



**LUNDS UNIVERSITET**

Ekonomihögskolan Företagsekonomiska institutionen

FEKH69

Examensarbete i redovisning på kandidatnivå

HT 2014

# Kommunal revision och bolagsrevision – vad är skillnaden?

Författare: Emma Nilsson, Hampus Nilsson och Patrik Nilsson

Handledare: Peter W Jönsson

# Sammanfattning

**Uppsatsens titel:** Kommunal revision och bolagsrevision - Vad är skillnaden?

**Ämne/kurs:** Kandidatuppsats Ekonomiprogrammet Lunds universitet, HT 2014 - FEKH69 15 hp

**Författare:** Emma Nilsson, Hampus Nilsson Early och Patrik Nilsson

**Handledare:** Peter W Jönsson

**Bakgrund:** På senare tid har revisionsbyråer gått över till att mer och mer tillhandahålla kringtjänster såsom ekonomisk konsultation vilket gjort att revisionbyråernas oberoende ifrågasätts. På liknande sätt har kommunalrevisionen utsatts för kritik. Det argumenteras om att de förtroendevalda revisorerna inte utövar samma professionalism som de auktoriserade revisorerna då de inte på samma sätt ställs formella krav på utbildning och yrkeserfarenhet. Även det faktum att de förtroendevalda revisorerna är politiskt knutna och således inte kan utföra en objektiv granskning tas upp som argument varför oberoendekravet på revisionen inte kan uppfyllas vid kommunal revision.

**Syfte:** Syftet med uppsatsen är att jämföra den kommunala revisionen med den privata bolagsrevisionen, deras regelverk samt hur stora bedömnings- och tillvägagångsskillnader det kan finnas grupperna emellan och vilka hot mot oberoendet som de ställs inför.

**Metod:** Vi använder oss av en kvalitativ metod, samt en komparativ forskningsdesign. Vi intervjuar ett mindre antal revisorer, och i analysen jämför vi deras svar för att hitta likheter och skillnader.

**Slutsatser:** Studien visar att revisorns roll handlar om mer än att bara vara ett granskande organ, då han även ska vara hjälpande. Vi kan även se att revisionsprocessen skiljer sig åt mellan kommunal revision och den som sker på byrå när det gäller rapportering och granskning, även om det finns ett gemensamt mönster i planeringen. När det gäller riskbenägenhet upplever vi att revisorer är väldigt måna om sitt rykte och sin titel vilket starkt påverkar deras agerande. Vi upplever även att prövningen av oberoende inte är lika hård hos kommuner som på revisionsbyråer.

**Nyckelord:** Oberoende, revisionsberättelse, revisionsprocess, risk

## Abstract

**Thesis title:** Municipal audit and annual audit - What is the difference?

**Topic course:** Bachelor's thesis, Bachelor of Business Administration, Lund University, Autumn 2014 - FEKH69 15 credits\_

**Authors:** Emma Nilsson, Hampus Nilsson Early och Patrik Nilsson

**Supervisor:** Peter W Jönsson

**Background:** Lately audit firms have started to provide more other services such as consulting, which has lead to questioning of their independence. The municipal audit has been subject to similar criticism. It has been argued that the trustee auditors are less professional, since they are not faced with the same demand for education and professional experience. The fact that the trustee auditors are politically affiliated and therefore can not be objective in their reviews, is also given as an argument for why they can not meet the requirement for independence.

**Purpose:** The purpose of this study is to increase the understanding of the audit process and compare the auditor's behavior to the laws. We do this by trying to compare audit firms to municipal auditing.

**Method:** We use a qualitative method, and a comparative research design. We interview a small number of auditors, and in the analysis we compare their answers to find similarities and differences.

**Conclusions:** The study shows that the role of the auditor is not only to review, but also to assist. We also see that the audit process differs between the municipal auditing and the audit in an audit firm when it comes to reporting and reviewing, even though there is a common pattern in the planning. When it comes to risk, we feel that auditors are very careful not to jeopardize their reputation or their title.

**Keywords:** audit process, auditor's report, independent, risk

## Förkortningar

ABL - Aktiefolagslag

RL - Revisorslag

KL - Kommunallag

FAR - Föreningen Auktoriserade Revisorer

IFAC - The International Federation of Accountants

ISA - International Standards on Auditing

SKYREV - Sveriges kommunala yrkesrevisorer

SUT - Systematisk och uppsökande tillsyn (Revisorsnämnden)

## Innehållsförteckning

1. Introduktion.....	7
1.1 Bakgrundsbeskrivning.....	7
1.2 Syfte .....	8
1.3 Problemfrågeställning.....	8
2. Metod.....	9
2.1 Forskningsstrategi.....	9
2.2 Forskningsdesign.....	9
2.3 Intervjuerna.....	10
2.3.1 Urval.....	10
2.3.2 Genomförande.....	11
2.3.3 Analys.....	12
2.4 Validitet och reliabilitet.....	12
2.4.1 Trovärdighet.....	12
2.4.2 Äkthet.....	13
3. Teoretisk referensram.....	13
3.1. Nationalekonomins och sociologins perspektiv.....	14
3.1.1 Nationalekonomins teorier.....	14
3.1.2. Sociologins teorier.....	17
4. Revision.....	20
4.1 Kommunal revision och bolagsrevision.....	20
4.2 Den auktoriserade revisorn.....	22
4.2.1 God revisions sed.....	22
4.2.1.1 Planering.....	22
4.2.1.2 Utförande.....	23
4.2.1.3 Rapportering.....	23
4.2.2 Oberoende.....	24
4.3 Den kommunala yrkesrevisorn.....	24
4.3.1 God revisions sed.....	24
4.3.2 Oberoende.....	26
4.4 Andra skillnader?.....	26
5. Empiri.....	27
5.1 Intervjuer.....	28

Auktoriserade revisorer.....	28
5.1.1 Intervju av Revisor A.....	28
5.1.2 Intervju av Revisor B.....	29
Kommunala revisorer.....	30
5.1.3. Intervju av Revisor C.....	30
5.1.4. Intervju av Revisor D.....	33
5.1.5. Intervju av Revisor E och F.....	34
6. Analys.....	36
6.1 Revisorns roll.....	37
6.2 Att anmärka.....	38
6.3 Planering.....	38
6.4 Oberoende.....	39
7. Slutsats och diskussion.....	40
7.1 Vilka likheter och skillnader finns det i revisionsprocessen mellan kommunal revision och revisionsbyråer? .....	41
7.2 Hur skiljer sig kvalitetskontrollen åt mellan revisorer och hur påverkar det deras riskbenägenhet?.....	41
7.3 Hur skiljer sig kontrollen av oberoende mellan revisionsbyrå och kommun?.....	42
7.4 Övrig diskussion.....	42
Källförteckning.....	43
Bilagor.....	46
Bilaga 1 - Intervjuguide.....	47

# 1. Introduktion

## 1.1 Bakgrundsbeskrivning

På senare tid har revisionsbolag gått över till att mer och mer tillhandahålla kringtjänster såsom ekonomisk konsultation vilket gjort att revisionbyråernas oberoende ifrågasätts. Ett uppenbart exempel är Arthur Andersen, revisorn av Enron, där runt 70% av revisionsbolagets intäkter från Enron kom från kringtjänster. Vilket alltså i detta fall ledde till att Arthur Andersen skrev rena revisionsberättelser för att inte mista den intäkt som kringtjänsterna medförde (Cunningham, Harris, 2006). Kringtjänster har sedan dess reglerats inom EU till att maximalt få utgöra 70 % av intäkterna från själva revisionen (EUR-Lex 537/2014). Detta kan ses som ett direkt försök till att minska revisionsfirmans beroendeställning till sina klienter.

En ekonomisk beroendeställning är naturligtvis inte det enda som kan påverka en revisor att agera jävigt. Vänskapshotet är antagligen en lika stor anledning till att jäv förekommer. Detta har kommunalrevisionen blivit kritiserade för. Det argumenteras om att de förtroendevalda revisorerna inte utövar samma professionalism som de auktoriserade revisorerna då det inte på samma sätt ställs formella krav på utbildning och yrkeserfarenhet. Även det faktum att de förtroendevalda revisorerna är politiskt knutna och således inte kan utföra en objektiv granskning tas upp som argument varför oberoendekravet på revisionen inte kan uppfyllas vid kommunal revision (Lindström, 2012).

Vi vet också att revisorer är människor och även fast det finns tydliga riktlinjer för hur en revision ska utföras, varierar tillvägagångssätt och bedömning från revisor till revisor. I en studie om revision av intern kontroll visar den insamlade datan att revisorer över lag håller med varandra men att det ändå skiftar en hel del i bedömningen, framförallt mellan revisorer men även gällande samma revisor vid olika punkter i tiden (Ashton, Robert H., 1974). Således är det svårt att prata om revisorer som grupp. Regelverket de följer må vara detsamma, men även om det är väldigt grundligt utformat, ger det revisorn mycket spelrum i själva bedömningen.

Den externa revisorn tillsätts av bolagsstämman och arbetar som ett granskande organ för att utvärdera den finansiella rapporten och styrelsens förvaltning. Det är således bolaget som rent praktiskt både är det granskade objektet och objektet som finansierar revisionen. Detta blir desto mer uppenbart i mindre bolag där bolagsstämman och styrelsen ofta är samma personer. Vi säger inte att vi tror att detta nödvändigtvis är ett direkt hot mot oberoendet, men hur blir det om vi jämför den externa revisorn med en kommunal revisor? Den kommunala revisorn jobbar utifrån ett liknande regelverk som den externa revisorn, de ska förhålla sig till god revisions sed vid utvärderingen av kommunala organ liknande den externa revisorn. Undantaget är att de inte har samma finansiella beroendeställning, då kommunal revision är reglerad i lag måste kommunen tillhandahålla en budget för detta ändamål.

## **1.2 Syfte**

Syftet med uppsatsen är att jämföra den kommunala revisionen med bolagsrevisionen, samt deras regelverk. Även hur stora bedömnings- och tillvägagångsskillnader det kan finnas grupperna emellan och vilka hot mot oberoendet de ställs inför.

## **1.3 Problemfrågeställning**

- Vilka likheter och skillnader finns det i revisionsprocessen mellan kommunal revision och bolagsrevision?
- Hur kvalitetskontrolleras kommunala revisorer samt de på byråer, och hur påverkar det deras riskbenägenhet?
- Hur skiljer sig kontrollen av oberoende mellan kommunal revision och bolagsrevision?



## 2. Metod

---

I detta kapitel kommer vi att beskriva och motivera de forskningsmetoder vi har valt för undersökningen, samt hur vi går tillväga för att samla in information och hur informationen kommer bearbetas.

---

### 2.1 Forskningsstrategi

Som två olika forskningsstrategier brukar nämnas kvantitativ och kvalitativ forskning. I första hand är den kvantitativa metoden mer inriktad på att mäta olika saker, medan den kvalitativa inte är till för att mäta (Bryman & Bell, 2013: 49). Den kvalitativa strategin är istället mer inriktad på ord än på siffror. Den handlar om att förstå och tolka den sociala verkligheten (Bryman & Bell, 2013: 390-91). Istället för att mäta exempelvis datans mängd räcker det att man i en kvalitativ studie konstaterar att datan finns, när den förekommer och hur den fungerar (Ahrne & Svensson, 2011: 12). En kvalitativ studie utgår ifrån deltagarnas uppfattning om vad som är viktigt, medan en kvantitativ undersökning snarare utgår från forskarens intressen (Bryman & Bell, 2013: 419). Forskaren får en mer direkt kontakt med de personer eller grupper som studeras (Ahrne & Svensson 2001: 17). Kvalitativ forskning kan innebära ett antal olika metoder, varav intervjuer är en. Andra metoder kan till exempel vara observationer eller fokusgrupper (Bryman & Bell, 2013: 394).

Skillnaden mellan kvantitativ och kvalitativ forskningsstrategi är dock inte definitiv, utan ofta används en kombination av dem i en och samma studie (Bryman & Bell, 2013: 51).

Studiens syfte är att skapa en djupare förståelse för målgruppen revisorer kring och vad som skiljer privat revision från kommunal vad gäller revisionsprocessen och jäv. Vi kommer därför främst att använda oss av kvalitativ metod, då vi har för avsikt att göra intervjuer med olika revisorer för att försöka få en bild av deras upplevelser och intryck. Vi kommer att befinna oss ute i den sociala verkligheten under intervjuerna vilket är typiskt för den kvalitativa metoden. Kvantitativ metod är inte lika intressant för oss då den snarare bygger på att samla in och sammanställa statistisk data i form av exempelvis enkäter för att få en objektiv verklighet. Eftersom jävighet är ett såpass subjektivt ämne anser vi det inte vara möjligt att få fram objektiv data kring det i statistisk form. För att få ta del av deras upplevelser och tankar kring detta ämne blir det enligt vårt syfte inte tillräckligt att ställa korta frågor med fasta svarsalternativ kring detta ämne.

### 2.2 Forskningsdesign

Eftersom vi intervjuar flera olika revisorer, som representerar olika organisationer och kommuner, använder vi oss av en komparativ forskningsdesign. Det är en typ av fallstudie där flera olika fall jämförs för att bättre förstå en viss social företeelse (Bryman & Bell, 2013: 89).

Fallstudiedesign innebär i sin grundläggande form att studien fokuserar på en organisation, person eller händelse (Bryman & Bell, 2013: 84). Men man kan också använda sig av multipla eller kollektiva fallstudier där flera fall studeras tillsammans för att nå fram till en generell slutsats (Bryman & Bell, 2013: 86). Detta är alltså den typen av fallstudie som vi kommer att göra, genom att intervjua flera olika revisorer och jämföra deras svar på frågorna. Teorierna skiljer också på fall som är intressanta av olika orsaker. Det vi främst kommer att utgå ifrån är det så kallade representativa eller typiska fallet, där fallet används som exempel på en vanligt förekommande situation (Bryman & Bell, 2013: 87).

