



GÖTEBORGS UNIVERSITET HANDELSHÖGSKOLAN

Kommunal revision – En studie i nutidsperspektiv

Magisteruppsats i Avancerad
externredovisning med juridik, VT 2018

Handelshögskolan vid Göteborgs
Universitet

Författare:
Caroline Karlsson 1993 – 09 – 09
Laila Shalizi 1992 – 02 – 14

Handledare:
Kristina Jonäll

Förord

I samband med detta examensarbete finns det många som vi författare önskar tacka. Inledningsvis vill vi ge ett stort tack till vår handledare Kristina Jonäll för hennes värdefulla synpunkter, tankar och stöd, vilka har varit till stor hjälp under hela uppsatsprocessen. Vi vill även tacka våra opponenter, vilka har kommit med nya infallsvinklar och idéer. Slutligen vill vi rikta ett stort tack till alla de respondenter som avsatt tid för att bidra till vår studie, Er engagemang och Er passion har bidragit till en studie som vi författarna känner oss stolta över.

Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, 28 maj 2018

Caroline Karlsson

Laila Shalizi

Sammanfattning

Titel: *Kommunal revision – En studie i nutidsperspektiv*

Bakgrund och problemdiskussion: Revision sker i både privat och kommunal verksamhet och regleras i aktiebolagslagen respektive kommunallagen. Tillvägagångssätten är liknande, men en stor skillnad är syftet med revisionen. I privat sektor utgör revisionen beslutsunderlag för investerare, medan den i kommunal verksamhet öppet ska redogöra för resursfördelningen av skattemedel. Detta innebär att den kommunala revisionen blir mer komplex, vilket har lett till diskussioner om nivån av oberoende. Vissa kritiker menar att revisionen är partipolitisk och uppbyggd på fel sätt, medan det å andra sidan finns förespråkare som anser att utformningen är bra precis som den är. Finns det något som är rätt eller fel, och vilken är den bästa eventuella utvecklingen av kommunal revision?

Syfte och frågeställning: Syftet med studien är att objektivt belysa kommunal revision för att kunna ge en nyanserad, breddad bild av området. Följande frågeställningar ämnas besvaras:

- Varför finns det kritik mot kommunal revision?
- Vad skulle ett tänkbart alternativ till kommunal revision vara och vilka konsekvenser skulle detta medföra?
- Hur ser den kommunala revisionens framtid ut?

Metod: Studien är av deskriptiv, kvalitativ karaktär och är baserad på olika typer av litteratur samt intervjumaterial i form av sex stycken intervjuer. Litteraturen är inhämtad från kurslitteratur, artiklar, vetenskapliga artiklar, rapporter samt ett seminarium, och intervjuerna genomfördes med sju respondenter. Intervjuguiden togs fram med utgångspunkt i studiens frågeställningar samt litteratur, och anpassades något beroende på respondentens roll.

Teoretisk referensram: Den teoretiska referensramen består av fem delar och behandlar inledningsvis revision i stort. Därefter följer en redogörelse av den kommunala revisionen med hänvisning till kommunallagen samt god revisionsred i kommunal verksamhet. Nästföljande avsnitt behandlar ett seminarium, *Framtidens revision - förväntningar, nytta och relevans*, och kapitlet avslutas med en genomgång av legitimitetsteorin samt intressentteorin.

Empiri: Studiens insamlade intervjumaterial sammanställs och presenteras under Empiri och inleds med en tabell som sammanställer information om studiens respondenter. Därefter behandlas respondenternas tankar och åsikter kring begreppet oberoende, den kritik som finns, översynen av kommunallagen, god revisionsred vid kommunal revision, legitimitetsproblem samt den kommunala revisionens framtid.

Slutdiskussion: Studien avslutas med en diskussion där studiens syfte samt tre frågeställningar besvaras. Det visar sig finnas en allmänt vedertagen kritik, främst avseende icke-oberoende och den kommunala revisionens uppbyggnad, men det finns också positiva aspekter med kommunal revision. Vad det finns för alternativ till kommunal revision är en svår fråga och det är inte ett alternativ att ersätta den med något annat rakt av. I framtiden bör en fortsatt dialog föras mellan kritikerna och förespråkarna, för att på sikt kunna finna en lösning som bidrar till ökat förtroende samt ett stärkt oberoende.

Nyckelord: *revision, kommunal revision, förtroendevalda politiker, partipolitiskt, oberoende, kommunallagen*

Innehållsförteckning

1. Inledning	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Problemdiskussion	7
1.3 Syfte	8
1.4 Frågeställning	8
1.5 Definitioner	8
1.6 Disposition	9
2. Metod.....	10
2.1 Val av forskningsstrategi.....	10
2.2 Informationssökning och urval av litteratur	10
2.3 Urval av intervjurespondenter	11
2.4 Val av intervjumetod.....	12
2.5 Analysmetod.....	13
2.6 Studiens tillförlitlighet och etiska aspekter	13
3. Teoretisk referensram.....	15
3.1 Allmänt om revision.....	15
3.1.1 Revisionens historik.....	15
3.1.2 Revisionens syfte	16
3.2 Kommunal revision	17
3.2.1 Den kommunala revisionsprocessen	17
3.2.2 Kommunallagen	18
3.2.3 God revisionssed enligt kommunallagen.....	19
3.3 Seminarium: Framtidens revision – förväntningar, nytta och relevans	19
3.4 Legitimitetsteorin	21
3.5 Intressentteorin	22
4. Empiri.....	24
4.1 Respondenternas syn på oberoende samt syn på rollen	25
4.2 Kritik	25
4.2.1 Varför kritik?.....	25
4.2.2 Resurser.....	27
4.2.3 Den förtroendevaldas personlighet.....	28
4.3 Kommunallagen efter översynen	28

4.4 God revisionssed vid kommunal revision	29
4.5 Legitimitetsproblem?	30
4.6 Den kommunala revisionens framtid	30
5. Analys	32
5.1 Gemensam syn på begreppet oberoende?	32
5.2 Oberoendeproblematik kan leda till problem.....	32
5.3 Behöver den komplexa kommunala verksamheten kommunal revision?	35
5.4 Ansvarsfrihet?	36
5.5 Individens karaktäristiska drag	36
5.6 Den kommunala revisionens framtid	37
6. Slutdiskussion	39
6.1 Slutsats	39
6.2 Förslag till vidare forskning	41
6.3 Studiens bidrag	41
Källförteckning.....	42
Bilaga 1: Första mailet	
Bilaga 2: Andra mailet	
Bilaga 3: Intervjuguide	

Figur- och tabellförteckning

Figur 1: Den kommunala revisionen i sitt sammanhang	18
Tabell 1: Sammanställning av intervjurespondenter	24

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Revision. Ett mångfacetterat ord som har olika betydelse och syfte beroende på i vilket sammanhang det diskuteras. Begreppet härstammar från det latinska ordet *revidere*, vilket betyder ”att se tillbaka” och har i Sverige förekommit sedan senare hälften av 1600-talet (Moberg et al., 2014; Sillén, 1944). Den första svenska aktiebolagslagen instiftades år 1848, och trots att den då inte inkluderade några uttryckliga lagkrav på revision och revisorn, så tillhörde det dåtidens praxis eftersom externa investerare ville ha någon form av garanti för sin investering (Öhman och Wallerstedt, 2012; Sillén, 1944). Det dröjde fram till år 1895 innan bestämmelserna infördes i lag, detta i samband med att aktiebolagslagen genomgick sin första översyn (Sillén, 1944).

Aktiebolagslagen och bestämmelserna om revision är idag minst lika aktuella som på 1800-talet och används vid granskning av både privatägda företag och statlig verksamhet. Många privatägda företag är enligt lag skyldiga att varje år upprätta en så kallad årsredovisning, vilken i sin tur ska granskas och skrivas under av en revisor (Lundin, 2010). Lagkravet att upprätta en årsredovisning samt få den granskad har länge varit föremål för återkommande diskussioner och det finns både för- och nackdelar. En negativ aspekt är att nyttan med en årsredovisning kan variera för olika företag, men generellt brukar den anses bidra med transparens, trovärdighet och på sikt även legitimitet. Detta skapar förutsättningar för tillväxt genom att nya intressenter blir nya investerare. Det förutsätter dock att årsredovisningen finns tillgänglig för allmänheten och att den granskande revisorn besitter vissa egenskaper, däribland en gedigen kompetens och ett starkt oberoende (Moberg et al., 2014).

Revision sker som nämnt även inom statlig och kommunal verksamhet. Riksrevisionen är det organ som utför revision på nationell statlig nivå, medan det på kommunal nivå sker kommunal revision (Motion 2011:12:K302). Enligt Sveriges Kommuner och Landsting, SKL, beskrivs den kommunala revisionen som ett lokaldemokratiskt kontrollinstrument där varje kommun ansvarar för revision av den egna verksamheten (Sveriges Kommuner och Landsting, 2018c). Revisorerna benämns *förtroendevalda politiker* och SKL förklarar att vid nominering och val eftersträvas mångfald och jämställdhet. Vidare förklarar Lundin (2010) att det finns likheter mellan revisionen för privatägda företag och den kommunala revisionen, exempelvis att båda typer använder etablerade tillvägagångssätt. Men det finns också väsentliga olikheter vilka särskiljer dem markant, varav en är syftet med revisionen. I privatägda företag är det främsta syftet att ge intressenterna information om ett företags prestation och på så sätt utgöra beslutsunderlag, medan syftet med den kommunala revisionen snarare är att öppet redogöra för användningen av de svenska medborgarnas skattepengar (Lundin, 2010; Motion 2011:12:K302).

Således menar Lundin (2010) och SKL (2018a) att det i de kommunala verksamheterna inte handlar om ägande på samma sätt som i ett privatägt företag. De kommunala verksamheterna bedrivs under offentlig insyn och är beroende av demokrati, vilket innebär att revisionen i kommunal verksamhet blir mer komplex och svårbedömd. Lundin (2010) hävdar att den kommunala revisionen och dess framtida utveckling har en stor betydelse för medborgarnas förtroende och för Sveriges demokrati, men även den samhällsekonomiska utvecklingen i stort.

1.2 Problemdiskussion

Intresset att studera fenomenet kommunal revision väcktes under hösten år 2017 då Dan Brännström, generalsekreterare i FAR, höll en gästföreläsning på Handelshögskolan i Göteborg. Han talade om revision i sin helhet men nämnde även kommunal revision och den aktuella diskussionen som förs. Vid närmare studier erhöles en delvis splittrad bild av området med både positiva och negativa åsikter. Åsikterna verkade främst baseras på den kommunala revisionens utformning, men även det faktum att det vid årsskiftet år 2017/2018 genomfördes ett antal revideringar av kommunallagen, men få avseende den kommunala revisionen. Många är nöjda med dessa "icke-förändringar" medan de var efterfrågade av andra, vilket har lett till ytterligare diskussioner om fenomenets existens. Studien genomförs därför med en önskan om att kunna höja förståelsen hos både den kommunala revisionens motståndare och förespråkare, både avseende den kritik som finns men även de konsekvenser som en förändring skulle medföra. Baserat på det faktum att den kommunala revisionen avser granskning av resursfördelningen av skattemedel, är det även av intresse för samhället i stort att närmare belysa de olika åsikter som finns.

Några av de grundläggande tankarna med revision är enligt Öhman och Wallerstedt (2012) att kontrollera, granska samt säkerställa att ett företags årsredovisning ger en rättvisande bild, vilken på sikt förhoppningsvis skapar legitimitet. Lundin (2010) menar att samma sak gäller för kommunal verksamhet då det är viktigt att den svenska befolkningen känner förtroende för att de statliga instanserna ändamålsenligt fördelar skattemedlen. Därmed menar Lundin (2010) att den kommunala revisionen är ett måste. Trots detta har det sedan den kommunala revisionens införlivande i kommunallagen riktats mycket kritik mot organet, främst avseende nivån av oberoende och partilojalitet.

I Sveriges kommuner är det de förtroendevalda politikerna som utför revision och de ska enligt lag vara minst fem stycken (SFS 2017:725). Syftet med ett minimiantal är enligt SKL att de olika individerna ska bidra till ett breddat perspektiv samt att de ska vara synliga och nåbara för den svenska befolkningen (Sveriges Kommuner och Landsting, 2017a). De förtroendevalda politikerna nomineras och väljs av fullmäktige, varav fullmäktige demokratiskt röstas fram av svenska folket var fjärde år. Detta innebär att fullmäktige är av en specifik partipolitisk åsikt, vilket enligt undersökningar kan leda till oberoendeproblematik då det är fullmäktige som gör urvalet (Motion 2011:12:K302). Även i en undersökning gjord av Riksdagens Utredningstjänst framkom det att det är relativt vanligt att fullmäktige utser sina egna partikamrater till förtroendevalda politiker, vilket har lett till diskussioner om oberoende (Motion 2011:12:K302). I en annan rapport diskuteras även det faktum att den kommunala revisionen i vissa avseenden anses vara otidsenlig, vilket främst beror på den ökande komplexiteten inom de kommunala verksamheterna. Otidsenligheten leder i sin tur till oberoendeproblematik och enligt rapporten ifrågasätts det faktum att de förtroendevalda politikerna granskar sina egna partikamrater (Ek och Solli, 2016). Dan Brännström och Inga-Britt Ahlenius instämmer med kritiken och Ahlenius beskriver i en artikel i Göteborgs Posten att:

"I själva verket är systemet med folkvalda revisorer att ses som ett institutionaliserat jävsförhållande." (Ahlenius, 2017)

Men att eftersträva ett hundra procentigt oberoende är enligt många en utopi och det finns diskussioner kring om det verkliga problemet verkligen är oberoendet eller om problematiken finns att söka någon annanstans (Olsson och Munters, 2013). En del anser vidare att mycket av kritiken är missriktad och alldeles för generaliserande, delvis på grund av att många av de

kritiserade områdena idag är reglerade i lag, vilket bör innebära ett starkt oberoende (Bergsten och Dahlvid, 2013). Genom revideringar av kommunallagen har den kommunala revisionen genomgått ett flertal stora förändringar de senaste nästan 30 åren, i syfte att stärka oberoendet och därmed även den kommunala revisionens legitimitet. År 2015 gjordes en ny statlig offentlig utredning av kommunallagen, vilket många av kritikerna har efterfrågat, men regeringen beslutade att låta avsnittet om kommunal revisionen vara nästintill oförändrat. De mindre förändringarna som genomfördes avsåg att göra revisionen mer oberoende (SOU 2015:24). Detta var glädjande nyheter för den kommunala revisionens förespråkare då många anser att organet idag är välfungerande och att kritiken avseende bristen på oberoende är obefogad (Olsson och Munters, 2013).

Baserat på ovanstående faktorer kan det konstateras att det finns en allmänt vedertagen kritik, främst avseende oberoendeproblematik, vilket på sikt kan leda till legitimitetsproblem både för de svenska kommunerna men även den svenska staten. Det finns många kritiker som anser att en stor förändring måste ske, men det finns samtidigt många förespråkare som anser att det har gjorts förändringar som är mer än tillräckliga och att utformningen av den kommunala revisionen är tillfredsställande. Finns det något som är rätt eller fel, och vad är den bästa utvecklingen för den kommunala revisionen? Ingen förändring alls? Ytterligare en revidering av kommunallagen? Att avveckla den kommunala revisionen helt och hållet? Eller handlar problematiken egentligen om något helt annat?

1.3 Syfte

Syftet med studien är att på ett objektivt sätt belysa fenomenet kommunal revision från olika vinklar för att på så sätt ge en mer nyanserad och breddad bild av området. Detta med en önskan att kunna skapa förståelse hos både den kommunala revisionens motståndare och förespråkare samt samhället i stort.

1.4 Frågeställning

Nedanstående frågeställningar ämnar studien behandla samt besvara:

- Varför finns det kritik mot kommunal revision?
- Vad skulle ett tänkbart alternativ till kommunal revision vara och vilka konsekvenser skulle detta medföra?
- Hur ser den kommunala revisionens framtid ut?

1.5 Definitioner

SKL: SKL är en arbetsgivar- och intresseorganisation och förkortning av *Sverige Kommuner och Landsting*. Organisationens uppdrag är att bevaka, utmana samt stärka utveckling av den kommunala revisionen, vilket sker delvis genom normering av god revisionsmedvetenhet samt medverkan i statliga utredningar et cetera (Sveriges Kommuner och Landsting, 2018b).

Kommunal revision: Kommunal revision är den revision som bedrivs i kommuner, landsting, regioner samt kommunalförbund och förklaras som ett lokaldemokratiskt kontrollinstrument. Organet är en del av det kommunala självstyret och revisionen ska värna samt utveckla demokrati, rättssäkerhet och effektivitet (Sveriges Kommuner och Landsting, 2018c).

Förtroendevald politiker: En förtroendevald politiker är utsedd av fullmäktige och det ska i varje kommun utses minst fem stycken enligt kommunallagen (SFS 2017:725). Uppdraget är att genom en verksamhetsrevision och en redovisningsrevision årligen granska och ansvarspröva all kommunal verksamhet (Sveriges Kommuner och Landsting, 2017a). De förtroendevalda politikerna benämns även förtroendevalda/kommunala revisorer, men i studien kommer de endast benämnas “förtroendevald”.

Sakkunnigt biträde: De förtroendevalda ska enligt kommunallagen biträdas av sakkunniga biträden i form av exempelvis certifierade kommunala revisorer eller auktoriserade revisorer. Antalet sakkunniga som ska anlitas beror på hur många som krävs för att fullgöra en granskning enligt god revisionsordning i kommunal verksamhet (SFS 2017:725).

Certifierad kommunal revisor: En typ av sakkunnigt biträde som biträder den förtroendevalda i granskningsarbetet, främst gällande redovisningsrevisionen. För att erhålla titeln måste ett prov genomföras samt vissa krav avseende utbildning och arbetslivserfarenhet vara uppfyllda (SKYREV, u.å.).

