten som förtroendevald revisor kan vara låg finns det ett högt förtroende för det arbete som revisionen genomför. Framförallt de granskade nämnderna är positivt inställda till de förtroendevalda revisorerna och upplever dem inte enbart som ett granskningsorgan utan även som en samarbetspartner som de kan diskutera och få gehör för problem hos (Tengdelius & Hansson, 2002). För att upprätthålla detta höga anseende och respekt hos nämnderna föreslår rapporten att de förtroendevalda revisorerna skall fokusera på information och utbildning om den kommunala revisionens roll, samt kontinuerlig vidareutbildning för revisorerna, som verktyg för att driva effekt (Tengdelius & Hansson, 2002). Ytterligare förslag är att revisorerna följer upp sina tidigare granskningar, för att försäkra sig om att dessa verkligen har efterlevts och fått effekt.

Ett ytterligare fokusområde i rapporten behandlar de förtroendevalda revisorernas sätt att organisera sitt arbete och deras syn på detta och hur detta får effekt på revisionen. För att säkerställa att detta verktyg verkligen driver effekt, bör revisorerna utvärdera sina roller och arbetsformer för att om möjligt identifiera brister och områden med möjlighet till förbättring. (Tengdelius & Hansson, 2002)

### **4.3 Sakkunnigt biträde**

Som nämndes ovan har den kommunala revisionen två beståndsdelar; förtroendevalda revisorer och sakkunniga biträden. De sakkunniga biträdena agerar i samspel med de förtroendevalda för att utifrån organisation, revisionsprocess och verktyg driva effekten av revision.

#### **4.3.1 Organisation**

Enligt kommunallagen finns ett krav på att de förtroendevalda revisorerna i sin granskning, i den omfattning som behövs, skall anlita sakkunnigt biträde (Bohlin, 2002). Dessa sakkunniga skall ha den insikt och erfarenhet av kommunal verksamhet som behövs för att kunna lösa problemområden inom kommunal revision och dess uppdragsområden. För att uppfylla detta krav krävs att specialkunskaper inom specifika kommunala verksamhetsområden finns tillgängliga hos de sakkunniga biträdena (Lundin, 1999).

En stor förändring för marknadssituationen för sakkunniga biträden skedde genom avskaffandet av det monopol som funnits på området för sakkunniga biträden, i samband med nya regler och bestämmelser år 2000 (Tengdelius & Hansson, 2002). Dessa regler innebar en fri konkurrens, där flera revisionsföretag hade möjlighet att genomföra och utöva rollen som sakkunnigt biträde. Enligt undersökningar har denna förändring inneburit nya angreppssätt och metoder i rollen som sakkunnigt biträde, vilket upplevts som positivt av de inblandade (Tengdelius & Hansson, 2002).

#### **4.3.2 Revisionsprocessen**

Enligt undersökningar från SKL genomförs en risk- och väsentlighetsanalys i cirka hälften av alla revisorskollegier i Sverige (Faktabas Revision 2000). Denna analys utgör sedan grunden för vilka granskningar som skall ske inom revisionsplanen (Faktabas Revision 2000). Genomförandet av denna risk- och väsentlighetsanalys är oftast något som de sakkunniga biträdena utför (Lundin, 1999). Utöver utförandet av risk- och väsentlighetsanalysen visar undersökningar att de sakkunniga biträdena även driver eller genomför arbetet med förvaltnings- och redovisningsrevision (Faktabas Revision 2000).

#### **4.3.3 Verktyg**

Sakkunnigt biträde innefattar benämningen på den expertis som de förtroendevalda revisorerna anlitar för att få fram underlag till sitt arbete (Lundin, 1999). Detta kan innefatta både personal anställd vid den egna kommunen eller konsulter utifrån, exempelvis privata revisionsföretag. Genom att de

förtroendevalda revisorerna anlitar sakkunniga biträden skall de få den yrkesmässiga revisions- och verksamhetskompetens som de själva inte alltid besitter (Tengdelius, 2002). De sakkunniga biträdena skall i sig agera som ett verktyg som bidrar till att stärka de förtroendevalda revisorernas ställning samt markerar tyngden som revision har för den kommunala verksamheten (Bohlin, 2002).

En rapport genomförd av SKL påpekar att kritik har riktats mot de sakkunniga biträdenas roll som verktyg inom kommunal revision. Somliga anser att de sakkunniga biträdena får för stort inflytande på de förtroendevalda revisorerna och påverkar dessa, vilket riskerar att ta fokus från det unika inom kommunen (Tengdelius & Hansson, 2002). För att komma tillrätta med sådana problem och istället använda de sakkunniga biträdena som ett verktyg som driver effekt, föreslås de förtroendevalda revisorerna se över arbetsfördelningen mellan dem och deras sakkunniga biträden, i deras granskning av nämndernas verksamhet (Tengdelius & Hansson, 2002).

#### **4.4 Nämnder**

De kommunala nämndernas sammansättning utgörs av förtroendevalda representanter (Paulsson et al, 1997). Nämnderna har som uppgift att fungera som beredningsorgan åt kommunfullmäktige och ansvarar för att fullmäktiges beslut omsätts i praktiken (Paulsson et al, 1997). Detta medför att deras verksamhet skulle kunna sägas vara till viss del av osjälvständig art (Bohlin, 2002). Den självständiga biten består i att nämnderna har självbestämmanderätt i frågor som rör den löpande förvaltningen (Bohlin, 2002). Vidare beslutar även nämnderna i frågor som fullmäktige har delegerat till dem. Nämnderna har ett lagstadgat ansvar för att deras verksamhet bedrivs i enlighet med fullmäktiges önskemål och på ett i övrigt tillfredsställande sätt (Lundin, 1999). För att säkerställa att detta sker existerar den kommunala revisionen som ett kontrollinstrument.

#### **4.5 Analysteori**

I följande avsnitt kommer vi att presentera två teorier vilka utgör analysunderlag för den i nästa kapitel presenterade empirin. De teorier som har använts är agentteorin och förväntansteorin vilka ger förklaringar och förståelse för studiens syfte.

##### **4.5.1 Agentteori**

Agentteorin är en teori inriktad på förhållandet mellan två individer eller parter (Nygaard, 2002). Detta förhållande karakteriseras av att den ena parten, principalen eller uppdragsgivaren, delegerar arbete till den andra parten, agenten

(Mallin, 2004). Detta arbete ser olika ut från fall till fall, men oftast har det att göra med en delegation av vissa auktoriteter och beslutsrätter (Anthony & Govindarajan, 2003). Med utgångspunkt i detta går det att identifiera agent-principal-förhållanden inom en organisation. Det finns ett antal grundläggande antaganden som agentteorin baserar sig på, något som utgör förutsättningarna i teorin (Nygaard, 2002, s 82):

- Principalen och agenten är bägge nyttomaximerande.
- Det finns en målkonflikt mellan principalen och agenten
- Informationen mellan principalen och agenten är asymmetrisk
- Agenten är opportunistisk
- Agenten handlar begränsat rationellt
- Agenten är riskovillig

Genom att både principalen och agenten är nyttomaximerande ligger det en inneboende konflikt i förhållandet mellan dessa. Detta då de är nyttomaximerande i egen sak, inte varandras. Detta är agentteorins kärna, att relationerna är konfliktartade och att agenten försöker öka sin nytta på bekostnad av principalen (Artsberg, 2005). Detta leder oss in på det faktumet att det antas föreligga en målkonflikt mellan agenten och principalen. En agent antas vara arbetsovillig och prioriterar annat framför arbete (Anthony & Govindarajan, 2003). Vidare gäller enligt teorin att informationen mellan agenten och principalen är asymmetrisk och inte fullständig. Detta innebär att problem kan uppstå när principalen inte på ett enkelt och effektivt sätt kan övervaka agenten (Anthony & Govindarajan, 2003). Agenten antas också vara opportunistisk, det vill säga att den inte drar sig för handlingar som ökar dess egennyta, även om dessa skulle kunna tänkas vara både moraliskt och legalt klandervärdiga. Enligt agentteorin är också alla beslut begränsat rationella eftersom det i praktiken är omöjligt att handla på ett absolut rationellt sätt (Nygaard, 2002). Det sista grundläggande antagandet i agentteorin är att agenten är riskovillig. Därför tar agenten inte risker även om det skulle kunna gagna principalen som är riskneutral (Anthony & Govindarajan, 2003).

Enligt agentteorins grundläggande antaganden är det inte överraskande att detta förhållande kan ha ett flertal negativa aspekter för principalen (Mallin, 2004). Agentteorin beskriver vidare vilka dominerande faktorer som skall tas hänsyn till vid skapandet av system som uppmuntrar ett visst beteende och genom detta uppnå målkongruens (Anthony & Govindarajan, 2003). Enligt teorin kan principalen använda sig av övervakning för att ta itu med agent-principal-problematiken (Anthony & Govindarajan, 2003). När det gäller övervakning kan aktörerna på redovisningsområdet beskrivas som den redovisningsskyldige - agenten, redovisningsmottagare - principalen och en revisor som kontrollerar

redovisningen (Artsberg, 2005). På detta sätt kan principalen i en högre utsträckning kontrollera att agenten arbetar i dennes intresse (Mallin, 2004).

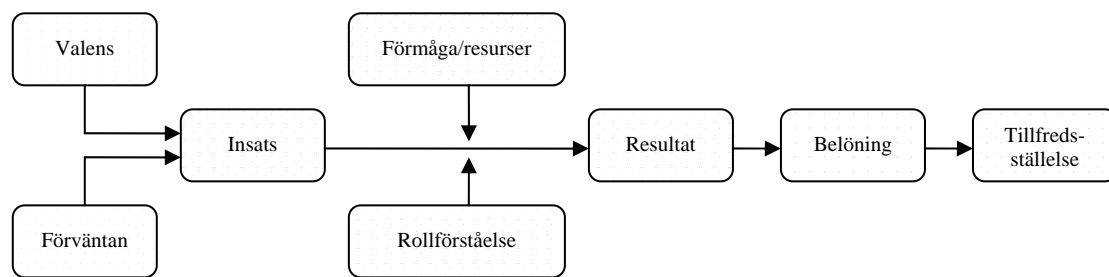
#### *4.5.1.1 Kritik mot agentteorin*

Agentteorin presenterades under 1960-talet, men det är tämligen få som arbetar med ledning som känner till den. Däremot har den blivit uppmärksam i framförallt akademiska kretsar. Detta medför tyvärr att lika få anser att teorin hjälper till att minska agent-principal-problematiken i realiteten. Vidare argumenteras för att orsakerna att den blivit så lite uppmärksam i praktiken är att den i sin originalform är alltför akademisk för att kunna appliceras där. Dels sägs den komma till alltför triviala slutsatser, dels ha problem med kvantifieringen av de olika variablerna samt sägs den grovt förenkla relationen mellan överordnade och underordnade. Dessutom är det alltför få variabler som faktiskt tas hänsyn till i modellen. Det finns annat som påverkar mänskligt beteende gällande agent-principal-förhållande. (Anthony & Govindarajan, 2003)

#### **4.5.2 Förväntansteori**

Förväntansteorin presenterades på 1960-talet av Victor H. Vroom (van Eerde & Thierry, 1996). Denna teori har kommit att bli vida använd för att förklara beteende, inte sällan inom arbetsprestationer (Geiger et al, 1998). Motivation är en inre psykologisk process som ger oss en drivkraft till handling och ger denna handling riktning samt upprätthåller och förstärker den (Weiner, 1992). Även om detta inte är det enda resultatalternativet finns det många studier som visar på att desto mer motiverad en person är att prestera effektivt, desto större effekt får hans prestation (Vroom, 1964). Förväntansteorin söker förklaringar till en individs beteende både ur individens interna perspektiv samt ur omgivningens externa (Schou, 1991). Teorin utgår ifrån att människor motiveras till att prestera för att uppnå ett mål om de dels sätter ett värde på att målet uppnås, dels kan se att deras handlingar leder till att målet nås (Jacobsen & Thorsvik, 1998). Valens är ett fundamentalt begrepp inom förväntansteorin. Termen används för att beskriva styrkan i en individs önskan om eller värdesättning av ett visst mål. Om en person önskar uppnå målet har resultatet en positiv valens och vice versa. Likgiltighet betyder noll valens. (Jacobsen & Thorsvik, 1998)

Jacobsen och Thorsvik har valt att åskådliggöra förväntansteorin i nedanstående modell. Enligt denna modell är de tre första fälten, valens, förväntan och insats, faktorer som påverkar ur individens interna perspektiv. De båda fälten förmåga/resurser och rollförståelse är sådant som påverkar individens motivation från ett externt omgivningsperspektiv. Detta leder sedan till ett resultat, eller en effekt, vara sig det är lyckat eller ej. Detta leder då till en form av väntad belöning och tillfredsställelse. Detta skulle sedan vid ett återkommande beteende kunna påverka valens och förväntan. (Jacobsen & Thorsvik, 1998)



Figur 4.2 De centrala elementen i förväntansteorin, källa: Jacobsen och Thorsvik, 1998, s 235

#### 4.5.2.1 Kritik mot förväntansteorin

Det förefaller vara oklart hur drivkrafter hos en individ skall definieras (van Eerde & Thierry, 1996). Det finns hos varje individ en upplevd koppling mellan handling och konsekvens och varje konsekvens har ett värde som varierar från individ till individ beroende på personlighet och bakgrund (Schou, 1991). Även övriga variabler i Vrooms teori är svåra att kvantifiera på grund av deras mjuka karaktär (Brooks & Betz, 1990). Detta samt kognitiva antaganden om rationalitet i människans beteende medför vissa begränsningar i förväntansteorins applicerbarhet och användbarhet (Reinhardt & Wahba, 1975).