## **2.3 Intervjuerna**

Bryman & Bell beskriver flera skillnader mellan de intervjuer som görs i kvantitativ forskning och de som görs i kvalitativ forskning. I en kvantitativ undersökning är intervjuerna mycket strukturerade, och intresset är som tidigare nämnt inriktat på forskarens intressen snarare än den intervjuades åsikter. Kvantitativa intervjuer tillåter inte heller några avvikelser från de specifika frågor som ställs då det försvårar standardiseringen av resultaten. Vi använder oss istället av den kvalitativa intervjun, som fokuserar på respondentens ståndpunkter och låter denne rikta in sina svar på det som anses viktigast ur respondentens synpunkt. Vi väljer denna typ av intervju eftersom vårt ämne är ganska subjektivt och varje revisor som intervjuas ska få ta upp det som han eller hon tycker är viktigt.

De kvalitativa intervjuerna delas in i kategorierna ostrukturerade och semi-strukturerade. Vi kommer att genomföra semi-strukturerade intervjuer, som utgår ifrån en intervjuguide eller frågeställning för att få mer struktur på intervjun (Bryman & Bell, 2013: 475). Frågorna behöver dock inte tas i en speciell ordning, och frågor kan även läggas till i efterhand för att anknyta till något som respondenten har sagt. Motsatsen till detta är ostrukturerade intervjuer, som är friare och mer liknar ett vanligt samtal. Intervjun har då inga bestämda frågor utan utgår ifrån teman. Eftersom vi vet från början vad vi har för frågeställning och vad det är vi vill utreda, väljer vi att använda oss av en semi-strukturerad intervjuform. Det är viktigt att förbereda sig inför intervjuerna, för att få svar på just de frågor som behövs. Vi utgår ifrån en mall med frågor som vi använder för alla intervjuer, men anpassar oss även efter de svar som ges på varje intervju. Det gör att alla respondenter får möjlighet att fokusera på de delar som de tycker är viktigast.

### **2.3.1 Urval**

Vi skickade ut förfrågningar via mejl till ett stort antal revisionsbyråer i och omkring Malmö och Lund, där vi frågade om de kunde tänka sig att ställa upp på en besöksintervju angående revisionsstrategi. Vi hoppades få revisorer från både små och stora byråer och med olika lång erfarenhet inom yrket, för att få en så stor spridning som möjligt på resultaten. Det kändes viktigt att få med revisorer som hade lång erfarenhet, eftersom de hunnit reflektera mer kring revisionsprocessen. Ett par av de stora revisionsbyråerna svarade att de gärna ställde upp, men dock visade det sig att det var svårt att få svar från de mindre byråerna. Vi skickade då även en

förfrågan till revisorerna inom kommunen, och eftersom de var villiga att ställa upp på intervju kom även en annan typ av revisor med i vår undersökning. Revisionsarbetet i en kommun skiljer sig från det arbete som utförs på en revisionsbyrå, vilket gav oss ytterligare en aspekt på hur revisionsprocessen kan se ut. Det gjorde att undersökningen fick ett lite annat fokus än det var tänkt från början, eftersom vi nu kunde jämföra den kommunala revisionsprocessen med den process som finns på revisionsbyråerna. Sammanlagt fick vi med sex olika revisorer som intervjuades. Två var auktoriserade från privata byråer, medan tre var verksamma inom två olika kommuner - en större och en mindre. Den sjätte stod lite grann på båda sidorna, då han var anställd av en privat byrå men samtidigt var kontaktperson för en kommun inom vilken han även var certifierad yrkesrevisor. På så sätt kunde han ge oss inblick i såväl privat som kommunal revision.

	<b>Organisation</b>	<b>Erfarenhet</b>
Revisor A	Revisionsbyrå, auktoriserad	Fyra år som auktoriserad revisor.
Revisor B	Revisionsbyrå, auktoriserad	Två år som auktoriserad revisor.
Revisor C	Kommun	Elva år som certifierad revisor.
Revisor D	Kommun	Tre år som yrkesrevisor, men ej certifierad.
Revisor E	Kommun	Chef för kommunrevisionen sedan några år. Tidigare tjänsteman i cirka 30 år.
Revisor F	Anställd av byrå, men även verksam inom kommun.	Fem år som certifierad revisor.

### 2.3.2 Genomförande

Intervjuerna genomfördes som besöksintervjuer ute på företagen och revisionskontoren, där vi satt tillsammans med den revisor som skulle intervjuas. Samtliga intervjuer tog ungefär tjugo minuter med varje revisor, fränsett intervjun med Revisor C som tog drygt 60 minuter. Detta eftersom han även gick närmare igenom hur kommunal revision fungerar och hur det skiljer sig från annan revision. Under intervjuerna utgick vi från en intervjuguide med de frågor som vi sammanställt, där vi gick igenom olika delar av revisionsprocessen. En genomgång av denna intervjuguide finns att läsa i Bilaga 1. Vi var dock inte bundna till enbart dessa frågor, utan ställde även följdfrågor utifrån de svar vi fick från revisorerna för att få en mer kompletterande bild. Dessa följdfrågor blev olika vid varje intervju, eftersom revisorerna hade olika uppfattningar och gav mer eller mindre utförliga svar på våra frågor. Frågorna till de kommunala revisorerna blev också lite annorlunda jämfört med frågorna till de auktoriserade, eftersom deras arbete skiljer sig åt. Vi utgick dock från samma intervjuguide även där. Denna utformning

stämmer överens med den tidigare nämnda semi-strukturerade intervjuformen som Bryman & Bell tar upp. Varje revisor fick alltså chansen att berätta om det som han eller hon tyckte var viktigast, då många av våra frågor var ganska breda. För att vara säkra på att få med allt som sagts spelade vi in varje intervju. Dessa lyssnade vi sedan igenom och skrev ner de svar vi fått, varefter vi skev en sammanfattning av varje intervju. Eftersom en del av frågorna kan uppfattas som känsliga, väljer vi att låta de intervjuade revisorerna vara anonyma. Detta för att de ska ge så ärliga och utförliga svar som möjligt på våra frågor.

### **2.3.3 Analys**

I vår analys av intervjuerna utgår vi ifrån samma rubriker, som vi också använder oss av i empirin där vi presenterar svaren från intervjuerna. De är baserade på den intervjuguide vi har använt oss av. Vi har delat in materialet i rubrikerna revisorns roll, risk- och väsentlighetsnivåer, att anmärka samt oberoende. Vi analyserar sedan revisorernas svar och jämför särskilt skillnaderna mellan de auktoriserade revisorerna och den kommunala revisorn.

## **2.4 Validitet och reliabilitet**

Begreppen validitet och reliabilitet beskrivs av Bryman och Bell som två viktiga kriterier för hur relevant resultatet av undersökningen är. Validitet handlar om hur väl slutsatserna från undersökningen hänger samman, medan reliabilitet behandlar om undersökningen kan upprepas och då leda till samma resultat (Bryman & Bell, 2013: 62-63). Dessa begrepp är dock ofta mer inriktade på kvantitativ forskning än på kvalitativ, då både reliabilitet och validitet i grunden handlar om hur noggranna och pålitliga mätningarna är.

Som ett alternativ till dessa begrepp nämner Bryman & Bell de begrepp som Lincoln och Guba (1985) tog fram för kvalitativa studier. De föreslår begreppen äkthet och trovärdighet som två grundläggande kriterier vid bedömning av kvalitativa undersökningar (Bryman & Bell, 2013: 402).

### **2.4.1 Trovärdighet**

Begreppet trovärdighet kan i sin tur delas upp i fyra delkriterier; tillförlitlighet, överförbarhet, pålitlighet samt konfirmering. Bryman & Bell (2013) beskriver hur Lincoln & Guba (1985) har förklarat dessa begrepp:

Tillförlitlighet handlar om att det kan finnas flera olika beskrivningar av samma sociala verklighet. Det skapas genom att undersökningen utförs enligt de regler som finns, och att resultaten rapporteras till dem som har deltagit för att få bekräftelse på att forskaren har fått rätt uppfattning om den verklighet de är en del av. Detta kan vi säkerställa genom att varje respondent får titta på en sammanställning av den intervju som gjorts, så att de kan rätta eventuella missförstånd.

Överförbarhet handlar om hur relevanta studiens resultat är för andra sammanhang än just det som studerats. Kvalitativa undersökningar inriktar sig ofta på en specifik grupp eller händelse, och kan vara svåra att applicera på andra situationer. Guba och Lincoln menar att den som genomför en kvalitativ studie ska ge en beskrivning av de detaljer som förekommer i den verklighet som studerats, för att utomstående ska kunna avgöra hur relevant studien är för dem. Den information vi samlar in kommer visserligen ifrån ett fåtal revisorer, men bör även kunna appliceras på branschen i stort. Vi försöker vara så detaljerade som möjligt när vi återger den information som kommit fram under intervjuerna.

Pålitlighet är motsvarigheten till begreppet reliabilitet. Vid genomförande av en kvalitativ studie ska det finnas en fullständig redogörelse för alla steg i processen. Detta säkerställs genom att vi beskriver och motiverar de beslut vi tagit kring vilka personer som intervjuats, vilka analysmetoder vi har valt etc., samt genom att vi dokumenterar de resultat vi kommer fram till.

Konfirmering innebär att det tydligt ska framgå att forskaren inte har låtit sina personliga värderingar eller sin teoretiska inriktning styra resultaten av undersökningen. Detta säkerställs genom att vi så långt det är möjligt undviker ledande frågor vid intervjuerna och att vi har en neutral syn på de revisionsstrategier och processer som tas upp.

#### 2.4.2 Äkthet

Utöver de fyra kriterierna för trovärdighet formulerar Guba & Lincoln (1985) även flera kriterier för äkthet eller autenticitet. Dessa handlar bland annat om huruvida undersökningen ger en rättvis bild av de åsikter som finns bland den grupp som studerats. Äkthetskriterierna har dock inte nått något större inflytande, varför vi väljer att inte ta upp dem mer utförligt.

När vi genomför intervjuerna är det viktigt att tänka på studiens validitet och reliabilitet. När inga enkätundersökningar görs är det ändå viktigt att vi frågar tillräckligt många revisorer. Om vi bara frågar ett par stycken är risken stor att svaren blir alltför vinklade utifrån just deras erfarenheter och arbetsmiljöer. Det är även viktigt att vi ställer rätt frågor samt att rätt personer tillfrågas. Frågorna får exempelvis inte vara för ledande, och helst ska det vara revisorer som har hunnit få lite erfarenhet i yrket och således hunnit reflektera mer kring det. Många revisorer vill nog dessutom vara anonyma för att kunna svara uppriktigt då det är ett känsligt ämne som avhandlas.

### 3. Teoretisk referensram

---

I detta kapitel kommer vi gå igenom de olika teorier och nyckelbegrepp som finns inom revisionsforskningen, och presentera dem var för sig.

---

### 3.1. Nationalekonomins och sociologins perspektiv

Enligt Thomas Carrington (2010: 12) kan revisionsforskningen delas in i två traditioner/perspektiv: nationalekonomi och sociologi. Starkast av dessa två är det nationalekonomiska perspektivet. Den största delen av forskningen vi hittar i vetenskapliga tidsskrifter tar sin utgångspunkt i nationalekonomins antaganden. Kortfattat kan nationalekonomi beskrivas som studie av hushållning med knappa resurser. I grova drag handlar dess modeller om rationalitet och hur aktörerna bör handla för att uppnå effektivitet i olika situationer. Med tiden har dock även den sociologiska traditionen vuxit fram. Här har begrepp som effektivitet och rationalitet mindre betydelse, och istället lägger man fokus på människans sociala beteende och vår relation till samhället. Makt, relationer samt processer och mönster i utförandet av revisionen är vad traditionen generellt behandlar.

#### 3.1.1 Nationalekonomins teorier

##### 3.1.1.1 Försäkran (agentteorin)

“Corporate Governance” är ett begrepp som under de senaste åren hamnat alltmer i fokus (Saltaji, 2013). En enkel förklaring av begreppet är att det handlar om bolagsstyrning eller ägarstyrning, det vill säga hur ägarna påverkar företaget (Blom, Stafssudd, Kärreman, 2007). Det finns givetvis många mer omfattande definitioner av begreppet, men huvudpoängen i dessa är att corporate governance beskriver hur skyldigheter och rättigheter fördelas mellan olika aktörer - företagsledning, styrelse och aktieägare.

Den teoribildning som kanske haft störst inflytande inom corporate governance är agentteorin. Utgångspunkten här är att ägarna numera har mindre kontroll över vad man investerat i, eftersom utvecklingen under 1900-talet i stort gått från en situation där ägaren var detsamma som företagsledningen till en mer komplex där publika företag kan ha flera ägare/investerare (Blom, Stafssudd, Kärreman, 2007: 87). Enligt teorin kan man nu se aktieägarna som riskbärare och “principaler”, medan företagledningen ses som deras beslutsfattare och “agenter”. Med denna utveckling uppstår ett problem som brukar benämnas informationsasymmetri (Carrington, 2010: 19). När principalens direkta kontroll över företaget minskar får agenten - i egenskap av företagsledare - ett informationsövertag gentemot principalen. Detta behöver inte alltid vara något negativt då det på sätt och vis är oundvikligt i de flesta situationer att en viss asymmetri uppstår. Problemet uppstår då den som har informationsövertag agerar på ett för den andra parten oönskat sätt. Därmed uppstår en slags intressekonflikt, där exempelvis ägarna vill ha maximal avkastning på satsat kapital vilket inte alltid ligger i företagsledningens intresse (Blom, Stafssudd, Kärreman, 2007). Kanske vill ledningen hellre behålla vinsten för att investera i andra projekt. Svårigheten ligger alltså i att kunna upprätta ett kontrakt som är optimalt för de båda parterna (Carrington, 2010). För att övervaka och upprätta kontrakt mellan dessa båda parter behövs

någon form av kontroll - agentkostnader - och det är här som bland annat revisionen kommer in i bilden som en viktig intressentgrupp (Saltaji, 2013).