1.6 Disposition

Studiens nästa kapitel, *Metod*, inkluderar en redogörelse av de metodval samt det tillvägagångssätt som har använts under studiens genomförande. Därefter följer kapitlet *Teoretisk referensram*, vilket presenterar de olika teorier samt källor som ligger till grund för både intervjuguiden och analysen. Det intervjumaterial som erhållits sammanställs sedan i kapitlet *Empiri*, där en tabell med samtliga intervjurespondenter även återfinns. I nästföljande kapitel, *Analys*, studeras och analyseras de olika teorierna mot det erhållna intervjumaterialet. Studien avslutas och sammanfattas med kapitlet *Slutdiskussion*, där en konklusion av studiens resultat och bidrag presenteras, samt förslag till vidare forskning. I slutet av studien återfinns även samtliga bilagor.

2. Metod

2.1 Val av forskningsstrategi

I samband med genomförandet av en undersökning måste ett antal val avseende strategi göras och då studier ofta undersöker olika saker finns det en mängd olika tillvägagångssätt. I denna studie är samtliga metodologiska val gjorda med avsikt att besvara studiens syfte samt frågeställningar. Ahrne och Svensson (2015) förklarar att framtagningen av frågeställningen är mycket viktig då en dåligt formulerad frågeställning riskerar att leda till en studie av bristande kvalitet. Det är essentiellt att precisera frågeställningen då det är den som styr litteratursökningen och som påverkar val av forskningsstrategi samt analysmetod. Vid utformning av studiens tre frågeställningar utgick författarna från sina egna intressen och kompletterade därefter med forskningslitteratur, vilket ledde till tre frågeställningar med tydligt samband.

Då syftet med denna studie är att belysa respondenternas, vilka har olika roller samt kompetens, skilda åsikter eftersträvades en metod som möjliggjorde djupare tolkning och nyansering av tankar, åsikter och ord. Därför valdes en deskriptiv, kvalitativ metod, vilken tillåter återgivandet av målande beskrivningar samt möjliggör detaljrikedom (Ahrne och Svensson, 2015).

2.2 Informationssökning och urval av litteratur

Denna studie baseras på både intervjumaterial och på olika typer av litteratur. Författarna valde att använda sig av båda typer för att kunna ge studien olika infallsvinklar, detta då intervjumaterial har hög aktualitet samt är anpassad efter studiens syfte och frågeställningar och då litteratur utgör referensinformation till själva undersökningen. Det finns emellertid vissa risker med båda typer. Vad gäller intervjumaterialet ställs höga krav på intervjuarens kompetens samt förmåga att genomföra processen och avseende litteratur finns det en risk för inaktualitet (Bryman och Bell, 2017). För att förhindra att dessa risker inte påverkade studien i större utsträckning kontrollerade handledaren intervjuguiden innan genomförandet och vad gäller litteraturen fördes kontinuerliga diskussioner avseende eventuell inaktualitet. Om en källa ansågs vara utdaterad valdes den bort och ersattes med en annan, mer aktuell.

Litteraturen som studien bygger på är av både svensk och utländsk karaktär, och är inhämtad från kurslitteratur, artiklar, vetenskapliga artiklar samt rapporter. Även en del hemsidor har använts för grundläggande informationssökning. Vid artikel- och litteratursökning användes sökmotorn Supersök, vilken valdes då den tillhandahålls av Göteborgs Universitetsbibliotek och kan därför anses ha en hög tillförlitlighet. De använda sökorden var *revision*, *kommunal revision*, *legitimacy theory* och *stakeholder theory* och valdes efter omfattande efterforskning. När den använda sökmotorn och det valda sökordet gav en relevant träff laddades den vetenskapliga artikeln ned från någon av följande databaser: *Science Direct*, *Emerald Insight*, *JSTOR* och *Sage*. Litteraturen studerades och analyserades av författarna och sammanställdes sedan till en teoretisk referensram. Även en del rapporter, en svensk offentlig utredning, SOU, och en motion till riksdagen ligger till grund för studiens teoretiska referensram. En av rapporterna är skriven av Olle Lundin, ordförande för Expertgruppen för Studier i Offentlig ekonomi, ESO, och behandlar den kommunala revisionens centrala roll i kommunerna och en annan är skriven på uppdrag av Kommunforskning i Västsverige och även den studerar den kommunala revisionens nytta och roll.

Valet att söka efter litteratur som behandlar studiens aktuella ämnen: revision, kommunal revision, legitimitetsteorin samt intressentteorin, gjordes i samband med de inledande efterforskningarna. Debattartiklar studerades vilka ledde till att författarna började diskutera vilken typ av teori som skulle kunna underbygga studien på ett tillfredsställande sätt. Efter analys av vetenskapliga artiklar ansågs legitimitetsteorin utgöra en passande del av den teoretiska referensramen och då intressentteorin på många sätt är nära kopplad till legitimitet valdes även den teorin.

2.3 Urval intervjurespondenter

Studien är baserad på ovanstående litteratur samt sex stycken intervjuer, varav en intervju hölls med två respondenter samtidigt vilket innebär att totalt sju respondenter deltog. Studien är genomförd i en svensk kontext då den tar sin utgångspunkt i ett svenskt fenomen, kommunal revision, den svenska kommunallagen samt då samtliga respondenter är verksamma i Sverige. Vid val av intervjurespondenter fanns en önskan om att få möjlighet att intervjua ett flertal personer med olika bakgrund, befattning och åsikter, detta för att kunna ge en så bred och nyanserad bild av området som möjligt. Eftersom författarnas intresse väcktes i samband med en gästföreläsning av Dan Brännström fanns en förhoppning om att intervjua honom och djupare få ta del av hans tankar. En önskan fanns även att intervjua någon från SKL som är aktiv i utvecklingen av den kommunala revisionen och kommunallagen. För att sedan kunna ta del av hur det praktiskt är att arbeta med kommunal revision önskade författarna få möjlighet att intervjua förtroendevalda politiker samt sakkunniga biträden på ett antal kommuner runt om i Sverige. Det som samtliga intervjuade respondenter har gemensamt är att de på ett eller annat sätt arbetar med revision och kommunal revision samt har åsikter om organet. Författarna är även medvetna om att studiens analys samt slutsats baseras på åsikterna från ett antal utvalda individer och från fyra olika kommuner, vilket innebär att resultatet hade kunnat se annorlunda ut om ett annat urval hade gjorts.

Första steget i urvalet av respondenter var att göra en del eftersökningar kring vem som är ansvarig för vad samt välja vilka kommuner att kontakta. Ett standardiserat mail, men med viss anpassning på grund av respondenternas olika roller, skickades till Dan Brännström, två personer verksamma på SKL som var delaktiga i översynen av kommunallagen samt fyra olika kommuner: Göteborg, Linköping, Mölndal och Stockholm. Dan Brännström hade möjlighet att ställa upp på en intervju, och vad gällande personerna på SKL hänvisade de vidare till Lotta Ricklander som är handläggare på SKL, som också var tillgänglig för en intervju. Ricklander arbetar med utveckling av kommunal revision samt den goda seden som ska följas och ansågs därför vara en intressant samt relevant person att intervjua för att uppfylla studiens syfte. Samtliga kommunerna kontaktades via deras allmänna mailbrevlåda och svar erhöles från Mölndals Stad, Göteborgs Stad samt Stockholms Stad. De personer som svarade på mailet hänvisade vidare till förtroendevalda politiker samt sakkunniga biträden inom kommunen, vilka samtliga hade möjlighet att ställa upp. Intervjuer hölls med Thomas Svensson, ordförande, och Claes Olsson, vice ordförande, från Mölndals Stad, Linda Bengtsson, certifierad kommunal revisor, från Göteborgs Stad samt Maria Lövgren, certifierad kommunal revisor, från Stockholms Stad. Enligt Bryman och Bell (2017) är det även vanligt förekommande att det kan krävas ytterligare insamling av material efter intervjuernas påbörjande, vilket i studiens fall visade sig stämma. Efter genomförandet av tre intervjuer uppkom ett behov att intervjua en jämförelsevis mindre kommun och därför kontaktades Lerums kommun. Samma standardiserade mail som ovan skickades till två personer verksamma som förtroendevalda politiker, varav Kai Bengtsson som är ordförande hade möjlighet att ställa upp på en intervju. Anledningen till att både förtroendevalda samt

sakkunniga biträden i form av certifierade kommunala revisorer intervjuades, baserades på en önskan om att erhålla olika perspektiv på att praktiskt arbeta med kommunal revision. De förtroendevalda har i uppgift att upphandla sakkunniga biträden, vilket innebär att de två olika rollerna har olika arbetsuppgifter samtidigt som ett nära samarbete finns.

I Sverige finns det idag 290 kommuner och på grund av studiens omfattning fanns inte möjligheten att genomföra intervjuer med samtliga (Sveriges Kommuner och Landsting, 2017b). Därmed baseras urvalet av kommuner delvis på det faktum att författarna studerar vid Handelshögskolan i Göteborg och att Lerums kommun samt Mölndals- och Göteborgs Stad var lättillgängliga att besöka samt det faktum att ett urval av kommuner med olika storlek och ekonomi kan utgöra en spännande jämförelse. Även Stockholm valdes då det ansågs vara relevant för studien att kunna göra en jämförelse mellan Sveriges två största städer. Efter etablerad kontakt med samtliga respondenter bokades intervjuer in och då Dan Brännström på FAR, Lotta Ricklander på SKL och Maria Lövgren på Stockholms Stad alla är verksamma i Stockholm passade det bra att schemalägga samtliga tre intervjuer på samma dag. Resterande intervjuer hölls med några dagars mellanrum under tre veckors tid. Ett par dagar innan varje intervju skickades ett andra standardiserat mail ut med ett antal frågor avseende tid, möjlighet till inspelning och efterföljande följdfrågor samt godkännande för användning av respondenternas namn i studien. Båda mailen återfinns som bilagor längst bak i studien.

2.4 Val av intervjumetod

Denna studie är av kvalitativ karaktär och då studiens syfte är att belysa ett fenomen ansågs det vara fördelaktigt om respondenten fick möjlighet att tala relativt fritt om sina åsikter och tankar, men utifrån ett antal förutbestämda frågor. Därför sammanställdes en intervjuguide som möjliggjorde att vissa frågor kunde uteslutas och istället ersättas med följdfrågor, vilket innebar att intervjun tilläts röra sig i olika riktningar. På så sätt hade respondenten möjlighet att ge målande beskrivningar och fylliga svar, vilket leder till att studien detaljerat kan beskriva varför vissa åsikter finns och vad de baseras på.

Inför de intervjuerna gjordes ett antal förberedelser. Enligt Bryman och Bell (2017) är det av stor vikt att intervjuaren har god kunskap om det område som intervjuerna ska behandla, och därför gjordes en gedigen research innan intervjuguiden sammanställdes. Detta för att formulera relevanta frågor som förhoppningsvis genererar uttömmande svar. Bryman och Bell (2017) redogör även för ett antal saker som intervjuaren bör ha i tanke vid framtagning av intervjuguide, exempelvis bör temat vara väldefinierat och frågorna bör vara skrivna med ett klart och tydligt språk. Vad gäller frågornas karaktär är det viktigt att de inte är av ledande karaktär då syftet med denna studie är att belysa ett fenomen. Den intervjuguide som studien baseras på har sin utgångspunkt i studiens syfte och frågeställning och behandlar delvis respondentens individuella bakgrund, men främst respondentens tankar och åsikter om kommunal revision, kommunallagen samt den kommunala revisionens framtid. Då de flesta av respondenterna har vitt skilda roller anpassades intervjuguiden något vid varje intervju. Samtliga intervjuer avslutades med en öppen fråga där respondenten själv fick möjlighet att belysa viktiga aspekter. Detta gjordes främst för att säkerställa att ingen viktig tanke eller åsikt gick om intet, men även för att avsluta intervjun på ett sammanfattande sätt. För att säkerställa att frågorna var möjliga att besvara diskuterade författarna tillsammans med handledaren vilka frågor som var passande, varpå ett antal mindre förändringar samt tillägg gjordes. Intervjuguiden återfinns som bilaga längst bak i studien.

Samtliga sex intervjuer genomfördes fysiskt på plats, detta då författarna önskade enighet samt ta del av alla fördelar som tillkommer en fysisk intervju. Alla intervjuer förutom en

genomfördes på respondentens arbetsplats, den förstnämnda genomfördes på café Vete-Katten i Stockholm. Enligt Bryman och Bell (2017) finns det flera fördelar med fysiska intervjuer, exempelvis får intervjuaren ta del av både kroppsspråk och mimik, vilket var önskvärda egenskaper vid genomförandet av studien och ledde till ett tillfredsställande underlag.

Samtliga intervjuerna inleddes med en kort presentation av författarna och studien. Respondenterna informerades även om att det var tillåtet att avstå från att svara på någon av frågorna om så skulle önskas. Intervjuerna pågick mellan 40 och 60 minuter och tre stycken spelades in via iPhone, vilka kompletterades med endast ett fåtal anteckningar för hand. Resterande tre intervjuer spelades inte in efter önskemål från respondenterna, vilket innebär att en av författarna ledde intervjun medan den andra författaren så noggrant som möjligt antecknade det som sades på dator. Anledningen till att intervjuerna önskades spelas in var i syfte att båda författarna aktivt skulle kunna delta samt ha möjlighet att hänge fullt fokus till intervjun (Bryman och Bell, 2017). Emellertid, trots att tre intervjuer inte spelades in ansågs anteckningarna utgöra tillräckligt med underlag för att göra en analys, detta då författarna direkt efter intervjuernas genomförande renskrev anteckningarna samt diskuterade vad som eventuellt hade frånfallit. Respondenter kontaktades även och fick möjlighet att godkänna de anteckningar som gjordes under intervjun, detta för att säkerställa kvaliteten och riktigheten. Samtliga respondenter gav även sitt godkännande till möjligheten att komplettera intervjuerna med fler frågor i efterhand.

2.5 Analyismetod

De tre intervjuerna som spelades in transkriberades, detta med anledning av att intervjumaterial utgör en så pass stor del av underlaget för avsnitten empiri och analys och för att korrekt kunna återge åsikter är det en god idé att ha det inspelat samt nedtecknat (Bryman och Bell, 2017). Då arbetet är relativt tidskrävande fördelades arbetet mellan författarna, och när transkriberingen var klar diskuterades underlaget av författarna gemensamt. Materialet som erhålls från kvalitativa intervjuer efter renskrivning och transkribering utgör ofta en omfattande och ostrukturerad textmassa och därmed kan en analys vara relativt svår att göra. Under intervjuernas genomförande renskrevs och transkriberades materialet och en tidig kodning skedde, vilket innebär att vissa återkommande åsikter, nyckelord och teman markerades. Tack vare en tidigt påbörjad och kontinuerlig analys ökade förståelsen för materialet och bidrog till att kopplingar samt samband hade möjlighet att växa fram under tid.

Fördelarna med denna typ av analys är många, exempelvis fångas undersökningens komplexitet och analysen har en nära koppling till det praktiskt genomförda. Emellertid finns vissa risker, exempelvis att kontext riskerar att gå förlorad (Bryman och Bell, 2017). För att överbrygga denna risk läste först båda författarna igenom allt material på egen hand, gjorde noteringar samt kommentarer på de delar som ansågs vara relevanta. Därefter studerade författarna tillsammans allt material och jämförde anteckningar och diskuterade vad som ansågs vara relevant för studien och vad som kunde utslutas och eventuellt utgöra förslag till framtida forskning istället.

2.6 Studiens tillförlitlighet och etiska aspekter

Genomgående under studiens genomförande har författarna haft studiens tillförlitlighet i åtanke och kritiskt diskuterat användningen av både intervjumaterial och litteratur. I kvantitativa studier förekommer ofta begreppen reliabilitet samt validitet, men i kvalitativa undersökningar är det vanligt att istället tala om trovärdighet (Bryman och Bell, 2017). Det

finns en risk att studier till viss del blir färgade av författarnas egna åsikter samt att studien inte håller en hög transparens. Detta har emellertid i möjligaste mån motverkats genom ett flertal seminarium tillsammans med handledare och opponenter samt ett gediget metodavsnitt där samtliga steg i undersökningen redogörs för.

Avseende litteraturen har författarna gjort sitt yttersta för att vara väl införstådda i materialets innebörd samt referera till samtliga källor på ett korrekt sätt. Gällande intervjumaterialet finns det en risk att respondenten vinklar sina svar i en viss riktning vilket kan påverka riktigheten, och för att minimera denna osäkerhet valde författarna att inte skicka ut intervjuguiden innan intervjuernas genomförande. Emellertid var det en respondent som efterfrågade frågorna i förväg, vilket tilläts. Samtliga intervjuer genomfördes även av båda författarna tillsammans, varför tillförlitligheten anses vara tillfredsställande. Dock så kan resultatet av en studie i denna omfattning inte sägas vara allmänt vedertagen och inte heller generaliseras, men då flera av respondenterna uttryckte sig på liknande vis kan ändå vissa delar ha en viss acceptans inom det studerade området. Bryman och Bell (2017) redogör även för vissa etiska aspekter kopplade till intervjustudier, exempelvis frivillighet, integritet, konfidentialitet och anonymitet. Författarna har beaktat dessa genom att tydligt informera om att varje intervjufråga är frivillig att svara på samt att respondenterna får ta del av det empiriska materialet samt studien innan publicering, varpå ett antal ändringar faktiskt gjordes. Författarna har även fått godkänt från varje respondent att använda deras riktiga namn i studien.

