



Företagsekonomiska Institutionen
Ekonomihögskolan
Magisteruppsats FEK 591, 10 p
Lund januari 2006

Förtroendevald revisor – ett betydelsefullt uppdrag i skymundan

Författare:

Katarina Jendholm
Cecilia Karlén

Handledare:

Mikael Hellström
Ola Mattisson

Sammanfattning

Titel:	Förtroendevald revisor – ett betydelsefullt uppdrag i skymundan
Seminariedatum:	2006-01-18
Ämne/kurs:	FEK 591 Magisterseminarium, 10 poäng. Inriktning: redovisning
Författare:	Katarina Jendholm och Cecilia Karlén
Handledare:	Mikael Hellström och Ola Mattisson
Fem nyckelord:	Kommunal revision, Förtroendevalda revisorer, Demokrati, Betydelsefullt uppdrag, Legitimitet
Syfte:	Syftet med denna studie är att undersöka vilken roll de förtroendevalda revisorerna fyller i den kommunala revisionen.
Metod:	Studien baseras på sex kvalitativa fallstudier genomförda i ett urval skånska kommuner, vilka kompletteras med tre expertintervjuer. Studien har ett abduktivt angreppssätt och datainsamling har skett framför allt genom personliga intervjuer.
Teoretiska perspektiv:	Utifrån studiens problemformulering uppkommer indirekt två frågeställningar. För att ta reda på om de förtroendevalda revisorerna har en roll att fylla används legitimitetsteorier, med fokus på Beethams legitimitetsteori, ihop med agentprincipalteorin. Därefter tillämpas intressentteorin för att utröna vilken roll de förtroendevalda revisorerna fyller.
Empiri:	Studiens empiriska material består av primärdata som insamlats genom personliga intervjuer med respondenter. Respondenterna består av dels förtroendevalda revisorer och dels experter inom området. Under studiens gång har sex större områden framkommit, vilka används för att strukturera upp studiens empiriska material.
Slutsatser:	Studien mynnar ut i sex olika perspektiv på vilken roll de förtroendevalda revisorerna fyller i den kommunala revisionen. Dessa är politiskt, allmänhetens, demokratiskt, experternas, framåtblickande respektive bakåtblickande samt legitimitetsperspektivet.

Abstract

Title:	An elected representative auditor – an important, but not a prioritised mission
Seminar date:	2006-01-18
Course:	Master thesis in business administration, 10 Swedish Credits (15 ECTS). Major: Accounting
Authors:	Katarina Jendholm and Cecilia Karlén
Advisors:	Mikael Hellström and Ola Mattisson
Key words:	Audit in the municipality, An elected representative auditor, Democracy, Significant mission, Legitimacy
Purpose:	The purpose of this thesis is to identify which role the elected representative auditors have in the municipal audit.
Methodology:	The study is based on six qualitative case studies made in a selection of municipalities in southern Sweden, which have been complemented with three expert interviews. All the data have been gathered through personal interviews.
Theoretical perspectives:	Derived from the problem formulation two indirect questions arise. First to answer the question if the elected representative auditors have a part in the municipal audit, the study uses legitimacy theories, mainly Beetham's legitimacy theory. Secondly the study uses the stakeholder theory to identify which role the elected representative auditors have.
Empirical foundation:	The empirical body of the study contains primary data collected through personal interviews with people that has a vast experience of municipal audit and above all the work of elected representative auditors. The respondents are both elected representative auditors and experts in this field. During the research, six major topics appeared which have been used to organize the empirical data.
Conclusions:	The study resulted in a demonstration of which role the elected representative auditors have in the municipal audit. Finally a conclusion is achieved with the six most important perspectives regarding which role the elected representative auditors have.

Förord

Under studiens gång har vi fått stor insikt och kunskap om såväl kommunal revision som förtroendevalda revisorers uppdrag. Detta främst tack vare alla respondenter som ställt upp och bidragit med sina kunskaper och erfarenheter inom det studerade området. Vi vill rikta ett stort tack till kommunrevisionen i Hörby, Kävlinge, Lund, Svalöv, Trelleborg och Ängelholm samt till Karin Andersson, Ian Fredricson och Caroline Nyman.

Vi vill även tacka våra handledare, Mikael Hellström och Ola Mattisson, samt alla Er som framfört synpunkter och varit till hjälp under skrivandet av denna uppsats.

Lund den 18 januari 2006

Katarina Jendholm

Cecilia Karlén

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1. INLEDNING

1.1 BAKGRUND.....	1
1.2 PROBLEMDISKUSSION.....	2
1.3 SYFTE.....	4
1.4 STUDIENS FORTSATTA DISPOSITION.....	5

2. METOD

2.1 UNDERSÖKNINGSMETOD.....	6
2.2 VAL AV ANGREPPSSÄTT.....	6
2.3 VAL AV METOD.....	7
2.3.1 Den hermeneutiska ansatsen.....	7
2.4 VAL AV KOMMUNER.....	8
2.5 VAL AV TEORI.....	9
2.6 DATAINSAMLING.....	9
2.6.1 Respondenter.....	10
2.6.1.1 <i>Förtroendevalda revisorer</i>	10
2.6.1.2 <i>Experter</i>	10
2.6.2 Datainsamlingsmetod.....	10
2.6.2.1 <i>Genomförande av intervjuer med de förtroendevalda revisorerna</i>	10
2.6.2.2 <i>Genomförande av intervjuer med experterna</i>	11
2.7 VALIDITET OCH RELIABILITET.....	12
2.8 KÄLLKRITIK.....	12

3. KOMMUNAL REVISION

3.1 KOMMUNAL STRUKTUR.....	13
3.2 REVISIONSPROCESSEN.....	15
3.2.1 Förtroendevalda revisorer.....	16
3.2.2 Sakkunniga biträden.....	17
3.3 GOD REVISIONSSED INOM KOMMUNAL VERKSAMHET.....	17
3.3.1 Oberoende.....	18
3.3.2 Risk och väsentlighet.....	18

4. TEORI

4.1 AGENTPRINCIPALTEORIN.....	20
4.1.1 Tillämpning av agentprincipalteorin.....	21
4.2 LEGITIMITETSTEORIN.....	21
4.2.1 Tillämpning av legitimitetsteorin.....	22
4.2.2 Beethams legitimitetsteori.....	22
4.2.2.1 <i>Tillämpning av Beethams legitimitetsteori</i>	23
4.3 INTRESSENTTEORIN.....	23
4.3.1 Tillämpning av intressentteorin.....	24
4.4 SAMMANKOPPLING AV STUDIENS TEORIER.....	24

5. EMPIRI

5.1 DE FÖRTROENDEVALDA REVISORERNA.....	26
5.1.1 En förtroendevald revisors uppgift.....	26

5.1.1.1	Ordföranderollen.....	27
5.1.1.2	Förvaltningsrevision.....	28
5.1.1.3	Stöd till övrig verksamhet.....	29
5.1.1.4	Omvärlden.....	31
5.1.2	Sakkunniga biträden.....	32
5.1.2.1	Utbildningskrav för förtroendevalda revisorer.....	33
5.1.2.2	Ett system utan förtroendevalda revisorer.....	34
5.1.3	Indikationer på ett lyckat uppdrag.....	35
5.1.4	Sanktionsmöjligheter.....	36
5.1.5	Allmänhetens kunskap.....	38
5.1.6	Ideal tid.....	39
5.2	EXPERTERNA.....	41
5.2.1	De förtroendevalda revisorernas uppdrag.....	41
5.2.2	Allmänhetens kunskap.....	42
5.2.3	Kommunal revision.....	45
5.2.4	Dagens system.....	45
5.2.5	Indikationer på ett lyckat uppdrag.....	47
5.2.6	Sanktionsmöjligheter.....	48
5.2.7	Ideal tid.....	49

6. ANALYS

6.1	SAMSPelet.....	50
6.2	VÄGEN MOT LEGITIMITET.....	51
6.2.1	Existerande regler.....	51
6.2.2	Acceptans.....	52
6.2.3	Samtycke.....	52
6.3	ATT UPPNÅ LEGITIMITET GENTEMOT SINA INTRESSENER.....	53
6.4	SAMMANFATTNING.....	55

7. RESULTAT

7.1	DE FÖRTROENDEVALDA REVISORERNAS ROLL.....	57
7.1.1	Politiskt perspektiv.....	57
7.1.2	Allmänhetens perspektiv.....	58
7.1.3	Demokratiskt perspektiv.....	58
7.1.4	Experternas perspektiv.....	59
7.1.5	Framåtblickande respektive bakåtblickande perspektiv.....	60
7.1.6	Legitimitetsperspektiv.....	60
7.2	SAMMANFATTNING AV DE SEX PERSPEKTIVEN.....	60
7.3	FÖRTROENDEVALDA REVISORERS UPPFATTNING OM SIN ROLL.....	61
7.4	TEORETISKT OCH PRAKTISKT BIDRAG.....	62
7.5	RESULTATDISKUSSION.....	62
7.5.1	Utbildningskrav.....	62
7.5.2	Annat resultat vid andra fallstudier.....	62
7.5.3	Kritik mot studien.....	63
7.5.4	Förslag till fortsatta studier.....	63

KÄLLFÖRTECKNING.....	64
Bilaga 1.....	68
Bilaga 2.....	69
Bilaga 3.....	71
Bilaga 4.....	73

1. Inledning

I detta kapitel ges först en kort beskrivning av vikten av revision, med betoning på dess roll i kommunala sammanhang. Sedan förs en diskussion kring förtroendevalda revisorers roll, vilken mynnar ut i studiens problemformulering och syfte. Därefter följer studiens fortsatta disposition.

1.1 Bakgrund

Redan i 1200-talets Italien fanns ett behov av revision. Ursprungligen var det huvudsakligen offentliga handlingar som var i fokus för granskning, men senare började även handlingar av privat karaktär att granskas. Intressant att nämna är att dåtidens revisorer kunde få betalt i form av en viss provision grundat på totalsumman av de felaktiga summor denne hittade i räkenskaperna. Revisorskåren hade då en aktad ställning och dess arbete sågs som ett välbehövligt inslag i dåtidens samhälle.¹

Med tiden har denna ställning ifrågasatts och revisorer är en av de yrkeskategorier som varit i fokus det senaste årtiondet. Såväl reglering, som kontroll och bevakning av landets revisorer är i dagsläget mycket omfattande, oavsett om man är verksam som revisor inom bolagssektorn eller inom offentlig verksamhet.²

Vi lever i ett granskande samhälle. Vi fäster vikt vid att syna, genomlysa, kontrollera – gärna med avsikt att förbättra. I en demokrati är granskning en självklarhet och fungerar både som maktfaktor, rutin och kvalitetsgarant. Medborgarna har legitima krav på insyn i kommuner, på att politiska beslut verkställs, och på att skattemedel används riktigt. Det innebär att de som tar på sig uppdrag att granska, de kommungranskande aktörerna, åtföljs av förväntningar, ansvar och makt.³

Ovanstående citat beskriver vikten av att ha en granskande makt som synar verksamheten, vilket gäller för såväl offentliga som för privata organisationer. Beträffande den kommunala verksamheten är det viktigt att denna granskas precis som vilken annan verksamhet som helst, om inte ännu noggrannare för att bidra till ett öppet och demokratiskt samhälle.

¹ Diamant, Adam, *Revisors oberoende: Om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion* (2004)

² Ekholm, Jan, *Revisorerna måltavla igen* (2005)

³ Lundström, Lena, *Ett granskande samhälle: Kommunerna och revisionen* (2005), s. 8

Olika redovisningsskandaler på senare tid, såsom Enron och Parmalat har skakat om finansvärlden och revisorns roll har varit föremål för diskussion i den allmänna debatten. Kommunala skandaler, såsom kontokortsaffären i Motala under 90-talet, påvisade vilken svag granskningsmakt som finns i Sverige. Alla länder har mer eller mindre brister beträffande granskningen av den offentliga sektorn, och Sverige är inget undantag från detta. Emellanåt finns en klar ovilja att och ovana vid att sätta tydliga gränser⁴, varför sådana brister kan uppstå.

En revisor definieras generellt som en fysisk person som yrkesmässigt arbetar med att oberoende granska verksamheten ur ett externt perspektiv. Inom den kommunala revisionen har dock begreppet revisor en annan innebörd.⁵ Den kommunala revisionen skiljer sig i mångt och mycket från bolagsrevisionen, varför förespråkare för ökad kontroll hävdar att det behövs ett nationellt kommunrevisionsverk som skulle ha till uppgift att övervaka kommunernas egen revision.⁶

Den kommunala revisionen är enligt vissa källor inte lika välutvecklad som den statliga, trots den kommunala sektorns stora ekonomiska betydelse.⁷ Det saknas tydliga lagar och regler inom området, varför det är svårt för utövarna att riktigt veta vad som krävs av dem samt vilka konsekvenser deras handlande får. Utöver de lagar som faktiskt finns rörande kommunal revision finns det dessutom riktlinjer och reglementen lokalt som reglerar revisionen. Även skriften ”God revisionsledning i kommunal verksamhet” fungerar som regelverk för revisionen.⁸

Revisionen i kommunerna utförs idag genom ett samarbete mellan förtroendevalda politiker och av dem utvalda sakkunniga biträden, ett system som enligt många har sina brister. En av dessa är, enligt Björnsson, att de förtroendevalda revisorernas ansvar är mycket oklart.⁹ Andra menar dock att de förtroendevalda revisorernas ansvar är mycket tydligt, vilket förklaras ingående i SOU 2004:107 och det är de förtroendevalda revisorerna som är ansvariga, inte de sakkunniga biträdena.¹⁰

1.2 Problemdiskussion

De förtroendevalda revisorerna i kommunerna kan, samtidigt som de agerar som förtroendevalda revisorer, även arbeta som heltidspolitiker eller ha ett annat yrke som inte har någon koppling till vare sig kommunen eller revisionen. Eftersom de agerar på basis av sitt politiska uppdrag och inte som en yrkesmässig revisor med ett genuint oberoende, är deras oberoende mycket omtvistat. De förtroendevalda

⁴ Björnsson, Anders et al., *Vårt behov av granskning* (1997)

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

⁶ Petersson, Olof, *Svensk författningspolitik* (2001)

⁷ Ibid

⁸ Tengdelius, Karin, *God revisionsledning i kommunal verksamhet 2002* (2003)

⁹ Björnsson, Anders et al., *Vårt behov av granskning* (1997)

¹⁰ SOU 2004:107

revisorerna har dock sakkunniga biträden till sin hjälp, vilka ofta är yrkesmässiga revisorer, men det är trots allt de förtroendevalda revisorerna och inte de sakkunniga biträdena som avgör revisionsberättelsens innehåll. Tidigare studier påvisar att det är uppenbart att det behövs ett yrkesmässigt oberoende som komplement till de förtroendevalda revisorerna i kommunen.¹¹ De sakkunniga biträden som assisterar i revisionsprocessen måste besitta en viss kunskap och utbildning inom såväl revision som kommunal verksamhet. Om dessa biträden har all denna kompetens, vilken roll fyller då den förtroendevalda revisorn i den kommunala revisionen? Behövs denna post för att säkerställa den demokratiska efterlevnaden inom den kommunala verksamheten och i så fall varför?

Fel och brister som finns inom den kommunala verksamheten upptäcks dessvärre ofta av media, medan de granskande förtroendevalda revisorerna underlåtit att rapportera om dessa oegentligheter. Dagens kommuner är stora organisationer med många olika instanser som kan vara mer eller mindre svåra att sätta sig in i. Det är därför viktigt att varje kommun har ett fungerande system för att snabbt upptäcka eventuella fel och brister och därmed ta fasta på olika ineffektivitetstecken.¹²

I takt med att de offentliga verksamheterna utvidgats har de på samma gång blivit allt mer oöverskådliga, vilket försvårat de förtroendevalda revisorernas arbete.¹³ En annan omdiskuterad och debatterad fråga är hur stor makt de förtroendevalda revisorerna i själva verket har. Det har visat sig att kommunfullmäktige i ett flertal fall valt att inte följa de förtroendevalda revisorernas rekommendationer¹⁴, varför deras roll kan ifrågasättas. Det finns överlag inte mycket publicerad information om kommunal revision, vilket hittills inte varit något högprioriterat ämne bland forskare.¹⁵ Tidigare studier har inte haft fokus på de förtroendevalda revisorernas egen syn på sitt uppdrag, varför detta hittills är ett utforskat område. Det finns en ständigt pågående debatt om revisorns roll i allmänhet, vilken till viss del kan appliceras även på den kommunala verksamheten, även om denna till stor del skiljer sig från annan verksamhet.

De förtroendevalda revisorerna är medborgarnas representant i den kommunala revisionen, vars roll har ifrågasatts efter tillskottet av sakkunniga biträden för ett antal år sedan. Därav är det viktigt att belysa vilken roll personerna på dessa poster har i dagsläget. Denna studie kommer att tillföra ny kunskap genom att den undersöker de förtroendevalda revisorernas egen syn på sin roll, som komplement till tidigare studier beträffande andras syn på de förtroendevalda revisorernas roll.

¹¹ Cassel, Filip, *Behovet av kommunal externrevision* (2000)

¹² Björnsson, Anders et al., *Vårt behov av granskning* (1997)

¹³ Ibid

¹⁴ Finansdepartementet, *Ny utredning om kommunal revision* (2003)

¹⁵ Lundström, Lena, *Ett granskande samhälle: Kommunerna och revisionen* (2005)

I och med den nya lagstiftningen år 2000 som stärkt den kommunala revisionen, har intresset för området ökat, och på Sveriges Kommuner och Landsting (SKL) arbetar man idag aktivt med att förbättra kunskapen om den kommunala revisionen. SKL publicerar årligen skrifter angående kommunal revision, där framför allt utvecklingsledare Karin Tengdelius har varit mycket aktiv och verksam inom ett flertal studier.

Detta resonemang mynnar ut i studiens problemformulering: **Vilken roll fyller de förtroendevalda revisorerna i den kommunala revisionen?**

Det är av yttersta vikt för förtroendevalda revisorer att få sin roll belyst. Om studien mynnar ut i ett resultat som tyder på att de förtroendevalda revisorernas roll är överspelad, så är det viktigt att föra fram detta och skapa en debatt i samhället, vilket förhoppningsvis kan medföra eventuella ändringar i hur den kommunala verksamheten ska granskas framöver. På motsvarande sätt är det viktigt att skapa debatt om resultatet blir det motsatta – att de förtroendevalda revisorerna verkligen behövs i den kommunala revisionen och fyller en värdefull funktion. Studien kan sedan ligga till grund för vidare forskning inom kommunal revision, då det i dagsläget endast finns lite information om detta högst aktuella ämne.

1.3 Syfte

Syftet med denna studie är att undersöka vilken roll de förtroendevalda revisorerna fyller i den kommunala revisionen.

1.4 Studiens fortsatta disposition

Kapitel 2 METOD

Det andra kapitlet förklarar och motiverar studiens val av metod och angreppssätt. Det görs även en redogörelse för vilka respondenter som medverkat i studien.

Kapitel 3 KOMMUNAL REVISION

I början av detta kapitel presenteras allmän information om hur kommunal revision är uppbyggd. Därefter görs en redogörelse av den kommunala revisionsprocessen.

Kapitel 4 TEORI

I kapitel fyra redogörs för de olika teorier och ansatser som studien har sin utgångspunkt i. Det teoretiska resonemanget ligger sedan till grund för tankegångarna i analys och diskussion.

Kapitel 5 EMPIRI

Detta avsnitt behandlar det material som insamlats genom fallstudier hos de olika kommunerna samt med experterna. Vidare framkommer respondenternas synpunkter på det undersökta problemet.

Kapitel 6 ANALYS

Här analyseras den information som framkommit genom fallstudierna utifrån den teoretiska referensramen. Analysen ligger sedan till grund för studiens slutsatser.

Kapitel 7 RESULTAT

I kapitel sju kopplas studiens syfte ihop med dess problemformulering och mynnar ut i relevanta slutsatser. Därefter förs en diskussion om studiens resultat. Slutligen ges också förslag till fortsatta studier och forskning inom området.

2. Metod

I detta avsnitt redogörs för studiens arbetssätt och hur problemet har angripits. Olika val beträffande metod och teori motiveras. Därefter motiveras val av kommuner och experter, vilka presenteras mycket kortfattat. Avslutningsvis följer en beskrivning av hur datainsamlingen genomförts, studiens validitet och reliabilitet samt källkritik.

2.1 Undersökningsmetod

Då studien ämnar undersöka vilken roll de förtroendevalda revisorerna fyller i den kommunala verksamheten, kommer den att genomföras med hjälp av multipla fallstudier. För att på så sätt få möjlighet att utläsa eventuella generella tendenser som genomsyrar ett antal kommuner i Skåne. Fallstudier innebär att en speciell enhet är i fokus, vilken kan avgränsas i både tid och rum. Sådana undersökningar är alltid komplexa, då de innehåller många olika intressanta variabler som det kan vara givande att studera. Fallstudier är således ett bra tillvägagångssätt för att skapa en ökad förståelse av ett visst fenomen eller en händelse. För att studera vilken roll de förtroendevalda revisorerna fyller måste vi först ta reda på att de fyller en roll i den kommunala revisionen för att därefter utröna vilken roll det är. Vidare kan studien beträffande de förtroendevalda revisorernas roll klassificeras som en liten N-studie, vilket innebär att ett fåtal kommuner väljs ut för att därigenom ha möjlighet att på djupet studera varje förtroendevald revisor som intervjuats. Kännetecknande för N-studier är även att själva fenomenet får större plats¹⁶, vilket stämmer bra överens med denna studie då fokus ligger på att studera vilken roll de förtroendevalda revisorernas har i den kommunala revisionen.

2.2 Val av angreppssätt

Generellt finns det tre olika angreppssätt som kan användas vid studier: deduktivt, induktivt samt abduktivt. Gemensamt för samtliga angreppssätt är att alla anger möjliga tillvägagångssätt, utifrån vilka man kan dra olika vetenskapliga slutsatser. Abduktion har utvecklats som en kombination av de induktiva och deduktiva angreppssätten och innebär att utgångspunkten finns i empirin på samma gång som

¹⁶ Jacobsen, Dag Ingvar, *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen* (2004)

teorin också spelar en viktig roll. Forskare använder således redan befintlig teori i kombination med de empiriska fakta som framkommer under studiens gång.¹⁷

Studien har ett deduktivt angreppssätt, då vi använder oss av befintliga teorier ihop med insamlad data beträffande de förtroendevalda revisorernas roll i den kommunala revisionen. Studien har för avsikt att testa befintliga teorier och belysa vilken roll de förtroendevalda revisorerna fyller i den kommunala verksamheten. Studien ämnar således inte lösa en eventuell problematik som kan tänkas uppkomma ifall de förtroendevalda revisorernas roll är överspelad.

2.3 Val av metod

Det finns två olika tillvägagångssätt inom metodläran, kvalitativ respektive kvantitativ metod. Då studien har för avsikt att genom fallstudier undersöka vilken roll de förtroendevalda revisorernas fyller i den kommunala revisionen har den kvalitativa metoden tillämpats. Den kvalitativa metoden har till syfte att skapa en djup förståelse för det undersökta problemet och fokuserar därmed på att förstå istället för att förklara.¹⁸ Eftersom studien ämnar skapa en ökad förståelse för vilken roll de förtroendevalda revisorerna fyller, stämmer den kvalitativa utgångspunkten mycket väl överens med studiens syfte. Även om metoden är resurskrävande då ingående intervjuer oftast tar lång tid både att genomföra och att analysera, så förespråkar den en öppenhet som inte går att finna vid den kvantitativa. Denna öppenhet innebär att vi som intervjuare under samtalen med såväl de förtroendevalda revisorerna som experterna måste vara öppna för alla tänkbara lösningar, och inte i förväg ha bestämt vad vi ska leta efter.¹⁹ Eftersom de förtroendevalda revisorernas egen syn på sin roll inte tidigare har belyst i större omfattning har vi medvetet valt att intervjua de förtroendevalda revisorerna men vi har även kompletterat dessa intervjuer med ytterligare intervjuer med tre experter inom området

2.3.1 Den hermeneutiska ansatsen

Hermeneutik betyder läran om texttolkning och innebär att forskningen har som mål att uttolka och förstå ett visst fenomen.²⁰ De förtroendevalda revisorernas roll, som är det fenomen som studien ämnar skapa förståelse för, är komplex, varför kompletterande intervjuer behövts i många fall.