Styrelsen kan förvisso ses som det kanske främsta kontrollorganet när det gäller att hantera denna separation mellan ägare och företagsledning (Blom, Stafsudd, Kärreman, 2007). Ur ett legalt perspektiv är det styrelsen som ska svara för bolagets organisation och se till att den är utformad så att dess ekonomiska förhållanden kontrolleras på ett betryggande sätt (SFS 2005:551, kapitel 8, §4). Denna uppgift är emellertid inte alls särskilt enkel och blir ibland väldigt komplex när flera olika intressenter finns med i bilden (Freeman & Reed, 1983). Även här kan det uppstå en maktkamp, då mellan företagsledningen och styrelsen, och därför behövs även andra kontrollorgan. Revisorn ska alltså här fungera som en slags övervakare, där uppgiften blir att granska den information som företagsledningen lämnat och kontrollera att företagets redovisning är korrekt (Blom, Stafsudd, Kärreman, 2007). Enligt aktiebolagslagen har revisorn i uppgift att granska såväl årsredovisning och bokföring som styrelsens och VD:ns förvaltning av bolaget i enlighet med god revisionssed. Revisorn ska få tillgång till all information som han eller hon vill ha (ABL 9:3).

Men precis som i styrelsens fall kan det uppstå intressekonflikter även i revisorernas arbete. Eftersom revisorerna av naturlig anledning vill behålla sina kunder kanske de i vissa fall inte är fullt så krävande som de borde vara. Dessutom är tillgången till information om det företag som ska granskas avgörande för hur väl arbetet utförs, något som genom lagtext kan tolkas på flera olika sätt (Blom, Stafsudd, Kärreman 2007).

#### 3.1.1.2 Förbättring

Även i denna teori hamnar informationsasymmetri i fokus. Det som skiljer den från agentteorin är att revision som förbättring handlar om informationens kvalitet och direkt angriper informationsasymmetrin, istället för att bara reducera de problem som följer av den. I denna teori anses inte alla situationer bara vara mellan två parter som slutit ett kontrakt med varandra (Carrington, 2010). Revisorn får här en mer aktiv roll där hans uppgift är att direkt påverka redovisningen och göra revisionen bättre, genom att lyssna till olika intressenters krav. Hans funktion blir som en slags informationsmedlare mellan dels de intressenter som vill ha tillgång till så mycket information som möjligt, och dels företagsledningen samt de ägare vilka inte har samma intresse av att göra informationen i deras verksamhet offentlig (Jeppesen, 2003). Om exempelvis potentiella ägare som vill investera i aktier i företaget gör det på basis av otillräcklig information kan det få samhällsekonomiska konsekvenser (Carrington, 2010: 22).

#### 3.1.1.3 Försäkring

Syftet med denna teori är att revisionen ska fungera som ett indirekt bestyrkande. Målsättningen för företagsledningen är att undvika att behöva betala ut ersättningar till investerare och andra intressenter vid en eventuell juridisk process. Detta genom att försäkra sig själv om att redovisningen är korrekt och vid behov förbättra den. Syftet med revisionen blir då att flytta risken från företagsledningen till revisorn. För investerare och intressenter innebär det att det finns ytterligare en aktör som helst ser att de finansiella rapporterna är korrekta, inte minst då revisorn själv kan bli ersättningsskyldig om redovisningen ej stämmer överens med lagar och stadgar (Carrington, 2010: 23).



### 3.1.2. Sociologins teorier

#### 3.1.2.1 Komfort

Begreppet komfort används för att beskriva revision ur två olika perspektiv: dels från revisionsanvändarnas och dels från producenternas - dvs. revisorerna. Stor vikt läggs vid av vem och hur som revisionen är genomförd (Pentland, 1993). Ur användarnas perspektiv handlar komfort om att vara trygg med redovisningen. Om ej trygghet finns kommer exempelvis osäkerheten vara större när det gäller att investera i företags aktier. Revision handlar för användaren således inte i första hand om att kritisera redovisningen, utan om att vara närvarande "bakom stängda dörrar". Om något behöver förbättras i redovisningen bör det inte lyftas fram offentligt eftersom det kan påverka den komfort som användaren - dvs. investeraren - känner.

Kärnan i revisorernas perspektiv är frågan om hur revisorn ska veta när han är klar. En revisor kan givetvis inte granska allt, och därför är det viktigt att prioritera vad som ska granskas och hur noggrant det ska göras för att tillräckligt kunna styrka revisionsberättelsen. I slutändan handlar det således om att revisorn ska känna sig komfortabel. När han gör det är revisionen slutförd (Carrington, 2010: 27).

För att utveckla frågan om när revisorn känner sig komfortabel har vi tagit del av en undersökning som gjorts på en av de stora revisionsbyråerna i Frankrike. Här lyfts massmedia fram som en stor orsak till varför revisorer känner oro över att misslyckas med sina uppdrag. De blir ofta påmind genom nyhetsrapporteringen om vilka konsekvenser det kan få och hur hård bedömningen är. Eftersom det är nödvändigt att följa nyhetsrapporteringen leder detta tillsammans med andra orsaker till en ökad oro hos revisorn under uppdragets gång. Mönstret visar att det först är mot slutet av revisionsprocessen som han försöker reducera oron för att således kunna känna sig komfortabel med revisionen och anse den vara klar. Detta kan han göra på två sätt: antingen genom att använda så kallad praktisk intelligens för att kunna göra det bästa möjliga av situationen, eller med hjälp av olika försvarsstrategier. Det sistnämnda innefattar snarare att revisorn försöker distansera sig från "stridens hetta" och belönar sig för ett väl utfört arbete.

Undersökningen visar även på att revisionsbyråer idag lägger för stor vikt vid att förbättra sina riskhanteringsmetoder genom att utöka antalet procedurer. Detta gör att revisorn snarare blir mer uppmärksam på riskerna vilket resulterar i en ond cirkel där oron för att misslyckas ökar (Guénin-Paracini, Malsch, Paillé, 2014).

### 3.1.2.2 Legitimering

Enligt denna teori handlar revision om att skapa legitimitet och göra de finansiella rapporterna acceptabla. Fokus ligger här på huruvida det är rätt eller fel att rapportera. Om ett företag väljer att inkludera en kontroversiell fråga i redovisningen kommer den inte att accepteras av alla intressenter. Men om en revisor sedan godkänner den kommer det ingjuta trovärdighet - redovisningen blir legitim (Pentland, 1993). Enligt Carrington kan fyra olika strategier tillämpas för att en organisation ska framstå som legitim.

För det första kan revisorn utbilda och informera om vad som är i linje med samhällets värderingar och etiska koder för att ändra de föreställningar som finns bland intressenter. Revisorn kan även förleda uppmärksamheten från det som sökes göras legitimt men som strider mot etiska koder. En tredje strategi är att istället aktivt försöka förändra omgivningens syn på det som önskas legitimeras. Detta genom att påvisa att förväntningarna om att kunna följa samhällets värderingar i frågan är orimliga. Det fjärde alternativet handlar om att istället ändra på det som sökes göras legitimt, för att det mer ska ligga i linje med de etiska koderna i samhället. Den första och sistnämnda strategin är vad som bäst beskriver revisorns roll - förmedla att redovisningen är acceptabel samt att vid behov förmå företaget att ändra på sin redovisning (Carrington, 2010: 30-31).

### 3.1.3 Nätverk

Olika nätverksmodeller och relationer mellan företag gör att det inte enbart är parten "på den andra sidan" som är intresserad av att erhålla korrekta finansiella rapporter. Eftersom nätverksrelationer och samarbete av olika slag blivit allt vanligare under det senaste århundradet kommer även dessa relationspartners vara nyfikna på hur det går för företaget i fråga och vid behov komma med idéer och förslag på utveckling. Detta för att få någonting ut av samarbetet. Kommunikation är A och O för att ett samarbete överhuvudtaget ska fungera. För att det hela ska bli optimalt krävs därmed att utomstående inom nätverket får ta del av redovisningen (Tomkins, 2001).

**Mycket av teorin som behandlar nätverksrelationer utgår från att man agerar under osäkerhet. Relationer är ett sätt att hantera osäkerhet, och syftet med det är att osäkerhet ska orsaka så låga kostnader som möjligt. Detta tänkande är centralt i den så kallade transaktionskostnadsteorin (Elg, 2007). Denna teori bygger på de kostnader som uppstår i samband med att resurser överförs till företaget. Det är kostnadskrävande att söka upp den mest prisvärda aktören på marknaden, övervaka att denna verkligen utför vad parterna kommit överens om samt att det finns en kvalitet i slutprodukten. Just graden av osäkerhet är en faktor som avgör vilken som är den minst kostsamma formen. Olika branscher och marknader kan inbegripa olika hög grad av osäkerhet. Ju större osäkerhet, desto mer kraft måste läggas på övervakning så att inte motparten utnyttjar situationen till sina egna fördelar. En annan faktor är frekvensen i själva utbytet. Desto mer frekvent resursen behövs, desto större blir kostnaderna.**

**Inom industriella nätverk spelar aktörerna - oftast en organisation - en viktig roll (Alvesson, 2007). Aktörens identitet är viktig för de övriga i nätverket eftersom den med tiden har byggt upp en medvetenhet om vilken kompetens den har att erbjuda. Även i hur stor grad aktören är att lita på och vilka övriga kontakter den kan förmedla.**

## 4. Revision

---

I detta kapitel kommer vi sammanfatta de skillnader som finns mellan kommunal revision och bolagsrevision gällande revisionsobjekt, regelverk etc.

---

### 4.1 Kommunal revision och bolagsrevision

**Bolagsrevisionens syfte är att ge intressenter ökat förtroende för bolagets finansiella rapporter (ISA 200 p.4). Det ligger således på den auktoriserade revisorn att med så hög säkerhet som god revisionsredskap kräver utvärdera bolagets bokföring och årsredovisning samt granska styrelsens förvaltning (ABL 9:3). På liknande sätt ska den kommunala revisionen tillstyrka att den granskade nämndens räkenskaper stämmer samt att verksamheten sköts på ett ändamålsenligt vis (KL 9:9). Det är för detta kapitel viktigt att hålla i sär de olika typer av revisorer som vi tar upp:**

**Auktoriserad revisor** - Revisor som avlagt högre revisorsexamen (konstruerat av Revisorsnämnden) samt har minst fem års yrkeserfarenhet av revision (Revisorsnämnden, 2014). Tidigare fanns även titeln godkänd revisor för de med mindre erfarenhet, men numera benämns alla som avlagt högre revisorsexamen som auktoriserade.

**Förtroendevald revisor** - Utses av kommunfullmäktige. Revisor av kommunala nämnder. Skriver under revisionsberättelser. Inget krav på revisorsutbildning och kan därmed ha olika bakgrund och utbildningsnivåer.

**Yrkesrevisor** - Revisor som ska tjäna som ett sakkunnigt biträde åt de förtroendevalda revisorerna. Skriver därför ej under revisionsberättelser. Kan uppnå titeln certifierad. Kräver akademisk utbildning på minst kandidatnivå med kunskaper som är relevanta för kommunal revisionsverksamhet, samt minst sex års praktik (varav tre år inom kommunal revision) (SKYREV, 2014a).

Det som först och främst skiljer de auktoriserade revisorerna från de kommunala yrkesrevisorerna är att de sistnämnda agerar på uppdrag av kommunfullmäktige, medan de auktoriserade agerar på uppdrag av bolagsstämman. Således kan båda betraktas som externa. Den kommunala revisorn följer i huvudsak kommunallagen medan den privata följer aktiebolagslagen. Däremot granskar yrkesrevisorer generellt sett inte bolags bokslut, utan reviderar istället den kommunala verksamhetens olika förvaltningar, nämnder och företag. Likt de auktoriserade får yrkesrevisorerna skriva egna revisionsberättelser, men skillnaden är att de inte får skriva under dem. Detta görs istället av de förtroendevalda revisorerna, som är utsedda av fullmäktige och som ska representera folket. Yrkesrevisorerna fungerar därför snarare som sakkunniga biträden till de förtroendevalda (KL 9:8). Således handlar yrkesrevisorns roll om att biträda de förtroendevalda revisorerna i processen då de prövar huruvida viss nämnd eller

styrelseledamöter ska beviljas ansvarsfrihet. Därefter bedömer fullmäktige om vederbörande nämnd/styrelse ska beviljas ansvarsfrihet. Både auktoriserade och yrkesrevisorer har rätt att rikta anmärkning mot bolaget/nämnden som revideras. Stadgarna som respektive följer går vi genom mer ingående senare i kapitlet (SKYREV, 2014b).

Det ska även tilläggas att förekomsten av kommunala företag - ett företag bildat av kommuner, landsting eller regioner - gör att ytterligare en benämning finns, nämligen lekmannarevisor. Dessa utses av fullmäktige och ska granska bolagets verksamhet och interna kontroll enligt aktiebolagslagen. I huvudsak fyller de samma funktion som de förtroendevalda revisorerna. Stämman utser även yrkesrevisorer som granskar styrelsens och VD:ns förvaltning och lägger fram detta i en revisionsberättelse till stämman. Således är företag revisionsobjekt även inom kommunal revision (SOU, 2004).

Vissa större kommuner har egna revisionskontor med anställd personal (vilket är fallet med Revisor C:s och D:s kommun i vår empiri) medan andra istället anlitar tjänster från revisionsbyråer (så är fallet med Revisor E).

