



FÖRVALTNINGSHÖGSKOLAN

”DET ÄR KLART ATT DET ÄR SVÅRARE ATT HÄVDA SITT OBEROENDE, DET ÄR JU ÄNDÅ SINA GAMLA KOMPISAR MAN GRANSKAR”

En kvalitativ studie om de kommunala revisorernas
förhållningssätt till oberoende

John Martinsson

Program:	Masterprogrammet i offentlig förvaltning, 120 hp
Kurs (kurskod):	Masteruppsats i offentlig förvaltning, 30 hp (FH2508)
Nivå:	Avancerad nivå
Termin/år:	HT 2021
Handledare:	Jörgen Johansson
Examinator:	Vicki Johansson

Sammanfattning

Program:	Masterprogrammet i offentlig förvaltning, 120 hp
Kurs (kurskod):	Masteruppsats i offentlig förvaltning, 30 hp (FH2508)
Titel (svensk):	”Det är klart att det är svårare att hävda sitt oberoende, det är ju ändå sina gamla kompisar man granskar”. En kvalitativ studie om de kommunala revisorernas förhållningssätt till oberoende.
Titel (engelsk):	“Obviously, it is harder to claim your independence, after all it is your old friends whom you audit”. A qualitative study about the municipal auditors’ approach to independence.
Nivå:	Avancerad nivå
Termin/år:	HT 2021
Handledare:	Jörgen Johansson
Examinator:	Vicki Johansson
Nyckelord:	Kommunal revision, oberoende.

Syfte: Syftet med uppsatsen är att skapa en större förståelse för vilka strategier som de förtroendevalda revisorerna använder sig av för att skapa och upprätthålla ett oberoende. Detta eftersom det i slutändan är revisorernas ansvar att vidmakthålla ett oberoende i deras roll.

Teori: I huvuddrag används Bringselius (2013) fyra strategier för att förstå ett oberoende. Dessa är rekrytering, finansiering, beslutsfattande, kultur och ledarskap.

Metod: Uppsatsen använder sig av semistrukturerade informantintervjuer med 11 förtroendevalda revisorer. Studien har även ett teorikonsumerande förhållningssätt vilket innebär att man samlar in en mängd olika relevanta teorier för att förstå ett specifikt fall, det vill säga den kommunala revisionen.

Resultat: Studien visar på att det finns ett flertal unika strategier som de förtroendevalda revisorerna kan använda sig av för att skapa eller upprätthålla ett oberoende. Dessa strategier kan både vara fördelaktiga och skadliga för ett oberoende. De konkreta fördelaktiga exemplen som kan frambringa ett oberoende är att revisorerna självt kan planera för upphandlingsprocessen av sakkunniga biträden. Revisionen kan även använda sig av en utökad kravställan i rekryteringen av revisorer för att öka kompetens bland de som rekryteras.

Det finns även negativa strategier som kan påverka ett oberoende och det kretsar kring att ekonomiska incitament, i form av samrevisioner, kan påverka valet av granskningar som utförs av revisionen.

En mer tvetydlig strategi är hur revisorerna förhåller sig till input från kommunmedborgarna. Detta eftersom det dels fungerar som en informationskanal till potentiella granskningar, men samtidigt förväntas revisionen vara opåverkad av utomstående.

Sammanfattning

Inom den kommunala revisionen är det folkvalda politiker som ansvarar för granskningen av kommunala angelägenheter. Detta anses vara revisionens akilleshäls utifrån ett oberoendeperspektiv. Anhängare till den kommunala revisionen lyfter att det snarare bidrar till en mer demokratiskt förankrad process. Kommunpolitikerna sköter sina egna angelägenheter på den kommunala nivån, vilket ligger i linje med det starka svenska kommunala självstyret. Vidare är det av yttersta vikt att revisionen uppfattas som oberoende av medborgarna, detta för att skänka processen legitimitet. Oberoendet har därmed blivit institutionaliserat som ett normativt önskvärt ideal för granskningsprocessen. Till syvende och sist ligger dock ansvaret på den enskilde förtroendevalda revisorn att agera oberoende i sin yrkesroll som revisor. Det är utifrån denna aspekt som uppsatsen tar avstamp ifrån.

Syftet med studien är att skapa en större förståelse för de strategier som de förtroendevalda kommunala revisorerna använder för att upprätthålla ett oberoende i deras yrkesroll. För att uppnå detta applicerar jag Bringselius (2013) fyra strategier för att uppnå ett oberoende och dessa är rekrytering, finansiering, beslutsfattande och kultur och ledarskap. Denna uppsats har påvisat att det finns många olika unika strategier som de förtroendevalda revisorerna använder sig av för att skapa eller upprätthålla ett oberoende. Bland annat genom att revisorerna själva ansvarar för upphandlingen av sakkunniga biträden, samrevisionens påverkan på vilka granskningar som ska utföras, utökad kravställan i rekryteringsprocess i syfte att skapa en större kompetens samt hur revisorernas oberoende prövas i förhållande till medborgerlig input. Alla dessa strategier kan på ett eller annat sätt dels antas skada oberoendet men det kan även tänkas positivt stimulera ett oberoende. Studien har med detta bidragit till att lyfta fram ett flertal unika situationer och förhållningssätt till hur oberoendet prövas i en kommunal revisionell kontext. Kommande studier bör fokusera på om individers syn på oberoende skiljer sig åt i en svensk kommunal kontext i förhållande till en statlig eller privat kontext. Vad händer exempelvis när normativt goda värden som demokrati, professionalism och oberoende kolliderar med varandra och värderas det i sådana fall olika mellan kommunala revisorer, statliga revisorer och privata revisorer?

Innehållsförteckning

1. Introduktion och problemformulering	1
1.1 Syfte och frågeställning.....	3
1.2 Centrala begrepp	3
1.3 Disposition	4
2. Fallet kommunal revision och tidigare forskning.....	4
2.1 Kommunernas framväxt och granskningssamhällets inträde	4
2.2 Staten, SKR och den kommunala revisionen,	6
2.3 Den kommunala revisionens uppdrag och organisering	7
2.4 Det sakkunniga bitrådets roll	9
3. Teoretiskt ramverk	10
3.1 Revision som begrepp	11
3.2 Det viktiga oberoendet.....	12
3.3 Rekrytering.....	15
3.4 Finansiering	17
3.5 Beslutsfattande.....	17
3.6 Kultur och ledarskap.....	19
3.7 Summering av det teoretiska ramverket	20
4. Metod	21
4.1 Informantintervjuer och teorikonsumtion	21
4.2 Urval och avgränsningar	22
4.3 Intervjuguide och operationalisering	23
4.4 Genomförande av intervjuer och transkribering	24
4.5 Generaliserbarhet, validitet och reliabilitet i empiri och analys	27
4.6 Etisk diskussion	28
5. Resultat - Hur förhåller sig och upprätthåller revisorerna ett oberoende?	29
5.1 Rekrytering.....	29
5.1.1 Oberoendet och distansen till politiken	29
5.1.2 "Det är väl kanske inte det sexigaste uppdraget du kan ha i en kommun"	30
5.1.3 Det seniora oberoendet?	32
5.1.4 Den kravställda rekryteringen	33
5.2 Finansiering	34
5.2.1 En kamp om resurserna.....	34
5.2.2 Upphandlingar och oberoende	36

5.3 Beslutsfattande	37
5.3.1 Den fria viljan styrs av pengar	37
5.3.2 När partipolitiken yttrar sig i revisionen.....	39
5.3.3 Granskning på medborgarnas uppdrag	40
5.4 Kultur och ledarskap	42
5.4.1 Vad är oberoende och hur hittar man det?	42
5.4.2 Den självreglerande individen.....	43
5.4.3 Utbildning och de revisionella nätverken	44
6. Analys	45
6.1 Rekryteringen - En förnyad process men föråldrad revision?.....	46
6.2 Finansiering - Den egenupphandlade revisionen	47
6.3 Beslutsfattande - Den påverkade processen.....	48
6.4 Kultur och ledarskap - Den normativa processen.....	50
6.5 Reflektion kring det teoretiska ramverket och återkoppling till frågeställningarna	51
6.6 Förslag på vidare forskning	52
Referensförteckning	54
Bilagor	62

1. Introduktion och problemformulering

“Avskryvärt att kommunerna granskas av sina egna”, på detta sätt beklagade sig Riksrevisionens förre generaldirektör Inga-Britt Ahlenius över den partipolitiska kopplingen inom den kommunala revisionen vid en konferens 2004 (Bäck 2018 s. 15). Exempelvis kan en förtroendevald revisor ha varit verksam i kommunfullmäktige och eller nämnder och kan därför direkt komma att granska politikområden som den tidigare haft förhållanden inom. Hen kan även komma att granska sina partikollegor vilket ses som en nackdel i förhållande till oberoendet som är ett signifikant värde i granskningsprocessen (Berg, Erlingsson, Sjölin & Öhrvall 2013:2 s. 149; Statskontoret 2008:4). I kontrast till detta anser anhängare av den kommunala revisionen att den politiska kopplingen är fördelaktigt utifrån en demokratisk aspekt eftersom de folkvalda sköter sina egna angelägenheter. Lokal förankring bidrar även till att revisionen har en god kännedom om den egna organisationen (Thomasson 2018 s 385; SKR 2018 s 9-12; Aronsson 2001 s. 21-22) och den lokalpolitiska kopplingen skapar i sin tur en legitimitet för besluten som sedan fattas (Rothstein 2014 s. 26). Det är vitalt att den kommunala revisionen upprätthåller en hög legitimitet eftersom det är kommunens enda granskningsinstrument för att se till så att allt står rätt till i verksamheten (Lundin 2010 s. 23-24).

Vidare går det att utröna att oberoendet är en essentiell faktor inom granskningsväsendet eftersom det blivit institutionaliserat som ett normativt eftersträvansvärt ideal (Ek Österberg & Solli 2015 s. 16). I denna aspekt är tydligt att oberoendet hänger på att den kommunala revisorn i fråga agerar oberoende i allt hen tar sig an (Lundin 2010 s. 29). Oberoende, trovärdighet och legitimitet är tätt sammankopplade begrepp (Gustafsson 2019 s. 5ff) vilket innebär att om oberoendet ifrågasätts skadas trovärdigheten till systemet vilket resulterar i försämrade legitimitet i medborgarnas ögon (Lundin 1999 s. 476). Revisorerna måste således både vara oberoende och uppfattas av samhället som oberoende för att det ska generera legitimitet (Amnå, Czarniawska, & Marcusson 2013 s. 31; Gendron, Cooper & Townley 2001 s. 279-280) och detta är essentiellt eftersom legitimitet är ett grundfundament för ett välfungerande demokratiskt samhälle (Rothstein 2010 s. 122ff).

Det går därmed att fastställa att revisionen bör genomsyras av oberoende (Lundin 2010 s. 46-49; Statskontoret 2008:4; SOU 2004:107), men det har gjorts få genomgripande studier kring

detta område och särskilt vilken roll oberoendet har för granskare i det offentliga (Ahlbäck 1999 s. 49, 63). Även Hanberger (2010 s. 167) lyfter fram att det finns ett begränsat utbud gällande forskning kring kommunal granskning. Efter genomgående efterforskningar på området anser jag att bilden som Ahlbäck (1999) och Hanberger (2010) framfört stämmer än idag. Det finns en handfull vetenskapliga studier som analyserat den kommunala revisionen men det finns nästan inga som analyserat hur de förtroendevalda revisorerna förhåller sig till oberoende. En av få studier är genomförd av Rolf Solli från 2003 där han analyserade hur förtroendevalda revisorer i två svenska mellanstora kommuner förhöll sig till oberoende inom sin yrkesroll (Solli 2003 s. 23-25). Tidigare studier har primärt fokuserat på revisionens nytta eller skada (se exempelvis Ek Österberg & Solli 2015; Power 1997; Skærbæk 2009); revisionens påverkan på de granskade (se exempelvis Justesen & Skærbæk 2010; Power 2003); revisionens organisering och struktur (se exempelvis Tagesson & Eriksson 2011; Statskontoret 2008:4; SOU 2004:107); revisionens oberoende ur ett juridiskt perspektiv (se exempelvis Lundin 1999); den statliga revisionen och dess oberoende (se exempelvis Bringselius 2013; Ahlbäck 1999); eller revisionens förhållande till ansvarsutkrävande (se exempelvis Karlsson 2009).

Utifrån denna översikt är det relevant att närmare studera hur de kommunala förtroendevalda revisorerna själva resonerar kring och förhåller sig till oberoende. För att analysera detta kommer jag använda mig av en teorikonsumerande ansats, vilket enligt Esaiasson et al (2017 s. 89-90) innefattar sammanförandet av teorier för att analysera och förstå ett särskilt fenomen, vilket i detta fall är de kommunala revisorernas förhållningssätt till oberoende. Utifrån den teoretiska insamlingen kommer jag sedan självständigt dra analyser om vilka teorier jag behöver använda mig av i analysen, vilket primärt kretsas kring Bringselius (2013) fyra strategier för en oberoende revision: rekrytering, finansiering, beslutfattande och till sist kultur och ledarskap. Kortfattat berör rekrytering själva processen när revisorerna väljs och nomineras till sina uppdrag. Finansiering berör det organisatoriska upplägget och hur tillräckliga medel garanteras för att utföra granskningar. Beslutfattande är fokuserat på hur granskningarna genomförs och vilka slutsatser som sedan ska dras. Kultur och ledarskap är inriktat mot hur revisorerna förhåller sig till avvikande åsikter och inskolning av nya kollegor i rollen (Bringselius 2013: s. 51-53; Solli 2013 s. 14-15).

1.1 Syfte och frågeställning

Syftet med studien är att försöka utröna vilka strategier som de förtroendevalda revisorerna använder sig av för att skapa och upprätthålla ett oberoende. Detta eftersom det i grund och botten kretsar kring deras egna agerande för att upprätthålla ett oberoende (Lundin 1999 s. 129; Jeppesen 1998 s. 533). Med strategier avses hur revisorerna förhåller sig till eller tolkar oberoendet i olika situationer, dessa strategier kan både vara skadliga och fördelaktiga för ett oberoende. Studiens syfte är inte att avgöra huruvida en enskild informant är mer eller mindre oberoende. Frågeställningarna som studien utgår från är följande:

Vilka strategier använder sig de förtroendevalda revisorerna av för att upprätthålla eller skapa ett oberoende i förhållande till...

- *Rekrytering*
- *Finansiering*
- *Beslutsfattande*
- *Kultur och ledarskap*

1.2 Centrala begrepp

Granskning betraktas ofta som ett paraplybegrepp för olika granskningsformer. Ett av dessa begrepp som ingår i granskningspektrumet är revision (Ek Österberg & Solli 2015 s. 10; Lundin 1999 s. 131-132). Inom ramen för denna uppsats kommer granskning och revision därmed att användas synonymt.

Revisorerna i denna uppsats åsyftar till de förtroendevalda revisorerna som återfinns inom den kommunala kontexten. Förtroendevalda revisorer är kommunpolitiker som väljs vart fjärde år av kommunfullmäktige (Lundin 2010 s. 23-24). Revisorerna eller konsulterna som arbetar mot offentlig sektor men är kontrakterade från privata bolag kallas för sakkunniga biträden (SKR 2018 s. 16; Lundin 2010 s. 23-24). När revisorer benämns i denna uppsats är det endast förtroendevalda revisorer som avses.

1.3 Disposition

I kommande kapitel presenteras den kommunala revisionens förutsättningar och tidigare forskning på området. Därefter följer en genomgång av studiens teoretiska ramverk som presenterar en beskrivning av oberoendes roll i granskningsprocessen. Därpå följer studiens teoretiska indelning som består av fyra kategorier, rekrytering, finansiering, beslutsfattande och kultur och ledarskap. I nästföljande avsnitt presenteras de metodologiska vägvalen och avgränsningarna som gjorts. Vidare följer en presentation av de resultat som intervjuerna producerat i form av belysande citat för att slutligen kulminera i en analytisk ansats. Avslutningsvis presenteras studiens bidrag till forskningsfältet och uppslag för kommande forskning introduceras.

2. Fallet kommunal revision och tidigare forskning

Denna sektion är till stor del redogörande i den grad att den beskriver de förutsättningar som den kommunala revisionen, växt fram ur och hur den ser ut idag. Den beskriver även SKRs roll i processen och vilken roll det sakkunniga biträdet har inom den kommunala revisionen.

2.1 Kommunernas framväxt och granskningssamhällets inträde

Den tidiga "kommunen" kan spåras till början av medeltiden och sockensamhället där invånarna gick samman för att lösa gemensamma problem som de stod inför (Nilsson & Forsell 2013 s. 12-16; Larsson 2020 s. 10). Under 1600-talet formerades det tidiga granskningsväsendet på order av statsmannen Axel Oxenstierna. Det övergripande syftet var att säkerställa att skatterna inkom till statskassan (SOU 2002:14 s 32-33). Allt eftersom industrialiseringen av Sverige fortlöpte så uppkom de första moderna kommunerna och de blev en central del av välfärdssamhället (Nilsson & Forsell 2013 s.12-16, 23; Ekström von Essen 2003 s. 33). Tanken om att lokala, avgränsade enheter, ska bestämma över särskilda specifika frågor introduceras även i denna epok. Självstyre som kommunalt ideal blir därmed en essentiell del av den svenska förvaltningstraditionen (Aronsson 2001 s. 12, 21).

Under mitten av 1900-talet och framåt var den statliga tillsynen genom länsstyrelserna dominerade och styrde mångt och mycket den kommunala tillvaron. Under 70- till 90-talet ifrågasätts denna maktordning allt mer och kommunerna får mer frihet att bestämma över deras egna angelägenheter. I början av 90-talet infördes NPM-reformerna inom den svenska förvaltningen (Montin 2016 s. 3-5) vilket introducerade marknadsmässiga tankesätt inom den offentliga förvaltningen. Detta karaktäriserades av större konkurrens mellan privata och offentliga aktörer, mätbarhet, utökad uppföljning och kontroll (Hood 1995 s. 95-98). En ytterligare konsekvens av NPM-reformerna var en växande privatisering av tidigare offentligt tillhandahållna tjänster. Följden av detta blev att gränsen mellan privat- och offentlig sektor allt mer suddades ut (Ek Österberg & Meltzer 2018 s. 14). Detta föranledde det offentliga att införa mer granskning och uppföljning som ett sätt att fortsatt kontrollera och utvärdera verksamheterna (Pierre, Peters & de Fine Licht 2018 s 730; Power 2003 s. 191). En följd av marknadiseringen av den offentliga sektorn är att det skett en förskjutning där ekonomismens värden som effektivitet blivit mer dominanta i förhållande till grundläggande demokratiska värden som tidigare karaktäriserat det offentliga (Lundquist 1998 s. 143-146).

