

Göteborgs universitet
Institutionen för företagsekonomi
Externredovisning, kandidatkurs 15hp
HT 2021



GÖTEBORGS UNIVERSITET HANDELSHÖGSKOLAN

Den professionella revisionens upplevelse av
lekmanrevisionens förmåga och oberoende

Författare:

Sebastian Nordenberg 981124

Simon Schagerström 930911

Handledare: Marita Blomkvist

Sammanfattning

Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, kandidatuppsats, Redovisning HT 2021

Författare: Sebastian Nordenberg & Simon Schagerström

Handledare: Marita Blomkvist

Titel: Den professionella revisionens upplevelse av lekmannarevisionens förmåga och oberoende.

Bakgrund och problem: Lekmannarevisionen i Sverige har fått utstå en hel del kritik, både i politiska och mediala sammanhang, men även SKR har påpekat brister. Kritiken handlar främst om oberoendet från partipolitik och lekmannarevisionens förmågor och förutsättningar. Samtidigt så ökar omsättningen i svenska offentliga bolag kontinuerligt - de bolag som lekmannarevisionen ska granska.

Syfte: Studien ämnar med problemdiskussionen i åtanke att bidra till kunskapsläget om lekmannarevisionen i dag utifrån den samlade professionella revisionens syn.

Avgränsningar: Studien utgår ifrån att undersöka auktoriserade räkenskaps- och kommunala yrkesrevisorers uppfattning om lekmannarevisionens förmåga och oberoende inom kommunala bolag i en svensk kontext.

Metod: För genomförandet har totalt sex intervjuer genomförts med sju olika individer som vid tillfället antingen arbetat som yrkesrevisor eller räkenskapsrevisor. Intervjuernas resultat har sedan analyserats med utgångspunkt från den framarbetade referensramen. Utfallet av detta har sedan sammanställts i resultatet.

Resultat och Slutsatser: Studien har identifierat att uppfattningen kring lekmannarevisorernas förmåga och beroende skiljer sig mellan respondenterna, delvis beroende på yrkesroll. Tolkningen görs att respondenterna anser att lekmannarevisionens förbättrande och försäkrande egenskaper i flera hänseenden ofta brister. Däremot menar respondenterna att politiskt beroende inte är ett tydligt problemområde för lekmannarevisionen. Respondenternas förslag till ett stärka lekmannarevisionen finns dels att finna i en stärkt finansiering av lekmannarevisionen men även kompetenshöjande åtgärder.

Förslag till fortsatt forskning: Vidare forskning bör studera hur storleken på anslaget till lekmannarevisionen ser ut i Sverige och vad olika anslagsnivåer kan innebära i termer av granskningsomfattning och granskningsresultat.

Nyckelord: Lekmannarevision, yrkesrevisor, räkenskapsrevisor, intervju, förmåga, kompetens, beroende, kommunala bolag.

Sammanfattning	2
1. Inledning	5
1.1 Problembeskrivning	5
1.2. Syfte	7
1.3. Frågeställningar	7
1.4. Avgränsningar	7
2. Referensram	8
2.1. Revisionsteori	8
2.2. Agentteorin	8
2.3. Revision som försäkran, förbättring och försäkring	10
2.4. Lekmannarevisionens historia	11
2.5. Lekmannarevision i praktiken	11
2.6. Vem är lekmannarevisor?	13
2.7. Hur finansieras lekmannarevisionen?	13
2.8. God revisions sed och lekmannarevisionens oberoende	14
2.9. En lekmannarevision i förändring	16
2.10. Aktuella lagstiftningar och praxis	18
2.11. Revisorsrollerna	19
3. Metod	20
3.1. Förberedelser och genomförande av intervju	20
3.2. Bearbetning och analys av intervjumaterial	20
3.3. Beskrivning och motiv av respondentgrupp	21
3.4. Metodval	22
3.5. Etik, trovärdighet och metodkritik	23
4. Resultat och analys	26
4.1. Oberoendet	26
4.2. Finansieringen	28
4.3. Demografisk representation	32
4.4. Kompetens och förmåga	34
4.5. Samarbetet med den professionella revisionen	36
4.6. En statlig revision	38
5. Slutdiskussion	40
6. Förslag på vidare forskning	42
Referenslista	43
Bilagor	47
Frågeformulär	47

Ordlista/begreppsdefinition

Följande begrepp utgår denna studie från.

Lekmannarevisor = Av kommunfullmäktige utsedd revisor som granskar att offentligt ägda (exempelvis kommunala) bolags verksamheter bland annat sköts ändamålsenligt.

Förtroendevald revisor = Av kommunfullmäktige utsedd revisor som granskar att kommunala verksamheter (internt inom kommunen som kommunala bolag) bland annat sköts ändamålsenligt. Lekmannarevisorer väljs ut från gruppen av förtroendevalda revisorer.

Kommunal yrkesrevisor = Även kallad sakkunnigt biträde som bistår och anlitas av lekmannarevisorer i revision av kommunala bolag i den grad som krävs för att uppfylla granskningsuppgifterna. Kan benämnas som enbart *yrkesrevisor* i löpande text.

Auktoriserad räkenskapsrevisor = Revisor med uppdrag att granska det kommunala bolagets finansiella rapporter, bokföring och vd:s förvaltning av bolaget, på samma sätt som även görs inom privat sektor. Kan benämnas som enbart *räkenskapsrevisor* i löpande text.

Professionella revisionen = Används i studien som samlingsbegrepp för både den kommunala yrkesrevisorn och auktoriserade räkenskapsrevisorn när dessa ställs i kontrast mot lekmannarevisionen.

Kommunalt bolag = Bolag som ägs av en eller flera kommuner och där bolaget därför bland annat omfattas av krav på lekmannarevisor.

1. Inledning

1.1 Problembeskrivning

“Självfallet uppfyller inte de förtroendevalda revisorerna kravet på oberoende”. Efter upprepade korruptionsavslöjanden inom Göteborgs stad efterfrågade Inga-Britt Ahlenius, ledamot för Transparency International Sweden, en ny kommunallag innehållande bland annat oberoende professionell revision (Ahlenius 2017). Även i lokaljournalistiken har lekmannarevisionen och förtroendevalda revisorer fått utstå kritik. Det har bland annat handlat om jävsförhållanden i samband med potentiell muta, politiska ställningstaganden och påverkansförsök på förtroendevald revisor från styrande politiker (Hedström 2017)(Norberg 2020)(Olsson 2019).

Lekmannarevision är inte en särskilt gammal företeelse. Sedan 1991 har det funnits krav att helägda kommunala bolag ska revideras av inte bara en auktoriserad räkenskapsrevisor utan även en förtroendevald revisor. Knappt 10 år senare, 2000, definierades lekmannarevisorns roll enligt vad som alltjämt är dagens standarder. Lekmannarevisorns syfte är att vara kommunfullmäktiges inblick och därmed även medborgarnas insyn i det kommunala bolaget (SKL 2013). Enligt 10 kap. 3 § Abl definieras lekmannarevisionens uppgift till att granska att *“...bolagets verksamhet sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt och om bolagets interna kontroll är tillräcklig”* (SFS 2005:551).

Kritiken och ifrågasättandet av lekmannarevisionen har inte bara existerat i mediala sammanhang. Även Sveriges kommuner och regioner (SKR) har vid flera tillfällen påpekat brister och förbättringspotential gällande granskningsformen (SKL 2013) (SKR 2021). Den här studien ämnar att bidra till kunskapsläget om lekmannarevisorns roll i dag, och potentiella vägar till att stärka dess roll.

Under 2015 så fanns det 1772 stycken helägda kommunala bolag i Sverige. År 2020 så hade antalet ökat till 1839 stycken (SCB 2021). Ökningen är än mer påtaglig om man tittar längre bak i tiden. Motsvarande siffra för 1994 är 1459 stycken (SCB 2008). Men bolagiseringstrenden är än äldre: ökningen har pågått stadigt sedan 1970-talet. Den nya inriktningen kallas för marknadsisering och är resultatet av ökad målstyrning, decentralisering och ökad produktionseffektivitet (Thomasson 2013).

Det är inte bara antalet företag som ökat successivt. Även den totala omsättningen bland landets kommunala bolag stiger. Från totalt 188 miljarder 2015, till 220 miljarder 2020 (SCB 2021). År 2020 var nästan 55 000 personer anställda i kommunala bolag och ofta i sektorer som anses samhällsbarande såsom energi- och fastighetsbolag (Thomasson & Erlingsson 2020). När mer offentliga medel hamnar utanför kommunens egen verksamhet torde kravet om en relevant och trovärdig granskning också öka.

För bolagiseringstrenden är inte oproblematiserad och har på flera sätt ifrågasatts. Dels ifrågasatts bolagen utifrån ett konkurrensperspektiv, att det kan anses olämpligt när offentligt finansierade bolag konkurrerar på redan existerande marknader. Särskilt när bolagen dessutom verkar i branscher som ligger långt ifrån kommunens kärnuppdrag - konkurrensen riskerar att bli snedvriden. Kritiken är också knuten till begränsad insyn i de kommunala bolagen där bolag exempelvis inte alltid efterlever kravställningar kopplat till offentlighetsprincipen, dels för journalister men även lekmannarevisorer (SKL 2013) (Thomasson & Erlingsson 2020).

Samtidigt som bolagiseringen av kommunal verksamhet verkar fortsätta att öka och att det som följd innebär att en större mängd skattemedel hanteras i bolagsform så har lekmannarevisionen som granskande instans alltså ifrågasatts under en längre period. När organisationen Sveriges kommuner och landsting, SKL, (i dag SKR) 2011 studerade lekmannarevisionen i 25 olika kommuner så framkom en rad brister. Bland annat var lekmannarevisorerna själva osäkra på sin faktiska roll och ägarstyrningen av bolaget behövde bli mer aktiv. Praxisstudien visade också hur lekmannarevisorerna behövde argumentera för sin granskning och att synen på deras revision ansågs som ett nödvändigt ont av bolagsledningen. Även om bilden sakteliga håller på att förändras, så har det funnits, och finns, en bild av lekmannarevisionen som "*något som katten släpat in*" (Thomasson & Erlingsson 2020). Men brister fanns inte bara i förutsättningar och synen på lekmannarevisionen. Studien visade även att lekmannarevisionen inte alltid arbetade enligt god revisionsd. Systematiska riskbedömningar saknades i flera fall, granskningsplan likaså, och sällan resulterade lekmannarevisionens granskning i faktisk kritik mot skötseln av bolaget (SKL 2013). SKR har fortsatt arbeta med att utveckla lekmannarevisionen under de senaste åren och så sent som hösten 2021 publicerades fem förslag till förbättring av lekmannarevisionen. Mer om det i kapitel 2.9. (SKR 2021).

Inom ramen för akademisk forskning inom offentlig förvaltning har Borgström och Roos (2017) samt Svahnström (2016) i varsitt fall undersökt en rad olika intressenters förväntan på lekmannarevisionen inom kommunal revision i Sverige. Studien rör alltså revision av kommunens egen verksamhet och inte kommunala bolag. Mörk & Nordkvists (2014) granskning av lekmannarevisorns eventuella beroendeproblematik och förbättringsåtgärder ligger närmast denna studies syfte. Författarna drar slutsatser om att kontroller om jäv vid val av lekmannarevisorer är obefintliga vilket kan leda till viss beroendeproblematik. Utöver det identifierades en bristfällig kommunikation och samarbetsproblem mellan lekmannarevisorer, kommunala yrkesrevisorer, kommunfullmäktige, räkenskapsrevisor och det granskade bolaget. Författarna menar att det kan försämra revisionens kvalitet. Studiens respondentgrupp består av lekmannarevisorer allena och lämnar därför tydliga forskningsluckor att fylla. Det är även i denna studies förslag på vidare forskning som inspiration delvis är hämtad för utformning av denna studies frågeställningar.

I frågan om hur lekmannarevisionen uppfattas både gällande revisionens förmåga och kompetens, men även eventuell beroendeproblematik så har respondentgruppen kommunala yrkesrevisorer och auktoriserade räkenskapsrevisorer till stor del utelämnats tidigare

forskning rörande kommunala bolag. Detta trots att både yrkesrevisorer och räkenskapsrevisorer bör anses ha goda möjligheter att bedöma lekmannarevisionen, dels genom kunskaper som kommer med deras yrkesprofession men också i och med att respektive yrkesgrupp arbetar regelbundet tillsammans med lekmannarevisionen.

1.2. Syfte

Med problemdiskussionen i åtanke ämnar denna studie att bidra till kunskapsläget om lekmannarevisionens förmågor i dag utifrån den samlade professionella revisionens syn.

1.3. Frågeställningar

- *Hur upplever kommunala yrkesrevisorer och auktoriserade räkenskapsrevisorer lekmannarevisorer utifrån förmåga, kompetens och beroende?*
- *Hur skiljer sig kommunala yrkesrevisorer respektive auktoriserade räkenskapsrevisorer uppfattning av lekmannarevisorer?*
- *Anser kommunala yrkesrevisorer och auktoriserade räkenskapsrevisorer att lekmannarevisionens ställning kan stärkas – och i så fall hur?*

1.4. Avgränsningar

Studien fokuserar på en svensk kontext och därför svenska kommunala aktiebolag och tillhörande lagstiftning och praxis. Studien syftar till att studera kommunala aktiebolag där krav finns på lekmannarevisor vilket innebär att en eller flera kommuner äger hela bolaget. Aktiebolag som delägs av en eller flera kommuner kan också tillsätta lekmannarevision, men är inte lagstadgat utan sker i samförstånd med övriga ägare (SKR 2020a).

Så som frågeställningarna förtäljer avgränsas respondenterna till två underkategorier av revisionsyrket, de som definieras som kommunala yrkesrevisorer och auktoriserade räkenskapsrevisorer (mer om respektive yrkesroll i kapitel 2.11.). Samtliga respondenter kommer från de större revisionsföretagen på olika kontor i Sverige.

2. Referensram

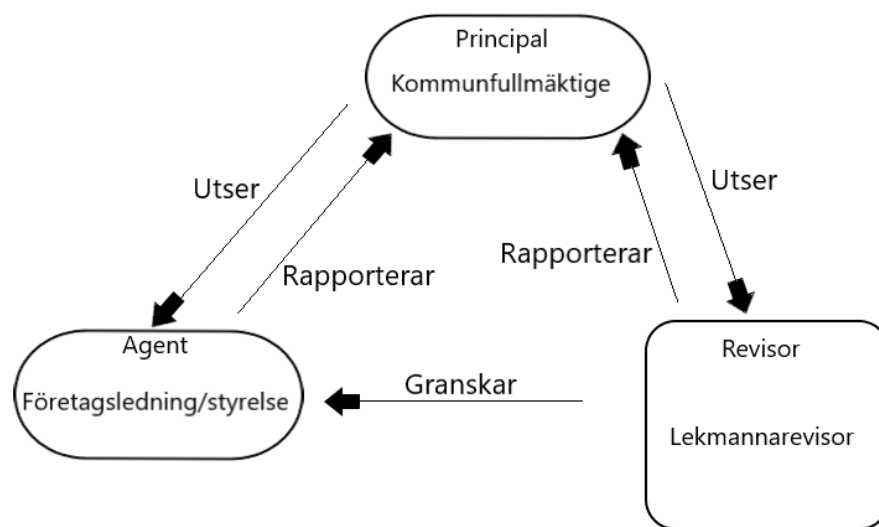
2.1. Revisionsteori

I Storbritannien i slutet av 1800-talet fanns stora möjligheter för företag att sälja delar av verksamheten i syfte att söka fritt efter kapital, en form som liknade dagens moderna aktiebolag. En effekt av detta visade sig vara att en tredjedel av de verksamheter som fanns gick i konkurs under samma år. Den stora andelen konkurser krävde reaktion. Svaret på detta fann man i revisionen och mer specifikt revisionen av företagets finansiella rapporter som man gjorde tvingande (Carrington 2014).