God revisorssed är en uppförandekod som auktoriserade revisorer ska följa och är lagstadgad i revisorslagen (RL §19). Det åligger revisorsnämnden att fastställa vad som är god revisorssed (Prop. 2000/01:146) och innehåller yrkesetiska regler som auktoriserade revisorer ska förhålla sig till, såväl under ett bestyrkandeuppdrag som under andra uppdrag. Enligt FAR:s yrkesetiska regler ska den auktoriserade revisorn: *“(...)inte främja orätt och ska även i övrigt iaktta god yrkessed” (FAR, 2014a: s.1)*. Den auktoriserade revisorn ska alltså hålla avstånd från lagstridiga handlingar och verka för att upprätthålla ett gott anseende för revisorer som yrkesgrupp. Dock är dessa skrivelser inte uttömmande och det viktigaste mediet för utvecklingen av god revisorssed är revisorsnämndens uttalanden i disciplinären. (Revisorsnämndens hemsida)

Någon liknande yrkeskod för förtroendevalda revisorer återfinns ej. Däremot kan rekommendationer återfinnas för yrkesrevisorer. SKYREV (Sveriges kommunala yrkesrevisorer) tillhandahåller certifiering av kommunala yrkesrevisorer, detta är alltså en certifiering som kan tilldelas de sakkunniga biträden som uppfyller utbildnings- och meritkrav (liknande auktorisationen för bolagsrevisorn). SKYREV har liknande revisorsnämnden utfärdat yrkesetiska regler, som bl. a säger att medlemmarna ska verka för att främja förtroendet för kommunalrevisionen (SKYREV, 2003). De verkar också kvalitetssäkrande, liknande Revisorsnämnden, för att upprätthålla de yrkesetiska reglerna (SKYREV, 2014c). Liknande krav på utbildning och yrkesetik kan alltså utläsas för yrkesrevisorn och den auktoriserade revisorn, men fortfarande är det två skilda författningssamlingar som reglerar deras arbete. Vi går i detta kapitel nedan genom de två revisorsgruppernas arbetsprocess och regelverk.

## 4.2 Den auktoriserade revisorn

Den auktoriserade revisorns uppgift är att granska och utvärdera det reviderade bolagets finansiella rapport och förvaltning. Detta ska revisorn göra utifrån god revisionsssed (ABL 9:3).

### 4.2.1 God revisionsssed

Vad som är god revisionsssed bestäms av revisorsorganisationerna och Revisorsnämnden genom rekommendationer. I författningarna om revision har regeringen alltså valt att lägga över ett visst ansvar på revisorsorganisationerna som har som uppgift att utveckla begreppet god revisionsssed för att lagarna inte ska bli för strama eller utdaterade.

Till de regelverk som används för att definiera god revisionsssed kan nämnas IFAC:s (International Federation of Accounts) rekommendationer om revision (ISA) samt FAR:s rekommendationer och uttalanden. Revisorn har som mål att, utifrån god revisionsssed, lämna en revisionsberättelse. I revisionsberättelsen ska revisorn ta ställning till om bolagets räkenskaper kan anses tillräckligt korrekta för att investerare och andra intressenter inte ska fatta inkorrekta beslut på grund av eventuella oegentligheter i rapporten (Moberg, 2006). Till sin hjälp har revisorn en samling standarder att förhålla sig till. Nedan redovisas övergripande hur en granskning av den finansiella rapporten utförs i enlighet med god revisionsssed.

#### 4.2.1.1 Planering

Planeringsprocessen är löpande och sker kontinuerligt utifrån det uppdagas ny relevant data som kan komma att påverka uppdraget. Revisorn ska här vid uppdragets början bestämma vilka poster som är relevanta och som därmed skall granskas. Vilken metod och hur mycket resurser som ska läggas ner på granskningsarbetet ska också bestämmas.

När revisorn lägger upp en revisionsplan ska så kallade risk- och väsentlighetsnivåer bestämmas för att en korrekt allokering av resurser ska kunna göras (ISA 300). Risknivåer bestäms utifrån initiala observationer av bolagets ledning och räkenskaper och beaktas ska uppgifter som framkommer i samband med:

- Intervjuer av relevant personal - Ett moment som kan hjälpa revisorn att bl.a. bedöma om relevanta redovisningsmetoder används vid säregna transaktioner samt om det interna kontrollsystemet kan anses vara tillförlitligt.
- Analytisk granskning - Framförallt en granskning av de finansiella rapporterna för att kunna fastställa ovanliga transaktioner och finansiella poster samt nyckeltal som varierar mycket jämfört med föregående år.
- Andra observationer - En förståelse för bolagets verksamhet samt granskning av eventuella dokument hänförliga till bolagets affärsstrategier (ISA 315).

När revisorn har fastställt riskerna ska väsentlighetsnivåer fastställas, alltså storleken på oegentligheter som kan anses relevant. När revisorn bestämmer detta måste han eller hon också beakta hur kostnadseffektiv granskningen är och sätta nivåerna därefter. (Carrington, 2010).

#### 4.2.1.2 Utförande

När revisorn sedan utför granskningen kan han eller hon använda sig antingen utav substansgranskning eller granskning av kontroller. Granskandet av kontroller görs genom att se till bolagets interna kontrollsystem och, istället för att granska posterna i sig, alltså granska dessa. Substansgranskning är alltså att exempelvis granska själva transaktionerna eller att göra en inventering av tillgångarna.

Vilken metod som används hör till vilken inneboende risk som finns vid granskning av den specifika posten. Om revisorn således bedömer en post att vara hög risk på grund av att den interna kontrollen inte fungerar ska kontrollgranskning göras och vice versa. Utöver detta ska revisorn alltid utföra substansgranskning av “alla väsentliga transaktionslag, konton och upplysningar” (ISA 330 A42) och även av bokslutet (ISA 330).

#### 4.2.1.3 Rapportering

När bokslutet är klart och tillräckligt med revisionsbevis har samlats in är det dags för revisorn att skriva en revisionsberättelse. I denna ska revisorn uttala sig om bolagets finansiella rapporter och styrelsens förvaltning av bolaget på bas av de revisionsbevis som han eller hon hämtat genom sin granskning. Om räkenskaperna är korrekta i den mån att inga väsentliga felaktigheter beträffas i granskningen, ska revisorn lämna en ren revisionsberättelse som styrker den finansiella rapporten (ISA 700). Om det finns väsentliga felaktigheter i räkenskaperna ska revisorn verka för att bolaget ska rätta till dessa felaktigheter (märk väl att detta endast avser de finansiella rapporterna. När det gäller revision av skatter och avgifter, exempelvis, finns det inte chans för bolaget att “göra om och göra rätt”). Om bolaget fortfarande inte har rättat till felen ska revisorn ännu en gång bedöma om dessa fel är väsentliga för utvärderingen av bolagets räkenskaper och om de anses vara det skriva en oren revisionsberättelse (ISA 450).

Revisorn ska då bedöma felens väsentlighet och skriva en berättelse som avviker på enligt följande vis:

- Uttalande med reservation - Vissa poster uppfyllde inte väsentlighetskraven, men felen är inte av avgörande betydelse.

- Avstår från uttalande - Tillräckligt med revisionsbevis kunde inte inskaffas.
- Uttalande med avvikande mening - Felen är av avgörande betydelse (ISA 705).

Alla dessa uttalanden räknas dock som en oren revisionsberättelse och kan komma bolaget till last det kommande året, varför revisorns oberoende är av stor vikt särskilt vid avlämnandet av revisionsberättelsen.

#### 4.2.2 Oberoende

Revisorn ska under hela uppdraget förhålla sig oberoende för att förhindra att jävsituationer uppstår och att objektivitet säkerställs (RL § 20). Framförallt betyder det att revisorn inte ska:

- Ha ett ekonomiskt intresse i bolaget.
- Tillhandahålla rådgivning i samband med revisionsuppdraget.
- Uttrycka åsikter för eller mot det reviderade objektets ekonomiska eller juridiska ståndpunkter.
- Ha nära relationer till revisionsobjektet.
- Vara utsatt för hot eller påtryckningar. (RL § 21)
- Ha ett styrelseuppdrag eller liknande i revisionsobjektet
- Vara anställd i det reviderade bolaget
- Vara verksam i samma bolag som sköter revisionsobjektets bokföring
- Stå i låneskuld hos revisionsobjektet (ABL 9:17)

Om någon av dessa punkter uppfylls ska revisorn avsäga sig uppdraget så länge inga särskilda omständigheter till att det inte skulle betyda en inskränkning av revisorns oberoende eller att revisorn har möjlighet att åtgärda problemet. (Wernerman, 2006)

### 4.3 Den kommunala yrkesrevisorn

Den förtroendevalda revisorns uppgift är att granska kommunnämnders verksamhet och utvärdera om den sköts på ett ändamålsriktigt sätt. Vidare tittar de också, liknande de auktoriserade revisorerna, på nämndernas räkenskaper (KL 9:9). Yrkesrevisorn företräder den förtroendevalda revisorn som sakkunnigt biträde i granskningsuppdraget (KL 9:8). Även här ska revisionen utföras enligt god revisionssed.

#### 4.3.1 God revisionssed

God revisionssed gällande den kommunala revisionen skiljer sig från god revisionssed gällande bolagrevisionen. Här är det istället SKL (Svenska kommuner och landsting) som är huvudaktör vid utformningen av god revisionssed (prop. 1998/99:66), även om vi i intervjuerna fick reda på



att även de kommunala försöker förhålla sig till ISA. Vidare har även SKYREV lagt till rekommendationer för yrkesrevisorer. Syftet för yrkesrevisorns granskningsarbete är att lägga fram underlag till den förtroendevalda revisorn (SKYREV, 2010a). Dessa underlag ska vara tillräckligt uttömmande för att den förtroendevalda revisorn ska kunna utföra sitt uppdrag enligt god revisions sed (Ricklander, 2014). Således ska även yrkesrevisorerna bedriva sin granskning, som övergripande nu kommer att presenteras, enligt god revisions sed. Fokus kommer att läggas på granskning av årsredovisningen.

#### 4.3.1.1 Planering

Vid planeringen av ett revisionsuppdrag börjar yrkesrevisorn med att upprätta en väsentlighetsanalys på väsentliga (till storlek sedda) objekt. Med denna analys vill revisorn se vilka risker som de olika verksamheterna bär med sig, för att sedan bedöma rimligheten att sagd risk faktiskt inträffar och vilka konsekvenser risken bär med sig om den inträffar. Om risken bedöms som hög och konsekvenserna beräknas allvarliga ska granskning utföras; om risken är låg och konsekvenserna mindre allvarliga utförs ej granskning. Vid insamling av underlag för att kunna göra dessa bedömningar ska revisorn samla in uppgifter genom att:

- Begära handlingar från styrelsen och nämnderna
- Föra en aktiv dialog med nämnderna och förtroendevalda
- Uppmärksamma ny lagstiftning, teknik och externa faktorer som kan påverka nämnderna (Ricklander, 2014: 40-41).
- Titta på den interna styrningen och kontrollen.
- Titta på väsentliga förändringar inom kommunen (SKYREV, 2012)

#### 4.3.1.2 Genomförande

Insamlandet av revisionsbevis ska göras på det vis som krävs för att uppfylla målen och kan ha olika karaktär från fall till fall. (SKYREV, 2012: 6)

Till de vanligare metoderna nämner SKL: Dokumentstudier, intervjuer, enkäter och statistisk analys

(Ricklander, 2014:43)

Revisionsbevis ska inhämtas, inte bara gällande den granskade nämndens räkenskaper och förvaltning, utan även huruvida mål som satts upp gällande budget samt om nämnden utfört de uppdrag som fullmäktige beslutat om. (SKYREV, 2012)

### 4.3.1.3 Rapportering

Yrkesrevisorerna ska efter att de sammanställt revisionsbevis uttala sig i en revisionsrapport som ska innehålla huruvida revisionsobjektet har uppfyllt de, av fullmäktige, ställda krav.

Yrkesrevisorn kan antingen lämna en "ren" revisionsrapport som styrker revisionsobjektet rapport samt förkunnar att en övergripande del av målen uppfyllts.

Yrkesrevisorn kan också lämna en "oren" revisionsrapport som kan se ut på ett av dessa sätt:

- Målen rapporteras på ett tillfredsställande sätt i årsredovisningen men de har inte uppfyllts
- Målen har inte rapporterats på ett tillfredsställande sätt och därför kan yrkesrevisorn inte uttala sig i huruvida målen är uppfyllda
- Målen avrapporteras på ett undermåligt sätt och yrkesrevisorn har ej möjlighet att uttala sig i frågan. (SKYREV, 2012)

Det är sedan den förtroendevalde revisorn som ska ta ställning till huruvida han till- eller avstyrker att årsredovisningen godkänns, samt huruvida ansvarsfrihet styrks eller ej. (Ricklander, 2014: 49)

### **4.3.2 Oberoende**

En yrkesrevisor ska hålla sig opartisk och självständig liksom den auktoriserade revisorn och ej delta i ett revisionsuppdrag där något av följande stämmer in på revisorn:

- Revisorn har ett egenintresse i revisionsobjektet.
- Revisorn har eller har haft en anställning i revisionsobjektet eller lämnat råd som haft sådan karaktär att han eller hon riskerar att granska sitt eget arbete.
- Revisorn har uttalat sig i frågor rörande revisionsobjektets karaktär.
- Revisorn är utsatt för hot eller påtryckningar i den utsträckningen att han eller hon inte längre kan anses självständig.
- Övriga hot mot oberoendet. Här räknas även de i revisorslagen nämnda hot (se 4.1.1) (SKYREV, 2010b).