Under det sena 1900-talet ökar antalet granskningar lavinartat och granskning som styrmedel institutionaliseras inom den offentliga sfären (Lindgren 2014 s. 25). Forskare beskriver uppkomsten av ett "granskningsmonster" som aldrig tycks bli mätt, en "granskningsexplosion" och att vi nu lever i ett "granskningsamhälle" (Power 1997; Lindgren 2014 s. 15) där mer granskning ses som lösningen på allehanda samhällsproblem (Ek & Solli 2013 s. 5). Granskningen i sig tillskrivs ofta många positiva aspekter som har sitt ursprung från grundläggande demokratiska ideal som exempelvis: insyn, öppenhet, ansvarighet (Ek 2012 s.12; Hay & Cordery 2018 s. 4-5) vilket bland annat ämnar att resultera i mindre korruption (Gustavson & Sundström 2018 s. 1525). Granskningen har blivit en garant för medborgarna att allt står rätt till i den offentliga och utkontrakterade verksamheten (Ek 2012 s. 12). Likväl kan man förstå revision som ett sätt för det offentliga att visa upp sin verksamhet som trovärdig och transparent för medborgarna. Vilket kan stärka förtroendet bland medborgarna för den reviderade verksamheten (Hay & Cordery 2018 s. 5-8).

2.2 Staten, SKR och den kommunala revisionen,

En central aspekt av granskning är att kontrollera verksamheterna så att det som produceras stämmer överens mot tidigare överenskomna mål (Ahlbäck 1999 s. 38-39). Utifrån denna bakgrund härstammar den svenska kommunala revisionen. Den har som uppgift att kontrollera all kommunal verksamhet under ett verksamhetsår vilket definieras i kommunallagens 12 kap. 1 § (SFS 2019:835). Revisorernas oberoende regleras i förvaltningslagen genom objektivitetsprincipen i den form av att opartiskhet och saklighet alltid ska finnas med i det offentliga förhållanden, vilket även inkluderar revisorerna (SOU 2004:107 s. 64; SFS 2017:900).

Vad som innefattar revision är under konstant förändring och påverkas av normer, lagar och värderingar. Vart fjärde år publicerar SKR skriften "God revisionsred" som är tänkt att agera som vägledning för de som verkar inom den kommunala revisionen. Den tar vid där lagstiftningen slutar och bygger till stor del på normativa överväganden och tolkningar (SKR 2018 s. 7-8; Lundin 2010 s. 24; Bäck¹ 2018 s. 6-7) av vad som är gott och vad som är fel. Den goda revisionsredens beslut och uttolkas av yrkeskunniga företrädare från privata revisionsbolag samt förtroendevalda revisorer runt om i landet (SKR 2021c). SKR har även en ytterligare funktion i att de ger kommuner och regioner stöd i revisionsprocessen. De fungerar även som en intresseorganisation för kommunerna och regionerna gentemot lagstiftarna i riksdagen (SKR 2021b) och är en politisk styrd organisation (Bäck 2018 s. 73-74). I kommunallagen 12 kap. 1 § framgår det att den goda revisionsredens är en del av lagstiftningen: "*Revisorerna granskar årligen i den omfattning som följer av **god revisionsred all verksamhet som bedrivs inom nämndernas eller fullmäktigeberedningarnas verksamhetsområden...***" (SFS 2019:835). God revisionsred kan därmed förstås som ett sätt för revisorer att hävda sitt oberoende och legitimitet genom att förhålla sig till den (Gustafsson 2019 s. 12). Vidare går det att resonera att den goda revisionsredens fått en likvärdig ställning med lagen trots att de som utformar den goda revisionsredens, SKR, är en

¹ Värt att notera är att Bäck själv är eller har varit verksam som förtroendevald revisor i Skinnskattebergs kommun. Med anledning av detta kan det vara värt att ha ett kritiskt förhållningssätt till vissa delar av hans skrift vilket framkommer i förordet (Bäck 2018).

privat intresseorganisation (Bäck 2018 s. 7) och saknar lagstiftande juridisk makt (Lundin 2010 s. 33).

Utöver SKR finns det även andra organisationer som har en normerande funktion för hur den kommunala revisionen bedrivs. Föreningen Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer (SKYREV) är en branschorganisation som konstruerar och föreslår grundläggande förhållningsprinciper för de sakkunniga biträdena. De bidrar även till certifieringar av dessa för att säkerställa och höja kvaliteten på den kommunala revisionen (SKYREV 2021; SKR 2018 s. 13).

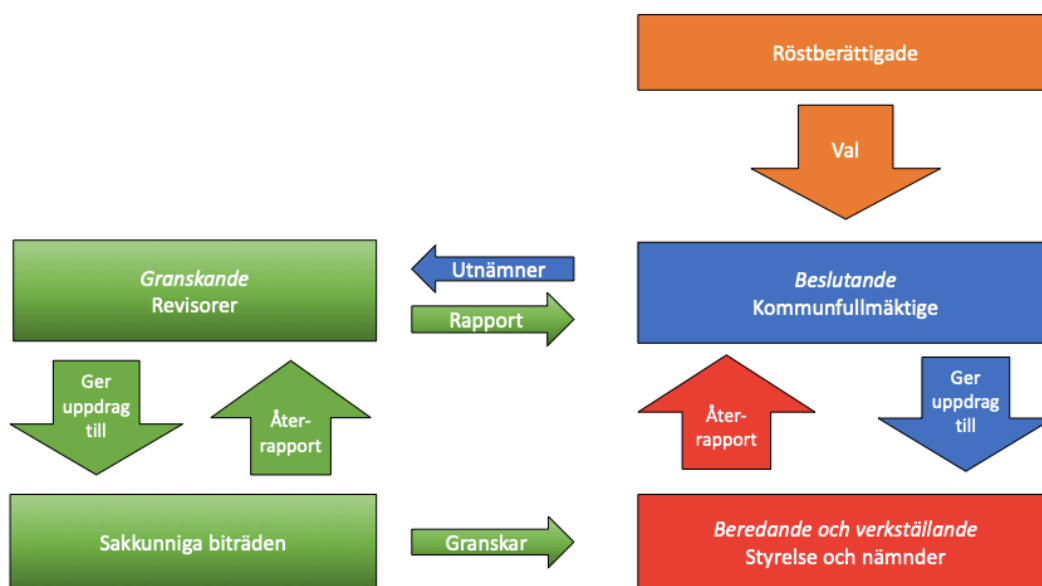
2.3 Den kommunala revisionens uppdrag och organisering

De kommunala ansvarsområdena är omfattande och för riket som helhet uppgick utgifterna till cirka 30 miljarder kronor under 2020. Dock bör det tas i beaktning att detta år var speciellt eftersom att kommunerna erhöll omfattande statsbidrag som en följd av coronapandemins påföljder (SCB 2021). Kommunerna har stort inflytande över medborgarnas vardag exempelvis social omsorg, bostäder samt miljö och hälsoskydd (SKR 2021a) och det är den kommunala revisionen som har som ansvar att granska många av dessa områden. Detta eftersom revisionen är den enda enhet inom den kommunala förvaltningen som har ett utpräglat granskningsansvar (Lundin 2010 s 23-24). Denna ansvarsfördelning har dock varit ifrågasatt. Bland annat har återkommande förändringsförslag riktats mot den kommunala revisionen där syftet varit att stärka oberoende genom att flytta huvudmannskapet för den kommunala revisionen till regionerna, staten eller till de privata revisionsbolagen (Lundin 2010 s. 13; Berg, Erlingsson, Sjölin & Öhrvall 2013:2 s. 15). Ett förstatligande och ett privatiserande av den kommunala revisionen kan dock resultera i ett försvagat kommunalt självstyre. Samt att en yrkesrevision är i sin tur primärt drivet av ekonomiska incitament (Statskontoret 2008:4 s. 9) och inte av andra för offentlig sektor, relevanta värden, som exempelvis demokrati och rättssäkerhet (Lundquist 1998 s. 140).

Den kommunala revisionen är organiserad på det sätt att kommunfullmäktige ger uppdrag till styrelser och nämnder om hur verksamheten ska skötas. Styrelserna och nämnderna bereder och verkställer fullmäktiges beslut och revisorerna, genom de sakkunniga biträdena, granskar styrelserna och nämnderna och rapporterar sedan till fullmäktige (SKR 2018 s. 10).

Uppdraget som revisorerna har bestämts utifrån kommunallagen där det framgår att de årligen ska granska den kommunala verksamheten, om verksamheten och ekonomin har skötts på ett tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande samt om den interna kontrollen är tillräcklig (Ek Österberg & Solli 2015 s. 8; SFS 2017:725). De som således blir granskade av revisionen är nämnderna, kommunstyrelsen och de förtroendevalda ledamöterna (Lundin 2010 s. 23-24, 79-80). Denna process går att beskåda närmare i *Modell 1* nedan.

Modell 1. En översiktsskild av den kommunala revisionen inspirerad av SKR (2018 s. 10).



Revisionen utför granskningar på kommunfullmäktiges uppdrag och är följaktligen inte ett granskningsobjekt för revisionen (SOU 2004:107 s. 47). Revisionsrapporterna som produceras framförs i form av en revisionsberättelse. Berättelsen ska innehålla ett avgörande om ansvarsfrihet ska tilldelas nämnderna, förtroendevalda i styrelserna och fullmäktigeberedningarna. Ansvarsfrågan avgörs i slutändan av kommunfullmäktige (Lundin 2010 s. 23-24). Finansieringen av revisionen garanteras i sin tur av fullmäktiges presidium. Det är de som ska se till att revisionen har tillräckligt med resurser för att utföra sitt uppdrag på ett adekvat sätt (SKR 2018 s. 18).

Vid varje mandatperiod ska fullmäktige utse minst fem revisorer från kommunmedlemmarna (Lundin 2010 s. 23-24). Revisorerna är således politiker som nomineras av sina partier men de utövar inte partipolitik i sitt uppdrag som revisor eftersom de ska vara en oberoende part

(SOU 2014:107 s. 64). Revisorerna får inte vara medlemmar av fullmäktige eller ersättare där, detsamma gäller nämnder och styrelser i kommunen. För att de ska bli valbara måste de avsäga sig dessa uppdrag innan de tillträder (SFS 2017:725). Den lokalpolitiska förankringen stämmer även överens om idealet om kommunalt självstyre och att det råder en närhet till medborgarna som blir berörda av besluten, vilket i sin tur genererar en högre legitimitet (Thomasson 2018 s 385; Rothstein 2014 s. 26). Det går dock att ifrågasätta hur folkligt förankrad revisionen är. I SOU 2014:107 påpekas det att den genomsnittlige revisorn är en 59-årig inrikes född man. En följd av detta är att andra samhällsgrupper som exempelvis: kvinnor, lågutbildade, utrikes födda och unga är underrepresenterade inom den kommunala revisionen vilket är ett tydligt representativitetsproblem (SOU 2004:107 s. 17-18).

Eftersom alla revisorer är självständiga aktörer skulle de kunna genomföra egna granskningar och yttranden i revisionsberättelserna som inte är beroende av de andra revisorernas godkännande. I majoriteten av fallen lämnas dock ett yttrande där alla revisorer är eniga (Lundin 2010 s. 23-24, 79-80). Granskningarna som revisionen utför leder ofta till att anpassningar och förändringar i verksamheten utförs (Hanberger 2010 s. 171) vilket kan stimulera förnyelse och innovation i den granskade parten (Tarschys 2002 s. 72). Det förekommer dock situationer när fullmäktige eller partigrupperingar inte tar kritiken från revisionen på allvar och bortser från de anmärkningar som framförts. Ett sådant agerande är vådligt för revisionen och riskerar att skada dess inflytande som kontrollinstrument (SOU 2004:107 s. 13). Detta är möjligt eftersom revisionens kritik eller rekommendationer endast är av rådgivande och informerande karaktär riktade till kommunfullmäktige och det är där ansvarsfrågan avgörs (Lundin 2010 s. 23-24, 79-80).

2.4 Det sakkunniga bitrådets roll

De förtroendevalda revisorerna ska stödjas av sakkunniga biträden som bistår dem i deras granskning. Detta eftersom de förtroendevalda revisorerna i förhållande till de sakkunniga biträdena är mer eller mindre lekmän på granskning (SOU 2004:107 s. 48). De sakkunniga biträdena ska ha insikt, kunskap och erfarenhet av den kommunala verksamheten för att på ett korrekt sätt fullfölja uppdraget de är ålagda att utföra vilket framkommer i kommunallagen (SFS 2017:725). Det är även av stor vikt att de sakkunniga, precis som de förtroendevalda

revisorerna, agerar oberoende i sin roll. Etiska regler finns framtaget av SKYREV som de sakkunniga förutsätts följa (SKR 2018 s. 16). Biträdena kan både vara kommunalt anställda tjänstemän eller tillhöra ett privat revisionsbolag (Lundin 2010 s. 23-24). Sakkunniga biträden är en förutsättning för att revisionen ska utföras ändamålsenligt (SKR 2018 s. 16) men det finns inga särskilda kompetenskrav för dem (Lundin 1999 s. 477).

Genom att anlita kunniga yrkesutövare och experter från bland annat privata bolag antas det generera en professionell kunskapsstandard i förhållande till de granskningarna som sedan utförs med deras stöd. Vidare går det att argumentera för att de inhyrda revisorerna anpassar sig till uppdragsgivaren, vilket i detta fall är de förtroendevalda revisorerna. Detta eftersom det i grund och botten är de förtroendevalda revisorerna som bestämmer vad granskningen ska utmynna i form av rekommendationer eller kritik (Tagesson & Eriksson 2011 s. 276). De privata revisionsbolagen vill således inte komma på kant med sin uppdragsgivare i rädsla för att exempelvis förlora framtida uppdrag. I denna process kan försköning av rapporter produceras av de sakkunniga som exempelvis undviker frågor som använder ett negativt språkbruk i rapporter eller en ovilja att uttala sig om kommunala projekt och satsningar (Bäck 2018 s. 67). Involverandet av privata bolag inom revisionen har lett till att ekonomiska värden blivit mer dominanta i revisionsprocessen (Donatella, Haraldsson & Tagesson 2019 s. 687; Gendron et. al. 2001 s. 279; Power 2003 s. 188-193), vilket resulterat i en prispressning av revisionstjänster inom det offentliga (Johnsen 2021 s. 421).

3. Teoretiskt ramverk

I denna sektion presenteras det teoretiska ramverket som inleds med en kortare beskrivning av det flyktiga revisionsbegreppet. Vidare diskuteras oberoendets roll inom granskningsdiskursen. Därefter följer det teoretiska ramverkets huvudstruktur som till stor del kretsar kring Bringselius (2013) fyra strategier för oberoende, rekrytering, finansiering, beslutsfattande och kultur och ledarskap. Avsikten är också att i slutet diskutera frågan på vilket sätt denna uppsats bidrar till forskningsområdet.

3.1 Revision som begrepp

Revision är ett mångfacetterat begrepp som omfattar många olika aspekter, även revisorerna själva har olika uppfattningar och erfarenheter kring vad som bör innefattas i ordet revision (Firth 1980 s. 451). Likväl går det att urskilja samma problematik i kring vad som kännetecknar oberoende (Kirkham 1992 s. 304-305). Revision har även olika värden beroende på om man utgår ifrån en aktiebolagsdefinition eller den som återfinns i kommunallagen (Lundin 2010 s. 28). Den tidiga revisionen grundades på ekonomiska och företagsmässiga grunder i form av aktieköp. I denna roll verkade revisionen som en mellanhand för investerare och företag som erbjöd andelar av sina företag till aktiemarknaden. I grund och botten bygger revisionen således på misstro mot andra eftersom det förutsätts att alla är nyttomaximerande individer. Revisionen fungerar därmed som en oberoende mellanhand och betryggar och lyfter fram "sanningen" för de inblandade intressenterna (Carrington 2010 s. 6-14; Jeppesen 1998 s. 519). Revision förebygger således informationsasymmetri mellan olika nyttomaximerande parter (Power 1997 s. 1-3; Hay & Cordery 2018 s. 3-5). Granskning som begrepp har fått en framträdande roll i samhället och det offentliga. Dock menar Power (1997) på att vi har blivit förblindade av granskningen som koncept, i misstron att den faktiskt skall kunna medla fram en sanning, där den nu istället förlorat sitt värde, och blivit reducerad till en rituell företeelse som enbart görs för att det förväntas av oss. Det svåra är således att urskilja den granskning som gör skillnad för samhället och den som endast är rituell (Power 1997 s. 141-143).

Detta ställer även viktiga frågor kring om den kunskap som revisionen producerar i form av granskningar och yttranden i hur den tolkas och bearbetas. Idealtypen är att revisionen producerar en objektiv kunskap som är värdeneutral i förhållande till sin omvärld, men så är inte fallet (Ahlbäck 1999 s. 15-16; Jeppesen 1998 s. 518). Det som är mätbart eller granskningsbart i en kontext behöver inte vara det i en annan. Revisionen är en variationsrik företeelse och det finns nödvändigtvis inget rätt eller fel, bara en mångfald av metoder, tekniker och tolkningar av begreppet (Bringselius 2017 s. 16; Power 2003 s. 199). Därmed kan revision tolkas som ett socialt konstruerat fenomen som tillskrivs olika värden beroende på kontexten revisionen verkar inom. Följaktligen kan resultaten som revisionen producerar tolkas på olika sätt. Revision är inte oberoende eller objektiv i sig, utan får sitt värde genom

mellanmänsklig interaktion (Humphrey och Moizer 1990 s. 217-218; Gendron, Cooper och Townley 2001 s. 279-280).

Revision som koncept ses ofta som en central del av ett demokratiskt samhälle. Om revisionen skulle vara av undermålig kvalitet skulle det kunna skapa ekonomiska, demokratiska och sociala konsekvenser för samhället i stort i form av bristande institutionell tillit (SOU 2016:24 s. 278). Revisionen har även ett ansvar att lyfta upp oegentligheter till ytan och att politiker och tjänstemän håller sig till de ramverk och riktlinjer som finns att tillgå. Vilket är viktigt för att kontrollera att skattemedel används på ett korrekt sätt av beslutsfattare inom det offentliga. Demokratiska grundteorier betonar vikten av att ett tydligt ansvarsutkrävande för medborgarna existerar. Denna roll uppfyller revisionen som ger medborgarna medel för att kunna avgöra om en verksamhet sköts på ett fördelaktigt eller ofördelaktigt sätt (Karlsson 2009 s. 60-61; Hay & Cordery 2018 s. 4; Power 2003 s. 191; Broms 2021 s. 1-3).