¹⁷ Alvesson, Mats & Skoldberg, Kaj, *Tolkning och reflektion – Vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod* (2000)

¹⁸ Andersen, Ib, *Den uppenbara verkligheten – Val av samhällsvetenskaplig metod* (2001)

¹⁹ Jacobsen, Dag Ingvar, *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen* (2004)

²⁰ Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (1994)

Genom samtal med de förtroendevalda revisorerna samt experterna har det skapats en förståelse för de inblandade aktörernas upplevelse av det studerade fenomenet. Den hermeneutiska ansatsen kan illustreras i form av en spiral, den så kallade *hermeneutiska spiralen*. Redan då studien inleddes fanns hos oss en viss förkunskap om kommunal revision och förtroendevalda revisorers arbete. Intervjuerna med de förtroendevalda revisorerna och experterna har sin utgångspunkt i den kunskap och förståelse för kommunal revision som vi fått genom genomsökning av litteratur och andra källor. Genom intervjuerna med de utvalda respondenterna, som har insikt och kunskap om förtroendevalda revisorers uppdrag, har ny kunskap skapats och nya frågeställningar har därigenom tillkommit. Efter genomgångna intervjuer har den nytillkomna informationen sammanställts, varigenom ny förståelse för såväl kommunal revision som de förtroendevalda revisorernas roll skapats. Genom tolkning av den sammanställda informationen har nya frågor uppkommit, varför vi återkommit till de berörda respondenterna. Därefter har även denna information sammanställts, vilket medfört ökad förståelse och kunskap. Cirkeln blir aldrig slutet, utan en spiral uppstår. Spiralen kan även illustrera vikten av att ständigt vara öppen för ny information och därigenom skapas möjligheten till nya frågeställningar.²¹ Då det är känsligt att ifrågasätta de förtroendevalda revisorernas roll, är det av yttersta vikt att vara öppen och hela tiden få nya infallsvinklar genom att ytterligare frågor ställs.

För att på bästa sätt få fram relevant material för att kunna besvara studiens problemformulering har vi valt att komplettera de intervjuer som genomförs med de förtroendevalda revisorerna med fallstudier även hos tre experter inom området. Dessa intervjuer ger en annan infallsvinkel, vilket är värdefull information för oss som uppsatsförfattare. Detta stärker också studiens trovärdighet och relevans, då flera källor konsulteras angående samma problematik.

2.4 Val av kommuner

Eftersom studien är kvalitativ, koncentreras den till ett fåtal kommuner i Skåne för att därigenom kunna skapa en ökad förståelse för ett visst fenomen

Studien har valt att koncentrera sig till följande kommuner: Hörby, Kävlinge, Lund Svalöv, Trelleborg, och Ängelholm. Då studien inte ämnar göra några jämförelser av de olika kommunernas organisationer, utan endast syftar till att uppmärksamma och förstå de förtroendevalda revisorernas roll, ses ingen speciell anledning till att göra ett speciellt urval av kommuner. Efter avgränsningen till de skånska kommunerna, har ingen vidare avgränsning gjorts, utan studien behandlar de kommuner som haft möjlighet att ställa upp och träffa oss under ett tidigt skede.

²¹ Eriksson, Lars Torsten & Wiedersheim-Paul, Finn, *Att utreda, forska och rapportera* (2001)

Genom e-mail skickades en förfrågan ut till ett tjugotal kommuner i Skåne, varefter de sex första kommunerna som intresserade sig för området utvaldes till att ingå i studien. Då studien inte har för avsikt att studera de utvalda kommunernas organisationer, utan endast fokuserar på de förtroendevalda revisorerna i respektive kommun, är studien inte kommunbunden. Därför ses ingen nackdel med att de berörda kommunerna är olika stora till såväl invånarantal som antal ledamöter i revisionsgrupperna.

2.5 Val av teori

Studien använder sig av följande teorier: agentprincipalteorin, legitimitetsteorin, Beethams legitimitetsteori samt intressenteorin. De utvalda teorierna har alla sin primära utgångspunkt i en organisations perspektiv. Studien har jämfört kommunen med dessa organisationer för att kunna tillämpa och tillgodogöra sig de teoretiska resonemangen. Precis som organisationer har även kommunerna externa intressenter som har rätt att delta i verksamhetens processer.

2.6 Datainsamling

Olika typer av data kan delas in i två grupper, primär- respektive sekundärdata. Primärdata är benämningen på det material som vi själva insamlat genom framför allt personliga intervjuer. Dessa har genomförts dels med förtroendevalda revisorer och dels med experter inom området för att därigenom få ökad kunskap och förståelse för det studerade fenomenet. Det som finns insamlat sedan tidigare av andra personer benämns sekundärdata och baseras i denna studie på litteratur och andra källor inom området, såsom olika vetenskapliga artiklar och elektroniska källor. Dessa sekundärdata har framför allt nyttjats för att ge stöd åt primärdata som insamlats under studiens gång, men även för att ge kompletterande information.²²

Även en del processdata används i studien, framför allt genom tidningsartiklar och tidigare forskning. Att noga studera tidigare forskning har hjälpt till att finna rätt nisch för studien och minimerar risken att genomföra en likadan studie. På samma gång har denna information varit mycket relevant som bakgrundsinformation vid genomförande av intervjuer.

²² Andersen, Ib, *Den uppenbara verkligheten – Val av samhällsvetenskaplig metod* (2001)

2.6.1 Respondenter

2.6.1.1 Förtroendevalda revisorer

De kommunala representanter som intervjuats i studien är samtliga förtroendevalda revisorer i ett urval skånska kommuner. I vissa kommuner har vi erbjudits möjlighet att intervjua flera förtroendevalda revisorer, och i vissa har endast en respondent träffats. Vi anser dock att detta inte har någon betydelse för de svar som framkommit under intervjuerna, varför jämförbarheten mellan intervjuerna inte påverkats negativt. Vid de intervjuer som genomförts med flera respondenter samtidigt åtskiljs inte respondenternas svar, utan behandlas som ett gemensamt utlåtande. Vidare har respondenterna endast uttalat sig om respektive kommun, och således inte gjort några generaliseringar. Man bör även ha i åtanke att uttalanden från respondenterna till viss del kan vara färgade av respektive respondents erfarenhet och arbetsposition, men detta är utan möjlighet att undvika, vilket inte heller är studiens ambition.

2.6.1.2 Experter

Som komplement till de intervjuer som genomförts med de förtroendevalda revisorerna i ett urval kommuner, genomförs även expertintervjuer med tre utvalda experter, vilka är utvalda framför allt genom sina gedigna kunskaper inom ämnet.²³

Dessa intervjuer syftar främst till att få en ökad förståelse för de förtroendevalda revisorernas roll samt undersöka experternas syn på ett system utan förtroendevalda revisorer.

2.6.2 Datainsamlingsmetod

2.6.2.1 Genomförande av intervjuer med de förtroendevalda revisorerna

Inför intervjuerna med de förtroendevalda revisorerna beslöt vi oss för att upprätta en intervjuguide för att därigenom vara så förberedda som möjligt inför intervjuerna och på så sätt få ut så mycket som möjligt av våra respondenter. I ett tidigt skede av studien uppkom fem ämnesområden som alla sågs som intressanta att studera djupgående: förtroendevalda revisorers uppdrag, sanktionsmöjligheter, ideal tid att inneha posten, indikationer på ett lyckat uppdrag samt allmänhetens kunskap. Dessa områden tydde sig som ytterst relevanta utgångspunkter vid insamlandet av data till studiens syfte och blev grunden i den intervjuguide som upprättades innan intervjuerna genomfördes, vilken bifogas i bilaga 3. Vid intervjuerna med de

²³ Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (1994)

förtroendevalda revisorerna i kommunerna har en vidareutveckling av Kyléns ”trattmodell” använts, nämligen den ”sågtandade tratten”. Denna innehåller för varje område en friberättelsefas, en preciseringsfas samt en kontrollfas för att undersöka området. Öppnings- och avslutningsfasen är gemensam då dessa två är generella för hela intervjun.²⁴ Denna modell har använts då intervjuerna har berört flera områden inom ämnet kommunal revision, med fokus på förtroendevalda revisorers roll. Intervjuerna började med att vi kortfattat presenterade oss själva samt studiens syfte. Därefter påbörjades själva intervjun där respondenterna inledningsvis svarade på våra i förväg strukturerade frågor. Sedan fick respondenterna själva möjlighet att prata mer fritt om sitt uppdrag, vilket var mycket givande för informationsinhämtningen. Självklart skedde viss styrning av samtalen för att se till att fokus bibehölls, men de intervjuade kunde ändå uttala sig relativt fritt.

Vid intervjuerna med de förtroendevalda revisorerna har *delvis strukturerade frågetekniker* använts, vilket innebär att intervjuerna i största möjliga mån pågått som en dialog och styrts så lite som möjligt.²⁵ Respondenterna har själva fått möjlighet att poängtera och belysa olika aspekter, utan alltför mycket påtryckningar och styrning. Vi har försökt minimera risken att vår egen inverkan påverkar respondenterna och deras svar genom att ständigt ställa följdfrågor och även komplettera de personliga intervjuerna med uppföljningsintervjuer via antingen e-mail eller telefon.

2.6.2.2 Genomförande av intervjuer med experterna

Expertintervjuerna har genomförts i syfte att fördjupa oss inom kommunal revision. Dessa intervjuer har inte haft som huvudsakligt fokus att få svar på en viss frågeställning och har därför haft relativt informell karaktär. Två av expertintervjuerna har genomförts på liknade sätt som intervjuerna med de förtroendevalda revisorerna, med utgångspunkt i den ”sågtandade trattmodellen”, vilken beskrevs ovan. Den tredje expertintervjun genomfördes via e-mail, då det varken funnits möjlighet till ett personligt möte. Frågeställningarna har dock varit de samma vid såväl personliga intervjuer som e-mailintervjuer för att på så sätt öka jämförbarheten i experternas svar samt kunna utläsa eventuella generella tendenser inom området. Uppföljning och vidare diskussion har skett med samtliga respondenter, men har varit av särskild vikt vid e-mailintervjun, varför intervjun kompletterats med telefonkontakt.

²⁴ Kylén, Jan-Axel, *Fråga rätt vid enkäter, intervjuer, observationer och läsning* (1994)

²⁵ Andersen, Ib, *Den uppenbara verkligheten – Val av samhällsvetenskaplig metod* (2001)

2.7 Validitet och reliabilitet

Validitet definieras som frånvaro av systematiska mätfel och vanligtvis åtskiljs inre och yttre validitet. Med inre validitet menas att studien faktiskt mäter det som den avser att mäta, framför allt genom att ställa rätt frågor vid intervjutillfället. Den inre validiteten uppnås i denna studie genom att även genomföra expertintervjuer, för att på så sätt säkerställa relevanta frågor att komplettera till de utvalda representanterna inom respektive kommun. Vidare uppnås den inre validiteten genom att vara ordentligt insatta i ämnet innan en intervjuguide upprättas. De intervjuade personerna inom kommunerna innehar alla samma förtroendeposter, men i olika kommuner, vilket i sin tur medför att deras svar har en hög jämförbarhet. Yttre validitet innebär hur pass väl den valda indikatorn (svaren på intervjufrågorna) stämmer överens med det förhållande som man försöker undersöka med studien. Genom en noggrant utarbetad intervjuguide som innefattar relevanta frågor och flera dimensioner på det studerade problemet uppnås även den yttre validiteten.

Reliabilitet definieras som frånvaro av slumpmässiga mätfel och mäter således i vilken utsträckning som resultatet från en mätmetod påverkas av olika tillfälligheter.²⁶ Reliabiliteten anger därmed hur exakt och säkert vi mäter det som faktiskt mäts oberoende av vad som man avsåg att mäta från början.²⁷ Studiens reliabilitet säkerställs genom att informationsinsamlingen sker från olika källor, som är oberoende av varandra. Vid personliga intervjuer medtogs en bandspelare, för att på så sätt minimera risken för att insamlad data förbises, vilket är ett reliabilitetsstecken. Feltolkningsrisker har undvikits genom uppföljningsintervjuer med såväl de förtroendevalda revisorerna som studiens experter beträffande de frågor och svar som varit tveksamma efter första intervjutillfället.

2.8 Källkritik

Det kan tänkas vara svårt att få fram relevant information från respondenterna, då denna kan vara känslig och respondenterna tenderar att försvara sitt tillvägagångssätt och inte se objektivet på situationen. Personer är sällan villiga att erkänna olika fel och brister i sitt arbetssätt eller i organisationens uppbyggnad. Det är därmed svårt att få tillgång till all information som finns, och studien grundar sig därför enbart på den information som trots allt finns tillgänglig idag. Att studien endast innefattar en intervju per kommun medför att resultatet kan anses vinklat och subjektivt, men kompenseras genom god kunskap hos de expertintervjuer som genomförts parallellt.

²⁶ Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (1994)

²⁷ Holme, Idar Magne & Solvang, Bernt Krohn, *Forskningsmetodik – om kvalitativa och kvantitativa metoder* (2001)

3. Kommunal revision

I följande kapitel beskrivs inledningsvis kommunernas struktur och kommunernas revisionsprocess. Därefter följer en redogörelse av de viktigaste elementen i den kommunala revisionen och kapitlet avslutas med en sammanställning av den viktigaste informationen att ha i åtanke vad gäller kommunal revision.

3.1 Kommunal struktur

Sverige är indelat i 290 kommuner, alla med varierande storlek, vilka är organiserade som Sverige i miniatyr, med delvis eget styre.²⁸ Kommunerna har stor självbestämmanderätt och har ansvaret för diverse lokala frågor som rör kommuninvånarnas närmiljö, såsom exempelvis förskoleverksamhet, äldreomsorg, vägar och energifrågor.²⁹ Den svenska kommunala sektorn står idag för cirka en tredjedel av Sveriges totala BNP. Kommunerna svarar för en väsentlig del av den service som utgör kärnan av den svenska välfärden.³⁰

Medborgarna i de olika kommunerna utser genom demokratiska val kommunfullmäktige, som har den beslutande makten i kommunen³¹ och fungerar som ett lokalt parlament. Kommunfullmäktige utser såväl kommunstyrelse³² som kommunens revisorer, som således är förtroendevalda. Dessa förtroendevalda revisorer är tillsatta genom en politisk process, men förespråkar inte respektive partis linje i rollen som revisor och är inte heller anställda av kommunen.

Kommunal revision är en viktig del av det kommunala självstyre som råder i de svenska kommunerna och är ett demokratiskt kontrollinstrument. Den kommunala revisionen fungerar som ett verktyg för kommuninvånarna att få insyn i den kommunala verksamheten. Revisionsuppdraget genomförs under offentlig insyn och enligt god revisions sed i kommunal verksamhet. Ett unikt inslag i den kommunala revisionen är samspelet mellan de förtroendevalda revisorerna och de sakkunniga biträdena, som i enlighet med kommunallagen ska biträda de förtroendevalda revisorerna. Det svenska systemet för kommunal revision innebär att de förtroendevalda revisorernas kunskap om de lokala förhållandena samverkar

²⁸ Statskontoret, *Sveriges kommuner* (2004)

²⁹ Statskontoret, *Så fungerar den offentliga sektorn* (2004)

³⁰ Gidehag, Robert & Dahl, Svend, *Lyft fram kommunernas kläna revision inför valet* (2005)

³¹ Tengdelius, Karin & Nyman, Caroline, *Fullmäktige och revisionen – fakta och frågor för reflexion och diskussion* (2004)

³² Statskontoret, *Så fungerar den offentliga sektorn* (2004)

med de sakkunniga biträdenas kunskap och erfarenhet om revisionsprocessens olika steg. En av grunderna för en tillförlitlig och säker kommunal revision och försäkrandet av en effektiv verksamhet är att alla delar av den kommunala verksamheten granskas årligen.³³

Redan år 1862 infördes olika regler om kommunal revision i den svenska lagstiftningen. Att på den tiden syssla med revision var på många sätt ett hedersuppdrag. Sedan 1950-talet har den kommunala verksamheten i Sverige förändrats väsentligt både vad gäller omfattning och utformning, men redovisnings- och revisionsreglerna har förblivit mer eller mindre de samma, varför bland annat Cassel menar att en förändring i de nuvarande regelverken behövs.³⁴

De förtroendevalda revisorerna granskar och utkräver ett politiskt, ekonomiskt, samt juridiskt ansvar av de förtroendevalda representanterna i nämnder och styrelser. Det handlar om att granska att politiska beslut och mål följs, att ekonomisk effektivitet uppnås, att ändamålsenlig verksamhet finns, att en god intern kontroll finns, att lagar, förordningar och regler följs osv. Det politiska ansvaret innebär att de förtroendevalda riskerar att inte få förlängt uppdrag när mandatperioden går ut. De löper således risken att inte få förnyat förtroende från kommunfullmäktige. Det juridiska ansvaret innebär att uppdraget är rättsligt reglerat i kommunallagen. Specifikt för det juridiska ansvaret är att det vanligen prövas av domstol, som utdömer skadeståndsskyldighet, frihetsberövande etc.³⁵ Det ekonomiska ansvaret innebär att revisionen, med tillsatta medel från kommunfullmäktige, ska granska att verksamheten skötts på ett ändamålsenligt sätt.³⁶

Med revisionsansvar inom kommunal verksamhet menas bland annat hot om olika sanktionsmöjligheter från kommunfullmäktige. I den revisionsberättelse som de förtroendevalda revisorerna presenterar en gång per år föreslår de i fall de revisionsansvariga ledamöterna i de olika nämnderna bör beviljas ansvarsfrihet eller inte. Det är sedan upp till kommunfullmäktige att besluta i frågan. Att kommunfullmäktige inte beviljar ansvarsfrihet innebär att fullmäktige exempelvis inte anser att revisionens bedömning är tillräcklig för att avstyrka ansvarsfrihet. Det kan således innebära att kommunfullmäktige i vissa fall godkänner föregående års verksamhet trots att revisorerna föreslagit att inte godkänna den. Att inte avstyrka ansvarsfrihet kan ändå innebära att ansvar utkrävs genom att man kommit fram till att ansvar redan tagits av berörd nämnd eller styrelse. De ledamöter som inte beviljas ansvarsfrihet kan bli entledigade och/eller skadeståndsansvariga.³⁷

³³ Komrev, *Kommunal revision – det demokratiska ögat* (2003)

³⁴ Cassel, Filip, *Behovet av kommunal externrevision* (2000)

³⁵ Lundin, Olle, *Kommunal revision – en rättslig analys* (1999)

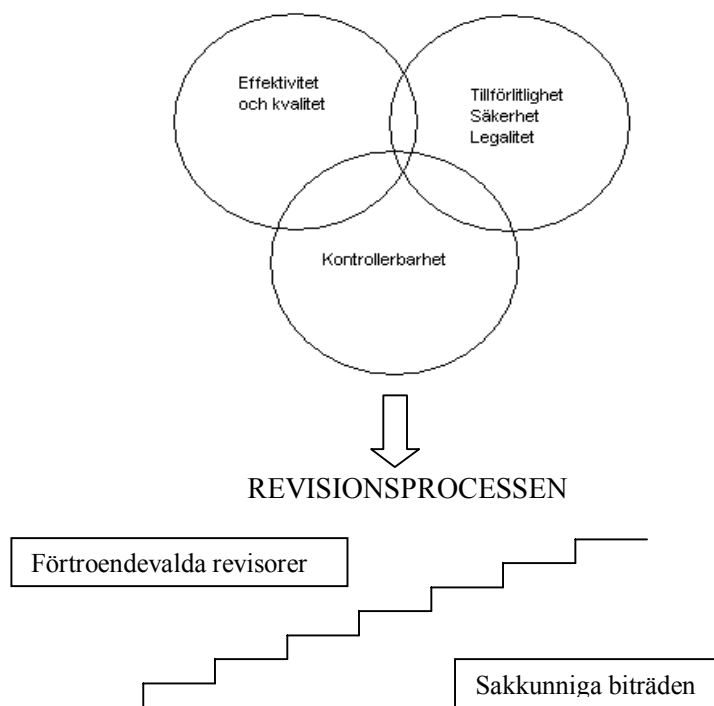
³⁶ Karlsson, Ann Britt, *Den kommunala revisionen – med ansvar för granskning av det som räknas på lokal nivå* (2004)

³⁷ Lundin, Olle, *Kommunal revision – en rättslig analys* (1999)

För att den kommunala revisionen ska kunna vidareutvecklas, ur ett lokalt demokratiskt perspektiv, behövs det att de förtroendevalda revisorerna tar olika självständiga initiativ till granskning, angreppssätt och bedömningar. Denna förändring är också beroende av att kommunfullmäktige ger tydliga anvisningar till de förtroendevalda revisorerna.³⁸

Att den kommunala revisionens ställning stärkts på senare tid, visar sig även vid en jämförelse av kommunallagen från 1977, 1991 samt 2000. Kapitlet rörande revision är inte bara mer omfattande, utan även mer detaljerat.³⁹

3.2 Revisionsprocessen



Figur 1 Revisionsmodellen (Källa: Sturesson et al., 1999, s.50)
Egen bearbetning, 2005

Ovanstående figur illustrerar en förenklad bild av den komplexa verklighet som en förtroendevald revisor arbetar i. *Effektivitet och kvalitet* innebär att de förtroendevalda revisorerna måste utföra sin granskning på ett relevant och lämpligt sätt och hålla sig inom de föreslagna ramar som kommunfullmäktige anslagit.

³⁸ Karlsson, Ann Britt, *Den kommunala revisionen – med ansvar för granskning av det som räknas på lokal nivå* (2004)

³⁹ Kommunallagen 1997:21/4, 1991:900, 1991:900 (2000)

Tillförlitlighet, säkerhet och legalitet uppnås genom att revisionsarbetet ska ge en rättvisande bild av verksamheten samt att intern kontroll tillämpas. *Kontrollerbarhet* innebär att de förtroendevalda revisorerna ska kontrollera att verksamheten har en väl fungerande organisation samt att den interna kontrollen efterlevs på ett lämpligt sätt.