#### 4.5.3 Motivering av valda teorier

De ovan angivna analysteorierna, agentteorin och förväntansteorin, utgör förklaringsunderlag för analysen av vår insamlade empiri. Syftet med användandet av agentteorin är främst att identifiera vilket syftet med kommunal revision är, samt om detta uppfylls; ifall revisionen får effekt. Med utgångspunkt i agentteorin anses effekt av den kommunala revisionen uppstå då agentproblem elimineras. Önskvärd effekt är alltså att den kommunala revisionen förhindrar eller upptäcker brister mellan fullmäktiges beslut och nämndernas verkställande av dessa. För att kunna beskriva ifall organisationen, men även revisionsprocessen och verktyg driver effekt av kommunal revision, krävs att ett konstaterande om att effekt uppstår. Genom att analysera utifrån agentteorin kan vi fastställa ifall

revisionen inom våra tre fallkommuner uppfyller sitt grundläggande syfte som kontrollinstrument och ifall effekt uppstår. Först efter att ha konstaterat detta kan vi identifiera hur eventuella skillnader i organisation, revisionsprocess och verktyg påverkar och driver effekt inom den kommunala revisionen.

Vårt användande av Vrooms förväntansteori är tänkt att komplettera agentteorin och ge ett förklaringsunderlag till vad som driver den kommunala revisionens effekt. Genom att lyfta fram både det interna perspektivet, genom främst de förtroendevalda revisorerna och sakkunniga biträdena, samt det externa perspektivet genom nämnderna hoppas vi finna förklaringar till vad som driver effekten.

## **Empiri**

---

*Under detta kapitel redogörs för våra tre kommuner och det empiriska material som samlats in. Kommunerna presenteras var för sig, med en uppdelning på den förtroendevalda revisorn, sakkunniga biträdet och nämndordförande. För intervjugrupperna presenteras i sin tur empirin under delfrågorna organisation, revisionsprocessen och verktyg.*

---

### **5.1 Introduktion**

Vid insamlingen av vår empiridata har vi studerat tre skånska kommuner. Inom var och en av dessa kommuner vilka är Ystad, Landskrona och Staffanstorp, har vi intervjuat representanter för de förtroendevalda revisorerna, sakkunniga biträdena och nämnderna. För varje kommun kommer vi här nedan att presentera de olika intervjupersonernas syn och åsikter kring vad som driver effekt av kommunal revision.

### **5.2 Ystad kommun**

Ystad kommun hade år 2005 ca 26 500 invånare och ledes sedan valet år 2002 av en socialdemokratiskt ledd koalition ([www.ystad.se](http://www.ystad.se)). Vid vår empiriinsamling inom Ystad kommun har vi intervjuat Bo Lönnerblad och Örjan Bergils som representanter för revisorskollegiet. Som representant för de sakkunniga biträdena har vi intervjuat Irene Dahl, som är kundansvarig för Ystad kommun hos Ernst & Young. Slutligen har vi även intervjuat Roger Jönsson, ordförande i Socialnämnden.

#### **5.2.1 Förtroendevalda revisorerna**

Bo Lönnerblad har sedan år 2003 varit ordförande i revisorskollegiet som representant för moderaterna. Utöver detta uppdrag sitter Lönnerblad även med i Ystad kommuns fullmäktige. Örjan Bergils är vice ordförande i revisorskollegiet, där han först tillträdde som suppleant år 1993 som representant för socialdemokraterna. Han påbörjade sitt politiska engagemang i mitten av 1960-talet och har bland annat erfarenhet av nämnduppdrag och har varit oppositionsråd i Tomelilla kommun. Utöver sitt nuvarande har Bergils inga övriga uppdrag inom kommunen.

##### *5.2.1.1 Organisation*

Revisorskollegiet i Ystad kommun består av sju ordinarie och sju suppleanter, vilka är indelade enligt mandaten i fullmäktige. Sammansättningen inom



revisorskollegiet består till stor del av förtroendevalda som inte har någon tidigare erfarenhet av engagemang inom revisorskollegiet och dess verksamhet. För att säkerställa att tillräcklig kompetens och kunskap fanns inom kollegiet genomfördes en rad kurser vid mandatperiodens inledande skede. Utöver detta genomförs även kurser löpande för att upprätthålla en aktualitet i kunskap och kompetens. Enligt Lönnerblad och Bergils har detta varit något som upplevts som väldigt positivt och utvecklande för revisorkollegiet och dess verksamhet.

Revisorskollegiet är uppdelat på tre olika arbetsgrupper, som var och en har olika nämnder som fokusområden. Varje arbetsgrupp träffar sina aktuella nämnder minst två gånger per år, för att få en bild av verksamheten och träffa och diskutera denna med nämnden. Utöver att närvara vid dessa möten, åligger det även ledamöterna att granska protokoll som är aktuella för de nämnder som faller inom ramen för arbetsgruppens fokusområde.

#### 5.2.1.2 *Revisionsprocessen*

De förtroendevalda revisorerna i Ystad kommun anser själva att de fyller en viktig uppgift, då det är de som i förlängningen ser till att upprätthålla demokratin. Den önskvärda effekten inom Ystad kommun är att uppnå en kommunal revision där relevanta lagar efterlevs och inga brister i detta existerar. En vidare önskvärd effekt är att revision fullgör sitt syfte som kontrollinstrument för fullmäktige, det vill säga att revisionen granskar implementeringen av fullmäktigebeslut. För att genomföra detta görs en risk- och väsentlighetsanalys som tas fram i samarbete med de sakkunniga biträdena. Det är sällan det förekommer konflikter med det sakkunniga biträdet vid uppläggandet av granskningsprocessen, enligt Lönnerblad och Bergils. Utifrån risk- och väsentlighetsanalysen läggs sedan en revisionsplan där revisorerna tar det slutgiltiga beslutet om vad som skall granskas under verksamhetsåret.

Den kommunala revisionen inom Ystad kommun är uppdelad på främst redovisningsrevision och förvaltningsrevision. Enligt Lönnerblad och Bergils ligger prioritering hos de förtroendevalda revisorerna på förvaltningsrevisionen. Redovisningsrevision utförs givetvis också, men den svarar de sakkunniga biträden i stor utsträckning för. De förtroendevalda revisorerna är i första hand inte intresserade av finansiell information, utan istället av att ta hänsyn till icke-finansiella faktorer såsom exempelvis personalen och hanteringen av denna.

#### 5.2.1.3 *Verktyg*

Lönnerblad och Bergils anser att det är viktigt att de förtroendevalda revisorerna uppfattas som professionella av den organisation de granskar. Genom detta kan effekt av den kommunala revisionen uppnås. Vidare tror de att orsaker till effekt för den kommunala revisionen beror på att de lyfter fram relevanta och aktuella ämnen till granskning och inte försöker skylla över problem som de ser ute i

verksamheterna. I och med detta känner de granskade att det inte är de eller fel som jagas utan snarare förändring. Detta tror Lönnerblad och Bergils gör nämnderna mer positivt inställda till att bli granskade. Ytterligare anledningar till att revisionen efterlevs och respekteras kan, enligt Lönnerblad och Bergils, bero på möjligheten till sakgranskning. Varje rapport från de förtroendevalda revisorerna och sakkunniga biträdena sakgranskas alltid av berörd nämnd för att förhindra att misstolkningar leder till onödiga påpekanden.

Att man kommer utifrån, med andra perspektiv på verksamheten, ses vidare som positivt. Lönnerblad och Bergils anser att inte sällan spelar personkemi en viktig roll för huruvida revisionen får effekt eller inte. Det måste finnas ett samarbetsklimat mellan revisorerna och de granskade. Ett exempel på detta är att revisorskollegiet har möte med fullmäktiges presidium två gånger om året. Dialogen bör vidare i så stor utsträckning som möjligt skötas internt och inte externt.

Kommunal revision är däremot inte tänkt att fungera som ett straffinstrument. Även om sanktionsmöjligheter finns att ta till, vid icke-efterlevnad av den kommunala revisionen, utnyttjas dessa inte i stor utsträckning i Ystad kommun. Ett verktyg som Lönnerblad och Bergils däremot anser driva effekt är att de granskade anser att påpekandena är relevanta och att de granskade upplever den nuvarande situationen som ett problem. Lönnerblad och Bergils gav även bilden av att de ibland kan uppleva sig ha alltför knappa resurser för att genomföra en fullgod revision, både ekonomiskt och tidsmässigt.

Överlag anser Lönnerblad och Bergils att verktygen driver effekt i de allra flesta fall. En bedömning är att efterlevnad sker till cirka åttio procent. Denna effekt kan dock dröja innan den uppstår. Lönnerblad och Bergils pekar på att den kommunala organisationen inte är den mest snabbrikliga utan har en inneboende tröghet som medför att initiativ som tagits kan ta tid.

## **5.2.2 Sakkunniga biträden**

Irene Dahl är kundansvarig hos Ernst & Young för de sakkunniga biträdena hos Ystad och Landskrona kommun. I kombination med detta är hon även regionchef inom Ernst & Young för offentlig revision där hon har varit anställd sedan 1998. Dessförinnan arbetade hon på olika chefpositioner inom den offentliga sektorn, bland annat som socialchef och utvecklingsledare.

### *5.2.2.1 Organisation*

De sakkunniga biträdena inom Ystad kommun besitter olika specialkompetenser. Vid en djupgranskning sätts en grupp samman utifrån en bedömning kring vilka specifika kompetenser som krävs för uppdraget. Inte sällan sker indelning hos de

sakkunniga biträdena, liknande den gruppindelning som de förtroendevalda revisorerna valt att arbeta efter.

Totalt uppgår uppdraget som sakkunniga biträden hos Ystad till cirka 1000 timmar per år, enligt Dahl. Inför varje uppdrag sker en upphandling där totala tidsåtgången fastställs. Vid sådana upphandlingar konkurrerar Ernst & Young främst med ÖPWC.

#### 5.2.2.2 *Revisionsprocessen*

Enligt Dahl är den kommunala revisionens yttersta syfte att fungera som fullmäktiges kontrollorgan. Revisionen skall säkerställa att lagen efterlevs och att några oegentligheter inte förekommer. Det är, enligt Dahl, praktiskt omöjligt att djupgranska hela verksamheten varje verksamhetsår. Därför sker istället en granskning av protokoll från de olika nämnderna, för att få en överblick och kunna välja ut områden som verkar lämpliga för att granska djupare. Enligt Dahl skall de sakkunnigas granskning följa lagkraven i kommunallagens nionde kapitel, där det bland annat stadgas att ändamålsenligheten skall granskas.

Biträdena arbetar enligt en bestämd arbetsgång vid deras granskningsprocess. I första hand grundar sig granskningsarbetet på en genomförd risk- och väsentlighetsanalys, som görs för hela den kommunala verksamheten. Risk- och väsentlighetsanalysen i sin tur ligger till grund för revisionsplanen, som innehåller de granskningar som skall genomföras av de sakkunniga biträdena under året. Vid framtagningen av revisionsplanen diskuteras alla förslag till djupgranskningsområden i samråd med de förtroendevalda revisorerna. Granskningsprocessen delas sedan upp på främst redovisningsrevision och förvaltningsrevision. Enligt Dahl upptar förvaltningsrevisionen cirka 60-70 procent av arbetsåtgången. Förvaltningsrevisionen innebär främst en granskning av de olika nämndernas uppsatta mål och de styrinstrument som nämnderna valt för att kontrollera att målen uppnås.

#### 5.2.2.3 *Verktyg*

En önskvärd effekt av revision är ökad förståelse för revisionen och dess roll. Dahl anser att en förbättrad insikt kring att revisionen existerar vore att föredra. Vidare spelar en ökad kommunikation med berörda nämnder och deras respektive presidium en viktig roll. Slutligen förhindras mycket onödigt motstånd mot revisionsrapporter och granskningar genom att de sakkunniga biträdena alltid låter de granskade genomföra en sakgranskning av informationen i rapporterna innan rapporten presenteras. Tänkbara orsaker, enligt Dahl, till att effekt inte skulle uppstå är till exempel undermåliga granskningsrapporter. Detta är dock inte fallet med den kommunala revisionen i Ystad. Vidare gäller att generella brister i de förtroendevalda revisorernas inställning till deras uppdrag även kan påverka. Även i detta fall är detta något som inte är tillämpligt på Ystad kommun.