3.2 Det viktiga oberoendet

Revisionen förutsätts vara oberoende för att skapa legitimitet för granskningsprocessen. Konceptet oberoende bygger på normer, lagar, principer och tolkningar. Oberoende är därmed ett socialt konstruerat fenomen och i ständig förändring. Oberoende som en social konstruktion (re)produceras genom det allmännas uppfattning om revisionsprocessen, och det är således själva uppfattningen som tillskriver oberoendet legitimitet (Gendron, Cooper & Townley 2001 s. 279-280; Kirkham 1992 s. 291-292). Mutchler (2003 s. 232-237) lyfter fram att det finns flera viktiga komponenter som hör till oberoende men tre av särskilt vikt är integritet, kompetens och objektivitet. Exempelvis kan en granskare vara objektiv i sin bedömning av eventuella fakta men om individen saknar integritet kan den välja att agera oetiskt med informationen ändå. Detsamma gäller om granskaren har bristande kompetens och därmed kan kunskapen inte användas på ett lämpligt sätt. Objektivitet är centralt eftersom det leder till att slutsatserna som granskaren drar är opåverkade av otyllbar påverkan eller egenintressen. Mutchler (2003 s. 232-237) pekar även på att det är svårt för granskare att vara objektiv i situationer där interna granskare behöver utvärdera projekt som de kanske har ett direkt intresse av eller har tidigare medverkat i. Det ligger därmed ett stort ansvar för den

enskilde granskaren att agera oberoende i allt hen tar sig an. Samtidigt kan en intern granskare vara insatt och kunnig i processen vilket underlättar granskningen och utvärderingen av det studerade området. Detta går dock stick i stäv med oberoendet eftersom idealet är att utvärderaren i fråga inte ska vara för nära det utvärderade objektet. Hay och Cordery (2018 s. 7) delar denna bild i sin litteraturgenomgång och lyfter fram att användandet av interna revisorer riskerar att leda till att granskaren i sig blir för involverad i processen och därmed blir mer intresserad av att riskminimera för att istället skydda sitt egna anseende snarare än att utföra det uppdrag hen blivit tillsatt att utföra. Firth (1980 s. 451ff) argumenterar på ett liknande sätt och anser att om en revisor inte är tillräckligt oberoende så förlorar utvärderingen sitt värde och inflytande. Därmed är det av yttersta vikt att revisorn är oberoende.

I den internationella litteraturen framträder det även att de privata revisionsbolagen, som står för en stor del av den offentliga granskningen, har blivit mer fokuserade på att tillgodose deras kunders önskemål snarare än att tjäna det offentliga intressen (Humphrey & Moizer 1990 s. 222-223; Gendron, Cooper & Townley 2001 s. 279). En ytterligare följd av marknadsiseringen är att värden som effektivitet och ekonomiska frågor har blivit högt prioriterade i revisionsbranschen (Power 1997 s. 42; Power 2003 s. 188-189).

I jämförelse sticker Sverige ut med den kommunala revisionen med politiskt tillsatta revisorer. I andra länder används istället ofta tjänstemän som granskare av offentlig verksamhet (SKL 2005 s. 46; Hay & Cordery 2018 s. 3ff). Likväl är oberoendet fortfarande centralt. Exempelvis är det beskrivet i den svenska förvaltningslagen att de som verkar inom offentlig sektor ska förhålla sig till objektivitetsprincipen, vilket innebär att opartiskhet och saklighet ska finnas med i det offentliga handlande vilket även innefattar den kommunala revisionen (SOU 2004:107 s. 64; SFS 2017:900). Ytterst är det en fråga om moral rörande den enskilde i hur hen förhåller sig till oberoende (Lundin 1999 s. 129; Jeppesen 1998 s. 533). I kontrast till detta uppstår det problem för revisorerna när allt fler intressenter vill påverka revisionsprocessen och förväntningarna på revisionen skiljer sig åt mellan revisorer och exempelvis medborgarna, organisationer eller tjänstemän (Ek Österberg & Solli 2015 s. 18). Även revisorerna kan ha olika bilder och uppfattningar av viktiga kärnvärden (Firth 1980 s. 451) som exempelvis oberoende (Kirkham 1992 s. 304-305). Det finns även interna processer

som kan påverka, i en studie av Rolf Solli från 2003 undersöktes hur förtroendevalda kommunrevisorer förhåller sig till oberoende. Den finner bland annat att revisorernas oberoende är tydligt men att det saknas bestämda ramverk och utbildningsinstanser för nya revisorer som ska anamma centrala aspekter av yrket. En stor del av kunskapen som produceras bland revisorerna är muntlig och bygger på kulturer och traditioner och inte på formaliserade gemensamt överenskomna måldokument om vad som är god revision och oberoende. Detta riskerar att resultera i en negativ organisationskultur där vissa beteenden och normer blir invanda som inte är gynnsamma för ett oberoende (Solli 2003 s. 23-25).

Upprättandet av oberoende inom den kommunala revisionen är svårt och har varit en fråga för många olika utredningar (Finansdepartementet 2009; Statskontoret 2008:4; SOU 2015:24; SOU 2004:107). Det är dock fullt rimligt att aktivt arbeta för att skapa trovärdighet och oberoende för revisionen eftersom revisionens trovärdighet hänger på medborgarnas förtroende för processen vilket i slutändan även kretsar kring demokratiska kärnvärden (Lundin 1999 s. 476; Ek Österberg & Solli 2015 s. 11; Solli 2003 s. 8; Gendron, Cooper & Townley 2001 s. 279-280). Samtidigt har dessa demokratiska värden kommit att alltmer ifrågasättas och hamna i skymundan som en följd av marknadsiseringen av den offentliga sektorn. Tidigare centrala värden som exempelvis oberoende och demokrati har utmanats och i viss mån även ersatts av andra värden som effektivitet. Trots att ekonomismens värden kanske inte är applicerbara eller bör vara det inom offentlig sektor eftersom de står i stark motsats till det offentligas grundfundament (Lundquist 1998 s. 146-147; Humprey & Moizer 1990 s. 222-223).

Utifrån denna kontext presenterar forskaren Louise Bringselius ett teoretiskt ramverk för att förstå oberoendets roll för granskande institutioner, vilket i detta fall illustreras av Riksrevisionen. I hennes bok med titeln *Organisera oberoende granskning: Riksrevisionens första tio år* från 2013 lyfter hon fram fyra centrala aspekter som hon finner som särskilt relevanta för att stimulera ett oberoende och de är: rekrytering, finansiering, beslutfattande och kultur och ledarskap. Rekrytering kretsar kring att de som ska utföra granskningen är oberoende till de objekt som de granskar. Det kan handla om att inte rekrytera från den organisation en sedan blir satt att granska. Finansieringsaspekten berör vikten av att det finns ett ekonomiskt oberoende från den som man granskar. Beslutfattande innebär att de som utför

granskningen ska ha frihet att granska vad de vill och dra vilka slutsatser som de finner mest passande utan otillbörlig påverkan. Den sista dimensionen, kultur och ledarskap, är relaterad till värden som öppenhet och transparens. Exempel på detta är bland annat att granskningen ska präglas av en öppenhet och mod att förmedla de åsikter som kanske kan vara obekväma att framföra. Det handlar således om en organisatorisk frihet och öppenhet (Bringselius 2013 s. 51-60).

Visserligen berör Bringselius organisatoriska upplägg inte den kommunala revisionen utan istället är det den statliga Riksrevisionen i fokus. Trots detta går det att argumentera för att kärnvärdet oberoende är lika centralt inom både den kommunala revisionen som Riksrevisionen. Detta eftersom det i grund och botten handlar om granskning av offentlig verksamhet på ett eller annat sätt. Samtidigt är det viktigt att beakta att kommunen är en unik kontextuell företeelse med ett väldigt tydligt fokus på självstyre och lokal förankring, vilket Aronsson (2001 s. 21-22) argumenterar för.

3.3 Rekrytering

För att oberoende ska kunna garanteras krävs det att personerna som rekryteras är oberoende av den som de sedan ska granska. Att rekrytera från en verksamhet som sedan kan figurera i samma granskning är inte önskvärt. Detta eftersom det finns en tydlig risk att informella kontakter kan påverka omdömet. Exempelvis om en granskare har nära relationer (exempelvis släktskap eller vänskapsband) till den som hen granskar är det svårt att garantera oberoendet (Bringselius 2013 s 54-56). Avståndet till den granskade i form av organisatorisk åtskiljning är således en viktig ingrediens för att frambringa ett oberoende (Gustafsson 2019 s. 14). Granskarens akademiska meriter kan påverka hur en utvärderar ett projekt eftersom olika institutioner har olika kunskapstraditioner och normer vilket kan färgas av på individen i dess kommande granskning. Det finns även personliga preferenser som kan prägla utvärderaren exempelvis: ålder och arbetslivserfarenhet. Dessa faktorer är visserligen svåra att undvika eftersom de är så personligt bundna men samtidigt är det viktigt att vara medveten om dess påverkan. En central aspekt för att säkra oberoendet är att garantera anställningstrygghet. Detta är viktigt eftersom det ger granskaren möjlighet att våga uttala sig utan risk för sanktioner från de granskade (Bringselius 2013 s 54-56). De svenska förtroendevalda

revisorerna går endast att bestraffa om de begår ett lagbrott, exempelvis om de är jäviga (Solli 2013 s. 15), inte om de inte utför sitt uppdrag på ett fullgott sätt (Tagesson & Eriksson 2011 s. 275). Dock händer det att partierna straffar allt för oberoende revisorer som exempelvis yttrar för hård kritik mot sina partikollegor genom att inte nominera dem för en ny mandatperiod (SOU 2004:107 s. 11-12). Därmed besitter de förtroendevalda revisorerna ingen immunitet utan är beroende av att vara på god fot med sitt parti (Lundin 2010 s. 33).

Vidare uppmanas de politiska partierna att rekrytera de politiker som är mer erfarna och har en bra kännedom om det kommunala väsendet, detta för att säkerställa en lägstanivå av erfarenhet och trygghet i granskningsprocessen (Karlsson 2009 s. 63). Thomasson (2018) beskriver i liknande drag att kompetens är en viktig aspekt av för att skapa ytterligare legitimitet och trovärdighet för det kommunala revisionssystemet (Thomasson 2018 s. 386). Just kompetens har en tydlig koppling till oberoendet i den form av att granskningarna blir så bra som möjligt och att de genomsyras av objektivitet och integritet (Mutchler 2003 s 232-237). Samtidigt finns det studier som pekar på att oberoendet inte är den viktigaste aspekten i revisionsprocessen utan andra kvalitéer som insikt och kunskap värderas högre än oberoende (Gustafsson 2019 s. 12-13). I Sverige har rekryteringen av erfarna revisorer resulterat i att en viss grupp, primärt svenska äldre män, har dominerat den kommunala revisionens granskande organ (SOU 2004:107 s. 17-18). Detta ses som ett stort representativitetsproblem eftersom endast en minoritet av befolkningen är representerade i denna vitala demokratiska institution.

Sakkunniga biträden är centrala för att de förtroendevalda kommunala revisorerna ska kunna utföra sitt arbete på bästa möjliga sätt (SOU 2004:107 s. 48). I kommunallagen framkommer det att de sakkunniga ska ha erfarenhet och insikt i hur det kommunala väsendet fungerar (SFS 2017:725) men det finns inga särskilda kompetenskrav kopplade till deras roll (Lundin 1999 s. 477). I de flesta kommuner är de sakkunniga biträdena inkontrakterade från privata revisionsbolag vilket skapat ett större fokus på ekonomiska värden som därmed blivit mer framträdande i revisionsprocessen. Exempelvis har vinstmaximering för det privata bolaget i fråga ofta blivit starkt premierat (Donatella, Haraldsson & Tagesson 2019 s. 676 ff; Statskontoret 2008:4 s. 9; Humprey & Moizer 1990 s. 222-223).

3.4 Finansiering

Att trygga operationell självständighet är en central del av revisionen (Power 2003 s. 198). Det kan genomföras enklast på det sätt att det sker en kontinuerlig och stabil fördelning av ekonomiska medel som garanteras av en extern part. Samtidigt är det viktigt att de enskilda medarbetarna är garanterade en tillräcklig lön för att inte bli utsatta för ekonomiska frestelser av utomstående. Att säkerställa en ekonomisk stabilitet bygger således oberoende (Bringselius 2013 s. 57; Ahlbäck 1999 s. 270-271). I den kommunala revisionens fall är det fullmäktiges presidium som ansvarar för att revisionen ska ha tillräckligt med resurser (SKR 2018 s. 18). Vidare går det att se att ett ekonomiskt oberoende medför att granskare vågar uttrycka sin mening utan att riskera potentiella reprimander i ett senare skede. Samtidigt går det att tyda att en omfattande finansiering av revisionen är en fördel, detta då det möjliggör för revisionen att anamma nya utredningsmetoder och angreppssätt för att till fullo granska ett objekt. En stark finansiell grund stärker således oberoendet väsentligt. Att köpa in ytterligare externa resurser i form av fler biträden kan av vissa ses som positivt för oberoendet (Karlsson 2009 s. 61, 273-279) eftersom den externa granskaren ses som mer oberoende och skild från det reviderade objektet (Olsson et al 2019 183-184; Markiewicz 2008 s. 36). Dock är detta inte ett alternativ för alla kommuner som en följd av ekonomiska begränsningar (Ek Österberg & Solli 2015 s. 13).

3.5 Beslutsfattande

Beslutsfattande handlar om att organisationen själv ska äga makten att granska vad de vill, hur granskningen ska gå till samt vilka slutsatser en kan dra av granskningsresultat. I grund och botten krävs det för att garantera ett oberoende (Bringselius 2013 s.58-59). Det kan ibland finnas dolda agendor för att en granskning genomförs och ofta härstammar det från en politisk baktanke. Det kan handla om att en granskning utförs för att genom vissa förutbestämda mått eller att övertyga kritiker om att en viss policy är bra för samhället. Granskningar kan även användas för att legitimera kommande politiska beslut (Rossi, Lipsey & Henry 2019 s. 12; Markiewicz 2008 s. 36-37). Det partipolitiska spektrat har bland annat konstaterats förekomma inom revisionen i form politiska påtryckningar gentemot de förtroendevalda revisorerna (SOU 2004:107 s. 78). De svenska politikerna är också väldigt lojala mot sitt parti

och därför kan det vara svårt för dem att upprätthålla ett oberoende i deras revisorsroll (Finansdepartementet 2009 s. 33). Det kan även uppstå interna oenigheter i revisionsgruppen genom att det sker en politisering av revisionsrapporterna. Styrande majoriteter kan vilja fria styrelser eller nämnder medan oppositionen vill rikta anmärkningar eller avstyrka ansvarsfrihet (Bäck 2018 s. 48).

Inom den kommunala revisionen kan varje enskild revisor välja att göra olika enskilda granskningar, detta eftersom de i grund och botten är självständiga (Lundin 2010 s. 80). Med andra ord finns det stort utrymme för revisorerna att själva styra granskningen på eget begär. Egenintresset eller andra intressen kan således styra revisionsarbetet, trots att de inte ska göra det (Thomasson 2018 s.387; Karlsson 2009 s. 262) där exempelvis medias påtryckningar eller granskningar kan förmå revisionen att granska vissa områden (Hanberger 2010 s. 172). Det går heller inte att komma undan från det faktum att revisionen har olika förväntningar på sig från berörda intressenter som exempelvis medborgare, politiker, tjänstemän eller organisationer. Detta kan skapa ett förväntansgap där olika intressenter anser att revisionen i ska bete sig på ett visst sätt, men det kanske inte alls stämmer överens med deras egentliga uppdrag (Ek Österberg & Solli 2015 s. 15). Dessa skilda förväntningar kan även leda till en rollkonflikt kring vad som förväntas av en revisor vilket kan göra det svårare att leva upp till oberoende- och objektivitetskraven (Ahmad & Taylor 2009 s. 916-917). Utifrån denna kontext har revisorerna en prekär situation att förhålla sig till eftersom deras rapporter kan styrka eller skada det politiska ledarskapets duglighet i allmänhetens ögon (Ahlbäck 1999 s. 17). Samtidigt handlar det till syvende och sist på att vara tillräckligt oberoende, vilket i sig är svårt eftersom det handlar om en glidande skala där ett helt oberoende i stort sett anses vara omöjligt att uppnå (Bringselius 2013 s. 51-52; Ek Österberg & Solli 2015 s. 11-12).

Vidare finns det normativa ideal om vilka värden som bör styra en granskning, exempelvis att objekt ska revideras utifrån ett medborgarperspektiv eller från ett verksamhetsperspektiv (Ek & Solli 2013 s.12-13). Det kan även finnas ekonomiska intressen där primärt de sakkunniga biträdena anammar ett finansiellt och ekonomiskt tänk för att i sin tur göra sin arbetsgivare nöjd (Karlsson 2009 s. 262; Donatella, Haraldsson & Tagesson 2019 s. 687; Lindgren 2014 s. 88-90; Lundquist 1998 s. 143-147). Oberoendet kan följaktligen tänkas påverkas när demokrativärden ställs mot ekonomiska värden i dessa bland administrationer (Lundquist

1998 s. 157-159). Det kan därmed finnas politiska, ekonomiska och sociala aspekter som försvårar upprätthållande och skapandet av ett oberoende, särskilt när dessa intressen kolliderar med exempelvis medborgarnas förväntningar. Samtidigt är det värt att ha i beaktning att när granskningen är styrd av andra eller beställda av andra finns det inte heller något oberoende att förhålla sig till (Ahlbäck 1999 s. 104).

3.6 Kultur och ledarskap

Kultur- och ledarskapsaspekten är mer diffus eftersom det handlar om abstrakta och svårdefinierade begrepp. Avhängigt detta anser Bringselius att granskningen måste bestå av en miljö där öppenhet premieras. Det centrala är således att det finns utrymme för att våga säga ifrån och att det finns respekt för avvikande åsikter. En stark kultur är en kultur som tillåter oliktankande åsikter som präglas av transparens och stimulerar dialog (Bringselius 2013 s. 60).