### **4.4 Andra skillnader?**

Som nämnts tidigare följer de kommunala revisorerna i huvudsak kommunallagen, medan de privata följer aktiebolagslagen. Kommunallagen består av tio kapitel medan aktiebolagslagen är mer utarbetad och omfattar 32 kapitel (SFS, 2015). Generellt sett är det liknande regelverk, även om det givetvis finns vissa skillnader - såsom att det i aktiebolagslagen ställs uttryckliga krav på att revisionen av ett aktiebolag skall utföras av personer med särskild kompetens (auktoriserad

eller godkänd revisor). Detta krav är inte lika tydligt i kommunallagen eftersom de förtroendevalda har olika bakgrund, samtidigt som det inte finns något krav om revisorsexamen för att uppnå certifiering. Aktiebolagslagen lägger även större fokus vid att följa god revisorssed.

Det kan med angivna skillnader i åtanke vara intressant att titta på transaktionskostnadsteorin (se kap 3.1.3). Här kan vi se ytterligare en skillnad. Teorin handlar i stora drag bl.a. om de kostnader som uppstår när en part letar efter rätt resurs på marknaden. Detta problem förekommer inte på samma sätt inom den kommunala revisionen, eftersom revisorerna anställs av kommunen där den själv också bekostar revisionen. Inom den privata sektorn känns teorin mer aktuell, då det för bolaget handlar om att söka efter rätt revisionsbyrå som kan erbjuda revision till ett rimligt pris. Detta eftersom det är bolaget som bekostar revisionen när de anlitar en byrå. Detta gör att även den finansiella beroendeställningen kan diskuteras, då revisionsbyrån måste tänka på att behålla sina kunder som anställer byrån.

Slutligen följer en sammanfattning i tabellen nedan av vad som tagits upp i kapitlet gällande det som skiljer kommunal revision från bolagsrevision.

<b>Kommunal revision</b>	<b>Bolagsrevision</b>
Förtroendevalda revisorer skriver under revisionsberättelser. Biträds av sakkunniga yrkesrevisorer vilka kan uppnå titeln certifierad.	Auktoriserad revisor har befogenhet att skriva under revisionsberättelser.
Agerar på uppdrag av kommunfullmäktige.	Agerar på uppdrag av bolagsstämman.
Följer i huvudsak Kommunallagen.	Följer Aktiebolagslagen. Lagen är mer utarbetad och lägger större vikt vid god revisorssed.
Styrelse, nämnder, beredningar och företag är revisionsobjekt.	Bolagets styrelse och VD är revisionsobjekt.
Granskar ändamålsenlighet, intern kontroll, ekonomi och räkenskaper.	Granskar bokföring och årsredovisning, samt företagsledningens förvaltning.

## 5. Empiri

## 5.1 Intervjuer

---

Vi ska nedan sammanfatta de olika intervjuer som vi varit ute och gjort. Intervjuer med två auktoriserade revisorer från olika byråer presenteras, och därefter fyra från två olika kommuner. Revisor F har dessutom koppling till privat revision då han jobbar på en byrå. Intervjufrågorna i sin helhet finns att tillgå i bilaga 1.

---

### Auktoriserade revisorer

#### 5.1.1 Intervju av Revisor A

##### 5.1.1.1 Presentation och revisorns roll

Revisor A har jobbat med revision på en av de större revisionsbyråerna sedan 2005 och varit auktoriserad revisor sedan 2010. Han jobbar med alla typer av bolag inom alla branscher, från enmansföretag till miljardkoncerner. Huvudområdet är dock fastighetsbolag och tillverkande bolag. Han anser att revisorsrollen handlar om så mycket mer än att bara vara ett granskande organ. Förutom att förmedla en rättvisande bild till externa parter såsom banker etc. är det även meningen att de ska fungera som ett bollplank till mindre bolag. Revisorn ska alltså även vara ett hjälpare organ där han kan komma med ändringsförslag innan de finansiella rapporterna skickas ut till externa parter. Han ska finnas där såväl för företaget som för intressenten då det går hand i hand.

##### 5.1.1.2 Planering

Att välja risknivå handlar i mångt och mycket om att lära känna företaget genom intervjuer och att ta del av tidigare rapporter. Så jobbar de flesta på hans revisionsbyrå då den följer ISA:s stadgar. När det kommer till att välja väsentlighetsnivåer använder byrån sig av beräkningsmoduler där revisorn tar hänsyn till omsättning, resultat innan skatt, eget kapital etc. Väsentlighetsnivån sätts ofta lite lägre än vad beräkningarna visar då revisorn vill ge sig själv lite utrymme till att kunna justera i efterhand. Justeringar måste emellanåt göras då denna process hålls levande under hela året. Exempelvis kan en rapport från skattemyndigheten förändra situationen. Att hoppa över poster pga. brist på resurser är dock inget som förekommer.

##### 5.1.1.3 Att anmärka

Vad gäller att dela ut anmärkning spelar det ingen roll hur länge uppdraget pågått eller hur viktig kunden är - finns det behov av att anmärka så ska det göras. Exempelvis har det blivit allt

vanligare med anmärkning hos de mindre bolagen pga. för sent betalade skatteavgifter. Det är kunden själv som är ansvarig för att det ska bli rätt. Det är viktigt att revisorn dokumenterar hur han resonerat, och därför skulle han aldrig skriva en ren revisionsberättelse trots tveksamhet då det skulle sätta hela hans karriär på spel. En varning skulle vara katastrofal för såväl revisorn som för företaget då det skulle rubba hela deras förtroende. Även om han anser att straffskalan är väldigt rimlig så har det diskuteras huruvida hårdare straff kunde delas ut.

Risken för att bli granskad är ingenting som revisor A går omkring och tänker på. Så länge han följer reglerna så är det ingenting att känna någon större oro för. På hans byrå genomför man interna granskningar där man följer interna regler. Själv har han emellertid aldrig blivit granskad av Revisorsnämnden. På följdfrågan om huruvida det är vanligare att mindre bolag blir granskade, uppger han att de mindre bolagen ofta samarbetar med andra bolag vad gäller granskning.

#### 5.1.1.4 Oberoende

Han tror även att vänskapshot är den största anledning till att beroendeställning förekommer. Trots ändrade uppdragsformer så tror han dock inte att det är ett större problem idag då mediabevakningen och integriteten är för stor, även om det krävs väl genomarbetade konsultuppdrag för att undvika det. På hans byrå genomför man löpande en ny prövning varje år för samtliga uppdrag, där den följer matriser som tagits fram så länge det inte uppkommer avvikande situationer.

### **5.1.2 Intervju av Revisor B**

#### 5.1.2.1 Presentation och revisorns roll

Revisor B har jobbat på en av de större revisionsbyråerna i sex år, för vilken hon skrivit revisionsberättelser i två år. Mestadels jobbar hon med ägarledda företag inom alla möjliga branscher, samt en del kommunala bolag samt börsbolag. Hon anser att revisionen för kunden ska fungera som en försäkring och ett intyg på att kunden har gjort rätt. Revisorn börjar även mer och mer tjäna som en slags rådgivare med en nära relation till kunden, där man kan prata om annat än bara revision. Revisorns roll är således att vara dels ett granskande organ och dels ett rådgivande.

#### 5.1.2.2 Planering

Vid valet av risk- och väsentlighetsnivåer är det viktigt att samla in mycket information om bolaget som ska granskas. Dess ägarbild, bransch och eget kapital måste undersökas. Ett dåligt eget kapital medför högre risknivåer i planeringen. Det finns emellertid inget generellt

tillvägagångssätt när det gäller detta på hennes byrå, utan det är individuellt för varje revisor. När det gäller att välja väsentlighetsnivån är hon ganska försiktig för att skapa utrymme under granskningen. I de fall då ytterligare information framkommer under granskningen är det viktigt att risknivåerna kan justeras löpande för att kunna ändra inriktning. Om exempelvis posterna intäkter och kundfordringar valts som inriktning och det senare framkommer något relevant inom personal kan detta adderas till de två posterna. Det är inte vanligt att hoppa över poster som anses väsentliga även om resurserna för granskningen är knappa.

#### 5.1.2.3 Att anmärka

Revisor B pratar alltid med kunden innan hon gör en anmärkning och skriver en oren revisionsberättelse. Oftast är kunden medveten om detta och tar upp frågan på egen hand. Den vanligaste orsaken är skatter och avgifter som ej betalats i tid. Revisorn anser det vara alltför riskabelt för sitt eget rykte att inte anmärka på en punkt där det borde göras, särskilt då hennes titel som auktoriserad revisor är såpass ny. Om hon skulle tilldelas en varning eller erinran av Revisorsnämnden hade detta förmodligen påverkat henne hårt då kundernas förtroende hade minskat. Det är emellertid många inom branschen som anser att ett par förseningar när det gäller för sent inbetalda skatter och avgifter inte är hela världen. På hennes revisionsbyrå granskas revisorerna internt vart tredje år. Granskningen upplever hon som hård då de tittar på alla bitar. Det är mycket poster och många dokument som ska vara korrekta i tid tills det tredje året då granskningen utförs.

#### 5.1.2.4 Oberoende

När det gäller oberoende anser revisor B att vänskap är den vanligaste orsaken till varför det hotas. Revisorn kanske får uppdrag av vänner och bekanta som de även umgås med privat. Det kan även ha betydelse i de fall då redovisningen utförs inom byrån, eftersom de anställda ofta känner varandra oavsett om de jobbar med redovisning eller revision. Hon anser emellertid att detta egentligen inte borde vara något problem. På den aktuella revisionsbyrån prövar man kontinuerligt sina kvalificerade revisorer för att stävja beroende. Prövningen ser olika ut beroende på uppdrag men exempelvis har man en grupp i Stockholm dit all dokumentation för det aktuella uppdraget skickas. Det genomförs även löpande granskning, och när revisionen slutförts görs en ny analys av oberoende.

### **Kommunala revisorer**

#### **5.1.3. Intervju av Revisor C**

### 5.1.3.1 Presentation och revisorns roll

Revisor C jobbar på en av de större kommunernas revisionskontor och är certifierad kommunal yrkesrevisor. Eftersom det är stor skillnad mellan revisionsarbetet i en kommun och på en revisionsbyrå, blev även våra frågor något annorlunda till Revisor C. Inledningsvis berättade han om hur revisionen går till inom kommunen. Kommunens revisorer (de förtroendevalda revisorerna och yrkesrevisorerna) är lika mycket externa revisorer som de som jobbar på en byrå, då kommunens revisorer granskar på uppdrag av kommunfullmäktige och rapporterar till dem. Yrkesrevisorerna är ibland anställda av kommunen och kan därför uppfattas som interna, men så är det alltså inte. Om de hade varit interna skulle revisorerna istället ha rapporterat till kommunstyrelsen.

Revisor C påpekar också att det egentligen inte är han som tjänsteman/yrkesrevisor som är påskrivande revisor, då han inte skriver under någon revisionsberättelse. Det gör istället förtroendevalda revisorer, som ska representera folket. Dessa är inte utbildade revisorer utan kan ha många olika bakgrunder och utbildningsnivåer. De representerar också alla partier utom de minsta. Detta ska vara en garant för att kommunen sköts på ett ändamålsenligt sätt. Att det inte finns någon auktoriserad revisor tycker inte Revisor C är något problem. Det finns en certifieringsnämnd även för yrkesrevisorerna inom kommunen, där yrkesrevisorer med relevant utbildning och erfarenhet certifieras. Det krävs då sex års yrkesverksamhet, att man är civilekonom samt även högskolepoäng i statskunskap eller liknande. Nämnden kan även ta bort certifieringen om revisorn inte sköter sig. Vad gäller de förtroendevalda revisorerna så kan de bli utbytt inför kommande mandatperiod om de inte sköter sitt uppdrag.

Det görs inte någon direkt granskning av nyckeltal, men analys av nyckeltal ligger till grund för hur nämnderna angrips i revisionen, och vilka väsentlighetsnivåer som väljs. Utöver den vanliga revisionen av balans- och resultaträkning etc. finns även den förvaltningsmässiga revisionen. Kommunens revisorer granskar även verksamheten, exempelvis skola och vård, så att denna utförs på ett ändamålsenligt sätt enligt vad fullmäktige har beslutat.

Gällande vad kunderna får ut av revisionen påpekar Revisor C att de inte har några kunder i egentlig mening. Revisionen får en budget av fullmäktige att hålla sig till, det finns ingen annan som betalar för deras tjänster. Men målet med revisionen är utöver revisionsrapporten även att bidra med kompetens, samt till kommunens utveckling. Revisorn tror att hans motparter i kommunen ser dem som ett mervärde. Han ser sig främst som ett granskande organ, men även som lösningsinriktad. På grund av risken för att behöva granska sig själv är han försiktig med att ge förslag på åtgärder. Men han vill inte vara någon som sitter med en rödpenna och bara rättar fel, utan vill även kunna bidra med lösningar genom konstruktiva samtal.

### 5.1.3.2 Planering

Bedömning av risk- och väsentlighetsnivåer görs inför varje nytt verksamhetsår, då hela kommunen analyseras. Förtroendevalda revisorer ombeds då fundera över risker för fel, samtidigt som revisionskontoret också gör det. Sedan sammanställs detta till en form av idébank. I slutet av året, alltså strax innan ett nytt verksamhetsår ska börja, går man igenom dessa idéer efter en matris, där man bedömer efter hög eller låg risk, samt stora eller små konsekvenser. Det som hamnar i rutan för både hög risk och stora konsekvenser, ska revisionskontoret sedan granska. När det gäller revisionen av balans- och resultaträkning görs detta i början av året efter vissa väsentlighetstal, där man bara tittar på de belopp som överstiger väsentlighetstalen. Sedan görs även stickprov bland de mindre beloppen. Alla revisorer på kontoret arbetar på samma sätt. Om det upptäcks att det finns väsentliga fel även i de belopp som understiger de uppsatta nivåerna, justeras de. Detta eftersom revisorerna måste anpassa sig efter den verklighet som finns. De hoppar inte över poster på grund av resursbrist. Om inte resurserna räcker, vänder sig revisionskontoret till kommunfullmäktige och ber om mer pengar. Använder revisionen mer pengar än de fått, går de med underskott under det året. Underskottet får regleras i efterhand.