Revisionsprocessen går ut på att se helheten i verksamheten, men på samma gång är det viktigt att uppmärksamma varje steg för sig. Alla steg i revisionsprocessen är noggrant planerade och genomtänkta så att de på bästa sätt kompletterar varandra. För att revisionen ska vara så effektiv som möjligt, måste allt revisionsarbete planeras logiskt med ett långsiktigt perspektiv. Inom kommunal revision är denna planering än viktigare eftersom det är upp till de förtroendevalda revisorerna att själva bestämma vad de ska granska.⁴⁰

3.2.1 Förtroendevalda revisorer

Den kommunala revisionens uppgift är att vara en granskare som agerar i kommunfullmäktiges och allmänhetens intresse. Systemet med förtroendevalda revisorer har dock ifrågasatts i debatten den senaste tiden. Trots den uppmärksammade rollfördelningen inom kommunen har den förblivit oförändrad sedan 1860-talet och det är de förtroendevalda politikerna som har beslutanderätten i kommunen.⁴¹

Grunden till att de förtroendevalda revisorerna utses är att de är lokalt kända som trovärdiga personer som har mycket gott omdöme och hög integritet. Kommunfullmäktige är beroende av de förtroendevalda revisorerna genom att de förtroendevalda revisorerna har till uppgift att kontrollera vad som faktiskt blir utfört genom folkstyrets beslut under mandatperioden.⁴²

Det är de förtroendevalda revisorernas skyldighet att kontrollera om den interna kontrollen som görs är tillräcklig, och om de olika nämnderna lever upp till det som förväntas av dem. De förtroendevalda revisorerna kan dock aldrig bli ansvariga för utformningen av den interna kontrollen, utan det är de enskilda nämndernas ansvar.⁴³

De förtroendevalda revisorerna ska utföra sin granskning så att den uppfyller medborgarnas krav på objektivitet, effektivitet och kompetens, vilket är av yttersta

⁴⁰ Sturesson, Jan et al., *Reflecting the Future – Developments in Leadership, Management Control & Auditing* (1999)

⁴¹ Karlsson, Ann Britt, *Den kommunala revisionen – med ansvar för granskning av det som räknas på lokal nivå* (2004)

⁴² Ibid

⁴³ Sturesson, Jan et al., *Reflecting the Future – Developments in Leadership, Management Control & Auditing* (1999)

vikt för att medborgarna ska behålla sin tilltro till att det demokratiska systemet efterlevs. De förtroendevalda revisorerna genomför sina uppdrag självständigt och är egna myndigheter som var och en ansvarar för hela granskningen, oberoende av om en arbetsfördelning skett sinsemellan eller inte.⁴⁴

3.2.2 Sakkunniga biträden

Till sin hjälp väljer de förtroendevalda revisorerna ut sakkunniga biträden i den utsträckning som det behövs, vilka ska hjälpa de förtroendevalda revisorerna i den dagliga granskningen.⁴⁵ De förtroendevalda revisorerna handleder de sakkunniga, och styr därigenom deras arbete. Det är viktigt att de sakkunniga besitter kompetens och erfarenhet rörande de områden inom kommunal verksamhet som revisorn önskar granska. De sakkunnigas arbete resulterar oftast i en rapport, vilken överlämnas till de förtroendevalda revisorerna, vilka därefter producerar sina egna bedömningar i ett separat dokument som komplement till denna slutrapport. De förtroendevalda revisorerna kan välja att tillsätta de sakkunniga antingen internt genom anställning eller externt via upphandling.⁴⁶

De sakkunniga är ofta utbildade revisorer⁴⁷ och ska i sitt arbete följa god revisionsmed inom kommunal verksamhet.⁴⁸ Det finns dock många som anser att den svenska kommunala revisionen idag är otillräcklig och att det finns många problem beträffande den kommunala revisionen.⁴⁹

3.3 God revisionsmed inom kommunal verksamhet

En revisor ska alltid utföra sin granskning i enlighet med god revisionsmed.⁵⁰ God revisionsmed är inte reglerad i författningen, utan det är något som formas successivt genom praxis och allmänt vedertagna värderingar av revisorerna själva.⁵¹

Utöver det utgår god revisionsmed i kommunal verksamhet från de förhållanden som råder inom den kommunala sektorn. Revisionen utförs av de förtroendevalda revisorerna, vars arbete ständigt är öppet för insyn. Etiska och moraliska aspekter betonas, och är vägledande för den praxis som löpande utarbetas. Som revisor inom kommunal verksamhet karaktäriseras uppdraget av en ofantlig bredd.⁵²

⁴⁴ Tengdelius, Karin, *God revisionsmed i kommunal verksamhet 2002* (2003)

⁴⁵ Kommunallagen 9kap 8§

⁴⁶ Tengdelius, Karin, *God revisionsmed i kommunal verksamhet 2002* (2003)

⁴⁷ Finansdepartementet, *Kontroll och tillsyn* (2005)

⁴⁸ Tengdelius, Karin, *God revisionsmed i kommunal verksamhet 2002* (2003)

⁴⁹ Cassel, Filip, *Behovet av kommunal externrevision* (2000)

⁵⁰ Kommunallagen 9kap 9§

⁵¹ Tengdelius, Karin, *God revisionsmed i kommunal verksamhet 2002* (2003)

⁵² Ibid

3.3.1 Oberoende

Det har under årens lopp riktats en del kritik mot den nuvarande revisionen i de svenska kommunerna. Exempelvis menar Berggren att den revision som sker i de svenska kommunerna i dagsläget egentligen inte är någon revision utan en granskning av sitt eget arbete och således bör ändras, då det i hög grad finns ett externt intresse där. Därigenom har förtroendet minskat och revisionen kan därmed ifrågasättas.⁵³

Det är kommunfullmäktiges ledamöter som utser de förtroendevalda revisorerna, vilket enligt Höij et al. är ett problem i sig eftersom dessa ledamöter sitter med i de nämnder och styrelser som sedan ska granskas. Det bör också nämnas att de förtroendevalda revisorerna även kan vara partikollegor till ledamöterna och om dessa inte är nöjda med de förtroendevalda revisorernas arbete kan de till nästa val välja att avsätta de förtroendevalda revisorerna, vilket således inte är ett oberoende agerande. Det är viktigt både för politikerna och för förtroendevalda revisorers trovärdighet att aktivt arbeta för ett oberoende.⁵⁴

Tidigare forskning tyder på att oberoende är ett av de sätt som finns för revisorer att uppnå förtroende från samhället.⁵⁵ Oberoendet upprätthålls genom att de förtroendevalda revisorerna själva väljer ut vad som ska granskas, väljer ut sakkunniga biträden samt gör egna analyser och bedömningar.⁵⁶

3.3.2 Risk och väsentlighet

De förtroendevalda revisorerna måste kontinuerligt göra olika val och avgränsningar i sin revisionsplanering. Dessa val ska enligt god revisionsledning baseras på en bedömning av risk och väsentlighet. Analysen av risk och väsentlighet tillhör de allra viktigaste aspekterna i revisionsarbetet.⁵⁷ Under planeringsfasen ska de förtroendevalda revisorerna identifiera vilka eventuella hinder, hot och risker som finns mot verksamheten samt hur betydelsefulla och sannolika dessa är till sin förekomst. Uppkomsten av dessa företeelser varierar dock emellan kommuner samt mellan olika verksamhetsområden och olika organisationssystem. Revisorns uppgift är även att bedöma olika konsekvenser av vad som sker ifall dessa hinder, hot och risker inträffar och sedan avgöra hur väsentliga dessa är.⁵⁸

⁵³ Berggren, Rune, *Oberoende granskning nödvändig* (1999)

⁵⁴ Höij, Helena et al., *Oberoende kommunal revision* (2004)

⁵⁵ Cassel, Filip, *Den reviderade revisorsrollen – En oren berättelse* (1996)

⁵⁶ Tengdelius, Karin, *God revisionsledning i kommunal verksamhet 2002* (2003)

⁵⁷ Tengdelius, Karin & Nyman, Caroline, *Fullmäktige och revisionen – fakta och frågor för reflexion och diskussion* (2004)

⁵⁸ Tengdelius, Karin, *God revisionsledning i kommunal verksamhet 2002* (2003)

Analysen av risk och väsentlighet utgör grunden i själva revisionsprocessen och blir sedermera underlag för de prioriteringar som görs angående de olika granskningarnas inriktning och omfattning. Bedömningen av risk och väsentlighet är en process som fortlöper kontinuerligt under revisionsarbetets gång.⁵⁹

⁵⁹ Komrev, *Kommunal revision – det demokratiska ögat* (2003)

4. Teori

I detta kapitel presenteras de teorier som studien ämnar tillämpa som sedermera kommer att ligga tillgrund för appliceringen av studiens empiriska material. Agentprincipalteorin används för att se vilket förhållande som råder mellan de förtroendevalda revisorerna och kommunens invånare. Legitimitetsteorin används för att utröna huruvida de förtroendevalda revisorerna fyller en funktion i den kommunala revisionen. Slutligen tillämpas intressenteorin för att utmäta vilken roll de förtroendevalda revisorerna fyller.

4.1 Agentprincipalteorin

Agentprincipalteorin uppstod under 1970-talet⁶⁰ och grundar sig på det agentförhållande som råder mellan två parter. Uppdragsgivaren kallas principal och han/hon ger sedan agenten ett uppdrag att utföra för principalens räkning. En sådan relation kan uppstå i en mängd olika situationer, t.ex. mellan en chef (principal) och dennes anställda (agent).⁶¹ Agentprincipalteorin utgår ifrån att det skett en separation mellan ägandet och organisationens förvaltning, vilket leder till att det finns en inbyggd motsättning mellan organisationsledningen och ägarna. Både principalen (ägarna) och agenten (organisationsledningen) har intresse av att maximera sin egen vinst. Organisationsledningen kommer således att prioritera sitt eget välstånd på bekostnad av principalens.⁶²

Problematiken kring dessa relationer är att principalen inte kan vara säker på att agenten ständigt kommer att agera i principalens intresse. Orosmomentet kan dock lösas genom utformandet av olika kontrakt parterna emellan.⁶³ Agentprincipalteorin har varit utsatt för skarp kritik, bl.a. eftersom den bygger på förenklade antaganden om hur människor fungerar.⁶⁴ Agentprincipalteorin bygger på olika antaganden om beteende och information, vilka kan sammanfattas i följande punkter:⁶⁵

⁶⁰ Artsberg, Kristina, *Redovisningsteori – policy och –praxis* (2003)

⁶¹ Nygaard, Claus (red.) & Bengtsson, Lars, *Strategizing – en kontextuell organisationsteori* (2002)

⁶² Diamant, Adam, *Revisors oberoende: Om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion* (2004)

⁶³ Nygaard, Claus (red.) & Bengtsson, Lars, *Strategizing – en kontextuell organisationsteori* (2002)

⁶⁴ Artsberg, Kristina, *Redovisningsteori – policy och –praxis* (2003)

⁶⁵ Nygaard, Claus (red.) & Bengtsson, Lars, *Strategizing – en kontextuell organisationsteori* (2002)

- Både agenten och principalen är *nyttomaximerande*, vilket innebär att de alltid försöker få ut så mycket nytta av relationen som möjligt. Agenten agerar således inte i principalens intresse utan för sin egen vinning. Det krävs ett samband mellan bidrag och belöning för att detta ska fungera.
- Det existerar en *målkonflikt* mellan principalen och agenten, genom att de bådas nyttofunktioner inte är identiska.
- *Asymmetrisk information* mellan parterna, vilket beror på principalens okunskap om agentens agerande.
- Agenten handlar *opportunistiskt*, vilket medför att principalen tvingas skriva ett eller flera kontrakt för att skydda sig mot denna opportunistik.
- Agenten är *begränsat rationell*, varför fullständiga kontrakt i stort sett är omöjliga att utarbeta.
- Agenten är *riskovillig*, vilket medför att agenten inte godkänner den belöning som principalen bestämt (vilken är för låg enligt agenten själv).

4.1.1 Tillämpning av agentprincipalteorin

Trots kritiken mot agentprincipalteorin anses den vara relevant och lämplig att använda för att undersöka såväl direkta som indirekta förhållanden mellan två parter. Såväl människor som samhällen är komplexa företeelser som inte alltid fungerar så rationellt som modellen tänkt sig. Alla aktörer är inte så nyttomaximerande som agentprincipalteorin förespråkar. Trots det är agentprincipalteorin tillämplig i denna studie för att förstå de förtroendevalda revisorernas roll gentemot kommunens invånare.

För att studien ska kunna behandla det empiriska materialet på ett så bra sätt som möjligt valdes agentprincipalteorin. Vid undersökning av ett visst fenomen bör man alltid ha i åtanke att många individer är nyttomaximerande och agerar i huvudsak för sin egen vinnings skull. I studien är det de förtroendevalda revisorerna som agerar som agent för kommunens invånare som således är principal. Agentprincipal förhållandet dem emellan är indirekt eftersom det är kommuninvånarna som väljer kommunfullmäktige som i sin tur väljer de förtroendevalda revisorerna, men kopplingen är ändock stark då de förtroendevalda revisorerna är beroende av kommunens invånare för att få förnyat förtroende.

4.2 Legitimitetsteorin

Legitimitet kan vara svårt att tolka då det finns en rad olika föreställningsramar om vad begreppet innefattar. Det finns en ”äldre” definition av legitimitet, vilken

använder ord såsom lag och rättvisa för att förklara begreppet, medan den ”nyare” definitionen använder ord som tro och opinion istället.⁶⁶

Legitimitet är något som erhålls av utomstående, genom att den som utdelar denna legitimitet accepterar den andres handlingar, mål eller värderingar. Då de olika intressenterna generellt sett har olika intresse i organisationen, så bedömer de även organisationens legitimitet olika. En organisation som anses legitim av vissa intressenter anses säkerligen inte legitim av alla. Något som är mycket diskuterat och omdebatterat är kopplingen mellan legitimitet och effektivitet. Organisationsledningen försöker förebygga eventuella legitimitetshot genom att kommunicera med sin omgivning på ett sätt som anses vara korrekt.⁶⁷

4.2.1 Tillämpning av legitimitetsteorin

I enlighet med legitimitetsteorin använder kommunerna intressenternas krav för att skapa legitimitet för sin verksamhet. Som kommun är det viktigt att ha ett bra förhållande gentemot dess kommuninvånare för att uppfattas som trovärdig och legitim. Som skattebetalare blir du automatiskt en ”kommunal aktieägare” och har således ett intresse av att se hur dina finansiella medel används. Kanhända blir man på så sätt även intresserad av avkastningen på skattemedlen, såsom äldreomsorg, skola, socialomsorg osv. Senare tidens kommunala skandaler gör det än viktigare för kommuner att skapa och bibehålla sitt anseende.

Kommuner skapar legitimitet genom att uppvisa att deras värderingar stämmer överens med viktiga intressenters värderingar. Legitimitet uppnås för kommunen således genom överensstämmelse med de generella värderingar som råder i samhället i övrigt. Det är viktigt för kommuner, på samma sätt som för andra organisationer, att i största möjliga mån försäkra sig om att intressenterna fortsätter ge samma resursbidrag till kommunen som tidigare.

4.2.2 Beethams legitimitetsteori

Enligt den brittiske professorn David Beetham är det viktigt att ha vetskap om att legitimitet är något flerdimensionellt för att därigenom kunna förstå legitimitetsbegreppet. Själva legitimiteten består av tre olika delar, som tillsammans bidrar till att legitimitet uppnås. Dessa delar är:⁶⁸

⁶⁶ Connolly, William, *Legitimacy and the State* (1984)

⁶⁷ Ljungdahl, Fredrik, *Uveckling av miljöredovisning i svenska börsbolag – praxis, begrepp, orsaker* (1999)

⁶⁸ Beetham, David, *The Legitimation of Power* (1992)

- Genom redan existerande regler kan man utläsa basen för det sociala livet. Det är de etablerade reglerna som gör att vi kan förutsäga exempelvis andras beteende. Dessa regler kan vara antingen nedskrivna i lagar och andra texter, eller oskrivna och informella, men skapar oavsett vilket en förutsägbarhet och ett kollektivt följande av reglerna.
- De existerande reglerna behöver acceptans, varför legitimitet inte kan uppnås genom att enbart följa dessa. Det finns inte en enda samlad värdering i ett samhälle, utan diverse gemensamma värderingar mellan olika grupper.
- Dessutom krävs det samtycke av olika fenomen, vilket sker genom olika handlingar, som exempelvis lojalitet, deltagande i val med mera. Alla sådana handlingar bidrar till legitimitet genom att handlingarna har en bindande verkan för dem som deltar samt att de har ett symbolvärde då de indirekt medför ett erkännande för de underordnade gentemot de styrande.

4.2.2.1 Tillämpning av Beethams legitimitetsteori

Beetham förklarar vikten av att se legitimitet som något flerdimensionellt, vilket stämmer väl in på den kommunala verksamheten då denna består av en mängd olika instanser. De förtroendevalda revisorerna har erhållit kommuninvånarnas förtroende att granska denna stora och komplexa organisation, vilket kräver att revisionen sköts på ett trovärdigt och legitimt sätt.

Beethams legitimitetsteori används i syfte att bättre förstå och förtydliga om, och i så fall hur, de förtroendevalda revisorerna legitimerar sin verksamhet gentemot kommunens invånare.

4.3 Intressentteorin

Precis som namnet antyder, handlar intressentteorin om aktörer eller grupper som har olika intresse i en organisations verksamhet och därigenom är beroende av organisationen för att på så sätt förverkliga sina egna personliga mål. På samma gång är organisationen beroende av dessa personer för sin existens. Intressentteorin finns till för att beskriva organisationens förhållande gentemot dessa aktörer i dess omvärld. Organisationen kan beskrivas som en sammanslutning av dess olika intressenter, vilka alla är intresserade av en viss belöning för att fortsätta sitt engagemang i organisationen. De olika organisationerna måste därför prestera tillräckligt stora belöningar för att därigenom tillgodose intressenternas krav.⁶⁹

⁶⁹ Westholm, Carl-Johan (red) et al, *Företagets intressenter och kontrakt* (1982)

Sett ur ett historiskt perspektiv, kan man se att det ursprungligen var själva ägandet av en organisation som medförde makt och status. Därefter tog professionaliteten över, och det blev denna som legitimerade makten. Från att tidigare ha funnits hos ägarna, respektive de professionella, har den legitima makten med åren alltmer förskjutits till att numera istället uppnås genom representativitet. I dagsläget är det således lika viktigt att vara representativ som professionell.

Det finns dock viss kritik som riktats mot intressentteorin. Att betrakta alla som har intresse av att bevaka en organisations utveckling som intressenter är i själva verket inte speciellt rimligt enligt kritikerna. De olika intressenterna har också olika mycket makt och inflytande i organisationens verksamhet, vilket intressentmodellen i många fall tenderar att inte ta någon hänsyn till.⁷⁰

4.3.1 Tillämpning av intressentteorin

Intressentteorin kompletterar legitimitetsteorin och uppmärksammar i vilka relationer legitimiteten uppnås. De förtroendevalda revisorerna är beroende av medborgarnas stöd i sin granskning, då revisionen annars inte har något värde. Medborgarna i sin tur behöver förtroendevalda revisorer för att granska övriga politiker och tjänstemän. På samma gång vill de förtroendevalda revisorernas intressenter (kommuninvånarna) ha en rimlig belöning för att ge sitt fortsatta stöd till revisionens ledamöter. Kommuninvånarna kräver att de förtroendevalda revisorernas granskning sker på ett korrekt sätt, för att sedan kunna ge dem förnyat förtroende.

Att utvecklingen inom intressentteorin gått mot att det är lika viktigt att vara representativ som professionell tyder på att de förtroendevalda revisorernas roll borde ha stärkts den senare tiden, då dessa personer inte behöver vara professionella yrkesrevisorer. Studien ämnar undersöka detta vidare inom den kommunala verksamheten genom att studera vilken roll de förtroendevalda revisorerna (de representativa) har vid sidan av de sakkunniga biträdena (de professionella).

4.4 Sammankoppling av studiens teorier

Studiens analys kommer grunda sig på en modell som består av en sammankoppling av de teorier som presenterats tidigare i kapitlet. Det finns många intressenter i den kommunala verksamheten. De förtroendevalda revisorernas primära intressent är kommunens invånare. Kommuninvånarna utser genom val kommunfullmäktige, som i sin tur väljer ledamöter till revisionen. Mellan de förtroendevalda revisorerna och kommuninvånarna existerar det således ett

⁷⁰ Westholm, Carl-Johan (red) et al, *Företagets intressenter och kontrakt* (1982)

agentprincipalförhållande, som det är viktigt att acceptera och förstå vikten av. När agentprincipalförhållandet accepterats är det viktigt att uppfylla Beethams tre punkter för att därigenom öka möjligheten att uppnå legitimitet. Legitimiteten uppnås slutligen utifrån genom att kommuninvånarna accepterar de förtroendevalda revisorernas handlande. Om denna legitimitet uppnås innebär det följaktligen att de förtroendevalda revisorerna fyller en roll i den kommunala revisionen. Däremot klargörs inte vilken roll som de förtroendevalda revisorerna fyller. För att utröna vilken roll de fyller behöver vi ta hjälp av intressentteorin för att därigenom studera vilken roll de förtroendevalda revisorerna fyller gentemot sina intressenter.

Det är viktigt att ovanstående aspekter beaktas i rätt ordning för att på bästa möjliga sätt underlätta förståelsen för den roll de förtroendevalda revisorerna fyller i den kommunala revisionen.

5. Empiri

I följande avsnitt redogörs och sammanställs de genomförda intervjuerna med dels de förtroendevalda revisorerna i kommunerna och dels med studiens experter. Respondenterna har fått möjlighet att fritt återge sin syn på det berörda ämnet och kapitlet innehåller inga åsikter från författarnas sida. En presentation av studiens experter bifogas i bilaga 1 samt en presentation av de förtroendevalda revisorerna bifogas i bilaga 2. Intervjufrågorna till de förtroendevalda revisorerna bifogas i bilaga 3 och till experterna i bilaga 4.

5.1 De förtroendevalda revisorerna

5.1.1 En förtroendevald revisors uppgift

I alla demokratier finns någon form av revision, som dock fungerar olika i olika demokratier, men det är bara diktaturer som inte har en revision. Det är viktigt att skattebetalarna varje år ska få en återredovisning av vad som skett respektive inte skett med deras inbetalade skattemedel.⁷¹

Den viktigaste rollen som förtroendevald revisor är att företräda medborgarna, för att därigenom se till att de får en så hög verkningsgrad som möjligt för sina inbetalda skattemedel. Det är viktigt att lyssna till sina medborgare och anamma deras idéer samt att få medborgarna engagerade i att påverka sina politiker, så att de känner att de har en chans att påverka styret av sin kommun.⁷² Att vara förtroendevald revisor innebär att man ska vara ”väljarnas öra”. Således bör de förtroendevalda revisorerna bevaka allmänhetens intresse i den kommunala verksamheten.⁷³

En förtroendevald revisor har även som uppgift att kontrollera att andra politiker sköter sina uppdrag. För att vara lämplig som revisor i kommunen bör man ha en bred bakgrund med tidigare politiska uppdrag, då man annars saknar kontaktnät samt kunskap om hur den politiska verksamheten i kommunen fungerar. Även erfarenhet utöver den kommunala är önskvärd, då det är viktigt att få en så bred kompetens som möjligt inom revisionsgruppen⁷⁴, då de representerar en bred

⁷¹ Ekelund Olsson, Eva, Lund kommunrevision (2005-11-29)

⁷² Wachtmeister, Henrik, Svalöv kommunrevision (2005-11-22)

⁷³ Malmstein, Leif et al., Trelleborg kommunrevision (2005-12-14)

⁷⁴ Olbrich, Dietmar et al., Kävlinge kommunrevision (2005-12-07)

befolkningsgrupp.⁷⁵ Ytterligare en uppgift för en förtroendevald revisor är att få politiker i nämnder att förstå att det är de som har makten och således ansvaret för verksamheten och innebörden av intern kontroll har därigenom blivit ett mycket populärt begrepp de senaste åren. De förtroendevalda revisorerna ska också undersöka huruvida de finansiella medel som kommunfullmäktige anslår till nämnderna, faktiskt hanteras på ett bra och rimligt sätt och att det man tidigare beslutat om verkställs.⁷⁶

En av de allra viktigaste uppgifterna som en förtroendevald revisor har är att granska kommunfullmäktiges beslut, med andra ord undersöka hur dessa beslut efterlevs i verkligheten. Det är således inte själva besluten som granskas, utan hur det gick med besluten. Det är många som inte förstår vilket ansvar och förtroende som åligger de förtroendevalda revisorerna. Med sina namnteckningar intygar de att saker och ting, såvitt de vet, har gått rätt till ute i kommunens verksamheter.⁷⁷

Genom granskningsarbetet får man en unik inblick i hela den kommunala verksamheten, vilken inte är möjlig någon annanstans. Det ges ingen möjlighet till fördjupningar inom ett visst frågeområde, utan verksamheten är mycket övergripande. De granskningar som revisionsgruppen utför, görs för att de förtroendevalda revisorerna ska kunna uttala sig om de berörda nämnderna bör beviljas ansvarsfrihet eller ej av kommunfullmäktige.⁷⁸

5.1.1.1 Ordföranderollen

I de flesta kommuner tillsätts ordförande i revisionsgruppen från oppositionen, vilket kan ses som framför allt en ren symbolfråga. Det låter bra att oppositionen ska granska makten⁷⁹, men har i själva verket ingen betydelse eftersom ingen partipolitik ska utövas i revisionen.⁸⁰ Vissa menar dock att det faktum att ordförandeposten i revisionsgruppen ofta innehas av oppositionen är ett bra system. Även om ingen partipolitik ska utövas i granskningen, så avfärdar man på detta sätt den eventuella risk som annars kan finnas att oberoendet sätts ur spel till förmån för de partipolitiska åsikterna.⁸¹ Andra menar att resonemanget är principiellt felaktigt, då det parti som har det största stödet bland kommunens medborgare (majoriteten) också borde ha förmånen att leda arbetet och därmed inneha ordförandeskapet.⁸²

⁷⁵ Andersson, Göte et al., Ängelholm kommunrevision (2005-11-22)

