



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Kommunrevision

- de förtroendevalda revisorernas oberoende

Kandidatuppsats i Företagsekonomi
Redovisning
Höstterminen 2005

Handledare: Mari Paananen
Författare: Helena Hjalmarsson 811127
Maria Kjellberg 790125

SAMMANFATTNING

Författare: Helena Hjalmarsson och Maria Kjellberg

Titel: Kommunrevision – de förtroendevalda revisorernas oberoende

Handledare: Mari Paananen

Bakgrund och problemdiskussion: Det har det senaste decenniet framkommit flera kommunala skandaler. Skandalerna har oftast avslöjats av massmedia istället för av de kommunala revisorerna, vilket har gjort att revisorernas arbete och funktion har ifrågasatts. Medborgarna måste ha förtroende för revisionen för att ha tilltro till demokrati och rättssäkerhet. En stor del av kritiken handlar om att kommunens revisorer är politiker och att detta kan påverka deras oberoende.

Syfte: Vi har valt att undersöka hur de förtroendevalda revisorernas uppdrag och arbete ser ut. Ett av flera krav för att revisionen ska fungera som ett bra kontrollinstrument är att revisorn är oberoende. Med anledning därav är vårt syfte att ta reda på hur den förtroendevalda revisorn uppfattar sitt oberoende.

Avgränsning: Vi har valt att avgränsa vår studie till tre västsvenska kommuner. Revision i kommunala bolag behandlas inte. Valet av respondenter är avgränsat till kommunrevisorer och fullmäktigeledamöter.

Metod: Vi har använt oss av den kvalitativa metoden. Empirin består av intervjuer med tre revisorer och tre fullmäktigeledamöter. Vi har knutit samman det empiriska materialet med våra sekundärkällor, som till största delen består av vetenskaplig litteratur, statens offentliga utredningar samt skrifter utgivna av Sveriges Kommuner och Landsting.

Analys och slutsats: Den viktigaste frågan är hur revisorn tar på sig rollen som oberoende granskare. Revisorerna vi pratat med är medvetna om vad som krävs och vad som kan påverka oberoendet. För att revisorerna ska vara oberoende anser vi att de inte samtidigt bör ha andra uppdrag i kommunen. Denna syn delar även merparten av respondenterna. I vår analys har vi diskuterat problemet med att det inte ställs några krav på kommunrevisorernas sakkunskap inom revision. Vi har kommit fram till att revisorernas lokalkännedom och erfarenhet av kommunal verksamhet behövs, vilket är ett kriterium som anses vara nödvändigt idag. För att säkerställa att revisionen utförs korrekt anser vi att de sakkunniga revisorer som anlitas är ett nödvändigt komplement samt att kraven på deras medverkan bör tydliggöras.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1	INLEDNING	1
1.1	Problemdiskussion	1
1.2	Bakgrund till kommunal revision i Sverige.....	1
1.3	Syfte och frågeställning.....	2
1.4	Avgränsning	3
1.5	Disposition.....	3
2	METOD	4
2.1	Forskningsansats	4
2.2	Datainsamling	4
2.3	Källkritik	5
2.4	Urval.....	5
2.5	Intervjumetod	6
2.6	Diskussion kring validitet och reliabilitet.....	7
3	TEORI.....	9
3.1	Allmänt om revision	9
3.2	God revisorssed.....	10
3.3	Revisorns oberoende i privata bolag	10
3.4	Kommunal organisation.....	10
3.5	Den kommunala revisionen.....	11
3.5.1	Revisionsprocessen.....	12
3.5.2	God revisionssed	12
3.5.3	Kommunal revision i andra länder.....	12
3.6	Förhållandet mellan fullmäktige och revisor.....	13
3.7	Revisorns oberoende i den kommunala verksamheten	14
3.8	Revisionen - ett demokratiskt kontrollinstrument för fullmäktige?.....	15
4	EMPIRI	17
4.1	Kommunpresentation	17
4.2	Presentation av respondenterna.....	17
4.3	Kommunrevisionen	17
4.3.1	Hur revisionen fungerar i Kommun A.....	18
4.3.2	Oberoendet i Kommun A.....	18
4.3.3	Hur revisionen fungerar i Kommun B.....	19
4.3.4	Oberoendet i Kommun B.....	19
4.3.5	Hur revisionen fungerar i Kommun C.....	20
4.3.6	Oberoendet i Kommun C.....	20
5	ANALYS.....	22
5.1	Jämförelse mellan kommunal och ”vanlig” revision.....	22
5.2	Hur de tre kommunerna arbetar.....	23
5.3	Relationen mellan revisorer och fullmäktige.....	24
5.3.1	Uppdrag utöver revisorsuppdraget	25
5.4	Är revisionen ett bra demokratiskt kontrollinstrument.....	25
6	SLUTDISKUSSION OCH FRAMTIDA FORSKNING.....	27
6.1	Slutdiskussion	27
6.2	Förslag till framtida forskning.....	28
	KÄLLFÖRTECKNING	29
	Bilaga Intervjuguide	