Det finns olika modeller gällande hur akademien definierar revision som företeelse och syfte. Eklöv Alander (2019) behandlar två av dessa. Den första definitionen är framtagen utav American Accounting Association, AAA. Där förklaras att revisionen är den systematiska processen som har till uppgift att samla in och granska belägg på ett objektivet sätt och yttrande om den ekonomiska processen samt händelserna i verksamheten. Det för att kunna stödja graden av förbindelse mellan olika yttranden och etablerade kännetecken och därefter överföra de givna resultaten till de användare som har ett intresse av dessa. Den andra förklaringen av vad revision är togs fram utav Chamber och innebär att revision är en sorts kvalitetskontroll utav redovisningen. Där kontrollen som utförs innefattar hur kvalitén i uppgifterna som intressenter såsom kreditgivare, investerare och företagsledare, utnyttjar när dessa ska värdera företagets bedrifter och prognoser (Eklöv Alander 2019).

2.2. Agentteori

Agentteorin tydliggör interaktionen bland agenter och principaler, där agenter representeras av företagsledningen och styrelsen och principaler av aktieägare. I och med att denna studie rör kommunala bolag så görs tolkningen att principalen består av kommunfullmäktige som en förlängning av kommunmedborgarna. Teorin utgår ifrån att relationen mellan principalen och agenten är genom kontrakt mellan parterna. Agentteorin tar sitt ursprung från nationalekonomin där man utgår från att människan fattar rationella beslut från den kunskap individen inhämtar och har som mål att maximera sin egennytt. För att förstå detta förhållande och samspelet mellan dessa två parter och revisionen kan man följa nedanstående figur (Eklöv Alander 2019).



Figur 1, Samspelet mellan principalen (kommunfullmäktige), agenten (företagsledningen/styrelsen) samt lekmannarevisorn, (Eklöv Alander 2019).

Agentteorins utgångspunkt är att ägarna själva inte är involverade i den dagliga driften av företaget utan överlåter detta till både företagsledningen och styrelsen. Från detta uppstår därmed de problem som agentteorin syftar att behandla, separationen mellan kontrollen och ägandet. Agentteorin har även utgångspunkten att det existerar ett informationsgap mellan principalen och agenten. Orsaken till detta beror på att principalen inte har den insikt i företagets dagliga drift som agenten har. Om både principalen och agenten har samma intressen finns det en trygghet hos principalen att agenten vårdar företaget enligt principalens vilja och ägarstyrning. Men skulle intressen mellan agenten och principalen skilja sig, skapar detta incitament för principalen att övervaka agenten för att denne ska verka enligt principalens intressen (Eklöv Alander 2019).

Övervakningen av agenten sker genom att ställa krav på att upprätta finansiella rapporter och syftar till att minska de informationsgap som existerar mellan agenten och principalen. Användandet av finansiella rapporter är däremot inte helt felfritt, då det finns risker att manipulera denna när man utgår från att alla individer maximerar sin egennytt. Detta skapar också en möjlighet för agenten att undanhålla handlingar som inte verkar i linje med principalens intressen. Detta gör även att det inte finns utrymme för principalen att lita på att agenten upprättar korrekt rapportering (Eklöv Alander 2019).

Det finns också möjlighet att principalen och agenten föredrar olika alternativ på grund av att de kan ha en skild attityd till risktagande. Principalen har däremot hjälp från statligt stiftade lagar för finansiell rapportering för att få rättvis och korrekt återgiven information. Lagarna i Sverige som behandlar hur finansiell rapportering ska utformas återfinns främst i ÅRL. Trots att dessa existerar finns det fortfarande möjligheter för agenten att handla opportunistiskt och

ge felaktiga information eller rent av bryta regler. För att kontrollera detta finns det möjlighet för principalen att säkra sig genom att begära att kontroll av kvaliteten från den informationen som givits principalen. Det är i samband med denna kontroll som revision spelar sin roll (Eklöv Alander 2019).

Enligt agentteorin besitter revisorn en viktig del i sambandet mellan principalen samt agenten. Revisorn för varje enskilt företag ska ingå bolagsstyrningen som har uppdraget att skapa bättre förutsättningar för principalen att följa upp och övervaka att kontrakten mellan båda parter. Inom Sverige finns det fyra bolagsorgan som samspelar med varandra, dessa är: bolagsstämman, styrelse, verkställande direktör samt revisor. För att skapa en förståelse för revisorns roll inom företaget utgår man ifrån den svenska sammanhanget där det är principalen som utser revisorn vid årsstämman. Anledningen till att det är principalen som väljer revisor ligger i det argument att garantera att det finns ett förtroende mellan principalen och agenten. Följden av att agenten ska granskas av revisorn är att agenten därmed kommer att ge information som kommer att ge en rättvisande och väsentlig bild av företaget. Revisionsberättelsen som framställs skapar därmed en högre tilltro för rapportering från agenten och en minskad informationsrisk. Revisorns bidrag till agentteorin blir alltså att forma ett förtroende mellan principalen och agenten (Eklöv Alander 2019).

2.3. Revision som försäkran, förbättring och försäkring

Revision som försäkran utgår från agentteorin. I detta fallet så är revisorns roll att kunna intyga ledningens yttranden. Enligt detta synsättet har företagets ägare anställt en ledning för företaget som ska förvalta den dagliga verksamheten vilket därmed innebär att ägaren håller ett visst avstånd till företaget. I detta scenario uppstår det därmed informationsasymmetri mellan de två parterna. Vidare innebär detta att ägaren inte har full möjlighet att veta om ledningen agerar i enlighet med ägarens preferenser, utan det finns möjlighet att ledningen agerar utefter egen vilja och vinning. Problemet med informationsasymmetrin kan även beskrivas omvänt: hur ska företagsledningen kunna förvissa ägaren om att den agerar enligt ägarstyrningen? Svaret på detta är alltså revisionen och revisorns roll i företaget som kan avge en försäkran om att ledningen agerar efter ägarens preferenser. Revisionens syfte innebär därför, enligt försäkransteorin, att vara en garant för att företagsledningens uttalande i finansiella rapporter är verklighetsförankrade (Carrington 2014).

Revision som förbättring tar sitt utgångsläge från företagsledningens uttalanden och redovisningens kvalitet. Enligt synsättet är uttalanden en offentlig vara och där relationerna mellan omvärlden och företaget är stort i antal och invecklade. Detta medför att agentteorins kontraktsrelationer inte skapar en bra representation av den verkliga bilden. Revision som förbättring har precis som revision som försäkran ett grundproblem i informationsasymmetri. Men revision som förbättring fokuserar på att låg informationskvalité gör att intressenter kan göra felaktiga beslut, så kallat *adverse selection*. Enligt detta synsätt har revisorn därför en roll som informationsförmedlare mellan intressenter och företag med syfte att förbättra redovisningen. På så vis ger revision som förbättring en mer aktiv roll till revisorn.

Divergensen som finns mellan förbättring och försäkran finns i försäkransperspektivet som primärt behandlar problemen som följer av informationsasymmetri men att revision som förbättring riktar det till informationsasymmetri som sådan (Carrington 2014).

Till sist behandlas även revision i termer av försäkring. Revision som försäkring innebär en andra chans för intressenter hos företaget att returnera andelar av det investerade kapitalet som personen har förlorat på grund av ofullständig redovisning i företaget. Därför finns det skäl för revisionen att stärka försäkran om redovisningen men även att arbeta proaktivt för förbättra redovisningen (Carrington 2014). Carringtons teorier kring försäkring, försäkran och förbättring utgår från finansiell revision av företag, men kommer att kunna användas i analysen av lekmannarevisionens förmågor och kompetenser. Framst kommer områdena kring försäkran och förbättring användas.

2.4. Lekmannarevisionens historia

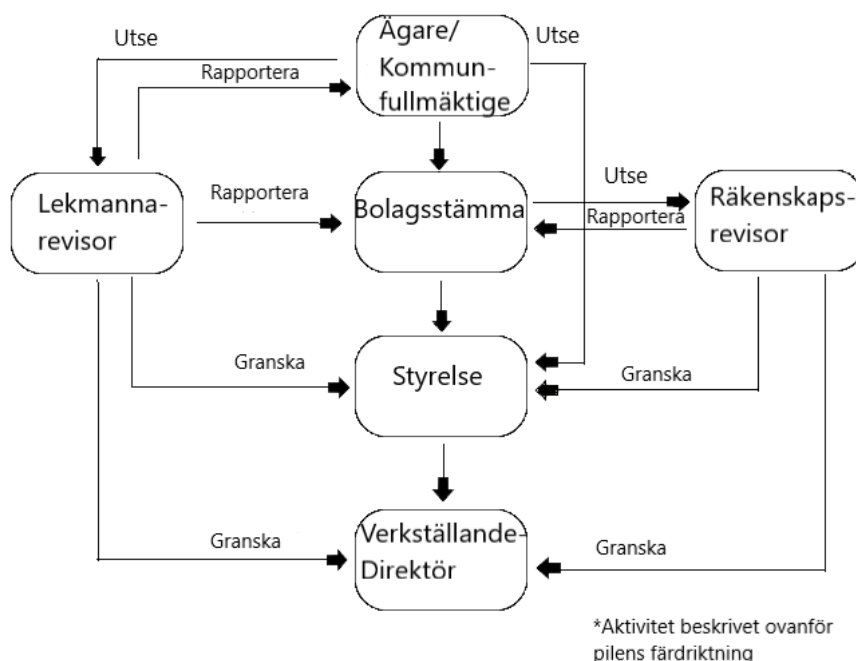
Med Sveriges inträde i EU 1995 så ritades revisionen av den offentliga sektorn om. Förtroendevalda revisorer som verkar jämsides den professionella revisionen hade sedan 1991 varit obligatoriskt i kommunala bolag där äganderätten var 100 %. Resultatet av granskningen för dessa var gemensamt under en viss tid - en revisionsberättelse som lämnas in från både räkenskapsrevisorn och den förtroendevalda revisorn. Men efter tillträdet i EU 1995 var denna struktur inte längre möjlig då EU:s bolagsdirektiv inte tillät någon annan än räkenskapsrevisorn att både få verifiera och revidera räkenskaper hos företag av en viss storlek. För att man skulle kunna bibehålla möjligheten till verksamhetsrevision i företagen introducerades lekmannarevisorer som ett ändamål för allmän granskning. Sedan år 2000 har man även adderat ett komplement i kommunallagen som gör det obligatoriskt med lekmannarevision i kommunala bolag som är helägda av kommunerna (SKL 2013). När lekmannarevisionen blev obligatorisk så var det med hänvisning till att den auktoriserade räkenskapsrevisorns granskning inte täckte in kommunala aspekter av bolagens verksamhet (Thomasson & Erlingsson 2020). I propositionen som föranledde tillskottet i kommunallagen år 2000 motiveras lekmannarevisionen i offentligt ägda bolag med bidraget till insyn och kontroll i offentligt bedrivna verksamheter. Utan tillskott av lekmannarevision hade den totala revisionen inneburit en försvagning av samma insyn och därmed skulle *“viktiga demokratiska värden få ett sämre skydd”* (Prop. 1997/98:99).

2.5. Lekmannarevision i praktiken

En lekmannarevisor är en person vars uppdrag innefattar inspektion av en förening eller ett aktiebolag och om deras verksamhet har förvaltats rationellt samt på ett ekonomisk godtagbart sätt. Lekmannarevisorer ämnar likaså att kontrollera ifall företagets interna kontroll anses vara acceptabel (Lundén 2020). Syftet med lekmannarevisionen är att bygga upp en demokratisk insyn i bolaget men även bistå i kommunfullmäktiges granskning av bolagen. Uppgiften för lekmannarevisionen fullföljes därmed genom kontroll om företaget

jobbar mot mål och syften uppsatta från ägarsidan. Uppdraget innefattar även om den interna kontrollen i företaget ligger på en acceptabel nivå samt om företagets verksamhet anses vara effektiv. Bland de förtroendevalda revisorerna i regioner och kommuner utser fullmäktige lekmannarevisorer vilket medför att uppgifterna sker i koordinering med samtliga förtroendevalda revisorer. Lekmannarevisorerna följer god revisionsd och där lekmannarevisorerna ämnar anlita kommunala yrkesrevisorer (sakkunniga biträden) i den mån som krävs för att verkställa kontroll. En granskningsrapport genomförs och lämnas till bolagsstämman och fullmäktige utav lekmannarevisorerna. Parallellt lämnas en revisionsberättelse utav en auktoriserad revisor som även framför sin ståndpunkt gällande ansvarsfrågan till verksamheten bolagsstämman (SKR 2021). Till skillnad från den auktoriserade räkenskapsrevisorn finns inget krav på lekmannarevisionen ska uttala sig i ansvarsfrågan. I granskningsrapporten kan dock lekmannarevisionen inkludera anmärkning mot styrelse och vd om årets granskningar innehållit kritik (SKL 2013).

Trots tidigare omnämnd medial kritik så har lekmannarevisionen relativt högt förtroende från det kommunala bolaget ägarrepresentanter, nämligen förtroendevalda politiker. När Statskontoret i sin utredning *Köpta relationer* (2012) frågade drygt 700 förtroendevalda politiker om hur de anser att den kommunala revision fungerar sett till förmåga att avslöja maktmissbruk i kommunen var omkring 80 % tillfreds med lekmannarevisionens förmåga. Värt att nämna är att tjänstemän hade betydligt lägre förtroende för lekmannarevisionen i frågan.



Figur 2, Sambandet och interaktionen mellan olika intressenter i ett kommunalt aktiebolag (SKL 2013).

2.6. Vem är lekmannarevisor?

Det är kommunfullmäktige som utser lekmannarevisorerna bland de förtroendevalda revisorerna som valts under rådande mandatperiod. De förtroendevalda revisorerna granskar inte bara de kommunala bolagen utan den större granskningen som poolen av förtroendevalda revisorer granskar är nämndernas arbete. Det är alltså från gruppen av förtroendevalda revisorer som lekmannarevisorer kommer från. Så som är fallet för förtroendevalda uppdrag så har förtroendevalda revisorer i regel en partipolitisk tillhörighet. Ordföranden för kommunens revision är i regel hemmahörande i ett oppositionsparti för att stärka revisionens oberoende gentemot det politiska styret. Det kan även vara lämpligt att välja mer än en person som lekmannarevisor i ett bolag om åliggandet anses vara av större omfattning (SKL 2013). Vid de fall så väljs ofta lekmannarevisorer som både representerar styret och oppositionen i kommunen. Så som titeln skvallrar om: lekmannarevisorn har inget krav på sig om någon formell utbildning, såsom faktisk revisionskompetens (Thomasson & Erlingsson 2020).

Från och med 1999 fram till 2019 har antalet förtroendevalda revisorer ökat i landets kommuner. Statistiken visar även att majoriteten av de förtroendevalda revisorerna är män, trots att andelen minskat från 79 % till 71 % medan andelen kvinnor följaktligen har ökat med samma mellanskillnad från 21 % till 29 %. Det går även att utläsa att andelen personer över 65 år har ökat från 54 % år 2011 till 67 % år 2019. I de fall där lekmannarevisorer arbetade i par i bolag bestod 12 % av revisionsparen av enbart män under 2019 (SKR 2020b).

2.7. Hur finansieras lekmannarevisionen?

Det finns i dagsläget ingen bestämd form för hur lekmannarevisionen ska finansieras i Sverige. Den vanligaste formen är att det granskade bolaget självt står för finansieringen, så som vid finansiell revision. Ytterligare ett existerande alternativ för lekmannarevisionens finansiering är att kommunfullmäktige i sitt anslag till de förtroendevalda revisorerna (intern som bolagsrevision) inkluderar lekmannarevisionen. Så som omnämns i kapitel 2.9, är den varierande finansieringsformen föremål för kritik och potentiell förändring (SKL 2021) (SKL 2013).