Enligt Lundin (2010 s. 29) är det centrala i oberoendet att den kommunala revisorn är oberoende i allt hen tar sig an i sin yrkesroll. Därmed finns det ett stort individuellt ansvar i hur oberoende hanteras, inte bara ett organisatoriskt. Det är därför av stor vikt att det finns en kultur som arbetar för att skapa ett oberoende. Sollis (2003 s. 14-15, 23-25) studie fortsätter på den kulturella aspekten och lyfter fram "inskolning" som en relevant aspekt att förhålla sig till i relation till oberoende. Detta sker när nyvalda revisorer får ta lärdom av seniora revisorer. I detta innefattas organisationskultur som kännetecknas av en samling värderingar och antaganden som ofta är vedertagna för de som verkar inom gruppen. Det är inte ens säkert att de som opererar inom gruppen själva vet att deras beteenden styrs av dessa osynliga koder och förväntningar. När en ny medlem deltar inom organisationen lär den sig snabbt hur den ska anpassa sig och lyssnar in sig i omgivningen för att avgöra vad som är rätt och fel och detta sker ofta på ett informellt plan. Denna socialiseringsprocess kan även styra de nya medlemmarna i en särskilt riktning. Exempel på detta är normer, erfarenhetsutbyten, ritualer eller arrangerandet av interna kurser och så vidare. Samtidigt är en stor del av denna kunskap som förs vidare av muntlig karaktär och bygger inte på tidigare överenskomna och fastslagna ramverk. I denna kontext kan det finnas en risk att en skadlig organisationskultur uppstår där vissa normer och beteenden som kanske är hämmande för revisionens oberoende

återproduceras och sprids bland revisionsgruppen som helhet. Inskolningsprocessen antas vara av stort intresse för oberoende eftersom det är här som oberoendet institutionaliseras, i det sociala sammanhanget.

3.7 Summering av det teoretiska ramverket

Sammanfattningsvis går det att se att den kommunala revisionen har en lång historia utifrån en svensk kontext där förtroendevalda är tillsatta i syfte att kontrollera den kommunala verksamheten. Utifrån detta har ett flertal studier och rapporter ansett att den kommunala revisionen inte kan upprätthålla ett oberoende eftersom man är för nära sammankopplad till politiken på olika sätt. Samtidigt är oberoendet som begrepp universellt för granskningspektrumet och otroligt viktigt för att granskningar sedan ska genomsyras av legitimitet och trovärdighet. Trots detta vet vi väldigt lite om hur de förtroendevalda revisorerna själva förhåller sig till oberoende och vilka strategier som de använder sig av för att skapa eller upprätthålla ett oberoende. Utifrån detta tar uppsatsen avstamp i att använda sig av en teorikonsumerande metod där olika teorier nu sammanfogats för att förstå och analysera ett särskilt fall (Esaiasson et al 2017 s. 89-90), vilket är de kommunala revisorernas strategier som de använder sig av för att skapa ett oberoende. Detta utifrån Bringselius (2013) fyra strategier för oberoende, rekrytering, finansiering, beslutsfattande, kultur och ledarskap. Med strategier avses hur revisorerna förhåller sig till eller tolkar oberoendet i olika situationer, dessa strategier kan både vara skadliga och fördelaktiga för ett oberoende. Det är just att bringa klarhet till vilka strategier revisorerna använder sig av som denna uppsats ämnar att försöka att bidra med.

Bidraget som uppsatsen producerar skulle även kunna appliceras i andra likartade kontexter. Exempelvis bygger ursprungligen Bringselius (2013) ramverk på Riksrevisionen, vilket i denna uppsats anpassats för att studera den kommunala revisionens oberoende. Detta tyder på att ramverket är anpassningsbart för andra likartade verksamheter, även om det kan behövas individuell anpassning för den enskilda studien. Exempelvis skulle Bringselius (2013) ramverk även kunna förklara hur oberoende skapas i andra verksamheter som till exempel den svenska juridiska förvaltningen. Här förväntas nämndemän (politiker) agera som oberoende maktutövare inom domstolsväsendet (Sveriges Domstolar 2021). Både nämndemän och

kommunala revisorer behöver båda aktivt arbeta för att vidmakthålla sitt oberoende för att uppnå en hög legitimitet. Vilket är essentiellt för medborgarnas förtroende.

4. Metod

I denna del presenteras intervjumetoden och teorikonsumtion närmare. Därefter beskrivs urvalet och avgränsningar som gjorts för att göra materialet mer hanterbart. Vidare förs en kortare diskussion om hur intervjuguiden operationaliserats utifrån det teoretiska ramverket, vilket är Bringselius (2013) fyra strategier för oberoende. Efterföljande moment behandlar hur genomförandet av uppsatsen gått till. Därefter förs ett resonemang om centrala metodologiska förhållningssätt inom forskningen. Avslutningsvis förs en etisk diskussion utifrån Vetenskapsrådets fyra etiska huvudkrav och hur studien förhållit sig till dessa.

4.1 Informantintervjuer och teorikonsumtion

Studien ämnar använda sig av intervjumetoden och mer specificerat, informantintervjuer. Det går dock att välja två olika tillvägagångssätt, antingen respondentintervjuer eller den redan nämnda, informantintervjun. I en respondentintervju fokuserar forskaren på människors uppfattning eller livsberättelser av olika slag. Informantintervjuer handlar emellertid om att intervjua personer som har en närhet till en process eller som har insyn i hur verksamheten fungerar (Ekengren & Hinnfors 2014 s. 83). Informanter är därför inte lika utbytbara eftersom de antas besitta en specifik kunskap om ett särskilt område (Esaiasson et al 2017 s. 271). Studien anammar även ett semistrukturerat förhållningssätt till intervjuerna. Det innebär att frågorna som intervjuguiden består av inte följs ordagrant utan det finns utrymme för att både hoppa över eller ställa unika frågor beroende på vart samtalet leder (Mason 2002 s. 65-67). För att besvara studiens frågeställningar som är baserade på Bringselius (2013) fyra aspekter för oberoende är det rimligt att intervjua olika förtroendevalda revisorer inom den kommunala sektorn eftersom det enligt Lundin (1999 s. 129) och Jeppesen (1998 s. 533) hänger på den enskilde revisorn att agera oberoende i allt hen tar sig an i sin yrkesroll. De förtroendevalda revisorerna är konstant närvarande i processen och de är ansvariga för vilka metoder som ska användas, vilka rekommendationer eller kritik som ska riktas (SKR 2018). Revisorerna är därmed delaktiga i att forma, utvärdera och utmana vad som ska innefatta begreppet revision

och oberoende. Det mest logiska valet för denna studie blir således att utföra informantintervjuer där förtroendevalda kommunala revisorer är i fokus. Dessa kan oavhängigt partitillhörighet eller kommun, antas ha liknande arbetsuppgifter och de kommer även behöva förhålla sig till oberoende i sin vardag.

Två möjliga alternativa tillvägagångssätt skulle enligt Esaiasson et al (2017 s. 260) kunna vara att genomföra en enkätundersökning. Problemet med en enkätundersökning i jämförelse med intervjuer är att det inte ger chansen att ställa fördjupande följdfrågor, vilket således stärker valet av intervjumetoden. Det andra alternativet är fokusgruppsintervjuer eller gruppintervjuer. Både Esaiasson et al (2017 s. 329-331) och Brinkman och Kvale (2014 s. 191) pekar på att det är fördelaktigt med gruppbaseade intervjuer eftersom det möjliggör för dialog om känsliga ämnen. Samtidigt kan man tänka sig att det skulle kunna leda till att potentiellt konfidentiell eller förtroendeskadlig information sprids vidare. Att genomföra anonyma intervjuer på tu man hand är var därför ett rimligare val i förhållande till frågans känslighet.

Studien är av teorikonsumerande ansats vilket enligt Esaiasson et al (2017 s. 89-90) innebär att man i första hand sammanfogar teorier i syfte att förstå och analysera ett särskilt fenomen och därmed föra diskussionen framåt. Utifrån den teoretiska massan kan jag sedan dra självständiga analyser om de begrepp och teorier jag behöver använda mig av i analysen, vilket bland annat är Bringselius (2013) ramverk för ett oberoende. Fokus för studien är således fallet, den kommunala revisionens oberoende.

4.2 Urval och avgränsningar

Uppsatsen har intervjuat förtroendevalda revisorer från mindre kommuner. Det går att tänka sig att det finns en större närhet både politiker emellan men även exempelvis till förvaltningen, organisationer eller näringslivet genom att det uppstår en "alla känner alla"-kultur och som en följd av detta blir oberoendet mer prövat.

Ek Österberg och Solli (2015 s. 13) lyfter i sin forskning fram att revisionsprocessen inte är lika professionaliserad i mindre kommuner som i större kommuner på grund av begränsade

ekonomiska förutsättningar. I de större kommunerna finns det ofta en större finansiell styrka och en mer professionaliserad revision vilket förekomsten av ett etablerat revisionskontor är ett tecken på. Dessa revisionskontor kan bland annat återfinnas i Göteborg, Borås och Stockholm (Göteborgs stad 2021; Borås stad 2021; Stockholms stad 2021). Kommuner som har ett etablerat revisionskontor är således uteslutna som möjliga områden för inhämtande av intervjupersoner. Kommunerna som valts till denna studie baseras även på SKRs (2016 s. 6-9) kommungruppsindelning. Indelningens syfte är bland annat att klassificera olika studieobjekt. Den kretsar kring antal invånare i den största tätorten inom kommunen, närhet till större tätort samt pendlingsmönster. Den minsta indelningen är den som kommer användas i studien och kallas för “mindre stad/tätort” och definieras på följande sätt enligt SKR (2016 s. 7): “*Mindre stad/tätort - minst 15 000 och mindre än 40 000 invånare i kommunens största tätort.*”

Tidigare forskning på området har i urvalet framförallt tagit hänsyn till partitillhörighet, rådande politiska koalitioner i kommunen (Solli 2013 s. 9-10) och kön (Thomasson 2018 s. 384). Med dessa faktorer i bakhuvudet valdes sex kommuner som utifrån SKR:s (2016 s. 6-9) avgränsning definieras som mindre kommuner. Utifrån dessa variabler skickades det ut mail till alla revisorer i revisionen från de utvalda kommunerna. Utskicken återfinns i **Bilaga 1** och **Bilaga 2** och de innehåller en kortfattad beskrivning kring syftet och förutsättningarna för genomförandet av intervjun. En följd av den rådande Covid-19 pandemin var att informanterna antingen kunde välja att genomföra intervjun digitalt eller fysiskt, men i sådana fall på behörigt avstånd. Detta i syfte att skapa en så smittsäker miljö som möjligt.

4.3 Intervjuguide och operationalisering

En välformulerad intervjuguide kännetecknas av en avsaknad av långa och komplicerade frågor och där svaren som erhålls är välutvecklade och nyanserade (Esaiasson et al 2017 s. 274). Det är även viktigt att frågorna har bäring på den teoretiska grund som en vill pröva informanternas svar mot. Intervjuguiden utgår från studiens fyra frågeställningar vars bäring härstammar från Bringselius (2013) teoretiska ramverk: rekrytering, finansiering, beslutsfattande, kultur och ledarskap

Operationaliseringsprocessen handlar i grund och botten om att ställa sig frågan: “*mäter jag det jag utger mig för att mäta?*” (Esaiasson et al 2017 s. 56-57). I denna studie är den övergripande frågeställningarna: “*Vilka strategier använder sig de förtroendevalda revisorerna av för att upprätthålla eller skapa ett oberoende i förhållande till: rekrytering, finansiering, beslutsfattande, kultur och ledarskap?*”. Genom att utgå ifrån det teoretiska ramverket som bygger på Bringselius (2013) har jag sedan konstruerat frågor som härleder till studiens frågeställningar. Denna process har lett till att intervjuguiden mejslats fram. Utöver Bringselius (2013) teoretiska bidrag har material inhämtats från andra relevanta skrifter och studier. Bringselius kategorisering är således en grund för min uppdelning av intervjuguiden som återfinns i **Bilaga 3**. Den använder sig av uppvärmningsfrågor och syftet med dessa är att bygga förtroende och tillit till den intervjuade samt att leda in samtalet på oberoende tidigt i processen. Rekryteringstemat berör inträdet i revisionen och nomineringen till deras uppdrag och den strukturella organiseringen för revisionen. Därefter följde finansieringstemat som är fokuserat på det organisatoriska upplägget och hur det kan påverka oberoendet. Efter det kommer beslutsfattandetemat som är centrerat kring hur granskningsområden väljs ut och vilka möjliga påverkansfaktorer som finns i denna process. Kultur och ledarskap är inriktat kring hur revisorerna förhåller sig till avvikande åsikter och inskolning i deras roll. Avslutningsvis uppmanades informanten resonera kring hur deras roll förändrats de senaste åren, om de nu hade varit med i revisionen under en längre tid. De fick även möjlighet att fritt göra tillägg till intervjun om de hade något mer att berätta eller om de ansåg att jag missat något.

4.4 Genomförande av intervjuer och transkribering

Tidigt i uppsatsprocessen skickades förfrågningar ut till alla förtroendevalda revisorer från de utvalda mindre västsvenska kommunerna. Det första utskicket resulterade i fyra digitala intervjuer och tre avvisanden. Efter en vecka skickades det ut ett påminnelsemejl till de som inte svarat i det första utskicket. Detta resulterade i tre nya digitala intervjuer samt två avvisanden. För att samla in fler informanter skickades en andra runda av förfrågningar ut, detta resulterade i ytterligare tre digitala intervjuer, en fysisk intervju samt två avvisanden. Totalt skickades det ut 35 mejl och 18 revisorer svarade på något sätt vilket ger en ackumulerad svarsfrekvens på cirka 50 %.

Totalt har elva intervjuer genomförts. Tio av dessa genomfördes via de digitala mötesverktygen Zoom och Google Meet. En intervju genomfördes fysiskt på smittsäkert avstånd i informantens kommunhus. Alla digitala intervjuer fortlöpte utan störningsmoment och det fanns inga uppkopplingsproblem som menligt påverkat intervjuernas genomförande, vilket enligt Hallin och Helin (2018 s. 63-66) kan vara problematiskt vid digitala intervjuer. Det var dock svårare att exempelvis tolka ansiktsuttryck och kroppsspråk vid två av intervjuerna då det saknades uppkoppling med videokamera. Detta skulle kunna leda till att vissa signaler eller kroppsspråk inte uppfattas av mig, vilket inte hade varit fallet vid fysiska intervjuer (Ahrne & Svensson 2015 s. 39; Mason 2002 s. 82). Dessa två intervjuer var dock av lika hög kvalitet som de andra vars kamera var på, och svaren som erhöles var adekvata och nyanserade. Intervjuerna varade mellan 20 minuter till 1 timme och 10 minuter. Den teoretiska mättnaden började att framträda vid den nionde intervjun. Enligt Esaiasson et al (2017) definieras teoretisk mättnad som processen när inga eller få nya avvikande åsikter uppkommer i en intervjusituationen (Esaiasson et al 2017 s. 268-269). Därefter utfördes två intervjuer till i syfte att kontrollera att inga mer unika erfarenheter framträdde. Vid den elfte intervjun bedömde jag det som icke nödvändigt att utföra ytterligare intervjuer, detta eftersom det under de två kontrollintervjuerna, sällan framträdde några nya perspektiv.

Det som en kan beskåda i "*Tabell 1 - Politisk fördelning för studien*" är att Socialdemokraterna, Moderaterna samt Centerpartiet har en större representation och att fler representanter från dessa partier tillfrågades. Detta kan bero på att platserna i revisionen är tilldelade efter valresultat. Exempelvis tenderar Moderaterna och Socialdemokraterna att samla ett stort väljarstöd runt om i kommunerna (SKR 2019 s. 14) vilket leder till att det exempelvis i stort sett alltid kommer finnas fler företrädare från dessa partier i kommunala organ. I jämförelse finns det exempelvis färre miljöpartister att tillgå eftersom de samlar ett mindre väljarstöd i kommunalvalen (SKR 2019 s.17-18). Det kan även förekomma att flera från samma parti är invalda i revisionen samtidigt. Detta är möjligt eftersom kommunen själv kan avgöra antalet platser i revisionen. I vissa kommuner fanns det bara fem förtroendevalda revisorer, ibland var platser tomma och i en del av kommunerna saknades representation helt från partier. En möjlig förklaring till detta presenterar Karlsson och Gilljam (2014) som lyfter fram att det finns en rekryteringsproblematik där alla partier har svårt att fylla sina platser i de

kommunala organen. Detta kan dels bero på avhopp men det kan även härledas till en avsaknad av kvalificerade kandidater (Karlsson & Gilljam 2014 s. 10-11). Det går därmed att resonera kring att de större partierna förmodligen har ett större utbud av potentiella representanter än de mindre partierna har. Detta kan potentiellt vara en bidragande förklaringsfaktor för underrepresentationen av vissa politiska partier och överrepresentationen av andra i studien.

Det totala antalet tillfrågade förtroendevalda revisorer är 35 stycken och tillsammans representerar de sex unika västsvenska kommuner. Av de 11 intervjuade var 4 stycken ordförande eller vice ordförande och generellt fanns det en god fördelning av representanter från både majoriteten och minoriteten inom kommunen. Fördelningen såg ut såhär:

Tabell 1. Politisk fördelning för studien

Politiskt parti	Totalt antal tillfrågade från respektive parti	Faktiskt deltagande från respektive parti
Socialdemokraterna	11	3
Centerpartiet	6	2
Moderaterna	5	3
Liberalerna	4	1
Sverigedemokraterna	3	1
Kristdemokraterna	3	0
Miljöpartiet	2	1
Vänsterpartiet	1	0
Summa	35	11

Intervjuerna transkriberades i närtid till genomförandet och jag skrev i stort sett ordagrant av samtalet. Dock uteslöt jag exempelvis uppenbara utsvävningar som inte berörde studiens intresseområde, onödiga småord togs bort, talspråk ersattes med skriftspråk och personlig information censurerades i syfte att garantera anonymiteten. Avsikten med denna "renskrivning" var även att skapa en bättre läsbarhet i resultatdelen utifrån de transkriberade intervjuerna. Ibland har det bedömts som nödvändigt att lägga till förtydligande ord inom parenteser i informanternas citat som presenteras i resultatdelen. Dessa ord har placerats in med hänsyn till det som informanten tidigare eller efter det berörda citatet, har resonerat kring. Anledningen till detta är att precisera vad informanten syftar på och undvika missförstånd. I denna kontext har jag varit väldigt noggrann med att inte förvanska citatets ursprungliga innebörd.

4.5 Generaliserbarhet, validitet och reliabilitet i empiri och analys

En av de stora bristerna med intervjumetoden studier är att det resultat som produceras har låg generaliserbarhet. Detta eftersom det är en väldigt begränsad grupp av människor som resultaten baseras på. Svaren som framkommer under intervjuerna kan inte antas vara representativa för varken denna grupp eller populationen som helhet (Ekengren & Hinnfors 2014 s. 84). Likväl är det svårt att generalisera till en större population när man använder sig av en teorikonsumerande studie. Detta eftersom syftet inte är att uppnå en hög generaliserbarhet, utan snarare att förstå ett visst skeende i det specifika fallet (Esaiasson et al 2017 s. 89-90), det vill säga den kommunala revisionens oberoende.