För att förbättra revisionen ytterligare inom Ystad kommun föreslår Dahl ett ökat fokus på utbildning, både för de förtroendevalda revisorerna och för de berörda nämndernas representanter. Ofta finns ett starkt intresse för revisionen, men den nödvändiga kunskapen kan saknas. För de förtroendevalda revisorerna gäller främst en pågående fortbildning, för att hålla kunskaper aktuella. Vidare är det viktigt att förbättra kunskapen kring vad revision är och vad den innebär, både hos de som skall ta över som förtroendevalda revisor, men även hos nämnderna. Ibland existerar ett missförstånd kring detta vilket kan leda till motstånd och missuppfattningar vid granskningar.

Enligt Dahl uppstår effekt av revisionen i Ystads kommun i den absoluta merparten av fallen. Efterlevnaden har förbättrats de sista 4-5 åren, vilket kan bero på att revisionen uppmärksammas och därmed även tas på större allvar. Dahl tror även att de förtroendevaldas agerande, med en tuffare attityd och krav på efterlevnad och motivering vid icke-efterlevnad, förbättrat andelen granskningar som får effekt och genomslag.

### **5.2.3 Nämndordförande**

Roger Jönsson är 34 år gammal och sitter sedan år 2004 som ordförande i Socialnämnden, där han tillträdde år 2003 som förste vice ordförande. Han blev invald i kommunfullmäktige i Ystad som ordinarie ledamot vid valet år 2002, som representant för socialdemokraterna. Övriga förtroendeuppdrag inkluderar kommunens IT-delegation och Sydsånska gymnasieförbundets direktion.

#### *5.2.3.1 Revisionsprocessen*

Jönsson anser att revisorernas arbetsprocess överlag fungerar på ett bra sätt. Revisionen har en kontrollerande roll där de skall granska att kommunfullmäktiges beslut och uppdrag genomförs och att de tilldelade medlen används rätt. Presidiet i socialnämnden har tillsammans med socialchefen möte med revisorernas intresseområdesgrupper två gånger om året. Där diskuterar de kring de verksamhetsfrågor revisorerna har och även års- och delårsredovisningen. Revisorerna läser även nämndsprotokollen och gör studiebesök i verksamheten.

Jönsson har dock en kritisk syn på visst beteende från granskarnas sida. Han anser att de går utanför det som han tycker att de är satta till att göra. Deras granskning är bitvis alltför detaljerad och Jönsson anser att det i förlängningen finns risk för revisorsstyre. Vissa revisorer verkar tycka att politikerna skall ner på golvet och styra verksamheten, något som Jönsson inte anser vara nämndens uppgift. Ett sådant detaljfokus kan medföra att de missar målet. Revisionen missar helheten i förvaltningsrevisionen och blir därmed väl överkritiskt. Enligt Jönsson sker detta

framförallt när de inte hittar något. Då gör revisionen sitt yttersta för att verkligen göra detta.

### 5.2.3.2 *Verktyg*

Förklaringar till att revisionen får effekt anser Jönsson vara att politiker respekterar ett demokratiskt beslut i kommunfullmäktige, att revisorernas roll som kontrollinstrument respekteras. Viktigt framförs också indelningen i specialgrupper vara samt att det är människor en dialog kan föras med.

Att revisorerna påpekar saker som är utanför deras ansvarsområde kan vara något som gör att deras påpekanden blir mindre trovärdiga. Ansvarsfrihet är dock något som inte driver ifall revisionen får effekt. Målet för en politiker i Socialnämnden är ofta att jobba för brukare och medborgare och därför är det sådant som motiverar en, inte rädslan för att ej bli beviljad ansvarsfrihet.

Vad som hade kunnat förbättra revisionens effekt vore att öka dialogen mellan revisorerna och nämnderna samt förvaltningsledningen. Tillsammans skulle de komma fram till lösningarna på de problem revisionen tar upp, inte att revisorerna själva funderar ut en lösning. Något annat är att revisorerna utbildar sig ytterligare inom det område som gruppen har ansvar för.

## **5.3 *Staffanstorps kommun***

Staffanstorps kommun har drygt 20 500 invånare och styrs sedan valet år 2002 av en koalition bestående av moderaterna, kristdemokraterna och folkpartiet ([www.staffanstorp.se](http://www.staffanstorp.se)). I vår studie har vi intervjuat Sture Nilsson som representant för revisorskollegiet. Som representant för de sakkunniga biträdena har vi intervjuat Hans Rinaldo som är kundansvarig för Staffanstorps kommun hos ÖPWC. Slutligen har vi även intervjuat Stefan Möller, ordförande i Socialnämnden.

### **5.3.1 *Förtroendevalda revisorerna***

Sture Nilsson är ordförande i revisorskollegiet i Staffanstorps kommun. Nilsson har suttit som ordförande sedan valet år 2002. Dessförinnan har han varit aktiv inom kommunal verksamhet i totalt 29 år. Förutom sitt engagemang inom kommun revisionen sitter Nilsson även med i fullmäktige i Staffanstorps kommun, som representant för socialdemokraterna.

### 5.3.1.1 Organisation

Revisorkollegiet i Staffanstorp består av tre ordinarie ledamöter och tre suppleanter. Med undantag för Nilsson har övriga ledamöter i revisorskollegiet ingen tidigare erfarenhet av nämnduppdrag. Ett problem som uppstått inom revisorskollegiet är bristen på ledamöter för att kunna genomföra granskning. För att undvika dessa problem har revisorskollegiet istället försökt kalla suppleanter för att assistera vid granskningen. Suppleanterna har även inbjudits till planerings- och slutsammanträde under året. Dessa har dock inte deltagit trots inbjudan.

Revisorskollegiet i Staffanstorp har försökt få igenom en ökning av antalet ledamöter i kollegiet men än så länge utan framgång. Ett problem är att det ofta är svårt att hitta personer som vill kandidera för posten som förtroendevald revisor. Även om revisionen ofta anses viktig är ett djupare engagemang är svårare att finna. Historiskt sett har de sakkunniga biträdena därför haft en framträdande roll i arbetet med den kommunala revisionen inom Staffanstorps kommun.

### 5.3.1.2 Revisionsprocessen

Revisionen i Staffanstorps kommun har sin utgångspunkt i en risk- och väsentlighetsanalys. Analysen genomfördes detta år med utgångspunkt i föreslagna risker och väsentligheter från tjänstemän inom berörda nämnder. Baserat på resultatet från risk- och väsentlighetsanalysen samt uppföljningsrapporter från tidigare granskningar valdes granskningsområden ut.

Granskningen i Staffanstorps kommun är i huvudsak uppdelad på en förvaltningsrevision och en redovisningsrevision. Enligt Nilsson finns en önskan att förvaltningsrevisionen skall få mer utrymme inom den kommunala revisionen i Staffanstorp. I nuläget är dock fördelningen mellan förvaltnings- och redovisningsrevision cirka hälften var.

### 5.3.1.3 Verktyg

Ett av de verktyg som driver effekt grundar sig på ett förtroende och en respekt för revisionen och dess syfte. De förtroendevaldas åsikter inom nämnderna, som är föremål för granskning, bestämmer i stor utsträckning hur efterlevnaden kommer att bli. En annan viktig faktor till att revisionen får effekt är den stolthet som finns inom nämnderna för deras arbete. Ifall revisionen år efter år identifierar samma brister, utan att dessa åtgärdas, uppstår en pinsamhetsfaktor, som kan vara en förklaring till att nämnderna är måna om att åtgärda identifierade brister, enligt Nilsson.

I de fall ett påpekande från revisorskollegiet inte blivit åtgärdat rapporteras detta i revisionsrapporten, för att återigen lyfta fram problemet och förhoppningsvis få

till stånd en förbättring. Enligt Nilsson är det sällan granskningsprocessen identifierar så pass allvarliga problem att frågan om ansvarsutkrävande bli aktuell. Istället är det främst omnämmandet i revisionsrapporten som kan utgöra en grund och motiverande faktor till förbättring och efterlevnad av föreslagna åtgärder.

Några av orsakerna till att verktygen inte driver effekt grundar sig bland annat i den kommunala verksamhetens natur. Beslutsfattandet och förändringar till följd av dessa tar tid inom kommuner, vilket även påverkar efterlevnaden av den kommunala revisionens förslag. Vidare spelar bristen på kontinuitet i maktutövandet en viktig roll. På grund av förändringar till följd av val, omplaceringar och liknande är det ibland svårt att få till stånd de åtgärder som vore önskvärda, enligt Nilsson. Slutligen kan revisionsrapportens innehåll upplevas som oväsentligt, vilket kan vara ytterligare en förklaring till varför effekt av kommunal revision inte uppstår. För att förbättra effekten av kommunal revision inom Staffanstorps kommun föreslår Nilsson att känslan av relevans skall ökas hos dem som tar del av rapporten genom att uppmärksamma aktuella ämnen som upplevs som relevanta ur ett problemperspektiv.

### **5.3.2 Sakkunniga biträden**

Hans Rinaldo är kundansvarig hos ÖPWC för deras uppdrag som sakkunniga biträden hos Staffanstorps kommun. Rinaldo har varit verksam inom kommunal revision i drygt 25 år. Rinaldo har varit engagerad som sakkunnigt biträde i Staffanstorp sedan år 1984. Utbildningsmässigt har Rinaldo en bakgrund som förvaltningsassocionom vid Socialhögskolan i Lund.

#### *5.3.2.1 Organisation*

Uppdraget som sakkunnigt biträde inom Staffanstorps kommun innefattar en grupp av specialister som kallas in vid behov av deras respektive kompetens. Storleken på uppdraget, mätt i debiterade timmar, varierar beroende på granskningarnas natur och de sakkunniga biträden som engageras för uppdraget. Totalt uppgår dock uppdraget till cirka 800 timmar per år. Enligt Rinaldo fungerar samarbetet mellan förtroendevalda revisorer och sakkunniga biträden mycket bra. Ett påpekande är dock att antalet förtroendevalda inom den kommunala revisionen är relativt lågt vid en jämförelse med kommuner i samma storlek. Rinaldo tror dock på en ökning av antalet ledamöter vid nästa val, mycket på grund av föreslagna riktlinjer om minst fem förtroendevalda revisorer.

#### *5.3.2.2 Revisionsprocessen*

De sakkunniga biträdena upprättar årligen en risk- och väsentlighetsanalys som utarbetas i samarbete med de förtroendevalda revisorerna. Några av de faktorer som bestämmer innehållet är nya lagar och fullmäktigebeslut. Utifrån risk- och

väsentlighetsanalysen fastställs sedan en revisionsplan genom att de förtroendevalda revisorerna godkänner den plan som de sakkunniga biträdena lägger fram. Enligt Rinaldo finns en målsättning hos ÖPWC att under varje innevarande år granska hela verksamheten i någon form. Detta innebär inte enbart att granska protokoll utan att genomföra någon djupare granskning där en företeelse hos samtliga nämnder i kommunen granskas.

Granskningen inom kommunal revision i Staffanstorps kommun är uppdelad på två huvudområden; förvaltningsrevision och redovisningsrevision. Enligt Rinaldo är förvaltningsrevisionen i allra högsta grad prioriterad. En bedömning är att denna svarar för cirka sjuttio procent av arbetsinsatsen. Grundidén med förvaltningsrevisionen är främst att granska effektivitet och produktivitet inom nämndernas verksamhet, enligt Rinaldo.

### 5.3.2.3 *Verktyg*

Enligt Rinaldo är det främsta syftet med kommunal revision att uppnå en effektivitet och produktivitet inom kommunen med de medel som kommuninvånarna bidrar med genom skatter. Förvaltningen och nämnderna skall agera effektivt och genomföra fullmäktiges beslut i enlighet med kommunallagen.

Enligt Rinaldo får den kommunala revisionen för det mesta effekt även om det kan ske med vis fördröjning. Hur lång fördröjning ett införlivande kan få beror i hög grad på frågans komplexitet. Generellt sett har dock efterlevnaden av revisionens granskningar förbättrats under Rinaldo tid vid Staffanstorps kommun. Enligt Rinaldo är nämnderna i allmänhet positivt inställda till revisionen och deras respons på granskningar är oftast positiv.

Orsaker till att den kommunala revisionen får effekt beror, enligt Rinaldo, bland annat på det faktum att revisionen lyfter fram ett problem i dagens ljus. Detta ger nämnderna och de berörda förtroendevalda en aha-upplevelse som leder till ett agerande. Vidare anser Rinaldo att det är viktigt att förmedla att revisionens roll inte är att leta fel och söka konflikter utan istället att få till stånd en förändring. För att förbättra effekten av kommunal revision skulle Rinaldo gärna se en förbättrad kontinuitet bland de förtroendevalda i nämnderna. Staffanstorps kommun har drabbats av en hel del avgångar och tjänstebyten, vilket försvårar för revisionen.

### **5.3.3 Nämndordförande**

Stefan Möller är 34 år och har varit politiker sedan år 1998. Möllers tidigare förtroendeuppdrag har hittills inneburit platser i Kultur- och fritidsnämnden, Socialnämnden, Fullmäktige och Kommunstyrelsen. I Socialnämnden har han suttit i fyra år, varav de senaste tre som ordförande.