De olika finansieringsmodellerna gör det svårt att få en överblick hur fördelningen av resurser mellan kommunintern revision och revisionen av kommunala bolag ser ut. Det går dock att identifiera enskilda exempel i hur kommuner väljer att fördela finansieringen för den totala revisionen i de fall där lekmannarevisionen får sitt anslag från kommunfullmäktige. Eftersökningar visar att exemplen dock är få att finna då, vid de fall som lekmannarevisionen finansieras av kommunfullmäktige, är det allra vanligaste att den totala revisionen får en summa att portionera ut på samtliga revisionsinsatser och det är därav inte tydligt definierat i anslagen. Och när SKL kartlade ekonomin för kommunal revision, i *Faktabas Revision* (2012), inkluderades exempelvis inte heller kommunala bolag.

I Umeå kommun låg den sammanräknade budgeten för kommunintern revision mellan år 2019-2021 på omkring 11 miljoner kronor. Under samma tidsperiod fick lekmannarevisionen ett anslag på totalt 1,5 miljoner kronor - alltså 13 % av vad den kommuninterna revisionen hade att arbeta med (Umeå kommun 2020). I Falkenbergs kommun var fördelningen liknande för revisionens anslag 2021. Lekmannarevisionen tilldelades då cirka 230 000 kronor medan kommunrevisionen tilldelades 1 650 000 kronor, alltså får lekmannarevisionen 14 % jämfört med anslaget för den kommunala revisionen (Falkenberg kommun 2021). Siffrorna blir mer relevanta om man sätter de i förhållande till skillnad i omsättning mellan den enskilda kommunen och dess bolag. Men siffrorna ger i alla fall en fingervisning om hur anslaget kan fördelas.

Forskning om storleken på anslag för lekmannarevisionen för jämförelse kommuner emellan alternativt för jämförelse mellan kommunintern revision och lekmannarevisionen är sparsmakad. När forskare undersökt kopplingen mellan revisionskvalité i kommuner och kostnaden för finansiell revision så visar det sig att mer resurser inte leder till högre revisionskvalité, snarare tvärtom. Författarna menar dock att en sådan slutsats inte är rimlig att dra och att utfallet istället kan förklaras med att en större kostnad för revision ökar risken för ökad kundorientering på bekostnad av revisionens professionalitet (Donatella et.al 2017).

Storlek och form på finansieringen är inte oväsentlig i diskussionen om lekmannarevisionens oberoende. I vissa fall påträffas det att kommunala bolagen försöker kontrollera och ibland även styra revisionen informellt genom att bestämma granskningens omfattning i och med att det är bolaget som i många fall betalar för lekmannarevisionen. Denna tendens har föranlett att kommuner istället övergår till att finansiera lekmannarevisionen med anslag från fullmäktige (Thomasson & Erlingsson 2020).

SKR vägleder hur själva arvudet för enskilda lekmannarevisorer ska utformas. Med anledning av att lekmannarevisionens åtagande innefattar flera olika former av genomförande, bland annat genom dokumentstudier och intervjuer, och inte bara möten är därför en modell för ersättning som enbart baseras på möten sällan det bästa alternativet. Rimligtvis kan en struktur med mötesarvode, grundarvode per månad eller år som utifrån syssla, art och omfattning kombinerat vara en lämplig väg att gå. Likt anslaget för revisionens genomförande finns inte heller en bestämd form för hur lekmannarevisionens arvode betalas ut (SKL 2013).

2.8. God revisionsd och lekmannarevisionens oberoende

I den kommunala funktionen innefattar god revisionsd samtliga revisionsärenden som fullmäktige utnämner revisorer till. God redovisningsd i den kommunala verksamheten ska följas utav både revisor och lekmannarevisor men även utav den som anställs som sakkunnigt biträde (kommunal yrkesrevisor) (SKL 2018).

Att upprätthålla god revisions sed och samtidigt bidra till dess utveckling är ett ansvar på både gemensam och individuell nivå. Genom att implementera och förbättra en effektiv och distinkt god revisions sed så syftar man till att förstärka den kommunala revisionens tilltro. I kommunal verksamhet ska föreställningsramen för de som är sakkunniga, instrument samt tillvägagångssätt baseras utifrån god revisions sed. I kommunal verksamhet sker en interaktion mellan yrkesrevisorer och lekmannarevisorer för att förbättra god revisions sed. För kommunal verksamhet utser man även en eller flera auktoriserade räkenskapsrevisorer för att kontrollera förvaltning, räkenskaper samt årsredovisning och som följer revisorslagen såväl som god revisions sed i enlighet med FAR och som kompletteras med regler från både domstol och revisorsinspektionen (FAR Online 2019).

Oberoende är centralt inom god revisions sed, vilket definieras som följande: *“Revision förutsätter oberoende. Oberoendet är centralt för revisionens trovärdighet och legitimitet. Oberoende innebär att stå fri gentemot den som granskas samt att självständigt och objektivt (sakligt och opartiskt) granska och pröva.”* Revisionens oberoende försvaras av flertalet olika officiella stadgar och där reglerna kring oberoendet återfinns för samtliga revisionsuppdrag (SKL 2018).

Oberoendet innebär alltså att revisorerna ska agera självständigt i sina prövningar - att de själva exempelvis väljer vad som ska granskas. Men oberoendet är bara ett av fyra värden som utgör god revisions sed. Övriga är helhetssyn, samverkan samt öppenhet och kommunikation. Helhetssyn och samverkan innebär kort att samtliga revisorsroller som är inblandade i revisionen av det kommunala bolaget ska samordna revisionsprocessen. Öppenhet och kommunikation ämnar kommunikationen med fullmäktige och det granskade bolaget under den löpande revisionen (Statskontoret 2012).

Som tidigare omnämnt är lekmannarevisionens oberoende under lupp. Främst är kritiken riktad mot lekmannarevisionens kopplingar till de som faktiskt granskas. Det handlar inte om ett ekonomiskt beroende som problematiseras inom ramen för den professionella revisionen där det finns ambition att tjäna pengar på granskningsuppdraget. Istället handlar det om kopplingen till politiska partier i och med att politiska representanter finns i bolagsstyrelsen och självfallet även kommunfullmäktige och kommunstyrelse. På så vis finns partikopplingar mellan lekmannarevisionen och stora delar av ägandet och styrningen av bolagen. Än mer så när lekmannarevisorer ofta är äldre individer med lång politisk karriär och eventuella vänskapsband till styrande politiker. Kopplingen ställer höga krav på lekmannarevisionens integritet och kunskaper om god revisions sed. För samtidigt som oberoendet är ifrågasatt så bidrar en av lekmannarevisorerens styrkor till att också potentiellt försvaga oberoendet. Den politiska kontext en förtroendevald revisor finns i bidrar till revisorns sakkunskap i det kommunala politiska livet, men innebär alltså även en funktionell koppling till politikerna i bolagsstyrelsen eller kommunfullmäktige (Thomasson & Erlingsson 2020) (Cassel 2000).

Olle Lundins (2007) litteraturstudie om oberoendet kopplat till kommunal revision visar att det inte är en självklar sanning att den kommunala revisionens oberoende behöver stärkas. Det innebär dock inte att den är helt oberoende - all revision har ett visst teoretiskt beroende.

Helt oberoende individer existerar nämligen inte och kravet torde snarare vara att lekmannarevisionen ska ha ett "acceptabelt beroende". Ett beroende som inte undergräver förtroende. När Thomasson (2018) studerade förtroendevalda revisorers politiserande av revisionen inom svenska kommuner visade resultatet att förtroendevalda revisorer snarare uppträder särskilt kritiskt i sina granskningar, bland annat för att bibehålla legitimitet för det system de representerar. Samtidigt visar studien att styrande politikernas mottagande av granskningsrapporter används strategiskt, inte för att påverka förtroendevalda revisorer, utan för att öka legitimiteten för det politiska styret. Författaren menar exempelvis att revisionens granskningsrapporter avpolitiserar på så vis att de sällan kommer med vidare debatt, för att tona ner eventuell kritik mot en enskild nämnd. Återigen fyller den kommuninterna revisionen ett legitimitetssyfte, nu för styrande politiker, men ofta utan att leda till faktisk debatt eller förändring.

2.9. En lekmannarevision i förändring

I samband med Ahlenius (2017) utspel som omnämns i studiens introduktion så motionerade den moderata riksdagspolitikern Ida Drougge i enlighet med Ahlenius efterfråga (även Sverigedemokratiska riksdagsledamöter motionerade om liknande förändringar) (Motion 2017/18:3843). I Ahlenius debattartikel som i Drougges motion föreslås en oberoende statlig kommunrevision bestående av professionella revisorer. Drougges kritik mot nuvarande system liknar även Ahlenius dito: "*dagens system med politiker som granskar politiker är varken tillräckligt rättssäkert, likvärdigt eller särskilt effektivt*" (Motion 2017/18:2798). Drougges motion ifrågasätter ytterligare en del av den kommunala revisionen - kommunernas varierande ekonomiska kapacitet och vilja att upphandla kommunala yrkesrevisorer vid specifika granskningar. Även om motionen föreslår en utökad och standardiserad professionell revision gentemot kommunernas kärnverksamhet så är stora delar av kritiken som motionen grundar sig i överförbar till lekmannarevisionen av kommunala bolag. Motionen fick gehör av riksdagen, som ställde sig bakom den (Motion 2017/18:2798). Konstitutionsutskottet och kammaren avlog dock förslaget och i utskottets betänkande menades att nuvarande system med förtroendevalda revisorer bör behållas (Konstitutionsutskottet, 2018).

Argumenten för en förändrad kommunal revision handlar alltså främst om lojalitetsproblem i den partipolitiska kontext revisionen verkar i, vilket kan hota oberoendet. Argumenten för nuvarande utformning fokuserar på det kommunala självstyret och att granskningar från privata aktörer eller statliga myndigheter eventuellt skulle få låg legitimitet hos den kommunala politiken (Johansson & Lindgren 2013).

Så sent som november 2021 presenterade SKR fem stycken förslag till förbättringar av lekmannarevisionen av kommunala bolag. SKR:s arbete med frågan är av intresse då organisationen har i uppdrag att utveckla och stärka kommunal revision. De fem förbättringsförslagen är framtagna då SKR identifierat att lekmannarevisionen har utmaningar att efterleva god revisions sed i delar av landet. De fem förslagen är som följer (SKR 2021a).

- En stärkt bolagsstyrning där revision har en roll

I intervjustudien framgår det att ägaren (som definieras som aktuell kommun) för den samlade kommunala verksamheten saknar intresse och kunskap om revisionen samt att osammanhängande styrning av kommunens verksamheter, däribland kommunala bolag, är en utmaning.

- En mer tydligt samordnad revision

Intervjupersonerna, främst lekmannarevisorer, upplever att den totala revisionen blir bättre om den planeras gemensamt med hela kommunens revision. Lekmannarevisorerna efterlyser även högre grad av samarbete med revisionsföretagen.

- Bättre samspel mellan lekmannarevisionen och den auktoriserade revisorn

I rapporten nämns att auktoriserade räkenskapsrevisorer och kommunala yrkesrevisorer med liten erfarenhet av den kommunala sektorn även har låga kunskaper om lekmannarevisionen. För ett nödvändigt samspel för att bedriva en korrekt kommunal bolagsrevision bör revisionsföretagens kunskap öka och samarbetet stärkas.

- Tydligare former för finansiering

Som tidigare nämnt förekommer flera olika modeller vad gäller hur lekmannarevisionen finansieras. Därför bör det ställas krav på ägaren, kommunen, att hitta tydliga finansieringsformer för att lekmannarevisionen inte ska behöva argumentera med bolagsledning för att att uppnå en rimlig finansieringsnivå.

- Mer och bättre utbildning

Frågan gäller samtliga aktörer inom kommunal bolagsrevision: för ägare, bolagsordning, räkenskapsrevisorn och lekmannarevisorerna själva är kunskapen begränsad om lekmannarevisionens uppdrag. Rapporten förespråkar framför allt utökad utbildning för lekmannarevisorerna men också för bolagsledning och styrelse (SKR 2021a).

Att frågan om offentlig revision är högaktuell och under förändring förstärks av det faktum att SKR också under hösten 2021 avslutat en remissrunda för en ny standard om kommunal räkenskapsrevision. Även om den nya potentiella standarden rör kommunal verksamhet och inte kommunala bolag så har den nya standarden bland annat syftet att tydliggöra former för räkenskapsrevisionen för förtroendevalda revisorer, vilket även bör vara till nytta för förståelsen av räkenskapsrevisionen för kommunala bolag och öka lekmannarevisionens kompetens (Skyrev 2021).

2.10. Aktuella lagstiftningar och praxis

Kommunallagen (SFS 2017:725) stipulerar att den samlade revisionen av kommunens verksamheter ska pröva om verksamheten sköts på ändamålsenligt sätt, ekonomiskt tillfredsställande med rättvisande räkenskaper och tillräcklig intern kontroll. Enligt lagens tionde kapitel ska minst en lekmannarevisor utses vid ett helägt kommunalt bolag. Det är paragraf 4-6 som definierar att valet av lekmannarevisorer sker då en ny kommunfullmäktige tillträtt efter ett allmänt val och att den valda revisionen ska granska verksamheten under samma mandatperiod som fullmäktige är vald till. Vidare definierar kommunallagen att revisorn ska fullgöra sitt uppdrag självständigt och att lekmannarevisorerna ska använda sig av sakkunniga biträden (exempelvis kommunala yrkesrevisorer) i den grad som krävs för att genomföra en granskning som motsvarar uppdraget.

Vad gäller revisionen av aktiebolag ska en granskningsrapport, som definieras enligt aktiebolagslagens 10:e kapitel bifogas till den finansiella revisionsberättelsen. Det är dock den auktoriserade revisorn som upprättar revisionsberättelsen och därför även är den som uttalar sig i ansvarsfrågan gentemot styrelsen (SKL 2013).

Aktiebolagslagens 10 kap 3§ som behandlar lekmannarevisorns uppgifter, innefattar granskning om företaget vårdas funktionsdugligt samt på ett ekonomisk godtagbart sätt, men även om företagets inre tillsyn är tillräcklig. Översynen ska genomföras djupgående och betydande och ska följa den goda sed som krävs vid granskning (SFS 2005:551).

Aktiebolagslagen 10 kap 10§ abl behandlar även jäv vilket med en överskådlig syn förklarar att man inte får vara lekmannarevisor om man har någon form av koppling till företaget genom ägande av aktier i företaget, är ledamot eller verkställande direktör, beroendeställning till företaget eller är verksam i företag som yrkesmässigt assisterar företaget i grundbokföringen (SFS 2005:551).

Aktiebolagslagen 10 kap 13§ abl beskriver när granskningsrapporten ska lämnas in och vilket innehåll den ska innefatta. Detta ska ske senast tre veckor innan årsstämman och lämnas till företagets styrelse. Lekmannarevisorn ska framföra om förbindelse enligt 10 kap 3§ abl samt om dylika relationer som personen har varit förpliktad att undersöka enligt 10 kap 4§ abl. Lekmannarevisorn ska även informera om det finns anledning till anmärkning mot någon av styrelseledamöterna eller den verkställande direktören. Lekmannarevisorn har även möjlighet att ge andra underrättelser som är av intresse för aktieägarna (SFS 2005:551).

Aktiebolagslagen 10 kap 17§ abl som behandlar upplysningsplikt mot bolagsstämman anger att lekmannarevisorn har en skyldighet att överlämna den information som begärs ut från bolagsstämman givet att det inte gör en substantiell skada för företaget. 10 kap 18§ abl innefattar lekmannarevisorns upplysningsplikt gentemot räkenskapsrevisorn m.fl. och där lekmannarevisorn ska lämna angelägenheter om bolaget till bolagets revisor, annan lekmannarevisor, särskild granskare och eventuell konkursförvaltare (SFS 2005:551).

2.11. Revisorsrollerna

Den auktoriserade räkenskapsrevisorns roll inom ett kommunalt bolag är densamma som inom den privata sektorn. Den auktoriserade revisorn ska se till att bolagets förvaltare tillvaratar bolagets intressen och levererar en årsredovisning som är tillrättavisande (Meyer, L. et al., 2013). Kontrollen av räkenskapernas riktighet och räkenskapsrevisorns kommentar om ansvarsfrihet ligger sedan till grund för styrelsens beslut om ansvarsfrihet. Den auktoriserade revisorn har upplysningskrav till den förtroendevalda revisionen (Statskontoret 2008).