Inom den kvalitativa forskningen är det genrellet svårt att argumentera för god validitet eftersom det bygger på erfarenheter och mer subjektiva värden än den kvantitativa forskningen där mer "objektiva" ting styr som siffror. Reliabilitet kretsar kring att forskningen ska vara tillförlitlig i den grad att samma resultat ska kunna uppnås av andra forskare (Kvale & Brinkmann 2014 s. 296; Campbell, Quincy, Osseman & Pedersen 2013 s. 295-296). Detta kan vara en försvårande aspekt att uppnå när det är unika individer som intervjuas vilket kan generera olika åsikter och svar beroende på vem som tillfrågas. För att säkerställa en så god validitet som möjligt har jag varit väldigt noggrann med att transkribera i närtid till intervjuernas genomförande. Detta för att minska risken för feltolkningar eller

missuppfattningar. Jag har även försökt att hålla en så neutral inställning till varje informant och inte styra deras svar i särskilda riktningar. Detta är viktigt eftersom det potentiellt skulle kunna skapa svar som är beroende av mig som intervjuare, och inte en följd av de frågor som ställts.

För att strukturera det omfattande materialet i analysmomentet valde jag att använda mig av färgkodning för att kunna identifiera olika kategoriseringar och citat som senare kunde vara behjälpliga för att besvara studiens frågeställningar (Ahrne & Svensson 2015 s. 224-225; Campbell et al 2013 s. 299ff; Hallin & Hellin 2018 s. 75-76). Utifrån detta började mönster att framträda gällande hur de förtroendevalda revisorerna både förhåller sig till oberoende men även upprättar det i förhållande till Bringselius (2013) fyra principer. Därefter valde jag ut citat till resultatdelen av uppsatsen som jag ansåg på ett tydligt sätt belyste hur informanterna förhållit sig till det studerade objektet. I denna aspekt har jag i analysdelen återkopplat till vad som är okommenterat av tidigare forskning och vad som är kommenterat i syfte att frambringa nya aspekter och bekräfta vad forskningen känner till (Hallin & Hellin 2018 s. 75-76).

4.6 Etisk diskussion

Genom att anamma Vetenskapsrådets (2002 s. 5ff) fyra etiska huvudkrav bidrar detta till att säkra upp studiens etiska dimension. De fyra kraven är: informationskravet, samtyckeskravet, konfidentialitetskravet och nyttjandekravet. Informationskravet garanterades genom att jag beskrev vad studien skulle handla om för informanten. Samtyckeskravet uppfylldes genom att informanten lämnade samtycke till att delta i studien samt till att intervjun spelades in. Informanten hade även möjlighet att när som helst avbryta sin medverkan om hen så önskade. Konfidentialitetskravet uppfylldes genom att alla informanter svar anonymiserades och deras svar tillgängliggjordes inte för någon utomstående. Slutligen så garanterades nyttjandekravet genom att det endast var jag som hade tillgång till intervjuerna och de användes inte på något annat sätt än i forskningssyfte.

5. Resultat - Hur förhåller sig och upprätthåller revisorerna ett oberoende?

I detta avsnitt presenteras det insamlade materialet från de 11 genomförda intervjuerna med de kommunala revisorerna. Resultatdelen kommer att utgå från Bringselius (2013) fyra centrala principer för oberoende vilket är rekrytering, finansiering, beslutsfattande och kultur och ledarskap. Det är även dessa som utgör studiens frågeställningar. Syftet är som tidigare nämnt att försöka utröna vilka strategier som förtroendevalda revisorer använder sig av för att skapa eller upprätthålla ett oberoende. Med strategier avses hur revisorerna förhåller sig till eller tolkar oberoendet i olika situationer, dessa strategier kan både vara skadliga och fördelaktiga för ett oberoende. Utifrån denna kontext är det också värt att påminnas om att det är de förtroendevalda revisorerna som själva måste agera oberoende för att det ska genomsyra deras arbete, vilket tidigare forskning slagit fast (Lundin 1999 s. 129; Jeppesen 1998 s. 533).

5.1 Rekrytering

5.1.1 Oberoendet och distansen till politiken

Distansen mellan politiken och det som man är tillsatt att granska har beskrivits av informanterna som en central del för att upprätthålla ett oberoende. Vissa av de intervjuade gick direkt från den aktiva politiken till revisionen. Andra har tidigare i livet varit aktiva i politiken men prioriterat det traditionella yrkeslivet och först senare i karriären har funnit mer tid för politiken och revisionen igen. Detta kan antas gynna oberoendet i ett senare skede eftersom kopplingen politiker emellan kanske är mer avlägsen än den hade varit om man gått direkt mellan kommunpolitiken till revisionen.

“Det är väl det som är fördelen (med att IP 4 blev revisor senare i livet)... Det gör ju på något sätt att det är lite lättare för oss att se på det här med oberoende, vi har ju inte jobbat i nämnder, fullmäktige eller kommunstyrelse i modern tid så att säga. Vi har inga bindningar till de som nu sitter i ledning eller som har suttit i ledning på senare tid. Det är ju många gånger en fördel att det är så. Vi har ju en del revisorer som kanske går från att vara väldigt aktiva som politiker i fullmäktige eller

kommunstyrelse. Det är klart att det är svårare att hävda sitt oberoende, det är ju ändå sina gamla kompisar man granskar...” IP 4

Samtidigt kan deltagandet i partipolitiska möten, särskilt för mindre rutinerade revisorer vara en viktig del i att skapa ytterligare förståelse för kommunens aktiviteter i stort men även i syfte att öka den allmänpolitiska kunskapen. Detta beskriver IP 2

“...Det diskuteras (på revisionsmöten) att om man ska vara med i sin partigrupp eller inte och sitta med på deras möten. Några av oss gör inte det men jag väljer att göra det, dels för att jag är ganska ny så jag behöver höra vilka frågor de (partiet) driver och vad de tycker och sådär och ja, hålla mig uppdaterad. Däremot är jag inte aktiv i diskussionerna utan jag är mer lyssnande...” IP 2

Likt IP 2 beskriver kan det variera hur nära eller hur långt ifrån den aktiva partipolitiken revisionen är. Samtidigt kan det fungera som en läroplats för de mer orutinerade revisorerna.

5.1.2 “Det är väl kanske inte det sexigaste uppdraget du kan ha i en kommun”

Vidare går det att utträna en trend bland de som verkar inom revisionen. Det beskrivs ofta som en slags avstjälningsplats för politiker som kanske saknar engagemanget eller tiden för att utföra sitt uppdrag men som ändå vill bidra på något sätt. En informant berättar:

*“...Men jag har inte det där politiska drivet längre så revisionen är ganska bra för det är där vi hamnar till slut. Vi som är lite mer avlagda eller ger upp om man säger så.”
IP 8*

Under intervjuernas gång framkommer det att partierna har svårt att fylla platserna till revisionen. Det finns en upplevelse om att de som hamnar i revisionen är mer av ett andrahandsurval än det “bästa” partierna har att erbjuda. Detta eftersom de skickliga politikerna prioriteras till mer framträdande uppdrag, snarare än att vara delaktig i revisionen.

“...För revisionen blev lätt att det blev den som blev över, att den som inte fick ett uppdrag som ledamot i en nämnd eller kommunstyrelse eller nått sånt, han fick bli revisor istället...” IP 4

Riskerna med en inkompetent revision är många. IP 7 berättar om en situation från sitt egna parti där hen beskrev att det förekommit att mindre seriösa aktörer rekryterats till kommunala uppdrag som revisionen. I hans kommun har revisionen fått en låg status. Rekryterandet av oseriösa aktörer skulle potentiellt skada förtroendet för revisionen som demokratiskt kontrollinstrument och i förlängningen dess oberoende.

“...Det här partiet har växt väldigt snabbt och problemet med det är att partiet har problem idag med personer som gör alla möjliga konstiga uttalanden och det är ju för att man har ingen politisk erfarenhet. Man har ingen rekrytering eller erfarenhet från tidigare politisk verksamhet och då får man ta in nästan vem som helst...” IP 7

IP 8 menar dock att erfarenhet av det politiska väsendet är ett tydligt drag bland revisorerna, det står således i stark kontrast till vad IP 7 beskriver ovan.

“...De som sitter där (i revisionen) har i regel en bakgrund inom kommunpolitiken... Då har du en större förståelse för uppdraget och vad som händer i en nämnd och hur det går till, hur beslut tas och hur fullmäktige jobbar så du kan ju processen om man nu säger så. Du vet diskussionerna och ärendets gång och du vet diskussionerna mellan politikerna och tjänstemännen...” IP 8

Ofta är erfarenhet kopplat till ålder vilket återspeglas i att revisionen är en väldigt ålderstigen organisation vilket flera informanter delgett i intervjuerna, IP 6 är ett exempel på detta.

“Det vi har gemensamt är att de flesta har uppnått en viss ålder. Det är ju inte direkt några ungdomar som är med och det kan ju vara bra att man varit med ett tag...” IP 6

Vidare skapar detta ett representationsproblem i den form att vissa grupper inte är delaktiga i kommunens kontrollinstrument eftersom det finns en överrepresentation av äldre medborgare

inom revisionen. Samtidigt krävs det ett intresse för verksamheten och en vilja att delta, finns inte den viljan bör man inte delta där heller. Avsaknaden av diversifiering bland revisorerna kan ha en koppling till rollens status. En informant beskriver det på följande sätt.

“...Det är väl kanske inte det sexigaste uppdraget du kan ha i en kommun.” IP 4

5.1.3 Det seniora oberoendet?

Oberoendet kan bli prövat som en följd av att man är yrkesverksam i den kommun som man är revisor inom. Det blir således en fråga om att sitta på dubbla stolar och därmed kan det tänkas att oberoendet gynnas av att man inte är yrkesverksam. IP 11 utvecklar sina tankar:

“...Om man exempelvis jobbar som byggnadsarbetare eller inom byggnadsbranschen eller något sådant så hade det också setts som ett minus, då ska man nog inte ta det jobbet (som revisor) om man har den typen av koppling. Att man har professionell verksamhet i det som direkt blir berört av det här (revisionens granskningar). Så ser jag det.” IP 11

Man kan således tänka sig att oberoendet gynnas av det faktum att revisionens deltagare är av högre ålder, särskilt de som är pensionerade eftersom de kan ha en mindre koppling till det som ska revideras i kommunen i form av exempelvis egen verksamhet eller arbete. Det kan även tänkas att det finns “mindre att förlora” rent politiskt och yrkesmässigt av att vara en nagel i ögat gentemot ens kollegor i politiken eftersom karriären är på väg att snarare avslutas än påbörjas. Samtidigt kan en tänka sig att det motsatta sker, att man har ett för starkt band till kommunen i allmänhet genom nätverk och sociala relationer som riskerar att leda till att man snarare blir hemmablind vilket såklart är vådligt för oberoendet. För att komma till bukt med denna problematik är en informant inne på att det bör krävas utbildning för att ens få verka inom den politiska sfären och revisionen. Detta i syfte att höja kompetensen, kunskapen och oberoendet bland de som verkar där. Hen utvecklar sina tankar på följande sätt:

“...Alla yrken kräver någon form av utbildning, men inte politikeryrket... Jag har funderat ganska mycket på det. Jag tycker att man borde ha någon form av certifikat

eller någon form av utbildning, som gör dig lämplig att vara politiker, det är ju ett enormt stort ansvar för samhället... precis som man ställer krav på alla människor i samhället som har vissa yrken att du måste kunna det, att du ska ha den utbildningen eller den erfarenheten...” IP 7

De flesta politiker i revisionen erbjuds utbildning när de introducerades till politikerrollen. Antingen av SKR eller av de privata revisionsbolagen som är inkontrakterade av kommunerna. Denna dimensionen utvecklas mer under kategorin kultur och ledarskap längre ner i uppsatsens resultatdel.

5.1.4 Den kravställda rekryteringen

En kommun har anammat ett förhållandevis unikt förhållningssätt till rekryteringen av förtroendevalda revisorer. I intervjuer med företrädare för revisionen i kommunen beskrevs det att revisionen tidigare varit plågad av interna motsättningar och där seriositeten bland de kommunala revisorerna var bristfällig vilket skapade stora problem. Revisionen fick ett dåligt rykte kring sig och få tog den på allvar. För att åtgärda detta skapades det fler krav i rekryteringsprocessen. Denna kravbild formulerades gentemot partierna från revisionen i syfte att stärka upp organisationen.

“...Den perioden då som jag var ordförande så tyckte jag att det var för svagt material generellt sett hos revisorerna och de hade för lite erfarenheter och de hade för lite utbildning för att kunna funka och vara med och driva på revisionen. Då tog jag upp det med kollega X som var vice ordförande att vi måste kommunicera med partierna och att de vaknar till gällande vad för revisorer som de väljer så att vi får lite omsättning på gruppen... Det var ju lite sticka ut hakan sådär att vi skulle lägga oss i det (rekryteringsprocessen av revisorer), men vi rådgjorde med SKR och hur de såg på det att vi gjorde så och de tyckte väl att det var en jättebra idé. Just gällande att få igång en kommunikation med partierna om vad en revisor är för någonting och vad han eller hon möter i sin roll... vi (ordförande och vice ordförande i revisionen) har ju naturligtvis i väldigt hög grad påverkat partiernas val. Inte vilka personer på det

sättet men utan att de har någorlunda kompetens som överensstämmer med vad som sen förväntas av dem.” IP 5

Visserligen kan man tänka sig att detta koncept har gynnat revisionen i det syfte att den blivit mer professionaliserad och att den kanske nu, på ett bättre sätt än innan, uppfyller dess uppdrag om man ska utgå från vad IP 5 berättar. Samtidigt går det likväl att argumentera för om det är revisionens roll? Hur blir det i sådana fall med oberoendet om man indirekt är med och försöker styra vilka partierna ska nominera till kommunrevisionen?

5.2 Finansiering

5.2.1 En kamp om resurserna

Under intervjuerna framkommer det att utgifterna ofta är strikt anpassade efter den kostymen man bär, vilket såklart kan vara begränsande. Samtidigt är det viktigt att den kommunala verksamheten är effektiv och inte gödslar med finansiella medel. Bristande resurser kan dock hämma utförandet av vissa särskilda granskningar som kanske är dyrare och mer tidskrävande än andra vilket potentiellt kan skada oberoendet för revisionen eftersom det inte finns möjlighet att utföra vilka granskningar som helst.

“Vi får ju medel och vi har ju revisionsbyråer som gör granskningar men dom kostar ju och det ska man vara medveten om. Det här måste man ha klart för sig när man begränsar revisionen med pengar så begränsar man också undersökningsmöjligheterna. Vi får vara ganska noggranna med vad vi väljer ut och en översiktlig granskning kostar inte så mycket som en djupgående men vi måste ändå vara på alerten och göra en del djupgående för att visa att vi är vakna och har koll...” IP 8

Det är de privata revisionsbolagen som utgör den stora delen av budgeten för revisionen. I denna kontext är den politiska revisionens insats mycket mindre än i jämförelse med de privata bolagens. Samtidigt är det förväntat att resursfördelningen ser ut på följande sätt eftersom de sakkunniga biträdena är de som utför granskningarna och därmed skapar ett mervärde för revisionens och kommunen i fråga.

“Allmänheten tror att vi sitter var och en och granskar kommunens siffror utan så är det ju inte. Vi upphandlar ju tjänsten av auktoriserade revisionsbolag som gör själva granskningarna... Det är ju de (revisionsbolagen) som redan är den största kostnaden när det gäller kommunrevisionen. Vi har en budget på cirka 1,3 miljoner och det här revisionsbolaget får kanske runt 800 000 kr av det anslaget vi har. Så då kan du tänka dig insatsen från oss politiska revisorer, den är inte så stor...” IP 9

IP 9 utvecklar sina tankar i ett senare skede av intervjun.

“Vi har fått de här pengarna och sen har vi använt det helt enkelt.... det är inte pengarna i sig som är viktiga, det är vad man gör för jobb och det är inte säkert att mer pengar ger en bättre revision. Jag tycker vi har haft en bra budget för verksamheten” IP 9

IP 9 syn skiljer sig därmed från IP 8 eftersom hen ej anser att budgeten är hämmande för verksamhetens undersökningsmöjligheter. IP 6 lyfter istället fram att budgeten snarare är rörlig vilket således inte hämmar vad revisionen kan och vill granska. Detta är särskilt givande för oberoendet eftersom det låter revisionen styra de granskningar de själva önskar att genomföra utan att begränsas av finansiella åtaganden. Samtidigt kan det leda till högre utgifter för den kommunala revisionen.

“Vi äskar ju en budget från fullmäktige och vi brukar räknas upp lite varje år men det är aldrig nått problem att få pengar till vettiga granskningar. Skulle det uppstå behov utöver det så har vi faktiskt möjlighet att äska ännu mer eller till och med gå över budgeten som vi har. Det har aldrig varit aktuellt men det är ingen begränsande faktor som vi har upplevt iallafall...” IP 6

Gemensamt för revisionen är att det är fullmäktiges presidium som administrerar revisionens budget och den röstas sedan igenom av kommunfullmäktige. Syftet med detta är att säkerställa att budgeten inte blir påverkad av politiker som på olika sätt kan vilja hämma revisionens granskande förutsättningar. IP 5 beskriver kortfattat hur processen går till.

“Ja det är ju fullmäktige som beslutar men det är presidiet som får bereda det ärendet så det har väl aldrig varit någon diskussion när budgeten antas och man anmäler väl i princip (till presidiet) att revisionen ska ha den summan. Det är väl ingen som rest sig upp och sagt de (revisionen) ska ha 100 000 till eller 100 000 mindre utan man bara beslutar det utifrån den arbetsordningen som finns så är det presidiet som bereder och lägger fram det och så funkar det i vår kommun.” IP 5

Som IP 5 nämner är det fullmäktige som beslutar om budgeten vilket de facto skulle kunna leda till att fullmäktige kan rösta ner revisionens budgetförslag av olika anledningar. IP 5 berättar senare under intervjun att det tidigare funnits ledamöter i presidiet som inte hållit med om revisionens anslag, vilket skulle kunna hämma revisionens oberoende i form av att man potentiellt håller tillbaka på sin kritik. Detta i syfte att garantera att resurserna inte dras ner på. Dock är detta inget stort problem och är inte särskilt vanligt förekommande.

“Vi har varken denna eller förra mandatperioden, upplevt någon tveksamhet. Möjligen kan det finnas enskilda ledamöter i presidiet som har andra uppfattningar om hur starka revisionen ska vara eller så, visst det har funnits sådana signaler i alla fall i förra mandatperioden men inte alls under denna mandatperioden.” IP 5

5.2.2 Upphandlingar och oberoende

I mindre kommuner är det förekommande att de förtroendevalda revisorerna har ett större ansvar för revisionen som helhet eftersom det ofta inte finns några tjänstemän att tillgå för revisionen. Därmed får revisionen ansvar att bland annat boka lokaler, anordna möten med andra nämnder, planera interna möten. Ett stort administrativt ansvar existerar därmed för revisionen, vilket ofta hamnar på ordförandens respektive vice ordförandes bord. Ett exempel på en sådan situation är när privata revisionsbolag upphandlas av revisionen, vilket enligt IP 5 är ovanligt att revisionen ansvarar för.