⁷⁶ Ersing, Ulla, Hörby kommunrevision (2005-11-16)

⁷⁷ Ekelund Olsson, Eva, Lund kommunrevision (2005-11-29)

⁷⁸ Malmstein, Leif et al., Trelleborg kommunrevision (2005-12-14)

⁷⁹ Ersing, Ulla, Hörby kommunrevision (2005-11-16); Wachtmeister, Henrik, Svalöv kommunrevision (2005-11-22)

⁸⁰ Ersing, Ulla, Hörby kommunrevision (2005-11-16); Malmstein, Leif et al., Trelleborg kommunrevision (2005-12-14); Wachtmeister, Henrik, Svalöv kommunrevision (2005-11-22)

⁸¹ Andersson, Göte et al., Ängelholm kommunrevision (2005-11-22)

⁸² Wachtmeister, Henrik, Svalöv kommunrevision (2005-11-22)

Rollen som ordförande innebär mycket praktisk samordning, såsom kallelser och annat rutinarbete, vilket är en stor skillnad gentemot att vara ordförande i en nämnd, då man på en sådan post har betydligt mer inflytande över övriga medlemmar.⁸³ Ordföranderollen innefattar även kontakt med externa sakkunniga biträden, ekonomiavdelning samt kontakten med massmedia.⁸⁴

Eftersom ingen partipolitik får utövas inom revisionen⁸⁵, medför det att det på sätt och vis är ett lättare uppdrag, då tid inte ständigt behöver ögnas åt att skriva diverse olika inlägg till partipolitiska debatter och dylikt. De förtroendevalda revisorerna och kommunrevisionen i allmänhet är väl reglerad i lag och andra normer, vilket också underlättar arbetet. Där lagen slutar tar seden vid, då det finns mycket praxis som utvecklats inom området.⁸⁶

5.1.1.2 Förvaltningsrevision

God revisionssed inom kommunal verksamhet är ett svårdefinierat begrepp, men det är viktigt att förstå dess innebörd. Dess betydelse behandlas i den första utbildningen som ges till de förtroendevalda revisorerna, vilket är ett tecken på att begreppet är en viktig del av den kommunala revisionen. I många fall kommer man dock långt med vanligt sunt förnuft.⁸⁷ God revisionssed i kommunal verksamhet kan vara svårt att ta till sig till en början, då seden är något som växer fram med tiden och sedermera blir till praxis.⁸⁸

Som förtroendevald revisor ägnas stor del av arbetet åt förvaltningsrevision, och mindre tid åt ren siffergranskning. Det som framför allt ska granskas är hur förvaltningen av kommuninvånarnas finansiella medel sköts och som förtroendevald revisor ska man se till att denna förvaltning sker på ett så bra sätt som möjligt för kommuninvånarna. Det är viktigt att granska hur väl de berörda nämnderna och styrelserna faktiskt uppfyller de mål med verksamheten som tidigare satts upp, något som kan vara nog så svårt. Vidare är det som förtroendevald revisor viktigt att se till att statens regler och kommunfullmäktiges riktlinjer efterlevs på ett så korrekt sätt som möjligt. Det är revisionsgruppens uppgift att täppa till de eventuella luckor som finns genom att se till att nämnderna verkställer den interna kontroll som ska finnas i verksamheterna.⁸⁹

⁸³ Ersing, Ulla, Ordförande i Hörby kommunrevision (2005-11-16)

⁸⁴ Wachtmeister, Henrik, Svalöv kommunrevision (2005-11-22)

⁸⁵ Ekelund Olsson, Eva, Lund kommunrevision (2005-11-29); Wachtmeister, Henrik, Svalöv kommunrevision (2005-11-22)

⁸⁶ Ekelund Olsson, Eva, Lund kommunrevision (2005-11-29)

⁸⁷ Ersing, Ulla, Hörby kommunrevision (2005-11-16)

⁸⁸ Wachtmeister, Henrik, Svalöv kommunrevision (2005-11-22)

⁸⁹ Olbrich, Dietmar et al., Kävlinge kommunrevision (2005-12-07)

Även om revisionsgruppen är en samlad enhet, är det viktigt att komma ihåg att var och en av de förtroendevalda revisorerna är en egen myndighet, vilket innebär att arbetet blir mer självständigt än i andra kommunala arbetsgrupper.⁹⁰ De förtroendevalda revisorerna samarbetar dock i de flesta fall, och stöttar varandra i processens gång, då en enad revisionsberättelse väger tyngre än ett flertal självständiga.⁹¹ Då huvudsyftet för revisionen är sakgranskning och granskning av resursförbrukningen inom den kommunala förvaltningen märks inte mycket av partipolitik. Alla revisorer strävar mot gemensamma mål och god utveckling för kommunen. I jämförelse med det politiska arbetet i många andra nämnder och styrelser, undviks i revisionsgruppen onödiga diskussioner kring partipolitiska ståndpunkter.⁹²

5.1.1.3 Stöd till övriga verksamheter

Det är viktigt att revisionsgruppen får nämnder och styrelser att inse att revisionen ska fungera som ett stöd till deras verksamhet. De förtroendevalda revisorernas roll är i många fall att vara en sparringpartner för nämnder och styrelser.⁹³ Senaste tiden har revisionen förstärkt sin roll genom att allt mer fungera som ett stöd och en extra resurs, istället för att ses som ”poliser” som endast dyker upp för att hitta fel och brister i verksamheten.⁹⁴ Det är revisionens ambition att berörda nämnder och organisationer ska se revisionsgruppens arbete som något positivt och inte som ett nödvändigt ont.⁹⁵

Målet med kommunrevisionens verksamhet är att revisionsuppdragen ska utföras såväl granskande som organisationsutvecklande och konfliktsituationer bör i största möjliga mån undvikas. Det är viktigt att det hela tiden finns en aktiv dialog mellan de som granskar och de som granskas, för att kommunen som helhet ska fungera så bra och effektivt som möjligt för medborgarna. Kommunen är en stor, trögrörlig organisation med många olika verksamheter, vilket är viktigt att ha i åtanke när det handlar om kommunal revision. Det gäller att ha ett väl fungerande samspel mellan ekonomiska termer och verksamheterstermer.⁹⁶

Förändringarna som skett i lagstiftningen på senare år har stärkt den kommunala revisionens ställning. Staten har efterskönt en del av sina tidigare ansvarsområden

⁹⁰ Andersson, Göte et al., Ängelholm kommunrevision (2005-11-22); Ersing, Ulla, Hörby kommunrevision (2005-11-16); Ekelund Olsson, Eva, Lund kommunrevision (2005-11-29)

⁹¹ Andersson, Göte et al., Ängelholm kommunrevision (2005-11-22); Ekelund Olsson, Eva, Lund kommunrevision (2005-11-29)

⁹² Olbrich, Dietmar et al., Kävlinge kommunrevision (2005-12-07)

⁹³ Ibid

⁹⁴ Andersson, Göte et al., Ängelholm kommunrevision (2005-11-22)

⁹⁵ Ersing, Ulla, Hörby kommunrevision (2005-11-16); Wachtmeister, Henrik, Svalöv kommunrevision (2005-11-22)

⁹⁶ Olbrich, Dietmar et al., Kävlinge kommunrevision (2005-12-07)

till kommunerna under 90-talet, vilket också medfört ökat krav på de förtroendevalda revisorernas arbete, liksom på politiker i nämnder och styrelser. Det är viktigt att synas och höras ute i nämnder och kommunfullmäktige för att på så sätt kontinuerligt föra en dialog även mellan nämnderna. Det är viktigt att uppmärksammas på att det finns andra nämnder som går bättre än den man själv sitter i för tillfället, för att kunna effektivisera och förbättra sin verksamhet. Revisionen har till viss del fått hjälp av massmedia som stöttat genom att uppmärksamma de viktigaste punkterna.⁹⁷

Det är viktigt att ha en god kontakt med nämnderna och de förtroendevalda revisorerna får ofta positiv respons på sitt arbete varmed de känner sig behövda. Det är bra att ägna tid ute i verksamheten, för att se hur det ser ut i de berörda nämnderna. Det är viktigt att engagera sig och ställa frågor till de olika parterna, för att därigenom visa sitt intresse. De förtroendevalda revisorerna måste se på hela verksamheten och utifrån det bedöma hur pass väl de uppfyllt sina mål.⁹⁸

Revisionsgruppen har emellanåt sammanträderna ute på de olika institutionerna för att på så sätt se vad som händer ute i verksamheterna. Dessa möten är även viktiga för att marknadsföra revisionens arbete samtidigt som information inhämtas om hur en viss verksamhet fungerar. Förvaltningscheferna som avrapporterar hur verksamheten fortlöper tenderar att välja vilken information de vill förmedla vidare, varför mötena är ett viktigt kontrollinslag i revisionens arbete.

Posten som förtroendevald revisor har aldrig ansetts vara en speciellt attraktiv post att inneha för de utomstående. Arbetet inom kommunrevisionen är dock mycket stimulerande och intressant, vilket folk runt omkring inte är medvetna om. Som förtroendevald revisor får du en unik kontakt med människor och ett stort nätverk inom kommunen.⁹⁹

Tidigare har revisionen inte haft speciellt gott anseende, vilket medfört att gamla, tråkiga politiker fick posterna som förtroendevalda revisorer som en slags avstjälningsplats.¹⁰⁰ Att posten som förtroendevald revisor tidigare setts som en slags avstjälningspost för gamla politiker håller i dagsläget på att förändras.¹⁰¹ De förtroendevalda revisorerna får numera ett helt annat gehör för sina åsikter i såväl nämnder, som i kommunstyrelsen och kommunfullmäktige. De berörda nämnderna tar till sig av den kritik de får och försöker därigenom förbättra verksamheten.¹⁰² Revisionen ska fungera som ett oberoende bollplank till övriga verksamheter.¹⁰³

⁹⁷ Ekelund Olsson, Eva, Lund kommunrevision (2005-11-29)

⁹⁸ Andersson, Göte et al., Ängelholm kommunrevision (2005-11-22)

⁹⁹ Olbrich, Dietmar et al., Kävlinge kommunrevision (2005-12-07)

¹⁰⁰ Ekelund Olsson, Eva, Lund kommunrevision (2005-11-29)

¹⁰¹ Malmstein, Leif et al., Trelleborg kommunrevision (2005-12-14); Wachtmeister, Henrik, Svalöv kommunrevision (2005-11-22)

¹⁰² Malmstein, Leif et al., Trelleborg kommunrevision (2005-12-14)

¹⁰³ Wachtmeister, Henrik, Svalöv kommunrevision (2005-11-22)

Revisionen i Lund på slutet av 80-talet/början av 90-talet bestod mestadels i att läsa protokoll och man har helt enkelt struntat i revisionen. Många tror därför fortfarande att det är det som revisionen ägnar sig åt. Vid val i kommunfullmäktige då de olika kommunala posterna ska tilldelas, menar Eva Ekelund Olsson att revisorerna bör väljas först. På så sätt undviks risken för jäv, på samma gång som det är en markering från kommunfullmäktiges sida om vikten av revisionsgruppens arbete. Synen på posten som förtroendevald revisor håller dock på att förändras, och idag sitter flera av Sveriges mera slipade politiker som förtroendevalda revisorer runt om i landets kommuner.¹⁰⁴

Som revisor står man lite vid sidan om och det är de förtroendevalda revisorernas uppgift att få nämnderna att förstå att revisionen finns som ett stödjande organ och finns till för att driva verksamheten framåt. Målet är att se revisionen som en resurs och inte en belastning.¹⁰⁵

5.1.1.4 Omvärlden

En förtroendevald revisor behöver ha ett övergripande synsätt, då man på sätt och vis måste kunna alla delar av verksamheten lika bra. En viktig skillnad att ha i åtanke, jämfört med arbetet i andra organ, är att revisionsgruppen aldrig kan votera om något utan alltid måste diskutera sig fram till en lösning. För att nå framgång med revisionen är det viktigt att vara en enad grupp. Att arbeta som seriös revisor tar mycket tid, vilken bland annat innefattar den viktiga omvärldsbevakningen, dvs. bevaka vad som händer i världen i stort respektive i Sverige. Det är viktigt att studera vad som händer med olika riksdagsbeslut och hur dessa påverkar kommunen, vilket är viktiga aspekter att ha i åtanke vid den risk- och väsentlighetsbedömning som görs.

De lagar och regelverk som finns inom området är någonting som nöts in under revisionsprocessens gång, då alla förtroendevalda revisorer hjälps åt och samarbetar för att komma fram till det bästa resultatet. Det är viktigt att ha i åtanke att den rapport som läggs fram av de sakkunniga biträdena även är faktagranskad av dem som granskats. Ifall de förtroendevalda revisorerna är nöjda med den granskning som gjorts övertar de rapporten och den är därefter deras ansvar, och inte de sakkunnigas. Det är viktigt att det finns tydliga gränser mellan kommunfullmäktiges uppdrag, mellan de sakkunniga biträdenas ansvar samt de förtroendevalda revisorernas uppdrag. Annars kan det bli missförstånd av andra.¹⁰⁶

För att ta reda på eventuella hot och risker, kan de förtroendevalda revisorerna arbeta med riskinventering av den kommunala verksamheten, vilket bland annat

¹⁰⁴ Ekelund Olsson, Eva, Lund kommunrevision (2005-11-29)

¹⁰⁵ Ersing, Ulla, Hörby kommunrevision (2005-11-16)

¹⁰⁶ Ekelund Olsson, Eva, Lund kommunrevision (2005-11-29)

gjorts i Hörby kommun. Där har olika problematiska händelser undersökts, exempelvis vad som händer om en tjänsteman uteblir från arbetet en dag och vilka konsekvenser det får för verksamheten. Motivet med denna noggranna undersökning var att belysa olika brister i rutiner och daglig skötsel av verksamheten, men även ekonomiska aspekter vägdes in.¹⁰⁷

5.1.2 Sakkunniga biträden

Många ser det som en fördel att ha externt sakkunniga biträden, då det annars kan uppkomma en brist i form av att det är en fast anställd tjänsteman som granskar de andra tjänstemännens arbete. Som fast anställd tjänsteman under en längre tid, är det lätt att oberoendet sätts ur spel. Vid externt sakkunniga biträden finns ingen bindning, således är det lättare att upprätthålla oberoendet samt lättare att byta ut en extern part ifall oegentligheter eller annat skulle uppkomma. Det är vidare viktigt att upphandla denna tjänst med jämna mellanrum för att på så sätt få in nya friska ögon i granskningen.¹⁰⁸ De externt tillsatta sakkunniga biträdena har möjlighet att tillföra många nya idéer och synvinklar till verksamheten.¹⁰⁹

De förtroendevalda revisorerna är noga med att hålla en bra och kontinuerlig kontakt med de sakkunniga biträdena. Möten hålls med jämna mellanrum, där de förtroendevalda revisorerna får chans att kontrollera att de sakkunniga fullgjort de uppdrag som de haft under den aktuella tidsperioden¹¹⁰, vilket leder till att det ständigt finns en öppen dialog mellan parterna.¹¹¹ De sakkunniga biträdena agerar på uppdrag av de förtroendevalda och får löpande olika granskningsuppdrag från de förtroendevalda revisorerna. Sedan lämnar de sakkunniga biträdena granskningsrapporter tillbaks till de förtroendevalda. Därefter skickar de förtroendevalda revisorerna iväg dessa granskningsrapporter till de berörda nämnderna, vilka nu får lämna synpunkter och kommentera granskningen. Det är således de förtroendevalda revisorerna som står ansvariga för det arbete som de sakkunniga utfört.¹¹²

De externa sakkunniga biträdena innehar en specialistkompetens som är svårt att få internt. Kommunen kan även dra nytta av olika jämförelser som de externa sakkunniga biträdena kan göra då de även handhar ett antal andra kommuners verksamheter. De nyckeltal som arbetas fram inom kommunen kan jämföras mot nyckeltal som de externa sakkunniga biträdena fått fram inom andra kommuner, varför relevansen med dessa nyckeltal ökar. Internt tillsatta sakkunniga biträden kan

¹⁰⁷ Ersing, Ulla, Hörby kommunrevision (2005-11-16)

¹⁰⁸ Ibid

¹⁰⁹ Wachtmeister, Henrik, Svalöv kommunrevision (2005-11-22)

¹¹⁰ Ersing, Ulla, Hörby kommunrevision (2005-11-16)

¹¹¹ Andersson, Göte et al., Ängelholm kommunrevision (2005-11-22)

¹¹² Ersing, Ulla, Hörby kommunrevision (2005-11-16)

möjligen ha bättre lokalkännedom om kommunen och dess invånare, vilket i så fall vore en fördel med interna sakkunniga biträden. Stor del av denna kunskap finns dock redan hos de förtroendevalda revisorerna, varför det inte blir någon vinning med detta sätt i praktiken.¹¹³ Kommuner som anlitar externa sakkunniga kan således dra stor nytta av de sakkunnigas nätverk och få stor input ifrån revisionsbyråernas kontaktnät.¹¹⁴

De externa revisionsbyråerna har en bred kunskap¹¹⁵ och erfarenhet från andra kommuner, vilket medför att de kan verka som ett stort stöd för de förtroendevalda revisorerna. De externa har möjligheter att sätta in experter och andra resurser när det behövs på samma gång som större granskningar och projekt kan ofta samordnas med andra kommuner för att därigenom få ökat jämförelsematerial.¹¹⁶

Det är också viktigt att komma ihåg att politik är politik. Meningen med all verksamhet, inklusive kommunal revision, är att den ska fungera bättre framöver, det vill säga bättre än den gjort tidigare, vilket tar tid att genomföra. En jämförelse med andra system runt om i världen påvisar att när ett problem uppstår där, så måste någonstans en grupp tillsättas, som arbetar med och tar itu med dessa problem. Granskningen sker av människor som har yrkesutbildning inom området, men på något sätt måste resultatet sedan lyftas in i den politiska sfären. Det är inte bara val vart fjärde år som styr det demokratiska systemet i Sverige, utan även balansen mellan nämnder, styrelser, kommunfullmäktige och kommunrevisionen. Det finns tre saker som en kommun måste ha enligt lagstiftningen: kommunfullmäktige, valnämnd och kommunrevision. I det system med representativ demokrati som Sverige har idag, är tillvägagångssättet med förtroendevalda revisorer det system som passar landet bäst. Det viktiga är att varje land har en revision som är anpassad till dess behov.¹¹⁷

5.1.2.1 Utbildningskrav för förtroendevalda revisorer

Som förtroendevald revisor är det en fördel att ha någon form av ekonomisk utbildning eller erfarenhet, då det underlättar revisionsarbetet en hel del, men det bör inte vara något krav för posten. Det är även en fördel att ha erfarenhet från andra kommunala uppdrag. På så sätt finns en annan kännedom om verksamheten på ett helt annat sätt än vad som skulle ha funnits om man vore helt ny inom såväl revision som kommunal verksamhet.¹¹⁸

¹¹³ Olbrich, Dietmar et al., Kävlinge kommunrevision (2005-12-07)

¹¹⁴ Andersson, Göte et al., Ängelholm kommunrevision (2005-11-22); Wachtmeister, Henrik, Svalöv kommunrevision (2005-11-22)

¹¹⁵ Andersson, Göte et al., Ängelholm kommunrevision (2005-11-22); Malmstein, Leif et al., Trelleborg kommunrevision (2005-12-14)

¹¹⁶ Andersson, Göte et al., Ängelholm kommunrevision (2005-11-22)

¹¹⁷ Ekelund Olsson, Eva, Lund kommunrevision (2005-11-29)

¹¹⁸ Malmstein, Leif et al., Trelleborg kommunrevision (2005-12-14)

Det vore en nackdel ifall de förtroendevalda revisorerna även var utbildade revisorer, då det är ett måste för de förtroendevalda revisorerna att granska verksamheten med politiska ögon, och se hur väl de olika nämnderna utnyttjat sina resurser på bästa sätt. En utbildad revisor tänker på ett annat sätt än en politiker, varför det är bra att dessa sköter just själva siffergranskningen. De förtroendevalda revisorerna och de sakkunniga biträdena fyller således olika funktioner i granskningsarbetet och har därmed olika roller.¹¹⁹ Det bör således inte finnas något krav på att de förtroendevalda revisorerna även ska vara utbildade revisorer. Redan i nuläget samverkar och kompletterar de förtroendevalda revisorerna och de sakkunniga biträdena varandra, varför det inte finns någon poäng med att de förtroendevalda revisorerna är utbildade revisorer.¹²⁰

Skulle det finnas ett krav på att de förtroendevalda revisorerna även skulle vara utbildade revisorer, så skulle bredden och mångfalden förloras och i så fall kan lika gärna enbart experter användas. Det finns dock en fördel för de förtroendevalda revisorer som också är utbildade revisorer, då de har en gedigen kunskap inom revisionsområdet. Sunt förnuft och tillgång till expertis är det som krävs för att göra ett bra uppdrag som förtroendevald revisor. Dagens system med sakkunniga biträden som assisterar de förtroendevalda revisorerna leder till ett välutvecklat samspel där de olika parterna kompletterar varandra mycket väl.¹²¹

5.1.2.2 Ett system utan förtroendevalda revisorer

Ett system med endast sakkunniga biträden skulle troligtvis inte fungera. Det finns en bra mix idag, och revisionen präglas av livserfarenhet, vilket den också bör göra.¹²² Det skulle vara svårt att få verksamheten att fungera utan de förtroendevalda revisorerna. I så fall skulle den lokala förankringen förloras och medborgarna skulle stå längre bort från beslutsfattarna. De förtroendevalda är trots allt medborgarnas representant och verkar i deras intresse. Därför skulle ett system utan förtroendevalda revisorer innebära ett avsteg från det demokratiska synsätt som idag präglar denna verksamhet.¹²³

Vissa anser däremot att det vore fullt möjligt att ha ett system utan förtroendevalda revisorer, även om det såklart hade medfört ett flertal inkörningsproblem i övergångsperioden.¹²⁴ Den lokala förankringen skulle dock försvinna i granskningen, vilket inte vore fördelaktigt ur demokratisk synvinkel. Det är de förtroendevalda som känner sin omnejd bäst och således vet vad som är mest

¹¹⁹ Ersing, Ulla, Hörby kommunrevision (2005-11-16)

¹²⁰ Wachtmeister, Henrik, Svalöv kommunrevision (2005-11-22)

¹²¹ Andersson, Göte et al., Ängelholm kommunrevision (2005-11-22)

¹²² Olbrich, Dietmar et al., Kävlinge kommunrevision (2005-12-07)

¹²³ Andersson, Göte et al., Ängelholm kommunrevision (2005-11-22)

¹²⁴ Malmstein, Leif et al., Trelleborg kommunrevision (2005-12-14); Wachtmeister, Henrik, Svalöv kommunrevision (2005-11-22)

lämpligt för kommunens medborgare samt känner lite mer för sin kommun än en extern part.¹²⁵ Självfallet hade det även nu gått bra att stämma av att olika verksamheter uppfyller de mål de satt upp samt se till att det finns balans i årsboksluten. Problemet är dock att kommunen då hade fjärrmat sig från kommuninvånarna och därmed förlängt avståndet dem emellan. Väljarnas insyn i den kommunala verksamheten hade på så sätt försvunnit, vilket inte vore bra i ett demokratiskt samhälle.¹²⁶

5.1.3 Indikationer på ett lyckat uppdrag

Det är svårt att göra någon egentlig mätning på hur väl de förtroendevalda revisorerna lyckats alternativt misslyckats med sitt uppdrag¹²⁷, men självklart sätter revisionen sina avtryck på verksamheten. Rena sifferresultat finns dock sällan att tillgå. Det som kan synas är att nämnderna kommit igång med intern kontroll, och kommit fram till vad som ska granskas under året. Hade de förtroendevalda revisorerna inte tryckt på nämnderna, så hade ingen sådan intern kontroll skett. Ofta hittas något som kan förbättras i rutiner eller övrig skötsel av verksamheten, för att därigenom effektivisera eller göra arbetsmiljön säkrare för personalen.¹²⁸