### 5.3.3.1 *Revisionsprocessen*

Möllers anser att den kommunala revisionens arbetsprocess fungerar på ett tillfredsställande sätt. I och med att revisionen är en kontrollinstans som skall kontrollera nämndens arbete, anser han dock att det föreligger svårigheter i att kontrollera kontrollinstansen. Möllers bild av den kommunala revisionen är att den är en viktig instans. Både de sakkunniga biträdena och de förtroendevalda revisorerna spelar en viktig roll.

Ett problem som Möller lyfter fram är att han trots flertalet år som politiker inte har en särskilt omfattande erfarenhet av revisionen. Möller har inte träffat revisorerna, i egenskap av granskare, vid något tillfälle under de tre år han innehaft posten som ordförande i Socialnämnden. Han upplever istället revisionens verksamhet genom de PM han med jämna mellanrum erhåller. Dessa tycker han dock ofta innehåller kloka åsikter. Generellt sett tycker han att revisionen uppfattas som kunnig, men kanske inte direkt offensiva i sitt arbete.

### 5.3.3.2 *Verktyg*

Möller anser att syftet med kommunal revision är att kontrollera att räkenskaperna följs och att de är upprättade enligt god sed samt att övriga verksamhetsmål följs. Huruvida revisionens arbete fungerar och får effekt är detta något som han utgår ifrån. Han har ingen uppfattning om hur ofta revisionen gör uppföljningar inom Socialnämndens område, men när han får åsikter från dem i form av PM tar nämnden dem till sig. Möller anser att oftast påpekar revisionen rena fel och att nämnden helt enkelt har att rätta sig efter detta då felen oftast har blivit begångna.

Gällande ansvarsutkrävande känner Möller att detta inte är något som påverkar honom personligen i sitt arbete som nämndsordförande. Han anser det vara föga troligt att ansvarsutkrävande skulle påverka någon politiker då ett handlande som skulle kunna resultera i detta skulle märkas av andra långt innan revisionen uppmärksammade det. Därför blir det aldrig aktuellt. Dock är det så att enbart vetskapen om att det finns en kontrollinstans som övervakar ens arbete gör att man sköter sig bättre.

## **5.4 Landskrona kommun**

Landskrona kommun har cirka 39 000 invånare och styrs sedan valet år 2002 av en socialdemokratisk koalition ([www.landskrona.se](http://www.landskrona.se)). Vid vår empiriinsamling har vi intervjuat Per-Erik Johansson som representant för revisorsnämnden. Som representant för de sakkunniga biträdena har vi intervjuat Carina Hart, som är sakkunnig revisor/biträde för Landskrona kommun hos Ernst & Young. Slutligen har vi även intervjuat Eva Örtegren, ordförande i Äldre- och omsorgsnämnden.

## 5.4.1 Förtroendevalda revisorerna

Per-Erik Johansson innehar posten som ordförande för revisorsnämnden i Landskrona kommun. Denna post har han innehaft sedan år 1995, men engagerade sig som förtroendevald revisor redan år 1989, då som vice ordförande. Johanssons övriga förtroendeuppdrag innefattar lekmanarevisor i ett antal kommunala bolag och ledamot i kommunfullmäktige, som representant för socialdemokraterna.

### 5.4.1.1 Organisation

Revisorsnämnden består i Landskrona av arton förtroendevalda, nio ordinarie och nio suppleanter, varav fem även är invalda i kommunfullmäktige. Den politiska sammansättningen i nämnden speglar sammansättningen i fullmäktige. Revisorsnämnden är indelad i sex grupper där varje grupp är ansvarig för ett enskilt ansvarsområde. Som ordförande leder Johansson en av grupperna. Utöver detta agerar han även resursperson åt de övriga grupperna, där någon av de övriga ledamöterna leder gruppen. Respektive arbetsgrupp ansvarar för att överblicka deras tilldelade område av den kommunala verksamheten. För att uppfylla detta jobbar de nära sina respektive granskningsområden och träffar nämnderna och deras presidium vid ett antal tillfällen varje verksamhetsår.

### 5.4.1.2 Revisionsprocessen

För att få fram underlag till en revisionsplan görs en risk- och väsentlighetsanalys av de sakkunniga biträdena. I denna process deltar de förtroendevalda revisorerna genom att verifiera och kommentera arbetet. Detta leder sedan fram till möjliga granskningsområden som genom en gemensam bedömning utmynnar i en revisionsplan som fastställs i revisorsnämnden. De sakkunniga biträdena är instrument som besitter de nödvändiga kunskaperna för att kunna utföra revisorsuppdraget. Det är revisorsnämnden som innehar revisorsuppdraget och följaktligen är det de som bestämmer vad som skall tas upp i årets revisionsplan. Genom detta tillvägagångssätt skapas engagemang, något som Johansson tycker leder till förtroende för de förtroendevalda revisorerna.

Fördelningen mellan nedlagt arbete på förvaltningsrevision och redovisningsrevision är normalt hälften vardera men förvaltningsrevisionen ökar alltmer i betydelse. Vid en granskning ligger fokus på att uppmärksamma snarare än att rikta krav och hitta väsentligheter snarare än att gå in på detaljer. Johansson pekar på det viktiga i att den kommunala revisionen är en framåtsyftande revision, där det inte är felidentifiering som eftersträvas utan påpeka risker fel som kan komma att begås i framtiden. Johansson ser revisionsprocessen som en kommunikativ och iterativ process mellan revisionen och den granskade verksamheten. Detta innebär att en nämnd kan avge en rapport till revisionen

innehållande vilka åtgärder de har vidtagit och förklaringar till varför de inte har vidtagit samtliga åtgärder. Revisionen har även kontinuerliga kontakter och träffar med fullmäktiges presidium och kommunstyrelsens arbetsutskott för att få synpunkter och idéer om arbetet.

#### 5.4.1.3 *Verktyg*

Då revisorsnämnden är fullmäktiges granskningsorgan skall de granska ifall kommunen sköts på ett tillfredsställande sätt samt om fullmäktiges beslut blir genomförda. Johansson anser att ett verktyg som driver effekt av revisionen överlag är att de förtroendevalda revisorerna framstår som seriösa och att de åtnjuter ett förtroende ute i organisationen. Genom att inte arbeta för att skapa stora rubriker utan försöka verka internt samt inte detaljgranska och hålla en höjd på arbetet uppnås ett bra samarbetsklimat. Revisorsnämnden i Landskrona har fått en eloge från kommunfullmäktige och dess ordförande, något som i Johanssons mening säkert påverkat resten av kommunens attityd också.

Något som skulle kunna förbättra effekten av den kommunala revisionen vore att utbilda verksamheten i vad revisorn gör och vad revision skall syfta till. Genom detta skulle troligtvis uppskattningen av revisorerna bli större och den genomförda revisionen skulle få större genomslagskraft. Om revisorerna bedömer att de inte får tillräcklig förklaring på varför deras påpekande ej följts begär de in ytterliggare underlag på varför. Om inte förr får det ofta till stånd ett handlande då. Orsak till att effekt inte sker skulle enligt Johansson kunna vara att det finns för lite resurser i en kommun till revisionen. Johansson tycker dock att Landskronas revision har tillräckliga resurser för att kunna göra en fullgod granskning, något som Johansson dock har hört vara problematiskt i andra kommuner.

### **5.4.2 Sakkunniga biträden**

Carina Hart arbetar som sakkunnigt biträde i Landskrona kommun och har gjort så sedan år 2000 då hon påbörjade sin anställning hos Ernst & Young. Dessförinnan hade hon bland annat jobbat ett tiotal år som byråkrat på stadshuset i Malmö efter att ha tagit examen som socionom vid Förvaltningshögskolan i Göteborg.

#### 5.4.2.1 *Organisation*

De sakkunniga biträdena i Landskrona jobbar i grupper vid de olika djupgranskningar som fastställts i årets revisionsplan. Grupperna består av olika kompetenser som är aktuella för den specifika granskning som skall genomföras. Exempel på sådana specialkompetenser som används kan exempelvis vara skattespecialister, IT-specialister och specialister inom offentlig sektor. Uppdraget som sakkunnigt biträde för Landskrona kommun uppgår till cirka 1000 timmar

per år, och fördelas på de olika sakkunniga specialister som arbetar inom grupperna under året.

#### 5.4.2.2 *Revisionsprocessen*

Enligt Hart är syftet med kommunal revision att fungera som ett demokratiskt kontrollinstrument. Den kommunala verksamheten skall kännetecknas av en fungerande och effektiv förvaltning. Revisionen skall säkerställa att nämndernas verksamhet sker ändamålsenligt och effektivt, i enlighet med lagkraven i kommunallagen. För att uppnå detta utgår granskningen av verksamheten i Landskrona kommun från en risk- och väsentlighetsanalys. Utöver detta hålls även en aktiv dialog med de förtroendevalda revisorerna för att identifiera lämpliga områden för granskning. För att säkerställa att de förtroendevalda revisorerna har en aktiv roll genom hela granskningsprocessen genomförs många intervjuer med representanter från revisornämnden närvarande. Genom att på ett tidigt stadium införliva revisorerna i processen får dessa en god inblick i granskningsarbetet och kan även komma med synpunkter baserade på deras djupare insyn i den politiska verksamheten.

De granskningar som genomförs av de sakkunniga biträdena är uppdelade på dels en redovisningsrevision och dels en förvaltningsrevision. Enligt Hart är fördelningen övervägande för förvaltningsrevisionen, med endast 30 procents andel för redovisningsrevisionen. Fokuseringen på förvaltningsrevision innebär att granskningar görs på ett djupare plan än tidigare. Efter genomförd granskning och rapportering använder sig de sakkunniga biträdena i Landskrona även av en uppföljningsrapport, som visar på ifall granskningen har efterlevts och revisionen fått effekt.

#### 5.4.2.3 *Verktyg*

Enligt Hart påverkar nämndernas inställning till revision i stor grad efterlevnaden av denna. Ifall representanterna från nämnderna är generellt positivt inställda till den kommunala revisionen och öppna för förslag om förändringar och förbättringar ökar chanserna för en högre grad av efterlevnad och effektivitet inom den kommunala revisionen. Vidare spelar sammansättningen av specialkompetenser inom gruppen av sakkunniga biträden en viktig roll. Genom att visa prov på djupare kunskap inom de områden som granskas ökar trovärdigheten hos de sakkunnigas förslag och de möts med en större respekt. Vikten av dialog är även något som Hart lyfter fram. Genom att föra en aktiv dialog där nämnderna har möjlighet ge sin bild av saken och sina åsikter ökar chanserna för efterlevnad. Vidare är arbetet med uppföljningsrapporter något som Hart anser vara viktigt för att effekt uppstår inom den kommunala revisionen i Landskrona. Risken för uppmärksamhet ifall en nämnd inte genomfört eller följt revisionens förslag kan innebära en pinsam situation för den berörda nämnden och dess politiker och detta innebär ett incitament för efterlevnad.

Vidare lyfter Hart fram vikten av att finansiella medel dels hanteras på rätt sätt men framförallt används för rätt ändamål och så effektivt som möjligt. Enligt Hart får de granskningar som genomförs av de sakkunniga biträdena tillsammans med de förtroendevalda revisorerna i de flesta fall effekt. Rapporterna som levereras tas på allvar av de berörda nämnderna inom kommunen något som även de uppföljningsrapporter som genomförs visar.

Anledningar till att effekt inte uppstår kan, enligt Hart, bero på att politiker inom nämnder missförstår revisionen. De har inte kunskap om dess egentliga roll och reagerar därför genom att försvara sig istället för att anpassa sig. Ytterligare förklaringar kan ligga i hur granskningsprocessen förlöpt. Ifall någon av de granskade parterna känner sig orättvist behandlade eller kränkta finns en stor risk för att personen ifråga inte kommer att vara positivt inställd till att efterleva revisionens förslag. Vidare pekar Hart på att konflikter mellan sakkunniga biträden och de förtroendevalda revisorerna skulle kunna leda till sämre effekt av revisionen. Sådana problem har dock aldrig existerat under Harts tid som sakkunnigt biträde för Landskrona kommun.

### **5.4.3 Nämndordförande**

Eva Örtegren har varit verksam inom kommunal politik sedan år 1982. Hon har alltid haft ett intresse för sociala frågor och är sedan år 1995 ordförande i Äldre- och omsorgsnämnden. Det var i denna nämnd hon började sin politiska bana och hon har varit den trogen genom diverse omorganisationer. Vidare innehar Örtegren även en post som ordinarie i kommunfullmäktige och som ersättare i kommunstyrelsen, som representant för socialdemokraterna. Hennes långa politiska karriär har medfört att hon även innehar många andra förtroendeuppdrag, de flesta på något sätt omsorgsrelaterade.

#### *5.4.3.1 Revisionsprocessen*

Gällande den kommunala revisionens arbetssätt tycker Örtegren att det fungerar på ett bra sätt. Hon uppskattar att den är uppdelad i mindre grupper och att varje grupp är specialiserad på sin nämnd. Detta tycker hon ökar kvalitén då specialiseringen gör att kunskaperna om området som granskas ökar och då höjs nivån. I egenskap av ordförande träffar Örtegren de förtroendevalda revisorerna med jämna mellanrum och de besöker även nämndsmötena. Enligt Örtegren är revisorernas uppgift att granska nämnderna och deras verksamhet. De skall se till att kommunfullmäktiges beslut följs och att de gör det på det mest effektiva sättet. Detta tycker hon också att revisorerna uppnår. Hon tycker i vart fall att de aldrig har misslyckats.