“Men det var en upplevelse, för det var vi som gjorde den själv (upphandlingen av revisionsbolaget). Vi använde ju oss lite av kommunens upphandlingsenhet men eftersom dom är ett revisionsobjekt för oss så ville vi ju inte att de skulle vara med och

påverka vem som får uppdraget. Men de (upphandlingsenheten) var ju med och såg till så vi klara av det här med tidsgränser och lagar...” IP 4

IP 5 utvecklar resonemanget mer djupgående.

“Vi sköter ju också upphandlingen av revisionstjänster och där sticker vi nog ut. Vi har gjort två upphandlingar gällande sakkunniga biträden och de flesta låter kommunen eller regionens upphandlingsenhet göra den upphandlingen men de (upphandlingsenheten) kan inget om revision så de är helt i händerna på dem (de privata revisionsbolagen). Frågar du SKR är de noga med att de kan man inte lämna över till någon inköpsavdelning eller liknande. När det gäller hur man ska tolka lagen och så ska de (upphandlingsenheten) bistå och hjälpa revisorerna men vi måste styra det självt... sen har vi gjort värderingar av materialet själva men där har då upphandlingsenheten tittat på det så att vi inte gått om sidan av lagen men vi (revisionen) har styrt det.” IP 5

Att låta revisionen själva upphandla revisionsbolaget kan utifrån en oberoendeaspekt antas gynna verksamheten. Som IP 5 beskriver det elimineras en mellanhand som potentiellt i ett senare skede kan bli fokus för en granskning, och därmed kan ha ett intresse i vem som vinner upphandlingen. Detta alternativa upplägg ställer desto högre krav på revisionen vilket kan leda till problem om kompetensen är låg hos revisionen.

5.3 Beslutsfattande

5.3.1 Den fria viljan styrs av pengar

Att vara fri från påverkan är en central del i oberoendet. Som tidigare nämnt finns det ett flertal faktorer och aktörer som kan rubba detta oberoende i beslutsprocessen kring vilka granskningar som ska initieras. Det är tydligt att ekonomin spelar stor roll för revisionen vilket i sig inte är oväntat eftersom det är en resultatdriven verksamhet. Det som dock framkommer i intervjuerna är hur detta kan styra vilka granskningarna som ska utföras. IP 11 beskriver hur ekonomiska spørsmål kan påverka.

“...Vi har ju professionell hjälp då från ett avtal med ett bolag. Då är det direkt det här, hur många timmar ska det tas i anspråk? Det innebär att uppdraget direkt måste definieras utifrån en kostnadskalkyl och tidskalkyl och jag läser ju tidningar och protokoll på kvällar. Jag gör ju det mer ideellt än att tjäna pengar på det. Jag kan ju grotta och gå in i detaljer på ett helt annat sätt än om jag hade gjort det efter på förhand bestämda tidskriterier.” IP 11

Det är en tydligt att den ekonomiska aspekten är ständigt närvarande i revisionens urvalsprocess både gällande hur granskningar ska se ut men även hur de utformas och kring vilka ramar det måste ske inom. Samtidigt finns det stora ideella krafter som inte är bundna i samma omfattning som de privata bolagen. Dock är dessa krafter kanske inte alltid lika utbildade inom exempelvis hur granskningar ska utföras. I en annan intervju beskriver IP 2 hur de privata revisionsbolagen är styrande i vad som ska granskas och på vilket sätt det ska ske. I slutändan kan detta tänkas påverka oberoendet:

“Vi får ju ett förslag från Revisionsbolag X och de säger vad de kostar och så ser ju kommunfullmäktige att vi är kostnadsmedvetna eftersom vi gör många samrevisioner. Vi samarbetar ju ihop med Revisionsbolag X eftersom de har både Kommun X, Kommun Y, Kommun Z och andra närliggande kommuner. Då gör de alltså samrevisioner, alltså man gör samma granskning i alla kommuner eftersom vi har ganska likartade utmaningar. Till exempel hur man driver miljöarbete, hur barnen har det i skolan... Då kan du göra samrevisioner vilket gör att priset per revision blir mycket lägre eftersom man gör samma för alla.” IP 2

Detta är ett distinkt exempel på hur revisionens beslutsfattande kan rubbas av ekonomiska incitament. Granskningsförslaget i sig kommer enligt IP2 från det privata bolaget som ger samma eller liknande upplägg till flera kommuner, vilket går i polemik mot att revisionen beslutar kring sina egna granskningar. Visserligen skulle revisionen kunna säga nej till en samrevision vilket kan stärka oberoendet men det kommer i sådana fall resultera i att priset för granskningarna som sedan utförs blir högre än om det hade skett en samrevision. Då finns

det även en risk i att revisionen kanske kan göra mindre fördjupade granskningar som en följd av ökade utgifter.

5.3.2 När partipolitiken yttrar sig i revisionen

Att rikta kritik mot partikollegor kan vara tufft. IP 4 berättar en situation när partikollegor inte uppskattade att hen yttrade kritik mot koalitionskollegor. Detta kan skada oberoendet i form av att exempelvis partikollegor, andra politiker eller dylikt vill att kritiken ska tonas ner. Det är såklart inte fördelaktigt för oberoendet om kritik undviks på grund av detta. Samtidigt är det inget som hindrat hen från att i detta fall, ändå stå bakom uttalandet från revisionen. IP 4 beskriver:

“...Vi hade ju ett ärende under förra mandatperioden där revision riktade rätt allvarlig kritik mot kommunstyrelseordföranden och det var ju från ett visst parti. Det fanns ju sådana som tyckte jag skulle agerat annorlunda i det läget. Just då var jag inte ordförande utan jag var ju vice ordförande men jag stod ju bakom det uttalandet... det var lite annorlunda när mitt parti var i majoritet och kommunstyrelseordföranden var från mitt parti och kom vi då med kritik från revisionen är det klart att det inte är alla som tyckte det var sådär jättest positivt. Det kanske är lite lättare att komma med kritik mot den nuvarande ledningen om man nu är i opposition...” IP 4

IP 3 beskriver en liknande problematik som IP 4 gör där hen lyfter fram att i hans kommun finns det starka partipolitiska intressen kring vilka granskningar som ska genomföras. I huvudsak kommer dessa förslag från oppositionen som gärna vill granska satsningar som majoriteten beslutat som de inte håller med om.

“Rent politiskt så kan en del vilja titta på vissa frågor bara för att man vet att det partiet är emot. Konkret i vår kommun har vi en allians som styr och sen har vi då oppositionen. Då har kommunstyrelsen fattat beslut om till exempel insatser i ett stort fritidsområde och då vet jag att opposition var emot denna satsningen egentligen. Då vill de (oppositionen) ju hela tiden; “Då måste vi kolla hur det ser ut med detta” ...

Jag kan tycka i det här läget så driver man riskbedömning utifrån vart man står politiskt i olika frågor...” IP 3

Det kan därmed vara svårt för vissa revisorer att kanske helt släppa sin politiska koppling när man deltar i revisionens arbete. Det går därmed att uttyda att partipolitisk tillhörighet kan riskera att hämma oberoendet.

5.3.3 Granskning på medborgarnas uppdrag

Påtryckningar av olika slag är förekommande gentemot revisionen exempelvis från medborgarna som vill att revisionen ska granska närmare särskilda företeelser. Denna situation kan uppstå när medborgare är missnöjda med ett beslut, en särskild handläggare i kommunen eller har åsikter om en nämnds agerande. Det som är viktigt att komma ihåg i denna situation är att revisionen inte ska granska enskilda ärenden i sig utan det är verksamheten som helhet eller arbetssätt som är av intresse för revisionen. Detta kan återigen återkopplas till det faktum att kunskapen om vad revisionen gör bland medborgarna är låg. Detta vittnar många av revisorerna om vilket IP 8 är ett exempel på:

“...Jag kan säga att revisionen hos oss är ganska anonym. Den blossar upp ibland men jag tror att folk har väldigt dålig koll på vad vi gör... Det kan alltså komma (förslag på granskningar som berör myndighetsutövning mot enskild) från medborgare som skriver in till revisionen. Men det tillhör inte vårt uppdrag, det är inte det att vi inte bryr oss men det ligger inte i vårt uppdrag... Medborgarna kan tycka att det är en tystnadskultur eller att de sker något konstigt. Det är tyvärr inget för revisionen, även om frågan är intressant så ligger den inte på vårt bord. Då kan jag känna att man inte har riktig koll på exakt vad vi ska granska och får granska. Allt skumt som händer ligger inte på vårt bord...” IP 8

Att vara oberoende i alla situationer kan vara svårt. IP 9 beskriver vad som är oberoende för hen:

“För mig är det ju att man inte påverkas av varken sitt parti eller, av medborgare eller av framförallt av sina så kallade kollegor inom revisionen. För där har du den största påtryckargruppen enligt mig. Vi är ju X st revisorer i Kommun X och varje revisor är sig själv nog men man ska ändå försöka enas om ett gemensamt beslut. Det kan leda till många diskussioner.” IP 9

Samtidigt görs ju granskningarna indirekt på uppdrag av medborgarna eftersom kommunpolitikerna tillsätts genom val där fullmäktige sedan tillsätter revisorer. I denna aspekt kan medborgare även fungera som en facilitator av information till revisionen om möjliga granskningsområden. Det kan därmed vara svårt att dels balansera medborgarnas intressen och åsikter och samtidigt bevara ett tydligt oberoende. Samtidigt är det svårt att upprätthålla ett totalt oberoende, utan det är mer av en glidande skala. Denna delning beskriver IP 9 på följande sätt:

“...Det är väldigt viktigt att man inte agerar som politiker utan man ska se till uppdraget av fullmäktige som då omfattar alla i kommunen för man företräder ju medborgarna och det tycker jag också att vi ska göra...Man får olika saker till sig från där man bor och de man har i sina nätverk som gör att man kan göra en bättre granskning. För man får väldigt mycket input från olika ställen och där man säger att: ‘ja det här verkar inte så bra, de har gjort si eller så’ och då kan man granska den nämnden just vad gäller de sakerna.” IP 9

En annan påverkansfaktor för oberoendet är såklart den tredje statsmakten, media som kan argumenteras “jobba för medborgarna”, likt som revisionen gör i den form att de är till för att bland annat lyfta upp oegentligheter till ytan . Detta inspel berättar IP 1 om:

“...Det är klart att det är kommunmedborgarna som vi utgår ifrån, nyttjarna eller kommuninvånarnas intressen är med i granskningarna vi gör. På så sätt, när det dyker upp problem så vill kommuninvånarna att vi reder ut problemen eller

åtminstone redovisar vad som har skett. Det är inte ovanligt att när vi beslutar om någon granskning att det gäller frågor som har diskuterats i lokala media. Det kan dyka upp kommunmedborgare som vet att vi sitter i revisionen som vill att vi ska titta på någonting. Input kommer ju utifrån och i viss mån påverkar väl det kanske också vilka fördjupade granskningar vi gör.“ IP 1

5.4 Kultur och ledarskap

5.4.1 Vad är oberoende och hur hittar man det?

Den sista aspekten som behandlades under intervjuerna var kultur och ledarskap.

Informanterna angav alla att de uppfattade oberoende som en central aspekt av revisorsrollen men denna uppfattning kunde skilja sig åt samt hur närvarande arbetet för oberoende var i den specifika kommunen. Tidigare i uppsatsen beskrevs det att oberoende och synen på revision kan ha flera olika tolkningar beroende på olika individer.

“...Däremot så börjar varje revisionsmöte ju med en fråga om det finns en jävsituation i sammanhanget. Sen kan man ju alltid fundera kring vad är en jävsituation och vad är oberoende? Det kan ju vara olika tolkningar av det och av olika individer ju. Jag upplever det inte som ett problem men det kanske beror på att vi alla tolkar det på olika sätt...” IP 11

Att det finns olika syn på ett så pass centralt begrepp som oberoende kan såklart vara skadligt för revisionen. Det kan dels leda till att olika personer uppfattar oberoende på olika sätt men även på sätt som såklart kan skada revisionen som koncept. Avsaknaden av formaliserade ramverk kan vara hämmande för oberoendet. Samtidigt kan man tänka sig att dessa dokument redan till viss del existerar i form av kommunallagen och god revisionsred vilket IP 5 beskriver.

“Hur man skapar oberoende? Det finns ju tydliga formuleringar i god sed och kommunallagen om vad det innebär och det och de kan vi inte omformulera på något sätt... Att vi som är ordförande och vice ordförande ändå bevakar det (oberoendet)

och att alla anammar det också accepterar det och är vaksamma på det och om vi ser något, att vi tar upp det i diskussion med den enskilda revisorn i så fall. Visst man måste hålla den frågan levande och så och även med dialoger inom revisionsgruppen men också följer upp med utbildning löpande och inte bara en gång utan löpande. Det är ju naturligtvis oerhört väsentligt att det är oantastligt. Om någon skulle få för sig att i den gruppen är man inte oberoende så skulle det vara förödande för förtroendet för revisionen...” IP 5

Varken lagen eller god revisionsred är inte specificerad på detaljnivå utan anger endast förhållningssätt och vad som bör genomsyra processen. IP 11 är inne på att det finns många olika tolkningar av vad som är oberoende respektive vad som inte är det. Detta kan leda till att enskilda kommuner har egna informella riktlinjer för hur deras arbete ska fortlöpa och hanteras. I en av kommunerna hade det anammats en egenkonstruerad etisk riktlinje för hur man ska arbeta med oberoende. Den har förts vidare traditionsenligt och kan till viss del betraktas som en artefakt inom den specifika kommunens revisionsgrupp

“Asså det är ingen skriftlig policy utan det är en etisk riktlinje vi har helt enkelt sagt; “Såhär gör vi”, och den förs vidare från ordförande till ordförande. När jag startade var det dåvarande ordförande som berättar att; “Såhär betar vi oss inom vår grupp”...” IP 9

5.4.2 Den självreglerande individen

Vetskapen om revisionens roll och vikten av oberoende genomsyrar ofta informanternas ageranden. Under denna intervjun beskrev IP 8 det som svårt att skapa relationer inom kommunen eftersom det lätt kan misstas eller antas att man inte är oberoende.

“Jag säger såhär, du kan inte vara kompis med någon på det sättet, det är inte lämpligt. Jag tycker inte det. Man ska ha ett gott arbetsklimat med alla och man ska ha en god dialog men man får passa sig lite för det där, och det är svårt. Jag har en vän som jag träffar ibland som sitter i en nämnd som jag granskar och det är

jätteknepigst men jag kan ju inte sitta och spela in för de andra (i revisionsgruppen) och "Hej vi pratar inte ens om det". Asså det blir lite dumt..." IP 8

Denna självreglering bland individer inom revisionen är fördelaktigt för oberoendet eftersom det som tidigare nämnt hänger på att den enskilde revisorn är oberoende i allt hen utför i sitt uppdrag. Att det finns en medvetenhet bland de intervjuade tyder på att det finns en god kännedom kring revisionens viktiga roll och hur oberoendet kan påverkas av att andra aktörer misstror en. Det kan även vara ett tecken på att det finns bra kultur som genomsyrar revisionen i den grad att oberoende och transparens är närvarande i revisorernas handlande.

5.4.3 Utbildning och de revisionella nätverken

Kompetenshöjande insatser är vanligt och det sker både via SKR eller via det tillhörande revisionsbolaget som kommunen upphandlat.

"...Sen har ju SKR löpande utbildningar och den här revisionsfirman som vi samarbetar med.... De (privata revisionsbolaget) drar ju samman revisorerna i de kommuner som de har uppdrag i och har utbildningsaktiviteter, seminarier och liknande... Men vi har egna seminarier och utbildningsaktiviteter internt också. Jag tycker att det finns bra möjligheter att skaffa sig kompetens." IP 1

Även nätverk med andra kommunala revisorer spelar en stor roll i denna aspekt. Där ges det utrymme för att utväxla erfarenheter, hitta lösningar på gemensamma problem samt nätverka med kollegor. Det har dock inte blivit lika vanligt förekommande som en följd av pandemin samt att när det väl skett har det ofta varit relativt svag uppslutning.

"Vi har även i det här nätverket här i Område X där vi har genomfört vissa utbildningar för alla områdesrevisorer med blandat deltagande. Då har det ofta varit något nytt till exempel när kommunallagen skrevs om här om året då och när de hände hade vi en utbildning bland annat. Några gånger per mandatperiod har vi sådana utbildningar i Område X. Sen har vi rätt mycket metoddiskussioner i vår egen grupp och det är ju en typ av utbildning det också." IP 4

Försök att etablera nätverk har ibland mötts av skepsis av andra kommunala revisorer och kan vara svårt att anordna. Samtidigt kan en tänka sig att det skulle gynna oberoendet genom att dessa forum kan agera som facilitatorer för diskussion kring potentiellt känsliga ämnen som kanske oberoende. Den sortens väsensfrågor för revisionen kan vara svårt att meningsfullt diskutera med utomstående eftersom de inte verkar inom samma ramar och har samma krav på sin roll som revisorerna har.

“Vi försöker få med de grannkommuner vi har men det har inte gått sådär jättebra eftersom man försöker vara oberoende i revisionsuppdraget och det är ju kopplat då till Kommun X då och jag granskar ju den då. Sen arbetssätt kan ju skilja sig mellan olika kommuner och hur man gör det och hur öppen man är för att kunna delge information om arbetssätt, hur gör ni, hur gör vi? Vad ser vi som är utmaning i revisionen framöver? Dessa frågor vill vi från Kommun Xs revisorer ha en dialog med andra. Jag upplever att andra inte bjuder upp till dans där och ser samma utmaningar, men det borde finnas saker att samverka kring eller ha utbyte kring och nätverka om, mer än vad vi gör.” IP 11

Sammanfattningsvis går det att utröna från intervjuerna att det finns en flora av strategier för att upprätthålla eller skapa ett oberoende. Vidare går det att se att det finns många olika faktorer som kan påverka oberoendet vilket ger stöd till det som tidigare forskning funnit.

6. Analys

I denna del kommer den teoretiska analysen att utföras i koppling till Bringselius (2013) övergripande tematiska områdesindelningar vilket som bekant är rekrytering, finansiering, beslutsfattande och kultur och ledarskap. Utöver Bringselius (2013) kommer även det ske återkoppling till det övriga underlaget som återfinns i den teoretiska delen. Syftet med uppsatsen är som tidigare nämnt att utifrån det teoretiska ramverket skapa en större förståelse för de strategier som de förtroendevalda använder sig av för att skapa eller upprätthålla ett oberoende. Med strategier avses hur revisorerna förhåller sig till eller tolkar oberoendet i olika situationer, dessa strategier kan både vara skadliga och fördelaktiga för ett oberoende. De teorier som används i analysdelen används fritt i syfte att kunna dra självständiga och

intresseväckande analyser, vilket ligger i linje med studiens teorikonsumerande dimension (Esaiasson et al 2017 s. 89-90).