3. Teoretisk referensram

3.1 Allmänt om revision

3.1.1 Revisionens historik

Revision är ett begrepp som har använts länge i människans historia och begreppet har förekommit sedan ekonomiska aktiviteter började registreras. Trots att innebörden av dagens revision inte är något nytt i människans historia, kan den moderna utvecklingen av begreppet spåras tillbaka till 1800-talets industriella revolution (Öhman och Wallerstedt, 2012). Under denna tid började utvecklingen av företagsformer och ändrade strukturer på ägande samt ledning växa fram. Med tiden förflyttades de finansiella aktiviteterna och förvaltningen av de ekonomiska resurserna från ägarna till enskilda agenter, vilka i sin tur förvaltade resurserna för ägarnas räkning. I samband med att nya strukturer tog plats påbörjades den egentliga utvecklingen av revisionsyrket, vilket hade som syfte att granska de finansiella rapporter som ledningen presenterade för ägarna för att kontrollera att kapitalet förvaltas och investeras på ett lämpligt sätt (Gröjer, 2002). Vid denna tidpunkt blev behovet av självständiga revisorer även uppmärksammat i Sverige, detta eftersom det fanns en önskan om att komma tillrätta med förskingringar vilka industrialiseringen hade fört med sig (Johansson et al., 2005).

I Sverige antogs den första aktiebolagslagen år 1848, med syfte att skapa nya finansiella möjligheter för de som ville starta bolag (Öhman och Wallerstedt, 2012). I lagen fanns det då inga bestämmelser kring vilket revisionsarbete bolagen skulle anta. I och med den nya aktiebolagslagen som infördes år 1895, reglerades det för första gången att styrelsens förvaltning och bolagets räkenskaper skulle granskas av eller flera revisorer. Lagen nämnde dock inget om revisorns utbildning eller att revisorn skulle vara oberoende, men år 1912 startade den då nyinrättade revisorsnämnden att auktorisera revisorer (Öhman och Wallerstedt, 2012).

En omfattande kris som satte spår i den svenska lagstiftningen för revision är den så kallade Kreugerkraschen som ägde rum år 1932 (Öhman och Wallerstedt, 2012). Ivar Kreuger inledde sin karriär inom byggbranschen, men utvecklade med tiden ett tändsticksmonopol på den internationella marknaden. Till följd av finanskrisen på Wall Street år 1929, började finansimperiet få stora likviditetsproblem men på grund av de förskönade balansräkningarna och de fiktiva vinsterna tycktes likviditeten vara utmärkt, mitt under krisen. För att expansionen av imperiet skulle fortsätta, tog Kreuger enorma lån från ett antal svenska banker samt Riksbanken, men trots detta förmådde han inte ordna upp sina affärer. Som resultat av händelsen, antogs en ny aktiebolagslag år 1944, där betydelsen av revisorernas oberoende gentemot kunderna betonades. Det ansågs vara essentiellt att skydda företagen mot interna och externa hot som kunde sätta företagens existens på spel. I nya lagen fanns det bestämmelser kring revisorns kompetens samt krav på att revisorn skulle vara oberoende. Kreugerkraschen gav upphov till enorma konsekvenser i den finansiella världen, inte bara i Sverige utan även internationellt. Flesher och Flesher (1986) menade på att Kreugerkraschen, vid sidan av börskraschen i USA år 1929, låg bakom införandet av en ny tillsynsmyndighet inom redovisningsområdet på den amerikanska marknaden.

3.1.2 Revisionens syfte

”Revision är att med en professionell skeptisk inställning planera, granska, bedöma och uttala sig om årsredovisningen, bokföring och förvaltning.” (FAR, 2006)

Revisionens syfte kan förklaras genom *principal-agent*-teorin. Teorin bygger på att ett företags ledning agerar agenter för företagets ägare, de så kallade principalerna. Detta innebär att förvaltningen av företaget separeras från ägarna och det är således agenterna som sköter den egentliga förvaltningen av bolaget. Principalerna och agenterna delar samma intresse, vilket är att öka det egna välbefinnandet. Förhållandet mellan parterna ställer höga krav på att företagsledningen visar lojalitet och inte åsidosätter sina skyldigheter gentemot ägarna. För att ägarna ska tillförsäkra sig denna lojalitet kan de antingen belöna personer i ledande befattning för att jämställa deras intressen med sina egna, alternativt lägga mer fokus på att övervaka företagsledningen. Som skydd för företagets olika intressenter måste ledningen enligt lag lämna ut viss information och revisorns uppgift i samband med detta är att säkerställa att ledningen uppfyller sina åtaganden gentemot intressenterna genom att verifiera att den information som lämnas avspeglar företagets ekonomiska ställning på ett rättvisande sätt (Öhman och Wallerstedt, 2012).

Revisionsprocessen börjar inledningsvis med att revisorn skapar en förståelse för företagets verksamhet genom att studera bolaget ingående, varpå själva granskningen påbörjas. Granskningsarbetet delas ofta in i två delar: dels granskning av företagets räkenskaper, då främst årsredovisning och bokföring, samt granskning av VD:ns och styrelsens förvaltning av bolaget. Avseende räkenskaperna granskas bokföringen genom substansgranskning, kontroller eller en kombination av dessa. Alla uppgifter kontrolleras dock inte direkt ur den löpande bokföringen, varför granskningen av resultat- och balansräkningen vanligtvis blir mer omfattande även om revisorn har granskat bokföringen under året. Revisorn ska dessutom kontrollera att bolaget har ett väl fungerande system för intern kontroll, detta för att minska risken för oriktiga uppgifter i årsredovisningen. Vidare granskar revisorn att förvaltningsberättelsen speglar en korrekt och rättvisande bild av bolagets verksamhet, ställning och resultat. Därtill ska revisorn säkerställa att räkenskaperna har upprättats i enlighet med god redovisningssed (FAR, 2017). Granskningsprocessen utmynnar slutligen i en revisionsberättelse där revisorn gör ett uttalande om bolagets årsredovisning och bokföring samt VD:ns och styrelsens förvaltning (FAR, 2017). Revision ska enligt aktiebolagslagen utföras enligt god revisionssed och att revisorn agerar oberoende är en förutsättning för tilltro för revisorns uttalande. I samband med revisionsberättelsen kan revisorn emellertid inte lämna några garantier, utan revision enligt god revisionssed är utformad på så vis att revisorn kan bestryka årsredovisningens riktighet med hög men inte fullständig, säkerhet.

Enligt Gometz (2006) kan revision användas som ett effektivt verktyg för att skapa förtroende och därigenom möjliggöra ekonomiskt handlande. Att använda revision som ett styrinstrument kan öka redovisningens trovärdighet, men för att erhålla denna effekt krävs det att revisorn agerar som en oberoende granskare (Power, 1996). Den legitimitet som revisorsrollen får av omvärlden baseras på att revisorn är en oberoende och utomstående part som gör tillfälliga nedslag i den verksamheten som revideras. Detta gör dem till legitima granskare då de inte antas ha några egenintressen i de frågor som de granskar (Power, 1996). Eftersom att självständighet är en väsentlig del av revisorns roll organiserar sig praktiker på ett sådant sätt för att upprätthålla och främja oberoendet (Bringselius, 2013). Enligt Power (1996) är fördelarna med granskning som verktyg bland annat att det främjar transparens, bidrar till lärande och utveckling samt möjliggör ansvarsutkrävande. Sedan 1980-talet finns det en tydlig uppåtgående trend med användningen av granskning som ett

styrinstrument, som har kommit att bli en förespråkad lösning på problem i både offentlig och privat sektor. Andra vanliga granskningsformer i den offentliga sektorn förutom revision, är bland annat utvärdering, tillsyn och ackreditering (Johansson och Lindgren, 2013).

3.2 Kommunal revision

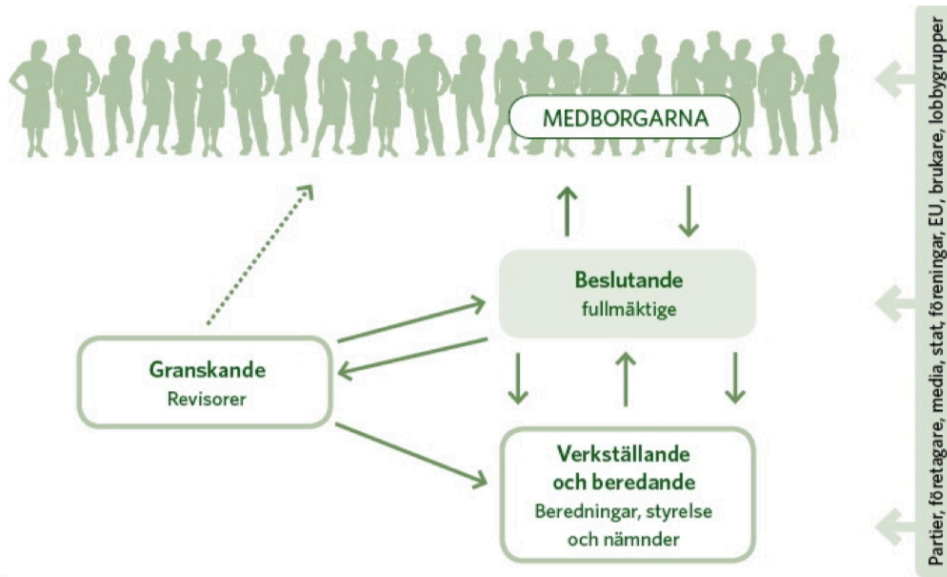
3.2.1 Den kommunala revisionsprocessen

Utifrån den allmänna synen där revision ses som ett granskande styrinstrument kan den kommunala revisionen definieras. Den kommunala revisionen är ett lokaldemokratiskt granskningsverktyg med uppdrag att kontrollera den verksamhet som bedrivs i kommuner samt pröva ansvarstagandet. Revisionen bygger på att nämnder och styrelser årligen granskas avseende hanteringen av sina utdelade ansvarsområden. Revisionen ska vara oberoende och då granskning sker på uppdrag av fullmäktige sker den även indirekt för medborgarna. Syftet med granskningen är att bidra till en effektiv verksamhet och att värna om demokrati, mänskliga rättigheter samt rättssäkerhet (Sveriges Kommuner och Landsting, 2018c). Då den kommunala verksamheten finansieras av medborgarnas skattemedel uppstår ett stort behov, och intresse, av att kunna granska och säkerställa att uppdraget utförs på korrekt och ändamålsenligt sätt. Revision gör det möjligt att synligt och tydligt visa hur uppdraget genomförts, samtidigt som medborgarna får tillgång till information för att kunna pröva och utkräva ansvar.

Fullmäktige är det högsta organet som beslutar om mål, visioner och riktlinjer samt övriga övergripande och avgörande frågor i Sveriges kommuner (Sveriges Kommuner och Landsting, 2018d). Det är även fullmäktiges ansvar att organisera och fördela uppdrag, välja ledamöter och revisorer, besluta om budget och skattesats, följa upp och utvärdera, pröva och besluta om ansvarstagandet samt fastställa årsredovisningen. Styrelser och nämnder är verkställande, beredande och ska förvalta samt genomföra aktiviteter i enlighet med fullmäktiges mål, beslut och riktlinjer samt samhällets rådande lagar och förordningar. I samband med uppdrag i styrelse, nämnd eller beredning medföljer ett särskilt ansvar inför fullmäktige, vilket årligen prövas av fullmäktige med revisorernas granskning som grund. Ansvaret innebär att den ansvarige ska arbeta för att genomföra och förverkliga fullmäktiges mål, arbeta efter givna förutsättningar i enlighet med de lagar och föreskrifter som råder samt ha en tillräcklig intern kontroll i verksamheten och återrapportera till fullmäktige (Sveriges Kommuner och Landsting, 2018d).

Den kommunala revisionsprocessen bygger på att kommunfullmäktige utser förtroendevalda politiker vilka ska genomföra revisionen. De förtroendevalda anlitar i sin tur sakkunniga biträden, exempelvis auktoriserade revisorer, vilka biträder under granskningens gång (Sveriges Kommuner och Landsting, 2018c). De förtroendevalda betraktas som granskare som ska undersöka verksamheten i styrelse, nämnder och beredningar samt rapportera resultatet av granskningarna till de som granskas samt till fullmäktige. De ska även bedöma ansvarstagandet och avlämna en revisionsberättelse med uttalande i ansvarsfrågan. Kärnan i processen är den grundläggande granskningen, vilken ska ge information och kunskap samt en stabil grund inför ansvarsprövningen. Vidare ska revisorerna arbeta i linje med kommunallagen samt enligt god revisions sed (Sveriges Kommuner och Landsting, 2018b).

Den kommunala revisionen i sitt sammanhang



Figur 1. Den kommunala revisionen i sitt sammanhang (SKL, u.å.)

Ytterligare en väsentlig del av revisorernas arbete är att vara självständiga, vilket innebär att granskningen ska ske utan påverkan av andra (Cederqvist, 2015). I praktiken skulle det vara svårt att granska allting i en kommun, och därför görs inledningsvis en riskanalys där de mest väsentliga områdena väljs ut. Granskningen sker årligen av den verksamhet som bedrivs i kommunen och då främst med fokus på styrelsen och nämndernas ansvarstagande. De primära delarna som ska prövas är om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt sätt, är ekonomisk tillfredsställande, om räkenskaperna är rättvisande samt om den interna kontrollen inom nämnderna är tillräcklig (SFS 2017:725). Vid själva granskningen handlar det om hur väl kravet på ändamålsenlighet har uppnåtts och hur pass effektivt de ekonomiska resurserna har fördelats. Vad gäller rättvisande räkenskaper studeras både extern och intern redovisning, främst årsredovisning samt budgetering. Den interna kontrollen stäms av på så sätt att utfallet jämförs med fullmäktiges mål samt lagar och regler. De förtroendevaldas uppgift är emellertid endast att granska ovanstående och det är styrelsen och nämnderna som ansvarar för ändamålsenlighet, ekonomisk tillfredsställelse, rättvisande räkenskaper samt att intern kontroll uppnås (Sveriges Kommuner och Landsting, 2017c).

3.2.2 Kommunallagen

Kommunallagen är den grundläggande lag som reglerar kommunernas verksamhet. I lagen anges bestämmelser kring den kommunala verksamheten och det kommunala beslutsfattandet. Den första januari år 2018 antogs en ny kommunallag vilken ersatte den tidigare från år 1991. Det tolfte kapitlet i lagen berör revision och där återfinns bestämmelser kring revisorns uppgifter, val av revisorer, revisorns ställning, val av sakkunnigt biträde, revisorns rätt till information, revisorernas förvaltning, revisionsberättelsen, jäv samt revisionsreglemente (SFS 2017:725). Den kommunala revisionen har varit föremål för ständig reformering och i slutet av 1990-talet ställdes det krav på att revisorn skulle biträddas av sakkunniga biträden. Några år senare infördes bestämmelser på att fullmäktige var tvungen att motivera sitt förslag till beslut i ansvarsfrihetsfrågan och år 2011 infördes ett valbarhets hinder för revisorer, vilket ledde till att fullmäktigeledamöter inte kunde väljas till revisorsposten (SOU 2015:24).

I oktober år 2012 beslutade regeringen att tillkalla en särskild utredare för att föreslå en modernisering av kommunallagen. Förutsättningarna för uppdraget var att kommunallagen fortsättningsvis skulle vara en ramlag och att utredaren i fråga skulle utgå från ett medborgarperspektiv. Syftet var att processen skulle genomföras som en bred översyn med målsättningen att åstadkomma en ändamålsenlig lagstiftning. Utredningen antog namnet *Utredning om en kommunallag för framtiden*. Arbetet inleddes i samverkan med statliga myndigheter, kommuner, landsting, SKL, övriga essentiella parter på arbetsmarknaden, näringslivet samt övriga intressenter (SOU 2015:24).

I samband med införandet av den nya lagen föreslogs det bland annat att ordförande för revisionen skulle väljas från den politiska minoriteten. För att åstadkomma en oberoende beredning infördes det även bestämmelser om att revisorernas budget skulle beredas av fullmäktiges presidium. Vidare föreslogs det att de sakkunniga skulle ha rätt att uttala sig i fullmäktige när revisionsberättelsen behandlades. I övrigt väcktes förslag om vissa tekniska förändringar av systemet, med syftet att underlätta revisionsprocessen (Regeringskansliet, 2017).

3.2.3 God revisionsred enligt kommunallagen

Kommunallagen beskriver att revisorer ska granska enligt god revisionsred (SFS 2017:725). Begreppet står för de rätta principerna och föredömliga tillvägagångssätt som är allmänt vedertagna där revisionen utförs. Med allmänt vedertagen avses den praxis som råder i en kvalitativt representativ krets av revisorer. Det är essentiellt att god revisionsred i kommunal verksamhet utgår från de förutsättningar som finns i den kommunala sektorn; offentlig insyn, förtroendevalda revisorer och det demokratiska upplägget. Därtill inkluderar god revisionsred att det ställs krav på revisorns oberoende, vilket är en central del för revisionens trovärdighet och legitimitet. Oberoende innebär att stå fri gentemot den som ska granskas och den som är uppdragsgivare samt att det sker en självständig och objektiv granskning. Ett absolut oberoende existerar inte, men oberoendet måste uppfattas vara tillräckligt för att upprätthålla bilden som trovärdig. Revisionsprocessen omfattar hela arbetet som revisorerna gör under revisionsåret, allt ifrån riskanalys och planering av granskningsinsatser till uttalandet i revisionsberättelsen. Processen anses vara avslutad när fullmäktige har fattat beslut i ansvarsfrågan (Sveriges Kommuner och Landsting, 2018c).

3.3 Seminarium: Framtidens revision – förväntningar, nytta och relevans

Torsdagen 26 april år 2018 bjöd Finansutskottet, Riksrevisionen samt Revisorsinspektionen in till ett seminarium vilket hölls på Riksdagen i Stockholm. Seminariet behandlade främst den finansiella revisionens nytta och relevans, men även aspekter kopplade till kommunal revision. Flera talare var inbjudna, vilka fick presentera sina synpunkter samt medverka i en debatt. Per Johansson, direktör på Revisorsinspektionen, inledde seminariet med påståendet:

”Revisionen behövs mer än någonsin.”