Vidare anser Örtegren att det är positivt att revisorerna suttit länge och att de är kunniga om den kommunala sfären vilket hon anser nödvändigt för att kunna göra ett bra jobb som revisor. Hon anser att de sakkunniga biträdena ger ett lyft till de förtroendevalda genom att de oftast genomför detaljgranskning och specifika delar av revisionen. Örtegren träffar de förtroendevalda revisorerna oftare och hon tycker att de ser mer till helheten och diskuterar hela verksamheten på ett annat sätt.

#### 5.4.3.2 *Verktyg*

Örtegren tycker sig aldrig ha upplevt någon konflikt med de granskande. Detta beror till stor del på att de har en arbetsprocess som löper på bra och där nämnden känner sig delaktig. Ett verktyg som Örtegren anser driver effekt av den kommunala revisionen är det faktum att nämnderna får se rapporten innan den är slutgiltig och får tillfälle att kommentera. Det är inte alltid hon håller med revisorerna i deras granskning men det tycker hon är helt naturligt. Denna dialog tycker hon är viktig och hon ser det som den viktigaste orsaken till att revisionen får effekt. Genom att revisorerna i Landskrona är öppna och lyhörda är de bra att samarbeta med. Vidare tycker hon att revisionen har hittat ett bra arbetssätt och detta bidrar i hög grad till effekt. Om revisionen påpekar något är detta något som utreds av nämnden. Detta anser Örtegren vara en självklarhet.

## 6 Analys

---

*I detta kapitel jämförs framlagd teori med det insamlade empiriska materialet. Detta analyseras enligt den presenterade analysmetoden och knyts även an till syftet med vår studie. Kapitlet är baserat på den struktur som följt genom uppsatsens teori- och empirikapitel, nämligen organisation, revisionsprocessen och verktyg.*

---

### 6.1 Inledning

I vår analys kommer vi att arbeta utifrån den analysmodell vi presenterade under metodkapitlet. För vart och ett av våra tre huvudområden kommer vår insamlade empiri att sammanfogas med tillämpbar teori under våra två analysnivåer. Under analysnivå ett kommer vi att göra jämförelser mellan de olika kommunerna, kopplat till tillämpbar institutionalia och teori. Under analysnivå två kommer kommunernas organisation, revisionsprocess och verktyg analyseras utifrån de analysteorier vi presenterade under teorikapitlet. Målet med dessa bägge analysnivåer är att tillsammans presentera underlag för att besvara vårt syfte med genomförd studie. Detta syfte är att beskriva och analysera vad som driver den kommunala revisionens effekt utifrån granskarnas och de granskades perspektiv.

### 6.2 Organisation

Organisation av den kommunala revisionen innefattar det sätt granskarna valt att strukturera sin verksamhet. Genom att analysera hur denna struktur eller organisation sker i respektive kommun hoppas vi finna förklaringar till hur detta kan driva effekten av kommunal revision.

#### 6.2.1 Analysnivå ett

De tre kommunerna i vår fallstudie har organiserat sina revisorsorgan på skilda sätt. Inom Ystad kommun är de förtroendevalda revisorerna organiserade i ett revisorskollegium, vilket består av totalt fjorton ledamöter. Landskrona i sin tur har totalt arton ledamöter som jobbar i formen av en revisorsnämnd. I Staffanstorp finns det endast tre ordinarie ledamöter och tre suppleanter, vilka dock även är organiserade inom ett revisorskollegium.

Under teorikapitlet framkom att det för närvarande existerar ett lagkrav på minst tre ordinarie förtroendevalda revisorer. Samtliga kommuner uppfyller detta krav, men Staffanstorps kommun tangerar lagkravet. I motsats till Staffanstorp står Landskrona som med sina arton ledamöter anser sig ha tillräckligt med resurser för att göra en fullgod granskning både budgetmässigt och personellt. Landskrona kommun har förvisso nästintill dubbelt så många invånare som Staffanstorps

kommun men det går inte att komma ifrån att de är proportionellt sett styvmoderligt tilldelade med resurser. Det sakkunniga biträdet i Staffanstorp framförde åsikten att de tre förtroendevalda är förhållandevis få i antalet för utövandet av revisorsuppdraget, något som ytterligare förstärks av det faktum att suppleanterna inte deltar vid de möten de inbjuds till. Detta faktum ansåg granskarna påverkade huruvida organisationen drev effekt inom den kommunala revisionen. Enligt en statlig utredning har det kommit förslag på att öka lägsta antalet ordinarie ledamöter till fem, något som även stöds av de förtroendevalda revisorerna i Staffanstorp.

När det gäller den nedlagda tiden från de sakkunniga biträdena utmärker Staffanstorp sig genom att upphandla cirka 800 timmar om året jämfört med Ystad och Landskronas cirka 1000 timmar. Vi anser oss inte ha tillräckligt underlag för att kunna utröna den erforderliga tidsåtgången för en fullgod granskning utifrån de sakkunnigas perspektiv. Detta torde dessutom vara tämligen kommunspecifikt efter varje kommuns förutsättningar. Ett försök till att generalisera och ge en bild av arbetsinsatsen kan dock ske genom att jämföra folkmängden i förhållande till nedlagd tid per uppdrag. Nedanstående bild illustrerar förhållandet mellan dels antal timmar som upphandlats för sakkunniga biträden per tusen invånare, samt fördelningen antal revisorer per tusen invånare.

	<b>Sakk. timmar per tusen inv.</b>	<b>Revisorer per tusen inv.</b>
<b>Ystad</b>	<b>37,7</b>	<b>0,26</b>
<b>Staffanstorp</b>	<b>39</b>	<b>0,15</b>
<b>Landskrona</b>	<b>25,6</b>	<b>0,23</b>

Tabell 6.1 – Illustration över förhållandet mellan sakkunniga biträden och förtroendevalda revisorer och folkmängd i respektive kommun.

Ovanstående tabell åskådliggör de skillnader mellan de tre kommunernas revisionsapparater, som framkommit under vår empiriinsamling. Mellan de olika kommunerna fokuseras och prioriteras olika kring den tid som läggs ner av sakkunnigt biträde samt det antal som är aktiva som förtroendevalda revisorer. I Staffanstorp används sakkunniga biträden i större utsträckning, medan andelen revisorer i förhållande till folkmängden är mindre. I motsats till detta finner vi Ystad, som dels har en hög andel revisorer men även ett högt antal timmar som sakkunniga biträder med.

Utöver antalet ledamöter skiljer sig de tre kommunerna även åt i deras uppdelning av de granskade nämnderna. Inom Ystad och Landskrona kommun sker arbetet i arbetsgrupper med olika ansvarsområden, både vad gäller förtroendevalda revisorer och sakkunniga biträden. Inom Staffanstorps kommun existerar ingen uppdelning i grupper bland de förtroendevalda revisorerna. Anledningen till detta ligger förmodligen främst i det faktum att kollegiet endast består av tre ordinarie ledamöter. Indelning i grupper med egna ansvarsområden sker huvudsakligen för



att säkerställa god insikt. Vid vår empiriinsamling har framkommit att nämndordförandena i Ystad och Landskrona anser att denna organisation ger grupperna en bättre grund för revisionen, ger revisorerna en ökad legitimitet och auktoritet och därigenom driver effekt av kommunal revision.

### **6.2.2 Analysnivå två**

Enligt agentteorin går det att identifiera agentproblem då en principal delegerar ansvar och utövanderätt till en agent. För att förhindra att sådana problem uppstår krävs därför någon form av kontrollinstrument. Inom den kommunala verksamheten finns risk för sådana agentproblem mellan bland annat fullmäktige (principal) och de kommunala nämnderna (agent), då agenten agerar för att nyttomaximera sin egen nytta. Den kommunala revisionens syfte är därför att som ett kontrollinstrument dels identifiera men även förhindra att agentproblem uppstår. Organisationen av den kommunala revisionen bör därför vara utformad för att i bästa mån möjliggöra för utövandet av denna kontroll och tillsyn och därmed driva effekt på bästa sätt.

Som framkom ovan skiljer sig organisationen av den kommunala revisionen åt mellan våra tre kommuner. Gemensamt för samtliga kommuner är dock en önskan om att organisera revisionen så att denna kan utföras på ett sätt som driver effekt och därmed minimerar eller förhindrar agentproblem. En iakttagelse är att det förefaller vara som så att Ystads och Landskronas uppdelning i arbetsgrupper förbättrar chanserna att identifiera, men även förhindra agentproblem genom en tydlig inriktning och fokusering, enligt granskarna. Ett ytterligare tecken på att agentproblem faktiskt förhindrats ges då respektive nämndordförande uttrycker en positiv åsikt kring just gruppindelningen.

## **6.3 Revisionsprocessen**

Den kommunala revisionsprocessen innefattar dels hur granskarnas arbetsgång fastställs, men även var fokus för granskningen ligger. Genom att analysera hur revisionsprocessen genomförs i våra tre kommuner hoppas vi finna förklaringar till hur denna kan driva effekten av kommunal revision.

### **6.3.1 Analysnivå ett**

Vid vår empiriinsamling har framkommit att samtliga kommuner använder sig av en risk- och väsentlighetsanalys som underlag för deras revision. Under teorikapitlet nämndes att det oftast är de sakkunniga biträdena som genomför denna analys, något som även är giltigt för våra studerade kommuner. Även om analysen genomförs av de sakkunniga har de förtroendevalda revisorerna ändå möjlighet att ytterst påverka vad som skall granskas genom revisionsplanen då det är de som slår fast det som slutgiltigt skall granskas. Revisionsplanen fastläggs genom samråd mellan de sakkunniga biträdena och de förtroendevalda

revisorerna. I samtliga kommuner har vi funnit att detta och övrigt samarbete mellan biträdena och de förtroendevalda revisorerna fortlöper utan större problem, vilket kan anses driva effekt. I teorin framkom att det vid tidigare forskning identifierats problem med att sakkunniga biträden gick utöver sin roll som biträde och istället i för stor utsträckning genomförde och påverkade revisionen. Vår empiriinsamling har inte funnit något som tyder på komplikationer av detta slag mellan de två parterna. I Staffanstorps kommun framkom dock att de sakkunniga historiskt sett utövat inflytande på revisionen. Detta ansågs dock inte detta vara något som inverkar negativt på revisionen, enligt den förtroendevalda revisorn i Staffanstorp.

Det praktiska revisionsarbetet kan enligt teorin delas in i främst redovisningsrevision och förvaltningsrevision. Även om svaren skiljer sig något åt mellan intervjupersonerna i de olika kommunerna finns det en tydlig tendens kring fokusering på förvaltningsrevisionen. Gemensamt för samtliga av våra granskare var att en förhoppning om ytterligare fokus på förvaltningsrevision uttrycktes. Denna inställning stöddes även av teorin, som påpekade att fokusering på förvaltningsrevision är något som kännetecknar just kommunal revision, med ett framåtriktat synsätt. Uppdelningen mellan förtroendevalda revisorer och sakkunniga biträden skiljer sig även mellan de bägge revisionstyperna. I vår empiriinsamling tycker vi oss kunna se klara tendenser till specialisering, för att på bästa möjliga sätt kunna driva effekt av revisionen. De sakkunniga ägnar sig åt redovisningsrevisionen då detta inte sällan är kunskaper som de förtroendevalda verkar sakna. I Ystad kommun framkom att kunskaps- och intresseområdet hos de förtroendevalda revisorerna inte låg inom ramen för redovisningsrevisionen.

De förtroendevalda revisorerna i vår undersökning fokuserar istället främst på förvaltningsrevisionen, där det hjälper om granskaren har erfarenhet av den kommunala verksamheten, gärna inom den granskade kommunen, samt en politisk bakgrund med de kunskaper och även kontakter detta ger. Merparten av de förtroendevalda revisorerna i vår studie visar på en gedigen bakgrund inom politisk verksamhet, vilket tyder på att de innehar tillräcklig erfarenhet. Även de sakkunniga biträdena besitter nödvändig erfarenhet och insikt, då det inte sällan är de som skall genomföra specialistgranskningar inom ramen för förvaltningsrevision. I vår undersökning har även bekräftats att både ÖPWC och Ernst & Young arbetar med en uppdelning inom specialistkompetenser för att säkerställa att tillräcklig kunskap finns för att kunna driva effekt av den kommunala revisionen.