Den kommunala yrkesrevisorn, eller sakkunniga biträdet som det även kallas, behöver nödvändigtvis inte ha en bakgrund inom företagsekonomi, utan kan exempelvis ha en bakgrund inom statskunskap. Enligt kommunallagen ska revisionen av ett kommunal verksamhet biträdas av ett sakkunnigt biträde vars syfte är att bistå med expertis både inom kommunal verksamhet men också revision. Kommunala yrkesrevisorn, eller det sakkunniga biträdet, ska alltså biträda lekmannarevisorn att uppfylla dess uppdrag att granska ändamålsenlighet, effektivitet och intern kontroll. Vad gäller lekmannarevisionens mer djuplodande granskningar är det i regel den kommunala yrkesrevisorn som faktiskt genomför granskningen och dennes rapport ska i slutändan bifogas i lekmannarevisorns granskningsberättelse. Värt att tillägga är att auktoriserade räkenskapsrevisorer även kan vara kommunal yrkesrevisor (Meyer, L. et al., 2013) (SKL 2013) (Statskontoret 2008).

3. Metod

3.1. Förberedelser och genomförande av intervju

I och med att studiens frågeställningar är av resonerande art så har ett semistrukturerat format på intervjun ansetts vara lämpligt. Intervjuguiden har tagits fram utefter givna frågeställningar (se bilaga för guiden). Guiden har använts som ett stöd och försäkran om att samtliga huvudämnen avhandlas under intervjun. De enskilda intervjuerna har på olika sätt frångått guiden vad gäller frågeföljden och specifika fördjupningar för enskilda respondenter som styrts av intervjupersonens erfarenheter. Intervjuns låga nivå av standardisering motiveras med frågeställningarnas kvalitativa ansats (Yin 2011).

Den första intervjun som genomfördes var en s.k. pilotintervju för att ge möjlighet till att finjustera intervjuguiden efter utfallet av intervjun. Att ta med en pilotintervju i den slutgiltiga empirin beskrivs som acceptabelt av Jutesen och Mik-Meyer (2011) såtillvida hänsyn tas till kommentarer och justeringar från pilotintervjun. Intervjuguidens första del syftar till att skapa en bild av intervjupersonernas erfarenhet och yrkesroll i praktiska termer. Följande tema kretsar brett kring intervjupersonens uppfattning om lekmanrevisionen; om interaktion och förväntan. Följande tre intervjuteman, om oberoende, kompetens och finansiering, är de huvudteman som referensramen och tidiga intervjuer visats centrala för frågeställningen. Intervjuguidens sista två teman är framåtblickande och konstruktiva till sin art och ämnar att ge underlag till sista frågeställningen enligt kapitel 1.3.

Intervjuerna har genomgående hållits utav en av studiens författare. Det motiveras av att denne har intervjuvana och att förutsättningarna för varje intervjuperson och intervju ska vara likartade. Vid samtliga intervjuer så har uppsatsens andra författare närvarat för följdfrågor och kortfattade anteckningar. Vid de fall det varit möjligt har fysiska intervjuer genomförts.

3.2. Bearbetning och analys av intervjumaterial

Intervjuerna har spelats in med intervjupersonernas godkännande. Efter intervjuerna har de transkriberats i sin helhet, för att kunna skapa en grundlig transkribering som fullt ut kan användas för empiri och analys (Trost 2010). Detta gjordes först genom ett automatiskt transkriberingsverktyg för att sedan manuellt justera den grova transkriberingen som mjukvaran erbjuder. Detta är fallet vid samtliga intervjuer förutom vid en. Vid det enskilda fallet havererade inspelningstekniken och inspelningen gick därför förlorad. När detta upptäcktes, direkt efter intervjun, sammanställde båda författarna på var sitt håll innehållet från intervjun i den grad som var möjligt med hjälp av manuella anteckningar och intervjuguiden. Uppfattningen är att intervjun därför alltså är användbar i studien, men inga direkta citat hämtas från den specifika intervjun, på grund av risk för ett inte helt korrekt återgivande. Intervjun som gick förlorad var den med Räkenskapsrevisor 4.

Därefter har den totala transkriberingen lästs igenom för att identifiera eventuella samband och gemensamma nämnare bland respondenternas uppfattning om lekmannarevisionen. Samtliga intervjuer tar plats i alla de huvudsakliga områden för vår intervjumall. Empiri och analys kombineras under samma rubrik i studien. Anledningen till denna utformning är att löpande tydliggöra vilka tolkningar som görs av empirin med hänvisning till teorin.

3.3. Beskrivning och motiv av respondentgrupp

Respondenterna består av individer som representerar två olika yrkesgrupper. Motiven till det är dels att täcka in en så stor del som möjligt av den totala interaktionen mellan lekmannarevisionen och den samlade professionella revisionen som möjligt. Så som går att utläsa från frågeställningarna så ger kombinationen av de båda yrkeskategorierna dessutom en möjlighet till en jämförande aspekt i studien.

Samtliga intervjupersonerna representerar större revisionsbolag, vilket är ett medvetet val. Orsaken till detta är att det på förhand var författarnas uppfattning att det just är de större bolagen som i regel vinner kommunernas upphandling om externa revisorer, i vilka upphandlingar kommunens bolag ofta ingår i. En uppfattning som senare bekräftades av respondenterna men även bekräftas av tidigare akademiska studier (Andersson Glinatsi & Prah 2012). Intervjupersonerna kommer från olika kontor, och fysiska platser i södra och mellersta Sverige för att studien ska fånga upp en större mångfald av insikter som olika geografiska kontexter eventuellt kan erbjuda. Intervjupersonerna har till viss del varierad erfarenhet, men där en majoritet av de intervjuade har minst tio års erfarenhet inom yrket. Samtliga räkenskapsrevisorer som intervjuats har varit auktoriserade och alla kommunala yrkesrevisorer som intervjuats, utom en, har varit certifierade enligt branschorganisationen Skyrev:s certifiering och krav. Fyra stycken räkenskapsrevisorer och tre kommunala yrkesrevisorer har intervjuats. En intervjuperson är både auktoriserad räkenskapsrevisor samt certifierad kommunal revisor. Personen benämns dock som räkenskapsrevisor i studien då respondenten hade störst erfarenhet i den yrkesrollen. Totalt består respondentunderlaget av sju individer. Studiens respondenter och skribenter är oberoende av varandra.

Intervjuperson	Titel	Erfarenhet inom Yrket	Metod
Yrkesrevisor 1	Yrkesrevisor	6 år	Fysisk intervju
Yrkesrevisor 2	Yrkesrevisor	23 år	Fysisk intervju
Yrkesrevisor 3	Yrkesrevisor	2 år	Fysisk intervju
Räkenskapsrevisor 1	Räkenskapsrevisor	11 år	Digital intervju
Räkenskapsrevisor 2	Räkenskapsrevisor	24 år	Digital intervju
Räkenskapsrevisor 3	Räkenskapsrevisor	23 år	Digital intervju
Räkenskapsrevisor 4	Räkenskapsrevisor/ Yrkesrevisor	14 år	Digital intervju

Tabell 1, Representation av intervjupersonen, dennes titel, erfarenhet inom yrket samt metod för intervjun.

3.4. Metodval

Studien har tillämpat en kvalitativ utgångspunkt med hjälp av intervjuer för att kunna uppnå resonerande svar på våra frågeställningar. Med anledning av att studiens syfte är att undersöka upplevelser och åsikter från en utvald respondentgrupp anses därför att den kvalitativa intervjun är det främsta redskapet för att ta fram den informationen (Patel & Davidsson 2011).

Avsikten när man tillämpar kvalitativa undersökningar i forskning finner man i målet att erhålla en djupare förståelse av ämnet jämfört med en kvantitativ studie. Denna är ofta fragmenterad till skillnad från den kvantitativa metoden. Den kvalitativa metoden präglas inte av enhetlighet, utan det finns stora möjligheter till utformningar av den kvalitativa metoden som finns tillgängligt i litteraturen inom ramen för forskningsmetodik. Variationen inom kvalitativ metod kan kopplas till det underlag av flertalet olika synsätt som alla grundar sig inom kvalitativ metodik. När man tillämpar en kvalitativ metod är det inom forskningen en

sedvanlig förekomst att forskare applicerar och formulerar sina egna översättningar. Man kan på så sätt uttrycka den kvalitativa metoden som ett verktyg som knappast innehåller enkla tillvägagångssätt eller vanor att använda när man jobbar med kvalitativ forskning. Därmed finns det ett utrymme för att hävda att varje forskningsproblem som ligger inom ramen för kvalitativ forskning behöver en särskild metod för det unika problemet. Den kvalitativa forskningen kräver därför att forskaren har en god överblick av den kvalitativa forskningsplanen på en övergripande nivå. Men på grund av kontinuerlig förändring gäller det även att man ständigt överväger och reflekterar (Patel & Davidsson 2011).

Studiens teoretiska ram grundar sig i flertalet olika informationskällor, varav basen tar sin utgångspunkt utifrån *Revision* (2014) skriven av Thomas Carrington samt *En bok om revision* (2019) av Gunilla Eklöv Alander. Därtill har studien ett flertal olika informationskällor kopplat till den teoretiska utgångspunkten. Källorna som används och därtill uppgifter från dessa anses var väsentliga för studien då dessa kan bidra med relevant information till arbetet genom att de behandlar grundläggande kunskaper som förutsätts för att genomföra, och anamma en analys.

3.5. Etik, trovärdighet och metodkritik

Studien har även tillämpat konfidentialitet. Konfidentialitet behandlar frågan om “vilken information ska vara tillgänglig för vem”. Enligt Patel & Davidsson (2011) innebär konfidentialitet att vi som forskare vet vem som har besvarat våra frågor med den kvalitativa metoden och även att det bara är forskaren som har tillgång till denna information. I kvalitativa intervjuer där respondenternas egna svar kan anträffas i studien så bör man skydda respondentens privata integritet och därmed tillämpa anonymitet. Konfidentialiteten är därmed ett etiskt osäkerhetsområde som starkt hör ihop med anonymiteten, som både kan skydda intervjupersonen men även exploateras av forskaren som kan tolka uttalanden utan att motparten har möjlighet att bestrida detta. Det kan föreligga en friktion mellan de grundläggande riktlinjerna för forskning och etiska kravet på att tillämpa konfidentialitet. Dels genom att man ska kunna ge ut information för att kunna göra en intersubjektiv granskning men även för att andra forskare ska ha möjlighet göra om samma undersökning (Kvale & Brinkman 2014).

Anledningen till anonymiseringen är att intervjupersonerna ska känna sig förhållandevis fria i att formulera eventuell kritik mot lekmannarevisionen. Detta i och med att det råder ett kundförhållande mellan intervjupersonerna och lekmannarevisionen som samma intervjupersoner kommenterar, främst gällande yrkesrevisorerna. Anonymiteten medför att sambandet mellan personen och deras uttalanden praktiskt taget är omöjligt att hänföra direkt till den specifika personen.

Studien har tillämpat ett informerat samtycke för intervjun, vilket innebär att man informerar respondenten om den allmänna intentionen med studien men även upplägget för essän och potentiella osäkerheter och nyttor av respondentens medverkande. Informerat samtycke

betyder även att respondenten medverkar frivilligt och har möjligheten och rättigheten att avsäga sitt medverkande när respondenten vill (Kvale & Brinkman 2014).

En problem som förekommer vid kvalitativ forskning är hur stor urvalsstorlek man ska tillämpa för sin forskningsfråga. Det finns därmed en svårighet att veta hur många respondenter som ska ingå i studien innan man har skaffat en gedigen teoretisk grund. När studien fortlöper finns det även möjlighet att den valda respondentgruppen kan behövas justeras. En riktlinje är att ju mer vidsträckt studie man praktiserar med flera olika grupper inom sitt urval desto fler intervjuer ska göras. Detta innebär att en mer specifik frågeställning där en eller få grupper ska intervjuas inte kräver särskilt många intervjuer. Däremot så föreslås det att det minsta antalet intervjuer för att en kvalitativ studie ska bli publicerad ligger på mellan 20 till 30 stycken, något som dock inte varit möjligt sett till denna studies omfattning och tidsbegränsning (Bryman et. al. 2017). Studiens omfattning om sju intervjuer får dock stöd i forskningslitteraturen:

“Rent allmänt skulle jag vilja påstå att man skall begränsa sig till ett mycket litet antal intervjuer, kanske fyra eller fem av dem eller kanske åtta. Ganska få är vanligen att föredra. Med många intervjuer blir materialet ohanterligt och kanske mäktar man inte med att få en överblick och samtidigt se alla viktiga detaljer som förenar eller som skiljer” (Trost 2010).

Med anledning av att åsikterna kring urvalsstorlek skiljer sig är det en komplex fråga att bestämma minsta antal intervjuer och storleken kommer skifta mellan olika situationer och studier. Detta kan sammanfattas med att det är känslig balansakt hur många intervjuer som ska göras och att det egentligen inte finns något enhälligt svar kring antalet (Bryman et. al. 2017).

“Urvalsstorleken i kvalitativ forskning bör generellt sett inte var så litet att det är svårt att uppnå en datamättnad, en teoretisk mättnad eller en informationsreduktans. Samtidigt ska urvalet inte vara så stort att det blir svårt att genomföra en djupgående fallorienterad analys” (Bryman et. al. 2017).

Denna studies generaliserbarhet styrks av att respondenterna representerar olika yrkeskategorier och olika geografiska kontexter. Med kravbild som exempelvis Bryman formulerar om 20-30 intervjuer för kvalitativ studie så finns det begränsningar i vilken utsträckning denna studies resultat kan generaliseras

Fyra av totalt sju respondenter intervjuades via videointervju, övriga tre utgör fysiska intervjuer på deras arbetsplats. Det föll sig så att samtliga respondenter ur yrkeskategorin yrkesrevisorer intervjuades på plats medan samtliga räkenskapsrevisorer intervjuades via videolänk. Gillham (2008) menar att intervjuer på distans nästan enbart kan motiveras av praktiska skäl. Distansintervjuer via videolänk kräver att både intervjupersonen och intervjuaren har erfarenhet av videosamtal. Fysiska intervjuer på en individs arbetsplats kan motiveras med att forskaren har ytterligare möjligheter till observationer kopplade till den fysiska miljön. Fördelen med att tillämpa videointervjuer är att det ökar möjligheten till

geografisk mångfald i studien, vilket varit fallet även i denna studie (de Villiers 2021). Det är värt att notera att delar forskningen motiverar att intervjumiljön för denna studies intervjuer med yrkesrevisorerna anses fördelaktig kontra intervjuerna med räkenskapsrevisorerna och kan därför ha påverkan på empirin som respektive intervjuer utmynnat i.

Enligt Trost (2010) ska man undvika att göra intervjuer där mer än en person är närvarande. Detta gäller så länge syftet med studien inte är att intervjua flera personer samtidigt. Det finns möjlighet att det går att genomföra en lyckad intervju med flera personer samtidigt men det kommer med ökad komplexitet. Detta gör att de som anser att de har mycket att prata om hörs mest medan de som är tystlåtna får mycket mindre utrymme. Skulle man korrigera för detta och tysta ner den som pratar mycket kan detta skapa en spändare stämningen och ett intervjuklimat som inte är optimalt. Grupp beteende- och process styrs utav den sociala styrningen i intervjun. Denna process har stor sannolikhet att skapa både beteenden och åsikter som någon av intervjupersonerna egentligen inte delar (Trost 2010). Vid en av intervjutillfällena intervjuades två individer och därför bör ovanstående tas i beaktning.

