

Masteruppsats i offentlig förvaltning [VT16]

Förvaltningshögskolan, Göteborgs universitet

Emma Månsson Ekstén

Handledare: Emma Ek Österberg

Examinatorer: Iwona Sobis

Den kommunala revisionens upplåtelseform – spelar det någon roll?

Om revisionens organisering i kommunal sektor



GÖTEBORGS UNIVERSITET

ABSTRACT

Uppsatsen undersöker om det har någon betydelse vilken upplåtelseform en kommun väljer att ha när det kommer till hur de väljer att organisera sina sakkunniga biträden. Uppsatsens syfte är att jämföra kommuner med olika upplåtelseform av sina sakkunniga biträden, för att se vad det får för betydelse i revisionen. För att uppfylla studiens syfte ställdes följande frågeställning:

- Hur har revisionens roll och upplåtelseform betydelse för på vilka vis revisionen kommer till uttryck?

Det teoretiska ramverket bestod av Powers teori om granskningssamhället, revisionens olika funktion i förhållande till revision som förbättran, försäkring och försäkran samt komfortteori. Metoden för uppsatsens genomförande var en jämförande fallstudie med kvalitativ textanalys av granskningsrapporter som huvudmetod. Resultatet visade att upplåtelseformen i det stora hela har en liten betydelse, men att det vid närmre detaljgranskning finns vissa skillnader som är av vikt. Dessa skillnader ligger till största del i hur rekommendationer ges och hur tydliga formuleringarna är.

NYCKELORD: Kommunal revision, sakkunniga biträden, kommunala revisionskontor, revisionsbyrå, granskning, granskningsrapport

TITEL: Den kommunala revisionens upplåtelseform – spelar det någon roll?

FÖRFATTARE: Emma Månsson Ekstén

HANDLEDARE: Emma Ek Österberg

TERMIN: VT2016

SIDOR: 51

BEGREPPSDEFINITIONER

FINANSIELL REVISION

Handlar om att granska räkenskaper och kan även kallas redovisningsrevision.¹

FÖRTROENDEVALD REVISOR

Kommunfullmäktige utser minst fem förtroendevalda revisorer som har till uppgift att granska styrelser och nämnder inom kommunen och dessa väljs under en mandatperiod.² Det finns inte heller på någon specifik utbildning inom ekonomi för de förtroendevalda revisorerna, de väljs enbart med anledning av sin politiska förankring och kunskaper om politiken i den kommun de verkar i.³

GOD REVISIONSSED

Alla revisorer inom kommunal verksamhet ska följa *God revisions sed inom kommunal verksamhet* som är utgiven av Sveriges kommuner och landsting (SKL). Denna skrift beskriver revisorernas tillvägagångssätt och de goda principer som är föredömliga att tillämpa. Den goda seden är inte reglerad i svensk lag, men ska ändå tillämpas. SKL definierar den goda seden som följer: ”God revisions sed är de goda principer och föredömliga tillvägagångssätt som är allmänt vedertagna där revision utförs. Med allmänt vedertagen menas den praxis som råder i en kvalitativt representativ krets av revisorer.”⁴

GRANSKNINGSRAPPORTER

Det som i denna uppsats benämns som granskningsrapporter är de skriftliga dokument som ges ut av revisorerna efter genomförd granskning. Bland revisorer kan denna text gå under olika namn såsom bland annat fördjupad granskningsrapport och revisionsrapport. I denna uppsats benämns alltså dessa texter som granskningsrapporter.

REVISIONSKRITERIER

Revisionskriterier är de bedömningsgrunder som bildar underlag för revisionens analys, slutsatser och bedömning. Revisionskriterierna hämtas från rådande lagar, interna styrdokument, regelverk och riktlinjer samt fullmäktigebeslut.⁵

SAKKUNNIGA BITRÄDEN

De sakkunniga biträdena är de som genomför den faktiska granskningen. Den kommunala revisionen är det organ som skall kontrollera att kommuninvånarnas intressen tillvaratas och därför är det viktigt att revisorernas arbete och utlåtelse bidrar till att den kommunala verksamheten bedrivs effektivt.⁶

¹ Lundin, Olle (1999), *Kommunal revision: en rättslig analys*, Iustus.

² Sveriges Kommuner och Landsting (2014), *God revisions sed i kommunal verksamhet 2014*. Stockholm: Sveriges Kommuner och Landsting.

³ Cassel, Filip (2000). *Behovet av kommunal externrevision*. Stockholm: SNS Förlag.

⁴ Sveriges Kommuner och Landsting (2014), s. 7.

⁵ Sveriges Kommuner och Landsting (2014).

⁶ Sundström, Peter & Sveriges kommuner och landsting (2006), *Aktiv lekmannarevision: Demokratisk granskning av kommunala bolag / [elektronisk resurs]*. Stockholm: Sveriges kommuner och landsting.

VERKSAMHETSREVISION

Verksamhetsrevision utgör den största delen av revisionen inom kommunal verksamhet, vilket innebär att revisorerna har till uppgift att granska den kommunala verksamhetens effektivitet, ändamålsenlighet och verksamhetens överensstämmande med de beslut som fattas av politiken.⁷

⁷ Lundin (1999).

INNEHÅLL

1	<u>INTRODUKTION</u>	1
1.1	REVISION SOM GRANSKNINGSFORM.....	2
1.2	NEW PUBLIC MANAGEMENT OCH REVISIONENS OBEROENDE	2
1.3	ORGANISERING AV SAKKUNNIGA BITRÄDEN	4
1.4	UPPHANDLING AV REVISION	6
1.5	REVISIONSBYRÅER OCH KOMMUNALA REVISIONSKONTOR.....	8
1.6	SYFTE OCH FRÅGESTÄLLNING	9
1.7	DISPOSITION	10
2	<u>TEORI</u>	10
2.1	GRANSKNINGSSAMHÄLLET	10
2.2	REVISION SOM FÖRSÄKRAN, FÖRBÄTTRING OCH FÖRSÄKRING	12
2.3	KOMFORTTEORI	14
2.4	ANALYSVERKTYG.....	16
3	<u>METOD</u>	18
3.1	FORSKNINGSSTRATEGI	18
3.2	FORSKNINGSDESIGN.....	18
3.3	TROVÄRDIGHET OCH ÄKTHET.....	19
3.4	METODENS LÄMPLIGHET	21
3.5	AVGRÄNSNINGAR.....	21
3.6	TILLVÄGAGÅNGSSÄTT	22
3.7	VAL AV KOMMUNER.....	23
3.8	MATERIAL	23
4	<u>RESULTAT OCH ANALYS</u>	24
4.1	GRANSKNINGARNAS OMFATTNING.....	25
4.1.1	REVISIONSBUDGET	25
4.1.2	ANTAL GRANSKNINGAR	26
4.1.3	SIDANTAL	27
4.1.4	SAMMANFATTNING	29
4.2	VAD SOM GRANSKAS	29
4.2.1	BREDD PÅ GRANSKNINGSOMRÅDEN	29
4.2.2	REVISIONSKRITERIER	32

4.2.3	ANTALET REKOMMENDATIONER	34
4.2.4	SAMMANFATTNING	34
4.3	HUR GRANSKNINGEN GENOMFÖRS.....	35
4.3.1	FORMULERING AV GRANSKNINGSOMRÅDEN.....	35
4.3.2	FORMULERING AV GRANSKNINGSRESULTATEN	37
4.3.3	FORMULERING AV REKOMMENDATIONER	41
4.3.4	SAMMANFATTNING	44
4.4	SUMMERING	44
5	<u>DISKUSSION OCH SLUTSATS</u>	47
5.1	SLUTSATSER OM LIKHETER OCH SKILLNADER	47
5.2	SLUTSATSER OM SUMMERINGEN	49
5.3	DISKUSSION - HAR UPPLÅTELSEFORMEN NÅGON BETYDELSE?	49
5.4	FÖRSLAG TILL VIDARE FORSKNING	51
5.5	AVSLUTNING	51
	<u>REFERENSER</u>	52
	ELEKTRONISKA OCH TRYCKTA BÖCKER.....	52
	OFFENTLIGA DOKUMENT OCH RAPPORTER.....	52
	VETENSKAPLIGA ARTIKLAR OCH AVHANDLINGAR	53
	TIDNINGSARTIKLAR.....	54
	WEBBSIDOR.....	54
	GRANSKNINGSRAPPORTER	54

FIGURFÖRTECKNING

FIGUR 1: DEN KOMMUNALA REVISIONENS DEL I BESLUTSPROCESSEN	5
FIGUR 2: TABELL ÖVER DE KOMMUNER SOM UNDERSÖKS.....	23
FIGUR 3: TABELL ÖVER EMPIRISKA DATA I GRANSKNINGSRAPPORTERNA.	24

1 INTRODUKTION

Revision i kommunal verksamhet, varför är det så viktigt och intressant? Enligt kommunallagen och god revisionssed ska kommuners samtliga nämnder och styrelser årligen granskas. Det ska göras bland annat genom ”grundläggande granskningar” av nämndernas styrning, uppföljning och kontroll.⁸ Och varför är det viktigt att dessa granskningar årligen genomförs? Då all kommunal verksamhet bekostas av skattemedel är det av högsta vikt att den sköts ändamålsenligt och där har revisionen en stor roll. Utan granskning och revision finns det för invånare ingen säkerhet för att kommuner sköter sin verksamhet utifrån de parametrar de själva satt upp. Kommuner väljer att organisera sin revision på olika sätt, antingen genom att ha egna revisionskontor eller genom att upphandla sina sakkunniga biträden, vilket är väldigt intressant. Genom att kommuner väljer att organisera revisionen på olika vis väcker det frågor om huruvida upplåtelseformen för de sakkunniga biträdena får någon betydelse för granskningsresultatet. Denna uppsats fokuserar på hur revision organiseras och om upplåtelseformen för kommunal revision egentligen har någon betydelse i förhållande till granskningsrapporterna. Målet är inte att avgöra om en upplåtelseform är bättre än den andra, utan snarare att se om det har någon betydelse för granskningen när det kommer till vilken upplåtelseform kommunerna väljer. Det finns kanske en inneboende föreställning hos många att det ska finnas skillnader då de upphandlade byråerna på ett annat vis, än de kommunala revisionskontoren, arbetar efter ett vinstintresse, samtidigt som de kommunala revisionskontoren ligger lite för nära politiken. Det är därför väldigt intressant att undersöka om det faktiskt får någon betydelse för granskningsrapporterna.

⁸ Sveriges Kommuner och Landsting (2014).

1.1 REVISION SOM GRANSKNINGSFORM

Granskande styrmetoder har på senare tid fått en allt större roll i forskningen, både i Sverige och i världen som helhet. Styrmetoderna blir ett sätt för allmänheten att ha koll på hur den offentliga sektorn sköter sin verksamhet.⁹ Revision är en form av granskning som är till för att kontrollera att tjänstemännen sköter finanserna och verksamheten i enlighet med rådande lagstiftning, regler och de politiska mål som finns, alltså att säkerställa att skattebetalarnas pengar går till rätt saker.¹⁰ Med revision finns flera huvudsyften, där ett är att generera kunskap om hur offentlig verksamhet och politik fungerar, eller i vissa fall, inte fungerar. Denna kunskap kan sedan användas som ett underlag i syfte att förbättra verksamheter och att politiken ska kunna vara genomförbar. Ur ett demokratiteoretiskt perspektiv är syftet med granskningen vidare än så. Den information som frambringas via granskningar kan antas understödja möjligheterna till ansvarutkrävande i det demokratiska samhället. Inom demokratiteorin är vidare en central tanke att legitimiteten för besluten och dess effekter, bara kan uppnås om de ansvariga kan ställas till svars för beslutens genomföranden och vilka effekter det får, vilket även innebär att revisionen och dess organisering får en betydande roll ur ett demokratiteoretiskt perspektiv.¹¹ Den kommunala revisionen har uppkommit ur den revision som görs i privata bolag, vilket påverkar revisionens organisering. Skillnaderna ligger bland annat i att kommuners verksamhet och revision måste vara transparent, vilket regleras i tryckfrihetsordningen, offentlighetslagen och sekretesslagen.¹²

1.2 NEW PUBLIC MANAGEMENT OCH REVISIONENS OBEROENDE

Den offentliga sektorn har i många avseenden inspirerats av den privata sektorn, speciellt när det kommer till framväxten av New Public Management (NPM). Med sitt ursprung i den privata sektorn bidrog NPM med tankar om ökad konkurrens, mål- och resultatstyrning samt effektivisering av den offentliga sektorn. I samband med att NPM fick allt större framtoning fick även granskning en större roll än vad den hade haft tidigare. Granskningens roll är att vara ett verktyg för att kontrollera och styra den mångfald av verksamheter som kommer

⁹ Lundin, Olle (1999) samt Tagesson, Torbjörn & Eriksson, Ola (2011), "What do Auditors do? Obviously They do not Scrutinise the Accounting and Reporting", *Financial Accountability & Management*, vol. 27, no. 3, sid. 272-285.

¹⁰ Gustavsson, Maria & Karlsson, Lars (2013), "Revision" i Johansson, Vicki & Lindgren, Lena (Red) *Uppdrag offentlig granskning* (1. uppl. ed.). Lund: Studentlitteratur.

¹¹ Johansson, Vicki & Karlsson, Lars (2013), "Granskning som möjlighet och hot" i Johansson, Vicki & Lindgren, Lena (Red) *Uppdrag offentlig granskning* (1. uppl. ed.). Lund: Studentlitteratur.

¹² Sveriges Kommuner och Landsting (2014), *God revisionsred i kommunal verksamhet 2014*. Stockholm: Sveriges Kommuner och Landsting.

genom NPM. Då konkurrensen ökar, krävs det att systemet för utvärdering inom den offentliga sektorn blir mer omfattande, bland annat genom att inte bara granska räkenskaper, utan också verksamheterna. I sin tur bidrar det till att öka rättsäkerheten och ett säkerställande för medborgarna att deras skattepengar går till rätt saker. När granskningen även kombineras med någon form av standardisering av förvaltningarnas processer minimeras också riskerna.¹³ Standardiseringar är även viktiga i revisionens organisering. Genom att det finns standarder som alla revisorer följer, säkerställs det att revisionen sköts enhetligt. Det finns vissa internationella standarder som främst följs av privata företag, men som har inspirerat den offentliga sektorn. Inom den kommunala sektorn följs "God revisions sed i kommunal verksamhet" som kom med en ny utgåva 2014. I denna beskrivs hur revisionen ska organiseras för att vara oberoende och hur själva granskningsprocessen ska se ut.¹⁴

Oberoendet är en av de mest centrala delarna inom revision, något som tidigare forskning till stor del tagit fasta på. Inom forskningen av revisionens organisering har fokus främst legat på den privata sektorn, men på senare tid har även en del forskning genomförts på den offentliga sektorn. Hur revision organiseras är ofta avgörande för hur granskningarna tar sig uttryck och på vilket vis de verkar som något förtroendeskapande. En viktig del i revisionens organisering är diskussionerna om revisorns oberoende, då det antas ha en stor betydelse för hur revisionen genomförs och vilket resultat revisionen får. Sveriges kommuner och landsting (SKL) menar att det är viktigt att alla de som jobbar med revision i kommunal verksamhet är oberoende, vilket innebär att revisionen ska utföras objektivt och självständigt.¹⁵ Cassel menar däremot att det är svårt för de förtroendevalda revisorerna att uppfylla de krav som ställs på deras oberoende. Dessutom pekar han på att de förtroendevalda revisorerna inte har tillräcklig kunskap och kompetens för att själva kunna besluta om vilken hjälp som egentligen behövs från sakkunniga revisorer.¹⁶ Vidare menar Lundin att de sakkunniga inte heller kan vara oberoende då de är anlitade av kommunerna vilket gör att förtroendet blir rubbat och att objektivitet saknas.¹⁷ Det finns annan forskning av Nyman, Nilsson och Rapp som visar att oberoendet hos revisorerna inte är det största problemet, ansvarsfriheten är det som kan vara

¹³ Bringselius, Louise (2013), *Organisera oberoende granskning: Riksrevisionens första tio år* (1. uppl. ed.), Lund: Studentlitteratur.

¹⁴ Sveriges kommuner och landsting (2014).

¹⁵ Sveriges kommuner och landsting (2014).

¹⁶ Cassel (2000).

¹⁷ Lundin (1999).

hindrande.¹⁸ Granskning kan utformas och organiseras på olika vis, antingen som kontrollerande, konfrontatorisk eller som en lärandeprocess. I en granskning utformad som en lärandeprocess arbetar revisorerna med granskningsobjektet vilket gör att själva processen och dialogen blir väldigt viktiga inslag i granskningen, medan de kontrollerande och konfrontatoriska formerna mer sker utan dialog och har som syfte att antingen kontrollera eller konfrontera den granskande verksamheten.¹⁹ Sammanfattningsvis är detta sätt att se på granskningens organisering, med oberoendet som en nyckelfaktor för god revision, något som har diskuterats mycket i tidigare litteratur. Det finns många led i den kommunala revisionen och i diskussionerna framkommer det att oberoendet är något att sträva mot för att ge skattebetalarna ett kontrollorgan, opåverkat av de verksamheter som granskas.

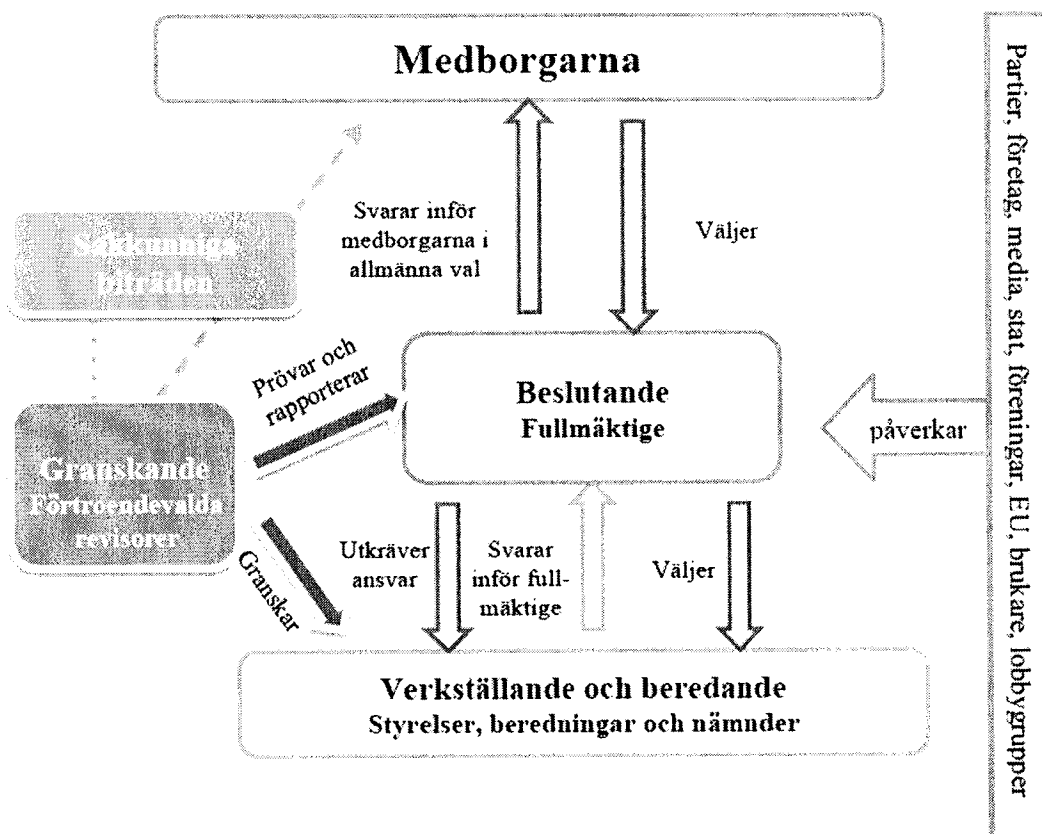
1.3 ORGANISERING AV SAKKUNNIGA BITRÄDEN

En avgörande faktor i revisionskvaliteten är hur den faktiska granskningen genomförs och hur den organiseras. De sakkunniga biträdena i en kommun upphandlas eller anlitas av de förtroendevalda revisorerna. Det är de sakkunniga biträdena som har kunskap och relevant utbildning för att kunna granska kommuners verksamheter och det är alltså de som utför själva granskningarna.²⁰ Här nedan följer en modell på hur de sakkunniga biträdena förhåller sig till övriga delar i den kommunala organisationen:

¹⁸ Nyman, Caroline., Nilsson, Fredrik.& Rapp, Birger (2007). Ansvarsprövning med förhinder. *Kommunal Ekonomi och Politik*, 11(2), sid. 29-46.