1 INLEDNING

Vårt inledande kapitel innehåller en diskussion kring det problemområde som vi är intresserade av att undersöka och en bakgrund till den kommunala revisionen. Därefter redogörs för studiens syfte och frågeställning samt vilka avgränsningar vi valt att göra. Avslutningsvis framställs uppsatsens disposition.

1.1 Problemdiskussion

Den kommunala sektorn, vilken är finansierad av de skattebetalande medborgarna, omfattar nästan en tredjedel av bruttonationalprodukten (Cassel, 2000). Om vi väljer att se på kommunen som ett företag och varje medborgare som aktieägare skulle vi troligtvis genast bli väldigt angelägna om att kontrollsystemet, det vill säga revisionen, fungerar och att de egna pengarna används på rätt sätt. Kontrollsystemet består av förtroendevalda revisorer, vilket innebär att de kommer från politiska partier och är tillsatta av kommunfullmäktige. Under slutet av nittio-talet har flera kommunala skandaler avslöjats som uppmärksammats stort. Dessa avslöjanden har oftast inte gjorts av kommunens förtroendevalda revisorer utan istället av massmedia, vilket ifrågasätter revisorernas arbete och funktion. En diskussion kring detta har under flera år pågått och det finns skilda åsikter huruvida den förtroendevalda revisionen är ett bra kontrollorgan (SOU 2004:107).

Robert Gidehag, VD Skattebetalarna, och Svend Dahl, utredare Skattebetalarna, har utvärderat den kommunala verksamheten. Deras slutsats är att behovet av en utökad kommunal revision är stort. De anser också att kommunerna kan använda sina resurser mycket mer effektivt och att kontrollen av kostnadsutvecklingen i stort sett är obefintlig. Dessutom borde kommunerna intressera sig mer för benchmarking. Kritik mot att det i kommunerna är politikerna som reviderar sig själva framförs också (Dagens Industri).

För att medborgarna i en kommun ska kunna ha tilltro till demokrati och rättssäkerhet måste de ha förtroende för revisionen av kommunens förvaltning och att revisorn har en oberoende ställning. Frågan om en oberoende kommunal revision har alltså med demokrati och rättssäkerhet att göra. En anledning till att det framförts kritik mot de förtroendevalda revisorerna är att de på grund av deras partitillhörighet inte kan anses som oberoende. Kritiken förekommer i både artiklar, statliga utredningar, akademiska avhandlingar och annan litteratur¹. Man kan fråga sig om den förtroendevalda revisorn har den integritet som krävs för att bortse från sitt partiintresse. Det kan finnas en risk att revisionen blir partipolitik istället (SOU 1998:71). I den framförda kritiken har det också funnits åsikter om den kommunala revisionen kanske istället skulle behöva en central översyn (SOU 2004:107). Då oberoendet är av så stor betydelse för att revisionen i kommuner ska fungera på ett tillfredsställande sätt har vi valt att i vår uppsats lägga fokus på denna del.

1.2 Bakgrund till kommunal revision i Sverige

Kommunal revision har en lång historia i Sverige och regler gällande den kommunala revisionen infördes redan i 1862 års kommunförordning. Den kommunala revisionen vilar på bestämmelser om kommunalt självstyre. Sedan kommunal revision infördes har den genomgått stora förändringar vilka har lett till att inte endast räkenskaper granskas utan även

¹ Exempelvis SOU 2004:107, Cassel (2000), Lundin (1999)

verksamhet och beslut. I takt med att den kommunala verksamheten har vuxit har också behovet av revisionen som kontrollinstrument ökat. Den kommunala revisionen anses vara en del i det lokala demokratiska systemet, vilken huvudsakligen syftar till att ge fullmäktige underlag till deras ansvarsprövning av styrelser och nämnder. Revisorerna som gör granskningen är förtroendevalda personer som är utsedda av fullmäktige, vilket är unikt för Sverige, och deras funktion är att granska den kommunala verksamheten och ekonomin. Något som skiljer en förtroendevald revisor från en professionell är att den förtroendevalda revisorn ska ha en god kännedom om den kommunala verksamheten. Detta anses vara viktigare än att ha en hög kompetens inom revision (SOU 1998:71).