Samtliga intervjupersoner fick delvis muntligen undersökningens syfte beskrivet för sig vid den första kontakten som togs inför intervju. Utöver det fick respondenterna de huvudsakliga frågeställningarna skickade till sig inför intervjun för att enklare kunna förbereda sig, detta efter flera intervjupersoners önskemål. Den här graden av transparens kan vara problematisk enligt forskningsetik. Brinkman & Kvale (2014) menar att ge information om en studie på förhand riskerar att spontana åsikter om ämnet inte tar sig uttryck i intervjuerna. Dessutom kan en hög grad av förberedelse innebära att respondenten styrs mot specifika svar.

4. Resultat och analys

I följande kapitel redogör vi för innehållet i de intervjuer som genomförts med tidigare nämnda respondentgrupp. Underkapitelsindelningen är strukturerad utefter vilka teman som diskuterades mest frekvent under samtliga intervjuer samt utefter vad som avhandlats i teori och bakgrund. Underkapitlen har dock koppling till varandra och viss redovisad empiri kan vara aktuell gällande flera teman, något som belyses i slutdiskussionen. Som tidigare nämnt är intervjupersonerna anonymiserade och vid hänvisning till enskild intervjuperson anges den enskilda intervjupersonen efter yrkestitel och individuell numrering, exempelvis "Räkenskapsrevisor 3".

4.1. Oberoendet

I tidigare problembeskrivning och bakgrundskapitel finns exempel på dels hur politiska representanter och andra intressenter påtalat utmaningar med lekmannarevisionens oberoende med hänvisning till de enskilda lekmannarevisorernas partipolitiska tillhörighet. Den vedertagna bilden bland intervjupersonerna gällande detta är dock att lekmannarevisionen inte visar tendenser på ett otillbörligt beroende kopplat till partipolitisk tillhörighet. I de flesta fall omnämns att lekmannarevisorerna tar sitt åtagande och kraven om oberoende på stort allvar och därför inte låter partipolitik färga deras arbete och förhåller sig professionellt till rollen som lekmannarevisor. Kutym och kultur inom skräet gör oberoendet starkt.

Räkenskapsrevisor 3 är en av de som stämmer in i bilden om en lekmannarevisor med stort oberoende. Denne har även erfarenhet från kommunal revision och menar att förtroendevalda revisorers arbete där är mer politiskt präglad än vad det är i de kommunala bolagen.

Yrkesrevisor 2 instämmer i att oberoendet för skräet är starkt, sånär som på några enstaka individer. Denne resonerar om att kommunala bolag ofta verkar inom områden där det inte finns tydliga ideologiska och politiska konflikter och exemplifierar med ett kommunalt elbolag, där intervjupersonen menar att energiföretag inte verkar i ett sammanhang med en tydlig höger-vänster-politisk skala. Denne menar att den enda ideologiska fråga som går att urskilja inom kommunala bolag är den om huruvida offentliga verksamhet alls ska bedrivas i bolagsform. Men att just den politiska konflikten inte torde påverka lekmannarevisionens oberoende.

"Det finns en kritik mot lekmannarevision om att den är politiskt präglad. Att det är låg kompetens och att man bedriver sakpolitiska agendor. Så är det inte i verkligheten. Det är förvånande hur professionella de är(...)det är något som kletat sig på och det kanske är en allmän misstro mot vårt politiska styre. (Yrkesrevisor 2)

"Generellt tycker jag att det hanteras rätt så bra. Man vet med att de har en politisk bakgrund. Men att de blir politiskt färgade i deras roll som lekmannarevisorer tycker jag är relativt sällsynt utifrån min erfarenhet." (Räkenskapsrevisor 1)

Två intervjupersoner har identifierat en viss tendens till potentiell ideologisk/partipolitisk påverkan på lekmannarevisionens arbete och drivkrafter kopplat till vad en lekmannarevisor anser vara väsentligt och riskfyllt i revisionsmässiga termer och då även granskningsvärt. Räkenskapsrevisor 4 har vid ett tillfälle identifierat visst politiskt incitament kopplat till frågan om försäljning av fastigheter inom ett allmännyttigt bostadsbolag. Yrkesrevisor 1 kunde under Sveriges stora flyktingmottagande under mitten av 2010-talet identifiera visst ideologiskt inflytande i frågan om ett enskilt bostadsbolags arbete med att bistå med bostäder till flyktingar.

“När det var det stora flyktingmottagandet 2015 så var det ju till exempel en sådan fråga som ändå var lite politiskt färgad. Då var det ju till exempel så att vissa kommunala bostadsbolag fick frågan om de kunde tillhandahålla bostäder för personer som kom(. ...) då tror jag vissa hade svårt att koppla bort sitt hjärta eller sina tankar om det och då tror jag att det rann lite grann över revisionen.” (Yrkesrevisor 1)

Båda intervjupersonerna resonerar kring att de bägge exemplen är tydligt politisk polariserande frågor som finns i en uppenbar höger-vänster-politisk skala. Men gemensamt för de bägge intervjupersonerna är också att ingen av de anser, i likhet med majoriteten av respondenterna, att frågan om lekmannarevisorns beroende är ett systematiskt problem.

“Det är väldigt sällsynt att det blir en utmaning. Revisorerna ska ju vara oberoende även om de tillhör ett politiskt parti och styrelseledamöterna i de kommunala bolagen också tillhör partier. De flesta känner ju varandra på något sätt från politiken men min erfarenhet utifrån alla kommuner jag jobbar i är ändå att revisorerna tar sitt oberoende på väldigt stort allvar.” (Yrkesrevisor 1)

Detta är dock inte fallet för samtliga respondenter. Räkenskapsrevisor 2, som bland denna studies intervjupersoner förhåller sig mest kritisk till lekmannarevisionen som helhet, uppfattar att det är svårt att bibehålla oberoende när partivänner ska granska varandra. Räkenskapsrevisor 2 kan dock inte ge ett exempel på ett tillfälle när detta varit tydligt för intervjupersonen i dennes arbete. Intervjupersonen påpekar också att i de fall där fullmäktige finansierar lekmannarevisionen så finns en beroendeproblematik kopplat till att styrande politiker sätter ramarna för hur omfattande granskning lekmannarevisionen kan genomföra.

Om lekmannarevisionen betraktas enligt revision som försäkran med tanke på Carringtons modell; att lekmannarevisionens syfte är att, i egenskaps av kommunfullmäktiges öga in i bolaget, försäkra ägarna om att bolaget förvaltas enligt beslutad ägarstyrning. Med det i åtanke visar respondenterna på att oberoendet är starkt och därför bidrar till lekmannarevisionen som en försäkran gentemot ägarna. Den enskilda kritiken som uppkom i intervjuerna om oberoendet fanns inte exempel på i praktiska termer och övriga respondenter uppfattades som övertygade om lekmannarevisionens oberoende. I termer av revision som förbättring är inte heller beroendet att anse som ett hinder. Erfarenheterna från intervjuerna är, sammanfattningsvis, att lekmannarevisorns roll att stävja informationsasymmetrin mellan

principalen (kommunfullmäktige och medborgare) och agenten (styrelse och vd) inte bör betraktas som problematisk i termer av beroende gentemot någon av endera parter.

Det är även tydligt att SKR:s definition av god revisionssed inom kommunal revision vad gäller oberoende efterlevs i hög grad bland lekmannarevisorerna, enligt den professionella revisionens uppfattning. Samma gäller Thomasson & Erlingsson:s beskrivning av det tuffa krav som ställs på lekmannarevision i termer av just oberoende. Svaren överensstämmer även med bilden som Thomasson återger i sin studie om den legitimerande förtroendevalda revisorn.

I och med att jäv kan anses som en allvarlig grad av oberoende så tyder det även på att lekmannarevisionen lever upp till 10 kap. 10 § Abl , paragraf 10 om just jäv. Lika tydligt är det, sett till våra respondenternas svar, att den politiska och mediala opinion som ifrågasatt lekmannarevisorernas oberoende inte har bäring i den faktiska verksamheten. Analysen förstärks av det faktum att inte heller SKR i sina förslag till en förstärkt lekmannarevision identifierat lekmannarevisionens oberoende som en av de fem förbättringspotentialerna.

4.2. Finansieringen

Bland de intervjuade med koppling till yrkesrevision så anses den stora bristen, och därav även förbättringspotentialen, ligga i finansieringen av lekmannarevisionen. Det handlar inte främst om formen för finansiering, utan snarare om storleken på anslagen. Yrkesrevisor 1, 2 och 3 menar att alla andra eventuella brister inom lekmannarevisionen är underordnade utmaningen om ett alltför begränsat anslag.

“Det stora bekymret är att det skiljer sig åt. Det finns de som har en jättebra lekmannarevision och det finns de där det är undermåligt med otillräckliga resurser...”
(Yrkesrevisor 2)

Så vad räcker pengarna till? Samtliga respondenter delar bilden om att pengarna i regel räcker till en grundläggande granskning som resulterar i att lekmannarevisorer på ett grundläggande sätt kan uttala sig om ändamålsenlighet, ekonomisk tillfredsställelse och tillräcklig intern kontroll. Räkenskapsrevisor 4 menar att pengarna som bäst räcker till någon enstaka djuplodande specifik granskning per år och per kommunal bolagsflora, men att pengarna ibland knappt räcker till någon vidare inblandning från kommunal yrkesrevisor alls. Denne säger att det optimala vore om finansieringen räckte till en specifik djuplodande granskning per år per kommunalt bolag. Bilden av en budget för lekmannarevision som enbart räcker till att skrapa på bolagets yta ur granskningssynpunkt delas även av Räkenskapsrevisor 2 och 3.

“Jag tror budgeten är det absolut viktigaste därför det är en sådan grundläggande faktor som inte går att komma runt. Det låga anslaget medför begränsningar(...) det är ju liksom ett moment 22 där lite grann. Det är därför jag tycker att budgeten är det absolut enskilt viktigaste. För hade vi haft ett större anslag hade vi kunnat göra så mycket mer på den

kompetenshöjande fronten(...) får man då ett väldigt litet anslag trots att resurserna ut till bolagen ökar så blir ju det en motsättning som gör att... hur fasen ska vi kunna granska dem på ett vettigt sätt när de sysslar med mångmiljonverksamhet och vi har några futtiga tusenlappar liksom?” (Yrkesrevisor 1)

För att vid enstaka tillfällen komma runt de låga anslagen menar Yrkesrevisor 1 att det finns en möjlighet att understryka specifika frågors granskningsvärde och risk för bolagsledningen och på så vis låta lekmannarevisionen äska mer pengar. Endera från bolagsledningen eller fullmäktige för att genomföra mer djuplodande granskningar. Yrkesrevisor 2 och 3 ser samma möjligheter men menar att äskandet om större anslag ofta möter motstånd från bolagsledningen då utgifter till lekmannarevision inte anses lika värdefullt som andra utgiftsposter som ligger närmare kärnverksamheten. Särskilt utmanande, menar Yrkesrevisor 3, är det när det aktuella bolaget har svag ekonomi. Räkenskapsrevisorerna som helhet identifierar inte samma utrymmen om ökat anslag men det kan förklaras med att det anslaget inte påverkar deras arbete. Yrkesrevisor 2 och Räkenskapsrevisor 2 påpekar att det är till stor del lekmannarevisorns eget ansvar att se till att anslaget är adekvat.

“Min bild är att en starkare lekmannarevision kräver rimlig budget och sakkunnigt biträde. Får de inte det: “då får det kvitta”. Det är styrt av den enskilda lekmannarevisorn och de enskilda lekmannarevisorerna. Det är ingen kommunstorlek, eller politisk färg eller så. Det handlar om enskilda personer, vissa accepterar att det är dåliga förutsättningar, och vissa inte.” (Yrkesrevisor 2)

Yrkesrevisor 2 och 3 menar att anslagen i vissa fall är så låga att de själva anser att de “*inte är i hamn*” med granskningen av vissa kommunala bolag vad gäller den praxis de arbetar efter och vill uppnå. Förutom motståndet från bolagsledningen så identifierar Yrkesrevisor 2 att kunskapen om lekmannarevisorns syfte är låg och att det därför är en utmaning att motivera att öka ett anslag som varit ungefär lika stort under hela den tid man haft lekmannarevisorn.

Men problematiserandet av storleken på lekmannarevisionens anslag delas inte av hela respondentgruppen. Utifrån ett skattebetalarperspektiv ifrågasätter Räkenskapsrevisor 3 om anslaget verkligen behöver vara större. Om vad ett utökat anslag för lekmannarevisionen faktiskt skulle rendera i sett till granskningsresultat. Räkenskapsrevisor 3 menar att om den finansiella revisionen som intervjupersonen företräder, är en av allmänheten godtagbar granskning bland privata aktiebolag så borde det även vara fallet i offentligägda bolag. Intervjupersonen menar att denne, i egenskap av auktoriserad räkenskapsrevisor, aldrig erhållit information från lekmannarevisionen som varit till nytta i dennes arbete, men menar att ett större anslag till lekmannarevisionen inte heller skulle förändra det. På så vis ifrågasätts alltså syftet med en utökad lekmannarevision. Frågan om en eventuell utökad finansiering ligger alltså i medborgarnas intresse och värdering av lekmannarevisionens arbete.

“Det beror ju på om medborgare anser att lekmanrevisionen fyller en mer väsentlig uppgift än den professionella revisionen.” (Räkenskapsrevisor 3)

Inte heller Räkenskapsrevisor 2 har dragit nytta av granskningsinsatser från lekmanrevisionen. Respondenten gör även en annorlunda tolkning av utmaningar med finansieringen av lekmanrevisionen. I stället för att peka på brister i själva anslaget till revisionen identifieras istället lagen om offentlig upphandling (LOU) som *“ett gissel”*. I och med att lekmanrevisionens professionella stöd (de kommunala yrkesrevisorerna) i regel upphandlas så styrs kvaliteten i lekmanrevisionens totala arbete av förutsättningar som LOU ger. Intervjupersonen menar att upphandlingsprocessen innebär att kvaliteten på kommunala yrkesrevisorns insats ofta kompromissas på i förmån för en låg kostnad. I och med detta föredrar Räkenskapsrevisor 2 förutsättningarna som ges i de kommuner som har en egen stadsrevision med egna yrkesrevisorer. Något intervjupersonen menar både stärker kvaliteten i lekmanrevisionens arbete men också ger möjlighet till större kontinuitet men också tydligare möjligheter för yrkesrevisorerna att utbilda lekmanrevisorerna för långsiktig kvalitetsökning.

Formen för finansieringen av lekmanrevisionen kan variera, som tidigare nämnt i studien. Även om delar av respondentgruppen pekar på storleken på finansieringen som den allra största förbättringspotentialen gällande lekmanrevisionen så finns tydliga åsikter om finansieringsform. Yrkesrevisor 2 menar att det är de kommunala bolagen själva som bör finansiera lekmanrevisionen. Denne får medhåll från Yrkesrevisor 3 och Räkenskapsrevisor 2. Yrkesrevisor 2 uppfattar att lekmanrevisionen i vissa fall tycker finansieringen från kommunfullmäktige är behändigare då lekmanrevisorerna anser det enklare att äska pengar från potentiella partikollegor i fullmäktige, kontra den aktuella bolagsledningen.

Bland de respondenter, främst yrkesrevisorer, som anser att storleken på lekmanrevisionens anslag är problematiskt lågt i genomsnitt så pekar man på en mer utökad utbildning på bred front för att uppnå en större finansiering.

“...det är inte bara lekmanrevisorns uppdrag att se till att det blir mer pengar utan det är flera inblandade: det är bolagen och kommunen som också behöver förstå. Det är lite för svagt där. Det är svårt att peka på vems fel det är utan det är en kultur och det är flera parter som behöver ta ett krafttag för att det faktiskt ska bli förändring.” (Yrkesrevisor 3)

“Jag tror det är mycket tradition. Att man ännu inte riktigt har i alla lägen förstått varför... Om man också ska vara kritisk mot lekmanrevisorerna så har de de inte framfört det tillräckligt tydligt, att: “nu har jag fått det här uppdraget och det måste se till att ha en organisation för det.” (Yrkesrevisor 2)

Yrkesrevisor 1 stämmer in i Yrkesrevisors 2 åsikter. Denne menar att det ligger ett ansvar hos lekmanrevisionen att dels fullt ut förstå sitt uppdrag - vilket ibland brister. Genom att förstå sitt uppdrag tydligare kan lekmanrevisionen då tydligare försvara sitt uppdrag för

bolagsledningarna som har en grundläggande skepsis mot lekmannarevisionen för att till följd öka på sin finansiering. Men att denna handlingsföljd beskrivs alltså som ett moment 22: för att utbilda lekmannarevisionen i sitt eget uppdrag och öka dess kompetens så behövs mer pengar, men utan mer pengar är kompetenshöjande insatser svåruppnåeliga.