¹⁹ Bringselius (2013).

²⁰ Cassel (2000).



Figur 1: Den kommunala revisionens del i beslutsprocessen. Egen modell baserad på en modell i *God revisionssed i kommunal verksamhet 2014*.

En aspekt av revisionens organisering är hur kommuner väljer att organisera sina sakkunniga biträden genom upphandlad revision kontra egna revisionskontor. Kommuner kan själva välja om de upphandlar sin revision eller om de har ett eget revisionskontor som bedriver dess verksamhet. På senare tid har det funnits en del debatter gällande vilken typ av organisering av de sakkunniga biträdena som är att föredra. Båda formerna får utstå en del kritik. De kommuner med egna revisionskontor får utstå kritik för att de befinner sig för nära de förtroendevalda revisorerna och arbetar i samma organisation, vilket gör att det inte är helt enkelt att behålla ett oberoende. De kommuner som använder sig av upphandlad revision får ofta utstå kritik gällande vem det egentligen är som ska stå till svars för de granskningar som genomförs. Även här är oberoendet kritiserat då revisionsbyråer ofta har ett intresse av att bli upphandlade igen, då de drivs av ett visst vinstintresse till skillnad från revisionskontoren. Det är lönsamt för revisionsbyråer att behålla en kommun som kund över tid och i relation till det

så innebär även ett byte av revisor en ökad kostnad för kommunen.²¹ Det finns överlag kontraster som skiljer de olika formerna åt och det har förts en hel del diskussioner om vilken form som är bäst. Däremot borde det egentligen vara granskningarnas kvalitet som undersöks, för oavsett vilken upplåtelseform revisionen har, är det intressant hur slutresultatet blir och inte huruvida en upplåtelseform är bättre än någon annan.

1.4 UPPHANDLING AV REVISION

Gällande upphandling av kommunal revision genomförde U.S. General Accountability Office (GAO) en stor studie i USA år 1987. Denna studie visade att de olika alternativen av revisionsbyråer inte utvärderades tillräckligt av kommunerna, vilket i sin tur hade en negativ effekt på revisionskvaliteten. Pris var den drivande faktorn när det gällde val av revisionsbyrå, förutom de basala krav som fanns på uppdraget. Studien visade vidare att i nio fall av tio var revisionen otillfredsställande i de kommuner som valde revisionsbyrå utifrån pris.²² En liknande studie har genomförts i Sverige. Den sextonde rapporten i det nationella kommunforskningsprogrammets rapportserie diskuterar upphandlingen av sakkunniga biträden. I fokus ligger frågan om hur upphandlingsprocessen går till och hur kommuner baserar sina val av revisionsbyrå och i vilken utsträckning det är priset som är avgörande. De undersökte även i vilken mån konkurrens mellan byråerna samt konkurrens mellan partierna, påverkar om lägsta anbud väljs eller ej. Resultatet av denna studie visade att 72% av de 180 kommuner som ingick i studien valde revisionsbyråer efter lägsta pris.²³ Bland annat Beatty²⁴ och Hogan²⁵ menar att om kommuner i större utsträckning väljer byrå efter lägsta pris, så kan det i förlängningen leda till informationsasymmetri vilket i sin tur leder till brister i kontroll och uppföljning. Det vore därmed rimligt att anta att det finns ett samband mellan hur mycket tid och ansträngning revisorerna lägger på sitt arbete och arvudet. Alltså innebär det att revisionskvaliteten och revisionsinsatsen kan påverkas negativt av ett lågt arvode.²⁶ Denna

²¹ Johnson, Lynn A. (2001), "An investigation of pricing behavior in the municipal audit market". *Accounting Forum*, 25,(1), 89-101.

²² U.S. General Accountability Office. (1987). *CPA Audit Quality: Many Government Audits Do Not Comply with Professional Standards*. Washington D.C.

²³ Tagesson, Torbjörn., Andersson Glinatsi, Nicoletta & Martina Prahll (2013), "Upphandling av sakkunniga yrkesrevisorer – vilken påverkan har konkurrensen?". *Nationella kommunforskningsprogrammets rapportserie*, rapport 16.

²⁴ Beatty, Randolph (1989) Auditor reputation and the pricing of initial public offerings, *The Accounting Review*, 64, (October), 693–709.

²⁵ Hogan, Chris E. (1997). Cost and benefits of Audit Quality in the IPO market: a self-selection analysis. *The Accounting Review*, 72, (1), 67–86.

²⁶ Geiger, Marshall A. & Raghunandan, K. (2002), "Auditor tenure and audit reporting failures", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 21(1), sid. 67–78.

forskning behöver inte nödvändigtvis innebära att det inte är bra för kommuner att använda sig av upphandlade byråer, men den beskriver i viss mån problematiken och svårigheterna kring just upphandling av olika tjänster inom kommuner. Det finns flera områden inom vilka kommuner väljer att förlita sig på privata aktörer, där förekommer diskussioner om huruvida kvaliteten i tjänsterna kan upprätthållas när priserna pressas i samband med konkurrens, men det behöver egentligen inte innebära att de privata aktörerna utför ett sämre arbete än de kommunala.

I de allra flesta kommuner i Sverige upphandlas revisionen av de förtroendevalda revisorerna. Det är absolut nödvändigt att de förtroendevalda revisorerna vid upphandlingstillfället förtydligar omfattningen och inriktningen på uppdraget, rollfördelningen, samt de kompetenskrav som den upphandlade byrån ska genomföra. Den sakkunniga revisorn måste ha kunskap nog för att kunna avgöra om det föreligger jäv eller inte. Det ska även tydligt framgå vilka krav som ställs på genomförandet, organisationen och dess tillgänglighet, kvalitetsprövning och givetvis en oberoendeprövning. Det ska också av den förtroendevalda revisorn klargöras kraven på kontakter, kommunikation, avstämningar och rapportering.²⁷ Det finns olika uppdragsdelar inom den kommunala revisionen och det är lämpligt att kommunerna anger vilka krav de har i upphandlingen kopplade till de olika uppdragsdelarna. De kan även ställa krav som är frikopplade från en specifik uppdragsdel, det skulle exempelvis kunna vara att det ska finnas en viss beredskap hos revisionsbolaget för att kunna hantera oförutsedda händelser. Sveriges lagstiftning gällande upphandling av revisionstjänster ändrades när Sverige blev medlemmar i Europeiska Unionen (EU) för att anpassas till EUs upphandlingsdirektiv. Genom det skapades Lagen om offentlig upphandling (LOU) som kommuner måste anpassa sig efter när de anlitar externa revisionsbolag.²⁸

Sättet att upphandla revisionstjänster på har fått utstå kritik. Haglund och Brunström som är certifierade kommunala yrkesrevisorer och partners på PwC, kritiserar upphandlingen för att det lägsta priset alltid måste komma först. De menar att revisorernas kompetenser åsidosätts till förmån för ett lägre pris och att priset ofta är den avgörande faktorn när kommuner upphandlar revision.²⁹ Dessutom kan det även påstås att processen enligt LOU står i konflikt med Kommunallagen 9 kap. 8§. De förtroendevalda revisorerna ska enligt kommunallagen

²⁷ Sveriges Kommuner och Landsting (2014).

²⁸ Sveriges Kommuner och Landsting. (2001). *Upphandling av revisionstjänster* (1 uppl.). Stockholm: Sveriges Kommuner och Landsting.

²⁹ Haglund, Anders & Brunström, Per-Åke (2012), Revisionen måste värdera kompetens, Dagens Samhälle, nr 28.

själva välja och anlita de sakkunniga revisorerna, en valbarhet som minskar genom att LOU måste tillämpas.³⁰

1.5 REVISIONSBYRÅER OCH KOMMUNALA REVISIONSKONTOR

Det finns i Sverige fyra stora revisionsbyråer som har hand om den största delen av offentlig revision, vilket kan vara allt från kommuner och län till Svenska kyrkan. Dessa fyra revisionsbyråer är EY, PwC, DeLoitte och KPMG, de brukar ibland kallas för Big Four och har en stor marknadsandel på revisionen. Argument som förs för att det är bra med stora upphandlade revisionsbyråer är att större byråer ofta har mer kunskap. Däremot så anses de ofta vara dyrare än egna revisionskontor, vilket skulle kunna bero på att de levererar rapporter av god kvalitet och att de har ett gott rykte. Kvalitet är däremot väldigt svårt att mäta och därför har kvalitet kopplats ihop med revisionsbyråns storlek då de som tidigare nämnt har en större kunskapsbas, men även då de har mer resurser och erfarenhet som bidrar till att göra revisionen mer effektiv.³¹

Big Four har kritiserats för att uppta ett monopol på den offentliga revisionen. Deras synlighet och rykte gör det svårt för andra, mindre byråer att konkurrera. Då de är stora har de även möjlighet att pressa priserna och konkurrera med varandra, vilket de små byråerna har svårt att göra.³² LOU som beskrevs i föregående avsnitt gör att kommuner måste välja de som pressar sina priser lägst, vilket gör det ännu svårare för andra aktörer att komma in med sina revisionstjänster.

Vissa kommuner i Sverige har valt att ha egna revisionskontor. Främst är det de stora kommunerna, Stockholm, Göteborg och Malmö som har egna revisionskontor, men även mindre kommuner såsom Helsingborg, Borås och Gävle har egna revisionskontor. Revisionskontoren har egna yrkesrevisorer som arbetar heltid med granskning av berörd kommuns verksamhet för att bistå de förtroendevalda revisorerna. Det argumenteras för att ett eget revisionskontor i kommunerna bidrar till en kontinuitet och en bättre helhetsbild.³³ Att ha ett eget revisionskontor kan vidare innebära att de förtroendevalda revisorerna har en lättare

³⁰ Kommunallagen (1991:900) 9 kap. 8 §.

³¹ Palmrose, Zoe-Vonna. (1986), "Audit Fees and Auditor Size: Further Evidence", *Journal of accounting research*, 24(1), sid. 97-110.

³² Simunic, Dan A. (1980), "The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence", *Journal of Accounting Research*, 18(1), sid. 161-190.

³³ Lundin (1999).

tillgång till den kompetens som finns på det lokala revisionskontoret, vilket kan leda till en mer effektiv revision. Det påstås dock att revisorernas utbildningsgrad och erfarenhet varierar på de kommunala revisionskontoren, vilket kan betyda att kvaliteten och kompetensen inte alltid behöver vara bättre om kommunerna väljer att ha ett eget revisionskontor. Även de kommuner som har egna revisionskontor upphandlar emellertid sakkunnigt stöd från revisionsbyråerna i granskningar som de känner att de behöver extra stöd och kunskap i.³⁴

1.6 SYFTE OCH FRÅGESTÄLLNING

Tidigare forskning har inte fokuserat på rollen de sakkunniga biträdena har som en del i revisionens organisering. Hur revisionen organiseras är väldigt viktigt och en del av den är just betydelsen av de sakkunniga biträdena och hur de är organiserade i kommunala revisionskontor kontra revisionsbyråer. De sakkunniga biträdenas organisering är omdebatterat och det väcker frågor om huruvida organisering i kommunala revisionskontor kontra revisionsbyråer påverkar granskningsresultaten, i detta fall inte om den ena upplåtelseformen är bättre än den andra. Syftet med uppsatsen är därför att jämföra kommuner med olika upplåtelseform av sina sakkunniga biträden, för att se vad det får för betydelse i revisionen. För att uppfylla studiens syfte ställs följande frågeställning:

- Hur har revisionens roll och upplåtelseform betydelse för på vilka vis revisionen kommer till uttryck?

³⁴ Cassel (2000).

1.7 DISPOSITION

Förutom detta första kapitel består uppsatsen av fyra övriga. Kapitel 2 består av det teoretiska ramverket som beskriver av granskningssamhället och Michael Powers syn på det fenomenet. Det fortsätter med att revision som försäkran, förbättring och försäkran presenteras och slutligen presenteras komfortteori som är ett sociologiskt perspektiv på granskning. Kapitel 3 är uppsatsens metodavsnitt som innehåller forskningsstrategi, forskningsdesign, en diskussion kring validitet och reliabilitet, metodens lämplighet, avgränsningar, tillvägagångssätt, val av kommuner och material. Kapitel 4 är uppsatsens resultat och analys om utgår från analysverktyget och presenterar resultaten utifrån granskningarnas omfattning, vad som granskas och hur det granskas. Kapitlet avslutas med en summering där teorierna diskuteras. Kapitel 5 som är det sista kapitlet innan referenslistan innehåller en diskussion kring och slutsatser kring olika parametrar.

2 TEORI

Teorin syftar till att belysa vilken roll revisionen har i olika sammanhang, vilket är av högsta vikt för att kunna utreda uppsatsen syfte och besvara dess frågeställning. De teorier som förekommer i detta avsnitt är Powers teori om granskningssamhället, alltså behovet av övervakning. Vidare diskuteras revision som försäkran, förbättring och försäkran då revisionen enligt forskning kan ha olika funktion, däribland dessa tre delar. Därefter presenteras ett mer sociologiskt perspektiv på revision, nämligen komfortteori. Slutligen presenteras analysverktyget som kommer användas för att knyta samman frågeställningar och teori för att sedan kunna använda det i analysen.

2.1 GRANSKNINGSSAMHÄLLET

Michael Power skrev 1997 *The Audit Society – Rituals of verification* i vilken han diskuterar den granskningsexplosion som ägt rum inom offentlig sektor på senare tid. Det kapitalistiska samhället är det som ligger till grund för granskningsexplosionen, tonvikten ligger vid aktörers medvetna och ideologiska agerande. Då NPM infördes i offentlig sektor ökade efterfrågan på och behovet av ekonomisk revision och effektivitetsrevision på de verksamheter som finansieras genom skattemedel, oavsett om tjänsterna produceras i privat eller offentlig regi. I samband med det kom även vidare krav från medborgare och andra aktörer att utkräva ansvar för politikens utfall på den politiska agendan. Power beskriver att revision genom denna granskningsexplosion har blivit upphöjd som en hjälte genom sin objektivitet och noggrannhet i en svårtolkad och otrygg värld. Att upphöja revisorrollen på ett

sådant sätt är inte bara positivt då deras tjänster måste användas med omdöme på ett sparsamt vis. Vidare innebär det att det blir stor press på revisorn men också höga förväntningar för alla som påverkas av granskningen. Power benämner revisionen som ett institutionaliserat självbedrägeri som innehåller en massa kosmetiska ritualer, vilket innebär att revisorerna inte kan leva upp till de ideal och förväntningar om trovärdighet de själva satt upp.³⁵

Enligt Power finns det två stora problematiker när det kommer till revisionen. Ett av problemen är att det inte finns någon precis definition på vad revision är, som det till exempel finns när det gäller inspektion. Det finns många definitioner som överlappar varandra, men de är inte identiska. Den andra problematiken är att skapandet av en officiell definition av ett begrepp som revision, i lagstiftning eller i dokument, enbart är en idealiserad och normativ projektion av förhoppningar på verkligheten. Det blir således ett uttryck för vad revisionens egentliga potential är, snarare än att det definieras vad revision är. Power menar även att det är just otydligheten med begreppet revision som är det som möjliggör att det går att använda i en stor organisatorisk kontext, även om den inte är helt systematiserad, vilket är till fördel när många olika instanser i en kommun undersöks. Ytterligare en nackdel med revision är att organisationer tenderar att anpassa sig efter de kriterier som de blir granskade utifrån. Snarare än att nå sina mål, gör organisationerna sig granskningsbara, vilket innebär att målförskjutningen leder till bristande målluppfyllelse.³⁶ När organisationer gör sig granskningsbara genom att anpassa sig till externt formulerade kriterier, kan det resultera i några negativa aspekter såsom formalism, tröghet, stelhet och i vissa fall även inaktivitet.³⁷ Inom granskningssamhället finns det ett tankesätt gällande att allting ska kunna vara mätbart, genom att fenomen är mätbara kan de också granskas. I förlängningen innebär det enligt Power att organisationerna tenderar att fokusera på saker som ligger utanför deras kärnverksamhet, bara för att göra sig granskningsbara genom arbetsuppgifter som är mätbara.³⁸

³⁵ Power, Michael (1997), *The audit society: rituals of verification*. Oxford: Oxford University Press.

³⁶ Power (1997).

³⁷ Johansson & Lindgren (2013).

³⁸ Power (1997).

Medborgarna inom den offentliga verksamheten har inte samma övervakningsbehov som investerare i den privata sektorn. De har inte heller samma direkta påverkan på politikerna som aktieägare har på sina bolag. Medborgarna kan helt enkelt inte förväntas betala skatt i kommunen för att maximera sin egen nytta på det vis som aktieägare gör när de placerar sina kapital. Dessutom är det inte frivilligt för medborgarna att betala skatt och de kan inte heller dra sig ur om de är missnöjda, vilket aktieägare kan.³⁹ Power påstår att revision är ett riskminskande genomförande som gynnar principalen (medborgarna) då det hämmar värdeminskningen på handlingarna som agenterna (kommunen) genomför.⁴⁰

2.2 REVISION SOM FÖRSÄKRAN, FÖRBÄTTRING OCH FÖRSÄKRING

Som ett led i behovet av övervakning finns det ett annat perspektiv på revision, vilket delas in i tre delar: revision som försäkran, förbättring och försäkring. Revision som försäkran innebär att behovet av revision är kopplat till hur nära styrelsen kan följa verksamheten och i vilken utsträckning styrelsen har tillit till företagsledningen, vilket alltså innebär att detta perspektiv utgår från den finansiella revisionen. Synsättet härleds ur en agent-teoretisk utgångspunkt där agenten på grund av sin nära kontroll över verksamheten alltid har ett informationsövertag gentemot principalen, vilket innebär att det bildas informationsasymmetri. Att informationsasymmetri existerar mellan ägare och ledning gör att övervakning är nödvändigt. Revision är en oberoende tredje part som tillhandahåller en försäkran om att ledningen agerar i enlighet med ägarnas intressen. Det innebär vidare att principalen vill försäkra sig om att agenten styr verksamheten så att principalen gynnas, genom att agenten styr verksamheten så effektivt som möjligt. Genom att ägandet och ledningen separeras kan det leda till att ägarna får en ökad distans till hur ledningen styr verksamheten, vilket gör att ägarna har litet förtroende till ledningen då båda har ett intresse i att nyttomaximera, fast kanske på olika grunder.⁴¹

³⁹ Zimmerman, Jerold (1977), "The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives", *Journal of Accounting Research*, 15(2), s. 107-144.

⁴⁰ Power (1997).

⁴¹ Carrington, Thomas (2014). *Revision*. 2. [utök. och uppdaterade] uppl. Malmö: Liber.