Genom analyserna i detta moment kan uppsatsen både visa upp nya sätt som kommunalt förtroendevalda revisorerna agerar för att skapa eller bibehålla ett oberoende men även bekräfta tidigare sammanställd kunskap.

6.1 Rekryteringen - En förnyad process men föråldrad revision?

Rekryteringsprocessen är särskilt intressant utifrån den kommunala aspekten av att politiker rekryteras från partierna. Det är partiet som nominerar sina kandidater för att företräda dem i de politiska organen. Det anses således vara relevant att tillförsäkra en tillräckligt hög kompetens inom revisionen (Thomasson 2018 s. 386; Mutchler 2003 s. 232-237; Karlsson 2009 s. 63). Det som skiljer sig från den teoretiska grunden är det IP 5² lyfter fram där hans kommuns har gått ett steg längre. I denna process har revisionen själva försökt skapa en större kompetens och i sin tur oberoende genom att försöka påverka partierna i deras val av revisorer. Samtidigt kan detta tänkas vara en risk för revisionen eftersom det dels kan funderas kring om det verkligen är revisionens roll att försöka påverka partierna i deras urval? Hur oberoende är revisionen om de försöker ställa krav på kommande revisorer? Kan det exempelvis leda till att vissa personer blir mer premierade till revisionen än andra? En kan tänka sig att det uppstår svårigheter för mindre kommuner att anamma detta förhållningssätt eftersom de förmodligen har ett snävare urval att förhålla sig till. Att därmed minska denna krets ännu mer med krav kan tänkas hindra rekryteringsprocessen. Vidare går det att utröna att denna kravställningsprocess är unik utifrån den teoretiska bakgrund som uppsatsen presenterat.

Informanterna är eniga i det faktum att oberoendet är en viktig komponent för revisionen. Att det finns ett avstånd till politiken är centralt för oberoendet vilket IP 4³ berättar om. Samtidigt är det tydligt att kommunal kännedom, erfarenhet och kompetens är viktiga komponenter.

² Se kapitel: 5.1.4 Den kravställda rekryteringen.

³ Se kapitel: 5.1.1 Oberoendet och distansen till politiken.

Detta för att det ska finnas en förståelse för hur verksamheten fungerar (Karlsson 2009 s. 63; Mutchler 2003 s. 232-237). Utifrån intervjuerna har det framkommit att revisorerna blir nominerade på grund av denna kompetens. Följden blir då en överrepresentation av äldre eftersom de just har erfarenheten och kompetensen som eftersträvas. En ytterligare anledning till att det saknas en mångfald bland revisorerna kan tillskrivas det faktum att rollen har en låg status i den kommunala verksamheten. Den beskrivs av vissa informanter som en form av avstjälpningsplats för politiker vars motivation inte är lika hög längre. Utifrån denna problematik beskriver IP 11⁴ att det finns fördelar utifrån ett oberoendeperspektiv att vara äldre och eller inte yrkesverksam. Detta eftersom en icke-yrkesverksam kan tänkas ha en mindre direkt koppling och därmed finns det ett längre avstånd mellan granskaren och granskningsobjektet. Detta är något som litteraturen på området missat att identifiera och det är ett viktigt inspel. Det faktum att revisionen ofta är mer ålderstigen och homogen är något som tidigare studier dock konstaterat (SOU 2004:107 s.17-18). Faktum kvarstår att högre ålder och avsaknaden av ett aktivt förvärvsarbete kan tänkas positivt stimulera ett oberoende. Vidare är det möjligt att tänka sig att granskningarna kanske hade blivit bättre om det funnits en större heterogenitet bland revisorerna. Detta eftersom de olika revisorerna hade kunnat bidra med olika erfarenheter som kan tänkas gynna granskningsprocessen. Visserligen är det svårt för en revisor att anpassa sitt yrkesliv till revisionens men likt IP 11 resonemang är det en viktig aspekt för oberoendet.

6.2 Finansiering - Den egenupphandlade revisionen

Ett konkret exempel från informanterna IP 4 och IP 5⁵ gäller upphandlingen av sakkunniga biträden. De beskrev att det var en fördel för revisionens oberoende att självt upphandla sina biträden. Det kan finnas ett intresse av från upphandlingsenhetens sida att försöka påverka de som sedan kanske direkt ska granska deras verksamhet. Utifrån att revisionen själva upphandlar revisionsbolaget utesluter man en potentiell mellanhand. Återigen återkommer vi till avståndet mellan den granskande och den som granskar. Utifrån vad IP 4 och IP 5 berättade är det vanligt att denna upphandling sköts genom upphandlingsenheten inom

⁴ Se kapitel: 5.1.3 Det seniora oberoendet?

⁵ Se kapitel: 5.2.2 Upphandlingar och oberoende.

kommunen. Anledningen till att det inte är så i denna kommunen är en för stor uppgift för denna uppsats att besvara, men det skulle kunna bero på att kompetensen är högre i den specifika kommunen eller att resurserna för revisionen är större i denna kommunen. I en mindre kommun med färre resurser eller exempelvis lägre kompetens kan det tänkas att det blir svårare att engagera revisorer att delta i upphandlingen. Detta är en process som inte nämnts i litteraturen och hjälper oss att förstå hur stort eget ansvar de kommunala förtroendevalda revisorerna har för att skapa och upprätthålla ett oberoende. Genom att ta ansvar för upphandlingsprocessen kan det tänkas stimulera ett oberoende, detta eftersom ett potentiellt granskningsområde, upphandlingsenheten, inte får chansen att påverka de som i ett senare skede kan komma att utföra granskningen.

6.3 Beslutsfattande - Den påverkade processen

Revisorerna i studien beskriver att det ständigt finns olika förväntningar och påtryckningar på dem. Detta tryck kan komma från politiskt håll, media och från medborgarna (Karlsson 2009 s 12; Hanberger 2010 s. 172; Ek Österberg & Solli 2015 s. 15) vilket tidigare forskning konstaterat. Förväntningar är ofta diametralt olika från person till person men det kan tänkas att det har en påverkande kraft i den form av att det ger revisorerna inspel till områden som kanske bör granskas. I denna roll balanserar revisionen på en skör tråd. Det är viktigt att oberoendet är intakt och inte ifrågasätts så till den grad att revisionen anklagas för att gå någon annans ärenden.

Samtidigt finns det en central demokratisk aspekt i att vara responsiv mot medborgarna eftersom det är på deras uppdrag revisionen till stor del verkar för, vilket IP 9⁶ beskriver. Visst är det svårt att hävda ett helt oberoende men det handlar till syvende och sist om att uppfattas som tillräckligt oberoende för att just inte ifrågasättas, vilket tidigare forskning lyft fram (Bringselius 2013 s. 51-52; Ek Österberg & Solli 2015 s. 11-12; Ahlbäck 1999 s. 303). Vart denna gränsen går är också upp till var och en av revisorerna att avgöra (Lundin 1999 s. 129). Klart är detta är en ständigt pågående process där utomståendes intressen är närvarande

⁶ Se kapitel: 5.3.3 Granskning på medborgarnas uppdrag.

och försöker påverka den revisionella självständigheten, vilket både IP 9 och IP 1⁷ vittnar om. I den kommunala kontexten är denna påverkan aningen tudelad, dels har bland annat IP 8⁸ delgett att det finns en låg kunskap bland medborgarna om vad revisionen sysslar med. Detta kan tänkas resultera i mindre påverkan, eftersom den påverkan som försöker utövas av medborgarna berör ärenden som revisionen ändå inte kan tag i. Samtidigt är denna påverkan en del av ett större perspektiv där kommunala lokala företrädare är förankrade i närområdet och kan verka som en mottagare av input från medborgarna. Detta är en tydlig fördel med den förtroendevalda revisionen, just att det finns en närhet till folket och där besluten fattas och att dessa granskningar utförs med medborgarnas intressen i fokus. Det kan argumenteras för att kommunen har ett djupare syfte i att tillgodose medborgarnas behov än vad som hade varit möjligt om det funnits en privatiserad revision, eller en förstatligad sådan. Hur stor påverkan medborgarnas åsikter och input har på revisionen är svårt att specificera men enligt informanterna finns det ofta en dialog med medborgarna vilket nödvändigtvis inte behöver resultera i ett försämrat oberoende. Snarare bör det ses som en viktig demokratisk förankring som en följd av den unika kommunala revisionella sammansättningen med lokalt folkvalda revisorer. Oavsett vad är detta dialogbaserade förhållningssätt och dess problematik och möjlighet en ny teoretisk aspekt att ta hänsyn till.

Samrevision är problematiskt för revisionen eftersom det ställer värden om ekonomi och oberoende på sin spets. Bringselius lyfter bland annat fram att det är viktigt att granskare inom det offentliga är opåverkade i valet av granskningsområden i sin roll som revisor (Bringselius 2013 s. 58-59). Enligt IP 2⁹ är samrevision ett koncept som förekommit i hans kommun vilket innebär att granskningskostnaden blivit lägre som en följd av att samma granskningsområde och verktyg används i flera kommuner. Informanterna nämner inte hur detta förhåller sig till oberoendet. Likväl kan man argumentera för att revisionens oberoende kan ifrågasättas eftersom ekonomiska värden primärt blir det som styr valet av granskning. Samtidigt kan det tänkas att en samrevision kan vara fördelaktigt ekonomiskt eftersom priset för revisionen totalt sett blir lägre vilket kan resultera i att revisionen har råd att utföra fler

⁷ Se kapitel: 5.3.3 Granskning på medborgarnas uppdrag.

⁸ Se kapitel: 5.3.3 Granskning på medborgarnas uppdrag.

⁹ Se kapitel: 5.3.1 Den fria viljan styrs av pengar.

granskningar. Utifrån detta perspektiv kan det vara bra för revisionen eftersom fler områden kan komma att granskas som en följd av de ekonomiska besparingarna som uppstått av den koordinerade granskningen. Samrevision är en förekommande aspekt i den kommunala sfären och därmed är det ett viktigt teoretiskt tillskott till förståelsen för de olika aspekter som kan påverka oberoendet.

6.4 Kultur och ledarskap - Den normativa processen

En aspekt som informanterna delger är det faktum att det finns en strävan att skapa nätverk bland de kommunala revisorerna. Detta kan tänkas ligga i linje med Sollis (2003 14ff) studie som beskriver hur organisationskulturer kan ses som en inlärningsprocess för revisorer där, normer, kulturer och erfarenheter beskrivs vara viktiga i formandet för att skapa ett oberoende. Visserligen nämner Solli (2003) inte direkt att etablerandet av lokala revisionsnätverk kan vara en gynnsam väg att gå för att skapa ett starkare oberoende. IP 11¹⁰ gör dock en ansats till en sådan tankebanan när hen beskriver att det kan tänkas att revisorer har liknande utmaningar och problem och därför kan en dialog, revisorer emellan fungera som ett forum för erfarenhetsutbyten. Av denna anledning vill hen försöka skapa fler nätverk, men hens försök har hittills mötts av skepticism. Man kan tänka sig att möjligheten att diskutera med likasinnade kan vara fördelaktigt i jämförelse med om man diskuterat med utomstående eftersom de berörda revisorerna står inför samma utmaningar och möjligheter. Visserligen nämner inte IP 11 att nätverksetablerandet skulle leda till ett ökat oberoende men likväl kan en tänka sig att sådana diskussioner skulle kunna föras inom dessa nätverk. Att exempelvis diskutera oberoendefrågan med utomstående kan i motsats ses som hämmande eftersom de inte på samma sätt delar erfarenheter av revisionens utmaningar och möjligheter. Ett revisionellt nätverk kan således tänkas gynna oberoendet.

Ett centralt problem som informanterna delgett är att det finns många olika tolkningar, både formella och informella av oberoende men även kring revisionsbegreppet. Detta vittnar både IP 11 och IP 5¹¹ om och ligger i linje med Firths (1980 s. 451) och Kirkhams (1992 s. 304-

¹⁰ Se kapitel: 5.4.3 Utbildning och de revisionella nätverken.

¹¹ Se kapitel: 5.4.1 Vad är oberoende och hur hittar man det?

305) resonemang. Dessa olika tolkningar kan liksom det IP 11 är inne på, vara skadligt, även om informanterna inte upplevde det inom sin specifika krets. Att ha vitt skilda tolkningar av ett centralt begrepp som oberoende är såklart inte fördelaktigt. Samtidigt argumenterar IP 5 för att den goda seden och kommunallagen är tillräckligt för att kunna utröna vad som bör känneteckna oberoende inom den kommunala revisionen och därmed finns det inga oklarheter egentligen. Vidare bör detta kanske ses som en varningsklocka för verksamheten inom den kommunala revisionen. Hur säkerställer man en tillräckligt hög kännedom om vad som bör innefatta oberoende? Hur vet man att alla revisorer har någorlunda likartad bild av oberoende och kännedom om centrala dokument som god revisionsledning? Eller finns det redan tillräckligt med material där ute i form av kommunallagen och god revisionsledning vilket IP 5 resonerar om?

6.5 Reflektion kring det teoretiska ramverket och återkoppling till frågeställningarna

Utifrån analysdelen kan det vara värt att kritiskt återkoppla till hur Bringselius (2013) ramverk är applicerbart i den kommunala kontexten och på det stora hela är det applicerbart utifrån en kommunal kontext. Vissa aspekter har en större roll att spela i den kommunala kontexten än andra. Exempelvis är finansieringsaspekten ofta en ganska dikotom fråga eftersom revisionens finansiering är så pass tydligt reglerad genom dess beredning via presidiet. Man skulle kunna tänka sig att applicera ett ytterligare perspektiv till kategorin kultur och ledarskap där aspekten utbildning skulle anammas inom den kategorin, vilket indirekt redan utförts i uppsatsen teoridel. Utbildning i uppdraget tenderar att vara ett ganska bortglömt perspektiv enligt min mening men den är dock så central eftersom den möjliggör för produktionen och upprättandet av normer, värderingar och miljöer där oberoendet i sin tur kommer att sättas på prov. Vilket bland annat Sollis studie från 2003 diskuterar mer ingående. Under intervjuerna har denna aspekt yttrat sig, både gällande den interna utbildningen och att de lokala nätverken spelar en roll för formerandet av värderingar och åsikter.¹² Detta borde vara en central aspekt att ha i beaktning vid applicerandet av Bringselius (2013) ramverk inom framtida studier på området. Som tidigare argumenterar för skulle det övergripande teoretiska ramverket i form av Bringselius (2013) även kunna appliceras i liknande

¹² Se kapitel: 5.4.3 Utbildning och de revisionella nätverken.

verksamheter, som exempelvis nämndemännen inom domstolsväsendet. Detta eftersom oberoende och legitimitet är centrala termer även här.

För att återkoppla till studiens fyra frågeställningar går det att se ett flertal sätt att besvara frågorna. Dels är det teoretiska bidraget att jag, genom denna uppsats bidragit till att skapa en större förståelse för vilka strategier de kommunala revisorerna använder sig av för att skapa och upprätthålla ett oberoende. Mer konkret kan studien peka på ett flertal unika strategier som denna uppsats presenterar. Det är bland annat att det finns olika sätt att hantera upphandlingsprocessen som i sin tur kan stärka men även skada oberoendet för revisionen (finansiering), samrevisionens potentiellt negativa påverkan på oberoendet (beslutsfattande), den kravställda rekryteringsprocessen för tydligare kompetens (rekrytering) och revisorernas tveeggade förhållande till medborgarna i granskningsprocessen (beslutsfattande). Uppsatsen har också bekräftat det tidigare forskning funnit kring att det finns många olika tolkningar av oberoende och revision (kultur och ledarskap).

6.6 Förslag på vidare forskning

“Avskryvärt att kommunerna granskas av sina egna”, yttrade den förre generaldirektören för Riksrevisionen, Inga-Britt Ahlenius gällande den partipolitiska kopplingen till den kommunala revisionen vid en konferens 2004 (Bäck 2018 s, 15). Samtidigt går detta uttalande emot det som vissa menar är den kommunala revisionens särskildhet inom svensk förvaltning (Thomasson 2018 s 385; SKR 2018). Att det finns en tydlig förankring till det lokala i samhället är en klar fördel utifrån en demokratiaspekt. Som tidigare beskrivet bygger den kommunala sammansättningen på en unik gemenskap, där självstyre premieras och en förankring till det lokala, medborgarna och sin tur demokratin är i fokus (Aronsson 2001 s. 21-22; Larsson 2020 s. 9-12) vilket även flera av informanterna beskrivit. Vidare går det att urskilja att det råder en trend i samhället att allt mer av det offentliga bör professionaliseras och expertifieras på det lokala och demokratiskas bekostnad. Detta eftersom den kommunala verksamheten växt sig alldeles för komplicerad för att drivas av kreti och pleti (Larsson 2020 s. 14-15). Denna aspekt går även att utröna i den kommunala revisionen där flertal utredningar och rapporter slagit fast att den lokala politiska kopplingen bör skiljas från revisionen i syfte att garantera ett tydligare oberoende och utökad professionalism

(Statskontoret 2008:4, SOU 2004:107, Berg, Erlingsson, Sjölin & Öhrvall 2013:2). I denna kontext lyfter Ahlbäck upp en intressant inblick från hennes avhandling från 1999, där fann hon att Riksdagens revisorer (folkvalda revisorer, liksom den kommunala revisionen) som ersattes av Riksrevisionen (tjänstemän) inte ledde till ett förstärkt oberoende, snarare försämrade (Ahlbäck 1999 s. 269-271, 308) vilket kan vara värt att ha i åtanke i denna diskussion kring expertifiering.

Vidare kan man ställa sig frågan, bör kommunal revision enbart ses som ett kontrollinstrument, eller bör det ses som ett demokratiskt stimulerande instrument? Den kommunala särarten där revision ses som en föreningsidé som bygger på demokrati och närhetsprincipen är något som är värt att ytterligare undersöka. Det finns en inneboende särskildhet i den kommunala revisionens organisering i förhållande till den statliga och den privata revisionen i form av mindre resurser, närhet till medborgarna och ett mer prövat oberoende, vilket denna uppsats lyfter fram. Samtidigt vet vi väldigt lite om individers syn på oberoende skiljer sig åt i en svensk kommunal kontext kontra en statlig eller privat. Vilka värden premieras i det statliga eller privata oberoendet kontra det kommunala? Det statliga och privata oberoendet kanske är mer uppstyrt, reglerat och professionaliserat medan det kommunala är mer lokalt förankrat, demokratiskt och dialogbaserat. Hur värderar revisorer på en kommunal nivå i jämförelse med statliga revisorer eller privata, normativt goda värden mot varandra som exempelvis oberoende, professionalism och demokrati?