Johansson förklarar att organisationer behöver revision för att utvecklas och att det är en funktion som skapar både förtroende och tillit. En stor del av seminariet behandlade revisionens framtid, och enligt Johansson finns det både förväntningar och utmaningar. För att revisionen ska kunna utvecklas och förbättras måste en debatt påbörjas vilken bör inkludera alla berörda parter. Brännström, talar om revisionens relevans samt roll i samhället och menar att den i Sverige har blivit sämre. Elisabeth Svantesson, vice ordförande på Finansutskottet, menar att allt handlar om förtroende och att det finns en generell trend som visar på att förtroendet minskar, både för revision och kommunal revision. Hon förklarar att revision i

privatägda bolag ska svara till bolagets aktieägare, medan den kommunala revisionen ska svara till tio miljoner ägare, medborgarna. Medborgarna har rätt att få vetskap om vart deras skattemedel hamnar, samt säkerställa att resurserna används till sista krona. I och med att den kommunala revisionen hanterar så pass stora summor funderar Svantesson även på om de förtroendevalda bör professionaliseras, exempelvis genom att ersättas av auktoriserade revisorer. Detta är något som även Brännström spekulerar kring, men han anser att de förtroendevalda kan fortsätta att göra verksamhetsrevisionen såvida en gemensam standard utvecklas. Carina Lundberg Markow, direktör på Ansvarsfullt ägande Folksam, förklarar att begreppet oberoende har en central roll i debatten men menar på att begreppet bör utredas och definieras på ett tydligare sätt. Hon problematiserar kring hur oberoendet kan påverkas i samband med hur länge en revisor eller en förtroendevald sitter på ett och samma uppdrag och menar på att en lösning kan vara att införa både någon typ av extern och intern revision. Detta skulle kunna medföra nya affärsmöjligheter för revisionsbyråerna då nya kompetensområden behöver utvecklas.

Lena Micko, ordförande på SKL, påstår att det är en myt att den kommunala revisionen är icke-oberoende, men menar att det är förändring på gång inom organet. Revisionens viktigaste funktion är att vara stöd för förändring och frågan är hur det kan göras bättre. Micko redogör för aspekter såsom verksamhetsuppföljning, ansvarsfrihet, resursfördelning, kunskap och komplexitet, men menar även på att det blir bättre för varje dag. Enligt Eva Andersson, ordförande i regionfullmäktig Region Östergötland, är transparens en viktig faktor för den offentliga sektorn då bara hennes region ska svara till cirka 450 000 medborgares förväntningar. Den kommunala verksamheten är komplex och omfattande, vilket innebär ett stort behov av kontroll och därmed är revisorerna det viktigaste organet. En revision som ger ökad kvalitet ger även en fortsatt utveckling, och vad gäller den kritik som avser partipolitik och oberoende anser hon att varken fullmäktige eller de förtroendevalda är partipolitiska. Detta då det inte är de förtroendevalda som granskar, utan de anlitar sakkunniga biträden som utför revisionen och som sedan återrapporterar till de förtroendevalda, vilka ansvarsprövas i fullmäktige. Emellertid kan Andersson hålla med om att det finns vissa utmaningar, exempelvis att auktoriserade revisorer behöver mer kommunal kompetens samt att resursfördelningen mellan kommunerna måste ses över. Dock är Peter Nylling, VD på PwC, av en annan åsikt. Han anser att revisionen är välfungerande inom bolagssektorn och att den kommunala revisionen fungerar bra inom vissa kommuner, men inte i alla. Han förklarar att det inom kommunal revision saknas både revisorskompetens samt oberoende och i likhet med Brännström menar han på att den yrkesmässiga revisionsbranschen bör stå upp mer för revisionen och försöka nå en lösning där de auktoriserade revisorerna sköter den finansiella revisionen i kommunerna. Hamish Mabon, senior partner på EY, ser även en annan problematik vad gäller revisionen, nämligen det faktum att det idag utbildas färre revisorer än förr trots att det behövs fler. Han menar på att det är svårt att vara revisor idag då kunskapskravet är enormt och det kan vara svårt vara helt oberoende. Han beskriver problematiken med uttrycket:

”Jack of knowledge, master of none.”

Även Svantesson förklarar att Sverige är ett litet land och att det är naturligt att röra sig mellan olika arbetsplatser, och därmed finns det en sannolikhet att en revisor någon gång hamnar på någon närståendes bolag. Detta är svårt att motverka, och det som revisorn bör ha i åtanke för att bibehålla sitt oberoende är ett armlängdsavstånd. Enligt Svantesson är dessa frågor varken speciellt roliga eller populära, men hon menar på att de måste vara levande och diskuteras kontinuerligt. Erik Thedéen, generaldirektör på Finansinspektionen, ger medhåll

och förklarar att intressekonflikter inte kan elimineras men att de måste kunna hanteras för att integritet ska uppnås.

Enligt Johansson finns det idag många olika typer av revision, vilket innebär ett förväntansgap som måste redas ut. Han frågar sig: Vad utmärker egentligen en revisor? Han menar emellertid att ett förväntansgap kan vara positivt då det leder till utveckling, men förklarar att vissa saker är svåra att förändra då de regleras av förordningar. Helen Lindberg, riksrevisor på Riksrevisionen, tror på att revisionen har en framtid och att en lösning på den problematik som finns kan vara att skapa en förståelse för hela den kommunala verksamheten samt den kommunala revisionen.

3.4 Legitimitetsteorin

Den grundläggande tanken med legitimitetsteorin bygger på att det finns ett socialt kontrakt mellan samhället och en organisation, exempelvis ett företag eller en offentlig myndighet. Företag vill kontinuerligt säkerställa att det betraktas som legitimt av sin omgivning, vilket innebär att de ständigt arbetar för att följa de rådande normer som finns i omvärlden (Deegan och Unerman, 2011). Vidare menar Deegan och Unerman (2011) att det som gör att en organisation betraktas som legitim är beroende av vad samhället där organisationen är verksam har för värderingar och normer. Tanken bygger på att legitimitet ses som en resurs, vilken tilldelas organisationen av samhället, och det är av ytterst stor vikt att resursen förvaltas väl i samspel med samhällets värderingar och normer för att inte riskera att den går förlorad. Om legitimiteten går förlorad kommer organisationen ha svårt att hävda sin existens och dess överlevnad kommer därmed vara hotad (O'Donovan, 2002). En annan kritisk del av teorin är att de värderingar och normer som är aktuella inom ett samhälle är i ständig förändring, vilket innebär att organisationer måste hålla sig uppdaterade och ha möjlighet att snabbt agera i en föränderlig miljö för att kunna behålla sin legitimitet. För att organisationer ska uppfattas som legitima är det inte essentiella vad organisationen faktiskt gör utan vad samhället uppfattar att den gör. Den legitimitet som företag eftersträvar kopplas samman med vad som anses vara "rätt" inom samhället, en överenskommelse mellan organisationens uppfattningar och de aktuella uppfattningarna som råder i samhället (Ljungdahl, 1999).

Dowling och Pfeffer (1975) menar att det finns tre olika sätt för organisationer att betraktas som legitima av omvärlden; organisationen anpassar sina mål och metoder till sådant som anses vara berättigat av omgivningen, organisationen förändrar synen på legitimitet genom att använda olika kommunikationsverktyg för att det istället ska passa dess metoder alternativt att organisationen försöker att bli associerade med symboler och värden som omgivningen anser är legitima. Vidare finner Dowling och Pfeffer (1975) att det vanligaste sättet för en organisation att få legitimitet är att anpassa sina verksamheter till sådant som omgivningen anser är legitimt och dessutom försöka associera verksamheten till sådana aktiviteter som kan skapa legitimitet. Legitimitetsteorin används i flera sammanhang vid studerandet av sociala och etiska beteenden hos organisationer, men teorin kan lika väl appliceras på organisationens agerande i finansiella frågor menar Deegan och Unerman (2011). Carpenter och Feroz (1992) utvecklar vidare resonemanget att finansiell redovisning kan vara ett sätt för organisationer att skapa legitimitet eftersom intressenter som använder de finansiella rapporterna anser att redovisningen bidrar till att skapa objektivitet och trovärdighet.

Enligt Carrington (2010) kan revision användas för att det bidrar till att organisationer anses vara legitima. Revisorns roll blir således högst betydande för att redovisningen ska få den tyngd och tillförlitlighet som eftersträvas. Genom att revisorn gör ett uttalande kring huruvida företaget har följt de rådande normerna som finns i omgivningen tillförs företaget legitimitet.

Utöver detta kan revisorn kräva att företag ändrar sin redovisning om den inte överensstämmer med de normer som finns, vilket också bidrar till att företaget anses vara legitim. Vidare beskriver Carrington (2010) att revision kan fungera som en garanti för befintliga investerare samt övriga intressenter. Revision och revisorn spelar en signifikant roll eftersom risken förflyttas från företagsledningen till revisorn, vilken blir den som får stå för potentiella kostnader till investerare vid en eventuell juridisk process. Av denna anledning har även revisorn ett stort intresse av att den redovisning som företaget uppvisar är tillförlitlig och korrekt.

3.5 Intressentteorin

Intressentteorins grundare Edward R. Freeman publicerade år 1984 sin omtalade bok *Strategic Management: A Strategic Approach* (Freeman, 2010). Där presenterades intressentmodellen, vilken ligger till grund för en stor del av den intressentforskning som har gjorts sedan dess. Freeman (2010) definierade en intressent enligt följande:

“A stakeholder in an organization is (by definition) any group or individual who can affect or is affected by the achievement of the organization's objectives.”

Intressentteorin kopplas i flera sammanhang ihop med den ovan nämnda legitimitetsteorin eftersom att båda teorier behandlar organisationers påverkan på samhället. Dock är en skillnad att legitimitetsteorin handlar om förväntningarna som samhället har på organisationer, medan intressentteorin snarare fokuserar på de olika sociala kontrakt en organisation kan skapa med olika intressentgrupper. Intressentgrupper ställer olika krav och har därmed olika förväntningar på organisationen. Dessutom har intressenterna olika maktpositioner gentemot organisationen, vilket innebär skilda möjligheter att kunna påverka (Porter och Kramer, 2011).

Vidare beskriver Porter och Kramer (2011) två olika grenar inom teorin; den etiska och den ledningsorienterade. Den etiska grenen visar på att alla intressenter ska betraktas som lika betydelsefulla och att lika stor hänsyn tas till samtliga intressen. Uppstår en konflikt mellan de olika intressenterna ska en optimal balans mellan dem försöka att uppnås. Organisationen anses även ha ett strikt ansvar för att intressenternas rättigheter tillgodoses och att alla intressenter behandlas lika. Om en viss intressent exempelvis har en stor finansiell påverkan i organisationen, ska detta inte leda till att organisationen tar dennes parti före en intressent som inte har samma finansiella inflytande. Den ledningsorienterade grenen av teorin fokuserar däremot på organisationens strategiska intressen och den grundläggande tanken är att de mest betydelsefulla intressenterna får sina intressen tillfredsställda framför resterande intressenter. Därför läggs den största tyngden på att vårda relationerna med vissa samt säkerställa att de är positivt inställda till organisationens arbete. Grenen talar för att en prioritering av intressenter ska ske och att den bäst fungerande organisationen är den som lyckas göra sina viktiga intressenter nöjdast. De intressenter som ska prioriteras beror på vilken typ av organisation det handlar om (Deegan och Unerman, 2011). De nämnda grenarna inom teorin står som två motpoler och i realiteten hamnar organisationer någonstans mellan grenar. Hänsyn måste tas till både intressenterna och den miljö som råder omkring dem i form av normer, men samtidigt också lägga fokus på organisationens finansiella överlevnad. Enligt Deegan och Unerman (2011) kopplas de två grenarna ihop alltmer i takt med att de betydelsefulla intressenterna anser att det är av större vikt att organisationer ska ta hänsyn till de svagare intressenterna.

Sammanfattningsvis beskriver Abdel-Khalik (1993) att organisationer genom revision kan minska problematiken med den informationsasymmetri som finns gentemot olika intressenter. Tack vare revisionen blir en organisations redovisning samt finansiella rapporter mer tillförlitliga och trovärdiga, vilket gör att de kan användas för att tillgodose olika intressenters krav. Diamant (2004) utvecklar resonemanget vidare att alla som har en relation till organisationen anses vara intressenter och därmed är de med stor sannolikhet intresserade av revisionen. Genom att organisationer anställer en extern granskare, en revisor, kan relationen mellan organisationer och intressenterna förbättras eftersom att de lättare kan utgå ifrån att information som företaget lämnar är korrekt.

4. Empiri

I följande avsnitt ges en redogörelse för det intervjumaterial som samlades in under sex stycken intervjuer genomförda under april och maj år 2018. Samtliga åsikter, citat et cetera är erhållna direkt från intervjuerna och i den löpande texten kommer samtliga respondenterna refereras till med sitt efternamn, med undantag för Linda Bengtsson och Kai Bengtsson, vilka på grund av samma efternamn kommer att benämnas "L Bengtsson" och "K Bengtsson". Nedan följer en tabell som sammanställer information om respondenterna och intervjuerna.

Tabell 1. Sammanställning av intervjurespondenter

Namn	Roll och arbetsplats	Datum och tid
Maria Lövgren	Certifierad kommunal revisor, Stockholm Stad	12 april 2018, kl 10:00
Lotta Ricklander	Handläggare, SKL	12 april 2018, kl 11:15
Dan Brännström	Generalsekreterare, FAR	12 april 2018, kl 18:30
Linda Bengtsson	Certifierad kommunal revisor, Göteborgs Stad	23 april 2018, kl 13:30
Thomas Svensson	Ordförande, Mölnads Stad	25 april 2018, kl 16:40
Claes Olsson	Vice Ordförande, Mölnads Stad	25 april 2018, kl 16:40
Kai Bengtsson	Ordförande, Lerums Kommun	5 maj 2018, kl 10:00

4.1 Respondenternas syn på oberoende samt syn på rollen

Synen på begreppet oberoende varierar mellan respondenterna och enligt Brännström (personlig kommunikation, 12 april 2018) är begreppet otydligt. Han använder hellre översättningen av ordet *independence*, det vill säga självständighet och opartiskhet. Han menar att ordet oberoende leder tankarna till kliniskt oberoende, vilket innebär total avskärmning. Brännström anser snarare att revisorn ska ses som någon som är nära sin kund men som samtidigt visar stor integritet. Ricklander på SKL (personlig kommunikation, 12 april 2018) anser att en revisor inte kan vara helt oberoende och att det ofta förekommer kopplingar till andra personer. Hon menar att det är särskilt sant inom kommuner och att när de förtroendevalda har kopplingar till varandra samt andra kollegor riskerar det att bli en känslig fråga. Dock menar Ricklander att oberoendet kan vara större i den kommunala sektorn än i den privata, med anledningen att de sakkunniga arbetar på uppdrag av de förtroendevalda och inte på uppdrag av den som granskas, vilket skiljer sig från revisorer som granskar privata bolag på uppdrag av bolaget. Även Lövgren (personlig kommunikation, 12 april 2018) talar om personliga kopplingar och förklarar att dessa kan vara större i en liten kommun än vad de kan vara i en större stad, exempelvis Stockholm. Hon anser därmed att oberoendet riskerar vara mindre i små kommuner och att det troligtvis är lättare för förtroendevalda att vara oberoende i större kommuner. Lövgren är dock inte orolig över att revisionsprocessen inte hanteras ordentligt, processen sköts av yrkesverksamma och den blir inte mindre professionell bara för att uppdraget är via kommun istället för privat bolag.

Enligt L Bengtsson från Göteborgs Stad (personlig kommunikation, 23 april 2018) är oberoende oerhört viktigt och hon betonar att det inte bör kunna ifrågasättas för då är granskningen ingenting värd. Även K Bengtsson (personlig kommunikation, 3 maj 2018) lägger tonvikt vid att oberoende är viktigt och kopplar samtidigt ihop begreppet med integritet, vilket både han och Brännström anser är en viktig aspekt i och med en revisionsprocess. Svensson och Olsson i Mölndal (personlig kommunikation, 25 april 2018) lyfter att oberoendeproblematiken är en omdiskuterad fråga som ofta uppmärksammas i media. Ämnet är emellertid en ”icke-fråga” då Svensson inte ser några problem med att vara oberoende i arbetet, han känner sig inte styrd av sina partikamrater och understryker att den politiska debatten lämnas utanför revisionen.

4.2 Kritik

4.2.1 Varför kritik?

Varför den kommunala revisionen och systemet med förtroendevalda politikerna utsätts för kritik har respondenterna olika svar på, men det finns även liknande åsikter. Revisionen består av två delar, verksamhetsrevision samt redovisningsrevision, där den första avser granskning av den kommunala verksamheten och den andra, räkenskaperna. Av de respondenter som praktiskt arbetar med kommunal revision anser samtliga att det är svårt att svara på vilken del som utsätts mest för kritik eftersom delarna är nära sammankopplade. Dock anser Lövgren att redovisningsrevisionen kan vara mer riskfylld ur ett revisionellt hänseende, medan L Bengtsson, K Bengtsson, Svensson och Olsson anser att verksamhetsrevisionen tenderar till att få mer kritik i media och att det då oftast är små summor som skapar stora rubriker.

Inledningsvis anser Ricklander att den kommunala revisionen har en bra konstruktion men att den, precis som mycket annat, har stor komplexitet. Detta gäller även för den kommunala verksamheten i Sverige i sin helhet, vilket gör det svårt att förändra den kommunala

revisionen utan att andra delar av den kommunala organisationen påverkas. K Bengtsson menar vidare att en del av den kritik som finns beror på det faktum att det inte är auktoriserade revisorer som gör revisionen och förklarar att:

”Jag skulle vilja jämföra det med nämndemän egentligen. Man säger det att det ska vara jurister som dömer, och inte nämndemän, alltså amatörer, lekmän. Det är väl lite grann likadant med revisorerna, man tycker att yrkesrevisorer ska revidera en sådan stor kropp som en kommun är, och inte amatörer.”