Genom revision kan tilliten förbättras genom att försäkra ägarna om att ledningen sköter verksamheten på ett korrekt sätt och att ledningen följer de mål som ägarna satt upp. I ett kommunalt perspektiv innebär det alltså att revisionen säkerställer att tjänstemännen utför de mål som politikerna har satt upp för sina verksamheter. I sin tur kan ledningen använda sig av revision som försäkran genom att de styr verksamheten i den riktning som ägarna önskar. Revisionen utfärdas av en tredje part och genom det är ledningen berättigad till ersättning för det arbete som utförts, utan att ägarna behöver betvivla ledningen, vilket i sin tur innebär att revision blir ett verktyg för att effektivisera marknadsprocessen och gör att kapitalet på marknaden förvaltas bättre. Revisionen styrker företagsledningens påståenden och på så vis ökar trovärdigheten. Kortfattat innebär perspektivet att företagsledningens utsagor ska styrkas och revisorn ska försäkra att de är korrekta.⁴²

Revision som förbättring innebär att informationens kvaliteter undersöks. Revisorn har en mer aktiv roll än i föregående perspektiv, där revisorns uppgift är att påverka redovisningen, genom att göra revisionen bättre. Revisionen görs bättre genom att revisorn lyssnar på de krav som olika intressenter har när det gäller redovisningen, där de olika parterna har olika behov av information. Revisorns roll blir att medla mellan parterna och om informationen inte är tillräcklig kan det medföra samhällsekonomiska effekter som i sin tur påverkar effektiviteten på kapitalmarknaden.⁴³ Revisorns roll är att bidra till att den information som publiceras i finansiella rapporter är riktig, då rapporterna är tillgängliga för allmänheten. Genom revisionsberättelsen signalerar då revisorn om företagets möjligheter till framgång, vilket dels kan vara till fördel för företaget genom att de på så sätt kan få investerare.⁴⁴ Revision som förbättring handlar alltså om att eliminera informationsasymmetri för att underlätta för investerare att fatta beslut, istället för att åtgärda de bakomliggande problemen med informationsasymmetri, som målet är med revision som försäkring.⁴⁵

⁴² Carrington (2014).

⁴³ Carrington (2014).

⁴⁴ Dye, Ronald. A. (1993). Auditing standards, legal liability, and auditor wealth. *Journal of Political Economy*, 101(5), 887-914. doi:10.1086/261908.

⁴⁵ Carrington (2014).

Revision som försäkring kan ses som en marknadslösning där riskerna flyttas från ledningen till revisorn. För intressenternas del betyder att ytterligare en aktör finns som är intresserad av att de finansiella rapporterna är korrekta. Revisorns roll är här att garantera intressenterna att allt är riktigt, vilket minimerar försäkringsrisken för revisorn. Revisions som försäkrans och förbättring är två konsekvenser av revision som försäkring.⁴⁶ I detta perspektiv har investerare möjlighet att kräva ersättning av revisorn om det skulle framkomma felaktigheter i revisionen. Genom detta har aktieägare och andra intressenter möjlighet att få tillbaka delar av sin investering om revisorn handlat fel. Revisionen fungerar här som en trygghet och ett skydd gentemot eventuella investeringsförluster.⁴⁷

2.3 KOMFORTTEORI

Ett sociologiskt perspektiv på revisionen är komfortteorin. Grundtanken ligger i att alla parter som berörs av revisionen ska vara komfortabla med den. Beroende på part kan komfort uppfattas på olika vis. Revision kan alltså enligt vissa forskare ses som något som är komfortskapande genom att det är en ritual som bidrar till institutionaliserad komfort. Genom revision förvandlas siffror till något som är bekvämt både för allmänheten och revisorerna. Revisorerna minskar osäkerheten och skapar en trygghet för allmänheten genom att verifiera uttalanden och påståenden som kommer från politiken. Inom komfortteorin avspeglas ett institutionellt behov i att revisorer inte aktivt bör leta efter problemen då de producerar obehag eller kritik när de rapporteras. Komfort som begrepp kan användas för att beskriva två perspektiv av revisionen där det första är revisionsanvändarnas och det andra är producenternas, alltså revisorernas perspektiv. Det läggs ofta stor vikt vid vem som genomför revisionen och hur den görs.⁴⁸ För revisionsanvändarna är det viktigt att vara trygg med revisionen, om de inte är det så kommer användarna tendera att vara osäkra när det kommer till att investera i företaget. För användaren handlar därför revision inte om att kritisera redovisningen utan snarare om att vara närvarande "bakom stängda dörrar". Skulle något behöva förbättras i redovisningen så behöver det inte nödvändigtvis lyftas fram offentligt, då det kan påverka användarens komfort. För producenterna är det viktigt att veta när de ska sätta stopp för revisionen, alltså att veta när de är klara. Det gäller att de vet vad som ska prioriteras i en granskning och hur noggrant något ska granskas för att revisionsberättelsen

⁴⁶ Carrington (2014).

⁴⁷ Menon, Krishnagopal, & Williams, David. D. (1994). The insurance hypothesis and market prices. *The Accounting Review*, 69(2), 327-342.

⁴⁸ Pentland, Brian T. (1993) "Getting Comfortable with the numbers: Auditing and the microproduction of macro-order", *Accounting, Organizations and Society*, 18(7-8): 605- 620.

ska kunna styrkas. Genom att veta det känner revisorn komfort och i samband med det är revisionen slutförd.⁴⁹

Carrington och Catasús diskuterar svårigheterna att undkomma det som är obekvämt, det finns alldeles för många faktorer för revisorerna att ta hänsyn till för att kunna vara helt och fullt komfortabla. Slutsatsen av deras studie är att arbetet med att producera komfort nödvändiggör ett försök att hitta och relatera till besvär, precis som att alla framgångsrika program behöver ett anti-program. Studien tyder på att i stället för att se revision som en ritual, skulle det kunna ses som en fantasifull handling för att konfigurera obehag och komfort. De diskuterar tre nyckelfaktorer för att just minska obehaget och främja komforten:

1. Som en avlastningskänsla där handlingar minskar det obehag som upplevs av de som sysslar med revision. Genom att lindra obehag, kan en icke-acceptabel nivå av komfort förvandlas till en acceptabel nivå.
2. En statlig känsla av komfort som handskas med alla möjliga utfall av komfort. Den statliga känslan säger att det alltid finns både komfort och obehag. Att uppnå ett tillstånd av komfort innefattar ett beslut att tillräckligt obehag har lättats tack vare de tjänster som de komfortskapande genomför.
3. En förnyelse-känsla av komfort som kännetecknas av en vitalisering om hur komfort uppfattas. Förnyelse handlar alltså om att nya uppfattningar om vissa handlingar, skapar komfort och lindrar obehag.⁵⁰

Genom att se revision som något komfortskapande uppmärksammas det att revisorn strävar efter till tillstånd som är komfortabelt. Antingen är revisorn komfortabel eller så är den inte det. Att se revision som komfort innebär vidare att även processen som gör revisionen komfortabel måste uppmärksammas. För att revisorn ska kunna vara komfortabel behöver alla orosmoment avlägsnas. I början av en process är givetvis orosmomenten fler, men det finns också andra faktorer som kan påverka revisorns komfortnivå. Alla orosmomenten behöver inte avlägsnas för att revisorn ska vara komfortabel, det finns alltid saker som inte känns komfortabla fullt ut och till slut blir det som tidigare var obekvämt inte längre något dåligt.⁵¹ I slutändan innebär komfortteori att det kommer bli en avvägning om vems komfort som är

⁴⁹ Carrington (2014).

⁵⁰ Carrington, Thomas & Catasús, Bino (2007). Auditing stories about discomfort: becoming comfortable with comfort theory, *European Accounting Review*, 16 (1), 35–58.

⁵¹ Carrington (2014).

mest värdefull, alltså revisorns eller intressenternas. Pentland ser komfort som en handelsvara där komforten färdas uppåt i hierarkin där den slutligen säljs till intressenterna i form av revisionsberättelsen och revisorns signatur. Att ständigt vara beroende av komfort påverkar även oberoendet. Då revisorn är bekväm med det som granskas är det också lättare för revisorn att behålla sitt oberoende, medan om revisorn är obekvämt påverkas oberoendet negativt. När revisorn är obekvämt är det lättare för denne att färgas av sitt obehag som på så vis kan påverka granskningens utfall. Om revisorn är bekväm har den lättare för att ta avstånd till revisionen och därmed göra den med oberoende. Även ur ett intressentperspektiv påverkas oberoendet i förhållande till komforten. I de fall intressenternas komfort värderas högre än revisorernas komfort så kan det innebära att felaktiga bedömningar uppstår. Revisorn kan i detta fall möjligen lämna en revisionsberättelse som enbart är till för att göra intressenterna nöjda, vilket innebär att oberoendet är hotat.⁵²

2.4 ANALYSVERKTYG

För att en analys ska vara möjlig i det empiriska avsnittet, krävs ett analysverktyg. Syftet med analysverktyget är att operationalisera de ovan nämnda teoretiska förställningar som finns gällande revisionens roll i offentlig sektor, i förhållande till uppsatsens frågeställning om på vilket vis revisionens upplåtelseform får någon betydelse för granskningsresultatet. Med föregående som utgångspunkt kommer analysverktyget kategorisera kommunerna som undersöks, vilket i sin tur möjliggör en tydligare jämförelse kommunerna emellan, vilket vidare innebär att undersökningens syfte kommer kunna utredas och frågeställningen besvaras. För att besvara frågan om hur granskningsrapporter skiljer sig åt i kommuner som har olika upplåtelseform gällande sina sakkunniga biträden, behöver det klargöras vilka jämförelsepunkter som ska användas som utgångspunkt i analysen.

Operationaliseringen sker i tre olika teman, där de olika temana presenteras var för sig. Först presenteras kommunerna med egna revisionskontor, därefter kommunerna med upphandlad revision, slutligen jämförs de olika upplåtelseformerna med varandra. Teman för resultaten och analysen kommer vara följande:

1. Granskningens omfattning – Här undersöks revisionsbudget, antal granskningar och granskningarnas omfattning i sidor. Granskningens omfattning säger en del om vilket fokus som ligger på revisionen i de olika kommunerna, alltså hur mycket granskning

⁵² Pentland (1993).

som görs för pengarna, vilket också får betydelse för hur kommunerna ser på granskningsområdet.

2. Vad som granskas – I detta tema undersöks vad som finns i förhållande till bredden på granskningsområdena, revisionskriteriernas antal och omfattning, granskningsmetod och antalet rekommendationer, alltså rapporternas substantiella innehåll. Det antas att de olika sätten att granska har olika uttryck i revisionen och därmed får det en betydelse för hur kommunerna senare väljer att se på komfort och förbättringsförsäkring och försäkran.
3. Hur granskningen genomförs – Temat undersöker hur granskningen genomförs och hur rekommendationer och granskningsresultaten språkligt framställs. Alltså hur spetsiga de sakkunniga biträdena är i sina framställningar. I analysen kopplas detta sedan till förbättring, försäkring, försäkran.

Efter denna tematisering i resultaten kommer en summerande analys göras där kommunerna jämförs utifrån teorin. Beroende på vilket perspektiv som används kommer resultaten och analysen av dem se olika ut. Exempelvis skulle fler rekommendationer kunna kopplas till revision som förbättring. Givet att revision kan ses på olika sätt så kan den lägga sig olika nära revision som försäkran, förbättring och försäkring samt olika nivåer av komfort. De olika funktionerna får betydelse för analysen av revisionens genomförande, genom funktionerna kan revisionen synliggöras, då undersökningen fokuserar på revisionens roll rent konkret. Kommunerna kommer jämföras ur olika perspektiv, dels kommer de kommuner med egna revisionskontor jämföras med varandra, dels kommer de med upphandlade byråer jämföras med varandra och slutligen kommer de att ställas mot varandra.

3 METOD

I detta kapitel presenteras uppsatsens metodval utifrån olika metodologiska ansatser, avgränsningar, metodens lämplighet samt empirin gällande vilka kommuner som valts och hur deras revision ser ut.

3.1 FORSKNINGSTRATEGI

Kvantitativa och kvalitativa metoder är de två forskningsstrategier som används som grund i forskningsvärlden. Vissa använder sig strikt av en forskningsstrategi medan andra väljer att kombinera sin metod. Den kvantitativa metoden härstammar från naturvetenskapens positivistiska synsätt och utgår från att det fenomen som undersöks är mätbart. Den kvalitativa metoden kan påstås vara mer inriktad på ord än på siffror och den fokuserar på att tolka och förstå den sociala verkligheten.⁵³ I en kvalitativ studie ligger fokus på att data finns, när den förekommer och hur den fungerar, snarare än dess mängd.⁵⁴ Det går även att påstå att en kvalitativ forskning utgår från deltagarnas uppfattningar och vad de tycker är viktigt, medan kvantitativ forskning har sin grund i att forskarens intressen är värdefulla.⁵⁵

I denna uppsats används en kvalitativ forskningsstrategi då studien går ut på att läsa igenom och undersöka dokument som ligger till grund för att förklara vad revisionens organisering och upplåtelseform har för betydelse för rapporternas utfall. Det är ett försök till att förstå den sociala verkligheten, genom att förklara när en viss typ av data förekommer, alltså specifika delar i revisionsrapporterna och hur den informationen fungerar.

3.2 FORSKNINGSDESIGN

För att kunna besvara forskningsfrågorna kommer en komparativ forskningsdesign användas för att jämföra kommuner i samma storleksordning. Genom en komparativ forskningsdesign kan gemensamma och särskiljande drag i revisionsrapporterna urskiljas. Till denna komparativa forskningsdesign tillämpas en fallstudie. I sin grundläggande form innebär fallstudier att undersökningen fokuserar på en organisation, person eller händelse.⁵⁶ I detta fall fokuserar fallstudien på en jämförelse av granskningsområden inom samma tidsperiod i de

⁵³ Bryman, Alan & Bell, Emma (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (2., [rev.] uppl. ed.). Stockholm: Liber.

⁵⁴ Ahrne, Göran & Svensson, Peter (2011). *Handbok i kvalitativa metoder* (2., [utök. och aktualiserade] uppl. ed.). Stockholm: Liber.

⁵⁵ Bryman & Bell (2013)

⁵⁶ Bryman & Bell (2013)

olika kommunerna, som har olika sätt att organisera sin revision. Ett annat viktigt ställningstagande vid en fallstudie är huruvida en flerfallsdesign eller en enfallsdesign ska användas. En enfallsdesign används när specifika förutsättningar råder. Denna uppsats kommer undersöka flera specifika fall och blir därmed en flerfallsstudie och därmed kan även resultatet vara mer generaliserbart och mer robusta slutsatser kan nås.⁵⁷

3.3 TROVÄRDIGHET OCH ÄKTHET

De två begreppen validitet och reliabilitet är viktiga kriterier för hur relevant en undersöknings resultat är. Validitet innebär att slutsatserna ska hänga väl samman med undersökningen medan reliabilitet handlar om att undersökningen är upprepningsbar och att samma resultat kan nås om någon annan gör om den. Begreppen används främst inom kvantitativ forskning då det i grunden handlar om hur pålitliga mätningarna är. Bryman och Bell nämner ett alternativ till validitet och reliabilitet som är mer anpassat till kvalitativ forskning, nämligen trovärdighet och äkthet som är framtagna av Lincoln och Guba. Begreppet trovärdighet delas upp i fyra beståndsdelar:⁵⁸

⁵⁷ Yin, Robert K. (2011) *Fallstudier – design och genomförande*. Malmö: Liber.

⁵⁸ Bryman & Bell (2013)

1. Tillförlitlighet – innebär att det kan finnas flera beskrivningar av samma sociala verklighet. Undersökningen genomförs i enlighet med de regler som finns och att resultaten är öppna och transparenta gentemot de som deltar i undersökningen, på så vis får forskaren bekräftelse på att den har rätt uppfattning om det som undersökts.⁵⁹ Av denna anledning är inte kommunerna i denna undersökning anonyma, det är viktigt för uppsatsen att de är synliga för att stärka tillförlitligheten och därigenom även trovärdigheten. Genom att inte göra kommunerna anonyma finns en större transparens som gör att det borde finnas en viss grad av tillförlitlighet.
2. Överförbarhet – studiens resultat ska vara relevanta även i andra sammanhang än just det som studeras. Just detta kriterium kan vara svårt i kvalitativa studier, men är väldigt viktigt för trovärdigheten. Den som genomför en kvalitativ studie bör ge en beskrivning av de detaljer som förekommer i den verklighet som studerats, då kan utomstående avgöra om studien är relevant för dem.⁶⁰ Förhoppningsvis kan denna uppsats inspirera andra att göra en liknande studie fast på andra kommuner.
3. Pålitlighet – kan ses som motsvarigheten till begreppet reliabilitet. Det ska finnas en fullständig redogörelse för alla steg i processen,⁶¹ vilket målet är att det ska finnas här.
4. Konfirmering – det ska tydligt framgå att forskaren inte låter sina personliga värderingar och teoretiska inriktningar styra undersökningens resultat.⁶² Detta kriterium är väldigt viktigt och innan undersökningen påbörjades fanns vissa förutfattade meningar om resultatet, men oavsett har det varit som mål att inte låta det färga vad det faktiska resultatet blev, även om det är omöjligt att alltid vara helt objektiv.

Utöver trovärdighetskriterierna finns även äkthetskriterier som inte har fått lika stort inflytande. Bland annat handlar de om på vilket vis undersökningen ger en rättvis bild av det fenomen som studerats.⁶³ I alla undersökningar är det svårt att veta om en rättvis bild presenteras, men genom att göra en fallstudie med flera kommuner i liknande storlek är förhoppningen att en rättvis bild ges av de valda fallen under det valda året.

⁵⁹ Bryman & Bell (2013).

⁶⁰ Bryman & Bell (2013).

⁶¹ Bryman & Bell (2013).

⁶² Bryman & Bell (2013).

⁶³ Bryman & Bell (2013).

3.4 METODENS LÄMPLIGHET

Det finns många sätt att studera uppsatsens syfte på. Med en kvantitativ undersökning hade fler fall behövt undersökas, antingen fler kommuner eller en kartläggning av fler granskningsfall, vilket hade varit mer komplicerat. Med en kvalitativ metod nås ett större djup med undersökningen, men däremot så fattas den bredd som en kvantitativ undersökning kan ge. En kvalitativ undersökning ger de bästa förutsättningarna för att kunna utreda denna uppsats syfte och frågeställningar som är av kvalitativ karaktär, för en kvantitativ studie hade dessa behövt omformuleras. Att genomföra en fallstudie på sex kommuner ger mer bredd än om färre hade valts, vilket medför att undersökningen är lite mer generaliserbar, om än inte helt. Anledningen till att enbart granskningsrapporter används är att det är de som är i fokus i undersökningen och påvisar hur revisionens organisering har en roll i granskningarna. Intervjuer hade kunnat genomföras, men som med alla metoder finns det nackdelar även med intervjuer. I detta fall hade intervjuerna kunnat användas för att belysa revisionens organisering i förhållande till det faktiska arbetssättet för revisorerna, men det är inte lika lämpligt för att se till vilka effekter revisionens organisering och upplåtelseform har på granskningsresultatet.