#### 5.1.3.3 Att anmärka

När det kommer till att anmärka känner inte Revisor C att det är några problem. Det är hans jobb att rikta kritik mot en nämnd eller en enskild politiker när det finns skäl för det. Det kan dock upplevas som jobbigt om någon får kritik utan att vederbörande förstår varför. Revisorn ser därför till att kritiken alltid är underbyggd av fakta, han skulle aldrig rikta kritik på lösa grunder. Motparten har också alltid möjlighet att komma med synpunkter för att komplettera. Gällande anmärkningar är världen inte svart eller vit. Ibland finns det en gråzon där det inte är så lätt att veta om något är rätt eller fel. Upptäcks något beteende som inte är bra, dock inte olagligt, får motparten möjlighet att ändra sig till nästa gång.

För yrkesrevisorer inom kommunen finns inte något varningssystem motsvarande det som finns för andra revisorer. Istället finns ett internt kvalitetssäkringssystem, där kollegor på andra kommuner i Sverige (Stockholm och Göteborg) granskar arbetet. Detta görs varje år. Dessutom kan revisorn bli av med sin certifiering om han missköter sitt jobb.

#### 5.1.3.4 Oberoende

Gällande beroendeställning är Revisor C osäker på vad som är den största anledningen, men det skulle kunna vara att någon på revisionskontoret känner en person som jobbar på en viss förvaltning. Revisorn tar sig då inte an det uppdraget. Det finns särskilda frågeställningar att ta ställning till i fråga om oberoende, där varje yrkesrevisor får fylla i en blankett enligt SKYREV inför varje uppdrag. Eftersom kommunens yrkesrevisorer inte tar på sig konsultuppdrag, kan Revisor C inte avgöra hur frågan om oberoende påverkas av dessa uppdrag.



## 5.1.4. Intervju av Revisor D

### 5.1.4.1 Presentation och revisorns roll

Revisor D jobbar på samma revisionskontor som Revisor C, det vill säga på en av de större kommunerna. Han är dock inte certifierad, utan har jobbat som yrkesrevisor på kontoret i tre år. Tidigare var han tjänsteman på en stadsdelsförvaltning. Revisionsobjekten innefattar en serviceförvaltning samt det kommunala bolaget Sysav.

Revisor D anser att revisorns roll inte handlar om att vara en försäkring på samma sätt i den offentliga sektorn. Det handlar mer om att se till kommunens bästa och se till att den utvecklas när "intressenterna" revideras. Dock vill han inte bli en form av konsult som hjälper till för mycket, eftersom den reviderade då lätt kan ge honom skulden om något skulle bli fel. Det handlar om att försiktigt styra skutan åt rätt håll. Revisor D påpekar även att de flesta kommunala revisorer jobbar enskilt, medan de privata jobbar mycket mer i team.

### 5.1.4.2 Planering

När risk- och väsentlighetsnivåer ska väljas följer de på hans revisionskontor samma riktlinjer. Formler har tagits fram enligt ISA, och det hela sammanställs i enkla Word-dokument. Revisor D anger att detta skiljer sig från de privata byråerna, som ofta har tillgång till mer avancerade program. Det finns gränser för hur stora vissa poster i balansräkningen får vara innan det beslutas att de måste granskas närmare. I de fall exempelvis en förvaltning revideras ses det som anmärkningsvärt om någon av posterna överskrider 1 000 000 kronor. Det kan även vara aktuellt att i ett förebyggande syfte granska mindre poster ifall dess storlek ändå får ses som väsentliga.

På Revisor D:s revisionskontor anlitar de konsulthjälp från privata byråer om behov finns. Det är alltså aldrig aktuellt att hoppa över poster i granskningen pga. resursbrist.

### 5.1.4.3. Att anmärka

Revisor D anser att det ska anmärkas om det finns tillräckliga skäl. Men eftersom de förtroendevalda revisorerna är påskrivande kan dessa tona ner hans kritik, liksom chefen på hans eget revisionskontor. Det är viktigt att kritiken är befogad och korrekt formulerad eftersom den annars lätt stjälpes mer än den hjälper. Han anser sig aldrig ha skrivit en ren revisionsberättelse trots tveksamhet eftersom det helt enkelt inte finns någon anledning till det.

Att bli granskad av en överhöghet (likt SKYREV) är inget som Revisor D oroar sig för. Däremot sker intern granskning på hans kontor där chefen vid ett särskilt tillfälle väljer ut ett visst antal som ska granskas. Han medger att det givetvis vore pinsamt om det framkommer att hans arbete

är bristfälligt då han även tänker på sin egen yrkesstolthet. Revisor D medger även att det troligtvis inte är lika förödande att bli av med titeln som certifierad som för en privat revisor att förlora titeln som auktoriserad, eftersom han inte är påskrivande och inte har kunder på samma sätt som den privata.

#### 5.1.4.4 Oberoende

När det gäller oberoende nämner Revisor D att det inte är tillåtet att granska en viss stadsdel i de fall man jobbat där tidigare (som i hans eget fall). Han nämner även vänskap som en orsak till varför beroendeställning uppkommer, om man känner någon på förvaltningen/nämnden som revideras. Det kan emellertid också vara en fördel att känna någon där eftersom de då kan gå mer på djupet och ställa de tuffa frågorna. På hans revisionskontor finns en särskild mall enligt SKYREV som efterföljs inför varje uppdrag för att pröva revisorns eget oberoende.

### **5.1.5. Intervju av Revisor E och F**

#### 5.1.5.1 Presentation och revisorns roll

Intervjun med Revisor E och F gjordes samtidigt och har tydlig koppling till varandra, varför vi väljer att redovisa båda under samma rubrik. Revisor E är ordförande för kommunrevisionen på en mindre kommun i Skåne. Han har tidigare jobbat som tjänsteman och är numera engagerad inom kommunpolitiken. Genom den vägen har han blivit tillsatt på posten som ordförande. Till sin hjälp har kommunen anlitat en av de större revisionsbyråerna, för vilken Revisor F jobbar som certifierad kommunal revisor och kontaktperson för kommunen.

Revisor E anser att det har hänt mycket inom den kommunala revisionen under de senaste åren. Kommunrevisionens tjänster och expertis har blivit alltmer efterfrågade. Revisor F anser att hans roll som revisor alltmer handlar om att skapa värde och vara "demokratins väktare". Han ska inte bara sitta med rödpennan och rätta, utan de granskade ska även kunna ha nytta av revisionen där revisorn stöttar under resans gång. Det får emellertid inte luta för mycket åt rådgivning då revisorn å andra sidan inte ska fungera som en konsult.

#### 5.1.5.2 Planering

Revisor F uppger att bedömning av risk- och väsentlighetsnivåer på det stora hela ser ut på samma sätt inom kommunen som på de privata revisionsbyråerna. Genom matriser bedöms huruvida det som ska granskas ligger inom hög eller låg risk, och det som förutses vara inom hög risk tittar revisorerna noggrannare på. I övrigt följer kommunrevisionen i detta fall ISA likt de

privata byråerna. Det är även rutin att använda sig av stickprov bland väsentlighetstalen vid granskning av resultat- och balansräkning. De stickprov som faller utanför ramen för vad som anses acceptabelt granskas närmare. Vid behov kan bokslut skickas tillbaka till vederbörande, och den berörda kommunrevisionen diskuterar då i samråd med revisionsbyrån hur de ska gå vidare, vad som kan anses vara relevant i detta fall osv. Att hoppa över poster pga. brist på resurser förekommer aldrig. Det har Revisor F aldrig ens varit med om under sina 20 år i branschen.

#### 5.1.5.3 Att anmärka

När det kommer till att anmärka känner varken Revisor E eller F att det är några problem. Det är deras jobb att rikta kritik mot en nämnd eller en enskild politiker när det finns skäl för det. Revisor E anser att de anställda på kommunhuset oftast är såpass erfarna och prestigelösa att de kan hantera kritik. Eftersom kommunen är liten är de väldigt måna om dess invånare och att de således gör rätt för sig för invånarnas bästa. Det är dock viktigt att det finns en tidig kommunikation som är tydlig mellan de berörda parterna. En anmärkning är allvarlig då vederbörande svarar inför kommunfullmäktige. Ibland har det funnits gränsfall där Revisor E och F valt att ha överseende och nöjt sig med en tillsägelse.

Eftersom Revisor F är verksam på en privat revisionsbyrå berörs han av Revisorsnämndens straffskala. Den är dock ingenting som han går omkring och tänker på överhuvudtaget. Han anser dock att Revisorsnämndens straffskala väger tyngre än de olika kvalitetsäkringssystem som förekommer inom den kommunala revisionen, där det råder relativt hög tolerans i jämförelse. Revisor F uppger även att det inte är lika illa att förlora titeln som certifierad jämfört med om han varit auktoriserad vad gäller rykte, förtroende osv. Det finns emellertid en yrkesstolthet.

#### 5.1.5.4 Oberoende

Båda anser att släktskap respektive vänskap är de två primära anledningarna till att beroendeställningen hotas. Även om kommunen som de jobbar inom är relativt liten där "alla känner alla", ska jäv inte vara något problem då det bör kunna hanteras rationellt. Hos den berörda kommunrevisionen finns ingen modell som efterföljs vid prövning av oberoende, utan här är det upp till revisorn själv att bedöma huruvida han är lämplig eller ej för uppdraget. På Revisor F:s byrå finns det däremot interna regler med matriser som revisorn får ta ställning till inför uppdraget. De prövas även av en överhöghet i Stockholm.

## 6. Analys

---

Vi ska i denna del presentera de likheter och skillnader som vi kunnat se vid insamlingen av empirin. Detta kommer presenteras och analyseras nedan. Vi kommer även sätta detta i förhållande till teorin.

---

## 6.1 Revisorns roll

Samtliga sex revisorer som intervjuades var överens om att revisorns roll mer och mer handlar om att vara så mycket mer än bara ett granskande organ. Revisorn fungerar idag även som en rådgivare och ett bollplank åt i synnerhet de mindre företagen som ej har resurser i paritet med de stora bolagen. Detta antagande går lite grann stick i stäv med agentteorin (se kap. 3.1.1.1), vilken ser revisorn främst som ett granskande organ. Här är revisorns uppgift att övervaka informationen som företagsledningen lämnar och se till att redovisningen är korrekt så att man inte utnyttjar informationsasymmetrin gentemot dess intressenter. Sammantaget ska revisorn alltså hjälpa de externa parterna för att inte felaktiga rapporter ska lämnas ut till dessa. Teorins antagande är dock lite för snävt eftersom revisorn uppenbarligen har fler roller än så. Nu ska han även vara en hjälpende hand åt företagsledningen, exempelvis i de fall då företaget kan riskera att låta sig luras av sina intressenter eller göra förhastade analyser. Denna tes kan även tillämpas inom den offentliga sektorn, där det är viktigt även för nämnden eller förvaltningen som granskas att korrekta räkenskaper visas upp i de fall mer pengar behövs från kommunen till deras skolor, vård och omsorg etc.

Enligt agentteorin granskar den privata revisorn indirekt för aktieägarna, vilka i den kommunala revisorns fall motsvarar medborgarna. Men det är alltså inte i alla situationer fördelaktigt att utnyttja sin informationsasymmetri vilket agentteorin i princip tar för givet. Detta trots det faktum att de regelverk som båda grupperna förhåller sig till ska undvika ett förhållande där revisorn riskerar att granska sig själv. Detta var samtliga respondenter måna om att ta upp: aldrig utföra mer rådgivning än vad som är försvarligt enligt god revisions sed, revisorn får aldrig riskera att granska sig själv

Även de kommunala revisorerna såg sin roll som mer än en granskare. Deras uppgift var även att komma med förslag på lösningar eftersom de värnar om kommunens utveckling och dess invånare. Detta givetvis då de agerar på uppdrag av kommunfullmäktige, medan vissa revisorer t.o.m. är anställda av kommunen. Här kan vi se en skillnad gentemot de två auktoriserade revisorerna då dessa snarare värnar om att det finns en effektiv marknad. Om potentiella ägare till företaget/klienten får missvisande information genom inkorrekta finansiella rapporter kan detta leda till dåliga investeringar, vilket kan få samhällsekonomiska konsekvenser. Det hela knyter an till den nationalekonomiska teorin om förbättring (se kap. 3.1.1.2). Även om denna teori inte kan tillämpas på den kommunala revisorn när det gäller marknaden så är huvudpoängen att revisorn även fungerar som en informationsmedlare som vill göra revisionen bättre.

## 6.2 Att anmärka

För att återknyta till komfortteorin så anser samtliga sex revisorer att det ska anmärkas om behov finns. Både de auktoriserade var på det klara med att de aldrig skulle lämna in en ren revisionsberättelse trots tveksamhet då det skulle äventyra hela deras rykte och kundernas förtroende för dem. Om de inte gör vad som ska göras riskerar de således sin titel som auktoriserad revisor vilken båda jobbat länge för att uppnå. De kommunala revisorerna å sin sida lade fokus på kundens perspektiv. Det kan vara förödande för en nämnd eller enskild politiker om kritik riktas mot vederbörande, och därför är det viktigt att kritiken verkligen är underbyggd av fakta. Ibland finns det en gråzon där det inte svart på vitt kan sägas huruvida det ska anmärkas eller inte, och därför kan det i vissa situationer räcka med en tillsägelse om det bara händer en gång. Det hela handlar om en tolkningsfråga som baseras på hur revisorn tolkar lagen.

Å andra sidan har kommunalrevisorn ingen ekonomisk beroendeställning till det granskade objektet och är heller inte den som skriver på revisionsberättelsen (se kap. 4). Detta kan anknyta till varför han inte alls tyckte det var ett problem att skriva en oren revisionsberättelse, då hans rapport först och främst hamnar hos den förtroendevalda revisorn, som i sin tur ska ta ställning till om vidare åtgärder ska föras. Att lämna en oren revisionsberättelse är inte heller lika svart och vitt i kommunalrevisionen vilket också kan underlätta anmärkningar.