Vid vår empiriinsamling fann vi att granskarna själva i stor utsträckning ansåg att revisionsprocessen verkligen drev effekt. Intervjupersonerna har angett att effekt uppstår i cirka 80 procent av fallen, vilket även stöds av de uppgifter som presenterades under teoriavsnittet. En viktig iakttagelse är dock att trots att många av de intervjuade har pekat på att revisionen och dess påpekanden oftast får effekt, så tillägger de att detta tar tid. Detta har sin grund i att den kommunala organisationen inte är den mest snabbbrörliga utan har en inneboende tröghet som

medför att felaktigheter som identifierats kan ta tid att förändra. Detta medför att det i praktiken kan vara svårt att se när eller om påpekanden från revisionens sida har haft effekt då detta måste ses i ett långt perspektiv. En förklaring till den långsamma förändringstakten presenterades i Staffanstorp där bristen på kontinuitet på olika poster lyftes fram som orsak. En hög personalomsättning på viktiga poster inom granskade nämnder kan medföra att det blir svårt att under en överskådlig tid driva igenom effekt kring revisionens påpekanden. I Ystad kommun pekade de förtroendevalda revisorerna på avsaknaden av ekonomiska resurser som en förklaring till varför revisionsprocessen inte driver effekt i den utsträckning de skulle önska.

### **6.3.2 Analysnivå två**

I vår empiriska studie har vi dels studerat revisionsprocessen utifrån granskarnas perspektiv, men även utifrån de granskades. De granskade, nämnderna och deras ordförande, ger i vissa fall en något annorlunda syn på den kommunala revisionsprocessen än vad som framkommit vid intervjuer med granskarna. I framförallt Ystad kommun framkom tydligt kritik mot processen då denna enligt nämndordförande gick utöver vad den var satt att göra och hade ett allt för starkt detaljfokus, något som av nämndordföranden ansågs gränsa till revisorsstyre.

Med utgångspunkt i agentteorins tankegångar kan den kommunala revisionens syfte ses som identifiering och eliminering av agentproblem. Risken finns dock att strävan efter identifiering av tänkbara agentproblem leder till en allt för detaljerad granskning, vilket kan vara en förklaring till den ovan framförda åsikten. Även om revisionens avsikt faller inom ramen för deras syfte enligt agentteorin, nämligen att agera som kontrollinstrument, uppstår en risk att insatsen blir kontraproduktiv. Genom en detaljerad granskning försöker revisionen upphäva informationsasymmetrin mellan principalen och agenten. Risken finns dock att trots en högre insats försämrats utsikterna till drivande av effekt, då nämndernas samarbetsvilja och respekt för revisionens granskning minskar.

Inom ramen för revisionsprocessen kan vi se ytterligare ett intressant uttalande. Inom Staffanstorps kommun framkom att nämndordförande aldrig personligen träffat revisionen i egenskap av revisorer. Trots att granskning av nämnden ifråga förvisso förekommer, är det ändå ett relevant uttalande. Även om den bild som de förtroendevalda revisorerna och de sakkunniga biträdena gav av revisionsprocessen inom Staffanstorps kommun var snarlik övriga två kommuners pekar detta uttalande ändå på att skillnader existerar. Utifrån förväntansteorin går det att se möjliga förklaringar till dessa skillnader. Enligt förväntansteorin beror den insats revisionen utför på dels valens och dels förväntan. Valens i det här fallet uttrycker i vilken utsträckning revisionen värdesätter personlig kontakt och meningsutbyte huruvida detta är en viktig del av deras revisionsprocess. I kombination med detta existerar även förväntan, som uttrycker deras förväntan om att personlig kontakt skulle påverka deras insats och därmed även driva effekt. Detta är faktorer som revisorerna själva kan styra över. Därutöver existerar även

faktorer som förmåga och resurser, vilka har ett externt perspektiv. Genom att granska de förmågor och resurser som står till förfogande för de förtroendevalda inom Staffanstorps kommun går det att se en vidare förklaring till uttalandet ovan. Som framkom ovan utmärker sig Staffanstorps kommun från övriga två, då de endast har tre förtroendevalda revisorer, vilket även kan påverka revisionsprocessen. De förmågor och resurser som tilldelats revision skiljer sig alltså åt, vilket enligt förväntansteorin även driver effekten av revisionen och därmed även inverkar på granskarnas känsla av belöning och tillfredställelse av utförd insats.

I motsats till Staffanstorp och Ystad kommun uttrycktes ingen tydlig kritik mot revisionsprocessen inom Landskrona kommun. Både granskarna och de granskade uttryckte istället en positiv inställning till revisionen och dess arbete. Med utgångspunkt i förväntansteorin skulle detta tyda på att bägge parter upplever att insatsen ger effekt, något som även borde ge granskarna tillfredställelse av revisionsprocessen. I Landskrona kommun sker revisionsprocessen i stor utsträckning snarlikt övriga två kommuner. En av aspekterna som skiljer Johansson från övriga förtroendevalda revisorer i vår studie är det faktum han innehaft posten som ordförande i revisorsnämnden i drygt tio år. Detta faktum kan påverka vilken förväntan och valens han förmedlar kring den insats revisorsnämnden använder för att uppnå effekt. Vidare innebär det att revisionen ur ett externt perspektiv har haft möjlighet att kommunicera behov av tillräckliga resurser och förmågor, samt förbättra rollförståelsen kring revisionsprocessen och vad som driver dess effekt. En ytterligare aspekt som lyftes fram vid empiriinsamlingen var användandet av uppföljningsrapporter. Detta förfarande sågs av samtliga parter som något som drev effekt inom revisionen. Med utgångspunkt i förväntansteorin innebär uppföljningsrapporter att granskarnas valens och förväntan inför årets revision förstärks, då de får bevis för att föregående års revisionsprocess drivit effekt vilket förefaller giltigt i Landskronas fall. Möjligheten till uppföljning torde även påverka granskarnas känsla av belöning och tillfredställelse, då den utgör en direkt bekräftelse på att de fyller sin funktion som kontrollinstrument och att deras insats driver effekt.

Det faktum att revisionen vissa gånger får en fördröjd effekt kan genom förväntansteorin förklaras i externa faktorer, såsom att ekonomiska resurser saknas. Även om revisionens interna faktorer, i form av deras insats, är fullgod för att effekt skall uppstå kan brister inom de externa faktorerna påverka ifall och när denna effekt verkligen kommer till stånd. Vid våra intervjuer har vi funnit att detta är något som vissa gånger kan upplevas som frustrerande av granskarna, exempelvis i Ystad kommun. Risken finns att denna frustration i ett längre perspektiv kan avspeglas i revisionens framtida insats, då deras upplevda belöning och tillfredställelse av revisionsinsatsen uteblir.

## 6.4 Verktyg

Verktyg inom den kommunala revisionen innefattar de alternativ som står till granskarnas förfogande för att uppfylla deras syfte som kontrollinstrument. Genom att analysera vilka dessa verktyg är och hur de används hoppas vi finna förklaring till hur dessa driver effekten av kommunal revision.

### 6.4.1 Analysnivå ett

I vår teori och empiri har det framkommit att granskarna – de förtroendevalda revisorerna och sakkunniga biträdena – har flertalet verktyg till sitt förfogande som driver effekt inom kommunal revision. Enligt våra intervjupersoner kan dessa verktyg ta formen av ett visst tillvägagångssätt, beteende, olika sanktionsmöjligheter eller hanteringen av relationen till de granskade.

Det tillvägagångssätt som revisionen använder sig av utgör ett av de verktyg som presenterats av våra intervjupersoner som drivande för den kommunala revisionens effekt. Enligt granskarna själva har det framkommit att det faktum att revisionen väljer att fokusera på och lyfta fram relevanta men i lika hög grad aktuella ämnen för granskning påverkar vilken effekt revisionen får. Genom att göra det ökar även förtroendet för revisionen, enligt granskarna. Enligt teorin är ett ytterligare verktyg som driver effekt det faktum att revisionen besitter tillräcklig förmåga för att genomföra revisionen. För att säkerställa detta krävs utbildning, men framförallt fortbildning, av både granskarna och de granskade, något som de sakkunniga biträdena tydligt påpekade i vår empiriinsamling.

Enligt granskarna, särskilt de förtroendevalda revisorerna i Ystad och Landskrona, är det viktigt att revisionen tydligt kommunicerar att de inte jagar fel, utan istället försöker förbättra verksamheten, ur ett framåtriktat perspektiv. Genom att lyckas med detta hoppas granskarna att de skall få bättre förståelse hos de granskade nämnderna, och därmed även bättre samarbete. För att även förbättra de granskades inställning till revisionen och driva dess effekt är sakgranskning ett viktigt verktyg som lyfts fram av våra intervjupersoner. Genom att de granskade får möjlighet att sakgranska rapporter, innan dessa presenteras, elimineras risken för att missförstånd presenteras som fakta i en offentlig rapport. Framförallt inom Ystad och Landskrona kommun poängterades nyttan av att använda detta verktyg. Slutligen lyfte de sakkunniga biträdena fram vikten av att de förtroendevalda revisorerna visar en hård attityd då detta krävs. Ifall påpekanden inte efterlevs bör revisionen kräva en förklaring till varför, samt en handlingsplan för när detta i sådana fall skall ske. Enligt granskarna i framförallt Ystad har detta varit ett tillvägagångssätt som drivit effekten av deras kommunala revision.

Enligt teorin utgör även revisorernas beteende ett viktigt verktyg inom den kommunala revisionen. Genom att de blir uppfattade som professionella av de granskade ökar den respekt och pondus som revisionen eftersträvar. Vidare krävs att de granskningsrapporter som levereras håller en hög standard. Skulle dessa

uppfattas som oväsentliga av de granskade ökar risken för att de kommer gå obemärkt förbi, enligt granskarna. Ett ytterligare verktyg som driver effekt är revisorernas egen inställning till deras revision och dess syfte. Enligt granskarna, särskilt de sakkunniga biträdena från Ernst & Young, kommer en felaktig inställning resultera i en sämre revision.

Revisionen har även verktyg i form av sanktionsmöjligheter till sitt förfogande. Teorikapitlet lyfte fram att dessa sanktionsmöjligheter består dels i möjligheten att vägra ansvarsfrihet för nämnderna, men även i att omnämna felaktigheter som de funnit i de rapporter som presenteras för fullmäktige. Vid vår empiriinsamling har vi funnit att verktyget ansvarsutkrävande förekommer i väldigt ringa grad. Det sanktionsverktyg som främst påverkar vad som driver effekt är istället just omnämnande av brister. Granskarna i samtliga kommuner var av åsikten att ett sådant omnämnande medförde att nämnden ifråga gavs ett tydligt incitament till att åtgärda bristen inför nästa års revisionsrapport, för att undvika att få ett skamfilat rykte inom kommunen och i fullmäktige. Därigenom är detta verktyg något som verkligen kan driva effekten av den kommunala revisionen, enligt våra intervjupersoner.

Samarbetet och relationen mellan de granskade och granskarna, men även inbördes mellan granskarna är ytterligare ett verktyg som driver effekten av kommunal revision. Även sådant som personkemi och samarbetsklimat är, enligt våra intervjupersoner, något som påverkar. För att revisionen skall kunna få effekt krävs att kommunikationen mellan berörda nämnder och granskarna fungerar. Vilken inställning nämnderna har till revisionen påverkar i stor grad deras samarbetsvillighet, enligt granskarna.

#### **6.4.2 Analysnivå två**

Gemensamt för alla de verktyg som identifierats under empiriinsamlingen är att de tillsammans, enligt förväntansteorin, påverkar varför revision får effekt och vad som driver den. Vidare är dessa verktyg ibland av en något abstrakt karaktär, där sambandet mellan insats och effekt inte alltid är kausalt. Däremot går det ändå att se att de vart och ett på ett enskilt sätt driver effekt av kommunal revision. Med utgångspunkt i förväntansteorins uppdelning på inre och yttre faktorer går det att ge en förklaring till varför och på vilket sätt denna effekt drivs.

Att revisionen fokuserar och lyfter fram relevanta frågor tyder på att revisionen har en valens, där de värdesätter att granskningen som sker är motiverad. Genom att de ser det så påverkas även deras förväntan om att det skall ge effekt. Vidare påverkar revisionens kunskap och förmåga vad som driver effekt. Även om revisionen skulle värdesätta resultat och ha en hög förväntan om att uppnå detta hjälper inte detta ifall kunskap och förmåga saknas. Förmåga att genomföra revisionen förklaras av förväntansteorin som en extern faktor vilken driver effekt. Vilka resurser som finns för utbildning och fortbildning faller även under denna faktor då omvärlden, kommunen, ofta bestämmer begränsningar i form av

tilldelade resurser. Även vilken förståelse de granskade har av revisionens tillvägagångssätt påverkar. Genom att låta nämnderna sakgranska rapporter uppnås en högre förståelse för revisionens syfte och roll, vilket enligt förväntansteorin driver dess effekt.

Det beteende som kännetecknar granskarna driver revisionens effekt. Enligt förväntansteorin styr inställning, i form av valens och förväntan vilken insats som kommer att utföras. Insatsen i sin tur speglas av vilken rollförståelse nämnderna har av revisionen. Denna rollförståelse styrs bland annat av nämndernas uppfattning av revisionens beteende, ifall exempelvis revisionsrapporterna håller hög nivå och om granskarna uppträder professionellt. Sammantaget kommer denna uppfattning påverka ifall revisionen respekteras i sitt utövande av de granskade eller ej.