3.5 AVGRÄNSNINGAR

Denna uppsats kommer rikta in sig på en del av revisionens organisering där skillnaden mellan kommuner med upphandlade revisionskontor kontra de med egna revisionskontor står i fokus. Det finns 290 kommuner i Sverige, varav tio har egna revisionskontor. Sveriges tre största kommuner, Stockholm, Göteborg och Malmö, har alla egna revisionskontor. De ligger därför utanför denna uppsats undersökningsområde då det inte finns några jämförelsekommuner med upphandlad revision i samma storleksordning. Valet av sex olika kommunerna i denna undersökning baserades på deras storlek. Antalet kommer från att det blir en tillräcklig mängd data för att kunna ställa kommunerna mot varandra i en undersökning och samtidigt få både djup och bredd i undersökningen. Granskningsrapporterna som ligger till grund för resultatet och analysen är lika i tidsperiod, för att undvika skillnader som kan påverka resultaten i förhållande till vad som händer politiskt under olika år. Det hade också fungerat att utgå från att rapporterna skulle följa samma granskningsområde, men då alla kommuner inte granskar samma områden under ett år kan det förekomma skillnader i vad som är nationellt prioriterat under året, alltså väljs tidsperiod som utgångspunkt. Det finns mängder av olika teorier gällande revision och som kan förklara hur revisionen organiseras. Denna uppsats riktar in sig på tre av de teorierna som

finns, då de antagligen bäst förklarar fenomenet som undersöks och dessutom ligger till grund för uppsatsens frågeställningar. Att gå igenom alla teorier finns det varken tid eller utrymme till.

Även kommuner med egna revisionskontor använder sig av upphandlat stöd i vissa frågor. Det hade varit högst intressant att jämföra granskningsrapporterna inom specifika kommuner som använder sig av både eget revisionskontor och upphandlat stöd, men det är inte vad denna uppsats syftar till att undersöka. Denna uppsats fokuserar på skillnaderna kommuner emellan som väljer olika upplåtelseformer och därmed väljs de granskningsrapporter bort som är gjorda av upphandlat stöd i de kommunerna med egna revisionskontor.

3.6 TILLVÄGAGÅNGSSÄTT

Sex kommuner undersöktes, vilka presenteras nedan. De fördjupade granskningarna samlades ihop på respektive kommuns hemsida, där år 2014 användes som utgångspunkt. Alla rapporter som fanns tillgängliga för år 2014 samlades in. Därefter genomfördes en snabbbläsning av alla dokument för att i korthet se vilken information som fanns. Denna första översiktliga läsning fokuserade på de kvantitativa faktorer som rapporterna innehöll, alltså antalet granskningar, antalet sidor, antalet rekommendationer, revisionsfrågor och revisionskriterier. Därefter genomfördes en läsning utifrån analysverktyget där stycken i texten markerades som kunde kopplas till analysverktyget och dess parametrar. Dessa upptäckter markerades i granskningarna i olika färg för att ge en mer tydlig översikt inför själva analysen. Därefter jämfördes rapporterna med varandra för att se vilka likheter och skillnader som kunde plockas ut från de olika läsningarna.

3.7 VAL AV KOMMUNER

Sex olika kommuner har valts som undersökningsobjekt till denna uppsats: Helsingborg, Borås, Gävle, Jönköping, Eskilstuna och Sundsvall. Helsingborg, Borås och Gävle har sina egna revisionskontor medan de övriga använder sig av upphandlad revision. Kommunerna valdes ut utifrån invånarantal, där tre kommuner med revisionskontor ska kunna jämföras med tre kommuner med upphandlad revision, i samma storleksordning. Två kommuner har ett invånarantal på lite över 100 000 invånare, två ligger runt 100 000 invånare och två ligger strax därunder. Här nedan följer en tabell över valet av kommuner:

Stad	Eget revisionskontor	Revisionsbyrå	Invånare ⁶⁴	Budget i mnkr ⁶⁵
Helsingborg	x		135 344	6,071
Borås	x		107 022	4,3
Gävle	x		98 314	4,4
Jönköping		x (DeLoitte)	132 140	2,508
Eskilstuna		x (PwC, EY)	100 923	2,1
Sundsvall		x (PwC)	97 338	2,575

Figur 2: Tabell över de kommuner som undersöks.

3.8 MATERIAL

För varje kommun används alla de granskningsrapporterna som är resultat av de granskningar som genomfördes år 2014. Det innebär alltså att vissa av rapporterna kan vara utgivna under 2015, trots att själva granskningarna genomfördes 2014. De rapporter som används från Helsingborgs stad är rapporter över de områdena som är granskade av kommunens egna sakkunniga biträden, som till antalet är fyra stycken. Som de flesta andra kommuner med egna revisionskontor använder även Helsingborg sig av upphandlat stöd i frågor där de behöver extra kompetens eller där de inte har tid att själva genomföra granskningarna. Borås stad har ett eget revisionskontor och genomför sina granskningar själva. Under 2014 upphandlade Borås stad inga sakkunniga biträden, därför används alla fem rapporter från 2014. Gävle är en kommun med ett eget revisionskontor. Under revisionsåret 2014 genomfördes flera granskningar av upphandlade byråer, PwC, EY och KPMG. De behandlade olika områden och däribland missbruk och beroendevård, en sakgranskning av Gävle och Bollnäs kommun i Gävleborgs län. Resterande tre granskningar genomfördes av stadsrevisionen och de kommer att behandlas här. Jönköping använder sig av upphandlat stöd och under 2014 var det byrån DeLoitte som genomförde alla granskningar och eftersom det är en kommun med upphandlat stöd används samtliga tretton rapporter för 2014. Eskilstuna

⁶⁴ Samtliga data i denna kolumn är hämtade från Statistiska centralbyråns data för Folkmängd i riket, län och kommuner 31 december 2014 och befolkningsförändringar 2014.

⁶⁵ Hämtat från respektive kommuns årsbudget för år 2014

kommun använder sig av upphandlad revision. För revisionsåret 2014 genomförde PwC de två granskningar som gjordes. Sundsvall använder sig av upphandlad revision och för revisionsåret 2014 genomförde PwC revisionen för kommunens verksamheter och det är deras 20 granskningar som undersöks vidare här.

4 RESULTAT OCH ANALYS

I avsnittet presenteras de resultat som läsningen av granskningsrapporterna gav. Resultatet och analysen kommer att delas upp enligt analysverktyget, alltså i tre delar: granskningens omfattning, substantiellt innehåll samt språkligt innehåll. Varje del kommer börja med en beskrivning av resultatet och vad rapporterna visade, det kommer sedan avslutas med en sammanfattande diskussion kring respektive resultat. Därefter kommer en summerande analys över resultaten. Här nedan en sammanfattande tabell över den empiriska data som granskningsrapporterna gav. Dessa resultat kommer att diskuteras vidare i kapitlets olika delar.

Kommun	Antal granskningar av kommunala revisionskontor	Antal granskningar av upphandlad byrå	Sidor genomsnitt	Antal revisionsfrågor genomsnitt	Antal revisionskriterier genomsnitt	Antal rekommendationer genomsnitt
Helsingborg	4	3	10,25	0,25	1,75	2,5
Borås	5	0	9,4	4	1,2	2,8
Gävle	4	6	25,7	3,7	0	2,7
Jönköping	-	13	17,6	1,08	4	9,15
Eskilstuna	-	2	28,5	1	3,5	4
Sundsvall	-	20	10,45	1,75	2,2	1,65

Figur 3: Tabell över empiriska data i granskningsrapporterna.

Helsingborgs stad hade en revisionsbudget på 6,071 miljoner för år 2014. Under det året genomförde Helsingborgs stad totalt sju granskningar, varav tre genomfördes av upphandlade byråer och fyra av själva revisionskontoret. Omfattningen i sidantal på revisionsrapporterna gjorda av stadsrevisionen ger ett genomsnitt på 10,25 sidor och rapporterna varierar i omfattning från 4 sidor upp till 16 sidor. Granskningarna som genomförts av byråer under 2014 behandlar områden såsom en kartläggning av EU-finansierade projekt, en översyn av Helsingborgs stads LSS-verksamhet i förhållande till ledning och styrning samt ändamålsenlig och effektiv förskoleverksamhet. De granskningarna som är gjorda av upphandlade byråer kommer alltså inte behandlas vidare här. Borås stad hade en revisionsbudget på 4,3 miljoner för år 2014. Under det året genomfördes totalt fem granskningar, som alla genomfördes av Borås stads revisionskontor. Omfattningen i sidantal

på revisionsrapporterna ger ett genomsnitt på 9,4 sidor och rapporterna varierar i omfattning från 3 sidor upp till 20 sidor. Gävle kommun hade en revisionsbudget på 4,4 miljoner kronor för år 2014. Under det året genomfördes totalt tio granskningar, varav fyra genomfördes av revisionskontoret och resterande sex genomfördes av upphandlade byråer. Omfattningen i sidantal på revisionsrapporterna gjorda av revisionskontoret ger ett genomsnitt på 25,7 sidor och rapporterna varierar i omfattning från 15 sidor upp till 45 sidor.

Jönköpings kommun hade en revisionsbudget på 2,508 miljoner för år 2014. Under det året genomfördes totalt tretton granskningar, som genomfördes av Deloitte som upphandlad byrå. Omfattningen i sidantal på revisionsrapporterna ger ett genomsnitt på 17,6 sidor och rapporterna varierar i omfattning från 13 sidor upp till 25 sidor. Eskilstuna kommun hade en revisionsbudget på 2,1 miljoner kronor för år 2014. Under det året genomfördes totalt två granskningar, som båda genomfördes av PwC. Omfattningen i sidantal på revisionsrapporterna ger ett genomsnitt på 28,5 sidor och rapporterna varierar i omfattning från 23 sidor upp till 34 sidor. Sundsvalls kommun hade en revisionsbudget på 2,575 miljoner kronor för år 2014. Under det året genomfördes totalt 20 granskningar, varav alla genomfördes av PwC. Omfattningen i sidantal på revisionsrapporterna gjorda av revisionskontoret ger ett genomsnitt på 10,45 sidor och rapporterna varierar i omfattning från 7 sidor upp till 20 sidor.

4.1 GRANSKNINGARNAS OMFATTNING

Avsnittet kommenterar och diskuterar granskningarnas omfattning i förhållande till analysverktygets första del, alltså kommunernas revisionsbudget, antalet granskningar samt sidantal. Avsnittet avslutas med en sammanfattning.

4.1.1 REVISIONSBUDGET

Hur pass omfattande granskningarna är i de olika kommunerna varierar, vissa väljer att genomföra många granskningar och vissa väljer att genomföra färre. Även budgeten mellan de som har egna revisionskontor och de som använder upphandlad revision varierar, vilket kan ses i figur 2. Ett övergripande tema är att kommuner med egna revisionskontor har en högre budget än de som använder sig av upphandlad revision. Vad budgeten går till inom revisionen har inte undersökts närmre, utan bara vilken budget som finns, därför kan det finnas flera nyanser av vad pengarna går till i de olika fallen. Det är intressant att det verkar vara dyrare att ha ett eget revisionskontor än att upphandla sin revision. Ur ett

upphandlingsperspektiv är det ju som studier tidigare visat vanligast att kommuner väljer revisionsbyrå efter lägsta pris, varför är det då inte så att alla kommuner väljer att upphandla sin revision då det enligt dessa siffror är billigare? Det är som tidigare nämnts en ständig debatt som pågår om vilken upplåtelseform som skall användas. Men oavsett hur kommuner väljer att organisera sin revision så tyder resultaten här på att det generellt sätt är billigare att använda sig av upphandlad revision än att ha egna revisionskontor.

Jämförelsevis med antalet granskningar i kommunerna som kan ses i figur 3 ovan, så verkar inte budgeten ha någon större betydelse för hur många granskningar som genomförs. Utstickaren i undersökningen i det avseendet är Sundsvall som genomförde 20 granskningar under 2014, med en budget på cirka 2,6 miljoner jämförelsevis med Borås stad som genomförde 5 granskningar med en budget på 4,3 miljoner. Med nästan dubbelt så hög budget genomförde alltså Borås stad en fjärdedel så många granskningar som Sundsvall gjorde. Det innebär vidare att kostnaden per granskning är betydligt lägre i Sundsvall än i Borås. Budgeten verkar inte egentligen ha någon betydelse för hur många granskningar som genomförs. Frågan blir då istället om kvaliteten påverkas och om budgetskillnaderna gör att en kommun gör mer detaljerade granskningar eller inte, vilket detta resultat inte visar. Att en högre budget inte per automatik påverkar att ett högre antal granskningar görs är intressant.

4.1.2 ANTAL GRANSKNINGAR

De kommuner med egna revisionskontor genomförde fem till tio granskningar under 2014. Av de kommuner där även upphandlat stöd användes genomfördes fyra granskningar i Helsingborgs och tre i Gävles egna revisionskontor. Antalet granskningar är här ganska jämförbart, även om Helsingborg och Gävle lyckas genomföra några fler än Borås, vilket kan bero på att Borås inte alls använde sig av upphandlat stöd under 2014. I förhållande till antalet granskningar här, ter sig budgeten ganska snarlik mellan Gävle och Borås, medan Helsingborg har omkring två miljoner mer att förhålla sig till. Inte heller här går det att se att budgeten är en avgörande faktor för hur många granskningar som genomförs. Det totala antalet granskningar för de kommuner med egna revisionskontor är ju som helhet ganska likt. Då kommunerna är ungefär lika stora visar det på den kapacitet en kommun i den storleksordningen, med ett eget revisionskontor, har att genomföra granskningar.

När det gäller de kommuner som enbart upphandlar sina sakkunniga biträden är skillnaderna större. Flest granskningar genomförde Sundsvall, vilket var 20 granskningar, medan Eskilstuna med det lägsta antalet bara genomförde två. Jämförelsevis så använder sig båda kommunerna av upphandlat stöd, de har liknande invånarantal, och en revisionsbudget som skiljer sig med omkring 400 000 kronor till Sundsvalls fördel. Trots likheterna så är det uppenbarligen stor skillnad i hur många granskningar kommunerna genomför. Vad som avgör antalet granskningar en kommun genomför är svårt att säga, eftersom budgeten tydligen inte är en avgörande faktor, vilket egentligen borde vara betydelsefullt. Däremot så står det inte i granskningsrapporterna över hur lång tid granskningarna genomfördes och även det kan ha betydelse för antalet. I Jönköping genomfördes 13 granskningar, inom ungefär samma budget som Eskilstuna. Antingen är det Eskilstuna som gjort få granskningar i förhållande till sin budget, eller så är det de andra som har gjort många. Med tanke på att kommunernas demografiska och ekonomiska förutsättningar ter sig ganska lika är det intressant att skillnaderna är så pass stora som de är.

Jämförelsevis de kommuner med egna revisionskontor kontra de som upphandlar sin revision skiljer det sig också en del. Fortfarande är Sundsvall en utstickare med sina 20 granskningar, vilket är dubbelt så många som Gävles tio granskningar, som är den kommun där flest granskningar genomfördes bland de med egna revisionskontor. Trots att kommunerna är ungefär lika stora och att Gävle har en högre budget för revision än Sundsvall så skiljer sig antalet granskningar markant. Huruvida antalet granskningar har något att göra med revisionskvaliteten att göra är intressant, men precis som i förhållande till budgeten är det inget som detta resultat visar.

4.1.3 SIDANTAL

Sidantalet på de granskningar som utfördes av de egna revisionskontoren i Helsingborg, Borås och Gävle varierade. Borås hade lägst genomsnitt med 9,4 sidor, följt av Helsingborg på 10,25 sidor och sedan Gävle som hade ett genomsnitt på 25,7 sidor. Omfattningen på granskningarna varierar alltså ganska mycket. Borås med lägst genomsnitt hade ett spann i sina rapporter från 3 sidor upp till 20 sidor, vilket även visar på att granskningarna inom kommunerna varierar. I Helsingborg låg spannet på 4 upp till 16 sidor, vilket även här visar i en variation på granskningarnas omfattning. Gävle hade generellt sett långa rapporter på 15-45 sidor, vilket gjorde att deras snitt var högt. Men en av anledningarna till detta höga snitt var att Gävle var noggranna med att bifoga bilagor som var av vikt för granskningarna, vilket

de andra kommunerna inte gjorde. För Borås stad låg bilagorna i separata filer på stadens hemsida och gällande bilagorna till Helsingborgs granskningar så fick de begärs ut av revisionskontoret. Huruvida snittet för Gävle är rättvisande går att diskutera, men i vissa fall var det svårt att avgöra var bilagorna började då det inte framgick speciellt tydligt i rapporterna, detta gjorde att hela rapporten togs med i beräkningen ändå. Variationen i sidantal visar vidare på att granskningsområdena har granskats olika mycket, en längre rapport visar oftast på en mer omfattande granskning. De kortare rapporterna har oftast omfattat mindre granskningar. En avgörande faktor för sidantalet är så klart också hur rapporterna stilistiskt har utformats och generellt sätt har kommunerna varit konsekventa i hur de utformat sina rapporter, även om det skiljer sig från kommun till kommun.

Sidantalet i de kommunerna med upphandlad revision varierade också. Sundsvall hade lägst genomsnitt på 10,45 sidor, följt av Jönköping som hade ett snitt på 17,6 sidor och sedan Eskilstuna med högst genomsnitt på 28,5 sidor. Även här varierar sidantalet inom respektive kommun. I Sundsvall varierade sidantalet från 7 till 20 sidor, i Jönköping från 13 till 25 sidor och i Eskilstuna från 23 till 34 sidor. En av anledningarna till att Eskilstunas rapporter hade ett högt sidantal borde bero på att de enbart genomförde två granskningar och för att få de två att omfatta så mycket som möjligt så behövdes också större granskningar som gav längre rapporter. Även här varierar det om de upphandlade byråerna väljer att ha med bilagor eller ej. Det kan även variera i kommuner där de använder sig av olika byråer som genomför granskningarna under året. Vad det gäller utformningen på rapporterna så märks det att de olika byråerna ofta har ett standardsätt att utforma sina rapporter, oavsett om det är olika personer som genomfört granskningarna och sedan skrivit rapporterna. Vissa använder sig av tabeller genomgående, som ökar sidantalet, medan vissa bara skriver text.

Jämförelsevis så skiljer sig snitten för kommunerna sig en del och de flesta kommuner har skrivit långa såväl som kortare granskningsrapporter, vilket borde vara en naturlig del i granskandet, oavsett upplåtelseform. Vissa saker kräver mer utrymme och vissa saker kräver mindre utrymme. I det stora hela skiljer sig inte sidantalet nämnvärt mellan de kommuner som har egna revisionskontor och de som upphandlar sin revision, alltså är granskningarnas omfattning i det avseendet relativt lika.

4.1.4 SAMMANFATTNING

Resultaten visar att omfattningen på kommunernas granskningar skiljer sig åt lite i olika avseenden. Gällande budgeten så har de kommuner med egna revisionskontor högre budget än de som upphandlar sin revision, generellt sätt är budgeten för de kommunala revisionskontoren dubbelt så hög som för de som använder upphandlat stöd. Vidare verkar inte budgeten ha någon större betydelse för antalet granskningar som genomförs då bland annat Sundsvall genomför flest granskningar av alla de undersökta kommunerna, trots att de inte har högst budget. Gällande sidantalet så ter det sig ganska lika i kommunerna, de flesta gör kortare såväl som längre rapporter. Men vad är egentligen smartast? Att göra större granskningar där många nämnder undersöks samtidigt eller att göra många och koncentrera sig på ett mindre antal nämnder i taget? Så länge alla nämnder granskas kanske det inte spelar någon roll? Kvarstår gör även frågan om kvaliteten brister när kvantiteten får ta utrymme? Dessa frågor återkommer längre fram i uppsatsen.

4.2 VAD SOM GRANSKAS

I detta avsnitt presenteras och diskuteras resultaten av bredden på granskningsområdena, revisionssekreterarna samt antalet rekommendationer och avslutas med en sammanfattning. Avsnittet baseras på del 2 i analysverktyget.