## 6.3 Planering

När det gäller att välja risk- och väsentlighetsnivåer (se kap. 4.1.1.1) kan vi utifrån intervjuerna konstatera att det finns ett gemensamt mönster för såväl kommunen som revisionsbyrån. Det första revisorn gör på de byråer som ingick i vår undersökning är att lära känna företaget som ska revideras. Genom intervjuer med relevant personal, att ta del av tidigare rapporter etc. väljs därefter risknivån (se kap 4.2.1.1). Även på det kommunala revisionskontoret lär man känna objektet som ska granskas - det som ingår i kommunen - genom att sammanställa en idébank inför varje verksamhetsår med idéer från förtroendevalda revisorer samt revisionskontoret. Relevant material samlas in från nämnden/förvaltningen, en aktiv dialog förs med nämndemän/förtroendevalda etc. (se kap. 4.3.1.1). Det som bedöms innebära en hög risk och kunna få stora konsekvenser, ska sedan revisionskontoret titta på. Vad gäller väsentlighetsnivå sammanställs dessa utifrån olika beräkningsmoduler som finns både på byråerna och det kommunala revisionskontoret. Samtliga var överens om att det är nödvändigt att kunna justera dessa i efterhand, då det kan komma fram ny information som man måste ta hänsyn till.

Vår analys efter genomgången i kapitel 4 samt respondenternas svar är att ramverken som respektive kår har utformade sig till inte är utformade på samma sätt, men i praktiken utför de samma saker. Vid val av risk- och väsentlighetsnivåer följer även många av de kommunala revisorerna ISA, vilket framkom av respondenternas svar.

## 6.4 Oberoende

Vad gäller oberoende så var samtliga intervjuade revisorer övertygade om att vänskapshot är en anledning till varför beroendeställning förekommer inom respektive branscher. Kanske känner revisorn någon på den kommunala förvaltningen eller företaget som ska revideras? Revisorn väljer då att inte ta sig an uppdraget. Såväl inom kommunen som på de stora revisionsbyråerna görs olika prövningar inför varje uppdrag för att stävja problemet. Det framgick att denna prövning skiljer sig åt från kommun till kommun, där det hos den mindre kommunen (Revisor E) helt och hållet var upp till revisorn själv att bedöma huruvida han är lämplig eller ej för att ta sig an uppdraget. Revisor E medger även att vänskapshotet kan vara ett problem hos en mindre kommun där "alla känner alla". Huruvida beroende är vanligare idag är emellertid svårt att säga. Under våra intervjuer lyftes bl.a. den ökade mediabevakningen fram som en orsak till varför det inte är större idag. Revisorer vill helt enkelt inte riskera sitt rykte. Detta knyter an till den franska undersökningen om komfort (se kap. 3.1.2.1) där massmedia angavs som en stor orsak till varför revisorer känner oro. I synnerhet om man tar hänsyn till utvecklingen av sociala medier där nyhetsflödet blir allt snabbare och alltmer globalt.

Den allt vanligare förekomsten av nätverksrelationer (se kap. 3.1.3) gör att fokus inte bara kan ligga på revisorns relation till själva företaget som revideras, utan även företagets relationspartners måste beaktas. Kanske har revisorn en relation till någon av dessa och således vill gynna deras nätverkssamarbete med företaget? Detta får även betraktas som ett vänskapshot och förekommer inte på samma sätt inom kommunen. Dock får vi inte glömma bort den politiska faktorn hos kommunerna där de förtroendevalda revisorerna representerar olika partier. Hos kommunen är det som nämnts dessutom mer upp till yrkesrevisorn själv att bedöma sitt oberoende genom att inför varje uppdrag fylla i ett frågeformulär enligt SKYREV (som hos Revisor C och D), medan det var betydligt hårdare prövning hos exempelvis Revisor B:s byrå där varje uppdrag prövades av granskare såväl före som under och efter uppdragets gång.

Denna fråga kan även knyta an till teorin om legitimering (se kap. 3.1.2.2). Genom att strida mot oberoendet kan revisorn godkänna en kontroversiell fråga i räkenskaperna och därmed göra redovisningen legitim pga. sin beroendeställning till "kunden". Revisorn kan då använda sig av de fyra olika strategier som teorin nämner för att helt enkelt förleda omgivningen. Flera av våra respondenter angav att det kan räcka med en tillsägelse om ett misstag i bokslutet har begåtts, så länge det handlar om en engångsföreteelse. Detta ligger i linje med den tredje strategin om att samhällets förväntningar på företaget är orimliga. Deras åsikt är att det inte alltid är möjligt att till 100 procent hålla ordning på alla dokument och förpliktelser i alla situationer, och därför är det orimligt av samhället att förvänta sig detta. Ett misstag händer alla någon gång. Kanske skulle de även komma att använda sig av den andra strategin - att förleda uppmärksamheten från det begångna misstaget trots att det strider mot etiska koder. Denna strategi bör inte kunna tillämpas särskilt många gånger då intressenterna förr eller senare upptäcker det, men deras plan var att efteråt ta en ordentlig diskussion med företaget och se till att fallet inte upprepades. Deras

beroendeställning till företaget/nämnden kan m.a.o. vara avgörande för deras agerande huruvida de väljer att se mellan fingrarna eller inte.

Sammantaget upplever vi efter intervjuerna att prövningen är hårdare hos de stora revisionsbyråerna jämfört med kommunerna. Detta blir ännu mer påtagligt när man jämför vad respektive regelverk säger i frågan (se kap. 4.2.2 och 4.3.2). För de auktoriserade revisorerna är det betydligt fler krav som ställs på vad som gäller för att revisorn ska få ta sig an ett uppdrag. Inte minst är det den finansiella beroendeställningen som kommer in i bilden här, och det som i mångt och mycket skiljer det från den kommunala revisionen. Den auktoriserade får inte ha ett ekonomiskt intresse eller stå i låneskuld hos det reviderade bolaget. Det blir alltså en annan situation jämfört med den kommunala yrkesrevisorn, som inte har det ekonomiska intresset för en nämnd eller förvaltning. Vidare får även hänsyn tas till att det är kunden som bekostar revisionen hos de privata byråerna, medan det är kommunen själv i det andra fallet. Givetvis vill inte byråerna vara onödigt hårda i sin granskning då de riskerar att förlora kunden.

## 7. Slutsats och diskussion

---

Vi kommer nedan att diskutera de frågor som vi ställde oss inför sammanställningen av empirin.



## **7.1 Vilka likheter och skillnader finns det i revisionsprocessen mellan kommunal revision och revisionsbyråer?**

I planeringen kan vi se ett tydligt mönster när det gäller val av risk- och väsentlighetsnivåer mellan både kommunen och byråerna. Gemensamt är att först samla in information om kunden och därefter bedöma risknivån. Det finns emellertid olika tillvägagångssätt för detta - på Revisor A:s byrå efterföljdes oftast en viss matris medan det snarare var individuellt på Revisor B:s byrå. På de kommunala revisionskontoren som ingick i vår undersökning skapas en slags idébank angående kommunen inför varje verksamhetsår. Utifrån dessa idéer bedöms sedan risknivån. Alla revisorer inom kommunen arbetar på samma sätt. När det kommer till väsentlighetsnivåer använder sig samtliga tillfrågade revisorer av särskilda beräkningsmoduler. Gemensamt är även att kunna justera nivåerna i efterhand om behov finns.

När det kommer till granskning och rapportering får vi först och främst ta hänsyn till att olika lagar och stadgar efterföljs mellan kommunen och revisionsbyrån. Kommunen använder sig av kommunallagen medan revisionsbyrån följer aktiebolagslagen, vilken lägger större fokus vid att följa god revisorssed. Kommunens yrkesrevisorer skriver heller inte under några revisionsberättelser, då det görs av förtroendevalda ej utbildade revisorer som ska representera folket. Därmed fungerar yrkesrevisorerna mer som biträden. Dock är kommunens revisorer lika mycket externa som de på revisionsbyråer eftersom de granskar på uppdrag av kommunfullmäktige, och rapporterar till dem. Även om yrkesrevisorerna ibland också är anställda av kommunen kan de däremot ej uppfattas som interna eftersom de då skulle ha rapporterat till kommunstyrelsen.

## **7.2 Hur skiljer sig kvalitetskontrollen åt mellan revisorer och hur påverkar det deras riskbenägenhet?**

Det finns för yrkesrevisorer inom kommunen inget kvalitetssäkringssystem likt det som finns för revisionsbyråerna (Revisorsnämnden). SKYREV har möjlighet att frånta en yrkesrevisor sin certifiering, men något liknande SUT återfinns ej. Istället granskas de av kollegor på andra kommuner genom ett internt kvalitetssäkringssystem. Revisorn kan dessutom bli av med sin titel som certifierad om han missköter sig. På de olika revisionsbyråerna görs en intern granskning som ser ut på olika sätt. Att tilldelas en varning är något som båda de auktoriserade revisorerna skulle anse vara katastrofalt. En varning skulle förstöra hela deras rykte och kundernas förtroende för dem. På de större kommunala revisionskontoren granskar de en gång om året varandras arbete och detta skulle tyda på att en intern granskning av yrkesrevisorns arbete sker mer frekvent.

Vår uppfattning var att Revisor B var mest rädd för att riskera sitt rykte och sin titel som auktoriserad. Detta då hon jobbat hårt och länge för att uppnå det vilket hon också angav.

Revisor A angav också detta skäl, men vår uppfattning var att han värnade mer om sin integritet. Så länge stadgarna följdes hade han ryggen fri. Det som skiljer de kommunala revisorerna från de auktoriserade är att de i egenskap av kommunala tjänstemän inte har någon finansiell beroendeställning till den granskade nämnden, och således inte ser någon anledning till att riskera sin titel som certifierad. Hos revisionsbyrån är det bolaget som granskas som finansierar revisionen, medan det är kommunen i sig som finansierar den hos de kommunala. De behöver därför inte tänka på att behålla sin kund i de ekonomiska banor som revisionsbyrån måste göra. Sammantaget bör således den kommunala revisorns riskbenägenhet vara mindre.

Å andra sidan erkände flera av de kommunala revisorerna i vår undersökning att det förmodligen inte är lika fördömande för en yrkesrevisor att förlora sin titel som certifierad, som för en privat att förlora titeln som auktoriserad. I det sistnämnda fallet påverkar det starkt deras rykte och förtroende bland kunderna. Eftersom den kommunala yrkesrevisorn inte har kunder på samma sätt behöver de inte tänka i samma banor.

### **7.3 Hur skiljer sig kontrollen av oberoende mellan revisionsbyrå och kommun?**

Vi uppfattar det som att prövningen av revisorns oberoende är hårdare hos revisionsbyråerna. Inom kommunen är det mer upp till yrkesrevisorn själv att bedöma sitt eget oberoende genom att svara på ett frågeformulär (enligt SKYREV) inför varje uppdrag och avgöra om han anser sig själv vara lämplig eller inte för uppdraget. På Revisor B:s byrå prövades däremot varje uppdrag av andra än revisorn själv såväl före som under och efter uppdragets gång, medan samtliga uppdrag varje år prövades av granskare hos Revisor A. Detta beror rimligtvis på att det finns fler incitament för en beroendeställning hos revisionsbyråerna. Dels är det kunderna i sig som finansierar revisionen vilket gör att det är av stor betydelse för byråerna att behålla dessa. Vidare har konsultuppdrag blivit allt vanligare på byråerna vilket innebär att de granskar sitt eget arbete. Konsultuppdrag förekommer inte hos kommunerna på samma sätt eller i lika stor utsträckning.

Vi får emellertid inte glömma bort den politiska faktorn när det gäller kommunal revision. De förtroendevalda revisorerna som skriver under revisionsberättelserna representerar olika partier och kommunens budget samt riktlinjer beslutas av de partier som har majoritet i kommunfullmäktige. Med andra ord kan den kommunala yrkesrevisorns egna politiska åsikter spela in när det gäller beroendeställning. Därmed kan det diskuteras huruvida prövningen hos kommunerna verkligen är tillräcklig.

### **7.4 Övrig diskussion**

En av anledningarna till att vi valde att studera kommunal revision var den i vårt tycke något bristfälliga information som finns kring ämnet, både vad gäller litteratur och den undervisning

som vi tagit del av på universitetet. Detta blev ännu mer tydligt under studiens gång. Mycket av forskningen kretsar kring den privata revisionen vilket förvisso i viss mån är förståeligt. Den privata anses vara mer intressant internationellt då de investerare och aktieägare som ska gynnas av revisionen i många fall har sin bas i ett annat land än företagets, medan den kommunala revisionen främst ska gynna landets egna medborgare och skiljer sig åt från land till land. Men med bristfälliga kunskaper blir det emellertid lätt att dra slutsatsen att lönen och intressenterna är det väsentliga som skiljer en kommunal revisor från en som jobbar på en stor revisionsbyrå, och det var lite grann med den uppfattningen vi gick in för studien. Det finns tydliga skillnader vilka vi redovisat i exempelvis rapporteringen, även om vår uppfattning också är att de kommunala till stora delar följer samma regelverk som de privata, om än inte lika utarbetat.

För att upplysa inte minst oss studenter mer om det grundläggande för kommunal revision är ett förslag att inkludera det i kurslitteraturen alternativt föreläsningarna som används eller ges inom grund- eller fortsättningskurserna för exempelvis redovisning. Vad skiljer egentligen privat och kommunal revision åt, och vilka lagar följer respektive? Är det egentligen bara lönen som skiljer dessa åt? Varför är det viktigt att skilja på förtroendevala revisorer och kommunala yrkesrevisorer? Det är viktigt att redovisningsstudenterna som ska utbildas och som har arbetslivet framför sig får en lite större uppfattning om vad kommunal revision egentligen innebär då det överlag finns så mycket fördomar om det statliga vilka verkar avskräckande. Ett exempel på det är det låga söktrycket hos de olika kurser som behandlar offentlig ekonomi vilka getts på institutionen i exempelvis Lund. Hur många exempel finns det inte på personer vilka enbart kunde tänka sig privata revisionsbyråer men sedan hamnade inom kommunen, och där fortsatte att verka? Revisor C är ett exempel.