Det sanktionsverktyg som vi i vår empiriinsamling funnit vara mest utbrett och som även betraktas som ett verktyg som driver effekt är möjligheten att i revisionsrapporter göra påpekanden kring nämndernas verksamhet. Genom att revisionen ges möjlighet att på ett tydligt sätt presentera vad deras insats funnit torde den externa rollförståelsen kring varför denna insats genomförs förhoppningsvis öka. Det blir tydligare för exempelvis fullmäktige vad revisionen syftar att åstadkomma. Vidare påverkas granskarnas valens och förväntan kring att deras insats driver effekt då de kan konstatera att ett omnämnande i en revisionsrapport utgör ett incitament för handling och förändring inom berörd nämnd. Framförallt ur ett längre perspektiv kan detta ha påverkan på den belöning och tillfredställelse som revisionen känner av sin insats.

Samarbetet mellan de förtroendevalda och de sakkunniga styr även ifall revisionen kommer att få effekt. Insatsen beror på både de förtroendevaldas och de sakkunnigas inställning, i form av deras valens och förväntan. I vår empiriinsamling har framkommit att just ett väl fungerande samarbete utgör grunden för att granskarna skall kunna genomföra en revision som driver effekt.

## 7 Resultat

---

*I detta kapitel presenteras studiens resultat. Detta resultat diskuteras i förhållande till uppsatsens frågeställningar och syfte. Kapitlet avslutas med en sammanställning av de frågor som uppkommit under arbetets gång och som vi anser vara relevanta för vidare studier.*

---

### 7.1 Inledning

Vårt syfte med denna uppsats har varit att beskriva och analysera vad som driver den kommunala revisionens effekt utifrån granskarnas och de granskades perspektiv. Denna uppsats har kretsat kring ett antal frågor, vilka varit utgångspunkten för vår studie. Med utgångspunkt i våra tre kommuner gör vi anspråk på att besvara dessa, vilket i sin tur besvarar vår huvudfrågeställning och uppfyller syftet med vår studie. Dessa för uppsatsen så viktiga frågor lyder:

- *Hur påverkar revisionens organisation effekten av kommunal revision?*
- *Hur driver revisionsprocessen effekten av kommunal revision?*
- *Vilka verktyg kan användas för att driva effekt i den kommunala revisionen?*

Nedan följer en presentation och diskussion kring resultatet av vår studie, med avstamp i dessa frågor.

### 7.2 Organisation

Enligt tabell 6.1 har vår studie funnit att våra fallkommuner har valt att organisera deras kontrollorgan på skilda sätt. En slutsats utifrån detta är ifall det är möjligt att tiden som de förtroendevalda lägger ner kan kompenseras genom att de istället försöker köpa in kompetens utifrån från de sakkunniga biträdena, något vi funnit giltigt i Staffanstorps fall. Att kollegiet i Staffanstorp uppfattas som ”inte särskilt offensiva” kan ha att göra med just bristande resurser hos de förtroendevalda. Detta tyder enligt oss på att antalet förtroendevalda revisorer spelar in när det gäller möjligheten att göra en heltäckande kvalificerad granskning, och därmed även driva effekt. Att försöka kompensera alltför få förtroendevalda med att köpa in tjänster torde vidare vara kostsamt och i många fall inte att rekommendera. Detta förfarande kan grunda sig i problemet att rekrytera till kommunpolitik i allmänhet och revisorsposten i synnerhet, framför allt i en liten kommun. Detta faktum kan vara ett skäl till att Staffanstorp prioriterat annorlunda. Troligtvis driver granskarnas nedlagda tid effekt, men det är svårt att avgöra vilken fördelning som är den optimala mellan de förtroendevalda och de sakkunniga.

Vi har i vår studie funnit det motiverat att det existerar ett kontrollorgan som skall balansera de negativa aspekter som kan uppstå vid ett agent-principal-förhållande



mellan fullmäktige och nämnder, i vårt fall den kommunala revisionen. Vi har dock funnit information som verkar peka på att förhållandet inte är fullt så problemfyllt som teorin föreskriver. Vi identifierade i två av våra kommuner fall där enligt agentteori nämnderna inte borde vara positiva, nämligen kontrollorganets indelning i mindre, specialiserade grupper, men så är dock fallet. Nämnderna borde agera i eget intresse och det torde enligt all logik sällan vara samstämmigt med kontrollinstrumentets, som borde agera i principalens intresse. Indelningen i grupper verkar påverka effekten av revision i den bemärkelsen att det på ett bättre sätt förhindrar agentproblemen, det vill säga driver effekt. Den främsta förklaringen till detta som vi kan se är den kritik som även tidigare riktats mot agentteori, det vill säga att den inte fullt ut kan appliceras på praktiska förhållanden. Den utgör ett underlag för att förstå ett problem och kan agera som förklaringsgrund men kan inte alltid ge en heltäckande bild av ett problem. Det finns dock även andra aspekter på problemet, såsom att agentens intressen i detta fall var liknande principalens och att det därför inte uppstod några konflikter.

Enligt ovanstående kan vi utifrån organisationen säga att det vi har funnit driva effekt av den kommunala revisionen i våra tre fallkommuner främst är:

- *Granskarnas nedlagda tid*
- *Antalet förtroendevalda revisorer*

### **7.3 Revisionsprocessen**

Vår studie har visat att samtliga undersökta kommuner anser risk- och väsentlighetsanalysen vara viktig för att driva effekt inom revisionsprocessen. Under revisionsprocessen har vi även funnit att våra kommuner i viss utsträckning använder sig av specialisering i förhållandet mellan de sakkunnigas och förtroendevaldas arbetsuppgifter och fokusområden. Detta är något vi finner vara tämligen naturligt då revisorerna enligt lag skall köpa in den kompetens de själva saknar. Att de förtroendevalda revisorerna har inriktat sig mer på förvaltningsrevision med sin erfarenhet av kommuner och sakkunniga på de revisionsinsatser där de förtroendevalda känner att de brister. Vår undersökning har visat att såväl de förtroendevalda revisorerna och de sakkunniga biträdena anser denna symbios vara fruktsam, och något som verkligen driver effekt.

I vår undersökning av revisionsprocessen har vi funnit en intressant iakttagelse inom Staffanstorps kommun där nämndsordföranden anmärkte på att han aldrig träffat revisionen i egenskap av revisorer. Ändå tycker han att revisionen gör ett bra jobb genom att de påpekar sånt som inte står rätt till. Med utgångspunkt i Ystad och Landskrona kommuns åsikter anser vi oss dock ha funnit att revisorernas närvaro ute i verksamheten torde driva effekt, särskilt när det gäller det framåtsyftande syfte som förvaltningsrevision sägs ha.

Vår studie har visat att de förmågor och resurser som tilldelats revisionen skiljer sig åt mellan våra kommuner, vilket enligt förväntansteorin kan sägas driva effekten av revisionen. Vi har även funnit att erfarenhet förefaller driva effekt. I Landskrona har ordförande för revisionen suttit längst och här är nämndsordförande övervägande positiv till revisionens arbete. Vår studie har även funnit att inom Landskrona och Ystad kommun driver förfarandet att använda sig av uppföljningsrapporter effekt. På detta sätt ökas återkopplingen till verksamheten, vilket enligt förväntansteorin driver effekt.

En ytterligare intressant iakttagelse, som vår undersökning resulterat, i är att generellt sett verkar revisionsprocessen driva effekt men att det kan ta förhållandevis lång tid för effekten att synas. Detta skulle kunna verka demotiverande för de som jobbar som granskare då en del av belöningen och tillfredsställelsen i arbetet kommer av att just effekt uppstår, enligt förväntansteorin. Vidare har vi funnit information som påvisar att kontrollorganet kan i sin iver ha tendenser till att vara alltför nitiska. Detta kan i förlängningen påverka organisationens åsikter om revisionen och kan leda till att processen driver effekt i mindre grad.

Enligt ovanstående kan vi utifrån revisionsprocessen säga att det vi har funnit driva effekt av den kommunala revisionen i våra tre fallkommuner främst är:

- *Användandet av en risk- och väsentlighetsanalys*
- *Specialisering mellan de förtroendevaldas och sakkunniga*
- *Revisorernas närvaro i den granskade verksamheten*
- *Resurser*
- *Erfarenhet*
- *Användandet av uppföljningsrapporter*

## **7.4 Verktyg**

Vi har i vår studie funnit att samtliga kommuner förefaller vara förhållandevis överens om vilka verktyg som driver effekt och framhåller överensstämmande faktorer till varför de gör det. Genom vår studie har vi försökt identifiera många av de verktyg de kommunala granskarna har till sitt förfogande och har ambitionen att lyfta fram de verktyg som dominerar i våra kommuner. I detta har vi funnit att revisionens förmåga att kunna genomföra en revision är viktigt för att driva effekt. Detta är beroende bland annat av utbildning och fortbildning. Även revisionens beteende är ett verktyg som förefaller driva effekt, då detta måste föra sig med en viss professionalitet. Revisionen måste i detta lyckas förmedla syfte med revisionen, att det de lyfter fram är aktuella ämnen.

Från vår studie kan vi dra slutsatsen att sanktionsmöjligheten, att inte rekommendera ansvarsfrihet, vilket egentligen är ett av de mer konkreta verktygen inte av någon part har angivits att driva effekt. Däremot har det angivits

en form av pinsamhetsfaktor. Blotta faktumet att bli omnämnd i revisionens rapporter anses snarare vara det verktyg som driver effekt.

Viktigt för att driva effekt anges även relationerna och samarbetsklimatet som man som granskare skapar med organisationen i övrigt, men även sinsemellan. Våra intervjupersoner har poängterat förmågan att kommunicera som viktig för att driva effekt inom revisionen. Som ett led i detta uppges sakgranskning vara ett viktigt verktyg. Att ge den granskade möjlighet att kommentera granskningen innan den läggs fram borgar för ett gott samarbetsklimat och förefaller vara ett uppskattat verktyg för effekt. Vidare har vi funnit att granskarnas inställning till revisionen och deras egen roll i denna är ett verktyg som också påverkar ifall effekt uppstår.

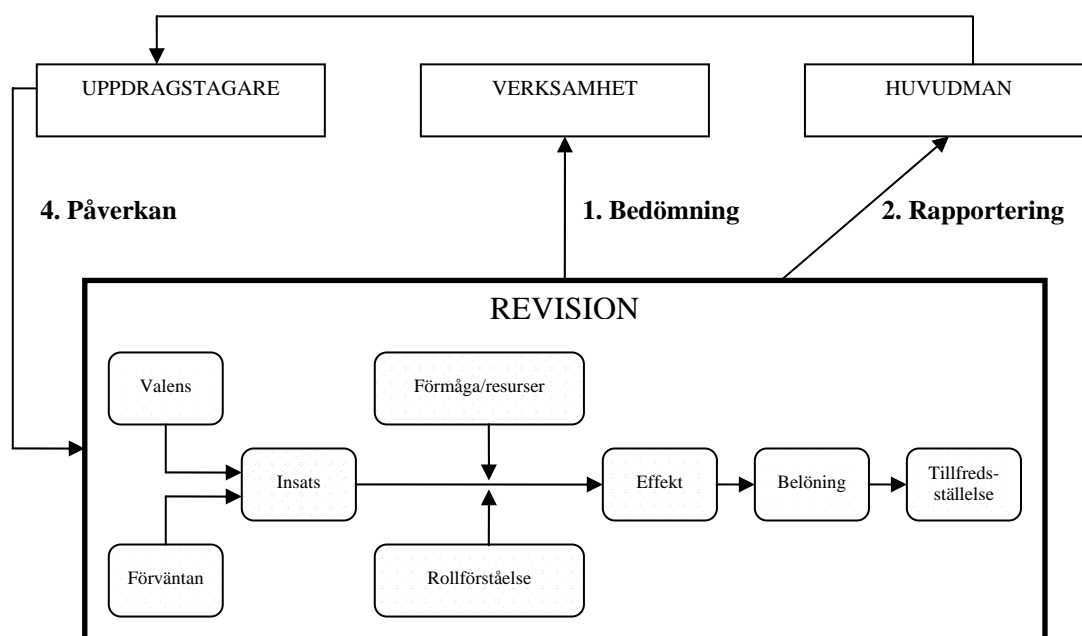
Enligt ovanstående kan vi utifrån verktyg säga att det vi har funnit driva effekt av den kommunala revisionen i våra tre fallkommuner främst är:

- *Utbildning och fortbildning*
- *Granskarnas professionella beteende*
- *Omnämnande i revisionsrapport*
- *Goda relationer mellan granskare och de granskade*
- *Kommunikation mellan granskare och de granskade*
- *Användandet av sakgranskning*
- *Granskarnas inställning till revisionen*

## 7.5 Resultatdiskussion

Vi har i vår studie använt oss av agentteorin för att illustrera varför revision existerar och vad denna syftar till att uträtta. Genom sin lagstadgade kontrollfunktion kan revisionen ses som ett nödvändigt instrument vars existens är berättigad då det står klart att revisionen driver effekt. För att dock kunna förstå vad som driver effekt av kommunal revision krävs ett vidare synsätt kring vad som påverkar och driver effekt av revisionen. Vår studie har syftat till att presentera detta synsätt och därmed beskriva och analysera vad som driver effekt av kommunal revision utifrån granskarna och de granskades perspektiv. Som ett resultat av vår studie har vi utarbetat nedanstående modell som vi anser åskådliggör detta synsätt.