4.2.1 BREDD PÅ GRANSKNINGSOMRÅDEN

I figur 3 visas inte enbart hur många granskningar som gjorts av de egna revisionskontoren i Helsingborg, Borås och Gävle, utan även hur många granskningar som gjorts av upphandlade byråer. Anledningen till att det är intressant hur många granskningar som gjorts av de upphandlade byråerna i kommuner med egna revisionskontor är att det visar på hur många granskningar respektive kommun har utrymme att genomföra och hur många granskningar revisionskontoren faktiskt genomför själva. Det är också intressant med hänsyn till vilka granskningsområden de olika kommunerna täcker upp. Då kommuners alla nämnder och/eller styrelser årligen måste granskas⁶⁶ är det intressant att se om de upphandlade byråerna täcker upp de nämnder och styrelser som kommunerna inte själva hinner med. Rapporterna visar att kommunerna med egna revisionskontor väljer att hantera detta lite olika. Helsingborgs kommuns revisionskontor granskade totalt fem av tolv nämnder själva, resterande sju

⁶⁶ Kommunallagen (1991:900) 9 kap. § 9.

nämnder granskades av upphandlade bolag. Två av dessa infattade granskningar av tre nämnder som kommunrevisionen inte själva granskade och den tredje granskningen var kommunövergripande och skulle därmed innefatta alla nämnder inom Helsingborgs kommun. På så vis granskas samtliga nämnder, med hjälp av upphandlade byråer. I Helsingborg granskades lite olika områden av revisionskontoret. Det var valen till både Europaparlamentet och riksdagsvalet 2014, de granskade stadsevenemanget Hx, representation i Helsingborgs stad samt genomfördes en kortgranskning av en publikation vid namn *Vår stad*. De olika granskningarna berörde majoriteten av stadens olika nämnder. I avseende till vad som granskades är det en stor bredd på områdena och alla granskningarna genomfördes av olika anledningar för att följa upp och kontrollera hur staden sköter sitt arbete i de olika avseendena.

Enligt de rapporter som finns på Borås stads hemsida upphandlades inga sakkunniga biträden under revisionsåret 2014. Alla fem granskningar genomförde revisionskontoret själva. Av 16 nämnder att granska inom Borås stad granskades nio. I Borås granskades delårsrapporten för 2014, ett beslutsunderlag för ett nytt energi- och miljöcentrum, hur hantering av övergrepp sköts i förskoleverksamheten, beställar- och utförarmodellen i kommunalteknisk verksamhet, samt en granskning av informationsansvaret i Borås stad. Även här granskas olika områden som är av vikt för hur staden sköter sitt arbete, trots att vissa nämnder inte finns med i dessa rapporter.

Gävle kommun arbetade lite på samma sätt som Helsingborgs kommun och granskade två av nio nämnder själva på revisionskontoret. En granskning genomfördes gällande ett exploateringsavtal i staden och berörde en nämnd. De granskade även delårs- och årsrapporten där kommunstyrelsen upprättat dokumenten. Upphandlade byråer gjorde olika granskningar där vissa riktade in sig på specifika nämnder och en som riktade in sig på alla nämnder.

I Eskilstuna kommun genomfördes som tidigare nämnts två granskningar under 2014. Dessa två granskningar omfattar sex av stadens totalt nio nämnder. I Eskilstuna granskades kommunens integrationsarbete samt om vårdtagare inom äldreomsorgen upplever sig ha en meningsfull vardag. I Jönköpings 13 granskningar omfattades nio av stadens 15 nämnder och styrelser och en rad olika områden behandlades. Tre av granskningarna undersökte intern kontroll i olika nämnder, resterande tio behandlade område såsom diskriminering, kvalitet i

äldreomsorg, offentlig medfinansiering, tillämpning av LOV i äldreomsorgen, granskning av årsredovisningen och delårsrapporten, granskning av särskilt stöd för elever, det strategiska personalarbetet, genomförande av kommunfullmäktiges mål samt arbetsmiljö i grundskola. I Sundsvall granskades samtliga nämnder och styrelser under 2014. En av granskningarna som behandlade de anställdas bisysslor granskade inledningsvis samtliga nämnder, men fokuserade slutligen på tre. I Sundsvall granskades nio olika nämnder i förhållande till ansvarsutkrävande, i övrigt så granskades anhörigstöd, anställdas bisysslor, bokslutsprocessen, delårsrapporten och årsredovisningen, lednings och kvalitetsarbete, kundfakturering, ramavtal, statsbidrag inom flyktingmottagandet, särskild granskning av socialnämnden, samt tillförlitligheten i genomförande av val.

Generellt sätt är både kommunerna med egna revisionskontor och de med upphandlad revision bra på att granska olika typer av områden under 2014. Om olika typer av områden granskas borde det medföra en bättre revisionskvalitet, men det behöver nödvändigtvis inte vara så. Granskningsområdena mellan kommunerna skiljer sig en del och det är inte många som granskar samma typer av områden. Sundsvall och Helsingborg granskar båda genomförandet av val, vilket var högst relevant under 2014 då det faktiskt var två val, både till Europaparlamentet och Riksdag. Även delårsrapporter och årsredovisningar är återkommande i flera av kommunerna, både i de med egna revisionskontor och de som använder upphandlad revision. Liknande nämnder granskas i de olika kommunerna, men sällan exakt samma typ av granskningsområde.

4.2.2 REVISIONSKRITERIER

Revisionskriterierna är viktiga för granskningens utformning så att det finns något för revisorerna att förhålla sig till i granskningen. I rapporterna märks det att revisorerna är olika skolade och att olika byråer väljer att göra på olika sätt med sina revisionskriterier. I de kommunerna med egna revisionskontor ges inte så många revisionskriterier. Helsingborg gav i genomsnitt 1,75 revisionskriterier, Borås gav i genomsnitt 1,2 och Gävle gav inga. För läsaren av en granskningsrapport är revisionskriterierna ganska viktiga för att veta vilka ramverk revisorerna använde sig av i granskningen. I Helsingborg kunde ett revisionskriterium formuleras som följer:

Med revisionskriterier avses de bedömningsgrunder som bildar underlag för revisionens analyser, slutsatser och bedömningar. Revisionskriterier hämtas från lagar och förarbeten eller interna regelverk, policys och fullmäktigebeslut.

Revisionskriterierna för denna granskning utgörs av:

- Vallagen
- Handbok från Valmyndigheter, Kommunens uppgifter vid valen 2014.

Vid granskning av det ekonomiska utfallet i förhållande till budget utgår stadsrevisionen i sin bedömning från god redovisningssed.⁶⁷

Det specificeras tydligt vad ett revisionskriterium är och även vilka de väljer att använda sig av. I Borås formulerades revisionskriterierna såhär:

I Skollagen regleras kommunernas ansvar enligt följande: ”En hemkommun ska löpande hålla sig informerad om hur de ungdomar i kommunen som fullgjort sin skolplikt men som inte fyllt 20 år är sysselsatta i syfte att kunna erbjuda dem lämpliga individuella åtgärder”

Kommunens skyldighet omfattar inte de ungdomar som genomför eller har fullföljt utbildning på nationella program i gymnasieskola, nationella eller specialutformade program i gymnasiesärskola eller motsvarande utbildning.⁶⁸

Stycket ligger under en rubrik som heter Revisionskriterier och det går från texten att utläsa att Skollagen kommer ligga till grund för granskningen. Trots att det inte lika tydlig framgår som i Helsingborgs text så finns ändå revisionskriteriet med i rapporten. I Gävle nämns däremot inte ordet revisionskriterium överhuvudtaget, vilket kan bero på att två av granskningarna bara granskar delårsrapporten och årsrapporten och att de då utgår från god redovisningssed. I den rapport som genomfördes om exploateringsverksamheten finns inte

⁶⁷ Helsingborg granskningsrapport 1: *Granskning av val till Europaparlamentet och val till riksdag, region/landsting och kommun*. Diarienummer 2014:4, s. 4.

⁶⁸ Borås granskningsrapport 5: *Granskning av informationsansvaret för 16-19 åringar i Borås Stad*, s. 2.

något som skulle kunna liknas vid revisionskriterier.

I de kommunerna med upphandlad revision nämns fler revisionskriterier. I genomsnitt 4 i Jönköping, 3,5 i Eskilstuna och 2,2 i Sundsvall. Jönköping hade Deloitte som upphandlad byrå under 2014 och de formulerade sina revisionskriterier i lite längre texter där de först skrev en rubrik på vilket kriterium som gäller och där de sedan under förklarade vad lagen eller dokumentet innebar och betydde. I Eskilstuna genomförde PwC granskningarna och en formulering av revisionskriterierna var som följer:

Vägledande **revisionskriterier** för våra bedömningar är i första hand lokala styrdokument fastställda av kommunfullmäktige, däribland kommunens styrmodell, strategisk inriktning 2012-2015, årsplan 2012 och 2013 och handlingsplan för framgångsrikt integrationsarbete 2010-2013.⁶⁹

Ordet revisionskriterier var markerat för att belysa och göra det tydligt vart i texten revisionskriterierna var. De specificerar inte vad de olika revisionskriterierna innebär och vad de innehåller för reglemente, men de nämner i alla fall några stycken som för läsaren går att leta upp. Även i Sundsvall var granskningarna genomförda av PwC under 2014 och revisionskriterierna i deras rapporter var formulerade på liknande sätt. I alla tre kommuner genomförs granskningarna med hjälp av intervjuer och dokumentanalyser. Förutom det så använder vissa byråer sig av andra modeller som exempelvis COSO-modellen. COSO-modellen är ett erkänt ramverk för att granska intern kontroll.

Skillnaderna mellan kommuner med egna revisionskontor och de med upphandlade byråer är att de upphandlade byråerna generellt sätt är mer tydliga och använder fler revisionskriterier. Att upphandlade byråer verkar vara noggranna med att formulera och visa revisionskriterier är intressant. Det kan vara så att de kommuner med egna revisionskontor har olika forum att förmedla sitt tankesätt och därmed inte lika uttryckligen skriver ut sina revisionskriterier, eller att de som Gävle inte nämner dem alls. För en upphandlad byrå är det viktigt att från början vara tydlig och visa vad meningen med granskningen är, så att missförstånd inte uppstår.

⁶⁹ Eskilstuna granskningsrapport 1: *Granskning av kommunens integrationsarbete*. Genomförd av PwC, s. 2.

4.2.3 ANTALET REKOMMENDATIONER

I Helsingborg, Borås, och Gävle har alla revisionskontor gett i genomsnitt strax under tre rekommendationer. Helsingborg gav 2,5 rekommendationer, Borås gav 2,8 rekommendationer och Gävle gav 2,7 rekommendationer. Detta resultat visar att de här kommunerna ger ungefär lika många rekommendationer till nämnderna efter granskningarnas genomförande.

I de kommunerna med upphandlade byråer skiljer det sig lite mer. Jönköping gav i snitt hela 9,15 rekommendationer, medan Eskilstuna gav 4 och Sundsvall gav 1,65. 9,15 rekommendationer i genomsnitt är en väldigt hög siffra jämförelsevis med de andra kommunerna i undersökningen. En anledning till att genomsnittet var så högt för Jönköping berodde på att en av granskningarna gav runt 30 rekommendationer, vilket innebar att snittet höjdes. Sundsvall gav generellt sett väldigt få rekommendationer, men samtidigt så genomförde de också 20 granskningar under 2014, vilket gör att om några av dessa inte hade några rekommendationer så minskar snittet per automatik. Eskilstuna som gav fyra rekommendationer i genomsnitt gav faktisk fyra rekommendationer på båda granskningarna som genomfördes under 2014.

Genomsnittet är taget från rapporterna under en ettårsperiod, vilket antagligen inte är rättvisande för hur många rekommendationer en byrå respektive ett revisionskontor ger över tid, med för 2014 i de utvalda kommunerna var detta resultatet. Skillnaden ligger främst i att upphandlade byråer i snitt ger fler rekommendationer än de kommunala revisionskontoren, men även där varierar det.

4.2.4 SAMMANFATTNING

Det substantiella innehållet i granskningsrapporterna i förhållande till bredd på granskningsområden visar att de olika kommunerna är bra på att granska olika områden över ett år, även om inte samtliga nämnder och styrelser granskas i alla kommuner. När det gäller revisionskriterierna så visar resultaten att de flesta kommuner tycker det är viktigt att framställa sina revisionskriterier tydligt för att visa sin agenda med granskningen. Resultatet tyder även på att det verkar vara extra viktigt för de upphandlade byråerna att påpeka vilka revisionskriterier som används. De kommuner med egna revisionskontor ligger ganska lika när det kommer till hur många rekommendationer som presenteras medan de upphandlade byråerna har lite större skillnader.

4.3 HUR GRANSKNINGEN GENOMFÖRS

Detta kapitel kommer innehålla en presentation och analys av det språkliga innehållet utifrån tre olika synvinklar, hur granskningsområdena är formulerade, hur granskningsresultaten framställs och hur rekommendationerna formuleras.

4.3.1 FORMULERING AV GRANSKNINGSOMRÅDEN

Hur kommunerna väljer att formulera sina granskningsområden är intressant då det är viktigt för rapportens vidare framställning. Vid en första tanke bör presentationen av granskningsområdet vara sakligt och korrekt och enbart beskriva vad granskningen ämnar göra och kanske förklara vad uppdraget innebär. Det bör vara lätt att förstå så att resten av rapporten blir tydlig. Helsingborgs stad väljer att formulera ett granskningsområde som följer:

Det saknas en entydig definition av begreppet representation dock används begreppet som samlingsbeteckning för aktiviteter som används för att främja en organisations verksamhet. Begreppet delas ofta upp i intern och extern representation. Intern representation kan vara olika aktiviteter riktad till den egna personalen i syfte att öka trivsel på arbetsplatsen. Extern representation innefattar aktiviteter som har ett samband med den egna verksamheten och riktar sig till personer utanför organisationen i led att utveckla eller inleda ett samarbete.

De förtroendevalda revisorerna inom Helsingborgs Stadsrevision har i sin revisionsplan för 2014 beslutat att genomföra en granskning av representation på fyra utvalda nämnder.⁷⁰

Detta är ett tydligt sätt att förklara vad termen representation innebär och olika sätt att se på termen, samtidigt som de sedan beskriver varför det finns ett uppdrag att granska representationen. Texten är tydlig och förmedlar vad som ska göras, men den är ganska stolpig i sitt förklarande och inga värderingar läggs i texten så långt. Gävle presenterar sina granskningsområden på liknande sätt:

Revisorerna i Gävle kommun beslöt år 2012 att en uppföljning skulle göras av den tidigare granskningen kompletterat med en djupgranskning av ytterligare ett exploateringsprojekt – Västerbacken. Till detta lades också en genomlysning av den ekonomiska redovisningen av exploateringsprojekt generellt. Rapporten lämnades till Kommunstyrelsen för yttrande i februari 2014 och svar erhöles i december 2014.⁷¹

⁷⁰ Helsingborg granskningsrapport 3: *Granskning av representation i Helsingborgs stad*. Diarienummer 2014:5, s. 5.

⁷¹ Gävle granskningsrapport 3: *Exploateringsverksamheten*. Diarienummer 14REK19, s. 1

Jämförelsevis med texten från Helsingborg är denna lite mer intresseväckande, den är inte lika bunden till en term och det förmedlas tydligare vilka typer av granskning som ska genomföras. Det finns även andra sätt att motivera sina granskningsområden där Borås är ett exempel:

Kommunerna har ett lagstadgat ansvar att hålla sig informerade om vad ungdomar 16-19 år som är folkbokförda i kommunen, sysselsätter sig med i syfte att erbjuda dem lämpliga åtgärder. Regleringen benämns ”det kommunala informationsansvaret” och syftet är att förebygga att ungdomar hamnar utanför sysselsättning i form av utbildning eller arbete. Kommunernas informationsskyldighet gäller för ungdomar som inte deltar i eller har fullföljt en gymnasieutbildning.⁷²

Här är snarare än motivering av vad som ska granskas än att själva granskningsområdet presenteras och förklaras. Här är det mer upp till läsaren att tolka in texten och vad som står i den. De tre kommuner med egna revisionskontor är noggranna med att presenterad vad som ska undersökas, även om de väljer att framställa det på lite olika sätt. Vid jämförelse de tre texterna mellan så är de olika, vilket inte är konstigt med tanke på att de är skriva av olika personer, i olika sammanhang. De gemensamma dragen är att de är informativa utan att avslöja för mycket i inledningsskedet. Ett annat gemensamt drag för alla tre kommunerna är att metoderna är lika. I samtliga granskningar görs intervjuer och/eller dokumentanalys, vilket även går i enlighet med god revisionsred.

Även i kommunerna med upphandlad revision finns en presentation av granskningsområdena. I Jönköping där Deloitte genomför samtliga granskningar motiveras ofta granskningarna på samma sätt: ”De förtroendevalda revisorerna i Jönköpings kommun har gett Deloitte uppdraget att granska barn- och utbildningsnämndens arbete mot diskriminering och kränkande behandling.”⁷³ Det som varierar i presentationen är vilket område som ska granskas. Det intressanta är att de uttryckligen skriver att det är de förtroendevalda revisorerna som gett Deloitte ett uppdrag. För de som känner till revision borde det vara en självklarhet att det är på så vis då det är de förtroendevalda revisorerna som fördelar uppdragen och eftersom Deloitte är upphandlade så blir det de som får dessa uppdrag. På liknande vis är även PwC i Eskilstuna och Sundsvall noggranna med att klargöra

⁷² Borås granskningsrapport 2: *Beställare- utföraremodellen i Borås stad – Kommunalteknisk verksamhet*, s. 2.

⁷³ Jönköping granskningsrapport 1: *Granskning av arbetet mot diskriminering och kränkande behandling*. Genomförd av Deloitte, s. 1

rollfördelningen genom att presentera granskningsuppdraget på följande vis:

Kommunens förtroendevalda revisorer har gett PwC i uppdrag att genomföra denna granskning som ska belysa om nämnderna säkerställer att vårdtagare/brukare inom äldreomsorgen, oavsett boendeform, får sina behov av sociala aktiviteter tillgodosedda på ett kvalitativt tillfredsställande sätt.⁷⁴

Då PwC även genomför granskningarna i Sundsvall skiljer sig inte formuleringarna sig så väldigt mycket åt mellan Eskilstuna och Sundsvall. Det verkar som att PwC har ett standardsätt att formulera sig i sina rapporter gentemot kommunal verksamhet. De beskriver vem som gett uppdraget för granskningen och vad som ska granskas på ett sakligt, informativt vis. Även i kommunerna med upphandlad revision är metoden för granskningarna intervjuer och/eller dokumentanalys, ibland använder de upphandlade byråerna sig av andra metoder och modeller i sina granskningar, som exempelvis COSO-modellen, som är ett utvecklat ramverk för granskning av intern kontroll.

Skillnaderna i formulering av granskningsområden mellan de kommuner med egna revisionskontor och de som använder sig av upphandlad revision ligger mångt och mycket i att revisionskontoren inte behöver tydliggöra vem uppdraget kommer från på samma vis som byråerna behöver. Annars är det viktigt för båda upplåtelseformerna att förklara och tydliggöra vad granskningen innefattar. Givetvis skiljer det sig också lite från granskning till granskning i de olika kommunerna, men citaten är utplockade för att ge en fingervisning om hur det generellt sett ser ut. Ytterligare en likhet mellan samtliga kommuner är metoden för granskningarna, vilket överallt består av intervjuer och dokumentanalys, som är enligt god revisionssed. En skillnad är dock att byråerna ibland använder sig av några andra metoder, som exempelvis COSO-modellen när det kommer till granskning av intern kontroll.