Om man ser till respondentgruppen yrkesrevisorerna så är alltså finansieringen det stora hindret för lekmannarevisionen att genomföra en fullvärdig granskning av kommunala bolag i enlighet med uppdraget. Den bristande finansieringsgraden kan således ha inverkan på lekmannarevisionens försäkrande och förbättrande kvaliteter, enligt Carringtons definition. I och med att anslaget, enligt intervjupersonerna, mestadels räcker till en grundläggande granskning om ändamålsenlighet, ekonomisk tillfredsställelse och tillräcklig intern kontroll så går det ifrågasätta lekmannarevisionens funktion att förbättra den informationsasymmetri som finns mellan den aktiva bolagsledningen och ägare. Såsom mellan vd och styrelse och ägarna i form av kommunfullmäktige och i förlängningen medborgarna. Med ett lågt anslag, blir granskningen grundläggande och lekmannarevisionens kunskaper om det granskade bolaget knapphändiga. Bilden som framför allt yrkesrevisorerna förmedlar om vilka granskningmöjligheter ett typiskt anslag renderar innebär att revisionens försäkran om att bolaget faktiskt agerar utifrån ägarnas preferenser inte alltid kan garanteras. Yrkesrevisor 2 och 3 beskriver bland annat den bristen i intervju. Det går inte att bortse från det faktum att yrkesrevisorerna i de flesta hänseenden är de som, på uppdrag av lekmannarevisionen, genomför granskningarna. Därför bör det finnas ett egenintresse av att lekmannarevisionens finansiering ökar eftersom stora delar av finansieringen således går till att betala yrkesrevisorerna.

Till skillnad från SKR:s fem förbättringsförslag från 2021 så pekar vår studie på att storleken på anslag innebär en stor förbättringspotential. Dock menar Räkenskapsrevisor 2 att SKR i egenskap av intresseorganisation medvetet väljer att inte kommentera anslagsstorlek i kronor och ören, men att organisationen "*mellan raderna*" menar att finansieringens storlek är relevant. Det är författarnas uppfattning att en tydligare kartläggning av anslagen till lekmannarevisionen av kommunala bolag skulle vara nödvändig för att klargöra hur finansieringen faktiskt ser ut vad gäller storlek.

Men åsikterna delas inte av alla respondenter. Framför allt två räkenskapsrevisorerna ifrågasätter om vad en ökad finansiering faktiskt skulle innebära för lekmannarevisionens möjligheter att stärka sitt försäkrande och förbättrande syfte. På så vis ifrågasätter också delar av respondenterna lekmannarevisionens faktiska förmåga att göra detsamma, oavsett storlek på anslag. Analysen av dessa respondenters uppfattning är att lekmannarevisionen i många fall brister i att till fullo genomföra sitt uppdrag och verka för att försäkra och förbättra det kommunala bolagets verksamhet men att bristen inte beror på finansieringsgraden och därför inte heller kan lösas med ett större anslag.

4.3. Demografisk representation

Bland flera av respondenterna påtalas eventuella brister i att lekmannarevisorer främst är seniora. Uppfattningen om åldersfrågan yttrar sig främst hos de som innehar rollen som räkenskapsrevisor. Enligt Räkenskapsrevisor 1, 2 och 3 är det många som är seniora bland annat då det finns för få personer som vill ställa upp som förtroendevalda. Yrkesrevisor 2 har också identifierat att lekmannarevisionen lider av vad intervjupersonen beskriver som ett bredare problem i att lyckas rekrytera individer till förtroendevalda roller. Detta gäller politiska partier i allmänhet men drabbar lekmannarevisionen tydligt i och med att lekmannarevisorsrollen kräver att individen inte har andra förtroendeuppdrag i kommunen samtidigt. Räkenskapsrevisor 2 identifierar samma utmaning och menar att lekmannarevisionen borde spegla alla samhällsgrupper ur en demografisk aspekt.

“Många lekmannarevisorer är ju väldigt gamla därför att de är få som vill ställa upp och ta förtroenderoller i dagsläget. Och de har ju kanske en annan syn på samhället än vad lite yngre personer har och kommer från en kultur där man mer kanske pratade med varandra än att inhämta revisionsbevis(...). Rent krasst är det ju många av dem som gillar att dricka kaffe och gå på möten, de är politiker i grund och botten. Det kanske är bättre att lägga pengarna på att göra rejäla granskningar. På dem där kaffemötena kanske det diskuteras allt annat än det man borde göra...” (Räkenskapsrevisor 2)

Räkenskapsrevisor 1 påpekar att det flesta är pensionerade som arbetar som lekmannarevisorer, just för att deras utökade fritid möjliggör det tidsmässiga åtagandet som lekmannarevision innebär, till skillnad från yngre, yrkesaktiva individer. Enligt Räkenskapsrevisor 1 kan en bidragande orsak till detta vara att den ekonomiska ersättningen som lekmannarevisorn får, vilken inte anses vara stor, leder till att det är folk som har tiden och inte är i behov av den ekonomiska ersättningen som tar rollen som lekmannarevisor. Räkenskapsrevisor 1 tror därmed att åldersfördelningen skulle se annorlunda ut om den ekonomiska ersättningen hade varit högre. Däremot anser Räkenskapsrevisor 1 att det inte är med arvodet som man ska locka andra målgrupper till lekmannarevisionen utan att rollen måste på andra sätt göras mer attraktiv. Räkenskapsrevisor 1 önskar att rollen som lekmannarevisor ska marknadsföras på ett annorlunda sätt och att man behöver hitta sätt att skapa tid och förutsättningar åt lekmannarevisionen för att stärka dess roll. Denne menar att frågan är viktig då lekmannarevisionen skulle stärkas av att få in nya perspektiv som en ny demografisk representation skulle innebära.

“...att komma in i de sammanhangen som ung person - det känns inte så rockigt att sitta där med de här frågorna när det bara är med 70-plussare. Det är en jargong och på något vis en kulturfråga men det får inte styras av ekonomin. Det tror jag inte, för då blir något fel.” (Räkenskapsrevisor 1)

Även Yrkesrevisor 3 identifierar yrkets svaga ställning som en utmaning vad gäller attraktivitet, och därmed förmåga att locka ett bredare spektra av individer till

lekmannarevisionen:

“...en utmaning är ju också det här namnet “lekmannarevisor”(...) Det kan ge en känsla eller ett intryck av att det är lite... det låter inte lika tufft som en “auktoriserad revisor”...”
(Yrkesrevisor 3)

Även Räkenskapsrevisor 3 har en liknande bild om åldersfördelning inom lekmannarevisionen då personens uppfattning om representationen är att merparten av lekmannarevisorerna är i eller är nära pensionsålder. Räkenskapsrevisor 3 påpekar, likt Räkenskapsrevisor 1, att en annan ålders- och genusrepresentation skulle kunna innebära andra frågeställningar och granskningar inom lekmannarevisionen.

Trots att tidigare forskning och normgivande organisationer inte vidare påtalat utmaningar för lekmannarevisionen i hur väl gruppen representerar kommunmedborgarnas demografiska spridning så anser flera respondenter att detta är en utmaning för skrået. Det vill säga att den förhållandevis höga grad äldre män som lekmannarevisionen utgörs av, enligt SKR:s sammanställning, är begränsade. I och med att respondenterna påtalar att en bredare demografisk spridning av persongalleriet som utgör lekmannarevisionen skulle innebära att andra, ibland mer aktuella, frågeställningar och potentiella granskningar skulle lyftas så är det aktuellt att diskutera lekmannarevisionens representation som begränsande utifrån Carringtons revisionsperspektiv. När ägaren av bolaget, och därmed principalen i agentteorin, definieras som kommunmedborgare i allmänhet så finns det ytterligare en potentiell utmaning i persongalleriet som i dag utgör lekmannarevisionen. Då skillnaden i erfarenheter potentiellt kan skilja mycket mellan en typisk lekmannarevision och kommunmedborgaren i allmänhet så beskriver flera respondenter i teoretiska termer att den smala gruppen av lekmannarevisorer och deras granskningsfokus inte alltid identifierar den faktiska informationsasymmetrin mellan kommunmedborgaren och bolagsledningen.

Än mer så i ljuset av Räkenskapsrevisor 2:s bild av delar av lekmannarevisionen som individer som är mer intresserade av det sociala sammanhanget snarare än själva granskningen. Med hög granskingsbenägenhet torde lekmannarevisionen på sikt identifiera fler brister i bolagsförvaltningen som kan rendera i förbättrande åtgärder.

Även i frågan om representativitet går det att identifiera en skillnad gällande de två yrkesrollerna som intervjuats för studien då räkenskapsrevisorerna förhåller sig mer kritiskt gentemot lekmannarevisionens demografiska representativitet. Slutsatserna som kan dras om hur utökad demografisk representativitet ska nås handlar delvis om utökad arvode, även om det av en respondent anses vara ett tvivelaktigt incitament. Istället förordas framför allt starkare ställning och anseende för lekmannarevisionen för ökad attraktivitet, något som bland annat uppnås genom ökad utbildning, dels av lekmannarevisionen själva men även av andra intressenter.

4.4. Kompetens och förmåga

Räkenskapsrevisor 1 och Räkenskapsrevisor 4 menar båda att det finns en styrka i lekmanrevisionens lokala förankring. Ofta finns de kommunala bolagen på andra geografiska platser och i andra kommuner än där räkenskapsrevisorerna och de kommunala yrkesrevisorerna bor och verkar. Det kan handla om insikter om vad som är medialt aktuellt i kommunen eller vilka specifika fastigheter ett enskilt kommunalt bostadsbolag byggt under året. Även Yrkesrevisor 1 ser en styrka i den lokala förankringen:

“Att de hänger med ännu mer än vad jag gör i media och har tentaklerna ute. De liksom finns lite mer i korridorerna och kan snappa upp grejer”. (Yrkesrevisor 1)

Räkenskapsrevisor 3 ser en styrka i att lekmanrevisionen kan identifiera granskningsvärda frågor utanför den finansiella revisionen, men menar att den lokala förankringen inte bidrar till den förmågan. Yrkesrevisor 2 och 3 har förväntningar på lekmanrevisionen att vara engagerade, insatta och ha kunskap om innebörden av god revisionssed och deras uppdrag. Intervjupersonerna menar att dessa förväntningar ofta uppfylls, men inte alltid. Att Yrkesrevisor 2 och 3 inte har ytterligare krav på kompetenser hos lekmanrevisorer förklaras med att själva granskningen i regel genomförs av yrkesrevisorerna och kravet på lekmanrevisorerna är snarare att de ska kunna stå upp och argumentera för genomförd granskning. Därav är förståelsen och kunskapen om uppdraget centralt, enligt Yrkesrevisor 2 och 3.

Det finns en tydlig diskrepans mellan respondenterna vad gäller uppfattningen om vad den professionella revisionen anser vara av risk och väsentlighet inom ett givet kommunalt bolag, jämfört med lekmanrevisionen. Diskrepansen går inte att härleda till en särskild yrkesgrupp utan erfarenheterna varierar även bland räkenskapsrevisorerna som yrkesrevisorerna. Bland de som anser att det finns en tydlig skillnad så finns skillnaden i att lekmanrevisionen dels är tydligt präglad av sin lokala förankring men också att den professionella revisionen i regel har ett makromässigt perspektiv på bolagets verksamhet och därför även en markomässig syn på vad som är granskningsvärt.

“Ett exempel på när det finns en diskrepans kan ju vara att en lekmanrevisor bor i ett kommunalt bostadsbolag och säger: “i mitt trapphus så sköts inte städningen bra - det här borde vi ju lyfta!”. Då kan ju vi tycka att enligt god revisionssed så är det kanske inte på den detaljnivån vi tittar - alltså inte på enskilda trapphus utan vi tittar ju på bolagets styrning, uppföljning och interna kontroll.” (Yrkesrevisor 1)

Även Räkenskapsrevisor 3 har uppfattat liknande tendenser som Yrkesrevisor 1 gällande vad som identifieras som riskfyllt och väsentligt inom ett bolag men gör också kopplingen till att granskningsinsatser som lekmanrevisionen anser väsentliga ofta har visst massmedialt stoff. Likt frågan om beroendet inom lekmanrevisionen så finns samma tendenser kring vad som styr ev. förekomst av diskrepans om vad som anses granskningsvärt. Gemensamt för

bägge utfallen är att tydligast åsikter och eventuellt beroende förekommer i sådana sammanhang där lekmannarevisorerna efter personliga erfarenheter enklare kan skapa en bild och en åsikt om en verksamhet.

“...vi alla har säkert åsikter om skolan för vi har alla gått i skolan. Men vi har inte alla arbetat med elnätsbolag och då blir man kanske lite mer passiv för man kan inte frågorna på samma sätt. Det är lättare att tycka något inom hälso- och sjukvård eller skola än om elhandelsbolag.” (Yrkesrevisor 2)

Räkenskapsrevisor 3 menar att denne upplever att lekmannarevisionen har svårt att identifiera granskningsvärda områden för revisionen och istället fokuserar på frågor som beskrivs som “småsaker”. Intervjupersonen säger att det utgör en källa för irritation från företagsledningen. Räkenskapsrevisor 2 instämmer och menar att deras yrkesroll har högre anseende hos företagsledningen och pekar på att det främst bör handla om skillnad i kompetens.

“...vid någon lekmannarevision så har det varit väldigt otydligt vad de själva har riktigt velat göra och ganska. Och det var ju energibolag då och det kanske hänger ihop med mer komplex verksamhet.” (Räkenskapsrevisor 3)

Kopplingen mellan lekmannarevisionens kompetens och dess anseende omnämns av flera respondenter. Yrkesrevisor 1 och 2 påpekar att lekmannarevisionens ibland låga kompetens i sakfrågor, men även låga finansiering, i sin tur har negativ inverkan på lekmannarevisionens anseende för det granskade bolaget. Denne beskriver, liksom Räkenskapsrevisor 3, hur bolagsledningarna har en tendens att negligera lekmannarevisionen.

“..Ibland är det så att lekmannarevisionen inte kunskapen på grund av den låga budgeten. Den gör att vi inte heller vi kan inte ha så bra kunskap om sakfrågorna och då uppfattar man det som att man kommer in och ställer övergripande onödiga frågor. “Varför ska vi liksom avsätta vår tid till det?”. Det finns ju en sanning i det också(...) “...hade vi träffat ett energibolag tio gånger om året så hade vi ju blivit bättre. Både vi och de förtroendevalda (lekmannarevisorerna (för. anm.)) hade då såklart fattat mer detaljer i deras verksamhet.” (Yrkesrevisor 1)

Finns det andra orsaker till att lekmannarevisionens förmåga verkar nedvärderas av företagsledningarna? Flera räkenskapsrevisorer (1, 2 och 3) menar att det finns brister inom lekmannarevisionen vad gäller att förstå sitt eget uppdrag. Räkenskapsrevisor 3 vidareutvecklar kritiken och menar att lekmannarevisionen inte bara lider av en låg kunskapsnivå utan även en låg ambitionsnivå hos enskilda lekmannarevisorer.