Dock menar han på att alla val sker demokratiskt och att det är politikerna som sätter ramarna, vilket försvarar systemet med de förtroendevalda. Brännström anser emellertid att den kommunala revisionen baseras på ett märkligt uppdragsgivande och att det inte är förenligt med revisorsrollen, vilket delvis beror på att de sakkunniga biträdena som anlitas endast rapporterar till de förtroendevalda, inte till fullmäktige. Han förklarar att revisionen är ”bekvämt” då det är politiker som granskar politiker, vilket enligt Brännström inte leder till en professionell revision. Att vara tuff, stark och ha integritet hjälper inte alltid, och om en förtroendevald står för nära en kollega finns det en risk för icke-oberoende. Även Lövgren förklarar att kritiken kan handla om partipolitisk bundenhet och att det skapar frågor kring oberoende då det kan vara svårt att kritisera sina egna. Dock upplever inte Lövgren själv några problem på sin arbetsplats då samtliga förtroendevalda har hög kompetens och vet om att de har ögon på sig. Hon berättar också om situationer då de förtroendevalda inte har backat för att granska känsliga områden och att det är viktigt att skilja på sin roll som revisor och som partipolitisk. Lövgren anser dock att det finns vissa problem som utgör underlag för kritik, exempelvis det faktum att revisorerna inte har fullständig genomslagskraft vid avlämnande av revisionsberättelsen. Detta är enligt henne det största problemet avseende självständighet, vilket är i linje med det som Brännström redogör för. Dock menar hon på att så länge det finns professionella som utför redovisningsrevisionen spelar det ingen roll om det är ett sakkunnigt biträde eller en auktoriserad revisor, detta då de använder samma typ av ”glasögon”. Hon förklarar att även om auktoriserade revisorer skulle ersätta de förtroendevalda så är revisionen fortfarande bunden av en budget. Ricklander håller med om viss kritik och medger att revisionen inte alltid fungerar så som det var tänkt och hon redogör för att de svagheter som finns kan bero på att kommunerna har olika resursanslag. Enligt Ricklander är det inte de förtroendevalda som är anledning till att vissa saker är sköra, utan det kan vara att förutsättningarna för att klara revisionsuppdraget inte är tillräckliga.

Vidare berättar L Bengtsson att i en så stor kommun som Göteborg sitter många utspridda över staden och att det kan ses som en fördel för oberoendet att stadsrevisionen i Göteborg Stad har sitt kontor geografiskt skilt från stadens övriga verksamheter. Hon menar att detta kan skilja sig från hur det går till i mindre kommuner där relationer kan vara närmare. K Bengtsson beskriver i sin tur att det tog ett tag att vänja sig vid att granska sina kollegor, men att han idag inte upplever några problem med att framföra kritik. L Bengtsson nämner även att det handlar om medborgarnas pengar och att den kommunala revisionen därmed skiljer sig från den revision som sker i privatägda bolag. Svensson och Olsson är av liknande åsikt och ingen av dem upplever att de får någon direkt kritik, men att den pågående debatten avser det faktum att de förtroendevalda är politiskt tillsatta och beroende av sina partikamrater. Olsson förklarar att han inte har varit förtroendevald så länge, men att han inte uppfattar några bekymmer med att framföra kritik. Svensson håller med, men berättar om en gång då framförd kritik ledde till att en kollega inte hälsade på honom på flera månader. Svensson förklarar att det fanns fog för kritiken och den till slut ledde till utveckling samt stor förbättring av det berörda området. Dock menar båda två att det finns problem avseende ansvarsfriheten och att det är ett trubbigt verktyg som bör ses över. Om ansvarsfrihet inte

beviljas vid revision av privatägda bolag kan det leda till en domstolsprocess, medan det i kommunal revision inte behöver betyda speciellt mycket och att den förtroendevalda får fortsätta sitt uppdrag. Ricklander är av samma åsikt och spekulerar kring det faktum att det inte finns något krav på att förtroendevalda måste avgå om ansvarsfrihet inte ges, vilket inträffade för K Bengtsson vid ett tillfälle. Men sammanfattningsvis förklarar Olsson att revision bör ses som verksamhetsutveckling och avseende kritiken gällande oberoende menar Svensson:

”I praktiken så är det en ickefråga. Det är en cykelställsfråga, så den är populär bland vissa att ta upp hela tiden. Trots att det inte finns någon brist på förtroende där.”

4.2.2 Resurser

Gällande den kritik som avser kommunernas resurser förklarar Ricklander att resursfördelningen, främst avseende pengar, ser olika ut i olika kommuner. I vissa kommuner är resursanslaget lågt, vilket kan innebära att pengarna endast räcker till en mindre omfattande revision. Därmed finns det en risk att revisionen inte ger tillräckligt, men hon menar att det inte skulle bli någon skillnad om de förtroendevalda ersattes av auktoriserade revisorer, detta då kommuner är budgetstyrda. Hon frågar sig:

”Hur kan den här kommunala organisationen egentligen se ut? Går det att ha så här små kommuner? Och klara uppdraget? Eller behövs det en sammanslagning? Eller behöver man göra två olika uppgifter?”

Ricklander menar att en lösning kan vara att verkligen få fullmäktige att förstå värdet av den kommunala revisionen och vad den kan användas till, och att det därmed är av vikt att allokera de resurser som krävs. Även Brännström anser att budgetstyrningen är ett problem. Det är de förtroendevalda som bestämmer vilken revisionen som de sakkunniga biträdena ska göra, och i många fall erhålls inte en fullgod revision utan kanske bara en revision gjord till 80 procent, eller mindre. Enligt Brännström leder detta till låg jämförbarhet mellan Sveriges kommuner, vilket är ett stort svek mot medborgarna. Att detta är ett problem kan Brännström se hos sina kollegor som arbetar som auktoriserade revisorer och han menar därmed att revision inte ska vara budgetstyrd.

L Bengtsson håller med om att förutsättningarna är olika mellan kommunerna och problematiserar kring hur mycket revision som kan erhållas från en liten påse pengar. Hon menar emellertid att det i Göteborgs Stad finns tillräckliga resurser, men att det är intressant att studera hur andelen revision per medborgare ser ut mellan olika kommuner. Lövgren är av samma åsikt men förklarar att begränsade anslag aldrig har inträffat i Stockholms Stad. I mindre kommuner innebär begränsade resurser en fara och Lövgren poängterar att revisorer bör ha fria händer, något som Brännström instämmer i. I relation till Stockholm och Göteborg är både Mölndal och Lerum mindre kommuner och Olsson anser att budgetanslaget är bra i Mölndal, men att det finns en risk att inte erhålla några anbud från revisionsbyråer vid upphandling av sakkunniga biträden. Han menar på att det är värre i mindre kommuner, något som Svensson håller med om. Svensson anser emellertid att Mölndal får för lite resurser och att andelen revision per medborgare är för låg. K Bengtsson förklarar att han överlag är nöjd med de resurser som Lerum har till sitt förfogande men att kommunen har varit utsatt för både besparingar och övertrasseringar tidigare år. Om de förtroendevalda inte tycker att resurserna är tillräckliga och inte får gehör för sina önskemål så kan de välja att ställa sina platser till förfogande och därmed avsäga sig ansvaret för revisionen. Han menar på att detta är viktigt

för oberoendet och det på så sätt stärks. Dock förklarar han att om de får den budget som de begär så är det väl avvägt.

Budgetens storlek spelar en stor roll, men även det humankapital som finns att tillgå, då i form av både förtroendevalda samt sakkunniga biträden. Enligt Lövgren kan det finnas utrymme och större kompetens i en stor kommun än en liten, vilket Ricklander håller med om. Hon anser att revisionen riskerar att bli mer riskfylld och svår i en liten kommun om det finns få individer med rätt kompetens och akademisk bakgrund. Om det inte finns tillgång på tillräckligt med kompetenta personer i en kommun blir det svårt med upphandling då det inte finns några att upphandla, något som Svensson och Olsson problematiserar kring. Att en kommun erhåller en ”billig” revision är inte alltid bra enligt Ricklander, eftersom det kan innebära att de minst kompetenta konsulterna utför revisionsarbetet.

4.2.3 Den förtroendevaldas personlighetsdrag

Som ovan nämnt upplever inte K Bengtsson någon kritik mer än ett telefonsamtal då och då. När väl kritik uppkommer är han noga med att följa frågan och säkerställa att återkoppling når den kritiske. K Bengtsson finner att svårigheten med armlängdsavstånd är relevant och att det finns en poäng i att en utomstående granskar men han menar emellertid att det är samma fråga om och om igen, men att det krävs att en styrka för att klara av det. Lövgren menar att det är viktigt att den förtroendevalda har rätt kompetens samt förstår sitt uppdrag, och L Bengtsson problematiserar kring det faktum att det kan handla om klimatet i den grupp som de förtroendevalda verkar inom. Även hon diskuterar vikten av individens personlighet och anser inte att en revisionsbyrå skulle lösa den problematik och kritik som finns. Detta är i likhet med vad Ricklander menar, att det inte spelar någon roll vilket system som används utan vilken individ som sitter på posten att granska. Avslutningsvis belyser K Bengtsson, Svensson och Olsson det faktum att en stor del av de förtroendevalda verksamma idag är något äldre, vilket enligt respondenterna inte leder till samma spänstiga revision.

4.3 Kommunallagen efter översynen

Den nya kommunallagen antogs i januari år 2018, varav kapitlet om revision endast innehöll marginella förändringar. Ricklander kallar revideringen för en ”översyn” och förklarar att en ny kommunallag infördes men att den är väldigt lik den föregående versionen och hon tillägger att själva revisionsdelen kom in sent i utredning som ett tilläggsuppdrag. Kapitlet om revision har utretts flera gånger tidigare men då i Regeringskansliet, vilket Ricklander inte har haft någon insyn i. Det fanns många förslag och idéer, men få blev verklighet och enligt Ricklander betyder dessa ”icke-förändringar” i praktiken ytterst lite för den kommunala revisionen.

Något som tillkom i och med översynen är att fullmäktige ska bereda de förtroendevaldas budget, men detta har sedan länge varit praxis i många kommuner vilket bekräftas av både L Bengtsson och Svensson. L Bengtsson tillägger dock att det möjligen kan påverka mindre kommuner i högre grad. Ytterligare en förändring angiven i den nya lagen är att de sakkunniga biträdena har rätt att uttala sig i fullmäktige, vilket respondenterna har olika uppfattning kring huruvida bestämmelsen anses vara effektiv. Brännström menar att det kan vara svårt för sakkunniga biträden, i form av auktoriserade revisorer, att uttala sig på grund av etiska skäl. Ricklander delar till viss del tveksamheten, men inte av samma anledning. Hon spekulerar kring varför rätten att uttala sig ska vara lagreglerad, om det behövs ett uttalande så får de uttala sig, och därmed finns det ingen anledning till att lagreglera den rätten. Hon förklarar att det skulle kunna insinuera att det finns oenighet mellan de förtroendevalda och de

sakkunniga biträdena, eller också att de förtroendevalda inte är tillräckligt bra på att tala i fullmäktige. Ett annat förslag var att ordförandeposten i fullmäktige skulle tillsättas av oppositionsminoriteten, men någon förändring i lagen kring detta kom emellertid aldrig till skott. Enligt Svensson var det bra att det blev som det blev och även Ricklander delar denna mening och förklarar att det var bra att förändringen aldrig tillämpades i lag av den anledningen att det då skulle införa politik i revisionen.

”... sen har man ju valt i ungefär 80 procent av alla kommuner att ha, att säga att ordförande ska komma från oppositionen och det är väl klokt, men egentligen ska det väl inte spela någon roll. Det kan ju lika gärna vara att vi väljer vem som helst för det är ju inte politik längre och jag tror ju att om vi hade skrivit det i lagen, att den måste komma från oppositionen då är det ju som att säga att det är politik.”

Hon fortsätter med att bestämmelsen skulle innebära att syftet med revision förbises. Det ska inte vara någon skillnad mellan kommuner som väljer att tillsätta ordförandeposten av oppositionsminoriteten och kommuner som väljer att inte göra det, detta då politik inte ska vara inblandat i revisionen. Är det fallet, har revisionen misslyckats enligt Ricklander.

Den gemensamma åsikten hos samtliga respondenter är att förändringarna i den nya lagen endast har varit marginella när det kommer till kapitlet om revision och att det egentligen inte skett några större förändringar i arbetsprocessen. Brännström ställer sig kritisk till dessa “icke-förändringar” och menar att de är otillräckliga, enligt honom krävs det fler skandaler för att de stora förändringarna ska kunna ta plats.

4.4 God revisionsledning vid kommunal revision

Gällande förhållandet till god revisionsledning, förklarar Olsson att det är något som i princip sitter i ryggmärken. Den kommunala revisionen följer SKL:s skrifter om god revisionsledning och Olsson nämner att organisationen har varit närvarande och tagit på sig ansvaret att sammanställa skrifterna. Han förklarar vidare att god revisionsledning utvecklas med tiden och att skrifterna fungerar som en slags vägledning för kommuner att förhålla sig till, oavsett storlek. Olsson berättar:

”Vi har ju kommuner med ett par tusen invånare, till storstäder som Stockholm och Göteborg. Så det är ju långt ifrån alla som kan använda den rent ut och så... det är ju vissa som ofta frågar men den är oftast väldigt generell. Om man läser den från början så ger den inte direkt några faktiska råd om hur man reagerar i olika situationer. Det är ganska generella råd.”

Enligt K Bengtsson är god revisionsledning en ledstjärna. Han anser att det är oerhört viktigt att riktlinjerna följs och att de tillämpas i situationer då någon motsätter sig det som granskas. Även Lövgren berättar att god revisionsledning är utgångspunkten för alla de sakkunniga och att det finns gott om utbildningar som de anställda får ta del av, alla är väl insatta och levererar utifrån den ram som finns. L Bengtsson menar att det genomsyrar hela arbetet och att de sakkunniga alltid har med det i sitt arbetssätt. Även hon nämner att det erbjuds flera utbildningar för att hålla kunskapen levande eftersom god revisionsledning ständigt utvecklas. Hon nämner dessutom att det kan vara lättare att vara i framkant vad gäller revisionen i större städer som Göteborg eftersom det finns fler personer att diskutera ämnet med än i mindre kommuner. Historiskt sett upplever hon att seden har varit mer uppstyrd i den privata sektorn på grund av att det har funnits fler regler, men hon känner att den på senare tid även har blivit mer uppstyrd i den kommunala sektorn. Ricklander instämmer med L Bengtsson då hon anser att god revisionsledning är tydligare i den privata sektorn vad gäller redovisningsrevision. Vidare

nämner hon att det inte finns någon utsatt myndighet som beslutar om hur god revisionsred i kommunal revision ska utföras, men att SKL har tagit på sig ansvaret för den kontinuerliga utvecklingen samt uttolkning av seden. Enligt Brännström skulle en tydligare sed förbättra den kommunala revisionen då det hade inneburit att alla arbetar utifrån samma standard, vilket hade lett till en mer jämförbar revision. Detta är något som han hoppas på att få se i framtiden och just nu finns det ett pågående projekt som handlar om att utarbeta en standard för redovisningsgranskningen, vilket är en del i utvecklingen av den goda seden.

4.5 Legitimitetsproblem?

Om kritiken kan leda till legitimitetsproblem finns det skilda åsikter om bland respondenterna. L Bengtsson anser att det kan uppkomma legitimitetsproblem kopplade till det faktum att förtroendevalda inte uppfattas vara tillräckligt oberoende. Oberoendeproblematiken handlar inte bara om att vara oberoende, utan även om att uppfattas som oberoende. Lövgren svarar att hon inte är tillräckligt insatt i frågan men förklarar att det har skett tre statliga utredningar och att kritiken ändå kvarstår. Enligt K Bengtsson finns det risk för legitimitetsproblem i nästan all slags politik och han anser att förtroendevalda ska veta vart gränsen går och alltid hålla det på ”politikernivå”. De förtroendevalda måste ha insyn i den verksamhet som granskas, men det finns en risk att legitimitetsproblem uppstår om de förtroendevalda får för mycket insyn i det arbete som ligger till grund för granskningen.

“Jag tror att som kommunvald revisor, förtroendevald revisor, ska man veta vart gränsen går för mandatet. Att inte gå omkring här i huset och fråga olika tjänstemän ”Hur går det här och hur gör du det här?”, utan vi ska hela tiden hålla oss på politikernivån.”

Enligt Ricklander kan kritiken komma att urholka förtroendet men hon lyfter dock att den standard som SKL, FAR och SKYREV tillsammans håller på att utveckla kan höja statusen och därmed minska risken för att förtroendet skadas. Enligt Brännström tror de förtroendevalda väldigt starkt på att de gör rätt, men hans åsikt är att revision ska vara utförd av professionella och på ett professionellt sätt. Svensson från Mölndal anser, till skillnad från övriga respondenter, att kritiken inte leder till legitimitetsproblem, och menar istället att kritiken har ebbat ut.