4.3.2 FORMULERING AV GRANSKNINGSRESULTATEN

Granskningsresultaten är givetvis olika från granskning till granskning. I vissa fall har granskningen visat på ändamålsenligt arbete och i vissa fall inte, vilket gör att granskningsresultaten formuleras olika från fall till fall. Det som däremot går att se, speciellt i de kommuner med egna revisionskontor, är trots att resultaten visar på vissa brister så anses arbetet slutligen ändå ha varit ändamålsenligt. I sin granskning av utförandet av val till

⁷⁴ Eskilstuna granskningsrapport 2: *Meningsfull vardag, aktiviteter och socialt innehåll inom äldreomsorgen*. Genomförd av PwC, s. 1

Europaparlamentet, riksdag, region/landsting och kommun hittade revisorerna i Helsingborgs stad vissa brister i genomförandet och planeringen, men valde ändå att presentera slutresultatet av granskningen som följer:

Vi bedömer att valnämndens arbete kring valen till Europaparlamentet och valet till riksdag, region/landsting och kommun har fungerat ändamålsenligt samt att valnämnden hållit sig inom fastställd budget.⁷⁵

Det kan definitivt varit så att granskningen som helhet har visat att verksamheten har skötts ändamålsenligt, men borde inte bristerna då tas upp som en punkt i granskningens slutresultat? Det kanske inte har någon större betydelse egentligen, men för att förtydliga vore det bra att nämna bristerna också. Helsingborgs stad har fortsatt med något röriga formuleringar i en granskning av stadsevenemanget Hx. Hela rapporten visar på en rad olika brister i både planeringen och genomförandet av evenemanget, men också i efterarbetet. Trots det så formulerar revisorerna sitt resultat av granskningen som följer:

En styrgrupp med bred förankring har sammanträtt löpnade under året och mötena är dokumenterade med protokoll. Styrgruppen har beslutat om en projektplan som innehåller ansvar och befogenheter, budget, tidplan och avgränsningar avseende ekonomiskt ansvar. Vår bedömning är att styrningen av evenemanget har varit ändamålsenligt. Vi anser dock att det tagit för lång tid innan en slutrapport kunnat presenteras.⁷⁶

Om styrningen och ledningen hade varit ändamålsenlig helt och hållet hade inte alla brister i evenemanget funnits. Även andra formuleringar i samma rapport tyder på liknande resonemang, att trots en hel del stora brister så har evenemanget i stort uppfyllt de mål och bestämmelser som fanns. Det är en intressant iakttagelse i förhållande till hur Helsingborgs revisionskontor väljer att formulera sina granskningsresultat.

⁷⁵ Helsingborg granskningsrapport 1: *Granskning av val till Europaparlamentet och val till riksdag, region/landsting och kommun*. Diarienummer 2014:4, s. 3

⁷⁶ Helsingborg granskningsrapport 2: *Granskning av Hx*. Diarienummer 2014:6, s. 3

Borås stad och Gävle kommun skriver generellt sätt både positiva och negativa aspekter i bedömningen av sina granskningsresultat, framförallt Borås som framställer resultatet såhär:

Vi bedömer att Utbildningsnämnden håller sig väl informerad om vilka ungdomar som ingår i målgruppen som omfattas av informationsansvaret samt i vilken sysselsättningskategori de är placerade. Vi bedömer också att verksamheten runt målgruppen är god och att de ungdomar, med vilka kontakt etableras, erbjuds individuella åtgärder. Kontakt etableras emellertid inte med flertalet ungdomar inom ramen för kategorin ”avvaktar” vilket är bekymmersamt. Det är viktigt att fastställa tydliga rutiner för hur kontakt med dessa ungdomar skall ske och när åtgärderna anses vara tillräckliga.⁷⁷

Citatet visar på en bedömning av granskningsresultatet där de aspekter som fungerar bra lyfts fram först, sedan presenterades de aspekter som fungerar mindre bra. Det blir en väl avvägd balans mellan de positiva och negativa resultat som granskningen påvisar, vilket tydligt framställs i texten. Även Gävle balanserar positiva och negativa aspekter på liknande sätt och bedömer resultatet an en av sina granskningar på följande vis:

Vi bedömer att delårsrapporten i stort uppfyller de lagstadgade kraven och god redovisningssed med undantag för redovisningen materiella anläggningar där komponentavskrivningar inte tillämpas i kommunen.⁷⁸

Här börjar även Gävle med att poängtera det i granskningen som har fungerat och avslutar med att poängtera det som fungerat mindre bra. Generellt sätt visar resultaten att det är ungefär på dessa sätt kommuner med egna revisionskontor väljer att uttrycka sig i sina resultat. Oftast börjar de med att presentera hur verksamheten arbetar med och uppfyller sina mål för att sedan lägga fram vilka förbättringsområden som finns.

⁷⁷ Borås granskningsrapport 2, s. 7.

⁷⁸ Gävle granskningsrapport 1: *Revisionsrapport Gävle kommuns delårsrapport 2 år 2014*. Diarienummer 14REK7, s. 4.

De upphandlade byråerna gör ofta en sammantagande bedömning där de i stort beskriver vad granskningen mynnat ut i. I många fall ser dessa sammantagna bedömningar lika ut. Oftast påvisas både brister och det som skötts ändamålsenligt. Deloitte i en granskning för Jönköping uttrycker sig som följer:

Den sammantagna bedömningen är att arbetsmiljöarbetet i grundskolorna inom Barn- och utbildningsnämnden inte fullt ut är ändamålsenligt, det finns utrymme för förbättring. Barn- och utbildningsnämnden har de senaste åren genomfört ett antal förbättringar som visar på att nämnden är på rätt väg. Fortsatta förbättringsmöjligheterna finns ute på skolorna i det dagliga arbetet och i återkopplingen mellan nämnd och förvaltning.⁷⁹

Detta citat kommer från en granskning där revisorerna fann att arbetet inte sköttes helt ändamålsenligt, vilket de börjar sin bedömning med att beskriva. De beskriver noga att det finns förbättringspotential och att nämnden är på rätt väg, även om de inte nått hela vägen fram. De börjar alltså med att beskriva att något inte fungerar för att sedan beskriva kort att det behöver förbättras och var arbetet kan göras. På liknande vis gör även PwC för Eskilstuna:

Vår samlade bedömning är att kommunstyrelsen och berörda nämnder bedriver ett aktivt integrations- och mångfaldsarbete i enlighet med fullmäktiges övergripande mål och riktlinjer. För att arbetet ska vara fullt ändamålsenligt behöver kommunstyrelsen och nämnderna stärka sin styrning och uppföljning på området.⁸⁰

Denna granskning visade att verksamheten fungerade i stort men att det fanns några brister att ta hänsyn till. Istället för att börja med att beskriva att arbetet inte var fullt ändamålsenligt så börjar de med att beskriva vad som fungerar, för att sedan gå vidare i vad som kan utvecklas. Formuleringen jämfört med Jönköping ter sig på det stora hela ganska lika, de är båda tydliga med vad som fungerar och vad som behöver förbättras. De har valt att presentera sitt resultat lite olika, men kontentan blir ändå likdanande. Liknande ser det även ut i en granskning som PwC gjort för Sundsvall:

Vår sammanfattande revisionella bedömning är att stödet till anhöriga som vårdar närstående inom socialnämndens ansvarsområden inte till fullo hanteras på ett ändamålsenligt sätt och att den interna kontrollen inom området inte är fullt tillräcklig.⁸¹

⁷⁹ Jönköping granskningsrapport 2, s. 9

⁸⁰ Eskilstuna granskningsrapport 1: *Granskning av kommunens integrationsarbete*. Genomförd av PwC, s. 20

⁸¹ Sundsvall granskningsrapport 20: *Anhöriga som ger omsorg till närstående*. Genomförd av PwC, s. 1

De två tidigare citaten var exempel på granskningar där resultaten till viss del var tillfredställande medan detta är ett exempel på ett resultat som inte är fullt tillfredställande. Det beskrivs inte i resultatet vad som behöver göras för att det ska hanteras ändamålsenligt, men det beskriver att det finns brister som gör att verksamheten inte sköts ändamålsenligt. I allmänhet är byråerna mer restriktiva med att påtala att verksamheterna arbetar ändamålsenligt. I de flesta fallen i de undersökta granskningsrapporterna förekommer någon brist som gör att revisorerna inte vill säga att verksamheten utför ett ändamålsenligt arbete. De fall där bristen inte är så stor påtalar de ofta att verksamheten sköts ändamålsenligt, men att det finns förbättringsområden som i andra citatet ovan.

Skillnaderna mellan de kommuner med egna revisionskontor och de som använder sig av upphandlad revision är i stort att byråerna ofta är tydligare och mer kortfattade i framställningen av sina granskningsresultat. I kommunerna med egna revisionskontor beskrivs resultaten ofta med omfattande, även om de är tydliga, så pratas det mycket kring resultaten. I samtliga kommuner finns det granskningar med resultat som visar på verksamheter som bedriver ändamålsenlig verksamhet och de som inte gör det.

4.3.3 FORMULERING AV REKOMMENDATIONER

Om granskningsresultaten visar på brister kan revisorerna ge rekommendationer på vad verksamheterna behöver eller bör arbeta vidare med. I kommuner med egna revisionskontor kan ibland rekommendationerna formuleras försiktigt och ibland står det inte helt uttalat vad stadsrevisionen rekommenderar. Speciellt tydligt är detta fenomen i Helsingborg, som inte i någon av sina granskningar från 2014 uttryckligen skriver att de rekommenderar något. Trots brister i granskningarna, som kanske borde resultera i en rekommendation uttrycker de sig snarare i stil med nedanstående:

De långsiktiga målen för projektet kan härledas till beslut § 85/2013 där kommunfullmäktige tog beslut om att omvandla Helsingborgsfestivalen till en stadsfest. I projektplanen anges att evenemanget kommer ha Helsingborgs stads värderingar och vision som grund, men att ett särskilt fokus kommer att ligga på jämställdhet och tolerans. Till kommande års planering av evenemangets program, skulle därför en programgrupp med jämnare könsfördelning kunna eftersträvas.⁸²

⁸² Helsingborg granskningsrapport 2, s. 4.

Istället för att revisorerna skriver en formulering såsom ”Vi rekommenderar att programgruppen har en jämnare könsfördelning till nästa år” så skriver de att det är eftersträvansvärt. Det är därför lite svårt att veta om formuleringar som dessa ska tolkas som rekommendationer eller inte. När antalen har räknats, som finns beskrivet i avsnitt 4.2.3, så har de räknats in, då det är de närmsta rekommendationer som finns i granskningsrapporterna för Helsingborg. Borås och Gävle är tydligare när det kommer till att specificera sina rekommendationer. Borås skriver som följer:

Stadsrevisionen rekommenderar att:

- En målsättning för verksamheten formuleras.
- Arbetslivsförvaltningens uppdrag inom ramen för informationsansvaret tydliggörs och dokumenteras och att en gränsdragning gentemot Utbildningsförvaltningen förtydligas.
- Dokumenterade rutiner fastställs för hur målgruppen skall kontaktas samt vilka åtgärder som skall erbjudas.
- Effekter av tillämpade åtgärder följs upp och utvärderas på individ- och organisationsnivå.⁸³

Det framgår tydligt att det ges fyra rekommendationer. I rekommendationerna står det tydligt vad stadsrevisionen förväntar sig för åtgärder från den berörda nämnden. På liknande vis skriver även Gävle:

Revisionen rekommenderar att köpeavtal som reglerar parternas åtaganden skrivs när verksamheter lyfts från kommunen till andra organisationsformer: bolag, kommunalförbund eller gemensamma nämnder.⁸⁴

Istället för att lista sina rekommendationer skriver de dem i löpande text, men det framgår ändå tydligt att revisionen rekommenderar en viss nämnd att agera på ett visst vis. Helsingborg sticker därmed ut i denna undersökning, då de är otydliga med vad de egentligen rekommenderar, vilket är ett genomgående tema i deras granskningar för 2014. De två andra kommunerna skriver ut vad de rekommenderar, när de har något att rekommendera.

⁸³ Borås granskningsrapport 2, s. 7-8

⁸⁴ Gävle granskningsrapport 2: *Revisionsrapport Årsredovisning och lagstadgad delårsrapport 2014*. Diarienummer 15REK21, s. 8.

I likhet med Helsingborg ger PwC för Eskilstuna rekommendationer utan att specificera att det är rekommendationer. Detta gäller för båda granskningar som de genomförde under 2014 och de formulerades som följer:

För att horisontella perspektiv, såsom integration och mångfald, ska implementeras framgångsrikt i ordinarie verksamhet behöver de, enligt vår uppfattning, också införlivas i den ordinarie styrningen i form av konkreta, mätbara mål. Detta bör kommunstyrelsen och nämnderna uppmärksamma i sitt fortsatta arbete.⁸⁵

Ofta, både i Eskilstuna och i Helsingborg, formuleras dessa indirekta rekommendationer med ordet bör i meningen, alltså att den berörda nämnden bör göra något för att åtgärda det som inte riktigt fungerade. Mer i likhet med Borås formulerade både Jönköping och Sundsvall sina rekommendationer i punktform. Ofta gav de många rekommendationer när det fanns rekommendationer att ge. Även i de avseenden där verksamheten i sig arbetade ändamålsenligt så gavs ofta rekommendationer. Ett exempel på rekommendationer i Sundsvall såg ut som följer:

För att utveckla verksamheten bör följande rekommendationer prioriteras:

- Att det inom socialnämndens verksamheter upprättas rutiner för att kartlägga det samlade behov av stöd som anhöriga i kommunen kan tänkas ha.
- Att socialnämndens verksamheter anpassar befintlig *anhörigstrategi* till den egna verksamheten och dess målgrupper.
- Att socialnämnden ser över behovet av mål och tillhörande riktlinjer gällande det stöd som ges till personer som vårdar eller stödjer närstående.
- Att socialnämnd och verksamhet identifierar nyckeltal som gör det möjligt att följa upp det stöd som erbjuds personer som vårdar eller stödjer närstående.

Att socialnämndens verksamheter vidareutvecklar och använder dokumentationen av anhörigstödet för att kunna följa upp hur verksamheten fungerar.⁸⁶

Här presenteras rekommendationerna tydligt i punktform för att förklara vad det är som behöver åtgärdas. På liknande vis såg det ut i Jönköping, där revisorerna tydligt klargör att rekommendationerna kommer presenteras.

⁸⁵ Eskilstuna granskningsrapport 1, s. 22

⁸⁶ Sundsvall granskningsrapport 20, s. 1

Sammanfattningsvis är en stor skillnad kommunerna emellan att upphandlade byråer i större utsträckning väljer att lämna rekommendationer överhuvudtaget. Även i samband med granskningar där resultatet som helhet tyder på att verksamheten sköts ändamålsenligt, ges ofta rekommendationer, något som inte sker i kommuner med egna revisionskontor. Med undantag från Helsingborg går det att påstå att kommunerna i lika utsträckning väljer att formulera sina rekommendationer tydligt, så att det klart framgår vad verksamheterna behöver åtgärda.

4.3.4 SAMMANFATTNING

Resultaten av hur granskningarna genomförs visar att metoderna för granskning inte varierar speciellt mycket i kommuner med egna revisionskontor kontra de med upphandlad revision. De arbetar alla enligt god revisionssed och använder intervjuer och dokumentanalys som metod. Vidare visar också resultaten att granskningsområdena skiljer sig i de olika kommunerna över ett år, det är helt enkelt olika vad politikerna väljer att prioritera i de olika kommunerna. Hälften av de undersökta kommunerna granskade samtliga sina nämnder under 2014. Generellt sätt tyder dessa resultat på att byråerna ofta är tydligare i sina framställningar av granskningsresultaten, de är också ofta mer kortfattade i sina beskrivningar av vad de kommit fram till. Detsamma gäller även när det kommer till rekommendationer, även om kommunerna med egna revisionskontor i allmänhet var konkreta även de med sina rekommendationer. En intressant iakttagelse ur dessa resultat är att byråer tenderar att ge fler rekommendationer, även när granskningen i stort visar på att verksamheten sköts ändamålsenligt.

4.4 SUMMERING

Resultaten i förhållande till granskningarnas omfattning, vad som granskas och hur det granskas visar på intressanta resultat. Ett tänkvärt resultat i förhållande till granskningarnas omfattning var att budgeten inte verkade ha någon märkbar effekt på varken antalet granskningar som genomfördes eller hur långa granskningarna var i sidantal. En anledning till att det ter sig så skulle kunna vara att det behövs en högre budget för att kommuner med egna revisionskontor dels ska kunna betala sina anställda samtidigt som det ska finnas utrymme i budgeten för att kunna upphandla sakkunniga biträden ifall det behövs. Det skulle kunna vara en komfortskapande åtgärd, då det är viktigt för politiken att revisorerna är bekväma med sin granskning och att de därmed får en större budget att röra sig med. Ur ett komfortteoretiskt perspektiv borde en låg budget göra att revisorerna känner obehag att utföra sitt arbete. I

längden är också frågan hur budgeten påverkar revisorernas löner, vilket också är en viktig del för att de ska känna sig bekväma med sin yrkesroll och för att oberoendet ska vara intakt, då bekvämlighet är en förutsättning för oberoende.

I förhållande till vad som granskas är det intressant att olika områden täcks upp av de olika kommunerna, var fokus ligger beror givetvis på var politikerna vill att granskningsfokus ska finnas. Intressant är att samtliga nämnder och styrelser inte granskas i samtliga kommuner trots att lagstiftningen säger att det ska granskas. Power menar att det är svårt att definiera revision i lagstiftning⁸⁷ och så kanske det mycket väl är. Men om lagstiftningens intention är att kommuners samtliga nämnder och styrelser årligen ska granskas så borde det fullföljas. Att tankesättet går så beror nog till mångt och mycket på granskningssamhällets värderingar om allt ständigt ska granskas. Kanske visar detta resultat på att det rent praktiskt inte är möjligt att efterleva granskningssamhällets förväntningar? Två av kommunerna med egna revisionskontor granskade samtliga nämnder och styrelser, en gjorde det inte. Hade det kanske gått om Borås stad valde att även ta hjälp av upphandlat stöd? Det är svårt att svara på, men kanske. Att sedan två av kommunerna med upphandlat stöd inte lyckas visar att det kanske inte heller är rätt väg att gå. Med små kommuner och liten budget kanske allt inte är möjligt. Ändå så motbevisar Sundvall detta, som trots likande budget som Jönköping och Eskilstuna ändå lyckas de täcka alla nämnder och styrelser som finns i kommunen i 20 granskningar. Detta gäller oavsett upplåtelseform och det är upp till de förtroendevalda revisorerna att se till att allt som ska granskas faktiskt granskas. Revisorsrollen är viktig i dagens samhälle, vilket Power också påpekar⁸⁸. Men frågan är hur viktig den ska få vara? Genom de höga förväntningarna som granskningssamhället medför på revisionen i kombination med de praktiska förutsättningar kommunerna har, är det nog inte helt enkelt för revisorn att leva upp till de krav som finns.

När det kommer till hur verksamheterna granskas och hur det uttrycks i revisionsrapporterna är ett tydligt tema att de upphandlade byråerna generellt uttrycker sig tydligare. Genom att vara tydlig så byggs det upp en komfortnivå mellan politiken och revisionen, genom tydlighet blir alla parter bekväma med granskningen. Det tyder även på att revisionen görs som en typ av försäkran där revisorerna genom att tydliggöra sina kriterier försäkrar allmänheten om vad politiken ämnar göra, för att sedan avgöra om det verkligen är så. Genom att byråerna

⁸⁷ Power (1997).

⁸⁸ Power (1997).

formulerar sig på tydligt vis kan tilliten till politikerna säkerställas, genom att försäkra dem om att de genomför granskningen på deras uppdrag med mål att säkerställa att tjänstemännen utför de mål som är uppsatta för dem, alltså att de enligt revision som försäkran har ett mål att visa att verksamheten styrs i den riktning som politikerna vill, även om slutresultatet inte alltid påvisar det.