På förvaltningsnivå, det vill säga där själva granskningen genomförs, kan det gå att känslomässigt avläsa om granskningsarbetet genomförts på ett bra sätt eller ej genom att bland annat studera hur väl dialogen fungerar. I de fall mycket kritik riktas mot revisorerna, har uppdraget inte varit särskilt lyckosamt, men om däremot den berörda instansen tar till sig av revisionens synpunkter kan projektarbetet betraktas som mer lyckosamt.¹²⁹ Efter föreslagna förändringar till en viss nämnd, kan sedan denna nämnds protokoll gås igenom för att se om den har anammat de idéer som revisionen förespråkade. Att den berörda nämnden uppmärksammat de problem som de förtroendevalda revisorerna nämnt, kan ses som en indikation på att deras uppdrag genomförts lyckosamt. Det är sällan de förtroendevalda revisorerna får respons från allmänheten på sitt arbete, men emellanåt får de in tips och förslag på vad revisionen bör granska framöver.¹³⁰ Att nämnderna tar till sig informationen i de revisionsrapporter de förtroendevalda revisorerna lämnar, är ett tecken på att de lyckats med sina uppdrag som förtroendevalda revisorer.¹³¹

En annan sak som kan mätas är hur väl andra värderar de förtroendevalda revisorernas arbete. Många ledamöter i olika nämnder säger numera att de har

¹²⁵ Wachtmeister, Henrik, Svalöv kommunrevision (2005-11-22)

¹²⁶ Malmstein, Leif et al., Trelleborg kommunrevision (2005-12-14)

¹²⁷ Ersing, Ulla, Hörby kommunrevision (2005-11-16); Malmstein, Leif et al., Trelleborg kommunrevision (2005-12-14)

¹²⁸ Ersing, Ulla, Hörby kommunrevision (2005-11-16)

¹²⁹ Olbrich, Dietmar et al., Kävlinge kommunrevision (2005-12-07)

¹³⁰ Wachtmeister, Henrik, Svalöv kommunrevision (2005-11-22)

¹³¹ Andersson, Göte et al., Ängelholm kommunrevision (2005-11-22)

förstått att revisionsrapporten faktiskt är användbar, vilket är ett tecken på att revisorerna lyckats. Det förtroende som de förtroendevalda revisorerna får är något som aldrig kan köpas, utan endast kan fås av andra människor genom förtjänst. I många fall är det även en generationsfråga, där de yngre inte ser några som helst problem med revisionen och att ta till sig granskningsrapporterna, medan de äldre är mer skeptiska till revisionens funktion och dess rapporter.¹³²

Vid möten med uppdragsgivarna, alltså kommunfullmäktiges presidium, erhåller revision feedback i form av både kritik och diverse önskemål om revisionsverksamheten. För det mesta är det positiv kritik som riktas från kommunfullmäktige till revisionsgruppen. Även nämnderna är positiva till revisionsgruppens verksamhet, vilket kan utläsas av att de numera använder revisionen som ett verktyg för att förbättra sin egen verksamhet innan det är för sent, precis som det också är tänkt.¹³³

5.1.4 Sanktionsmöjligheter

Det kommunala självstyre som råder i Sveriges 290 kommuner medför att det finns 290 olika tillvägagångssätt för saker som rör den kommunala verksamheten, så även för revisionen. De två sanktionsmöjligheter som finns i dagsläget för de förtroendevalda revisorerna är att lämna en anmärkning alternativt att inte bevilja ansvarsfrihet. Att ge en nämnd eller styrelse anmärkning innebär en varning att dess ledamöter inte kommer att få ansvarsfrihet nästa år om inte åtgärder vidtas för att lösa de problem som finns inom verksamheten. En anmärkning som riktats mot en hel nämnd, innebär att ingen av ledamöterna i nämnden uppmärksammat de brister som uppenbarligen finns i verksamheten. En anmärkning blir således vad den berörda nämnden gör den till. Att inte bevilja ansvarsfrihet är en sanktionsmöjlighet som är något krångligare än att lämna en anmärkning, då denna åtgärd i stort sett blir vad kommunfullmäktige gör den till.¹³⁴

De sanktionsmöjligheter som i dagsläget finns för de förtroendevalda revisorerna anses vara fullt tillräckliga.¹³⁵ Att kommunfullmäktige kan bortse ifrån revisionsgruppens rekommendation om att inte bevilja ledamöterna i en viss nämnd ansvarsfrihet, känns självfallet inte optimalt.¹³⁶ I de fall som kommunfullmäktige går emot revisionsgruppens rekommendation bör samtliga förtroendevalda revisorer avsäga sig sitt uppdrag och ställa sina platser till förfogande.¹³⁷

¹³² Ekelund Olsson, Eva, Lund kommunrevision (2005-11-29)

¹³³ Andersson, Göte et al., Ängelholm kommunrevision (2005-11-22)

¹³⁴ Ekelund Olsson, Eva, Lund kommunrevision (2005-11-29)

¹³⁵ Malmstein, Leif et al., Trelleborg kommunrevision (2005-12-14); Olbrich, Dietmar et al., Kävlinge kommunrevision (2005-12-07)

¹³⁶ Olbrich, Dietmar et al., Kävlinge kommunrevision (2005-12-07)

¹³⁷ Andersson, Göte et al., Ängelholm kommunrevision (2005-11-22); Ersing, Ulla, Hörby kommunrevision (2005-11-16); Olbrich, Dietmar et al., Kävlinge kommunrevision (2005-12-07)

Det är också viktigt att ha i åtanke att de personer som är ledamöter i exempelvis kommunstyrelsen även sitter i kommunfullmäktige, varför de i sista hand ska tycka till om sin egen prestation. I kommunfullmäktige finns också partiloyaliteterna som inte existerar inom revisionen. En revisionsanmärkning är en sanktionsmöjlighet, som kommunfullmäktige aldrig kan bortse från, utan är tvungen att föra upp saken till diskussion, vilket skapar turbulens och debatt i kommunfullmäktige.¹³⁸

Det är viktigt att hålla kontinuerlig kontakt med kommunfullmäktiges presidium för att hålla en öppen dialog mellan organen, annars är det lätt att tappa denna förankring. Att det nuvarande kommunala systemet innebär att kommunfullmäktige är suverän och kan gå emot en rekommendation som revisionsgruppen presenterat, kan ses som en stor brist med systemet. Det kan leda till stor politisk turbulens i en kommun. En nämnd som inte blir beviljad ansvarsfrihet har i medborgarnas ögon förverkat sitt förtroende, varför en logisk följd bör vara att samtliga ledamöter i nämnden avgår per automatik och nya ledamöter får tillsättas för berörd nämnd. Om en nämnd eller en enskild ledamot i en nämnd inte blir beviljad ansvarsfrihet borde det enligt Eva Ekelund Olsson medföra att den berörda ledamoten/de berörda ledamöterna inte får lov att komma tillbaka till politiken igen! Det är viktigt att inse hur pass allvarligt det är när en ledamot eller en nämnd inte blir beviljad ansvarsfrihet, då denna process pågått under längre tid, med ett antal varningar och anmärkningar under tidens gång.¹³⁹

Av de sanktionsmöjligheter som finns idag föredrar de flesta anmärkning genom att dialogen då hålls vid liv. Genom att de förtroendevalda revisorerna lämnar en anmärkning så får berörd nämnd upp ögonen för de problem som finns i dess verksamhet. Att använda den andra sanktionsmöjligheten, dvs. att inte bevilja ansvarsfrihet, innebär att kommunikationen bryts direkt och politikerna kan välja att gå vidare som om ingenting hade hänt. Möjligheten att lämna anmärkningar löpande under året, som kommit till under senare år, är ett bra sätt att i ett tidigt skede kunna styra upp eventuella fel och brister i verksamheten.¹⁴⁰

Beträffande det faktum att kommunfullmäktige faktiskt kan gå emot de rekommendationer som revisionsgruppen lämnar, anser vissa att revisionen eventuellt bör ha en starkare ställning än i dagsläget.¹⁴¹ Eventuellt vore det bra med någon slags klausul som gör det möjligt för revisionen att vara starkare än kommunfullmäktige. Om revisionen arbetat med något under en lång tidsperiod och det då framkommit att kommunen är misskött, så skulle i princip revisionens beslut gälla över kommunfullmäktiges. Kommunfullmäktige skulle således inte vara suverän i alla situationer. Frågan är om ett sådant system skulle fungera i praktiken, och det finns en fara i att systemet eventuellt skulle kunna missbrukas, men det vore

¹³⁸ Ersing, Ulla, Hörby kommunrevision (2005-11-16)

¹³⁹ Ekelund Olsson, Eva, Lund kommunrevision (2005-11-29)

¹⁴⁰ Wachtmeister, Henrik, Svalöv kommunrevision (2005-11-22)

¹⁴¹ Malmstein, Leif et al., Trelleborg kommunrevision (2005-12-14)

å andra sidan bra för att sätta fokus på en misskött kommun.¹⁴² Det finns dock en brist i att de förtroendevalda revisorerna inte har lika mycket makt som en auktoriserad revisor eller en revisionsbyrå har gentemot ett företag.¹⁴³

5.1.5 Allmänhetens kunskap

Det är svårt att jämföra posten som förtroendevald revisor med andra politiska uppdrag inom kommunen. Genom att vara förtroendevald revisor, fås en unik inblick i hela kommunen och en överblick av hur allting fungerar. I övriga nämnder är det lätt att bli alltför fokuserad på just det område man är aktiv inom. För att ändå göra en jämförelse, jämför Ulla Ersing sitt nuvarande uppdrag med ett av sina tidigare uppdrag inom socialnämnden. Den tidigare posten innebar delvis mycket kritik och kommuninvånarnas bemötande var tidvis mycket ifrågasättande av verksamheten. Responsen som Ulla Ersing idag får, som förtroendevald revisor, från kommunens invånare är mycket positiv, varmed hon känner sig behövd och fyller en viktig funktion i samhället. Kommunens invånare ser det som positivt att det finns ett organ som granskar och kontrollerar den kommunala verksamheten och vart allmänhetens finansiella medel tar vägen.¹⁴⁴

Revisionens ställning har stärkts de senaste åren och idag vet förhoppningsvis många av kommuninvånarna vad de förtroendevalda revisorerna faktiskt ägnar sin tid åt, trots att många säkerligen förknippar deras arbete med siffergranskning. Anledningen till revisionens förbättrade anseende kan vara de senaste årens negativa publicitet i massmedia, genom olika kommunala skandaler. Därigenom har allmänhetens insyn förbättrats och revisionsgruppen upplevs av gemene man som en bra och nödvändig instans som granskar övriga nämnder och styrelser så att oegentligheter kan redas ut i ett tidigt stadium. I många fall är det dock fortfarande så att det endast finns ett svalt engagemang för revisionens arbete från kommunfullmäktiges sida, då revisionsrapporterna mest blir en pappersfråga som ögnas igenom som hastigast.

Det råder delade meningar om vad allmänheten vet beträffande de förtroendevalda revisorernas uppdrag. Vissa menar att allmänheten överlag är medveten om vad en förtroendevald revisor gör och tycker det är en viktig funktion för demokratins fortlevnad. De allra flesta anser att det är ett bra organ som finns för att hålla ordning och reda på resterande kommunala verksamheter.¹⁴⁵

¹⁴² Malmstein, Leif et al., Trelleborg kommunrevision (2005-12-14)

¹⁴³ Andersson, Göte et al., Ängelholm kommunrevision (2005-11-22)

¹⁴⁴ Ersing, Ulla, Hörby kommunrevision (2005-11-16)

¹⁴⁵ Ibid

Andra menar att den stora allmänheten överlag saknar kunskap om vad de förtroendevalda revisorerna faktiskt arbetar med.¹⁴⁶ Därför satsas mycket på att visa upp sitt arbete och profilera sig på olika sätt, bland annat genom annonser i kommuntidningen, besök på arbetsplatserna, deltagande i kommunfullmäktige när revisionsrapporterna föredras etc.¹⁴⁷

De förtroendevalda revisorerna hoppas att kommunens invånare vet vad de som förtroendevalda revisorer gör, men är medvetna om att kommuninvånarna många gånger tenderar att sammanblanda deras roll med de sakkunniga biträdenas.¹⁴⁸

Allmänhetens engagemang är relativt stort, vilket framför allt visar sig genom olika tips om vad som bör granskas närmare, även om långt ifrån alla vet vad de förtroendevalda revisorerna faktiskt gör. Den allmänna debatten har tagit fart på senare år, framför allt genom att den kommunala revisionens arbete ges stort utrymme i lokalpressen. Alla revisionsrapporter tas upp i kommunfullmäktige och biläggs numera kommunfullmäktiges handlingar, vilket var en brist tidigare. Därigenom sprids revisionens arbete lättare till allmänheten.¹⁴⁹

Media har en tendens att uppmärksamma mer kontroversiella revisionsrapporter, vilket också medför ökat utrymme i dagspress, vilket i sin tur leder till ökad publicitet. Allmänhetens medvetande syns även i de insändare och brev som kommunrevisionen kontinuerligt erhåller. Genom att besvara vissa av dessa insändare i dagspress, skapar kommunrevisionen sig ett bra sätt att kommunicera med kommuninvånarna.¹⁵⁰

5.1.6 Ideal tid

Det finns många olika uppfattningar huruvida det finns någon ideal tid som en förtroendevald revisor bör inneha sin post eller inte. Vissa menar att det inte finns någon ingen ideal tid för hur länge en förtroendevald revisor bör inneha sin post¹⁵¹, utan uppdragets längd bör istället baseras på ett genuint intresse. Så länge de förtroendevalda revisorerna känner att de har något att tillföra verksamheten bör de kunna fortsätta sitt uppdrag. Uppdraget som förtroendevald revisor är mycket omfattande och komplext, vilket innebär att det tar lång tid att sätta sig in i arbetet, varför en mandatperiod kan kännas alltför kort då läroperioden är så pass lång.¹⁵²

¹⁴⁶ Wachtmeister, Henrik, Svalöv kommunrevision (2005-11-22)

¹⁴⁷ Malmstein, Leif et al., Trelleborg kommunrevision (2005-12-14); Wachtmeister, Henrik, Svalöv kommunrevision (2005-11-22)

¹⁴⁸ Malmstein, Leif et al., Trelleborg kommunrevision (2005-12-14)

¹⁴⁹ Andersson, Göte et al., Ängelholm kommunrevision (2005-11-22)

¹⁵⁰ Malmstein, Leif et al., Trelleborg kommunrevision (2005-12-14)

¹⁵¹ Malmstein, Leif et al., Trelleborg kommunrevision (2005-12-14); Olbrich, Dietmar et al., Kävlinge kommunrevision (2005-12-07)

¹⁵² Olbrich, Dietmar et al., Kävlinge kommunrevision (2005-12-07)

Det viktigaste är dock att det finns rotation på posterna med jämna mellanrum och det är intresse och duglighet som bör avgöra hur länge en förtroendevald revisor bör stanna. I regel är det dock så att många sitter oerhört länge på sina förtroendevalda poster generellt sätt.¹⁵³ Det viktigaste är att intresse och kunskap finns och det är också viktigt att tillvarata den erfarenhet som många har och inte lägga fokus på antal mandatperioder som de innehåller posten. Revisionen är ett stort område att ta till sig för en person utan tidigare kommunal erfarenhet, varför en mandatperiod är för kort tid för att hinna sätta sig in i arbetet.¹⁵⁴

Andra menar att den ideala perioden som en förtroendevald revisor bör inneha sin post är mer än fyra år eftersom området är så pass specifikt och speciellt att det tar lång tid att komma in i arbetet. Idealet vore att de förtroendevalda revisorerna sitter i två mandatperioder, och att revisionsgruppens ledamöter byts av löpande med rullande avgång, så att inte alla slutar sina uppdrag på samma gång. Såväl för kort som för lång tid på samma post vore negativt, eftersom det inte för kommunen framåt.¹⁵⁵ Det kan ses som ett problem att alltför många tenderar att sitta alltför länge på samma post, varför ingen borde få lov att sitta mer än två till tre mandatperioder på samma ställe. Lite rotation i systemet skulle leda till att de tillsatta skulle ta mer ansvar för sitt uppdrag, vilket dock gäller generellt för politiken, inte bara för kommunrevisionen. Dessutom skulle positiv kunskap förflyttas mellan nämnderna och inte bara cirkulera runt i samma krets.¹⁵⁶

Det är klart det är eftersträvansvärt att få in fler yngre politiker i den kommunala revisionen, vilket gäller generellt för politiken.¹⁵⁷ Det finns dock logiska förklaringar då uppdraget som fritidspolitiker tar mycket tid, vilken sällan finns vid sidan av ett aktivt familjeliv.¹⁵⁸ På samma gång är detta svårförenligt med önskemålet om att de förtroendevalda revisorerna gärna bör ha annan kommunal erfarenhet innan de tillträder sina uppdrag inom revisionen. Som ledamot i revisionsgruppen är det också viktigt att vara auktoritär, vilket kan vara svårt för en yngre person, som eventuellt inte skulle ha blivit respekterad på samma sätt som en äldre person på samma post.¹⁵⁹

¹⁵³ Wachtmeister, Henrik, Svalöv kommunrevision (2005-11-22)

¹⁵⁴ Andersson, Göte et al., Ängelholm kommunrevision (2005-11-22)

¹⁵⁵ Ersing, Ulla, Hörby kommunrevision (2005-11-16)

¹⁵⁶ Ekelund Olsson, Eva, Lund kommunrevision (2005-11-29)

¹⁵⁷ Andersson, Göte et al., Ängelholm kommunrevision (2005-11-22); Ersing, Ulla, Hörby kommunrevision (2005-11-16); Olbrich, Dietmar et al., Kävlinge kommunrevision (2005-12-07)

¹⁵⁸ Ersing, Ulla, Hörby kommunrevision (2005-11-16)

¹⁵⁹ Olbrich, Dietmar et al., Kävlinge kommunrevision (2005-12-07)

5.2 Experterna

5.2.1 De förtroendevalda revisorernas uppdrag

Det är viktigt att ha i åtanke att de förtroendevalda revisorerna tillsätts på politiska meriter, varför hela uppdraget i princip är politiskt. Det är av yttersta vikt att betona att det är de förtroendevalda som är själva revisorerna, medan de sakkunniga endast biträder i granskningen. Det är de förtroendevalda revisorerna som är ansvariga för revisionen och de utför även revisionsgranskningar utifrån sin egen kompetens. De sakkunniga experterna biträder sedan de förtroendevalda revisorerna i den utsträckning som de förtroendevalda revisorerna själva väljer, vilket innebär att de förtroendevalda revisorerna själva kan välja vilka uppdrag som de själva genomför och vilka de sakkunniga biträdena ska göra. Det finns inget uttalat krav på att sakkunniga biträden måste ha en viss utbildningsnivå (auktoriserad eller godkänd revisor etc.), utan det är de förtroendevalda själva som avgör vem de vill ska biträda dem, vilket även anges i kommunallagen. Inom kommunal revision finns det ett certifieringsorgan för sakkunniga, Skyrev, men det är inte heller något krav att de sakkunniga måste vara certifierade för att anlitas i ett revisionsuppdrag. Urvalsprocessen sker genom upphandling som genomförs av de förtroendevalda revisorerna.

De förtroendevalda revisorernas uppdrag är i första hand att pröva ansvarstagandet och lämna en revisionsberättelse därom till kommunfullmäktige inför deras beslut i denna fråga. Det är dock god sed att även lämna in löpande granskningsrapporter till kommunfullmäktige. En stor förändring av de förtroendevalda revisorernas uppdrag, som genomfördes år 2000, är att de förtroendevalda revisorerna numera har skyldighet att anmäla misstanke om förmögenhetsrättsligt brott samt misstanke om att allmän förvaltningsdomstols avgörande har åsidosatts.¹⁶⁰

Att ordförandeposten i revisionsgruppen innehas av oppositionen kan kännas viktigt för minoriteten och kan ses som en symbolfråga.¹⁶¹ Anledningen till att många kommuner väljer att ge oppositionen ordförandeskapet i revisionsgruppen är att revisionen på så sätt ska vara mer oberoende. Studier visar dock att det inte finns belägg för detta. De förtroendevalda revisorerna är ofta mycket enade, men i de fall de inte är det beror det oftast inte på vem som innehar ordförandeposten.¹⁶²

En förtroendevald revisors främsta uppgift kan också sägas vara att granska den kommunala verksamheten i enlighet med de regler som anges i Kommunallagens nionde kapitel. Utöver den kommunala verksamheten i diverse nämnder och andra organ ska även de kommunala bolagen granskas. De förtroendevalda revisorerna

¹⁶⁰ Nyman, Caroline, Utvecklingsledare vid SKL (2005-11-21)

¹⁶¹ Nyman, Caroline, Utvecklingsledare vid SKL (2005-11-21); Fredricson, Ian, Certifierad kommunal yrkesrevisor (2005-11-21)

¹⁶² Nyman, Caroline, Utvecklingsledare vid SKL (2005-11-21)

har en lokal förankring, vilken är ovärderlig i sådana här sammanhang. De förtroendevalda revisorernas granskning handlar mycket om mål och måloppfyllelse. Eftersom de förtroendevalda revisorerna är politiskt aktiva är det viktigt att de har ett stort engagemang i samhällsfrågor. Det finns ett antal fall där de förtroendevalda revisorerna även är utbildade revisorer, men det hör inte till vanligheterna. Det är inte heller något som bör vara ett krav för att få vara förtroendevald revisor.¹⁶³

Att den genomsnittlige förtroendevalde revisorn är en man på 59 år speglar endast den politiska verksamheten i stort. Att åldern är så pass hög gäller generellt inom politiken, men speciellt inom revisionen, då det i många fall är en fördel av att ha många andra tidigare uppdrag bakom sig när man antar ett uppdrag inom kommunrevisionen. Med mycket erfarenhet från andra delar av den kommunala verksamheten så har man mycket gratis när det gäller att snabbt komma in i revisionsuppdraget. Eftersom den nya lagen säger att all verksamhet ska granskas årligen, har de förtroendevalda revisorerna i själva verket endast ett år på sig att komma in i uppdraget. Som förtroendevald revisor är det dock viktigt att vara intresserad av samhällsfrågor. Då revisionsuppdraget är så övergripande och omfattande så tar det tid att komma in i arbetet. All tidigare intjänad kunskap angående den kommunala verksamheten är då en fördel att ha med sig. Att det är så få kvinnor är beklagligt, men det viktigaste är ändå att engagemang och intresse för samhällsfrågor finns.¹⁶⁴

Revisionen är ett av kommunfullmäktiges kommunaldemokratiska instrument, för att därigenom kunna utvärdera, effektivisera samt kontrollera den kommunala verksamheten. Revisionen ska inte enbart vara en granskning av föregående år, utan även vara framåtblickande. Den enskilt viktigaste uppgiften man har som förtroendevald revisor är, enligt Ian Fredricson, att lyssna till medborgarna.¹⁶⁵ Det är också viktigt att de förtroendevalda revisorerna är väl förankrade i sina partier, så att inga tänkbara konflikter uppstår framöver, då ingen partipolitik får lov att utövas i revisionen.¹⁶⁶

5.2.2 Allmänhetens kunskap

Överlag saknar allmänheten kunskap om vad en förtroendevald revisor faktiskt gör. Gemene man skulle förmodligen gissa sig till att den förtroendevalde revisorn gör

¹⁶³ Andersson, Karin, Komrev (2005-11-29)

¹⁶⁴ Ibid

¹⁶⁵ Fredricson, Ian, Certifierad kommunal yrkesrevisor (2005-11-21)

¹⁶⁶ Fredricson, Ian, Certifierad kommunal yrkesrevisor (2005-11-21); Nyman, Caroline, Utvecklingsledare vid SKL (2005-11-21)

någoting med siffror, då många förknippar själva ordet revisor med just siffror och siffergranskning.¹⁶⁷

Det finns även en viss risk att många aktiva inom kommunal verksamhet blandar ihop de sakkunniga biträdenas arbetsuppgifter med de förtroendevalda revisorernas. Tidigare var detta dock ett större problem tidigare och numera har utvecklingen gått mot att försöka förtydliga de respektive rollerna. I dagsläget arbetar man aktivt med att försöka klargöra att det är de förtroendevalda revisorerna som beslutar om vad som ska granskas och sedan ger de sakkunniga biträdena granskningsuppdrag. Det är viktigt att poängtera att de sakkunniga endast biträder i revisionen, precis som namnet antyder, medan de förtroendevalda revisorerna är de ansvariga som skickar iväg alla rapporter och skriver under dessa etc.¹⁶⁸