## Källförteckning

### Författningar

Aktiebolagslag (2005:551)

Kommunallag (1991:900)

Revisorslag (2001:883)

## Förarbeten

prop. 1998/99:66

Prop. 2000/01:146

## Litteratur

Ahrne, Göran & Svensson, Peter (2011) "Handbok i kvalitativa metoder", Liber AB

Ashton, Robert H. (1974) "An Experimental Study of Internal Control Judgments" *Journal of Accounting Research*. Volume 12 (1) Spring 1974: p. 143

<http://www.jstor.org/discover/10.2307/2490532?>

[sid=21105048267581&uid=4&uid=3738984&uid=2](http://www.jstor.org/discover/10.2307/2490532?sid=21105048267581&uid=4&uid=3738984&uid=2)

Blom, Martin; Stafsudd Anna & Kärreman, Matts (2007) "Organisationer, ledning och processer"

Bryman, Alan & Bell, Emma (2013) "Företagsekonomiska forskningsmetoder", Liber AB, andra upplagan

Carrington, Thomas (2010) "Revision", Liber AB, Upplaga 1:1

Cunningham, Gary M.; Harris, Jean E. (2006) "Enron and Arthur Andersen: The case of the crooked E and the fallen A." *Global Perspectives on Accounting Education*. Volume 3, 2006: p. 27-48.

EUR-Lex (2014) <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32014R0537>

(2014-01-11)

FAR:s rekommendationer (2014a) "Yrkesetiska regler"

[http://www.far.se/PageFiles/12414/ETIKR01\\_januari\\_2014.pdf](http://www.far.se/PageFiles/12414/ETIKR01_januari_2014.pdf)

Freeman, E R & Reed, D L (1983) "Stockholders and Stakeholders: A New Perspective on Corporate Governance". *California Management Review*. Volume 25 (3), Spring 1983: p. 88-106 (<http://trebucq.u-bordeaux4.fr/Stock&stakeholders.pdf>)

FAR. (2014) "FARs samlingsvolym: Revision", FAR Förlag AB

Guénin-Paracini, Henri; Malsch, Bertrand; Paillé, Anne Marché (2014) "Fear and risk in the audit process", *Accounting, Organizations and Society*. Volume 39 (4), May 2014: p. 264-288

<http://www.sciencedirect.com/ludwig.lub.lu.se/science/article/pii/S0361368214000178#>

Jeppesen, Kim K. (2003) "Behind closed doors. What company audit is really about", *European Accounting Review*. Volume 12 (3), September 2003: p. 584-587

<http://eds.a.ebscohost.com/eds/detail/detail?vid=10&sid=47594f49-9ece-454d-943c-12bc262ba23d>

[%40sessionmgr4001&hid=4103&bdata=JnNpdGU9ZWRzLWxpdmUmc2NvcGU9c2l0ZQ%3d%3d#db=bth&AN=10464438](http://eds.a.ebscohost.com/eds/detail/detail?vid=10&sid=47594f49-9ece-454d-943c-12bc262ba23d%40sessionmgr4001&hid=4103&bdata=JnNpdGU9ZWRzLWxpdmUmc2NvcGU9c2l0ZQ%3d%3d#db=bth&AN=10464438)

Lindström, Eva (2012) "Debatt: Kommunal revision måste bli mer professionell."

[http://www.faronline.se/ludwig.lub.lu.se/Dokument/Balans/2012/BALANS\\_NR\\_10\\_2012/BALANS\\_2012\\_N10\\_A0024/?path=/3/25468/25485/25929/26576/](http://www.faronline.se/ludwig.lub.lu.se/Dokument/Balans/2012/BALANS_NR_10_2012/BALANS_2012_N10_A0024/?path=/3/25468/25485/25929/26576/) (2014-01-11)

Moberg, Christer (2006) "Bolagsrevisorn", Nordstedts Juridik AB, tredje upplagan

Pentland, Brian T. (1993) "Getting comfortable with the numbers: Auditing and the microproduction of macro-order". *Accounting, Organizations and Society*. Volume 18 (7-8): p. 605-620

<http://www.sciencedirect.com/ludwig.lub.lu.se/science/article/pii/0361368293900458>

Revisorsnämnden (2014) "Auktorisation"

[http://www.revisorsnamnden.se/rn/bli\\_revisor/auktorisering.html](http://www.revisorsnamnden.se/rn/bli_revisor/auktorisering.html) (2014-01-11)

Revisorsnämndens hemsida "om revisorsnämnden"

[http://www.revisorsnamnden.se/rn/om\\_rn\\_4706.html](http://www.revisorsnamnden.se/rn/om_rn_4706.html) (2015-01-11)

Saltaji, Issam MF (2013) "Corporate Governance and Agency Theory - How to control agency costs." *Internal Auditing & Risk Management*. Volume 8 (4), December 2013: p. 47-60

(<http://ludwig.lub.lu.se/login?url=http://search.ebscohost.com/ludwig.lub.lu.se/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=94967439&site=eds-live&scope=site>)

SOU. "Statens offentliga utredningar 2004:107" *Norstedts Juridik*

[https://books.google.se/books?id=R-](https://books.google.se/books?id=R-dqGDooODIC&pg=PA214&lpg=PA214&dq=aktiebolagslagen+kommunallagen&source=bl&ots=EAMAsABUih&sig=AlwmXqDVbN6wkwiq54GvVHtjEKQ&hl=sv&sa=X&ei=Jrj0VJSRCYKdygOmjYGQAg&ved=0CDQQ6AEwAw#v=onepage&q=aktiebolagslagen%20kommunallagen&f=false)

[dqGDooODIC&pg=PA214&lpg=PA214&dq=aktiebolagslagen+kommunallagen&source=bl&ots=EAMAsABUih&sig=AlwmXqDVbN6wkwiq54GvVHtjEKQ&hl=sv&sa=X&ei=Jrj0VJSRCYKdygOmjYGQAg&ved=0CDQQ6AEwAw#v=onepage&q=aktiebolagslagen%20kommunallagen&f=false](https://books.google.se/books?id=R-dqGDooODIC&pg=PA214&lpg=PA214&dq=aktiebolagslagen+kommunallagen&source=bl&ots=EAMAsABUih&sig=AlwmXqDVbN6wkwiq54GvVHtjEKQ&hl=sv&sa=X&ei=Jrj0VJSRCYKdygOmjYGQAg&ved=0CDQQ6AEwAw#v=onepage&q=aktiebolagslagen%20kommunallagen&f=false)

(2014-03-02)

Svensk författningssamling. "Revisionslag (1999:1079)" [http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Lagar/Svenskforfattningssamling/Revisionslag-19991079\\_sfs-1999-1079/?bet=1999:1079](http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Lagar/Svenskforfattningssamling/Revisionslag-19991079_sfs-1999-1079/?bet=1999:1079)

[http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Lagar/Svenskforfattningssamling/Revisionslag-19991079\\_sfs-1999-1079/?bet=1999:1079](http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Lagar/Svenskforfattningssamling/Revisionslag-19991079_sfs-1999-1079/?bet=1999:1079)

(2014-01-11)

Svensk författningssamling, "Aktiebolagslag (2005:551)"

[http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Lagar/Svenskforfattningssamling/Aktiebolagslag-2005551\\_sfs-2005-551/](http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Lagar/Svenskforfattningssamling/Aktiebolagslag-2005551_sfs-2005-551/)

Svensk författningssamling, "Kommunallag (1991:900)"

[http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Lagar/Svenskforfattningssamling/Kommunallag-1991900\\_sfs-1991-900/](http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Lagar/Svenskforfattningssamling/Kommunallag-1991900_sfs-1991-900/)

SKYREV (2014a) "Certifiering"

<http://www.skyrev.se/certifiering> (2014-01-11)

SKYREV (2014b) "Kommunal revision"

[https://www.skyrev.se/kommunal\\_revision](https://www.skyrev.se/kommunal_revision) (2014-03-02)

SKYREV (2014c) "Regler för certifiering"

[http://www.skyrev.se/sites/default/files/files/cert/Cert\\_regler\\_from\\_2015.pdf](http://www.skyrev.se/sites/default/files/files/cert/Cert_regler_from_2015.pdf) (2014-01-12)

SKYREV (2010a) "Projektplan - innehåll och disposition"

<http://www.skyrev.se/sites/default/files/files/Rek/R3-projektplan.pdf> (2014-01-12)

SKYREV (2010b) "Prövning av yrkesrevisorers oberoende"

<http://www.skyrev.se/sites/default/files/files/Rek/R2-oberoende-just-100129.pdf> (2014-01-12)

SKYREV (2003) "Etiska regler med kommentar"

[http://www.skyrev.se/kommunal\\_revision/etiska\\_regler](http://www.skyrev.se/kommunal_revision/etiska_regler) (2014-01-12)

SKYREV (2012) "Granskning av årsredovisning"

<http://www.skyrev.se/sites/default/files/files/Rek/R3-projektplan.pdf> (2014-01-12)

Tomkins, Cyril (2001) "Interdependencies, trust and information in relationships, alliances and networks." *Accounting, Organizations and Society*. Volume 26 (2), March 2001: p. 161-191

<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0361368200000180>

Ricklander, Lotta; Tengdelius, Karin (2014) "God revisionsredovisning i kommunal verksamhet 2014" Sveriges kommuner och landsting

Wernerman, Marie (2006) "Revision - En praktisk beskrivning" FAR Förlag AB, andra upplagan

## Bilagor

## **Bilaga 1 - Intervjuguide**

### **Genomgång av frågorna**

Nedan ska vi gå igenom frågorna som vi ställde revisorerna och varför vi valde dem. Ett försök att gå igenom hela revisionsprocessen har gjorts och hur oberoendet kan tänkas rubbas i de olika momenten.

### **Presentation samt vilka typer av bolag/kommunala nämnder du jobbar med.**

Först och främst ville vi veta hur länge personen i fråga hade jobbat med revision för att kunna bestämma om det finns en korrelation mellan svaren och i vilket skede av karriären som vederbörande befinner sig i. Vi vill här kunna bilda oss en uppfattning om huruvida erfarenhet kan spela in när det exempelvis gäller revisorns risktagande.

### **Vad tror du att dina kunder får ut av revisionen?**

#### **Ser du din roll som revisor endast som ett granskande organ?**

Dessa två frågor ställs för att se hur revisorn ser sig själv i jämförelse med de skrivna lagar och standarder som finns. Samtidigt vill vi se hur de förhåller sig till agentteorin samt Carringtons teorier om revisionens syfte för det reviderade bolaget.

### **Hur ser det ut när ni väljer risk- och väsentlighetsnivåer? Finns det några generella tillvägagångssätt på er byrå/ert revisionskontor?**

#### **Efter att ni bestämt risk- och väsentlighetsnivåer, kan ni tänka er att justera dessa i efterhand?**

Vi vill se hur revisorerna väljer risk- och väsentlighetsnivåer jämfört med teorin, samt hur mycket frihet revisorerna har när de sätter dessa nivåer och återkoppla det till det regelverk som det har att förhålla sig vid. Givetvis vill vi här också jämföra hur tillvägagångssätten kan skilja sig åt mellan byråer och kommunala revisionskontor.

### **Är det vanligt att hoppa över granskning av vissa finansiella poster, som kan anses väsentliga, i brist på resurser?**

I disciplinärenden kan ofta utläsas att revisorer ibland tar sig an mer arbeten än de hinner med. Vi vill med denna fråga kontrollera om det är vanligt förekommande. Detta kan också kopplas till bolagsrevisorns krav på att ej granska poster som ej anses kostnadseffektiva.

### **Hur känner ni för att anmärka? Spelar det någon roll hur länge uppdraget pågått samt er relation till den/det ni granskar?**

En ören berättelse kan ofta vara till stor last för den/det som granskas. Vi vill med denna fråga se framförallt hur revisorn ställer sig till att göra den här bedömningen trots att de vet med sig vad detta kan betyda för "kunden"; även om och hur en (ekonomisk eller vänskaplig) relation till "kunden" påverkar bedömningen.

**Har ni någonsin skrivit en ren revisionsberättelse trots att ni varit tveksamma?**

Med denna fråga vill vi främst se hur noggranna de privata revisorerna är att följa de regler som gäller för rapportering av felaktigheter. Även om det kan vara en jävsfråga.

**Hur känner ni för revisorsnämndens straffskala? Vad betyder en varning/erinran för er? Känner ni att det finns en stor risk att ni blir granskade?**

En uppföljning till tidigare fråga för att se hur revisorn ställer sig till disciplinåtgärder. Det har varit skrivelser om att straffen är för lindriga och vi vill se om detta kanske kan faktorera in i en viss riskbenägenhet i samband med avlämnandet av revisionsberättelsen. En hög respektive låg risk att bli granskade skulle även kunna påverka revisorn.

**Vad är den största anledningen till att jäv förekommer?**

**Är jävighet ett större problem nu än tidigare? (Med tanke på ändrade uppdragsformer för revisorer med högre del konsultuppdrag än tidigare.)**

Vi vill här se om det kan finnas olika orsaker mellan kommunal och privat revision till varför jäv uppstår.

**Hur ser prövningen om oberoende ut på er byrå/ert kontor? Görs det ytterligare prövningar under uppdragets gång?**

Vi vill se hur deras process förhåller sig till gällande regler och till andra byråer, och hur det skiljer mellan kommunal och privat revision.