4.6 Den kommunala revisionens framtid

Avseende den kommunala revisionens framtid anser flera av respondenterna att en förändring kommer att ske. Brännström menar på att de förtroendevalda kan fortsätta att genomföra verksamhetsrevisionen, men att redovisningsrevisionen bör utföras av auktoriserade revisorer vilka rapporterar direkt till fullmäktige. För att kunna uppnå jämförbarhet mellan kommunernas redovisning måste även redovisningsrevisionen ske enligt tydliga och gemensamma standarder, vilket innebär att också dessa måste ses över. Dock menar Brännström att det finns en risk att det krävs skandaler för att en förändring ska sättas i rullning. Ricklander håller till viss del med men menar på att det finns två alternativ. Det första är att den kritiken som finns riskerar att blir så stark att den kommunala revisionen tas bort och görs om och ersätts med auktoriserade revisorer. Detta anser hon emellertid är ett osannolikt alternativ, men om det skulle inträffa så finns det en risk att verksamhetsrevisionen försvinner. Ricklander tror dock inte att det kommer att ske inom en nära framtid samt att det nuvarande systemet kommer fortsätta gälla, detta på grund av att den nya kommunallagen nyligen antogs. Det andra alternativet berör framtagningen av den nya standarden avseende redovisningsrevisionen, vilken förhoppningsvis leder till att mycket av den kritik som idag

finns försvinner, något som även som Brännström efterfrågar.

Vad gäller respondenterna verksamma på kommunerna förklarar L Bengtsson att hon inte ser någon problematik och att den kommunala revisionen fungerar väl i Göteborgs Stad där hon är verksam. Lövgren tror emellertid att det kommer att bli ändringar i likhet med det som både Brännström och Ricklander nämner. Hon förklarar att hon ser den kritik som finns och menar på att den delvis beror på den globala utvecklingen, främst hos Sveriges grannländer men även baserat på EU-standardiseringar. Vidare nämner Lövgren en önskan om att nå jämförbarhet genom utveckling av en ny standard, men hon förklarar att det kan bli svårt då kommunerna har väldigt olika förutsättningar. I likhet med flera av respondenterna tror även K Bengtsson att förändringar kommer att ske, men han har en något pessimistisk syn då han ser tendenser att de förtroendevalda åldras och att kunskapsnivån ibland är för låg, vilket tenderar att inte ge samma spänst i revisionen. Dock hoppas han på en framtid för den kommunala revisionen, och att en självklar lösning inte är att ersätta de förtroendevalda med auktoriserade revisorer då detta skulle riskera att öka avståndet mellan medborgare och revisionen. Vad gäller Mölndals Stad berättar Svensson att det har skett stora förändringar i lagen historiskt sett, men att varken han eller Olsson ser eller hoppas på några framtida förändringar avseende den kommunala revisionen. Dock så delger Svensson och Olsson sin förhoppning om att det i framtiden är personer med rätt kvalifikationer som tillsätts som förtroendevalda, vilket är i likhet med det som samtliga respondenter redogör för.

5. Analys

5.1 Gemensam syn på begreppet oberoende?

Som ovan nämnts är syftet med revision att kontrollera att kapital förvaltas och investeras på ett lämpligt sätt, vilket kräver att den som granskar har rätt kompetens och ett starkt oberoende (Gröjer, 2002; Moberg et al., 2014). Historiskt sett har den allmänna synen på begreppet oberoende stärkts sedan utvecklingen av revisorsyrket startade på 1800-talet, och avseende revisorns oberoende stärktes det genom lag i samband med Kreugerkraschen år 1932 (Öhman och Wallerstedt, 2012). Idag förklarar SKL (2014) att oberoende är ett krav i den kommunala revisionen och en av de främsta anledningarna är att granskningen sker för medborgarnas räkning. Kommunal verksamhet bedrivs med skattemedel, och det finns enligt SKL (2014) och Svantesson på Finansutskottet både behov samt intresse att säkerställa en ändamålsenlig resursfördelning.

Idag är samtliga respondenter överens om att innebörden av begreppet oberoende är viktigt, men det finns delade åsikter kring användningen av begreppet. Svensson anser att det är en ”icke-fråga”, vilket är i likhet med det som både Micko på SKL och Andersson på Region Östergötland från seminariet talar om. L Bengtsson och K Bengtsson bedömer å andra sidan begreppet som oerhört viktigt och förklarar att det är essentiellt att det inte kan ifrågasättas. K Bengtsson redogör också för begreppet integritet, något som även Brännström gör. Personligen tycker inte Brännström om ordet oberoende och vill snarare använda begrepp som integritet, eller *independence*. På seminariet var det även några av talarna som använde ordet integritet i samband med diskussion om oberoende, vilket skapar funderingar kring en eventuell avsaknad av tydliga gemensamma begrepp och definitioner. Om det inte finns en gemensam grund att stå på så riskerar det att bli svårt att genomföra en oberoende revision då synen på begreppet är olika och leder till att granskningen görs på olika sätt. Vidare förklarar Lövgren att synen på oberoende faktiskt varierar och att det i praktiken kan bero på kommunernas olika storlek. Hon resonerar kring det faktum att risken för icke-oberoende kan vara större i mindre städer än i större städer, detta på grund av att närmare relationer enklare uppstår i en liten kommun än i en stor. Detta skulle kunna innebära att även synen på oberoende är annorlunda för en förtroendevald på en liten kommun än i en stor, vilket kan medföra icke-jämförbarhet mellan kommunerna. Vid jämförelse och analys av respondenternas åsikter och syn på oberoende visar det sig stämma, något som på sikt kan leda till stora problem.

En åsikt som samtliga respondenter verkar dela är att ett fullständigt oberoende är en utopi. Dock finns det en gemensam önskan om att begreppet oberoende, och även en del andra begrepp, genomgår en översyn och definieras tydligare. Några av respondenterna problematiserar kring det faktum att vissa begrepp är ålderdomliga och att det påverkar den kommunala revisionen negativt. Således tror flera av respondenterna att en sådan lösning skulle medföra en minskning av den aktuella kritiken. Detta faktum berördes även av flera av talarna på seminariet, och vid en historisk tillbakablick kan skillnader avseende begreppets tydlighet urskiljas från innan Kreugerkraschen och efter.

5.2 Oberoendeproblematik kan leda till kritik

Oavsett den eventuella otydlighet som finns avseende begreppet riktas det idag kritik mot den kommunala revisionen och systemet med förtroendevalda, och vid en analys av

respondenternas åsikter kan vissa problemområden urskiljas. En god revision kräver att den som granskar är kompetent och har de kunskaper och egenskaper som krävs enligt kommunallagen samt god revisionsd (Moberg et al., 2014). Dock är det flera av respondenterna som problematiserar kring den kommunala revisionens uppbyggnad. Enligt Brännström är det ett märkligt uppdragsgivande där politiker granskar politiker och han menar att det minskar oberoendet, och därmed även medborgarnas förtroende. Porter och Kramer (2011) redogör för att intressenter, i detta fall medborgarna, ställer krav och har förväntningar på en organisation och att dessa krav och förväntningar skiljer sig mellan privat och kommunal sektor. Att Sveriges medborgare känner förtroende för kommunala och statliga instanser är essentiellt, och det är medborgarnas önskemål som den kommunala revisionen ska tillfredsställa.

Porter och Kramer (2011) menar att det finns två olika sätt att se på intressenter, varav den etiska aspekten bör vara den som är gällande i kommunal verksamhet. Detta innebär att alla medborgare ska betraktas som lika betydelsefulla och att samtligas intressen ska visas samma hänsyn. Det kan därför tyckas lite märkligt att den kommunala revisionen i Sverige är av så pass varierande kvalitet. En förklaring kan vara att kommunerna är av olika storlek och därmed får olika resursanslag, något som många av respondenterna också poängterar. I större städer kan budgeten kanske till och med vara för generös medan den i mindre städer kan innebära en revision gjord till endast 80 procent, om inte lägre. Om detta leder till en jämförbar revision kan diskuteras och enligt många kritiker är så inte fallet och de menar på att det kan liknas ett svek gentemot medborgarna. Det kan dock vara svårt att ange en exakt summa till budget, men enligt kommunallagen ska de förtroendevalda anlita det antal yrkeskunniga revisorer som krävs för att kunna genomföra en tillfredsställande revision, vilket bör innebära att det inte ska finnas några restriktioner vad gäller budget. Den andra aspekten som Porter och Kramer (2011) redogör för är den ledningsorienterade, vilken innebär att fokus och de största resursanslagen ges till de städer som är störst och som har flest invånare. Det blir därmed indirekt en prioritering av de större städerna framför de mindre, vilket innebär att små kommunerna får mindre pengar till sin revision samt mindre resurser till exempelvis utbildningar inom området. Men precis som Deegan och Unerman (2011) menar så är det troligtvis en mix som eftersträvas, eftersom det är svårt att tillgodose tio miljoner olika intressenters olika intressen. Det är även naturligt att anta att en större stad behöver en större budget än en liten. Dock bör resursanslaget vara proportionerligt till det som kommunen är i behov av och budgeten bör inte vara liten bara för att kommunen är liten, och vice versa. Ett sätt att kontrollera och säkerställa detta är förslagsvis att beräkna ett genomsnittligt revisionsanslag per medborgare i varje kommun och försöka att nå någon typ av rimligt index. Detta är med stor sannolikhet en utmaning, men några av respondenterna redogör för att något liknande redan finns vilket i så fall skulle kunna vidareutvecklas och användas mer i praktiken som en ledstjärna.

Följaktligen menar många av respondenterna att tanken med den kommunala revisionen är god, och Diamant (2004) redogör för att relationen mellan en organisation och en intressent, kommunen och medborgarna, förbättras genom att revision genomförs. Dock så kan en översyn och fortsatt debatt leda till positiva effekter som i sin tur kan leda till förändringar som vidareutvecklar revisionen. För idag förklaras den kommunala revisionen som en verksamhetsutvecklande funktion, är det inte då av största vikt att även revisionen vidareutvecklas? Emellertid anser några av respondenterna att konstruktionen redan är bra, men att den kommunala verksamheten i sin helhet är komplex. Det är det svenska folket som väljer fullmäktige, vilka i sin tur utser nämnder, vilka utser förtroendevalda, vilka upphandlar sakkunniga biträden. De sakkunniga rapporterar därefter tillbaka till de förtroendevalda, vilka sammanställer en revisionsberättelse som vidarebefordras till fullmäktige. Detta kan tyckas

vara en relativt omständlig väg, och om oberoendet följer med hela vägen kan i vissa fall vara ett stort frågetecken. En annan aspekt som flera av studiens respondenter, samt andra kritiker, diskuterar är det faktum att fullmäktige därefter har möjlighet att välja att frångå revisionsberättelsen samt eventuella anmärkningar och ändå bevilja ansvarsfrihet. Detta innebär således att de förtroendevalda inte förändrar något, utan det är fullmäktige som har sista ordet. Detta är en stor skillnad i jämförelse med revision som utförs i privatägda bolag, där har revisorn möjlighet att nästintill kräva att vissa förändringar genomförs, annars skrivs en oren revisionsberättelse. Innebörden blir följaktligen att den kommunala revisionen riskerar att bli mindre trovärdig än en revision utförd av auktoriserade revisorer i den privata sfären, vilket är något som även Carrington (2010) redogör för. Han förklarar att det är just revisionens utlåtande som är legitimitetsskapande, vilket innebär att kommuner riskerar att erhålla en lägre legitimitet än privatägda bolag.

Enligt Deegan och Unerman (2011) bygger legitimitet på ett förhållande mellan samhället och en organisation, i detta fall mellan kommun och medborgare. Det är essentiellt att kommunen uppfattas som legitim, och vad som är avgörande är vad medborgarna anser vara legitimitetsskapande faktorer, varav några i detta fall är transparens, tillförlitlighet, förtroende och oberoende. SKL (2014) beskriver att den kommunala revisionens syfte är att bidra till en effektiv verksamhet samt att värna om demokratin och Gometz (2006) samt Carrington (2010) redogör för att revision är ett välanvänt verktyg för att skapa förtroende och på sikt även legitimitet. Dock menar Brännström, samt flera talare från seminariet, att detta endast kan uppnås om revisionen utförs av auktoriserade revisorer och inte av förtroendevalda. Det är revisorns roll som är det viktigaste för att revisionen ska få den tillförlitlighet samt jämförbarhet som medborgarna förtjänar. Dowling och Pfeffer (1975) förklarar vidare att ett av de smidigaste sätten för en organisation att uppfattas legitim är att anpassa sin verksamhet till det som samhället önskar, men om det är ett system med förtroendevalda eller auktoriserade revisorer är respondenterna oeniga om. Lövgren berättar att det har skett tre statliga utredningar av den kommunala revisionen, vilka främst har baserats på den kritik som revisionen utsätts för. Emellertid har utredningarna inte lett till att kritiken har minskat, vilket skapar funderingar kring om förändring av den kommunala revisionen verkligen görs på rätt sätt. Svensson menar att det förr fanns kritik, men att han idag inte kan urskilja någon relaterad till legitimitetsproblem medan K Bengtsson menar att det finns risk för legitimitetsproblem i nästan all politik. Lövgren anser dock inte att den kommunala revisionen är mindre professionell än någon annan revision, något som Ricklander instämmer i. Enligt Ricklander kan oberoendet till och med vara större i den kommunala verksamheten eftersom de sakkunniga biträdena arbetar på uppdrag av de förtroendevalda och inte de som ska granskas. Om den kommunala revisionens konstruktion är tillräcklig gällande oberoendeproblematiken är en fråga som kvarstår obesvarad då kritiken fortsätter att komma.

Överlag erhålls emellertid en känsla av att de flesta respondenterna förstår den kritik som finns, men avseende legitimitetsproblematiken är åsikterna något svalare. De incidenter som inträffar lyfts ofta av olika media, vilket kan innebära en stor risk för både kommun och stat. Att medborgarna riskerar att tappa förtroende för dessa stora instanser är allvarligt, och Deegan och Unerman (2011) samt O'Donovan (2002) förklarar att förtroende ofta är mycket svårt att återfå samt att legitimiteten riskerar att gå förlorad. Även Ricklander befarar att legitimitetsproblem kan komma att urholka förtroendet och L Bengtsson förklarar att legitimitetsproblem uppstår om en revisor eller förtroendevald agerar icke-oberoende. Hon menar således på att det inte handlar om att agera oberoende, utan om att uppfattas som oberoende, annars är revisionen ingenting värd vilket är i likhet med det Ljungdahl (1999) menar. Å andra sidan förklarar Lövgren att det inte är några problem i Stockholms Stad där hon verkar, men hon spekulerar kring det faktum att det kan bero på att det är en av Sveriges

största städer. Emellertid talar många av respondenterna om sina åsikter och tankar “inifrån” kommunala verksamheter, vilket kan skilja sig från vad utomstående, medborgare, ser och tänker. Att media skriver om incidenter, även de som endast handlar om små belopp, kanske inte är ett betydligt problem för den kommunala revisionen inifrån, men det som medborgarna läser och hör kan i värsta fall leda till ett minskat förtroende, vilket med största sannolikhet skulle påverka den kommunala revisionen inifrån och ut. Frågan som återstår är: Är detta en uttjatad fråga som vissa av respondenterna anser, eller är det snarare en högaktuell fråga precis som Brännström menar på?

5.3 Behöver den komplexa kommunala verksamheten kommunal revision?

Granskning sker på uppdrag av fullmäktige och för medborgarna, och sedan lång tid tillbaka är kommunallagen den grundläggande lag som reglerar kommunernas verksamhet. Ricklander på SKL förklarar att den kommunala verksamheten är komplex och att revisionen är en del av komplexiteten, och därmed svår att förändra utan att andra delar av den kommunala organisationen påverkas. K Bengtsson menar att konstruktionen med förtroendevalda försvaras genom att valet sker demokratiskt samt att politikerna sätter ramarna. Men även om val av fullmäktige sker demokratiskt så kan det diskuteras om valet av de förtroendevalda är demokratiskt på samma sätt, detta då det inte finns alltför många bestämmelser vilka reglerar vem som får bli förtroendevald. Lagförslaget att oppositionsminoriteten utser ordförande gick inte igenom, vilket flera av respondenterna är tacksamma för. Ricklander förklarar att det annars skulle tyda på att politik är närvarande i den kommunala revisionen, vilket enligt henne inte är fallet. Dock kan bilden skilja sig mellan hur det ser ut “inifrån” och “utifrån”, och om förslaget hade fastställts så kanske det hade visat på att frågan avseende partipolitik och partitillhörighet är sedd och hanterad, även om flera av respondenterna inte anser att det behövs. Emellertid finns det positiva aspekter i det som respondenterna redogör för, men det finns en möjlighet att kritiken hade reducerats och positiva effekter hade erhållits om någon typ av stärkt lagregel hade införts.

Samtidigt anser Brännström att konstruktionen baseras på ett uppdragsgivande som inte är förenligt med revisorsrollen, vilket delvis beror på att de sakkunniga biträdena endast rapporterar till de förtroendevalda och inte till fullmäktige. Han menar att revisionen är ”bekvämt” då det är politiker som granskar politiker, vilket Brännström anser varken leder till en professionell eller oberoende revision. Att se revision likt den i privat sfär, som ett alternativ till den kommunala revisionen är dock inte en självklarhet. Som Lövgren poängterar, även om auktoriserade revisorer ersätter de förtroendevalda revisorerna kvarstår fortfarande problematiken kring att revisionen är budgetstyrd. Då kommuner har olika resursanslag uppkommer konsekvensen av icke-jämförbarhet, vilket reflekterar i att vissa kommuner inte når en fullständig revision på grund av den finansiella begränsningen. Kommunerna måste förhålla sig till den budget som ges och då spelar det ingen roll om det är auktoriserade revisorer eller förtroendevalda som genomför granskningen. För att en förändring ska kunna ske så måste troligtvis det kommunala systemet förändras, och då det med stor sannolikhet finns många motståndare till detta förslag är det en process som kan ta mycket lång tid om den ens är möjlig. Detta är nära sammankopplat med en ovan nämnd problematik, nämligen den kommunala verksamhetens komplexitet. Enligt Ricklander är kunskapen om det kommunala systemet låg och för auktoriserade revisorer finns det en risk att det blir för svårt att få fullständigt grepp om den omfattande verksamheten. K Bengtsson förklarar att detta skulle ställa enorma krav på de auktoriserade revisorerna då de måste införskaffa en god förståelse för den kommunala verksamheten samt dess styre. Detta diskuterades även på seminariet avseende revisionens framtid och det är absolut en utmaning, men inget som är omöjligt om så skulle bli fallet i framtiden. En negativ aspekt som K

Bengtsson emellertid redogör för är att avståndet mellan revisionen och medborgarna skulle öka markant om de förtroendevalda ersattes med auktoriserade revisorer. De förtroendevalda ska idag enligt lag vara synliga och tillgängliga samt lyssna till medborgarnas åsikter och funderingar. Detta skulle inte vara självklart på samma sätt om den kommunala revisionen gjordes om, främst med hänseende till den tystnadsplikt som auktoriserade revisorer idag besitter. Då medborgarna har rätt till att veta vad som sker i kommunerna så kan detta leda till en krock och därmed bli svårt att ersätta rakt av.