Uppdraget som förtroendevald revisor skiljer sig från andra revisionsuppdrag. En stor skillnad är det politiska inslaget i verksamheten, som inte har någon motsvarighet för bolagsrevisionen. Generellt kan sägas att gemene man i de flesta fall vet vad en auktoriserad revisor är och vilka arbetsuppgifter denne har, vilket inte är lika självklart beträffande de kommunala revisorerna.¹⁶⁹ I Kommunallagen står det dock definierat vad uppdraget som förtroendevald revisor innebär:

[...] Revisorerna prövar om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande och om den interna kontrollen som görs inom nämnderna är tillräcklig. [...]¹⁷⁰

I ovanstående citat från kommunallagen preciseras revisorns uppdrag betydligt bredare än vad som klargörs i ABL. Nedanstående citat från ABL påvisar de specifika områden som bolagsrevisorerna ska granska:

Revisorn skall granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. [...]¹⁷¹

Rollen som förtroendevald revisor har överlag inte har setts som någon attraktiv post att inneha.¹⁷² Tidigare kanhända innehades posten mestadels av äldre politiker, men idag är kompetensen bland de tillsatta mycket högre än för omkring tio år sedan. Det är dock viktigt att poängtera att detta skiljer sig mycket från kommun till kommun. Anledningen till den högre kompetensen idag är framför allt att lagstiftningen förändrats under de senaste åren, då man har satt fokus på revisionen mycket mer än tidigare. Även det faktum att man satsat mycket på utbildning av de

¹⁶⁷ Andersson, Karin, Komrev (2005-11-29)

¹⁶⁸ Ibid

¹⁶⁹ Nyman, Caroline, Utvecklingsledare vid SKL (2005-11-21)

¹⁷⁰ Kommunallagen 1991:900, 9 kap 9 §

¹⁷¹ Aktiebolagslagen 1975:1385, 10 kap 3 §

¹⁷² Andersson, Karin, Komrev (2005-11-29); Fredricson, Ian, Certifierad kommunal yrkesrevisor (2005-11-21); Nyman, Caroline, Utvecklingsledare vid SKL (2005-11-21)

förtroendevalda revisorerna på sistone har medfört ett högre anseende för dessa poster. Överlag fungerar samarbetet med övriga politiker inom kommunen mycket bra och kommunstyrelsen och övriga nämnder har stort förtroende för de förtroendevalda revisorernas arbete.¹⁷³

Posten som förtroendevald revisor uppfattas numera som allt viktigare och andra personer i kommunen som innehar förtroendevalda poster anser att det är viktigt att ha bra kommunala revisorer. Även de förtroendevalda revisorerna anser att revisorsrollen är betydelsefull och nödvändig.¹⁷⁴ Även om det finns mycket kvar att förändra, så har den kommunala revisionen har en helt annan respekt idag än tidigare. Att revisionen har förstärkts på sistone bottnar förmodligen i att staten nu har upptäckt vikten av att ha en förlängd arm som granskar och kontrollerar kommunernas verksamheter.¹⁷⁵

En av anledningarna till att kommunrevisionen stärkts är den nya kommunallagen från år 2000. Två av de förändringar denna lagändring medfört är att de förtroendevalda revisorerna numera ska granska all verksamhet årligen samt att de har initiativ rätt i kommunfullmäktige. Implementeringen av den nya lagen har gått fort, och det är redan god revisions sed att granska all verksamhet årligen och de förtroendevalda revisorerna är ofta med i granskningen. All kommunal verksamhet granskas överskådligt varje år, och som komplement därtill görs djupgranskningar efter en bedömning av risk och väsentlighet. Den nya lagen medförde också att revisionen skulle vara samordnad och ha en ökad helhetssyn, det infördes ett slags koncernperspektiv. Överlag har stora framsteg har skett sedan år 2000.¹⁷⁶

Den politiska, såsom partiernas, rollen har förändrats under årens lopp då det hela tiden uppstår nya krav från omgivningen. Vi lever i en föränderlig värld och omvärlden kräver snabba beslut, och då demokrati är något som fungerar långsamt så medför det i vissa fall konflikter.¹⁷⁷ Den politiska rollen i allmänhet har försvagats de senaste tio åren. Tidigare var det politikerna som var medborgarnas ögon och öron på stan och snappade upp vad som var aktuellt i samhället och därefter förde in ärendet i förvaltningen. Sedan förde politikerna ärendet vidare till olika utredningar. Idag är det istället tjänstemännen som har övertagit politikernas arbete, varför medborgarna inte känner igen sig och vet vad de ska förvänta sig av sina politiska representanter. Risken finns att samhället som helhet därmed håller på att lämna demokratin. Det är viktigt att betona att dessa revisorer faktiskt är förtroendevalda. Hela demokratibegreppet bygger ju på att vi utser representanter som ska företräda oss medborgare.¹⁷⁸

¹⁷³ Andersson, Karin, Komrev (2005-11-29)

¹⁷⁴ Nyman, Caroline, Utvecklingsledare vid SKL (2005-11-21)

¹⁷⁵ Fredricson, Ian, Certifierad kommunal yrkesrevisor (2005-11-21)

¹⁷⁶ Nyman, Caroline, Utvecklingsledare vid SKL (2005-11-21)

¹⁷⁷ Ibid

¹⁷⁸ Fredricson, Ian, Certifierad kommunal yrkesrevisor (2005-11-21)

För att på något sätt kunna utskilja hur andra ser på rollen som förtroendevald revisor, så kan man se på hur stora arvoden som ges och då befinner sig revisorsarvodena i övre skiktet. I övrigt är det svårt att värdera vilken uppfattning som råder angående posterna som förtroendevalda revisorer. Rollen som förtroendevald revisor innebär dock att en viss legitimitet uppnås gentemot kommunens medborgare.¹⁷⁹

5.2.3 Kommunal revision

Det är viktigt att förstå att den kommunala revisionen är en särart för sig, och således inte fungerar på samma sätt som bolagsrevisionen. I dessa fall är det kommunallagen som styr hur granskningen ska fortlöpa, medan det vid bolagsrevision istället är aktiebolagslagen som de inblandade parterna behöver rätta sig efter, vilket förklarades tidigare. Vidare är den ekonomiska situationen mycket annorlunda i kommunerna jämfört med hos bolagen. Kommunerna blir ju så att säga tilldelade finansiella medel redan från början, vilket skiljer sig från den privata sektorn som hela tiden måste anstränga sig. Självklart måste även kommunerna anstränga sig i förvaltningen av skattemedel, vilket en effektiv revision ska granska. I den politiska miljön är det mycket viktigt att kunna uppnå ett konkret resultat, att det blir någonting av det arbete man lägger ned. Att kontinuerligt följa upp att cirkeln i slutändan faktiskt blir sluten är av yttersta vikt då det handlar om projekt som löper över en mycket lång tidsperiod.¹⁸⁰ Den stora skillnaden mellan kommunal revision och bolagsrevision består även i ändamålet med verksamheten. I kommuner är målet själva verksamheten och i bolag är målet avkastningen.¹⁸¹ Inom kommunal revision är det viktigt att koppla ihop förvaltningsrevision och redovisningsrevision. Verkligheten inbegriper båda dessa, varför det är viktigt att ha med båda för att på så sätt kunna skapa en helhetsbild.¹⁸²

5.2.4 Dagens system

Såsom ansvarssystemet idag är uppbyggt på lokal nivå, är det viktigt att ha förtroendevalda revisorer i våra kommuner. Det ansvarssystem som i dagsläget finns i Sverige är mycket långtgående, vilket hänger samman med det kommunala självstyre som råder i landets kommuner. Systemet bygger på att de som ställs till svars på grundval av revisionens bedömningar är politiker. Till sin hjälp har dessa politiker tjänstemän, men dessa ställs inte till svars på annat sätt än möjligtvis arbetsrättsligt och straffrättsligt. Processen innebär att politiker granskar politiker, vilket också dagens system är uppbyggt av, varför detta blir en logisk följd av

¹⁷⁹ Fredricson, Ian, Certifierad kommunal yrkesrevisor (2005-11-21)

¹⁸⁰ Ibid

¹⁸¹ Nyman, Caroline, Utvecklingsledare vid SKL (2005-11-21)

¹⁸² Fredricson, Ian, Certifierad kommunal yrkesrevisor (2005-11-21)

systemet. Det är viktigt att ha logik i hur granskningen genomförs och alltid veta vem som granskar vad och varför.¹⁸³

Ifall posten som förtroendevald revisor skulle försvinna, blir följderna att tjänstemän skulle ställa politiker till svars, vilket skulle kunna medföra ett legitimeringsproblem. Hela det lokala ansvarssystemet skulle då behöva ändras och bli mer likt systemen i de länder som idag saknar förtroendevalda revisorer, bland annat England, Irland, Österrike, Tyskland och Frankrike. I dessa länder där det är tjänstemän som granskar politikerna, existerar inte det breda uppdraget till de förtroendevalda revisorerna som vi har i Sverige idag, utan granskningen sker där ofta på uppdrag av staten. Det tjänstemännen i huvudsak granskar, är saker som laglighet och ekonomi. All revision har en uppdragsgivare, som också är den som tillhandahåller den ekonomiska ramen för uppdraget. Är bidragsgivaren staten vill denna också kontrollera att det statliga bidraget används på korrekt sätt enligt de statliga direktiv som finns. Staten har också intresse av att veta om den lokala nivån följer föreskrifter och lagar. Sverige har i dagsläget ett mycket mer långtgående självstyre än i många andra länder, vilket medför att intresset i den lokala granskningen är en lokal angelägenhet. Beskattningsrätten av medborgarna på en lokal nivå är även den mer fri i Sverige än i ett flertal andra länder. Medborgarna får då ett direkt intresse av hur de finansiella medlen används och den lokala granskningen sker därför av medborgarföreträdare i kommunfullmäktige.¹⁸⁴

Systemet med förtroendevalda revisorer blir av och till ifrågasatt och det är då framför allt deras oberoende som kritiserats. Den befintliga tes som finns i dagsläget är dock att de förtroendevalda revisorerna skulle vara mindre oberoende till följd av att de är politiker. Erfarenheter från SKL visar dock att så inte är fallet, utan de förtroendevalda revisorerna vågar stå upp för sina åsikter och även kritisera partikamrater.¹⁸⁵

Somliga menar att ett system med enbart förtroendevalda revisorer, och inga sakkunniga biträden, skulle vara en omöjlighet. Man måste ha i åtanke att de som innehar posterna som förtroendevalda revisorer är fritidspolitiker, vilka inte är anställda i verksamheten. Det skulle helt enkelt vara en omöjlighet för dessa personer att hålla sig uppdaterade på såväl allt som sker inom verksamheten som olika lagar och regler som styr de olika kommunala verksamheterna.¹⁸⁶

Det svenska systemet är ett bra system för svenska folket att styra sig själva och det är viktigt att förtroendevalda revisorer finns. Dessvärre kommer systemet förmodligen att försvinna i framtiden, vilket vissa menar vore synd.¹⁸⁷

¹⁸³ Nyman, Caroline, Utvecklingsledare vid SKL (2005-11-21)

¹⁸⁴ Ibid

¹⁸⁵ Nyman, Caroline, Utvecklingsledare vid SKL (2005-11-21)

¹⁸⁶ Andersson, Karin, Komrev (2005-11-29)

¹⁸⁷ Fredricson, Ian, Certifierad kommunal yrkesrevisor (2005-11-21)

Vissa verksamheter ifrågasätter de förtroendevalda revisorerna i deras granskningsroll och anser att det är de själva som kan sin egen verksamhet bäst och således kan granska den, men då det är lätt att bli hemmablind, behövs det granskare som kommer in med ett annat synsätt.

Dagens system bygger på att kommunfullmäktige har sista ordet även inom revisionen, då de kan ignorera revisionens föreslagna åtgärder. Vissa menar dock att det kan ses som felaktigt, för hur ska någon på ett trovärdigt sätt kunna tala om att de förtroendevalda revisorerna har fel. I fall de förtroendevalda revisorerna har utfört en granskning, vilken sedan kommunfullmäktige tycker är felaktig, så är kommunfullmäktige suverän och kan således köra över revisionen. I de fall som kommunfullmäktige bortser från revisionens påpekanden, så bör de genomfört någon slags egen granskning för att på så sätt stödja sitt handlande.¹⁸⁸

5.2.5 Indikationer på ett lyckat uppdrag

Då det inte existerar standards för hur de förtroendevalda revisorerna ska arbeta, är det svårt att mäta hur väl de lyckats med sitt uppdrag. De olika nätverk som finns runt om i landet bidrar till enhetlighet i olika bedömningar, vilket är bra för revisionens rykte. Ett möjligt mått på hur väl de förtroendevalda revisorerna lyckats med sitt uppdrag kan vara hur väl de som granskats tar till sig av de förtroendevalda revisorernas kritik och åtgärdar de påpekade fel och brister som finns i verksamheten.¹⁸⁹

Det som även skulle kunna mätas är hur nämnder och andra berörda instanser upplever revisionsarbetet. De flesta kommuner arbetar i nuläget aktivt med att de berörda instanserna ska uppleva revisionens arbete som något positivt som de kan ta lärdom av och se revisionsgruppen som ett bollplank. Utvecklingen har på senare år gått allt mer mot att revisionsgruppen ska uppfattas som en grupp som hjälper och stöttar kommunens övriga verksamheter. Att förändra den generella bilden av hur de berörda nämnderna uppfattar revisionens arbete är något som flertalet kommuner i dagsläget arbetar aktivt med.¹⁹⁰

Då det inte går att kvalitativt mäta hur väl de förtroendevalda revisorerna har lyckats med sitt uppdrag är det viktigt att hela tiden klargöra själva syftet med uppdraget. I media framkommer ofta klagomål på att de förtroendevalda revisorerna inte gjort tillräckligt när en skandal är ett faktum. De förtroendevalda revisorerna måste då kunna klargöra för huruvida de valt bort att granska just det berörda området och i så fall motivera varför.¹⁹¹

¹⁸⁸ Fredricson, Ian, Certifierad kommunal yrkesrevisor (2005-11-21)

¹⁸⁹ Nyman, Caroline, Utvecklingsledare vid SKL (2005-11-21)

¹⁹⁰ Andersson, Karin, Komrev (2005-11-29)

¹⁹¹ Fredricson, Ian, Certifierad kommunal yrkesrevisor (2005-11-21)

5.2.6 Sanktionsmöjligheter

Beträffande de två sanktionsmöjligheter som finns idag, att lämna en anmärkning alternativt att inte bevilja ansvarsfrihet, är dessa fullt tillräckliga.¹⁹² Det finns dock kommuner som valt att tillämpa andra graderingsskalor, vilket i många fall leder till ett komplext system med ökad förvirring. Det är viktigt att både den som granskar och den som granskas förstår innebörden med sanktionen och varför den tilldelats.¹⁹³

Det har funnits fall där de förtroendevalda revisorerna har lämnat förslag att ansvarsfrihet inte bör beviljas, men där sedan kommunfullmäktige har gått emot revisionsgruppens förslag.¹⁹⁴ Såväl Caroline Nyman som Karin Andersson hänvisar vidare till bilagan till SOU 2004:107¹⁹⁵ som anger att de förtroendevalda revisorerna är ansvariga inför kommunfullmäktige för hur både de själva och hur deras sakkunniga biträden sköter sina uppdrag. De förtroendevalda revisorernas uppgift blir således att kontrollera vad och hur andra förtroendevalda i styrelser, nämnder och beredningar tar ansvar för att på verkställa att beslut genomförs på ett ändamålsenligt sätt.¹⁹⁶

I många fall är anmärkning den bästa av dessa sanktionsmöjligheter, eftersom det är ett mjukare tillvägagångssätt, vilket alltid når resultat. En anmärkning kan kommunfullmäktige aldrig bortse ifrån. Att inte bevilja ledamöter i en nämnd ansvarsfrihet kan däremot leda till ett stort tumult inom den berörda kommunen, vilket inte alltid är önskvärt.¹⁹⁷ Att icke bevilja ansvarsfrihet är ingen sanktion som vanligtvis används, utan det är vanligare att de förtroendevalda revisorerna lämnar en revisionsanmärkning.¹⁹⁸ Förmodligen kommer anmärkning att vara den sanktion som kommer att användas i framtiden, då denna leder till resultat i form av påpekanden som kommunfullmäktige inte kan bortse ifrån. Vidare skapar anmärkning en stor debatt, vilket också bidrar till att folk i allmänhet får upp ögonen för de oegentligheter som försiggår i den berörda nämnden.¹⁹⁹

För att förhindra att eventuella jävsituationer ska uppstå, vilka kan uppkomma då ledamöter i kommunfullmäktige även sitter med i många andra nämnder, får de ledamöter i kommunfullmäktige som även sitter i den nämnd som berörs för

¹⁹² Andersson, Karin, Komrev (2005-11-29); Nyman, Caroline, Utvecklingsledare vid SKL (2005-11-21)

¹⁹³ Nyman, Caroline, Utvecklingsledare vid SKL (2005-11-21)

¹⁹⁴ Andersson, Karin, Komrev (2005-11-29)

¹⁹⁵ Andersson, Karin, Komrev (2005-11-29); Nyman, Caroline, Utvecklingsledare vid SKL (2005-11-21)

¹⁹⁶ Karlsson, Ann Britt, *Den kommunala revisionen – med ansvar för granskning av det som räknas på lokal nivå* (2004)

¹⁹⁷ Fredricson, Ian, Certifierad kommunal yrkesrevisor (2005-11-21)

¹⁹⁸ Andersson, Karin, Komrev (2005-11-29)

¹⁹⁹ Fredricson, Ian, Certifierad kommunal yrkesrevisor (2005-11-21)

stunden, inte delta i beslutsprocessen. Det kan dock finnas problem beträffande ansvarsfriheten, eftersom det trots allt är deras partikamrater som ska beviljas alternativt icke beviljas ansvarsfrihet. Det är i sådana lägen svårt att behålla ett objektivt synsätt.²⁰⁰

5.2.7 Ideal tid

Det är svårt att uttala sig om det finns någon ideal tid som en förtroendevald revisor bör inneha sin post, men en mandatperiod är i många fall en alltför kort tid, speciellt om man inte har erfarenhet av annan kommunal verksamhet sedan tidigare. Det bör dock vara engagemang och intresse som avgör hur länge en person blir kvar på sin post och inte en viss förutbestämt tid. De förtroendevalda revisorerna nomineras ju av sina respektive partier och så länge de nomineras får man ju anta att de har partiernas stöd och förtroende för att genomföra ett bra uppdrag.²⁰¹

²⁰⁰ Fredricson, Ian, Certifierad kommunal yrkesrevisor (2005-11-21)

²⁰¹ Andersson, Karin, Komrev (2005-11-29)

6. Analys

I detta kapitel struktureras de svar som inkommit från respondenterna med utgångspunkt i studiens teorier. Det empiriska materialet tolkas genom analysen, vilken sedan ligger till grund för studiens slutsatser. Strukturen är gjord efter den sammankoppling av studiens teorier, vilken presenterades i avsnitt 4.4 i teorikapitlet. Fokus ligger på att undersöka vilken roll de förtroendevalda revisorerna fyller genom att först undersöka om de kan legitimera sin verksamhet för att sedan se vilken roll de fyller i den kommunala verksamheten.

6.1 Samspelet

Det finns många olika agentprincipalsituationer att studera inom kommunal revision, men den situation som studien fokuserar närmare på är förhållandet mellan de förtroendevalda revisorerna (agent) och kommunens invånare (principal). Enligt de förtroendevalda revisorerna är det kommuninvånarna som är deras viktigaste intressent. Således har studien valt att fokusera på den agentprincipalrelation som existerar mellan dessa parter. På samma gång som de förtroendevalda revisorerna är beroende av kommuninvånarnas stöd är kommuninvånarna beroende av de förtroendevalda revisorerna för att granska övriga politiker och tjänstemän. Ovanstående resonemang tyder på att en ömsesidig relation finns mellan parterna.

Utifrån agentprincipalteorin är det lätt att utröna det förhållande som råder mellan de förtroendevalda revisorerna och kommunens invånare. Det finns en viss risk att de förtroendevalda revisorerna agerar opportunistiskt i besvärliga situationer, som kan vara svåra att hantera. Konsekvenserna av en revidering kan skapa turbulens i en nämnd, vilket medför oroligheter i kommunen som helhet, varför de förtroendevalda revisorerna kan välja att bortse från de indikationer som tyder på att en viss revidering bör göras. Extra svårt blir det för de förtroendevalda revisorerna att revidera en verksamhet som består av partikollegor och andra kamrater. Utifrån studiens genomförda intervjuer har det dock framkommit att denna risk inte ter sig speciellt stor, då de förtroendevalda revisorerna tenderar att ta sitt uppdrag på största allvar. Förklaringen därtill kan vara att det mestadels är äldre politiker som innehar dessa poster, som helhjärtat kan ägna sig åt sitt uppdrag på heltid.

Informationen mellan de förtroendevalda revisorerna och kommunens invånare är i hög grad asymmetrisk då det framkommit att principalen i stor utsträckning inte har någon insikt i vad agenten i själva verket gör. Därmed är det svårt för principalen att veta om agenten förtjänar förnyat förtroende eller inte.

Det är viktigt att poängtera att de förtroendevalda revisorerna inte enbart bör granska det som är föremål för den allmänna debatten i samhället i dagsläget, utan de bör behålla sitt övergripande fokus. I och med de nya regelverken som säger att all verksamhet ska granskas årligen, har ett steg i rätt riktning dock tagits för att lösa denna målkonflikt.

De förtroendevalda revisorerna måste få incitament att agera i kommuninvånarnas intresse. Kommuninvånarna behöver bli mer engagerade och få ökad insyn i den kommunala revisionen. Därigenom kan kommunens invånare ge ökad feedback till de förtroendevalda revisorerna, som då får lättare att agera i principalens intresse.

Att de förtroendevalda revisorerna själva menar att deras roll uppfattas som positiv bland kommuninvånarna är något som indikerar att den befintliga agentprincipalrelationen dem emellan är väl förankrad. Även om agentprincipalförhållandet mellan parterna inte är tydligt uttalat, är det viktigt att acceptera att ett sådant förhållande råder under ytan. För att undvika att parterna strävar åt olika håll, är det av yttersta vikt att såväl de förtroendevalda revisorerna som kommuninvånarna vet vilka spelregler som gäller.

6.2 Vägen mot legitimitet

Legitimitet är ett flerdimensionellt begrepp, varför det är viktigt att belysa de olika aspekterna för att därigenom kunna förstå legitimitetsbegreppet i sin helhet. Inom den kommunala revisionen är det viktigt att studera hur de förtroendevalda revisorerna legitimerar sin arbetsgång gentemot sina intressenter för att på så sätt kunna utröna de förtroendevalda revisorernas legitima roll i den kommunala verksamheten.

6.2.1 Existerande regler

Genom de regler och normer som i dagsläget existerar i samhället går det att utläsa hur andra individer förväntas bete sig. För de förtroendevalda revisorerna innebär det att de kan utläsa hur intressenter och andra i deras närhet förväntas agera utifrån befintliga regler.

Det är viktigt att de förtroendevalda revisorerna följer såväl utskrivna som oskrivna regler för att därigenom skapa legitimitet för sin verksamhet. Namnet förtroendevald revisor signalerar till allmänheten att de förtroendevalda revisorernas arbete innefattar någon form av siffergranskning, vilket framkommit av respondenterna. Det finns därmed en indirekt regel som säger att de förtroendevalda revisorerna bör ägna sig åt siffror, vilket dock inte stämmer överens

med de förtroendevalda revisorernas arbetsområde, varför en missuppfattning lätt kan uppstå.

Det finns även oskrivna regler gällande etiskt och moraliskt handlande. I sitt arbete är det viktigt att de förtroendevalda revisorerna agerar på basis av det som klassas som etiskt och moraliskt korrekt. Då de förtroendevalda revisorerna agerar som en förlängd arm till bland annat kommuninvånarna, är det viktigt att de står för samma åsikter för därigenom minimera avståndet mellan de förtroendevalda revisorerna och deras intressenter.