Referensförteckning

Ahlbäck, S. (1999) *Att kontrollera staten. Den statliga revisionens roll i den parlamentariska demokratin*. Stockholm. Elanders Gotab.

Ahmad, Z., & Taylor, D. (2009). Commitment to independence by internal auditors: the effects of role ambiguity and role conflict. *Managerial Auditing Journal*.

Ahrne, G., & Svensson P., (2015). *Handbok i kvalitativa metoder*. Stockholm. Liber AB.

Amná, E., Czarniawska, B., & Marcusson, L. (2013). *Tillitens gränser- Granskningskommissionens slutbetänkande*. Göteborgs. Sandsten tryckeri.

Aronsson, P., (2001). *Lokalt folkstyre. Kulturarv som utmanar*. Sundbyberg. Alfa print.

Berg, A., Erlingsson, G., Sjölin, M., & Öhrvall, R., (2013:2). *Allmän nytta eller egen vinning - en ESO-rapport om korruption på svenska*. Stockholm. Elanders Sverige AB

Borås stad. (2021). *Revisionskontoret*. Hämtad 2021-09-08 från:

<https://www.boras.se/kommunochpolitik/kommunensorganisation/forvaltningar/revisionskontoret.4.2ab8b45f1584d51f7f4e66db.html>

Broms, R. (2021). Good riddance to bad government? Institutional performance voting in Swedish municipalities. *Journal of Public Policy*, 1-26.

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

Bringselius, L. (2017). *Den statliga revisionen i Norden. Forskning, praktik och politik*. Lund. Studentlitteratur AB.

Bäck, H. (2018). *Kommunrevisorernas testamente. Förvaltningshögskolans rapporter nummer 146*. Göteborg. Kompendiet.

Campbell, J. L., Quincy, C., Osserman, J., & Pedersen, O. K. (2013). Coding in-depth semistructured interviews: Problems of unitization and intercoder reliability and agreement. *Sociological methods & research*, 42(3), 294-320.

Carrington, T. (2010). *Revision*. Stockholm: Liber.

Donatella, P., Haraldsson, M., & Tagesson, T. (2019). Do audit firm and audit costs/fees influence earnings management in Swedish municipalities?. *International Review of Administrative Sciences*, 85(4), 673-691.

Ekengren A., & Hinnfors, J. (2014). *Uppsatshandbok, hur du lyckas med din uppsats*. Lund. Studentlitteratur AB.

Ekström von Essen, U. (2003). *Folkhemmets kommun: socialdemokratiska idéer om lokalsamhället 1939-1952*. Doctoral dissertation, Bokförlaget Atlas.

Ek, E. (2012). *De granskade. Om hur offentliga verksamheter görs granskningsbara*. Göteborg. Ineko AB

Ek E., & Solli, R. (2013). *Revision och nytta - En närgående studie av revisionen i en region*. Kfi-rapport nr 124.

Ek Österberg, E., & Meltzer, I., (2018). *Marknadiseringens kostnader på kommunal nivå*. KFI rapport nr 145. Kommunforskning i västsverige.

Ek Österberg, E., & Solli R., (2015). *Den kommunala revisionens nytta och roll - svaret är 64*. Rapport nr 30 i den nationella kommunforskningsprogrammet rapportserie.

Esaiasson, P., Gilljam, M., Oscarsson, H. Wängnerud, L., & Towns, A. (2017). *Metodpraktikan: Konsten att studera samhälle, individ och marknad*. Stockholm: Wolters Kluwer.

Finansdepartementet (2009). *Oberoendet i den kommunala revisionen*. Stockholm. Edita Sverige AB.

Firth, M. (1980). Perceptions of auditor independence and official ethical guidelines. *Accounting review*, 451-466.

Gustafsson, I. (2019). Internrevisionen och det paradoxala oberoendet. Förvaltningsakademin nr 16. Elanders. Stockholm.

Gustavson, M., & Sundström, A. (2018). Organizing the audit society: Does good auditing generate less public sector corruption? *Administration & Society*, 50(10), 1508-1532.

Göteborgs stad (2021) *Om stadsrevisionen*. Hämtad 2021-09-08 från: <https://goteborg.se/wps/portal/start/kommun-o-politik/kommunens-organisation/stadsrevisionen/om-stadsrevisionen>

Hallin, A., & Helin, J. (2018). *Intervjuer*. Lund. Studentlitteratur AB.

Hanberger, A. (2010). Dagens kommungranskning: är den effektiv i att förebygga och upptäcka missförhållanden? I (Red) Andersson S., Bergh, A., Erlingsson G., & Sjölin M. *Korruption, maktmissbruk och legitimitet* (s. 166-191). Smedjebacken. Norstedts förlagsgrupp AB

Hay, D., & Cordery, C. (2018). The value of public sector audit: Literature and history. *Journal of Accounting Literature*, 40, 1-15.

Hood, C. (1995). The “new public management” in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, organizations and society*, 20(2-3), 93-109.

- Humphrey, C., & Moizer, P. (1990). From techniques to ideologies: An alternative perspective on the audit function. *Critical Perspectives on Accounting*, 1(3), 217-238.
- Jeppesen, K. K. (1998). Reinventing auditing, redefining consulting and independence. *European Accounting Review*, 7(3), 517-539.
- Johnsen, Å. (2021). Organizing municipal audit: contracting out and audit costs in Norway. *International Journal of Public Sector Management*.
- Justesen, L., & Skærbæk, P. (2010). Performance auditing and the narrating of a new auditee identity. *Financial Accountability & Management*, 26(3), 325-343.
- Karlsson, A. (2009) *Institutionalisering av ansvar i kommunal revision*. Lärande organisering. JIBS Dissertation Series No. 062. Jönköping. Ark Tryckaren AB.
- Karlsson, D., & Gilljam, M. (2014). Svenska politiker. Om folkvalda i riksdag, landsting och kommun. Stockholm: Santérus förlag.
- Kirkham, L. M. (1992). Putting auditing practices in context: deciphering the message in auditor responses to selected environmental cues. *Critical Perspectives on Accounting*, 3(3), 291-314.
- Kvale, S & Brinkmann, S. (2010) *Den kvalitativa forskningsintervjun*. Lund: Studentlitteratur AB
- Larsson, B. P. (2020). *Självstyrelsens potential. Frihet och ansvar stärker samhällets kapacitet*. Karlstad. Advant..
- Lindgren, L. (2014). *Nya utvärderingsmonstret: om kvalitetsmätning i den offentliga sektorn*. Lund. Studentlitteratur.

Lundin, O (2010) *Revisionen reviderad – en rapport om en kommunal angelägenhet. Rapport till Expertgruppen för studier i offentlig ekonomi 2010:6*. Stockholm

Lundin, O (1999) *Kommunal revision. En rättslig analys*. Uppsala. Iustus förlag AB.

Lundquist, L (1998). *Demokratins väktare. Ämbetsmännen och vårt offentliga etos*. Lund. Studentlitteratur.

Markiewicz, A. (2008). The political context of evaluation: what does this mean for independence and objectivity?. *Evaluation Journal of Australasia*, 8(2), 35-41.

Mason, J., (2002). *Qualitative researching*. London. Sage publications Ltd.

Montin, S. (2016). *Statens styrning av kommuner, en historisk översikt. (Bilaga 2 till rapport Statens styrning av kommunerna (2016:24))*. Förvaltningshögskolan, Göteborgs Universitet.

Mutchler, J. F. (2003). Independence and objectivity: a framework for research opportunities in internal auditing. *Research Opportunities in Internal Auditing*, 231, 268.

Nilsson, L., & Forsell, H. (2013). *150 år av självstyrelse: kommuner och landsting i förändring*. Sveriges kommuner och landsting.

Olsson, J, Berg, M., Hysing, E. Kristianssen, A-C. & Petersén, A. (2019) *Policy i teori och praktik*. Lund: Studentlitteratur

Power, M. (1997). *The audit society. Rituals of verification*. Oxford: Oxford University Press.

Power, M. (2003). Evaluating the audit explosion. *Law & policy*, 25(3), 185-202.

Pierre, J., Peters, B. G., & de Fine Licht, J. (2018). Is auditing the new evaluation? Can it be? Should it be?. *International Journal of Public Sector Management*.

Rossi, P., Lipsey, M., & Henry, G.,. (2019). *Evaluation, a systematic approach*. London. Sage publications Ltd.

Rothstein, B. (2010). *Nycklarna till politisk legitimitet*. I (Red) Andersson S., Bergh, A., Erlingsson G., & Sjölin M. *Korruption, maktmissbruk och legitimitet* (s. 111-138). Norstedts förlagsgrupp AB. Smedjebacken.

Rothstein, B. (2014). *Välfärdsstat, förvaltning, och legitimitet*. I (Red) Rothstein. *Politik som organisation: Förvaltningspolitikens grundproblem*. (s. 15-34). Studentlitteratur AB, Lund.

SCB. (2021). *Kommunernas och regionernas preliminära bokslut för 2020. Förbättrat resultat för kommuner och regioner under 2020*. Hämtad 2021-09-02 från:
<https://www.scb.se/hitta-statistik/statistik-efter-amne/offentlig-ekonomi/finanser-for-den-kommunala-sektorn/rakenskapssammandrag-for-kommuner-och-regioner/pong/statistiknyhet/kommunernas-och-regionernas-preliminara-bokslut-for-2020/>

SFS 2019:835: *Kommunallag*. Finansdepartementet.

SFS 2017:900: *Förvaltningslag*. Justitiedepartementet.

Skærbæk, P. (2009). Public sector auditor identities in making efficiency auditable: The National Audit Office of Denmark as independent auditor and modernizer. *Accounting, Organizations and Society*, 34(8), 971-987.

SKL (2005). *Ett granskande samhälle - kommunerna och revisionen*, Stockholm.

SKR. (2018). *God revisionsred i kommunal verksamhet 2018*. Åtta.45 Järfälla.

SKR. (2016). *Kommungruppsindelning 2017. Omarbetning av Sveriges Kommuner och Landstings kommungruppsindelning*. Karlstad. Advant produktionsbyrå.

SKR (2019). *310 val. 2018 års kommun- och landstingsval*. Järfälla. Åtta.45..

SKR (2021a) *Kommunernas åtaganden*. Hämtad 2021-09-02 från:

<https://skr.se/skr/tjanster/kommunerochregioner/faktakommunerochregioner/kommunernasataganden.3683.html>

SKR (2021b) *Revision*. Hämtad 2021-09-03 från:

<https://skr.se/skr/demokratiledningstyrning/revision.383.html>

SKR (2021c) *God revisionsked i kommunal verksamhet*. Hämtad 2021-10-20 från

<https://skr.se/skr/demokratiledningstyrning/revision/godrevisionsked.386.html>

SKYREV. (2021). *Kommunal revision. Kort om den kommunala revisionens uppgift*. Hämtad 2021-09-20 från: <https://skyrev.se/kommunal-revision/>

Solli, R. (2003). *Perspektiv på kommunal revision. Oberoende, drivkrafter och hur andra gör*. KFi rapport nr 63. Kommunforskning i västsverige.

SOU 2004:107. *Att granska och pröva ansvar i kommuner och landsting*. Stockholm. Fritez.

SOU 2015:24. *En kommunallag för framtiden. Slutbetänkande av Utredningen om en kommunallag för framtiden*. Stockholm. Elanders Sverige AB.

SOU 2016:24. *En ändamålsenlig kommunal redovisning. Betänkande av KomRed*. Stockholm. Elanders Sverige AB.

SOU 2002:14. *Statlig tillsyn - Granskning på medborgarnas uppdrag. Delbetänkande*. Stockholm. Fritez

Statskontoret (2008:4). *En mer oberoende kommunal revision - analys av tänkbara åtgärder*. Stockholm.

Stockholms stad (2021). *Revisionskontoret*. Hämtad 2021-09-08 från:

<https://start.stockholm/om-stockholms-stad/organisation/fackforvaltningar/revisionskontoret/>

Sveriges domstolar (2021). *Roll, uppgift och skyldigheter*. Hämtad 2022-01-04 från:

<https://www.domstol.se/om-sveriges-domstolar/namndeman----ett-fortroendeuppdrag/roll-uppgift-och-skyldigheter/>

Tarschys, D. (2002). *Huru skall statsvercket granskas? Om riksdagen och den demokratiska modellen*, Ds. 2002:58. Stockholm

Tagesson, T., & Eriksson, O. (2011). What do auditors do? Obviously they do not scrutinise the accounting and reporting. *Financial Accountability & Management*, 27(3), 272-285.

Thomasson, A. (2018). Politicisation of the audit process: The case of politically affiliated auditors in Swedish local governments. *Financial Accountability & Management*, 34(4), 380-391.

Vetenskapsrådet (2002). *Forskningsetiska principer inom humanistisk- samhällsvetenskaplig forskning*. Stockholm: Elanders Gotab.

Bilagor

Bilaga 1.

Hej X!

Jag heter John Martinsson och studerar vid Förvaltningshögskolan, Göteborgs Universitet. För tillfället skriver jag min masteruppsats om kommunal revision och de förtroendevalda revisorernas förhållningssätt till oberoende. Flera statliga utredningar har tidigare undersökt den kommunala revisionen utifrån ett organisatoriskt och strukturellt perspektiv. Därför finner jag det intressant att närmare studera hur den enskilde förtroendevalda revisorn resonerar och förhåller sig oberoende i sitt viktiga arbete.

Med anledning av detta undrar jag om du skulle ha tid för att träffa mig för en anonym intervju. Den beräknade tiden för intervjun är cirka 60 minuter. Jag är förstående inför det faktum att du har ett pressat tidsschema men jag är öppen och väldigt flexibel gällande tid och plats för intervjun. Under rådande omständigheter kan intervjun genomföras både digitalt eller i verkliga livet och i så fall på behörigt avstånd. Om du har fler frågor är du varmt välkommen att kontakta mig. Frågor kan även ställas till min handledare, universitetslektor Jörgen Johansson som nås på e-post: jorgen.johansson@spa.gu.se.

Vänliga hälsningar,

John Martinsson

gusmarjoad@student.gu.se

Bilaga 2.

Uppföljningsmejl

Hej X!

Här kommer en uppföljning på min tidigare förfrågan som jag skickade till dig för cirka en vecka sedan. Jag skulle verkligen uppskatta om du hade tid att delta i min studie. Här nedan följer innehållet från det första mejlet:

Jag heter John Martinsson och studerar vid Förvaltningshögskolan, Göteborgs Universitet. För tillfället skriver jag min masteruppsats om kommunal revision och de förtroendevalda revisorernas förhållningssätt till oberoende. Flera statliga utredningar har tidigare undersökt den kommunala revisionen utifrån ett organisatoriskt och strukturellt perspektiv. Därför finner jag det intressant att närmare studera hur den enskilde förtroendevalda revisorn resonerar och förhåller sig oberoende i sitt viktiga arbete.

Med anledning av detta undrar jag om du skulle ha tid för att träffa mig för en anonym intervju. Den beräknade tiden för intervjun är cirka 60 minuter. Jag är förstående inför det faktum att du har ett pressat tidsschema men jag är öppen och väldigt flexibel gällande tid och plats för intervjun. Under rådande omständigheter kan intervjun genomföras både digitalt eller i verkliga livet och i så fall på behörigt avstånd. Om du har fler frågor är du varmt välkommen att kontakta mig. Frågor kan även ställas till min handledare, universitetslektor Jörgen Johansson som nås på e-post: jorgen.johansson@spa.gu.se.

Vänliga hälsningar,

John Martinsson

gusmarjoad@student.gu.se

Bilaga 3.

Uppvärmningsfrågor:

- *Namn, ålder, utbildning/arbetslivserfarenhet och kort om den politiska karriären. (andra förtroendeuppdrag vid sidan av att vara revisor?)*
- *Vad innebär det för dig att en revisor bör vara oberoende?*

Rekrytering

- *Hur gick det till när du blev revisor?*
- *Hur länge har du varit revisor?*
- *Finns det någon specifik anledning till varför du blev vald/att du blev vald?*
- *Om du jämför dig med dina andra revisorskollegor, har ni samma bakgrunder?*
- *Vad tycker du om att det är politiker som blir tillsatta som revisorer? Vilka fördelar och nackdelar ser du med det? Hur påverkas oberoendet av det?*

Finansiering

- *Vilka fördelar/nackdelar ser du med en förstatligad revision (där regionen eller staten är huvudman) alternativt en privatiserad revision (där privata revisionsbolag är huvudman)?*
- *På vilka sätt fördelas resurser till revisionen?*
- *Hur lyfts frågor om finansiering inom ramen för kommunens budgetarbete?*
- *Finns det enligt din mening, för lite tillgängliga resurser för att utföra ditt uppdrag?*
- *Om det finns för lite resurser, är bristen på resurser hämmande för din verksamhetsutövning? Exemplifiera gärna.*
- *Kan finansieringen vara ett problem för revisionens oberoende?*

Beslutsfattande

- *Hur planeras revisionsarbetet? Vem leder revisorernas arbete? Vilka deltar i planeringsarbetet?*
- *Vilka värden styr denna process? Är det ekonomiska intressen eller demokratiska? Brukarnas intressen?*
- *Är något värde mer viktigt än det andra?*

- *Har du upplevt att ditt parti har vissa förväntningar på dig när du agerar som revisor?*
- *Hur förhåller du dig till oberoende gentemot ditt parti i din roll som revisor?*
- *Är det svårt att granska/kritisera sina tidigare partikollegor? Varför, varför inte?*
- *Hur framför ni kritiken i era rapporter?*
- *Förekommer det situationer där partikollegor försöker påverka dig i din roll som revisor?*
- *Har du upplevt att andra aktörer (exempelvis medborgare, organisationer, tjänstemän, brukare) har andra förväntningar på revisionen än vad du har?*
- *Har du upplevt att andra utomstående aktörer (exempelvis medborgare, organisationer, tjänstemän, brukare) försöker påverka dig i din roll som revisor?*

Kultur och ledarskap

- *Fick du någon utbildning när du blev revisor?*
- *Hur gick den till? Exempelvis vilka lärde upp dig, utbildningar, policys, erfarenheter från tidigare kollegor? Har du deltagit i några vidareutbildningskurser?*
- *Hur hanterar ni oenighet inom revisorsgruppen?*
- *Hur arbetar du och ni i revisorsgruppen för att skapa eller garantera att oberoende?*

Avslut

- *Hur har revisionens uppdrag förändrats över de senaste 5-10 åren. Vad är det viktigaste som skett enligt din mening?*
- *Finns det något du vill tillägga till intervjun? Finns det något du tycker jag missat?*