5.4 Ansvarsfrihet?

Ansvarsfriheten är enligt flera respondenter en extra problematisk del av den kommunala revisionen. I samband med ett uppdrag i styrelse, nämnd eller beredning medföljer det enligt kommunallagen ett särskilt ansvar, vilket årligen prövas av fullmäktige med revisorernas granskning som grund (SFS 2017:725). Revisorerna ska bedöma samt uttala sig angående ansvarstagandet i uppdraget och dessutom lämna en revisionsberättelse (Sveriges Kommuner och Landsting, 2018c). Enligt Olsson och Svensson är detta i praktiken ett trubbigt verktyg som bör ses över. Beviljandet av ansvarsfrihet sker i efterhand, vilket innebär att det finns en risk att, exempelvis en nämnd, vid fullmäktiges utlåtande är upplöst och ersatt med en ny nämnd i samband med en ny mandatperiod. Detta betyder att eventuell icke-beviljad ansvarsfrihet inte riktas mot de som misskött sitt uppdrag och som är ansvariga. Kritiken kan även jämföras med det faktum att om ansvarsfrihet inte beviljas vid revision av ett privat bolag, kan det i värsta fall leda till domstolsprocess. I kommunal revision behöver det inte betyda särskilt mycket och den förtroendevalda får möjlighet att fortsätta sitt uppdrag. Även Ricklander på SKL anser att detta kan vara problematiskt och spekulerar kring det faktum att förtroendevalda inte tvingas avgå om ansvarsfrihet inte ges.

Vid analys av Brännströms tankar kring revisorsrollen, blir problematiken ifrågasättande då ”risken” tycks vara mindre för förtroendevalda än för auktoriserade revisorer. De förtroendevalda benämns, både i lag samt i praktiken, som förtroendevalda revisorer, vilket kan skapa förvirring kring vad en revisor egentligen är. För att bli auktoriserad revisor krävs en viss utbildning, ett visst antal högskolepoäng, viss arbetslivserfarenhet samt att ett speciellt prov avläggs, medan det inte finns några krav, förutom kommunal kompetens och erfarenhet, för att bli förtroendevald. Om rollen som revisor ska förknippas med professionalitet och integritet, är det tvivelaktigt att samma benämning medför olika påföljder när felaktigheter har begåtts. Att en förtroendevald som misskött sitt uppdrag får sitta kvar som ansvarig medan en auktoriserad revisor riskerar alltifrån varningar till skadestånd, visar på att revisorsrollen inte betraktas vara av samma karaktär vid jämförelse av privat och kommunal sektorn. Detta leder följaktligen till frågan om det skulle kunna orsaka legitimitetsproblem avseende revisorsrollen? Johansson från Revisionsinspektionen lyfter dessa tankar, och menar att det idag finns många olika typer av revision, vilket innebär att ett förväntansgap måste redas ut. Vad utmärker egentligen en revisor? Han förklarar dock att förväntansgapet kan leda till en positiv utveckling men att den också kan hämmas av att saker är svåra att förändra på grund av reglering i förordningar. Den kommunala revisionens konstruktion med förtroendevalda har ett starkt traditionellt fäste i samhället, men en kan undra om konstruktionen sätter revisorsrollen i en position där yrkets anknytning till professionalism och legitimitet kan ifrågasättas, vilket ironiskt nog är utgångspunkterna för att vara revisor.

5.5 Individens karaktäristiska drag

Vid analys uppkom frågan om problemet verkligen handlar om valet mellan olika typer av revision. Problematiken kanske inte ligger i hur processerna är uppbyggda utan snarare i hur

individer tar sig an uppdraget som granskare, oavsett i kommun eller i privata bolag. Lövgren anser att de förtroendevalda behöver ha kompetens samt förstå sitt uppdrag för att arbetet ska gå rätt till, och L Bengtsson lyfter den påverkan som klimatet på jobbet kan medföra. Även hon anser att individens personlighet är betydelsefull när det kommer till hur väl uppdraget hanteras och att en revisionsbyrå inte kan lösa den problematik och kritik som råder. Enligt Gometz (2006) kan revision användas som ett verktyg för att effektivt skapa förtroende för verksamheten, men för att erhålla effekten måste revisorn agera som en oberoende granskare utan några egenintressen i frågorna som granskas (Power, 1996). Enligt god revisionssed ställs det höga krav på den förtroendevaldas oberoende, detta på grund av att det är en central del för revisionens trovärdighet och legitimitet (Sveriges Kommuner och Landsting, 2014). Men kopplat till ovanstående problematik kan individens karaktäristiska drag vara avgörande för hur oberoende agerandet blir. Det kan mycket väl vara så att det egentligen handlar om att tillsätta rätt kompetens och rätt personer som förtroendevalda, snarare än att utformningen av systemet inte fungerar. För att nå detta måste rätt personer anställas, vilka har passande kvalifikationer, som vågar säga emot när processen når ett kritiskt läge och som samtidigt hyser stor förståelse för sitt uppdrag som förtroendevald.

En annan del som belystes av några respondenter är det faktum att många av de förtroendevalda aktiva idag är något äldre, vilket enligt respondenterna leder till en mindre spänstig revision. En fundering kring detta blir således: varför lockas inte fler unga personer till den kommunala revisionen? Äldre har förvisso mer erfarenhet i branschen men genom att anställa från yngre generationer kan nya perspektiv och nya tankesätt införas i verksamheten. Granskningsprocessen kan möjligtvis ta längre tid och de yngre har inte samma gedigna erfarenhet, men samtidigt kan kommunen erhålla stora fördelar. Sammanfattningsvis bör kommunerna utnyttja möjligheten att se revision med nya ögon och inte enbart arbeta efter samma, väl inarbetade arbetssätt. Detta bör ses som en potentiell utvecklingsmöjlighet för kommunerna snarare än ett hinder.

5.6 Den kommunala revisionens framtid

Enligt Johansson på Revisionsinspektionen behöver organisationer revision då den bidrar till ökat förtroende, tillit samt utveckling. Det finns dock förväntningar och även utmaningar att behandla innan revisionen kan fortsätta att utvecklas och förbättras. Svantesson på Finansutskottet förklarar att allt bygger på förtroende och att det finns en generell trend som visar på att förtroendet minskar, både för revision och kommunal revision. Hon menar vidare att den kommunala revisionen ska svara till samtliga medborgare då de har rätt att få vetskap om vart deras skattemedel hamnar. Vid analys av kritiken som riktas mot den kommunala revisionen uppkommer frågan kring vilka alternativ som egentligen finns till den kommunala revisionen? Enligt Svantesson är ett alternativ att auktoriserade revisorer tar över hela processen, både redovisningsrevisionen och verksamhetsrevisionen, då den kommunala revisionen handhar enorma summor. Auktoriserade revisorer är på ett sätt vana vid den typen av granskning då granskning i privata bolag inte bara sker av finanserna utan även av styrelsens förvaltning, vilket skulle kunna liknas en form av verksamhetsrevision. Men här uppkommer frågan om auktoriserade revisorer verkligen besitter tillräcklig kommunal kompetens för att kunna utföra verksamhetsrevisionen? Som Ricklander nämner är kunskapen om kommunal verksamhet på flera håll låg, och det skulle därför vid en eventuell ändring krävas att auktoriserade revisorer får utbildning som leder till den typ av kunskap och förståelse som är essentiell för att kunna ansvara för hela granskningen i kommunal verksamhet. Ett annat alternativ som Brännström lyfter är att de förtroendevalda fortsätter att göra verksamhetsrevisionen, men på ett villkor. Nämligen att en gemensam standard arbetas fram, med syftet att öka jämförbarheten. På så sätt skulle de auktoriserade revisorerna hantera

all redovisningsrevisionen och de förtroendevalda all verksamhetsrevisionen, vilket i dagsläget kan vara en fördel eftersom de förmodligen är bäst lämpade på grund av deras kommunala vetskap. Även Markow redogör för att det bör finnas någon typ av mjuk och hård revision där de auktoriserade revisorerna ansvarar för räkenskaperna medan de förtroendevalda ansvarar för verksamhetsrevisionen. Hon påpekar dock att begreppet oberoende har en viktig del i debatten och att det borde definieras på ett tydligare sätt, vilket är i linje med Brännströms synpunkter kring att en ny gemensam standard bör införas. Ytterligare ett område som respondenterna diskuterar kring är den goda revisionsleden, vilken enligt flera är en annan aspekt som är i behov av en översyn. L Bengtsson nämner att god revisionsled i privat sektor är mer uppstyrd i och med att det länge har funnits fler regler och lagkrav, vilket Ricklander instämmer i. Även Brännström hoppas på mer tydlighet, något som han tror kommer förbättra den kommunala revisionen. Vid närmare analys kan en tydligare god revisionsled bidra till att förståelsen för uppdraget ökar, som Ricklander nämner är det ofta brist på kunskap som leder till kritik.

Revisionen är ett verktyg som kan hjälpa fullmäktige i sitt arbete, och därför är det essentiellt att säkerställa fullmäktige förstår nyttan med revisionen. Det kan nästan liknas ett facit där det står svart på vitt vilka mål, både avseende verksamheten och räkenskaperna, som uppfylldes under året samt vilka som inte nådde hela vägen. Därmed kan revisionen ses som fullmäktiges främsta styrmedel och om denna insikt kan nå fullmäktige kan en del av problemen förhoppningsvis lösas, exempelvis begränsade resursanslag. Detta kan bli verklighet delvis genom att förtydliga leden, och ett alternativ är att efterlikna den led som auktoriserade revisorer använder. På sikt skulle det leda till klarhet för hur både den förtroendevalda och den auktoriserade revisorn ska bete sig, vad uppdraget inkluderar samt leda till att tilliten och förtroendet för den kommunala revisionen blir starkare. Det finns dock vissa utmaningar i samband med införandet av en striktare god revisionsled, vilket kommunerna bör ha i åtanke. Kompetensnivån varierar mellan små och stora kommuner, vilket i dagsläget leder till att revisionen inte blir jämförbar. Som några av respondenterna nämner kan det vara svårt att införa en gemensam standard på grund av att kommunerna har olika förutsättningar. Det är således essentiellt att resurser allokeras för att kunna utbilda alla typer av kommuner för att nå en enhetlig revision. Med dagens riktlinjer för den goda revisionsleden kan brist på utbildning och kunskap leda till att det uppkommer tolkningsfrågor och samma sak kan uppfattas som mer eller mindre viktig, något som kan vara anledning till att kritik avseende främst oberoende uppkommer.

Sammanfattningsvis, för att den kommunala revisionens framtida existens inte ska äventyras bör kunskapen för den kommunala verksamheten öka. Detta skulle följaktligen leda till en god förståelse för själva uppdraget och den roll som intas. Med utbildning kan insikten för revision leda till att den snarare betraktas som ett verktyg som kan utveckla och effektivisera den kommunala sektorn istället för att ses som något kostsamt och tidskrävande. Detta bör framförallt ske i mindre kommuner där resursanslaget kan anses vara för lågt, vilket gör att revisionen nödvändigtvis inte prioriteras tillräckligt hög.

6. Slutdiskussion

6.1 Slutsats

Syftet med studien är att belysa fenomenet kommunal revision för att kunna ge en nyanserad och breddad bild av området. Studiens frågeställningar är följande:

- Varför finns det kritik mot kommunal revision?
- Vad skulle ett tänkbart alternativ till kommunal revision vara och vilka konsekvenser skulle detta medföra?
- Hur ser den kommunala revisionens framtid ut?

Studien visar att det idag finns en allmänt vedertagen kritik mot den kommunala revisionen, och vid analys av det insamlade materialet kan ett flertal problemområden urskiljas. Ett av dessa är begreppet oberoende, vilket anses vara otydligt och det finns delade åsikter kring användningen av begreppet. Det urskiljs en önskan om att antingen förtydliga begreppet eller ersätta eller komplettera begreppet oberoende med något annat, exempelvis integritet. Oberoendeproblematiken kan ses som den grundläggande kritiken, vilken leder till att andra områden inom den kommunala revisionen kritiserar. Exempelvis diskuteras den kommunala revisionens uppbyggnad där vissa anser att det är fel att politiker granskar politiker och att det leder till minskat oberoende samt minskat förtroende för medborgarna, något som Ahlenius (2017) samt Ek och Solli (2014) instämmer i. Emellertid finns det förespråkare, såsom Bergsten och Dahlvid (2013), vilka anser att den kommunala revisionen har ett högre oberoende än den revision som sker i privat sektor, detta då det finns strikta formella krav i kommunallagen. Men om medborgarnas förväntningar på revisionen inte uppfylls trots dessa krav, så kan det leda till att förtroendet för kommun och stat minskar. Enligt Porter och Kramer (2011) bör samtliga intressenter enligt den etiska grenen, i detta fall medborgarna, visas samma hänsyn och vara lika betydelsefulla vilket bör avspeglas i varje kommuns revision. Kommunerna i Sverige är av olika storlek och är därmed inte i behov av exakt samma summa i resursanslag, men det är essentiellt att varje kommun får den budget som krävs för att kunna göra den revision som kommunallagen kräver. Idag är detta inte fallet, vilket ibland leder till ofullständiga revisioner som innebär kvalitetsbrister samt minskad jämförbarhet mellan kommunerna. Detta är inte rättvist mot Sveriges medborgare och på något sätt måste en förändring ske. Lösningen är inte att ange en exakt summa, utan kanske snarare att använda någon typ av index som säkerställer att summa revision per medborgare blir rättvis och tillräcklig för den granskade kommun. Samtidigt anser många att tanken med den kommunala revisionen är god då relationen mellan kommun och medborgare förbättras, vilket är essentiellt men det finns många som önskar en fortsatt debatt och att ytterligare en översyn görs för att revisionen ska vidareutvecklas. I likhet med det som Öhman och Wallerstedt (2012) menar kan kommunerna på så sätt fortsätta att uppfattas som legitima genom att en mer rättvisande bild upprättas. Det som är avgörande är just vad medborgarna anser vara legitimitetsskapande, något som Dowling och Pfeffer (1975) redogör för i sina studier. Överlag erhålls en bild av att samtliga respondenter ser den kritik som finns men just avseende legitimitet är åsikterna svalare, vilket kan tyckas vara aningen märkligt. Ibland kan incidenter förstöras av media, vilket riskerar att reducera medborgarnas förtroende för både kommun och stat, något som kan vara svårt att återfå.

Vad som anses utgöra alternativ till den kommunala revisionen är en svår fråga utan ett enkelt svar. Lundin (2010) förklarar att den kommunala verksamheten är komplex och att revisionen regleras i kommunallagen, vilket innebär att den är svår att förändra utan att andra delar av

den kommunala organisationen påverkas. Organet försvaras genom att val av fullmäktige sker demokratisk men om resterande val sker demokratisk är diskuterbart, exempelvis finns det få bestämmelser kring vem som får bli förtroendevald. Om systemet med förtroendevalda kan anses vara förenligt med revisorsrollen är flera tveksamma till, detta då det enligt dessa inte leder till en professionell eller oberoende revision. En specifik aspekt som belyses är beviljandet, eller icke-beviljandet, av ansvarsfrihet. Några av respondenterna benämner det som ett trubbigt verktyg, detta då en förtroendevald som inte beviljas ansvarsfrihet inte riskerar några konsekvenser, medan en auktoriserad revisor i ett privat bolag i värsta fall kan hamna i domstol. Därmed är "risken" för en förtroendevald och en auktoriserad revisor olika, och ska verkligen samma titel innebära olika påföljder? Vissa anser att professionen revisor är utsatt och problematiserar kring vad en revisor egentligen är? Detta faktum kan innebära legitimitetsproblem för revisorsyrket i stort, och därmed bör denna del av den kommunala revisionen ses över. Alternativet att de förtroendevalda ersätts med auktoriserade revisorer är dock inte en självklarhet. Den kommunala revisionen är fortfarande budgetstyrd och därmed beror en ofullständig revision främst på detta, inte vem det är som granskar. För att en förändring ska kunna ske så behöver stora delar av det kommunala systemet förändras, vilket kan vara en svår och långdragen process med många motståndare. En annan aspekt är även att kommunal verksamhet är komplex, vilket innebär att de auktoriserade revisorerna måste få mycket utbildning för att kunna granska verksamheterna. Även detta kan utgöra en stor utmaning som ställer enorma krav på revisionsbyråerna. Ytterligare en fråga som uppkom vid analys är om problemet verkligen är revisionens utformning eller om det handlar om något helt annat, kanske den förtroendevaldas karaktäristiska egenskaper. Det bör säkerställas att de som väljs till förtroendevalda besitter rätt kompetens, personlighet samt har respekt och förståelse för sitt uppdrag. Även det faktum att många av dagens förtroendevalda är äldre har problematiserats, och det finns en önskan samt ett behov att tillsätta fler yngre som förtroendevalda. På så sätt hade nya synsätt och idéer tillkommit den kommunala revisionen, vilket emellertid inte är något som löses genom att auktoriserade revisorer tar över uppdraget.