“Jag tänker först och främst att det kanske skulle vara fördelaktigt i vissa fall om de fullt ut förstår sin roll kopplat till att granska bolagsordning, ägardirektiv, beslut och protokoll och så vidare. Och kanske ibland lyfta bort lite från frågan om ”hur kan hyressättningen vara så hög på det här nybyggnation” eller vad det nu är...” (Räkenskapsrevisor 1)

Samtliga räkenskapsrevisorer pekar på att lekmannarevisorerna har låga kunskaper om de ekonomiska frågeställningar som omger räkenskapsrevisionen. Huruvida det faktiskt utgör ett problem är dock inte självklart då lekmannarevisionens ansvarsområde inte delas med räkenskapsrevisorernas. Den låga kunskapsnivån kan däremot ha en negativ inverkan på samspelet mellan räkenskapsrevisionen och lekmannarevisionen där räkenskapsrevisorerna menar att man behöver lägga tid på att förklara ekonomiska skeenden istället för att utveckla samarbetet mellan respektive revision.

Samtliga yrkesrevisorer, men också Räkenskapsrevisor 1, 2 och 4 ser utbildning som ett av de främsta medlet att stärka lekmannarevisionens kompetens och därmed också anseende. Det handlar dels om utbildning inom det granskade bolagets verksamhet, men även utbildning i vad lekmannarevisorns egna uppdrag innebär och innefattas av. Värt att återupprepa från tidigare kapitel är att Räkenskapsrevisor 2 ser bäst möjlighet för utbildning i de kommuner som har egenanställda yrkesrevisorer. Yrkesrevisor 2 påtalar även vikten av att lyfta goda exempel på lekmannarevision för att agera förebilder för andra. Yrkesrevisor 1 ser även att med utökad finansiering så kommer utökad kompetens i och med att mer pengar kommer leda till mer omfattande granskningar och därför mer kunskaper om det granskade bolaget.

Vad gäller lekmannarevisionens kompetenser, dels om det egna uppdraget men också om det bolag som man är ämnade att granska så identifierar respondenterna en rad olika brister med koppling till de utmaningar som agentteorin presenterar. För det ter sig självklart: om en lekmannarevision inte bara har låga kunskaper om själva företagets verksamhet utan även bristande kunskaper i vad det egna uppdraget inbegriper så är hindren fler än ett för att granska om ett kommunalt bolags verksamhet har förvaltats rationellt och enligt ägarstyrningen. Den bilden som främst räkenskapsrevisorerna målar upp innebär därför tydliga utmaningar i lekmannarevisionens förbättrande, men framför allt försäkrande syfte. Det som skiljer yrkesrevisorernas uppfattning mot räkenskapsrevisorernas om lekmannarevisionens kompetens är att yrkesrevisorerna identifierar att den låga kompetensen hos lekmannarevisionen är ett resultat av dåliga förutsättningar, medan räkenskapsrevisorerna i högre utsträckning pekar på brister på individnivå.

4.5. Samarbetet med den professionella revisionen

Båda revisorsrollerna beskriver sina interaktioner med lekmannarevisionen som knapphändiga. Vad gäller räkenskapsrevisionen så handlar det om två fysiska möten årligen. Ett uppstartsmöte under början av en revisionscykel och det andra fysiska mötet är i samband med bokslutsgranskning på våren. Däremellan är de mer informella interaktionerna få - Räkenskapsrevisor 1 beskriver att det kan handla om ett enstaka mail eller telefonsamtal om en fråga dykt upp, eller om det finns behov av mellanavstämning.

Vad gäller yrkesrevisorerna är interaktionerna något fler till antalet, men varierar också tydligare. Variationen baseras på, enligt yrkesrevisorerna, hur aktiva lekmannarevisorerna är och hur omfattande granskning som planeras att genomföras. Det kan tyckas självklart;

räkenskapsrevisorn bedriver sin granskning parallellt med lekmannarevisorn samtidigt som yrkesrevisorn ska vara en del av den granskning som lekmannarevisorn ansvarar för.

Frågan är intressant då lekmannarevisionen tidigare föreslagit utökad samarbete med den auktoriserade räkenskapsrevisor för att stärka sin egen roll (se 2.9.). Räkenskapsrevisor 1 ser ett utrymme att själv vara mer proaktiv och avrapportera hur deras granskning går under revisionsåret till lekmannarevisionen, förslagsvis under höstens förvaltningsrevision. Orsaken till att detta inte görs i vidare utsträckning anges vara både tids- och budgetbegränsning. Respondenten menar att det bästa informationsutbytet sker när lekmannarevisorerna själva ställer krav på avrapportering från räkenskapsrevisorn.

Räkenskapsrevisor 3 gör en annan tolkning om hur samarbetet kan stärkas genom att räkenskapsrevisorerna tydligare kan föreslå granskningar för lekmannarevisorer som den finansiella revisionen anser vara väsentlig och att samma granskning då även kan vara till gagn i deras revision. Att detta inte görs i större utsträckning menar intervjupersonen främst handlar om bristande kommunikation, men även lågt förtroende från räkenskapsrevisionens sida gentemot lekmannarevisionen.

Vad gäller hur den professionella revisionen kan stärkas utifrån samarbete med lekmannarevisionen så ser Räkenskapsrevisor 1 vinster i lekmannarevisionens lokala förankring. Räkenskapsrevisorn definierar det som:

“...att ta med sig snacket på byn. Att vad det pratas om vad som är aktuellt för medborgarna. Som man kan ta med sig i vilka frågor som kan aktualiseras”. (Räkenskapsrevisor 1)

Något som intervjupersonen menar görs, men kan göras i större utsträckning.

Yrkesrevisor 2 och 3 pekar på att ett utökad samarbete ur deras perspektiv handlar om att ge stöttning till lekmannarevisionen och tillsammans lyckas identifiera granskningsvärde. Yrkesrevisor 1 menar att ett utökad samarbete mellan yrkesrevisionen och lekmannarevisionen borde fokusera på utökad utbildning. Att det inte görs i större utsträckning menar Yrkesrevisor 1 har att göra med bristande ekonomiskt utrymme.

Det är tydligt utifrån intervjuerna att den av SKR identifierade förbättringspotentialen som rör en mer samordnad revision även anses viktig bland respondenterna. Från räkenskapsrevisionens sida ses en fördel i att ett utökad samarbete skulle rendera i mer granskningsvärde i insatserna från lekmannarevisionen. Det går dock att utifrån två av räkenskapsrevisorerna (2 och 3) i denna studie ifrågasätta vilket intresse räkenskapsrevisionen faktiskt har av samarbete med lekmannarevisionen sett till intervjupersonernas allmänna skepsis mot skrået. Detta bör innebära ett hinder i att implementera SKR:s förbättringsförslag om bättre samspel mellan lekmannarevisionen och den auktoriserade räkenskapsrevisorn. Yrkesrevisorerna har en liknande uppfattning om fördelarna men ser också att fler kontaktytor skulle innebära en tydligare stöttning gentemot lekmannarevisionen. I och med den knapphändig interaktion som respondenterna beskriver

så går det att ifrågasätta hur väl lekmannarevisionen verkar enligt vad god revisionsred definierar som helhetssyn och samverkan inom revisionen. Sammanfattningsvis identifierar respondenterna utökad samarbete som en tydlig kompetenshöjande faktor för lekmannarevisionen. Kompetenshöjningen i sin tur skulle innebära utökade förbättrande och försäkrande egenskaper inom lekmannarevisionen, enligt Carringtons definition. I vägen för utökad samarbete är främst ekonomiska och tidsmässiga begränsningar, men även till viss del samarbetsvillighet.

4.6. En statlig revision

Tidigare i studien har både politiska och mediala förslag om en förändrad revision av kommunal verksamhet nämnts. Förslag som i praktiska termer skulle innebära att dagens revisionsstruktur inkluderandes lekmannarevision skulle skrotas och istället ersättas med en professionell statlig revision med samma mål som lekmannarevisionen, nämligen att granska om verksamheten lever upp till ägarens eller kommunfullmäktiges mål och beslut, verksamhetens effektivitet och intern kontroll i bolaget. Frågan är intressant då argumenten för och mot förslaget påvisar vilka förbättringspotentialer respektive intervjuperson identifierar gällande lekmannarevisionen.

En viss majoritet av respondenterna föredrar, trots tidigare nämnd kritik, nuvarande form av lekmannarevision. Argumenten om varför varierar dock. Räkenskapsrevisor 1 hänvisar till den tidigare nämnda lokala förankringen som huvudargumentet för en bibehållen lekmannarevision. Att den allra största styrkan med lekmannarevisionen skulle gå förlorad om revisionsformen gjordes om, nämligen att lekmannarevisorns lokala förankring ger räkenskapsrevisorn en källa till information om vad som är aktuellt i det sammanhang som bolagets geografiska placering ger upphov till. Personen ser dock fördelar med respektive revisionsform. Den professionaliserade statliga revisionen hade erbjudit mer stöd i mer avancerade frågeställningar kopplat till tolkning av kommunallagen och bolagets ägardirektiv. Yrkesrevisor 1 och 2 och Räkenskapsrevisor 4 stämmer in i Räkenskapsrevisors 1:s förhållningssätt.

“Egentligen kanske jag föredrar det så som det är nu i dagsläget för att då får jag mer inspel på vad som vad som “händer på by”. Och jag förutsätter ju att jag kan aktiebolagslagen. Vi ska granska de här bitarna med ägardirektiv och bolagsordning och så vidare, jag förlitar mig på att vi kan hantera det inom vår revision så att säga. Men det finns positiva aspekter av båda.” (Räkenskapsrevisor 1)

Räkenskapsrevisor 3, ser likt Yrkesrevisor 2, stora utmaningar i att anpassa lagstiftning efter förslagen om en professionaliserad verksamhetsrevision av kommunal verksamhet. Personen har dock inte en tydlig åsikt om vilken revisionsform denne skulle föredra.

“... då blir det utifrån en statlig norm också. Att det är samma i Jönköping som i Hjo som i Piteå och då får vi ändra lagstiftningen. I dag kan det se olika ut i Halmstad och Hallsberg.

Eftersom det är olika system man pratar om så man kan inte säga att du kan ersätta statlig revision med kommunal revision. Det är olika saker. Kommunen bygger på att det är lokalt självstyre och givet att vi behåller det kan jag inte se annat än att vi behåller systemet med lekmannarevision med sakkunnig som de facto säkerställer att det är rimlig kvalitet.”
(Yrkesrevisor 2)

Alla är dock inte lika övertygade om lekmannarevisionens framtid. Räkenskapsrevisor 2 ser gärna en professionell statlig revision, alternativt att de stora revisionsbyråerna fullt ut tar över de granskningsmål som lekmannarevisionen nu arbetar efter. Det är den ökade graden av professionalitet som är vinsten med ett förändrat system, menar Räkenskapsrevisor 2.

Utifrån respondentgruppen går det att tydligt se hur de intervjupersoner, främst räkenskapsrevisorer, som förhåller sig mest kritiskt till lekmannarevisionen i termer av beroende och förmåga också är de som ställer sig mest positiva till en statlig professionaliserad revision av kommunala bolag. Det går att identifiera deras argument till varför i enlighet med Carringtons beskrivning av revision som förbättran och försäkran. Argumentet för en förändrad revision av kommunala bolag görs med hänvisning till låg kompetens hos dagens lekmannarevision. På så vis kan man exempelvis göra tolkningen att argumenten för en professionaliserad ersättare till lekmannarevisionen beskriver enligt agentteorin att bättre hantera informationsasymmetri mellan medborgare och bolagsledning, och att revisionens försäkrande syfte därmed skulle stärkas. Sammantaget bör dock strykas under att åsikterna om en statlig revision tydligt delar respondenterna, i stort oberoende av yrkestitel.

5. Slutdiskussion

Hur upplever kommunala yrkesrevisorer och auktoriserade räkenskapsrevisorer lekmanrevisioner utifrån förmåga, kompetens och beroende?

I studiens problembeskrivning och bakgrund beskrivs lekmanrevisionens oberoende som en utmaning i olika mediala sammanhang. Med relativt stor samstämmighet så menar dock studiens respondenter att lekmanrevisionens beroende gentemot politiker i fullmäktige och bolagsstyrelse inte utgör ett problem i termer av revision som försäkrans. Respondenternas svar matchar även vad tidigare forskning från bland annat Lundin och Thomasson indikerat - om att lekmanrevisionen inte har ett problematiskt beroende gentemot kommunala bolagens ägare.

Frågan om i vilken utsträckning lekmanrevisionen demografiskt lyckas representera ägarna, och i förlängningen kommunmedborgarna, har i tidigare studier inte fått särskilt mycket uppmärksamhet kopplat till förbättring av lekmanrevisionen. Denna studie visar dock att enligt främst räkenskapsrevisorer så har lekmanrevisionen stor förbättringspotential gällande dess förbättrande syfte i ett mer mångfacetterat persongalleri, främst sett till ålder och kön. Två respondenter påpekar dock att detta inte enbart är ett huvudbry kopplat till lekmanrevisionen specifikt utan till rekrytering av förtroendevalda i stort.

Vad gäller lekmanrevisionens förmåga och kompetens så pekar samtliga respondenter på att det krävs ytterligare utbildning av lekmanrevisionen för att öka förståelsen för det egna uppdraget, vilket i dagsläget brister. Förutom att förbättra den egna kompetensen har sådana utbildningsinsatser även ett syfte i att lekmanrevisionen tydligare kan argumentera gentemot bolagsledningen om lekmanrevisionens vikt och syfte och på så vis potentiellt också påverka storleken på anslaget. Lekmanrevisionens styrkor i dagsläget härrör till deras lokala förankring och att de, enligt yrkesrevisorerna, har en hög professionalitet sett till oberoendet.

Sammanfattningsvis kan det konstateras att SKR:s förbättringsförslag för lekmanrevision också tar sig uttryck hos denna studies respondenter, främst gällande samspel och samarbete för den samlade revisionen, utmaningar kopplat till finansiering och utökad utbildning.

Hur skiljer sig kommunala yrkesrevisorer respektive auktoriserade räkenskapsrevisorer uppfattning av lekmanrevisioner?

Skillnader i uppfattning av lekmanrevisorerna mellan kommunala yrkesrevisorer och auktoriserade räkenskapsrevisorer som studien har påvisat går att sammanfatta likt följande:

- Yrkesrevisorerna uppfattar i större utsträckning lekmanrevisionens finansiering som problematiskt låg och därav även som en utmaning utifrån dess förmåga och kompetens i jämförelse med räkenskapsrevisorerna.
- Räkenskapsrevisorerna uppfattar i större utsträckning lekmanrevisionens demografiska representation som mer problematisk än vad yrkesrevisorerna gör.
- Vad gäller lekmanrevisionens kompetens så finns det en skillnad i att yrkesrevisorerna identifierar att den eventuella låga kompetensen hos

lekmannarevisionen som ett resultat av dåliga förutsättningar, medan räkenskapsrevisorerna i högre utsträckning pekar på brister på individnivå.

- Trots dessa skillnader finns det samstämmighet i flera upplevelser mellan räkenskapsrevisorerna och yrkesrevisorerna. Däribland uppfattningen om beroendet som icke-problematiskt, att lekmannarevisionens styrka finns i den lokala förankringen och att utökat samarbete mellan revisionsrollerna potentiellt skulle kunna stärka lekmannarevisionen.

Anser kommunala yrkesrevisorer och auktoriserade räkenskapsrevisorer att lekmannarevisionens ställning kan stärkas – och i så fall hur?

Skillnaden i uppfattning mellan räkenskapsrevisorer och yrkesrevisorer speglar också vilka förbättrande åtgärder för lekmannarevisionen som anses viktigast. I grund och botten uppvisar yrkesrevisorerna ett högre förtroende för lekmannarevisionen och menar snarare att själva förutsättningarna för granskning är dåliga, därav är finansieringen det mest frekventa förslaget till förbättring. Räkenskapsrevisorerna hyser i regel inte samma tilltro gentemot lekmannarevisionen vilket leder till att yrkesgruppen snarare pekar på en generell kompetenshöjning som förbättrande åtgärd för revisionen, men även en förändrad demografisk representation. Räkenskapsrevisorernas allmänna skepsism gentemot lekmannarevisionen tar sig också uttryck i att förslaget om en förstatligad motsvarighet till lekmannarevisionen får ett större gehör hos räkenskapsrevisorerna bland våra respondenter. Med det sagt, ifrågasätter delar av räkenskapsrevisorerna förbättrande åtgärder just med hänvisning till uppfattningen om att lekmannarevisionen sällan presterar granskningsvärde.