Att de egna revisionskontoren inte är lika tydliga i sina formuleringar kan ha sina orsaker. Egna revisionskontor har antagligen fler diskussionstillfällen än vad upphandlade byråer har och de har närmre till politiken, vilket gör det lättare att diskutera, därför blir revisionen mer en del av försäkring där revisorerna genom försäkran vill bygga ett förtroende till politiken, snarare än att tydliggöra sina mål för allmänheten. Det kan vara så att de kommunala revisionskontoren har möjlighet att uttrycka sina rekommendationer i andra forum än bara i rapporterna. De sitter närmre de som berörs av granskningen och kan därför lättare träffa dem och diskutera granskningen utkomst och ge inofficiella rekommendationer som inte står i rapporterna. Det finns inom komfortteorin ett institutionellt behov i att revisorer inte aktivt bör leta efter problemen då de producerar obehag eller kritik när de rapporteras. Skulle något behöva förbättras i redovisningen så behöver det inte nödvändigtvis lyftas fram offentligt, då det kan påverka politikernas komfort.

5 DISKUSSION OCH SLUTSATS

I detta avsnitt kommer slutsatserna från resultaten presenteras och diskuteras. Slutsatser om likheter och skillnader kommer tas fram samt slutsatser om den summerande analysen. Sedan kommer en diskussion föras om huruvida upplåtelseformen har någon betydelse, följt av en diskussion om granskningsområdet. Därefter kommer förslag till vidare forskning följt av en avslutning.

5.1 SLUTSATSER OM LIKHETER OCH SKILLNADER

Denna studie har visat att skillnaderna mellan de olika upplåtelseformerna inte är så stora. Om man zoomar ut lite och ser på granskningsrapporterna i sin helhet så är de ganska lika. De är överlag lika både till omfattning och hur mycket granskning som görs i de olika kommunerna. Metoderna är nästan helt lika oavsett upplåtelseform, med skillnaden att de upphandlade byråerna ibland använder sig av lite nyare metoder. Som sagt är det generellt sätt inte några stora skillnader mellan de två upplåtelseformerna. Vid en närmre detaljgranskning finns däremot några skillnader som är värda att belysa. Det finns en större tydlighet i texterna som kommer från de upphandlade byråerna jämförelsevis med de som kommer från egna revisionskontor. Det kan finnas olika anledningar till att det ser så. En anledning kan vara att de egna revisionskontoren har fler forum att diskutera sin revision i. Tidigare forskning argumenterar för att egna revisionskontor bidrar till en kontinuitet och en bättre helhetsbild. Revisorerna på de kommunala revisionskontoren jobbar i samma kommun som politiken och har på så vis närmre att under granskningens gång och rapporternas utförande, diskutera och prata kring sina resultat, vilket styrker det som den tidigare forskningen visat. Det är något som de upphandlade byråerna antagligen har svårare för. Därmed innebär det att byråerna måste vara tydliga i sina rapporter för att missförstånd inte ska ske.

Ytterligare en slutsats är att de upphandlade byråerna i allmänhet lämnar fler rekommendationer. Anledningarna kan vara samma som ovan, att de inte har forum att diskutera rekommendationerna i. En vidare spekulation är att byråerna har en lite mer konsulterande roll. Det kan vara så att de genom rekommendationer hoppas på att få något konsultuppdrag för kommunen där de kan hjälpa kommunen att nå sina mål. Det blir ett sätt för revisionsbyråer som en marknadsaktör att sälja in sig. Genom rekommendationer är det enklare för en upphandlad byrå att upprätthålla en bild av att de är oberoende än för ett kommunalt revisionskontor som måste visa att de inte håller på med internrevision, därför är det viktigt för dem att inte ge rekommendationer i samma utsträckning. En annan analys och

diskussion kring detta är att de egna revisionskontoren inte vill kritisera sina egna kollegor och därmed är restriktiva med att lämna rekommendationer. För att återknyta till oberoende så kan det mycket möjligt vara så att revisionsbyråerna är mer oberoende och att de på ett annat vis tar sitt ansvar som oberoende genom att befinna sig utanför organisationen.

En tredje slutsats är att det finns relativt stora skillnader i antalet granskningar kopplat till budget. De kommuner med egna revisionskontor har en högre budget än de som använder upphandlad revision. Trots det så görs det ungefär lika många granskningar i de olika kommunerna. Sundsvall var som tidigare nämnts en utstickare med väldigt många granskningar i förhållande till sin budget. Varför det är så stora skillnader i budgeten är intressant. Hur budgeten används i de olika kommunerna har inte undersökts. Frågan är om de som betalar lite pengar på granskningarna får samma kvalitet på sina granskningar. Ytterligare en fråga är huruvida många granskningar bör göras, eller om det räcker med ett fåtal. En spekulation är att kommuner med egna revisionskontor tar sin revision på stort allvar och därmed lägger en större budget på revisionen. Även det faktum att de finns ett eget revisionskontor kan tyda på att revisionen har en större betydelse än i de kommuner som väljer att upphandla sin revision. Tidigare forskning nämner att det är dyrare att upphandla sin revision, vilket denna undersökning inte kan styrka. Budgeten för de som väljer att upphandla sin revision är som tidigare nämnts lägre och generellt sätt är kostnaden per granskning också lägre, vilket gör att det inte nödvändigtvis behöver vara så att det är dyrare att upphandla sin revision. nu är det ju så att majoriteten av Sveriges kommuner upphandlar sin revision och i denna undersökning har bara tre kommuner studerats och genom dem tre kan inte påståendet styrkas, även om det generellt sätt kanske är så att det är dyrare att använda sig av byråer. En anledning till att det kanske är billigare att använda sig av upphandlade byråer har som tidigare forskning påpekat, att göra med LOU. Priserna pressas vid upphandling och har en kommun ett eget revisionskontor så är det ju inte så. Men frågan är vad priset får för effekter på revisionskvaliteten om priserna ständigt ska pressas till det lägsta?

Det finns ytterligare en sak som är värt att notera och det är en övergripande problematik både bland de upphandlade byråerna och revisionskontoren. Enligt lag ska samtliga nämnder och styrelser årligen granskas, något som hälften av kommunerna i denna undersökning inte gör. Det verkar inte ha med upplåtelseformen att göra då problematiken återfinnes i båda, men det är ändå värt att notera att samtliga nämnder och styrelser inte granskas i samtliga kommuner i denna undersökning.

5.2 SLUTSATSER OM SUMMERINGEN

Komfortteorin är något som i stort genomsyrar de flesta granskningar. Antagligen är det viktigt för både revisionskontoren och de upphandlade byråerna att alla är komfortabla med granskningen. Det uttrycks däremot på olika vis. Byråerna uttrycker det genom en större tydlighet i sina rapporter, medan revisionskontoren antagligen har andra forum att uttrycka sig på. En distinkt skillnad är att byråerna använder komfort genom att ge och tydliggöra många rekommendationer, medan de egna kontoren inte alltid gör det i samma utsträckning. På olika sätt skapar detta komfort för revisorerna och säkert också för revisionsmottagarna.

Revision som förbättran och försäkran går att se i olika sammanhang, men revision som försäkran är desto svårare att finna i de undersökta granskningsrapporterna. Revision som försäkran är mer inriktad på företag och att investerare ska vilja investera. I en kommun är det ju inte så, men i samband med att kommuner mer och mer försöker locka invånare kan revision bli en viktig faktor för att som försäkran få nya invånare, genom att revisionen signalerar att det finns stora möjligheter för kommunerna att lyckas. Kanske skulle detta mer ligga i de egna revisionskontorens intresse som faktiskt jobbar för kommuners visioner på andra sätt än vad de upphandlade byråerna gör. Det som kan ses mycket i granskningsrapporterna är revision som försäkran där revisorerna faktiskt är till för att tillhandahålla politikerna en försäkran om att tjänstemännen agerar i enlighet med deras intressen och att den styrs så effektivt som möjligt, vilket har blivit ännu viktigare sedan framväxten av NPM i offentlig sektor.

5.3 DISKUSSION - HAR UPPLÅTELSEFORMEN NÅGON BETYDELSE?

Som resultaten och slutsatserna har visat kommer revisionen till uttryck på lite olika sätt när det kommer till de olika upplåtelseformerna. I stora drag ser det ganska lika ut, även om detaljer gör att det finns vissa skillnader. Utifrån de parametrar som legat till grund för denna undersökning går det inte att säga att upplåtelseformen har någon större betydelse i förhållande till hur tydliga de är och till hur rekommendationer presenteras. De avseendena är såklart väldigt viktiga i förhållande till granskningsresultaten och att byråer är mer benägna att lägga fram rekommendationer, som är en viss form av kritik, är av stor vikt. Rekommendationerna har betydelse, det ska inte förglömmas, men samtidigt är inte rekommendationerna hela granskningen. Det är viktigt att återigen komma ihåg att byråerna kan ha andra motiv med sina rekommendationer i förhållande till ett konsultativt syfte. Så på

det stora hela är granskningsresultaten så pass lika i omfattningen, i vad som granskas och hur det granskas, att upplåtelseformen i de avseendena inte har någon större betydelse. Ser man till andra parametrar så kan det absolut vara så att upplåtelseformen är väldigt viktig. Som tidigare nämnts lägger kommuner med egna revisionskontor generellt sett mer pengar på sin revision och för att kunna ha egna revisionskontor gäller det att kommuner väljer att lägga in större budget för revisionen. Enligt denna undersökning verkar det vara mer ekonomiskt fördelaktigt att välja att upphandla sin revision. Som resultaten ändå visar så verkar inte det ha någon vidare betydelse för själva granskningsresultatet som helhet.

Syftet med uppsatsen var att jämföra kommuner med olika upplåtelseform av sina sakkunniga biträden, för att se vad det får för betydelse i revisionen. Resultaten tyder på att upplåtelseformens betydelse i det stora hela är liten, även om det när det kommer till detaljerna har betydelse. Undersökningens frågeställning löd som följer:

- Hur har revisionens roll och upplåtelseform betydelse för på vilka vis revisionen kommer till uttryck?

Svaret på frågan är att revisionen kommer till uttryck på olika vis, genom budget skiljer sig synen på revisionens roll sig en del, även när det kommer till rekommendationer får revisionen olika uttryck i de olika upplåtelseformerna samt när det kommer till tydligheten i sina granskningar. Men även här är svaret på frågan att det i stort är ganska stora likheter i hur revisionen kommer till uttryck trots att kommunerna väljer olika upplåtelseform för sina sakkunniga biträden. Revisionen får alltså olika roll i de olika kommunerna. Dels kan det handla om hur viktigt kommunerna anser att det är med revisions och dels hur de förhåller sig till revisions som försäkrar, förbättring och försäkrar, men också hur bekväma de är i sin granskning och det som granskas. Revisionens roll och upplåtelseform har alltså till viss del betydelse för hur revisionen kommer till uttryck, men som helhet har den inte en tillräckligt betydande roll för att det ska märkas i det stora hela. Skillnaderna ska dock inte förringas, de finns såklart där och det är viktigt att tänka på, men som nämnts är det överlag så pass lika att skillnaderna inte får någon avgörande betydelse för hur revisionen kommer till uttryck.

5.4 FÖRSLAG TILL VIDARE FORSKNING

Denna undersökning har visat på väldigt intressanta resultat och till vidare forskning hade det varit intressant att undersöka granskningsrapporter ur ett längre perspektiv för att se om resultaten hade varierat mer. Det hade även varit intressant att undersöka skillnader i granskningsrapporterna i de kommuner med egna revisionskontor som också använder upphandlat stöd, för att mer på djupet se vad de rapporterna kompletterar revisionskontoren med. Slutligen hade det varit väldigt intressant att sätta upp parametrar för vad som kännetecknar en god revisionskvalitet och undersöka rapporterna utifrån det, för att se om upplåtelseformen har någon betydelse för revisionskvaliteten, just med tanke på att budgeten för de olika upplåtelseformerna skiljer sig åt. Kvalitet är något som tidigare forskning menar är svårt att mäta, men att de stora revisionsbyråerna ofta förknippas med god kvalitet, då har en större kunskapsbas, men även då de har mer resurser och erfarenhet som bidrar till att göra revisionen mer effektiv. Det hade därför varit intressant att se om det stämmer i realiteten.

5.5 AVSLUTNING

Så varför är revision i kommunal verksamhet nu så viktigt och intressant? Jo, genom skattebetalarnas pengar ska kommuner genomföra sin verksamhet och genom revisionen kontrolleras det att verksamheterna sköts på rätt sätt. Denna undersökning visar att vi som skattebetalare, oavsett upplåtelseform, kan vara trygga med att revision genomförs i våra kommuner och vi kan vara trygga med att det inte spelar någon större roll vilken upplåtelseform kommunen väljer att ha för sina sakkunniga biträden. Som ett led i utvecklingen av NPM har granskningssamhället blivit allt mer påtagligt. Allt ska vara mätbart och därmed även granskningsbart. I inledningen nämns det att det är otroligt viktigt att kommunerna granskar sina verksamheter, så att skattebetalarna ska kunna veta att deras pengar går till det som sägs. Upplåtelseformen är inte avgörande för hur saker granskas och det görs på liknande vis i olika kommuner, oavsett om de väljer att använda sig av revisionskontor eller en upphandlad byrå. Men det kvarstår en problematik i att inte samtliga nämnder och styrelser årligen granskas. Hur ska granskningen kunna vara ett fungerande kontrollorgan om kommunerna inte följer lagen om hur de ska granskas?

REFERENSER

ELEKTRONISKA OCH TRYCKTA BÖCKER

- Ahrne, Göran & Svensson, Peter (2011). *Handbok i kvalitativa metoder* (2., [utök. och aktualiserade] uppl. ed.). Stockholm: Liber.
- Bringselius, Louise (2013), *Organisera oberoende granskning: Riksrevisionens första tio år* (1. uppl. ed.). Lund: Studentlitteratur.
- Bryman, Alan & Bell, Emma (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (2., [rev.] uppl. ed.). Stockholm: Liber.
- Carrington, Thomas (2014). *Revision*. 2. [utök. och uppdaterade] uppl. Malmö: Liber.
- Cassel, Filip (2000). *Behovet av kommunal externrevision*. Stockholm: SNS Förlag.
- Ek, Emma & Göteborgs universitet. Förvaltningshögskolan (2012). *De granskade: Om hur offentliga verksamheter görs granskningsbara*
- Gustavsson, Maria & Karlsson, Lars (2013), "Revision" i Johansson, Vicki & Lindgren, Lena (Red) *Uppdrag offentlig granskning* (1. uppl. ed.). Lund: Studentlitteratur.
- Mautz, Robert K. & Sharaf, Hussein (1961), *The philosophy of auditing*. Sarasota, Fla: American Accounting Association.
- Johansson, Vicki & Karlsson, Lars (2013), "Granskning som möjlighet och hot" i Johansson, Vicki & Lindgren, Lena (Red) *Uppdrag offentlig granskning* (1. uppl. ed.). Lund: Studentlitteratur.
- Power, Michael (1997), *The audit society: rituals of verification* . Oxford: Oxford University Press.
- Yin, Robert K. (2011) *Fallstudier – design och genomförande*. Malmö: Liber.

OFFENTLIGA DOKUMENT OCH RAPPORTER

- Kommunallagen (1991:900) 4 kap. § 6a, samt 9 kap. § 8 & §9.
- Lundin, Olle (2010). *Revisionen reviderad - en rapport om kommunal angelägenhet*. Finansdepartementet. Stockholm: Fritzes.
- Sundström, Peter & Sveriges kommuner och landsting (2006), *Aktiv lekmanrevision: Demokratisk granskning av kommunala bolag / [elektronisk resurs]*. Stockholm: Sveriges kommuner och landsting.
- Sveriges Kommuner och Landsting. (2001). *Upphandling av revisionstjänster* (1 uppl.). Stockholm: Sveriges Kommuner och Landsting.

- Sveriges Kommuner och Landsting (2014), *God revisionssed i kommunal verksamhet 2015*. Stockholm: Sveriges Kommuner och Landsting
- Tagesson, Torbjörn., Andersson Glinatsi, Nicoletta & Martina Prahl (2013), "Upphandling av sakkunniga yrkesrevisorer – vilken påverkan har konkurrensen?". *Nationella kommunforskningsprogrammets rapportserie*, rapport 16.
- U.S General Accountability Office. (1987). *CPA Audit Quality: Many Government Audits Do Not Comply with Professional Standards*. Washington D.C.

VETENSKAPLIGA ARTIKLAR OCH AVHANDLINGAR

- Beatty, Randolph P. (1989), "Auditor reputation and the pricing of initial public offerings", *The Accounting Review*, 64, (October), sid. 693–709.
- Carrington, Thomas & Catasús, Bino (2007). Auditing stories about discomfort: becoming comfortable with comfort theory, *European Accounting Review*, 16 (1), 35–58.
- Dye, Ronald. A. (1993). Auditing standards, legal liability, and auditor wealth. *Journal of Political Economy*, 101(5), 887-914. doi:10.1086/261908
- Geiger, Marshall A. & Raghunandan, K. (2002), "Auditor tenure and audit reporting failures", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 21(1), sid. 67–78.
- Hogan, Chris E. (1997). Cost and benefits of Audit Quality in the IPO market: a self-selection analysis. *The Accounting Review*, 72(1), sid 67–86.
- Johnson, Lynn A. (2001), "An investigation of pricing behavior in the municipal audit market". *Accounting Forum*, 25,(1), 89-101.
- Lundin, Olle (1999), *Kommunal revision: en rättslig analys*, Iustus
- Menon, Krishnagopal, & Williams, David. D. (1994). The insurance hypothesis and market prices. *The Accounting Review*, 69(2), 327-342.
- Nyman, Caroline., Nilsson, Fredrik.& Rapp, Birger (2007). Ansvarsprovning med förhinder. *Kommunal Ekonomi och Politik*, 11(2), sid. 29-46.
- Palmrose, Zoe-Vonna (1986), "Audit Fees and Auditor Size: Furthur Evidence", *Journal of accounting research*, 24(1), sid. 97-110.
- Pentland, Brian T. (1993) "Getting Comfortable with the numbers: Auditing and the microproduction of macro-order", *Accounting, Organizations and Society*, 18(7-8): 605-620.
- Simunic, Dan A. (1980), "The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence", *Journal of Accounting Research*, 18(1), sid. 161-190.
- Tagesson, Torbjörn & Eriksson, Ola (2011), "What do Auditors do? Obviously They do not

Scrutinise the Accounting and Reporting", *Financial Accountability & Management*, vol. 27, no. 3, sid. 272-285.

Zimmerman, Jerold (1977), "The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives", *Journal of Accounting Research*, 15(2), s. 107-144.

TIDNINGSARTIKLAR

Haglund, Anders & Brunström, Per-Åke (2012), Revisionen måste värdera kompetens, *Dagens Samhälle*, nr 28.