6.2.2 Acceptans

De existerande regler och normer som finns i samhället i stort behöver acceptans för att bli allmänt vedertagna. För att de förtroendevalda revisorerna ska kunna uppnå legitimitet behöver kommuninvånarna upplysas om de lagar och regler som finns inom de förtroendevalda revisorernas ämnesområde. Genom att allmänheten får denna kunskap, är det lättare för reglerna att bli accepterade, vilket innebär att de förtroendevalda revisorernas verksamhet också har lättare att bli legitim.

Av respondenternas svar har framkommit att kunskapen bland kommunens invånare om vad en förtroendevald revisor gör, ter sig ytterst bristfällig. Likaså kunskapen bland andra politiker, som dels tenderar att blanda ihop de sakkunnigas roll med de förtroendevalda revisorernas och dels saknar kunskap om de lagar och regler som gäller. För att uppnå legitimitet måste således övriga få mer kunskap och information om de förtroendevalda revisorerna och deras uppdrag för att därigenom kunna acceptera och legitimera verksamheten.

6.2.3 Samtycke

Genom olika handlingar lämnar kommuninvånarna sitt samtycke till de förtroendevalda revisorernas arbete. Genom att ge de förtroendevalda revisorerna förnyat förtroende visas med aktiv handling att kommuninvånarna accepterar de förtroendevalda revisorernas beteende och därigenom lämnar sitt samtycke. På samma sätt visar kommunfullmäktige sitt samtycke och sin uppskattning med de förtroendevalda revisorernas arbete genom att följa deras rekommendationer. Om ett sådant samtycke inte skulle infinna sig, har de förtroendevalda revisorerna inte längre allmänhetens och kommunfullmäktiges förtroende, varför de bör avgå. Legitimiteten uppnås därmed aldrig.

6.3 Att uppnå legitimitet gentemot sina intressenter

Såväl legitimitetsteorin som intressentteorin behandlar relationen mellan organisationer och samhällets medborgare och de båda teorierna samverkar och kompletterar varandra. De två teorierna samverkar på så sätt att legitimitet är något som uppstår i förhållande till någon, alltså i förhållande till en organisations intressenter. De förtroendevalda revisorerna måste ständigt arbeta aktivt med att legitimera sin verksamhet gentemot kommunens invånare, som enligt de själva är deras viktigaste intressent.

För att kunna förebygga olika legitimitetshot behöver de förtroendevalda revisorerna kommunicera med kommunens invånare för att därigenom säkerställa att deras värderingar överensstämmer. Det är viktigt för de förtroendevalda revisorerna att uppnå legitimitet för sin verksamhet för att ha möjlighet till förnyat förtroende framöver. Under studiens gång har det framkommit att de förtroendevalda revisorerna arbetar aktivt med att öka kunskapen om deras verksamhet bland allmänheten. Det var först när respondenterna tillträdde sina poster som förtroendevalda revisorer som de förstod vad den kommunala revisionen innebar och hur viktig den var för den kommunala verksamheten i övrigt. Därför är de själva mycket väl medvetna om den process de har framför sig för att föra fram de förtroendevalda revisorernas roll i den kommunala verksamheten och därigenom legitimera sin verksamhet.

Att tillsätta externa sakkunniga biträden kan även det ses som ett sätt att skapa legitimitet för verksamheten, genom att de externas oberoende är betydligt mindre ifrågasatt än internas oberoende. Vidare kan de externa sakkunniga biträdena anses vara mer professionella, vilket också bidrar till att legitimiteten ökar.

Revisionsgruppen försöker även ofta legitimera sin verksamhet genom att ständigt ha rotation bland de förtroendevalda revisorer, med löpande avgångar, för att på så sätt hela tiden få in nya perspektiv på verksamheten och på bästa möjliga sätt föra kommunrevisionen framåt. När legitimiteten uppnåtts har de förtroendevalda revisorerna bevisat att de fyller en roll i den kommunala revisionen.

Nu återstår således att ta reda på vilken roll de fyller. För att lättare studera detta tillämpas intressentteorin, genom vilken det tydligt framgår vilken roll som de förtroendevalda revisorerna måste uppnå för att tillgodose kommuninvånarnas behov och förväntningar.

För demokratins fortlevnad är det av yttersta vikt att kommunens invånare känner att de själva har möjlighet att påverka den kommunala verksamheten och däribland den kommunala revisionen menar de förtroendevalda revisorerna samt experterna. I och med att kommuninvånarna genom val utser ledamöter till kommunfullmäktige, som i sin tur utser de förtroendevalda revisorerna är dessa endast indirekt valda av

folket. Det är därför extra viktigt att de förtroendevalda revisorerna framför sitt arbete på ett sätt så att det når ända fram till kommuninvånarna. På så sätt ökar allmänhetens kunskap och insyn i dess verksamhet som därigenom blir alltmer medvetna om vilken roll de förtroendevalda revisorerna har i den kommunala revisionen.

Av studien har det framkommit att det saknas konkret sätt att mäta hur väl de förtroendevalda revisorerna har lyckats alternativt misslyckats med sitt uppdrag. Därav kan det vara svårt för de förtroendevalda revisorerna att veta om de berörda nämnderna och styrelserna är nöjda med deras arbete. På samma gång är det svårt att få respons från allmänheten. Det enda som kan utläsas är valresultaten vart fjärde år. Om kommunens alla verksamheter fungerar på ett tillfredsställande sätt, medför det att kommuninvånarna indirekt är nöjda även med revisionens arbete och ger kommunfullmäktige förnyat förtroende.

I enlighet med intressentteorin, som anger att utvecklingen har gått mot att representativitet är lika viktigt som professionalism, har de förtroendevalda revisorerna med tiden fått allt större betydelse. De sakkunniga biträden som hjälper de förtroendevalda revisorerna under arbetets gång står för professionaliteten, då dessa vanligen är utbildade revisorer. De förtroendevalda revisorerna står för representativiteten, då dessa inte besitter någon speciell utbildning, utan framför allt agerar som en representant för kommunens invånare. Respondenternas svar om att det vore svårt att få verksamheten att fungera med endast professionella utövare (dvs. utan förtroendevalda revisorer), instämmer med teorin om att representativiteten med tiden blivit allt viktigare. På samma gång har det från respondenternas svar framkommit att den kommunala revisionen stärkt sitt anseende, vilket talar för att representativitet är nog så viktigt som professionalism.

Den utveckling som på senare år skett inom intressentteorin att representativiteten blivit allt viktigare, stämmer väl överens med respondenternas svar. Förändringar i lagstiftning och regelverk har stärkt de förtroendevalda revisorernas ställning liksom den förändrade synen hos allmänheten. Även det faktum att flera av respondenterna menar att det finns en ideal tid att inneha posten som förtroendevald revisor talar för att representativiteten är viktig. Det är svårt att behålla sin representativa makt efter alltför många år på samma post, då kommunens invånare ser det som ett tecken på ineffektivitet och avsaknad av nytänkande.

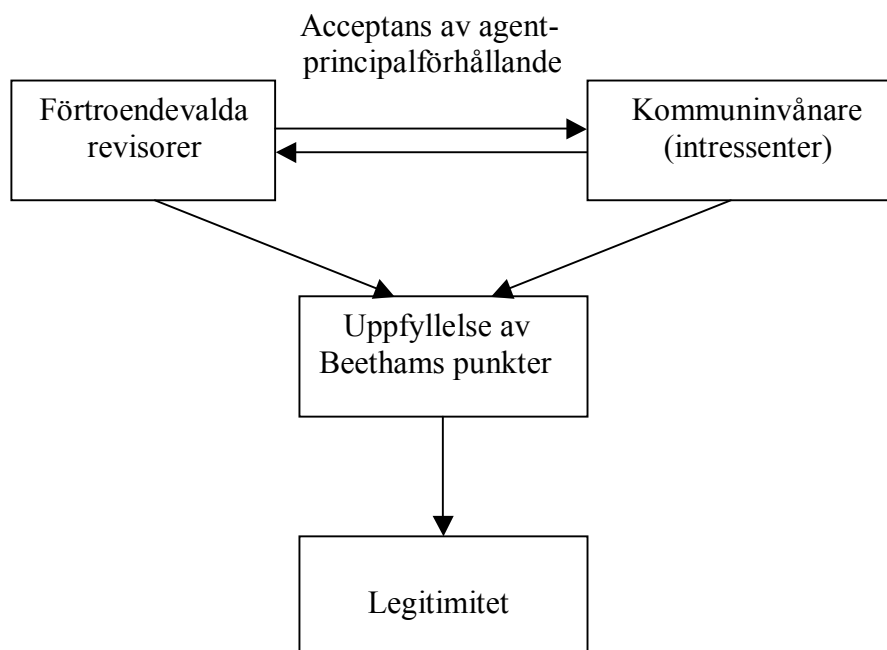
Att den kommunala revisionens ställning stärkts på senare tid, visar sig även vid en jämförelse av kommunallagen från 1977, 1991 samt 2000. Kapitlet rörande revision är inte bara mer omfattande, utan även mer detaljerat. Allt fler regler och restriktioner medför ökad möjlighet att utföra revision i enlighet med de normer och värderingar som finns i samhället. Även enhetligheten i landets kommuner ökar då den kommunala revisionen styrs av ett mer specifikt gemensamt regelverk.

Under studiens gång har det framkommit att de förtroendevalda revisorerna har uppfattningen av att kommunens invånare många gånger tenderar sakna kunskap om vad de förtroendevalda revisorerna i själva verket gör. De förtroendevalda revisorerna anser dock att merparten av kommuninvånarna är positiva till deras arbete, även om de visserligen förknippar det med någon slags siffergranskning, vilket tyder på det finns ett behov i samhället av en viss del professionalism.

Genom intervjuerna med såväl de förtroendevalda revisorerna som experterna har det även framkommit att de förtroendevalda revisorerna besitter en gedigen kunskap om den kommunala verksamheten i sin helhet, vilken är av stor betydelse när djupare granskningar ska genomföras. Att inneha denna typ av kunskap och erfarenhet är en del av den professionalitet som många gånger eftersträvas och tillsammans med den representativitet de förtroendevalda revisorerna innehar, blir det en optimal kombination. Det finns däremot flera dimensioner på denna professionalitet, nämligen kommunal expertis samt revisionsexpertis. Dessa två utgör tillsammans den professionalitet som behövs för att den kommunala revisionen ska anses legitim.

6.4 Sammanfattning

Ovanstående resonemang mynnar ut i följande sammankopplande illustration:



Figur 2: Vägen mot legitimitet för förtroendevalda revisorer

Modellen illustrerar den väg som de förtroendevalda revisorerna måste gå för att uppnå legitimitet med sin verksamhet. Bildens övre skikt påvisar vikten av att förstå att det finns ett agentprincipaltänkande i relationen mellan förtroendevalda revisorer och kommuninvånarna. Det är viktigt att i ett tidigt skede acceptera att en sådan relation föreligger för att därigenom kunna få ut så mycket som möjligt av samspelet.

Interaktionen mellan de förtroendevalda revisorerna och kommunens invånare sker genom det organ som kommuninvånarna röstat fram som styrande i kommunen, kommunfullmäktige. Det finns således en indirekt koppling parterna emellan.

När agentprincipalförhållandet är klarlagt och accepterat är det dags för de förtroendevalda revisorerna att i största möjliga mån uppfylla Beethams punkter för att därigenom öka chansen att uppnå legitimitet för verksamheten. På samma gång måste även kommunens invånare verka för att öka sin kunskap om de förtroendevalda revisorernas arbete för att sedan kunna ge sitt samtycke.

Till sist måste de förtroendevalda revisorerna arbeta aktivt med kommunikation gentemot kommunens invånare för att öka deras förståelse för vad kommunal revision innebär, för att på så sätt legitimera verksamheten. När legitimitet har uppnåtts av de förtroendevalda revisorerna har de blivit en accepterad del i samhället och har därmed blivit en naturlig del av det demokratiska kommunala systemet. Det är viktigt att ständigt verka för att bibehålla sin legitimitet och därigenom bevara sin ställning.

När legitimiteten således har uppnåtts används intressentteorin för att utläsa vilken roll de förtroendevalda revisorerna fyller i den kommunala revisionen. Kommunens invånare är enligt de förtroendevalda revisorerna själva deras största intressent, varför det är viktigt att studera deras behov för att därigenom kunna utröna vilken roll de förtroendevalda revisorerna fyller.

7. Resultat

I följande kapitel presenteras de slutsatser som studien resulterat i, utifrån de förtroendevalda revisorernas synsätt kompletterat med experternas. Studien kommer att besvara frågan vilken roll de förtroendevalda revisorerna fyller i den kommunala revisionen. Därefter presenteras studiens teoretiska och praktiska bidrag, varefter en diskussion förs kring uppdraget som förtroendevald revisor och studiens resultat. Avslutningsvis ges förslag på framtida forskning inom ämnet.

7.1 De förtroendevalda revisorernas roll

Precis som studiens inledande citat poängterade har även denna studie påvisat vikten av att ha ett granskande organ i den kommunala verksamheten. Det har under studiens gång framkommit att de förtroendevalda revisorerna fyller en viktig roll i samhället, då kommunens invånare värdesätter att det finns ett organ som granskar och kontrollerar övriga politiker. Att de förtroendevalda revisorerna själva menar att kommuninvånarna värdesätter revisionens arbete kan tänkas hänga samman med de olika kommunala skandaler som inträffat under senare tid, vilket medfört att allmänheten numera önskar ökad insyn och kontroll i den kommunala verksamheten. Genom att kommunicera med kommunens invånare och därigenom säkerställa att normer och värderingar överensstämmer legitimerar de förtroendevalda revisorerna sin verksamhet, varför de fyller en roll i den kommunala revisionen. Vilken roll de förtroendevalda revisorerna fyller är däremot mer omfattande, och behovet av denna roll kan ses ur olika perspektiv. Då det rör sig om skattebetalarnas finansiella medel och alla kommunens invånare berörs av dess verksamhet, är rollen än mer intressant för gemene man.

7.1.1 Politiskt perspektiv

Uppdraget som förtroendevald revisor innefattar en granskning av den kommunala verksamheten utifrån ett politiskt perspektiv. Till sin hjälp har man sakkunniga biträden som i många fall är utbildade revisorer. För gemene man är en revisor en person som yrkesmässigt bedriver en oberoende granskning av en verksamhets ekonomi. Att definiera en politiskt tillsatt person som revisor, kan innebära många förväxlingar angående vad som är en förtroendevald revisors uppgift. De förtroendevalda revisorerna deltar inte i den rena siffergranskningen, vilket enligt många är den ”riktiga” revisionen, utan överlåter denna del av revisionsarbetet till de sakkunniga biträdena. Istället fokuserar den förtroendevalda revisorn på andra

kriterier i sin granskning, såsom måluppfyllelse, resursplanering samt samordning. Således bör de förtroendevalda revisorerna möjligen kallas förtroendevalda granskare istället, för att därigenom bättre beskriva deras verksamhetsområde.

Eftersom god revisionsred inom kommunal verksamhet skiljer sig så pass mycket från god revisionsred i bolag, skulle det vara svårt för en renodlad expert att studera den kommunala verksamheten på ett för kommunen tillfredsställande sätt. En yrkesmässig revisor har inte samma synsätt som en person som är aktiv i den kommunala verksamheten, och har inte heller samma insyn i vilka verksamheter som bör granskas. Analysen av risk och väsentlighet skulle därmed bli betydligt mer omfattande och innebära mycket tidskrävande arbete. En person som däremot är insatt i den kommunala verksamheten har ett annat förhållningssätt till vad som bör granskas djupare och varför.

7.1.2 Allmänhetens perspektiv

Då såväl andra politiker som allmänheten tenderar att sammanblanda de förtroendevalda revisorernas och de sakkunniga biträdenas roll, är det viktigt att i största möjliga mån försöka klargöra deras respektive arbetsuppgifter. De förtroendevalda revisorerna arbetar idag aktivt med att marknadsföra sin verksamhet, men förmodligen behövs ännu mer information för att göra kommunens invånare observanta på vad deras verksamhet innefattar.

Att revisorn i många fall definieras som en person som yrkesmässigt och oberoende granskar en verksamhet från ett externt perspektiv, vilket inte överensstämmer med vad en förtroendevald revisor gör, då denna inte arbetar yrkesmässigt i sin roll. Vidare är den valda revisionsgruppen inte en helt fristående sammansättning, varför det generella revisorsbegreppet blir missvisande.

7.1.3 Demokratiskt perspektiv

Det är viktigt att ha förtroendevalda revisorer i de svenska kommunerna för att därigenom kunna fastställa att offentlighetsprincipen och andra viktiga svenska normer och principer efterlevs. Studien har resulterat i att de förtroendevalda revisorerna fyller en viktig funktion för att bevara den lokala demokratin, då de är kommuninvånarnas representant. Ett system utan förtroendevalda revisorer, med enbart sakkunniga experter, skulle förmodligen fungera efter en viss tid, men närheten och kopplingen till kommuninvånarna skulle då försvinna. Avståndet mellan de granskande och kommunens invånare skulle bli än längre.

Alla demokratiska system har någon form av politisk struktur. Oavsett politisk struktur finns även någon form av granskande revision. När någonting inträffar och

således bör granskas tillsätts ofta en grupp experter som ska analysera och diskutera vad som hänt. Resonemanget resulterar därefter i en rapport, som sedermera måste lyftas in i den politiska miljön. Således är ett system med förtroendevalda revisorer väl förberett för sådana situationer, och väl anpassat till att förankra rapporter bland medborgarna genom kommunens förtroendevalda politiker.

De förtroendevalda revisorerna är trots allt förtroendevalda, det vill säga utsedda av folket, vilket innebär att de är demokratiskt tillsatta. Detta talar för att de förtroendevalda revisorerna faktiskt behövs för att bevara det demokratiska system som finns i Sverige idag. Förmodligen skulle ett system med yrkesverksamma experter fungera på sikt, men då den lokala förankringen försvinner, skulle demokratin försvagas. Ett system där kommunens invånare endast får välja förtroendevalda revisorer bland yrkesverksamma revisorer, skulle visserligen bevara demokratin i högre utsträckning, men skulle ändå ta avstånd från kommuninvånarnas rätt att utse någon med gott omdöme och hög integritet till förtroendevald revisor.

Visserligen finns det andra system som fungerar i andra demokratiska länder, men dessa har inte samma traditioner och system som Sverige. Ett system utan förtroendevalda revisorer skulle förmodligen fungerat utan att vara ett avsteg ifrån demokratin i Sverige ifall vi tidigare använt oss av ett sådant system. Men eftersom vi bygger vårt system på att välja ut våra representanter i kommunen genom val skulle det innebära ett avsteg från demokratin, då det är svårt att ändra ett system som bygger på gamla traditioner.

7.1.4 Experternas perspektiv

Att även studiens experter är eniga om att de förtroendevalda revisorerna behövs i det system som finns i Sverige i dagsläget, tyder på att deras roll är av yttersta vikt. Anledningen till att de förtroendevalda revisorerna behövs är att de har en lokal förankring hos kommunens invånare, vilken är ovärderlig i dessa sammanhang. Vidare har synen på de förtroendevalda förändrats med tiden, vilket tyder på att revisionens ställning förbättrats avsevärt. För ett tiotal år sedan var posten som förtroendevald revisor inte alls lika aktad och respekterad som i dagsläget. Hade den kommunala revisionen inte lyckats återhämta sig från denna temporära nedgång, skulle det kunnat medföra slutet för det system som finns idag och därmed även slutet för de förtroendevalda revisorerna. Som tur är lyckades revisionen återskapa en viss del av det tidigare anseendet och är således på väg uppåt igen. Tack vare ökad lagstiftning på området, men också genom ökad efterfrågan av granskningar i samhället p.g.a. olika skandaler förbättrades revisionens anseende. Risken finns att det kommer en ny nedgång för de förtroendevalda revisorerna om de inte fortsätter arbeta aktivt med att stärka sin ställning och legitimera sin verksamhet. I en sådan nedgång är det till och med möjligt att de förtroendevalda

revisorernas roll ses som överspelad, varför de försvinner från den kommunala revisionen.

7.1.5 Framåtblickande respektive bakåtblickande perspektiv

Precis som namnet revision antyder så ska den kommunala revisionen vara såväl framåtblickande som bakåtblickande. Under studiens gång har det dock framkommit att båda perspektiven inte verkar efterlevas fullt ut hos de förtroendevalda revisorerna. Fokus ligger ofta på bakåtblickande granskningar, som görs för att bland annat studera hur väl de tidigare satta målen nu uppfyllts. De förtroendevalda revisorerna arbetar dock aktivt med att försöka förändra denna bild genom att få nämnder och styrelser att förstå att revisionen finns som en extra resurs som ska fungera som ett bollplank innan oegentligheter uppkommer. Detta arbete är dock mycket tidskrävande och svår genomfört. I många fall handlar det även om en generationsfråga, där de yngre har lättare att ta till sig de förtroendevalda revisorernas nya roll som stöd och bollplank, medan de äldre har svårare att se revisionsgruppen som något annat än granskare i efterhand.

7.1.6 Legitimitetsperspektiv

Att de förtroendevalda revisorerna anses som legitima hos kommunens invånare innebär att de på något sätt behövs i den kommunala verksamheten. Frågan är om ett system bestående av enbart yrkesverksamma revisorer skulle uppnå samma legitimitet. Studien tyder på att så inte vore fallet då den kommunala verksamheten är omfattande och har ett stort behov av lokal kännedom rörande de förhållanden som råder i den specifika kommunen.

För att de förtroendevalda revisorerna ska anses som legitima är det av yttersta vikt att de etiska och moraliska aspekterna i revisionsarbetet stämmer överens med de normer som råder i samhället.

7.2 Sammanfattning av de sex perspektiven

- *Politiskt perspektiv:* De förtroendevalda revisorerna ska utföra förvaltningsgranskning ur ett politiskt synsätt och ej ren siffergranskning, varför namnet bör ändras till förtroendevald granskare då ordet revision förknippas med just siffergranskning.
- *Allmänhetens perspektiv:* De förtroendevalda revisorerna fyller en viktig roll, då allmänheten har ett behov av att ha en representant som granskar andra politiker.

- *Demokratiskt perspektiv:* Utan förtroendevalda revisorer blir avståndet längre mellan kommunen och dess intressent, vilket vore ett avsteg från demokratin.
- *Experternas perspektiv:* De förtroendevalda revisorerna har en lokal förankring hos kommunens invånare och en lokal kännedom som är ovärderlig.
- *Framåtblickande respektive bakåtblickande perspektiv:* De förtroendevalda revisorerna ska kontinuerligt fungera som stöd och en extra resurs åt övriga verksamheter.
- *Legitimitetsperspektiv:* De förtroendevalda revisorerna har en unik kunskap om hur den specifika kommunen fungerar, vilket legitimerar verksamheten gentemot kommunens invånare.

7.3 Förtroendevalda revisorers uppfattning om sin roll

Det faktum att respondenterna själva inte insett vikten av förtroendevalda revisorers uppdrag innan de själva erbjöds en post i revisionsgruppen tyder på att kunskapen om kommunal revision överlag är mycket bristfällig. Att ett flertal av de förtroendevalda revisorerna själva utgår från att kommunens invånare är medvetna om vad deras uppdrag går ut på tycker vi därför är anmärkningsvärt. Alla människor är färgade och präglade av den miljö de vistas i, varför det finns anledning att tro att de förtroendevalda revisorerna inte har en helt korrekt bild av allmänhetens uppfattning. Bara för att de förtroendevalda revisorerna själva insett vilken viktig funktion de fyller i samhället, behöver det inte betyda att alla andra också har insett hur välbehövliga de faktiskt är. Då studien inte genomfört en kvantitativ undersökning av kommuninvånarnas kunskaper beträffande förtroendevalda revisorers uppdrag har vi inte tillräckligt starka belägg för att uttala oss generellt om allmänhetens kunskap. De uttalanden som görs grundar sig helt på studiens respondenters uppfattningar.