Angående den kommunala revisionens framtid finns det olika åsikter varav en är att det allmänna förtroendet för revisionen i sin helhet minskar, vilket enligt bland andra Lundin (2010) är problematiskt då ett av revisionens syften är att öka förtroende och tillit. Några av de lösningar som skulle kunna vara aktuella är, som ovan nämnts, att auktoriserade revisorer trots den kritik som finns tar över all revision. Lundin (2010) menar på att det finns en del likheter mellan revision för privatägda företag och kommunal revision, och många revisionsbyråer är idag vana vid att granska stora organisationer med stora summor pengar, vilket många av kommunerna i dagsläget gör. Dock kvarstår problemet avseende de auktoriserades kommunala kompetens, vilken enligt Moberg et al. (2014) måste säkerställas innan de eventuellt skulle kunna ansvara för hela granskningen samt bidra med legitimitet. Ett annat alternativ är att de auktoriserade revisorerna endast ansvarar för redovisningsrevisionen och att de förtroendevalda fortsätter att vara ansvariga för verksamhetsrevisionen då de redan besitter den kunskap som krävs. Men för att detta ska vara ett alternativ så bör en gemensam standard utvecklas, vilken beskriver ett exakt tillvägagångssätt som på sikt kan bidra till ökad jämförbarhet. En utmaning som trots detta kvarstår är att kommunerna är av olika storlek, och det kan därmed vara svårt att införa en standard som fungerar på samma sätt överallt. För att kunna uppfylla denna önskan krävs det att resurser allokeras till att utbilda kommunerna i hur det gemensamma, eventuella, tillvägagångssättet skulle se ut. Ett annat alternativ som kan vara en lösning är en översyn av den goda revisionsleden som används i kommunal verksamhet görs, vilket idag faktiskt är ett pågående projekt. En stramare sed, likt den som finns i privat sektor, kan förhoppningsvis innebära att de förtroendevaldas förståelse för sitt uppdrag ökar. Detta skulle även kunna leda till att fullmäktiges förståelse för revisionens nytta ökar och att det i framtiden används som ett effektivt styrverktyg i alla kommuner.

Förhoppningsvis kommer dessa alternativa lösningar att bidra till att revisionen, oavsett den i privat sektor eller den kommunala, får ett ökat förtroende och ett stärkt oberoende.

6.2 Förslag till vidare forskning

Fenomenet kommunal revision är ett stort område och det finns många aspekter som författarna anser skulle kunna vara av intresse att studera i framtiden. Studien är genomförd med sju respondenter som alla har någon typ av anknytning till den kommunala revisionen, dock är ingen av dem auktoriserad revisor. Det skulle därför vara spännande att genomföra en studie där även auktoriserade revisorer intervjuades, för att på så sätt erhålla ytterligare en syn av hur det är att arbeta med kommunal revision och en begränsad budget. Författarna tror att det skulle vara ett intressant komplement till den genomförda studien och att det skulle ge ytterligare en nyansering till området. Inom den kommunala revisionen finns det även något kallat lekmannarevisorer. Lekmannarevisorerna är revisorer i de kommunala aktiebolagen och det är de förtroendevalda själva som utses till lekmannarevisorer. Därmed har de på sätt och vis har två stycken uppdrag, vilket kan anses vara motsägelsefullt baserat på det förbud som finns i kommunallagen. Författarna anser således att det finns ett behov av att se över systemet med lekmannarevisorer, något som även har uppmärksammats av vissa respondenter. Även systemet med fullmäktige har kommit att diskuteras och då främst vad funktionen egentligen gör och bidrar till, samt vad som skulle kunna vara ett möjligt alternativ. Därmed finns det flera områden inom det kommunala som skulle kunna tänkas utgöra spännande områden för fortsatt forskning.

Vidare skulle ett förslag till framtida studier vara att närmare studera vad det skulle kunna finnas för alternativ till den kommunala revisionen och hur det skulle komma att påverka Sverige om ett annat system infördes. Detta är nämnt i studien, men då främst en jämförelse gjord med auktoriserade revisorer. Om ett nationellt eller internationellt perspektiv används kan skillnader urskiljas mellan den kommunala revisionen i de skandinaviska grannländerna, Danmark, Norge och Finland, vilka på många sätt är annorlunda än den i Sverige även om det finns en del likheter. En studie där en jämförelse görs mellan de olika systemen skulle eventuellt kunna leda till en idé som på sikt leder till en ny form av kommunal revision.

6.3 Studiens bidrag

Författarnas främsta önskan med denna studie är att uppmuntra till en fortsatt debatt och diskussion avseende den kommunala revisionen och att ämnet lyfts ytterligare. Bidraget med studien är på så sätt att ge en tydligare bild av de åsikter, tankar och problem som uppkommer i samband med den kommunala revisionen. Efter en analys av respondenternas åsikter har det framkommit att flera är av liknande åsikter samt redogör för samma typ av lösningar, detta trots att de står på olika sidor i debatten. En önskan är därför att parterna, istället för att endast se olikheterna, kan finna gemensamma nämnare och på så sätt finna en väg till en lösning. Därmed kan förhoppningsvis studiens bidrag inspirera större organisationer att vidareutveckla studiens resultat och på sikt kanske bidra något till det pågående projektet mellan FAR, SKL och SKYREV.

Innan studiens genomförande hade författarna, tillika medborgare, låg kunskap om fenomenet kommunal revision. Med stor sannolikhet är detta troligtvis även gällande för andra medborgare varav studiens bidrag också avser att bidra med kunskap om både den kommunala revisionens uppbyggnad och även de positiva och negativa aspekter som detta system medför. Varje svensk medborgare använder, på ett eller annat sätt, de tjänster som den

svenska staten tillhandahåller och det är medborgarna själva som gör tillhandahållandet möjligt via det svenska skattesystemet. Det är därför essentiellt att medborgarna har en klar bild över hur granskning går till, detta för att säkerställa att skattepengarna nyttjas på rätt sätt.

Källförteckning

Abdel-Khalik, A. R. (1993). Why Do Private Companies Demand Auditing? A Case for Organizational Loss of Control. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 8(1), 31-52.

Ahlenius, I-B. (2017, februari). Kommunerna behöver oberoende revision. *Göteborgs Posten*. Tillgänglig:
<http://www.gp.se/nyheter/debatt/kommunerna-behöver-oberoende-revision-1.4167028>

Ahrne, G., & Svensson, P. (2015). *Handbok i kvalitativa metoder* (2., [utök. och uppdaterade] uppl.). Stockholm: Liber.

Bergsten, L., & Dahlvid, S. (2013, 16 november). Svepande kritik från Ahlenius. *Göteborgs Posten*. Tillgänglig:
<http://www.gp.se/debatt/svepande-kritik-från-ahlenius-1.607519>

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

Bryman, A., & Bell, E. (2017). *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (3., [utök. och uppdaterade] uppl.). Stockholm: Liber.

Carpenter, V., & Feroz, E. (1992). GAAP as a symbol of legitimacy: New York State's decision to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, Organizations and Society*, 17(7), 613-643.

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

Cederqvist, A. (2015). *Kommunens ekonomi - Så funkar det* (1. uppl.). Helsingborg: Komlitt AB.

Deegan, C., & Unerman, J. (2011). *Financial accounting theory* (2. ed.). Maidenhead: Mc Graw-Hill Education.

Diamant, A. (2004). *Revisors oberoende: Om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion* (Skrifter från Juridiska fakulteten i Uppsala, 97). Uppsala: Iustus.

Dowling, J., & Pfeffer, J. (1975). ORGANIZATIONAL LEGITIMACY: SOCIAL VALUES AND ORGANIZATIONAL BEHAVIOR. *Pacific Sociological Review*, 18(1), 122-136.

Ek, E., & Solli, R. (2016). *Den Kommunala Revisionens Nyttan och Roll - Svaret är 64*. (Rapport, 2016:30). Göteborg: Kommunforskning i Västsverige.

FAR. (2006). *Revision – En praktisk beskrivning*. Stockholm: FAR Förlag.

FAR. (2018). *FAR:s samlingsvolym. 2018, Redovisning* (40. [utök. och uppdaterade] uppl.). Stockholm: FAR förlag.

Flesher, D., & Flesher, T. (1986). Ivar Kreuger's contribution to US financial reporting. *The Accounting Review: A Journal of the American Accounting Association*, 61(3), 421-434.

- Freeman, R. (2010). *Strategic management: A stakeholder approach* (1. ed.). Cambridge: Cambridge University Press.
- Gometz, Ulf. (2006). "Med uppdrag att skapa förtroende". I: Johansson, Ingalill; Jönsson, Sten; Solli, Rolf (red.) *Värdet av förtroende*. Lund: Studentlitteratur.
- Gröjer, J. (2002). *Grundläggande redovisningsteori* (5., [utök. och uppdaterade] uppl.). Lund: Studentlitteratur.
- Johansson, S., Häckner, E., Wallerstedt, E., & Studieförbundet Näringsliv och samhälle. (2005). *Uppdrag revision: Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* (1. uppl.). Stockholm: SNS förlag.
- Johansson, V., & Lindgren, L. (2013). *Uppdrag offentlig granskning* (1. uppl.). Lund: Studentlitteratur.
- Ljungdahl, F. (1999). *Utveckling av miljöredovisning i svenska börsbolag – praxis, begrepp, orsaker*. Lund: The Institute of Economic Research.
- Lundin, O., & Sverige. Finansdepartementet. (2010). *Revisionen reviderad: En rapport om en kommunal angelägenhet* (Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi; 2010:6). Stockholm: Finansdepartementet, Regeringskansliet.
- Power, M. (1996). Making things auditable. *Accounting, Organizations and Society*, 21(2), 289-315.
- Moberg, K., Valentin, N., & Åkersten, P. (2014). *Bolagsrevisorn: Oberoende, ansvar, tystnadsplikt* (4., [utök. och uppdaterade] uppl.). Stockholm: Norstedts Juridik.
- Motion 2011/12: K302. *Oberoende i den kommunala revisionen*. Tillgänglig: https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/motion/oberoende-i-den-kommunala-revisionen_GZ02K302
- Munter, L., Olsson, K. (2013, September). Folkvalda revisorer är en demokratisk grundbult. *Tidningen Balans*. Tillgänglig: <https://www.tidningenbalans.se/debatt/folkvalda-revisorer-ar-en-demokratisk-grundbult/>
- O'Donovan, G. (2002). Environmental disclosures in the annual report. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3), 344-371.
- Porter, M. E., & Kramer, M. R. (2011). Creating shared value. *Harvard Business Review*, 89(1-2).
- Regeringskansliet. (2017). *En ny kommunallag*. Hämtad 26-04-2018 från: <https://www.regeringen.se/rattsdokument/lagadsremiss/2017/02/en-ny-kommunallag/>
- SFS 2017:725. *Kommunallag*. Stockholm: Justitiedepartementet.
- SKYREV. (u.å.). *Certifiering*. Hämtad 16-05-2018 från <http://skyrev.se/certifiering/>

Sillén, O. (1944). *Några drag ur den svenska företagsekonomiska revisionens historia med särskild hänsyn till förvaltningsrevisionen*. Stockholm.

Sveriges kommuner och landsting. (2014). *God revisionsred i kommunal verksamhet 2014*. Stockholm: Sveriges kommuner och landsting.

Sverige. Utredningen om en kommunallag för framtiden. (2015). *En kommunallag för framtiden: Slutbetänkande* (Statens offentliga utredningar, 2015:24). Stockholm: Fritze.

Sveriges Kommuner och Landsting. (2017a). *Fakta om revisionen*. Hämtad 26-03-2018 från <https://skl.se/demokratiledningstyrning/revision/faktaomrevisionen.2211.html>

Sveriges Kommuner och Landsting. (2017b). *Fakta om kommuner och landsting*. Hämtad 05-04-2018 från <https://skl.se/tjanster/kommunerlandsting/faktakommunerochlandsting.432.html>

Sveriges Kommuner och Landsting. (2017c). *Revisorernas uppdrag i kommuner, landsting och regioner*. Hämtad 6-04-2018 från <https://skl.se/demokratiledningstyrning/revision/godrevisionsred/godrevisionsredutbildning/arkivutbildninggodrevisionsred/revisorernasuppdragikommunerlandstingochregioner.7318.html>

Sveriges Kommuner och Landsting. (2018a). *Att vara revisor i kommun, landsting och region*. Hämtad 26-03-2018 från <https://skl.se/demokratiledningstyrning/revision/godrevisionsred/godrevisionsredutbildning/arkivutbildninggodrevisionsred/attvararevisorikommunlandstingochregion.7317.html>

Sveriges Kommuner och Landsting. (2018b). *Om SKL*. Hämtad 16-05-2018 från <https://skl.se/tjanster/omskl.409.html>

Sveriges Kommuner och Landsting. (2018c). *Revision*. Hämtad 26-03-2018 från <https://skl.se/demokratiledningstyrning/revision.383.html>

Sveriges Kommuner och Landsting. (2018d). *Fullmäktige, styrelser och nämnder*. Hämtad 26-03-2018 från <https://skl.se/demokratiledningstyrning/politiskstyrningfortroendevalda/fullmaktigestyrelserochnamnder.4027.html>

Sveriges Kommuner och Landsting (u.å.). *Vad är kommunal revision?* Stockholm: Sveriges Kommuner och Landsting.

Öhman, P., & Wallerstedt, E. (2012). Audit regulation and the development of the auditing profession: The case of Sweden. *Accounting History*, 17(2), 241-257.

Bilaga 1: Första mailet

Hej!

Mitt namn är Caroline Karlsson/Laila Shalizi och jag studerar ekonomi på Handelshögskolan i Göteborg. Jag läser för nuvarande mitt fjärde och sista år på magisterprogrammet "Avancerad externredovisning med juridik" och i vår ska jag och Caroline Karlsson/Laila Shalizi skriva vår magisteruppsats inom ämnet externredovisning. Vi är intresserade av att undersöka kommunal revision lite närmare och vår nyfikenhet för området inleddes i höstas då vi hade en del föreläsningar om revision samt i och med förändringen av kommunallagen som infördes årsskiftet år 2018/2017.

Vi undrar därför om Ni skulle ha möjlighet att ställa upp på en intervju kopplad till området kommunal revision. Vi är intresserade av hur tillvägagångssättet ser ut samt belysa vad Ni ser för möjligheter samt risker med att utföra kommunal revision. I mån av möjlighet och tid så genomför vi mer än gärna intervjun på plats, men om det inte skulle gå blir vi väldigt tacksamma över en intervju via telefon eller mail.

Stort tack på förhand och vi hoppas att Ni har möjlighet och lust att ställa upp på en intervju!

Med vänliga hälsningar,

Caroline Karlsson & Laila Shalizi

Bilaga 2: Andra mailet

Hej!

Vi ser fram emot vår intervju *datum!* Intervjun kommer som nämnt beröra er yrkesverksamma roll, kommunal revision, kommunallagen samt lite om den kommunala revisionens framtid. Vi hör av oss till er nu med några frågor som vi skulle vilja få svar på inför intervjun:

1. Hur lång tid har ni avsatt för intervjun?
2. Har vi möjlighet att spela in intervjun?
3. Får vi nämna era namn i uppsatsen? Uppsatsen kommer att publiceras på internet.
4. Får vi kontakta er vid eventuella följdfrågor?

Med vänliga hälsningar,

Laila och Caroline

Bilaga 3: Intervjuguide

Individuell bakgrund

1. Skulle du vilja berätta lite om dig själv: vem är du och vilken är din roll?
Vad innebär det att vara "certifierad kommunal revisor"? Rätt benämning?

Kommunal revision

2. Vad är din syn på oberoende?
3. Hur ser tillvägagångssättet ut vid kommunal revision? Hur väljs riskområden?
4. Hur förhåller ni er till god revisionsred?
5. Vilka likheter finns mellan god revisionsred inom kommunal verksamhet och den som yrkesrevisorer tillämpar?
6. Hur går dina tankar kring de resurser som ni som förtroendevalda politikerna har till ert förfogande?
7. Hur bemöter ni den kritik som avser förtroendevalda politiker och kommunal revision?
8. Vad gäller den kommunala revisionen har vi förstått det som att den kan delas upp i verksamhetsrevision och redovisningsrevision. Vilken del anser du vara mest utsatt för kritik och varför?
9. Varför tror du att den kommunal revision får så uppmärksamhet och kritik?
På grund av att det handlar om medborgarnas skattepengar? Om en jämförelse görs med börsnoterade företag är det medborgarnas eget val att investera eller inte, vad gäller att betala skatt finns det inget val. Göteborgs stadsrevision fick mycket kritik i samband med upphandlingen av asylboende och leasing av bilar år 2016 och blev anklagad för korruption. Hur ställer ni er till detta? Anser ni att kritiken är missriktad eller inte?
10. Hur ser du på risken att kritiken skulle kunna leda till legitimitetsproblem?
11. Vi har studerat vetenskapliga artiklar som behandlar professionella yrkesrevisorer. Vilka likheter, alternativt olikheter, skulle du säga att det finns mellan professionella yrkesrevisorer och förtroendevalda politiker?
12. Enligt 21 § Revisorslagen får en revisor inte åta sig ett uppdrag om det finns en risk för icke oberoende. Tror du denna bestämmelse är en riskfaktor inom både "vanlig" revision och i kommunal revision? Varför? Varför inte?

Kommunallagen

13. Vad anser du om förändringarna/icke-förändringarna i den reviderade kommunallagen? Hur hade de eventuella förändringarna påverkat ert arbete?
14. Hur agerar ni i politiska debatter tillsammans med partikamrater?
15. Hur är det i praktiken att granska era partikamraters arbete och den interna kontrollen? Hur arbetar ni med eventuell kritik?
16. Kommunallagen ställer höga krav på intern kontroll, hur anser ni att det fungerar i praktiken?

Framtid

17. Vad ser du för framtid för den kommunala revisionen?
18. Är det något som du skulle vilja ta upp och belysa som intervjun inte har berört?