WEBBSIDOR

Skyrev, *Certifiering*, hämtad 2016-02-09 från <http://skyrev.se/certifiering>

Statistiska Centralbyrån, *Folkmängd i riket, län och kommuner 31 december 2014 och befolkningsförändringar 2014*, hämtad 2016-03-09 från <http://www.scb.se/sv/Hitta-statistik/Statistik-efter-amne/Befolkning/Befolkningens-sammansattning/Befolkningsstatistik/25788/25795/Helarsstatistik---Kommun-lan-och-riket/385423/>

GRANSKNINGSRAPPORTER

Helsingborg granskningsrapport 1: *Granskning av val till Europaparlamentet och val till riksdag, region/landsting och kommun*. Diarienummer 2014:4, hämtad 2016-02-18 från http://www.helsingborg.se/wp-content/uploads/2015/02/Revisionsrapport_Granskning_av_val_till_Europaparl.pdf

Helsingborg granskningsrapport 2: *Granskning av Hx*. Diarienummer 2014:6, hämtad 2016-02-18 från http://www.helsingborg.se/wp-content/uploads/2015/03/Revisionsrapport_HX_2014-6.pdf

Helsingborg granskningsrapport 3: *Granskning av representation i Helsingborgs stad*. Diarienummer 2014:5, hämtad 2016-02-18 från http://www.helsingborg.se/wp-content/uploads/2015/02/Revisionsrapport_Representation.pdf

Helsingborg granskningsrapport 4: *Granskning av publikationen "Vår stad"*. Diarienummer K 14:08, hämtad 2016-02-18 från <http://www.helsingborg.se/wp-content/uploads/2015/02/Slutrapport.pdf>

Helsingborg granskningsrapport 6: *Ändamålsenlig och effektiv förskoleverksamhet*. Genomförd av PwC. Hämtad 2016-02-18 från <http://www.helsingborg.se/wp->

- [content/uploads/2015/02/Revisionsrapport_Andamalsenlig_och_effektiv_forsko.pdf](http://www.helsingborg.se/wp-content/uploads/2015/02/Revisionsrapport_Andamalsenlig_och_effektiv_forsko.pdf)
- Helsingborg granskningsrapport 7: *Kartläggning av kommunens arbete med EU-finansierade projekt*. Genomförd av EY, diarienummer 2014:2, hämtad 2016-02-18 från http://www.helsingborg.se/wp-content/uploads/2015/02/Revisionsrapport_Kartlaggning_av_kommunens_arbete_.pdf
- Helsingborg granskningsrapport 8: *Översyn av LSS-verksamheten avseende styrning, ledning och uppföljning*. Genomförd av KPMG, diarienummer 2014:1, hämtad 2016-02-18 från http://www.helsingborg.se/wp-content/uploads/2015/02/Revisionsrapport_Granskning_av_LSSverksamheten.pdf
- Borås granskningsrapport 1: *Hantering av övergrepp vid förskola*. Hämtad 2016-02-18 från <http://www.boras.se/download/18.3f2327c614a2fe093e2cb6cf/1418715116900/Kortrapport+F%C3%B6rskola.pdf>
- Borås granskningsrapport 2: *Beställare- utföraremodellen i Borås stad – Kommunalteknisk verksamhet*. Hämtad 2016-02-18 från http://www.boras.se/download/18.7fda6cb414a2e5ebb521c907/1418197598872/Rapport_Best%C3%A4llar+utf%C3%B6rar+kommunalteknisk+verksamhet+org_layout.pdf
- Borås granskningsrapport 3: *Granskning av beslutsunderlag – Energi- och miljöcentrum*. Hämtad 2016-02-18 från <http://www.boras.se/download/18.7fda6cb414a2e5ebb522f08/1418125346580/EMC2014.pdf>
- Borås granskningsrapport 4: *Bedömning av delårsrapport januari-augusti 2014*. Hämtad 2016-02-18 från <http://www.boras.se/download/18.7fda6cb414a2e5ebb522f21/1418125624913/Del%C3%A5rsrapport+2014%2C+utl%C3%A5tande.pdf>
- Borås granskningsrapport 5: *Granskning av informationsansvaret för 16-19 åringar i Borås Stad*. Hämtad 2016-02-18 från http://www.boras.se/download/18.19f25810146243f5e5e85c4c/1401178018009/Rapport+informationsansvaret_klarly.pdf
- Gävle granskningsrapport 1: *Revisionsrapport Gävle kommuns delårsrapport 2 år 2014*. Diarienummer 14REK7, hämtad 2016-02-18 från <http://www.gavle.se/PageFiles/137814/2014/Revisionsrapport%20Del%C3%A5rsrapport%202%202014.pdf>
- Gävle granskningsrapport 2: *Revisionsrapport Årsredovisning och lagstadgad delårsrapport 2014*. Diarienummer 15REK21, hämtad 2016-02-18 från

<http://www.gavle.se/PageFiles/137814/2014/Revisionsrapport%20%C3%85rsredovisning%202014.pdf>

Gävle granskningsrapport 3: *Exploateringsverksamheten*. Diarienummer 14REK19, hämtad 2016-02-18 från

<http://www.gavle.se/PageFiles/137814/2014/Exploateringsverksamheten%20i%20G%C3%A4vle%20kommun.pdf>

Gävle granskningsrapport 4: *Uppföljning och åtgärder för kunskapsresultat i grundskolan*.

Genomförd av KPMG, diarienummer 14REK34, hämtad 2016-02-18 från

<http://www.gavle.se/PageFiles/137814/2014/Revisionsrapport%20Kunskapsresultat%20grundskolan%202014.pdf>

Gävle granskningsrapport 5: *Missbruks och beroendevård*. Genomförd av PwC, diarienummer 14REK15, hämtad 2016-02-18 från

<http://www.gavle.se/PageFiles/137814/2014/Revisionsrapport%20Missbruk%20o%20beroendev%C3%A5rd%20samt%20Socialn%C3%A4mdens%20yttrande.pdf>

Gävle granskningsrapport 6: *Granskning av verksamhetssystemet Treserva, omvårdnadsnämnden*. Genomförd av PwC, diarienummer 14REK32, hämtad 2016-02-18 från

<http://www.gavle.se/PageFiles/137814/2014/Revisionsrapport%20Treserva%20Omv%C3%A5rdnadsn%C3%A4mden.pdf>

Gävle granskningsrapport 7: *Granskning av personalsystemet Persoec P och Hogia*.

Genomförd av EY, diarienummer 13REK19, hämtad 2016-02-18 från

<http://www.gavle.se/PageFiles/137814/2014/Revisionsrapport%20Personalsystem%20inkl%20KS,%20ABG%20och%20GEAB%20yttranden.pdf>

Gävle granskningsrapport 8: *Livsmedelskontroll*. Genomförd av KPMG, diarienummer 14REK16, hämtad 2016-02-18 från

<http://www.gavle.se/PageFiles/137814/2014/Revisionsrapport%20Livsmedelskontroll%20Byggnads-%20och%20Milj%C3%B6n%C3%A4md%20inkl%20yttrande.pdf>

Gävle granskningsrapport 9: *Granskning av ekonomihanteringen och affärssystemet*

UNIT4Agresso. Genomförd av PwC, hämtad 2016-02-18 från

<http://www.gavle.se/PageFiles/137814/2014/Revisionsrapport%20Agresso%20inkl%20yttrande%20till%20KF.pdf>

Gävle granskningsrapport 10: *Attestreglemente*. diarienummer 14REK30, hämtad 2016-02-18 från

<http://www.gavle.se/PageFiles/137814/2014/Attestreglementet%20slutrapport%20inkl%20>

- [yttrande%20till%20KF.pdf](#)
- Jönköping granskningsrapport 1: *Granskning av arbetet mot diskriminering och kränkande behandling*. Genomförd av Deloitte, hämtad 2016-02-20 från <http://www.gavle.se/PageFiles/137814/2014/Attestreglementet%20slutrappport%20inkl%20yttrande%20till%20KF.pdf>
- Jönköping granskningsrapport 2: *Granskning av det systematiska arbetsmiljöarbetet i grundskolan*. Genomförd av Deloitte, hämtad 2016-02-20 från <http://www.jonkoping.se/download/18.18213759148ec0b91ff27aa3/1415377515539/Granskning+av+arbetsmilj%C3%B6n+i+grundskolan.pdf>
- Jönköping granskningsrapport 3: *Granskning av arbetet mot diskriminering och kränkande behandling*. Genomförd av Deloitte, hämtad 2016-02-20 från <http://www.jonkoping.se/download/18.18213759148ec0b91ff27aa3/1415377515539/Granskning+av+arbetsmilj%C3%B6n+i+grundskolan.pdf>
- Jönköping granskningsrapport 4: *Granskning av delårsrapport 2014-08-31*. Genomförd av Deloitte, hämtad 2016-02-20 från <http://www.jonkoping.se/download/18.18213759148ec0b91ff27aa4/1415377515726/Granskning+av+del%C3%A5rsrapport+2014.pdf>
- Jönköping granskningsrapport 5: *Granskning av interna kontroller, finansiell förvaltning*. Genomförd av Deloitte, hämtad 2016-02-20 från <http://www.jonkoping.se/download/18.18213759148ec0b91ff27aa5/1415377515929/Granskning+av+finansiell+f%C3%B6rvaltning.pdf>
- Jönköping granskningsrapport 6: *Äldrenämnden – Granskning intern kontroll*. Genomförd av Deloitte, hämtad 2016-02-20 från <http://www.jonkoping.se/download/18.18213759148ec0b91ff27aa6/1415377516132/Granskning+av+intern+kontroll+inom+%C3%A4ldren%C3%A4mnden.pdf>
- Jönköping granskningsrapport 7: *Stadsbyggnadsnämnden – Granskning intern kontroll*. Genomförd av Deloitte, hämtad 2016-02-20 från <http://www.jonkoping.se/download/18.18213759148ec0b91ff27aa7/1415377516303/Granskning+av+intern+kontroll+stadsbyggnadsn%C3%A4mnden.pdf>
- Jönköping granskningsrapport 8: *Granskning av kvaliteten i äldreomsorgen i Jönköpings kommun*. Genomförd av Deloitte, hämtad 2016-02-20 från <http://www.jonkoping.se/download/18.18213759148ec0b91ff27aa8/1415377516428/Granskning+av+kvaliteten+i+%C3%A4ldreomsorgen+i+J%C3%B6nk%C3%B6pings+kommun.pdf>

- Jönköping granskningsrapport 9: *Granskning av offentlig medfinansiering*. Genomförd av Deloitte, hämtad 2016-02-20 från <http://www.jonkoping.se/download/18.6f09a03c14a14ad6d8a291fd/1420719104266/Granskning+av+offentlig+medfinansiering.pdf>
- Jönköping granskningsrapport 10: *Granskning av tillämpningen av LOV inom hemtjänsten*. Genomförd av Deloitte, hämtad 2016-02-20 från <http://www.jonkoping.se/download/18.18213759148ec0b91ff27aa9/1415377516584/Granskning+av+till%C3%A4mpningen+av+LOV+inom+hemtj%C3%A4nsten.pdf>
- Jönköping granskningsrapport 11: *Granskning av årsredovisningen 2013*. Genomförd av Deloitte, hämtad 2016-02-20 från <http://www.jonkoping.se/download/18.18213759148ec0b91ff27aaa/1415377516787/Granskning+av+%C3%A5rsredovisningen+2013.pdf>
- Jönköping granskningsrapport 12: *Granskning av rutiner för barn och elever i behov av särskilt stöd*. Genomförd av Deloitte, hämtad 2016-02-20 från <http://www.jonkoping.se/download/18.18213759148ec0b91ff27aab/1415377516912/Granskning+barn+och+elever+i+behov+av+s%C3%A4rskilt+st%C3%B6d.pdf>
- Jönköping granskningsrapport 13: *Kommunstyrelsens säkerställande gällande genomförandet av kommunfullmäktiges mål*. Genomförd av Deloitte, hämtad 2016-02-20 från <http://www.jonkoping.se/download/18.18213759148ec0b91ff27aad/1415377517270/Granskningsrapport+genomf%C3%B6randet+av+kommunfullm%C3%A4ktiges+m%C3%A5l.pdf>
- Jönköping granskningsrapport 14: *Granskning det strategiska personalarbetet*. Genomförd av Deloitte, hämtad 2016-02-20 från <http://www.jonkoping.se/download/18.18213759148ec0b91ff27aac/1415377517052/Granskningsrapport+det+strategiska+personalarbetet.pdf>
- Eskilstuna granskningsrapport 1: *Granskning av kommunens integrationsarbete*. Genomförd av PwC, hämtad 2016-02-20 från <http://www.eskilstuna.se/PageFiles/40821/Granskningsrapport%20av%20kommunens%20Integrationarbete%20Eskilstuna%20.pdf>
- Eskilstuna granskningsrapport 2: *Meningsfull vardag, aktiviteter och socialt innehåll inom äldreomsorgen*. Genomförd av PwC, hämtad 2016-02-20 från <http://www.eskilstuna.se/PageFiles/40821/Granskningsrapport%20Meningsfull%20vardag%20Eskilstuna%202014-04-01.pdf>
- Sundsvall granskningsrapport 1: *Granskning av årsredovisning 2014*. Genomförd av PwC,

hämtad 2016-02-20 från

<http://sundsvall.se/Global/Nya%20Sundsvall.se%202010/Kommunrevisionen/Kommunrevisionen%202014/Rapport%20%C3%85rsredovisning%20-14.pdf>

Sundsvall granskningsrapport 2: *Tillförlitligheten i genomförandet av val*. Genomförd av PwC, hämtad 2016-02-20 från

<http://sundsvall.se/Global/Nya%20Sundsvall.se%202010/Kommunrevisionen/Kommunrevisionen%202014/Rapport%20Tillf%C3%B6rlitlighet%20i%20genomf%C3%B6rande%20av%20val%20-14.pdf>

Sundsvall granskningsrapport 3: *Särskild granskning av socialnämndens styrning och ledning – underlag för ansvarsprövning*. Genomförd av PwC, hämtad 2016-02-20 från

<http://sundsvall.se/Global/Nya%20Sundsvall.se%202010/Kommunrevisionen/Kommunrevisionen%202014/Rapport%20S%C3%A4rskild%20granskning%20av%20socialn%C3%A4mnden%20-14.pdf>

Sundsvall granskningsrapport 4: *Statsbidrag inom flyktingmottagandet*. Genomförd av PwC, hämtad 2016-02-20 från

<http://sundsvall.se/Global/Nya%20Sundsvall.se%202010/Kommunrevisionen/Kommunrevisionen%202014/Rapport%20Statsbidrag%20inom%20flyktingmottagandet%20-14.pdf>

Sundsvall granskningsrapport 5: *Ramavtal*. Genomförd av PwC, hämtad 2016-02-20 från

<http://sundsvall.se/Global/Nya%20Sundsvall.se%202010/Kommunrevisionen/Kommunrevisionen%202014/Rapport%20Ramavtal%20-14.pdf>

Sundsvall granskningsrapport 6: *Kundfakturering*. Genomförd av PwC, hämtad 2016-02-20 från

<http://sundsvall.se/Global/Nya%20Sundsvall.se%202010/Kommunrevisionen/Kommunrevisionen%202014/Rapport%20Kundfakturering%20-14.pdf>

Sundsvall granskningsrapport 7: *Ledningssystem för systematiskt kvalitetsarbete*. Genomförd av PwC, hämtad 2016-02-20 från

<http://sundsvall.se/Global/Nya%20Sundsvall.se%202010/Kommunrevisionen/Kommunrevisionen%202014/Rapport%20Granskning%20av%20socialn%C3%A4mndens%20ledningssystem%20f%C3%B6r%20systematiskt%20kvalitetsarbete%20-14.pdf>

Sundsvall granskningsrapport 8: *Granskning av delårsrapport 2014*. Genomförd av PwC, hämtad 2016-02-20 från

<http://sundsvall.se/Global/Nya%20Sundsvall.se%202010/Kommunrevisionen/Kommunrevisionen%202014/Rapport%20Del%C3%A5rsrapport%20-14.pdf>

Sundsvall granskningsrapport 9: *Bokslutsprocessen*. Genomförd av PwC, hämtad 2016-02-20

från

<http://sundsvall.se/Global/Nya%20Sundsvall.se%202010/Kommunrevisionen/Kommunrevisionen%202014/Rapport%20Bokslutsprocessen%20-14.pdf>

Sundsvall granskningsrapport 10: *Anställdas bisysslor*. Genomförd av PwC, hämtad 2016-02-20 från

<http://sundsvall.se/Global/Nya%20Sundsvall.se%202010/Kommunrevisionen/Kommunrevisionen%202014/Rapport%20Bisysslor%20-14.pdf>

Sundsvall granskningsrapport 11: *Ansvarsutövande: Överförmyndarnämnden Mitt*.

Genomförd av PwC, hämtad 2016-02-20 från

<http://sundsvall.se/Global/Nya%20Sundsvall.se%202010/Kommunrevisionen/Kommunrevisionen%202014/Rapport%20Ansvarsut%C3%B6vande%20%C3%96verf%C3%B6rmyndarn%C3%A4mnden%20Mitt%20-14.pdf>

Sundsvall granskningsrapport 12: *Ansvarsutövande: Stadsbyggnadsnämnden*. Genomförd av PwC, hämtad 2016-02-20 från

<http://sundsvall.se/Global/Nya%20Sundsvall.se%202010/Kommunrevisionen/Kommunrevisionen%202014/Rapport%20Ansvarsut%C3%B6vande%20Stadsbyggnadsn%C3%A4mnden%20-14.pdf>

Sundsvall granskningsrapport 13: *Ansvarsutövande: Socialnämnden*. Genomförd av PwC, hämtad 2016-02-20 från

<http://sundsvall.se/Global/Nya%20Sundsvall.se%202010/Kommunrevisionen/Kommunrevisionen%202014/Rapport%20Ansvarsut%C3%B6vande%20Socialn%C3%A4mnden%20-14.pdf>

Sundsvall granskningsrapport 14: *Ansvarsutövande: Nämnden för Arbetsmarknad,*

vuxenutbildning och integration. Genomförd av PwC, hämtad 2016-02-20 från

<http://sundsvall.se/Global/Nya%20Sundsvall.se%202010/Kommunrevisionen/Kommunrevisionen%202014/Rapport%20Ansvarsut%C3%B6vande%20N%C3%A4mnden%20f%C3%B6r%20Arbetsmarknad,%20Vuxenutbildning%20och%20Integration%20-14.pdf>

Sundsvall granskningsrapport 15: *Ansvarsutövande: Miljönämnden*. Genomförd av PwC, hämtad 2016-02-20 från

<http://sundsvall.se/Global/Nya%20Sundsvall.se%202010/Kommunrevisionen/Kommunrevisionen%202014/Rapport%20Ansvarsut%C3%B6vande%20Milj%C3%B6n%C3%A4mnden-14.pdf>

Sundsvall granskningsrapport 16: *Ansvarsutövande: Lantmäterinämnden*. Genomförd av PwC, hämtad 2016-02-20 från

<http://sundsvall.se/Global/Nya%20Sundsvall.se%202010/Kommunrevisionen/Kommunrevisionen%202014/Rapport%20Ansvarsut%C3%B6vande%20Lantm%C3%A4terin%C3%A4mnden-14.pdf>

Sundsvall granskningsrapport 17: *Ansvarsutövande: Kultur och fritidsnämnden*. Genomförd av PwC, hämtad 2016-02-20 från

<http://sundsvall.se/Global/Nya%20Sundsvall.se%202010/Kommunrevisionen/Kommunrevisionen%202014/Rapport%20Ansvarsut%C3%B6vande%20Kultur-%20och%20fritidsn%C3%A4mnden-14.pdf>

Sundsvall granskningsrapport 18: *Ansvarsutövande: Kommunstyrelsen*. Genomförd av PwC, hämtad 2016-02-20 från

<http://sundsvall.se/Global/Nya%20Sundsvall.se%202010/Kommunrevisionen/Kommunrevisionen%202014/Rapport%20Ansvarsut%C3%B6vande%20Kommunstyrelsen-14.pdf>

Sundsvall granskningsrapport 19: *Ansvarsutövande: Barn- och utbildningsnämnden*.

Genomförd av PwC, hämtad 2016-02-20 från

<http://sundsvall.se/Global/Nya%20Sundsvall.se%202010/Kommunrevisionen/Kommunrevisionen%202014/Rapport%20Ansvarsut%C3%B6vande%20Barn-%20och%20utbildningsn%C3%A4mnden-14.pdf>

Sundsvall granskningsrapport 20: *Anhöriga som ger omsorg till närstående*. Genomförd av PwC, hämtad 2016-02-20 från

<http://sundsvall.se/Global/Nya%20Sundsvall.se%202010/Kommunrevisionen/Kommunrevisionen%202014/Rapport%20Anh%C3%B6rigst%C3%B6d%20Sundsvall%20-%202014.pdf>