### 3. Återkoppling / AGENT-PRINCIPAL



Figur 7.1 Resultatmodell

I enlighet med modellen använder alla tre kommuner i undersökningen sig av revisionen som kontrollinstrument för att balansera agent-principal-problematiken mellan huvudman och uppdragstagare. Vad vi vill illustrera genom vår modell är att skillnaderna kring vad som påverkar och driver effekt av revisionens roll återfinns inom det område som i vår modell åskådliggörs av förväntansteorin. Resultat av vår studie har visat att förhållandet mellan svaren på våra tre delfrågor är något diffust och tenderar ibland att gå in i varandra vilket skulle tyda på att det som driver effekt är en kombination av samtliga faktorer. Det som främst skiljer sig åt mellan våra tre kommuner är hur granskarna valt att organisera sig. Även om mindre skillnader identifierats inom revisionsprocessen och verktyg existerar en stor samstämmighet kring vad som driver effekt. Vår undersökning har även visat att de granskades syn och uppfattning påverkar revisionens insats och

därmed även om den driver effekt något som åskådliggörs genom påverkan från uppdragstagaren till revisionen.

Det finns en medvetenhet hos oss om att vår studie är behäftad med ett antal begränsningar. Generaliseringar i större grad tillåter sig inte göras då vi endast inkluderat tre kommuner i vår studie. Vidare har vi inom vårt syfte försökt fånga in så mycket vi bedömt vara möjligt av det som driver effekt, men vi gör återigen inga krav på att ha gjort en heltäckande studie. I varken vår empiri eller vår teori kan vi få in hela spektrat eller samtliga aspekter av vad som driver effekt. Däremot tror vi oss kunna hävda att vi utifrån granskarnas och de granskades perspektiv har fångat merparten av det som driver effekt i våra tre fallkommuner och därmed även för kommuner av liknande karaktär.

## **7.6 Förslag till vidare studier**

Det existerar redan en del undersökningar genomförda inom området kommunal revision. Vi anser dock att det förefaller finnas vissa luckor som vi till viss del har försökt hjälpa till att fylla. Däremot finns det mycket arbete kvar att uträtta. Under arbetets gång har det dykt upp en del ämnen vi hade funnit högst intressanta att följa upp, men som inte låg inom ramen för vår studie. Nedan har vi valt att samla dessa och presentera de som förslag till vidare studier.

**1. Hur skall arbetsinsatsen fördelas mellan sakkunnigt biträde och förtroendevald revisor?** Studie som utreder vilken fördelning mellan sakkunnigt biträde och förtroendevald revisor som är att föredra. Tar lämpligen sin utgångspunkt i kritiken som riktats mot allt för dominerande sakkunniga biträden, vid tidigare genomförda undersökningar.

**2. Hur påverkar kommunstorlek den kommunala revisionens sammansättning?** Studie som syftar till att utreda vilken förklaringsgrund kommunstorlek utgör för den kommunala revisionens sammansättning.

**3. Varför engagera sig som förtroendevald revisor?** Analys av vilka faktorer som påverkar valet att engagera sig som förtroendevald revisor. Skulle lämpligen kunna genomföras som en kvantitativ studie, kompletterad med djupintervjuer.

# Källförteckning

## Litteratur

- Andersen, I., (1998) *Den uppenbara verkligheten*, Studentlitteratur: Lund
- Anthony, R., N. & Govindarajan, V., (2003) *Management Control Systems*, McGraw-Hill: New York
- Artsberg, K., (2003) *Redovisningsteori – policy och –praxis*, Liber Ekonomi: Malmö
- Bohlin, A., (2002) *Kommunalrättens grunder*, Norstedts Juridik AB: Stockholm
- Cassel, F., (2000) *Behovet av kommunal externrevision*, SNS Förlag: Stockholm
- Citron, B.-M., (1999) *Sölve & Co: korruptionsskandalen i Motala*, Norstedts: Stockholm
- Eriksson, L. & Wiedersheim-Paul, F., (2001) *Att utreda forska och rapportera*, Liber Ekonomi: Malmö
- Holme, I. & Solvang, B., (2001) *Forskningsmetodik – om kvalitativa och kvantitativa metoder*, Studentlitteratur: Lund
- Komrev, (1990) *Kommunal förvaltningsrevision – några grundläggande metodfrågor*, RH Tryck & Reklam
- Lundahl, U. & Skärvad, P.-H., (1992) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, Studentlitteratur: Lund
- Lundin, O., (1999) *Kommunal revision – en rättslig analys*, Iustus Förlag AB: Uppsala
- Mallin, C., (2004) *Corporate Governance*, Oxford University Press: New York.
- Merriam, S., B., (1994) *Fallstudien som forskningsmetod*, Studentlitteratur: Lund
- Nygaard, C., (red.) (2002) *Strategizing: en kontextuell organisationsteori*, Studentlitteratur: Lund
- Paulsson, I., Riberdahl, C. & Westerling, P., (1997) *Kommunallagen – Kommentarer och praxis*, Kommentus Förlag: Stockholm
- Petersson, G., (red.) (1996) *Effektiv styrning och uppföljning av verksamheten i landsting och kommuner*, Mediaprint AB: Uddevalla
- Persson, P., (2004) *Att granska och pröva ansvar i kommuner och landsting*, SOU 2004:107
- Sandahl, R., (1995) *Resultatanalys*, Riksrevisionsverket: Stockholm
- Sandahl, R., (1996) *Att mäta effekter*, Riksrevisionsverket: Stockholm
- Schou, P., (1991) *Arbetsmotivation – en studie av ingenjörer*, IMIT: Stockholm

- Svenning, C., (2003) *Metodboken*, Lorentz Förlag: Eslöv
- Tengdelius, K. & Hansson, L., (2002) *Effektiv revision - vad är det och när?*, Svenska kommunförbundet: Stockholm
- Tengdelius, K., (2002) *God revisionssed i kommunal verksamhet*, Svenska kommunförbundet och landstingsförbundet: Stockholm
- Thorburn, T., (1972) *Förvaltningsekonomi*, Bokförlaget Prisma: Stockholm
- Vroom, V. H., (1964) *Work and Motivation*, Wiley: New York
- Wallén, G., (1993) *Vetenskapsteori och forskningsmetodik*, Studentlitteratur: Lund
- Weiner, B. (1992) *Human motivation. Metaphors, Theories and Research*, Sage: Newbury Park

### **Artiklar**

- Arnold, B. & de Lange, P., (2004) Enron: an examination of agency problems, *Critical perspectives on accounting*, nr 6-7, s. 751-765
- Brooks, L. & Betz, N., (1990) Utility of expectancy theory in predicting occupational choices in college students, *Journal of counselling psychology*, nr 1, s. 57-64
- Geiger, M., Cooper, E., Hussain, I., O'Connell, B., Power, J., Raghunandan, K., Rama D. V., Sanchez, G., (1998) Cross-cultural comparisons: Using expectancy theory to assess student motivation: An international replication, *Issues in Accounting Education*, nr 1, s. 139-156
- Reinharth, L. & Wahba, M., (1975) Expectancy theory as a predictor of work motivation, effort expenditure, and job performance, *Academy of Management Journal*, nr 3, s. 520-537
- Van Eerde, W. & Thierry, H., (1996) Vroom's expectancy models and work-related criteria: A meta-analysis, *Journal of applied psychology*, nr 5, s. 575-586

### **Muntliga källor**

- Bergils, Örjan, vice ordförande i Revisorkollegiet, Ystad kommun (2005-11-18)
- Dahl, Irene, kundansvarig för sakkunniga biträden vid Ystad kommun och regionchef för offentlig verksamhet, Ernst & Young (2005-11-24 och 2005-11-29)
- Hart, Carina, sakkunnigt biträde/revisor vid Landskrona kommun, Ernst & Young (2005-11-30)
- Johansson, Per-Erik, ordförande i Revisorsnämnden, Landskrona kommun (2005-11-15)
- Jönsson, Roger, ordförande i Socialnämnden, Ystad kommun (2005-12-09)
- Lönnerblad, Bo, ordförande i Revisorkollegiet, Ystad kommun (2005-11-18)

Möller, Stefan, ordförande i Socialnämnden, Staffanstorps kommun (2005-12-16)

Nilsson, Sture, ordförande i Revisorskollegiet, Staffanstorps kommun (2005-11-29)

Rinaldo, Hans, kundansvarig för sakkunniga biträden vid Staffanstorps kommun, Öhrlings PriceWaterhouseCoopers (2005-12-01)

Örtegren, Eva, ordförande i Äldre- och omsorgsnämnden, Landskrona kommun (2005-12-14)

### ***Elektroniska källor***

Faktabas Revision 2000, Sveriges kommuner och landstings hemsida, [www.skl.se](http://www.skl.se), senast uppdaterad 2006-01-05

Landskrona kommun, hemsida, [www.landskrona.se](http://www.landskrona.se), senast uppdaterad 2006-01-06

Staffanstorps kommun, hemsida, [www.staffanstorp.se](http://www.staffanstorp.se), senast uppdaterad 2005-12-08

Sveriges kommuner och landsting, hemsida, [www.skl.se](http://www.skl.se), senast uppdaterad 2006-01-05

Ystad kommun, hemsida, [www.ystad.se](http://www.ystad.se), senast uppdaterad 2006-01-05



# Bilaga 1

## Diskussionspunkter för ordförande för förtroendevalda revisorer

### Uppdrag

Beskriv din bakgrund inom kommunal politik.

Har du varit aktiv som förtroendevald revisor tidigare?

Hur länge har du haft nuvarande uppdraget som ordförande?

Andra nuvarande engagemang/förtroendeuppdrag?

### Organisation

Hur många ledamöter har revisorskollegiet?

Hur är dessa organiserade?

### Process

Beskriv den process ni använder er av vid kommunal revision.

Hur väljs vilka områden som ska granskas?

Vilken revision prioriteras – förvaltnings- eller redovisningsrevision?

### Effekt

Vilka resultat anser du vara målen med kommunal revision? Vilka effekter vill du helst se?

Hur ofta anser du att önskvärd effekt uppstår?

I vilken utsträckning anser du att dina påpekanden får genomslagskraft?

### Verktyg

Vad kan vara tänkbara orsaker till att effekt uppstår?

Vad kan vara orsaker till att så inte sker?

Vad anser du skulle kunna förbättra efterlevnaden?

### Politisk dimension

Vilken roll spelar den ”politiska övertygelsen” för utförandet av ditt uppdrag?

Tycker du att det finns intressekonflikter i ditt uppdrag?

## **Bilaga 2**

### **Diskussionspunkter för sakkunnigt biträde**

#### **Uppdrag/Organisation**

Beskriv din bakgrund inom kommunal revision

Hur länge har du arbetat som sakkunnigt biträde?

Utbildning och erfarenhet

Vad uppskattar du den totala tid ni lägger ner på revisionsuppdraget i var och en av de aktuella kommunerna?

#### **Process**

Beskriv den process ni använder er av vid kommunal revision.

Hur väljs vilka områden som ska granskas?

Vilken revision prioriteras – förvaltnings- eller redovisningsrevision?

#### **Effekt**

Vilka resultat anser du vara målen med kommunal revision? Vilka effekter vill du helst se?

Hur ofta anser du att önskvärd effekt uppstår?

I vilken utsträckning anser du att påpekandena från sakkunniga biträden får genomslagskraft?

#### **Verktyg**

Vad kan vara tänkbara orsaker till att effekt uppstår?

Vad kan vara orsaker till att så inte sker?

Vad anser du skulle kunna förbättra efterlevnaden?

Hur ser du på din roll som sakkunnigt biträde i förhållande till de förtroendevalda revisorerna?

#### **Politisk dimension**

Vilken roll spelar den ”politiska övertygelsen” för utförandet av ditt uppdrag?

Tycker du att det finns intressekonflikter i ditt uppdrag?

## **Bilaga 3**

### **Diskussionsfrågor för nämndordförande**

#### **Uppdrag**

Beskriv din bakgrund inom kommunal verksamhet

Utbildning och erfarenhet

Hur länge har du arbetat inom din nuvarande nämnd?

Vad är orsaken till att du engagerade dig i den kommunala verksamheten?

På vilket sätt påverkar din politiska övertygelse hur du utför ditt förtroendeuppdrag?

#### **Process**

Beskriv din uppfattning av den kommunala revisionens arbetsprocess

Vad är din syn på deras arbete och deras roll inom den kommunala verksamheten?

#### **Effekt**

Vilka resultat tycker du är målen med kommunal revision?

Hur ofta tycker du att revisionen inom din kommun uppnår detta?

Anser du att ni kan påverka revisionens effekt?

#### **Verktyg**

Vad kan vara tänkbara orsaker till att effekt uppstår?

Vad kan vara orsaker till att så inte sker?

Vad anser du skulle kunna förbättra efterlevnaden av revisionens påpekanden vid granskningar?