En av de mest centrala insikterna från studien är uppfattningen om hur den professionella revisionens uppfattning om de olika sätt som lekmannarevisionen bör stärkas har ett starkt samband mellan varandra, oavsett vilken fråga som anses mest central. Komplexiteten i detta beroende ligger självfallet i frågan om var de initiala förbättrande åtgärderna bör fokuseras. För kopplingen mellan finansiering, utbildning, förmåga, representation och anseende kan även försvåra arbetet med att stärka lekmannarevisionen.

Lärdomar från samtliga respondenter, kompletterat med bakgrund och problembeskrivning, ger bilden av, exempelvis, att för att stärka finansieringen av lekmannarevisionen så behöver revisionens anseende öka. Detta för att revisionen är ifrågasatt av bland annat de som ofta finansierar den: bolagsledningen. Men för att öka anseendet så behöver lekmannarevisionens förmågor och kompetens stärkas, vilket bör göras genom utbildning. Utökade utbildningsinsatser och förbättrat kunskapsläge inom lekmannarevisionen kräver i sin tur utökad finansiering. Även ett breddat persongalleri kräver, enligt respondenter, ett ökat anseende för lekmannarevisionen, som i sin tur alltså kräver utökad utbildning. Liknande kopplingar kan göras med utgång i någon av de andra utmaningarna för lekmannarevisionen.

Fördelen med den potentiella växelverkan mellan förbättringsområdena är å andra sidan att en enskilt förbättrad förutsättning kan ge positiva effekter på andra utmaningar för lekmannarevisionen.

6. Förslag på vidare forskning

Vår studies resultat har tydliggjort att storleken på finansiering/anslag av lekmannarevisionen anses centralt utifrån vidareutvecklingen av revisionen av kommunala bolag enligt främst yrkesrevisor. I vår kartläggning av tidigare forskning inom området har vi dock inte lyckats identifiera en sammanställning kopplat till hur stor finansieringen av lekmannarevisionen faktiskt är i svenska kommuner.

Särskilt intressant hade det varit om framtida forskning kunde sätta sådana siffror i relation till hur omfattande granskning lekmannarevisionen uppnår, hur stor omsättning kommunens respektive bolagsflora har, men också i en jämförelse i hur revisionsmedlen fördelas mellan lekmannarevision och de förtroendevaldas revision av den kommunala verksamheten. En kvantitativ studie kunde även undersöka om det finns en relation mellan anslaget för lekmannarevisionen och huruvida lekmannarevisionen riktat kritik mot bolagsledningen. Utmaningen i en sådan studie finns i inhämtningen av data, dels eftersom antalet kommunala bolag är stort. Men också kopplat till att finansieringsformen för lekmannarevisionen varierar, som denna studie bland annat avhandlat. Den variationen ställer krav på en eventuell författare att inhämta data på flera olika sätt. Särskilt svårt kommer det vara att definiera lekmannarevisionens kostnader i de fall där fullmäktiges anslag inte definierar hur stor andel som är öronmärkt lekmannarevisionen och hur stor andel som är ämnad kommunrevisionen.

Bland intressenter som fått uttala sig gällande lekmannarevisionen i en forskningskontext så är vår uppfattning att företagsledning inom kommunala bolag, såsom styrelseordföranden och vd är relativt underrepresenterade. I och med att respondenterna i denna studie påpekat att en utökad förståelse och utbildning kopplat till lekmannarevisionens uppdrag och syfte, bland annat hos bolagsledningen, är en förutsättning för revisionens vidareutveckling så vore insikter från den intressentgruppen värdefull för framtiden.

Referenslista

Ahlenius, I-B. (2017). *Kommunerna behöver oberoende revision*. Göteborg-Posten, 21 feb. Hämtad 2021-11-17, från

<https://www.gp.se/debatt/kommunerna-beh%C3%B6ver-oberoende-revision-1.4167028>

Andersson Glinatsi, N., Prahl, M. (2012). *Upphandling inom kommunal externrevision*. Magisteruppsats, Företagsekonomi. Lund: Lunds universitet.

Borgström, D. & Roos, A. (2017). *Förväntningar på kommunal revision. En studie om olika aktörers uppfattningar och förväntningar på kommunal revision*. Masteruppsats, Offentlig förvaltning. Göteborg: Göteborgs universitet.

Bryman, A., Bell, E. & Nilsson, B. (2017). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Stockholm: Liber.

Carrington, T. (2014). *Revision*. Malmö: Liber.

Cassel, F. (2000). *Behovet av kommunal externrevision*, Stockholm: Studieförbundet Näringsliv och samhälle.

De Villiers, C., Bilal Farooq, M. & Molinari, M. (2021). *"Qualitative research interviews using online video technology – challenges and opportunities"*. Meditari Accountancy Research.

Donatella, P., Haraldsson, M. & Tagesson, T. (2017). *Mer pengar, bättre revision? En studie av om kvaliteten på yrkesrevisionen påverkas av erhållna resurser*. Kommunforskning i Västsverige.

Eklöv Alander, G. (2019). *En bok om revision*. Lund: Studentlitteratur.

Falkenberg kommun. (2021). *Revisionsplan 2021*. Hämtad 2021-12-13, från <https://kommun.falkenberg.se/download/18.c4217e31778cbc0dae10718/1613639987516/Revisionsplan%202021%20fastst%C3%A4lld.pdf>.

Far Online. (2019). *God revisionsledning i kommunal verksamhet*. Hämtad 2021-11-07, från <https://www.faronline.se/dokument/skl---sveriges-kommuner-och-landsting/sklgodrevision/>.

Gillham, B. (2008) *Forskningsintervjun: Tekniker och genomförande*. Lund: Studentlitteratur.

Hedström, K. (2017). *Bertil Virgin (S) hoppar av revisorsuppdrag för Gotlandshem*. Sveriges Radio P4 Gotland, 9 maj. Hämtad 2021-11-18, från <https://sverigesradio.se/artikel/6691762>.

Johansson, V. & Lindgren, L. (2013). *Uppdrag offentlig granskning*, Lund: Studentlitteratur.

Justesen, L., Mik-Meyer, N. & Andersson, S. (2011). *Kvalitativa metoder: från vetenskapsteori till praktik*, Lund: Studentlitteratur.

Konstitutionsutskottet (2018). *Kommunala och regionala frågor (2017/18:KU33)*. Stockholm: Sveriges Riksdag.

Kvale, S., Brinkmann, S. & Torhell, S.-E., (2014). *Den kvalitativa forskningsintervjun*. Lund: Studentlitteratur.

Lundén, B. (2020). *Ordförklaring lekmanarevisor*. Hämtad 2021-11-07, från https://www.bjornlunden.se/f%C3%B6retagande/lekmanarevisor_1541.

Lundin, O. (2007). *Oberoendet i kommunal revision - en studie av den kommunala revisionens oberoende*, Stockholm: KLF Grafisk Produktion.

Meyer, L., Månsson, P. & Nilsson, O. (2013). *Kommunala bolag : ägarstyrning och styrelsefunktion : det kommunala bolaget i juridik och praktik*, Lund: Studentlitteratur.

Motion 2017/18:2798. *Inför en oberoende extern revisor av kommuner*.

Motion 2017/18:3843. *Ett tjänstemannaansvar på riktigt*.

Mörk, J. & Nordkvist, N. (2014) *Lekmannarevision av kommunala aktiebolag*. Masteruppsats. Umeå: Umeå universitet.

Norberg, K. (2020). *S-Kritik mot Emmabodas kommunalråd: "Vill styra kommunrevisionen"*. Sveriges Radio P4 Kalmar. Hämtad 2021-11-18, från <https://sverigesradio.se/artikel/7378407>.

Olsson, D. (2019). *Kommunens revisor bjöds på middagar och krogshower*. GT, 3 april. Hämtad 2021-11-18, från <https://www.expressen.se/gt/kommunens-revisor-bjods-pa-middagar-och-krogshow/>.

Patel, R. & Davidson, B. (2011). *Forskningsmetodikens grunder: Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*.

Proposition 1997/98:99. *Aktiebolagets organisation*.

SCB. (2008). *Kommunägda företag samt ekonomisk mått efter bransch. År 1994 - 2007*
[Kommunägda företag samt ekonomiska mått efter bransch. År 1994 - 2007. PxWeb \(scb.se\).](#)

SCB. (2021). *Offentligt ägda företag samt ekonomiska mått efter sektor, ägarkategori och näringsgren SNI 2007. År 2015 - 2020.* [Offentligt ägda företag samt ekonomiska mått efter sektor, ägarkategori och näringsgren SNI 2007. År 2015 - 2020. PxWeb \(scb.se\).](#)

SFS 2005:551. *Aktiebolagslag*. Stockholm: Justitiedepartementet.

SFS 2017:725. *Kommunallag*, Stockholm: Finansdepartementet.

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

Statskontoret. (2012). *Köpta relationer : om korruption i det kommunala Sverige*, Stockholm: Statskontoret.

Svahnström, M. (2016). *Förväntningsgap inom den kommunala revisionen – en studie om revisorers och de granskades uppfattningar och förväntningar på revisionen*. Masteruppsats, Offentlig förvaltning. Göteborg: Göteborgs universitet.

Sveriges Kommuner och Landsting (2018). *God revisionsred i kommunal verksamhet*, Hämtad 2021-11-18 från <https://webbutik.skr.se/bilder/artiklar/pdf/7585-698-8.pdf>.

Sveriges kommuner och landsting. (2013). *Lekmannarevision i praktiken*, hämtad 2021-11-29 från [Lekmannarevision i praktiken | Upphandling | SKL.se \(skr.se\)](#).

Sveriges kommuner och landsting. (2012). *Revisorernas ekonomi i kommunerna*, Faktabas 2012.

Sveriges kommuner och regioner. (2020a). *Principer för styrning*. Hämtad 2021-11-18, från [7585-900-2.pdf \(skr.se\)](#).

Sveriges kommuner och regioner. (2020b). *Några fakta om förtroendevalda revisorer i kommuner och regioner*. Hämtad 2021-12-13, från <https://skr.se/download/18.71b542201784abfbf7a716c/1616402794278/Fakta-om-revisorerna-2020.pdf>.

Sveriges kommuner och regioner. (2021). *Fem förslag för utveckling av lekmannarevisionen*

i kommunala aktieföretag. Hämtad 2021-11-18, från [Fem förslag för utveckling av lekmanrevisionen i kommunala aktieföretag \(skr.se\)](#).

Skyrev. (2021). *Remiss – Utkast Standard för kommunal räkenskapsrevision*. Hämtad 2021-11-18, från [19-01097-7-Foljebrev-Remiss-Utkast-Standard-for-kommunal-rakenskapsrevision-403558_1_0.pdf \(skyrev.se\)](#).

Thomasson, A. & Gissur Ó. Erlingsson. (2020). *Kommunala företag : styrning, öppenhet och ansvarsutkrävande*. Lund: Studentlitteratur.

Thomasson, A. (2018). *Politicisation of the audit process: The case of politically affiliated auditors in Swedish local governments*. Oxford: Financial accountability & management.

Thomasson, A. (2013). *Styrning av offentligt ägda företag*. Lund: Studentlitteratur.

Trost, J. (2010). *Kvalitativa intervjuer*. Lund: Studentlitteratur.

Umeå kommun (2020). *Sammanträdesprotokoll 2021-06-09 Kommunfullmäktiges presidium*. Hämtad 2021-12-13, från <https://www.umea.se/download/18.3ed0a51217a56ba0f6b16d6/1625573672634/Bilaga%205.%20Kommunfullm%C3%A4ktiges%20presidiums%20protokoll%202021-06-09%20%C2%A71-2%20inklusive%20bilagor.pdf>.

Vetenskapsrådet. (2017). *God forskningssed*. Stockholm: Vetenskapsrådet.

Yin, R.K. & Retzlaff, J. (2011). *Kvalitativ forskning från start till mål*, Lund: Studentlitteratur.

Bilagor

Frågeformulär

Följande frågeformulär agerade stöd i intervjun. Vid de enskilda intervjuerna tillkom fler följdfrågor, och annan frågeföljd, utefter respektive intervjus förutsättningar.

Tema 1, Bakgrund

Hur länge har du arbetat på din arbetsplats?

Vilken är din arbetstitel?

I vilken utsträckning har du under den perioden arbetat mot offentlig verksamhet/bolag?

Hur stor marknadsandel av offentlig verksamhet har företaget du representerar i er region?

Tema 2, Interaktioner och förväntningar

Vilka interaktioner har du med lekmannarevisionen?

Finns det andra informella samarbetsytor?

Så - hur mycket kontakt har ni faktiskt med lekmannarevisorer?

Inför en revision av ett kommunalt bolag, vilka förväntningar har du på lekmannarevisionen?

På vilket sätt bidrar lekmannarevisorn till den slutgiltiga granskningen av bolaget?

På vilket sätt kan lekmannarevisorn bidra till din granskning?

Görs detta och uppfylls dina förväntningar?

Finns det en stor skillnad i vad en lekmannarevisor anser är av risk och väsentlighet, mot vad du tycker? Varför är det så?

Tema 3, Lekmannarevisionens kompetenser och förmågor

Vilka styrkor ser du med lekmannarevisionen?

Vilka eventuella kunskapsluckor finns generellt?

Finns det styrkor i deras lokala förankring? Nackdelar?

Skiljer sig lekmannarevisionens kompetenser och förmåga på vilken typ av bolag det handlar om? (Vilken sektor de finns i? Vilken grad av vinstdrivande bolaget har?)

Lekmannarevisorer kommer ju från samma pool som förtroendevalda revisorer i kommunen.

Är de mer eller mindre lämpade för det ena eller andra?

Vad tror du är skälet till att lekmannarevisionen inte är aktiva på flera håll?

Hur representativ är lekmannarevisionens persongalleri tänker du? Är det ett problem? Vad skulle kunna bli annorlunda?

I en skrift av SKR påpekas det att lekmannarevisorererna önskar mer samarbete med auktoriserade revisionen. Finns det utrymme till det och varför görs det inte?

Tema 4, Lekmannarevisionen oberoende

Debattörer och politiker har påtalat bekymmer med lekmannarevisionens politiska beroende - ser du det?

Lekmannarevisionen finns i en politisk kontext och har en politisk bakgrund. Märks det av?

Har du i någon situation kunnat ifrågasätta lekmannarevisionens oberoende?

Finns det andra former av beroende som du kan notera?

Tema 5, Lekmannarevisionens finansiering

Vad räcker det genomsnittliga anslaget lekmannarevisionen får i dag till?

Är det tillräckligt? Varför är det då?

Vilken möjlighet finns det att äska mer pengar än vad som anslagits, om man hittar något granskningsvärt? Görs det?

Det finns olika sätt lekmannarevisionen kan finansieras genom - antingen via bolaget som granskas eller genom en allmän finansiering från fullmäktige för alla förtroendevalda revisorer.

Vilket föredrar du och varför?

Tema 6, Att ersätta lekmannarevisionen

I den mediala och politiska debatten har en oberoende, statlig, revision av exempelvis kommunala bolag förespråkats och föreslagits. Vad anser du om det?

Hur hade en sådan förändring förändrat ditt arbete? (Ställd främst till auktoriserade revisorer)

Debattörer har menat att det inte är rimligt att anta oberoende hos revisionen när partikopplingar bland annat finns. Vad tänker du om det?

Av de två alternativen; den statliga revisionen eller nuvarande form - vad föredrar du? Varför?

Tema 7, Lekmannarevisionens förbättringspotential

(Detta tema utformades utefter vad intervjupersonen eventuella kritik främst kretsade kring)

Med tidigare frågor i beaktning - vilka förbättringspotentialer ser du inom lekmannarevisionen?

I en utopisk värld - hur hade lekmannarevisionen fungerat då?

Tema 8, Avslutning

Finns det något du tycker jag glömt att fråga, eller som är extra viktigt att stryka under?