Av respondenterna har det framkommit att de förtroendevalda revisorerna själva i många fall har den uppfattningen att kommunens invånare vet vad deras uppdrag innebär. Frågan är då om deras uppfattningar är rimliga i praktiken eller om det endast är ett önsketänkande från deras sida. Experterna är mer tveksamma till om allmänheten faktiskt känner till vad en förtroendevald revisor arbetar med, men tror att namnet ger en viss vägledning att det rör sig om någon form av granskning. Vi ställer oss därför frågande till de förtroendevalda revisorer som menar att allmänheten överlag har kunskap om vad deras uppdrag innebär.

7.4 Teoretiskt och praktiskt bidrag

Studiens praktiska bidrag grundar sig på det som framkommit från undersökningens fallstudier och som är viktiga aspekter för att förklara vilken roll de förtroendevalda revisorerna har i den kommunala revisionen. Studiens resultat kan sedan vara en utgångspunkt vid fortsatt diskussion kring de förtroendevalda revisorernas vara eller icke vara.

Studiens teoretiska bidrag består i att applicera studiens teorier på kommunal verksamhet, då dessa tidigare framför allt använts på företag. Vidare består det teoretiska bidraget i en modell för att klargöra hur legitimitet uppnås i en relation inom kommunal verksamhet.

7.5 Resultatdiskussion

7.5.1 Utbildningskrav

Det har under studiens gång framkommit att en viss kunskap eller erfarenhet inom dels ekonomi och dels kommunal verksamhet är en stor fördel vid tillträdet till sin post som förtroendevald revisor. Kanske vore det därför bra om det skulle finnas något slags krav på de valbara politikerna att ha genomgått någon slags ekonomisk utbildning samt varit aktiv i någon annan nämnd tidigare. Mot kravet på någon form av ekonomisk utbildning måste däremot det faktum att revisionsgruppen i så fall inte skulle bestå av den breda massan ställas, och därmed skulle en viss del av den omfattning och bredd som idag karaktäriserar revisionsgruppen förloras. Ett gediget intresse och engagemang för den kommunala verksamheten har dock framkommit som det enskilt viktigaste faktorn att ta hänsyn till när en ny ledamot ska väljas in i revisionsgruppen.

Det är viktigt att den kommunala revisionen besitter såväl professionella som representativa kunskaper, vilket framkommit i studien. En intressant frågeställning är då vilket system som blir bäst: att dessa egenskaper finns i en och samma roll (hos de förtroendevalda revisorerna) eller som i dagsläget hos såväl de förtroendevalda revisorerna (representativa) som de sakkunniga biträdena (professionella)? Skulle allmänheten önska att de förtroendevalda revisorerna utbildades inom revision eller önskar de ha kvar dagens befintliga system?

7.5.2 Annat resultat vid andra fallstudieobjekt

Respondenterna har särkopplats från respektive kommun, då studien inte har för avsikt att jämföra olika kommuners förtroendevalda revisorer, utan i första hand ämnar studera förtroendevalda revisorers syn på sin roll oberoende kommun.

Således har urvalet kommuner inte haft betydelse för studien, och att endast skånska kommuner behandlas i studien ses därför inte som något påverkande för studiens resultat.

Det bör dock tilläggas att studiens analys och slutsatser bygger på respondenternas egna fria berättelser, varför deras svar emellanåt är starkt präglade av deras personliga tankar, synsätt och engagemang. Resultaten av dessa intervjuer präglas starkt av just detta engagemang, varför andra respondenter hade kunnat medföra andra resultat. Att förvänta sig att respondenterna själva ska ifrågasätta sin egen roll och betydelse i den kommunala verksamheten är inte rimligt, vilket läsaren bör ha i åtanke.

7.5.3 Kritik mot studien

Då studien berört förtroendevalda revisorer i olika skånska kommuner bör läsaren ha i åtanke att varje kommun präglas av mer eller mindre osynlig kultur, som gör att de utlästa resultaten emellanåt kan hända är icke generaliserbara. Även storleken på de berörda kommunerna kan avspegla sig i respondenternas svar rörande vissa specifika frågor.

Respondenternas svar kan emellanåt vara starkt kopplade till den specifika situation de befinner sig i samt en ovilja att kritisera det befintliga systemet och därmed släppa på den lojalitet som många har gentemot sin kommun.

7.5.4 Förslag till fortsatta studier

Det skulle vara intressant att genomföra en kvantitativ studie av kommuninvånarnas inställning till förtroendevalda revisorer. Anser de att förtroendevalda revisorer fyller en viktig funktion i samhället och anser de att de förtroendevalda även bör vara utbildade revisorer? Vidare vore det intressant att undersöka om kommunens invånare faktiskt är medvetna om vad de förtroendevalda revisorerna arbetar med.

En annan viktig aspekt att belysa vore att se hur de sakkunniga ser på de förtroendevaldas roll och huruvida de sakkunniga har ett intresse av att överta även denna del av revisionen.

Det har under studiens gång framkommit att revisionen bör innefatta såväl framåtblickande som bakåtblickande granskning, vilket inte verkar vara fallet i dagsläget. Det vore således intressant att genomföra en studie som granskar hur stor del av revisionsarbetet som är framåtblickande respektive bakåtblickande.

Källförteckning

Publicerade källor

- Aktiebolagslagen 1975:1385 (1993)
- Alvesson, Mats & Sköldbberg, Kaj (2000) *Tolkning och reflektion – Vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*, Studentlitteratur
- Andersen, Ib (2001) *Den uppenbara verkligheten – Val av samhällsvetenskaplig metod*, Studentlitteratur
- Artsberg, Kristina (2003) *Redovisningsteori -policy och -praxis*, Liber ekonomi
- Beetham, David (1992) *The Legitimation of Power*, The Macmillan Press LTD
- Cassel, Filip (2000) *Behovet av kommunal externrevision*, SNS Förlag
- Cassel, Filip (1996) *Den reviderade revisorsrollen – En oren berättelse*, Nerenius & Santérus förlag
- Connolly, William (ed) (1984) *Legitimacy and the State*, Oxford: Blackwell
- Diamant, Adam (2004) *Revisors oberoende: Om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*, Iustus förlag AB
- Eriksson, Lars Torsten & Wiedersheim-Paul, Finn (2001) *Att utreda, forska och rapportera*, Liber Ekonomi
- Holme, Idar Magne & Solvang, Bernt Krohn (2001) *Forskningsmetodik – om kvalitativa och kvantitativa metoder*, Studentlitteratur, Andra upplagan
- Jacobsen, Dag Ingvar (2004) *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, Studentlitteratur
- Karlsson, Ann Britt (2004) *Den kommunala revisionen – med ansvar för granskning av det som räknas på lokal nivå*, Bilaga till betänkande av Utredningen om den kommunala revisionen, SOU 2004:107, Fritzes offentliga publikationer.
- Kommunallagen 1977:21/4
- Kommunallagen 1991:900
- Kommunallagen 1991:900 (2000)

- Komrev (2003) *Kommunal revision – det demokratiska ögat*, ADD Reklambyrå AB
- Knutsson, Roland (1998) *Om uppsatsskrivandets vedermödor och handledandets – Sju essäer om akademiskt författarskap*, Lunds Universitet
- Kylén, Jan-Axel (1994) *Fråga rätt vid enkäter, intervjuer, observationer och läsning*, Kylén Förlag AB
- Ljungdahl, Fredrik (1999) *Utveckling av miljöredovisning i svenska börsbolag – praxis, begrepp, orsaker*, Lund University Press
- Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo (1994) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, Studentlitteratur, Andra upplagan
- Lundin, Olle (1999) *Kommunal revision – en rättslig analys*, Iustus förlag
- Lundström, Lena (2005) *Ett granskande samhälle: Kommunerna och revisionen*, Sveriges Kommuner och Landsting
- Merriam, Sharan B. (1994) *Fallstudien som forskningsmetod*, Studentlitteratur
- Nygaard, Claus (red.) & Bengtsson, Lars (2002) *Strategizing – en kontextuell organisationsteori*, Studentlitteratur
- Pettersson, Gertrud (1997) *Att skriva rapporter – Om formen och dess betydelse för innehållet*, Lunds Universitet
- Rienecker, Lotte & Jörgensen, Peter (2002) *Att skriva en bra uppsats*, Liber AB
- SOU 2004:107 (2004) *Att granska och pröva ansvar i kommuner och landsting*, Finansdepartementet
- Sturesson, Jan; Haglund, Anders; Marklund, Anders; Meyer, Lars; Persson, Per-Axel; Ricklander, Lotta; Scholander Anne-Marie; Sjöstrand, Madeleine; Westerback, Kurt (1999) *Reflecting the Future – Developments in Leadership, Management Control & Auditing*, Komrev AB
- Tengdelius, Karin & Nyman, Caroline (2004) *Fullmäktige & revisionen – Fakta och frågor för reflexion och diskussion*, Svenska Kommunförbundet, Andra upplagan
- Tengdelius, Karin (2003) *God revisionssed i kommunal verksamhet 2002*, Svenska Kommunförbundet, Andra upplagan
- Westholm, Carl-Johan (red); Skärvad, Per-Hugo; Lundahl, Ulf (1982) *Företagets intressenter och kontrakt*, SAFs förlag

Artiklar

- Berggren, Rune (1999) "Oberoende granskning nödvändig" *Göteborgs-Posten* 1999-01-08
- Björnsson, Anders; Petersson, Olof; Wanselius, Bengt (1997) "Vårt behov av granskning" *Svenska Dagbladet* 1997-02-07
- Ekholm, Jan (2005) "Revisorerna måltavla igen!" *Visionären*, Nummer 1, juni 2005, s.2-3

Muntliga källor

- Andersson, Göte, Ordförande i Ängelholms kommunrevision, personlig intervju 2005-11-22 kl. 14.00 samt uppföljning via e-mail 2005-11-30
- Andersson, Karin, Komrev Öhrlings PricewaterhouseCoopers, personlig intervju 2005-11-29 kl. 10.15 samt uppföljning via telefon 2005-12-12
- Ersing, Ulla, Ordförande i Hörby kommunrevision, personlig intervju 2005-11-16 kl. 09.00 samt uppföljning 2005-11-21 kl. 18.00
- Ekelund Olsson, Eva, Andra vice ordförande i Lunds kommunrevision, personlig intervju 2005-11-29 kl. 15.00 samt uppföljning via telefon 2005-12-06
- Fredricson, Ian, Certifierad kommunal yrkesrevisor, Öhrlings PricewaterhouseCoopers, personlig intervju 2005-11-21 kl. 15.00 samt uppföljning via e-mail 2005-11-24
- Håkansson, Christer, ledamot i Ängelholms kommunrevision, personlig intervju 2005-11-22 kl. 14.00 samt uppföljning via e-mail 2005-11-30
- Lind, Gunvor, ledamot i Kävlinge kommunrevision, personlig intervju 2005-12-07 kl. 15.00 samt uppföljning via e-mail 2005-12-14
- Lindh, Tommy, ledamot i Ängelholms kommunrevision, personlig intervju 2005-11-22 kl. 14.00 samt uppföljning via e-mail 2005-11-30
- Malmstein, Leif, ordförande i Trelleborgs kommunrevision, personlig intervju 2005-12-14 kl. 10.00 samt uppföljning via e-mail 2005-12-21
- Nilsson, Gert-Åke, vice ordförande i Trelleborgs kommunrevision, personlig intervju 2005-12-14 kl. 10.00 samt uppföljning via e-mail 2005-12-21
- Nilsson, Leif, ledamot i Kävlinge kommunrevision, personlig intervju 2005-12-07 kl. 15.00 samt uppföljning via e-mail 2005-12-14

- Nyman, Caroline, verksam vid Sveriges Kommuner och Landsting, telefonintervju 2005-11-24 kl. 16.30 samt uppföljning 2005-11-30 kl. 16.45
- Olbrich, Dietmar, ordförande i Kävlinge kommunrevision, personlig intervju 2005-12-07 kl. 15.00 samt uppföljning via e-mail 2005-12-14
- Wachtmeister, Henrik, ledamot i Svalövs kommunrevision, personlig intervju 2005-11-22 kl. 10.15 samt uppföljning via telefon 2005-12-08

E-mailintervju

- Nyman, Caroline, verksam vid Sveriges Kommuner och Landsting, enkät via e-mail 2005-11-21

Elektroniska källor

- Finansdepartementet (2005) *Kontroll och tillsyn* [www]. Available: URL <http://www.regeringen.se/sb/d/1906/a/12285> [2005, November 7]
- Finansdepartementet (2003) *Ny utredning om kommunal revision* [www]. Available: URL <http://www.regeringen.se/sb/d/119/a/10295> [2005, November 7]
- Gidehag, Robert & Dahl, Svend (2005) *Lyft fram kommunernas klena revision inför valet* [www]. Available: URL <http://www.skattebetalarna.se/Main.aspx?ObjectID=9977> [2005, November 7]
- Höij, Helena; Althin, Peter; Andersson, Yvonne; Sandahl, Olle; Svensson, Ingvar; Skånberg, Tuve; Vänerlöv, Ingemar (2004) *Oberoende kommunal revision* [www]. Available: URL <http://www.kristdemokraterna.se/VarPolitik/Motioner/2004-05/KU/GS02K420.aspx> [2005, November 8]
- Petersson, Olof (2001) *Svensk författningspolitik* [www]. Available: URL <http://www.const.sns.se/olofp/jt2001.htm> [2005, November 7]
- Statskontoret (2004) *Sveriges kommuner* [www]. Available: URL http://www.sverige.se/sverige/templates/EntrancePage___6032.aspx [2005, November 7]
- Statskontoret (2004) *Så fungerar den offentliga sektorn* [www]. Available: URL http://www.sverige.se/sverige/templates/page___114.aspx [2005, November 11]

De tre expertintervjuer som studien innehåller presenteras nedan:

Karin Andersson som länge har varit verksam inom kommunal verksamhet. Innan Karin Andersson började arbeta på Komrev inom Öhrlings PricewaterhouseCoopers så arbetade hon länge ute i kommunerna, där hon var aktiv inom ekonomisidan. Karin Andersson är varken certifierad kommunal revisor eller utbildad revisor, utan har i grunden en ekonomisk utbildning, vilken under årens lopp kompletterats med en gedigen kunskap och erfarenhet rörande kommunal verksamhet.

Ian Fredricson har arbetat länge inom kommunal revision. Första gången han kom i kontakt med området var 1984 och Ian Fredricson är idag anställd av Öhrlings PricewaterhouseCoopers och arbetar som certifierad kommunal yrkesrevisor.

Caroline Nyman som i grunden är utbildad sjuksköterska, men sedan har omskolat sig till nationalekonom. Idag arbetar Caroline Nyman dels som doktorand vid Linköpings Universitet och dels som utvecklingsledare vid Sveriges Kommuner och Landsting, vilket hon gjort sedan 2002. Arbetsuppgifterna där är bl.a. intressebevakning, utveckling, utbildning och att fungera som ett stöd till förtroendevalda revisorer runtom i kommuner, landsting och regioner. Dessförinnan arbetade Caroline Nyman som revisionskonsult.

De förtroendevalda revisorer som ingår i studien är:

Hörby kommunrevision

Ulla Ersing har arbetat som politiker sedan 1985 med diverse olika uppdrag, vilka bland annat inneburit poster i kommunfullmäktige, kommunstyrelsen, landstinget och socialnämnden. Ulla Ersing har i två omgångar varit utsedd till förtroendevald revisor i Hörby kommun, dels mellan 1994-98 samt nuvarande mandatperiod (2002-06). Ulla Ersing har vare sig ekonomisk utbildning eller revisionsutbildning, men har gedigen kunskap och erfarenhet av såväl kommunalpolitik som offentlig förvaltning.

Kävlinge kommunrevision

Dietmar Olbrich är utbildad ekonom och bedriver vid sidan av sitt ordförandeskap i revisionsgruppen i Kävlinge kommun en redovisningsbyrå. Dietmar Olbrich har tidigare inte innehaft några andra förtroendeuppdrag inom kommunen, utan denna mandatperiod är hans första inom såväl revision som annan kommunal verksamhet.

Gunvor Lind är i grunden utbildad inom administration och har en gedigen bakgrund i den kommunala verksamheten. Gunvor Lind har tidigare innehaft poster i bland annat kommunstyrelsen, kommunfullmäktige samt socialnämnden och är i dagsläget inne på sin fjärde mandatperiod som förtroendevald revisor i Kävlinge kommun.

Leif Nilsson har även han en gedigen bakgrund inom kommunal verksamhet i Kävlinge kommun, med över fyrtio års erfarenhet från den kommunala sektorn. Leif Nilsson har tidigare innehaft diverse olika poster i kommunen, bland annat i kommunstyrelsen samt i miljö- och byggnadsnämnden, men nuvarande period är hans första mandatperiod inom revisionen. I grunden är Leif Nilsson utbildad agronom, men har även arbetat ett flertal år som bankman och har därmed erfarenhet från såväl ekonomi som tekniksidan.

Lund kommunrevision

Eva Ekelund Olsson är för närvarande sysselsatt som andre vice ordförande i Lunds kommunrevision, vilket hon varit sedan 2002. Mandatperioden dessförinnan var hon ordförande för revisionen, men vid förra valet blev det maktskifte i kommunen, varför hon avslutade ordförandeskapet. Eva Ekelund Olsson började som politiker i början av 90-talet, och har tidigare innehaft poster i bland annat tekniska nämnden, Dalby kommundelsnämnd samt kommunfullmäktige.

Svalöv kommunrevision

Henrik Wachtmeister har haft uppdraget som förtroendevald revisor i snart två perioder, således knappt åtta år. Anledningen till hans engagemang i den kommunala verksamheten är att han har ett stort intresse för att se hur kommunens skattemedel används samt en vilja att göra en social insats för sin kommun. I grunden är Henrik Wachtmeister lantmästare och bedriver vid sidan av sitt uppdrag

ett enmansbolag. Henrik Wachtmeister har tidigare inte haft något politiskt uppdrag inom kommunen.

Trelleborg kommunrevision

Leif Malmstein är ordförande för kommunrevisionen i Trelleborg. Nuvarande mandatperiod är hans tredje inom revisionen, men Leif Malmstein har tidigare suttit i bland annat kommunfullmäktige, kommunstyrelsen och byggnadsnämnden. Leif Malmstein är i dagsläget pensionär, men har tidigare arbetat inom bankväsendet i många år, varav ett flertal inom intern revision.

Gert-Åke Nilsson är vice ordförande i Trelleborgs kommunrevision, inom vilken har varit aktiv sedan 1992, och har även han tidigare erfarenhet från andra kommunala uppdrag, bland annat som ordförande i energi – och tekniska nämnden. Vid sidan av sitt uppdrag som förtroendevald revisor arbetar Gert-Åke Nilsson inom metallindustrin. Gert-Åke Nilsson har ingen ekonomisk utbildning, men har under en tjugو års period varit aktiv som kassör i svenska metallarbetarförbundet, vilket han haft stor glädje av i sitt uppdrag som förtroendevald revisor.

Ängelholm kommunrevision

Göte Andersson började inom kommunal revision som ersättare år 2002, och valdes året därpå till ordförande i revisionsgruppen. Göte Andersson har en gedigen bakgrund inom kommunal verksamhet, då han bland annat har suttit med i kommunfullmäktige, kommunstyrelsen, varit vice ordförande i skolstyrelsen etc. Göte Andersson är även han numera pensionär, även om han fortfarande är ordförande i en fabrik, men har tidigare arbetat dels som inköpare och dels vid flyget, där han varit chef för den ekonomiska sidan.

Christer Håkansson har arbetat inom kommunal revision i cirka tio år samt har varit mycket aktiv inom kommunal verksamhet i övrigt under lång tid, bland annat som ledamot i kommunfullmäktige, regionsfullmäktige samt ledamot i skattenämnden. Christer Håkansson har företagsekonomisk bakgrund och är även utbildad byggnadsingenjör, där han arbetat mycket med inköp, men är idag pensionär.

Tommy Lindh har sedan 1980 arbetat aktivt inom kommunal revision. Tommy Lindh har en examen från Socialhögskolan i Lund och började sin karriär inom Ängelholms kommun som praktikant, men arbetar nu inom Region Skåne.

Frågor till de förtroendevald revisor:

Allmänna frågor rörande respondenterna

- Berätta om din/er bakgrund? Vad har du/ni för utbildning?
- Har du/ni haft tidigare uppdrag i kommunen?
- Har dessa varit förtroendevalda poster?
- Hur länge har du/ni innehaft nuvarande tjänst?
- Sysselsättning vid sidan om uppdraget?
- Hur skulle du/ni värdera din nuvarande befattning jämfört med tidigare poster?

Förtroendevalda revisorers uppdrag

- Hur många förtroendevalda revisorer är ni i er kommun och hur ser arbetsfördelningen ut?
- Hur sitt ditt/ert arbete ut?
- Vad anser du är en förtroendevald revisors arbetsuppgifter?
- Vad (om något) är politiskt i ditt uppdrag och hur syns detta?
- Varför anser du att det är viktigt att ha förtroendevalda revisorer? (Vad skulle hända om man enbart hade sakkunniga?)
- Vilken är den viktigaste rollen att fylla som förtroendevald revisor?
- Finns det saker som en förtroendevald gör som inte en sakkunnig gör?
- Vad är fördelen/nackdelen med att inte ha auktoriserade revisorer på dessa poster?
- Hur ser samarbetet ut med de sakkunniga?
- Har du/ni internt eller externt tillsatta biträden?
- Fördelar/nackdelar med extern/intern?
- Hur uppfattar du/ni god revisionsred i kommunal verksamhet?
- Om man leker med tanken och föreställer sig den kommunala verksamheten utan en förtroendevald revisor – skulle detta fungera och i så fall hur?

Indikationer på ett lyckat uppdrag

- Finns det indikationer på hur väl du lyckats/misslyckats med uppdraget?
- I så fall hur går det att mäta detta?

Sanktionsmöjligheter

- Anser du/ni att det behövs fler sanktionsmöjligheter för att den kommunale revisorn ska få större betydelse?
- Vad anser du/ni om att kommunfullmäktige kan gå emot revisionsgruppens rekommendationer angående att inte bevilja ansvarsfrihet?

Allmänhetens kunskap

- Hur upplever du/ni kommuninvånarnas kunskap om er uppdrag?
- Hur detta förändrat över tiden?

Ideal tid att inneha posten

- Vad anser du är den ultimata tiden som en förtroendevald revisor bör sitta på sin post?
- Finns det en minimum respektive maximum gräns för uppdraget enligt din/er åsikt?

Frågor till studiens experter:

Allmänna frågor rörande respondenterna

- Berätta om dig själv och hur du är insatt i den kommunala verksamheten.
- Hur länge har du arbetat inom/med kommunal verksamhet?

Förtroendevalda revisorers uppdrag

- Vad anser du är en förtroendevald revisors uppgift?
- Anser du att det är viktigt med förtroendevalda revisorer? Förklara.
- Hur uppfattas de förtroendevalda revisorerna i branschen? (Anses det vara en betydelsefull post att inneha, viktig)
- Vad är fördelen/nackdelen med att inte ha utbildade revisorer på dessa poster?
- Vad ställs det för kunskapskrav på de sakkunniga (auktoriserade, godkända) och hur kontrolleras det krav på kunskap inom kommunal verksamhet som det anges att de sakkunniga måste besitta?
- Vad tror du skulle hända om det endast var sakkunniga som skulle sköta kommunens revision?
- Vad är politiskt i den förtroendevaldas uppdrag och hur syns detta?
- Om man leker med tanken och föreställer sig den kommunala verksamheten utan en förtroendevald revisor – hur skulle detta fungera?

Indikationer på ett lyckat uppdrag

- Finns det indikationer på hur väl de förtroendevalda revisorerna har lyckats/misslyckats med uppdraget?
- I så fall hur går det att mäta detta?

Sanktionsmöjligheter

- Anser du/ni att det behövs fler sanktionsmöjligheter för att den kommunale revisorn ska få större betydelse?

- Vad anser du/ni om att kommunfullmäktige kan gå emot revisionsgruppens rekommendationer angående att inte bevilja ansvarsfrihet?

Allmänhetens kunskap

- Hur upplever du kommuninvånarnas kunskap om de förtroendevalda revisorernas uppdrag?
- Hur detta förändrat över tiden?

Ideal tid att inneha posten

- Vad anser du är den ultimata tiden som en förtroendevald revisor bör sitta på sin post?
- Finns det en minimum respektive maximum gräns för uppdraget enligt din/er åsikt?