I revisionsarbetet ingår att granska om verksamheten är ändamålsenlig och ekonomiskt tillfredsställande, om räkenskaperna är rättvisande och om den interna kontrollen i nämnder och styrelser är tillräcklig. Vad som menas med att verksamheten sköts på ett ändamålsenligt sätt är att den lever upp till fullmäktiges beslut och mål samt att den följer lag och avtal. Med ekonomiskt tillfredsställande menas att förhållandet mellan resultat och resurser är rimligt. För att räkenskaperna ska vara rättvisande måste redovisningen vara upprättad enligt lagstiftning samt god redovisningssed. Innebörden av att den interna kontrollen ska vara tillräcklig är att styrningen, uppföljningen, kontrollen och säkerheten måste vara tillfredsställande. Resultatet av granskningen lämnas, i form av en revisionsberättelse till fullmäktige, där bedömningar av ansvarstagande också redovisas (Tengdelius & Nyman, 2004).

Enligt regeringsformen är den kommunala självstyrelsen en del av folkstyrelsen (RF 1:1). I kommunallagen står att kommuner och landsting ska sköta sina angelägenheter på demokratins och den kommunala självstyrelsens grund. (1 kap 1 § KL). Kommunernas verksamhet är omfattande och enligt kommunallagen ska den vara effektiv. Vad som menas med effektiv är att så mycket verksamhet som möjligt ska genomföras med så lite resurser som möjligt. Kommunen måste alltså ha en styrform och en organisation som främjar en sådan effektivitet (Brorström, 1998). Demokrati bygger på förtroende och för att demokratin i kommunerna ska fungera är etik och moral i den kommunala verksamheten viktig. Etik och moral är inte bara viktigt för revisorerna utan även för fullmäktige, då deras inställning kan påverka revisionens funktion som demokratiskt kontrollinstrument. Revisorerna som demokratiskt kontrollinstrument har som huvudsaklig uppgift att granska verksamheten och att värna om demokratin, rättsäkerheten och effektiviteten (SOU 2004:107).

1.3 Syfte och frågeställning

Vi har valt att undersöka hur de förtroendevalda revisorernas uppdrag och arbete ser ut. Ett av flera krav för att revisionen ska fungera som ett bra kontrollinstrument är att revisorn är oberoende. Med anledning därav är vårt syfte att ta reda på hur den förtroendevalda revisorn uppfattar sitt oberoende.

Den frågeställning vi kommit fram till är:

Hur uppfattar den förtroendevalda revisorn sitt oberoende?

1.4 Avgränsning

Studien avser tre mindre kommuner i västra Sverige. Dessa är Kungälv, Partille och Lerum. Studien är med anledning av detta begränsad geografiskt. Eftersom storleken på kommuner varierar ges också olika förutsättningar för revisionen, då den kommunala verksamhetens storlek påverkar revisionens omfattning. Med anledning av detta vill vi jämföra och undersöka tre ungefär lika stora kommuner för att se om det finns något återkommande mönster. Revision i kommunala bolag kommer inte att behandlas.

Intervjuer med revisorer och fullmäktigeledamöter i de tre olika kommunerna kommer att ligga till grund för vårt empiriska material. Vi har valt att inte intervjua någon som blivit reviderad, utan istället revisorer och fullmäktigeledamöter eftersom det är dessa som främst kan påverka revisionens oberoende.

1.5 Disposition

Nästföljande kapitel i uppsatsen kommer att behandla vilken metod vi använt oss av samt en diskussion kring validitet och reliabilitet. I metodkapitlet ingår också bland annat en redogörelse för hur datainsamling, urval och intervjuer har gjorts. Det tredje kapitlet innehåller det teoretiska ramverk som vi valt att använda oss av och som ligger till grund för vår analys. I kapitel fyra redogörs för det empiriska material som vi fått fram i de intervjuer som utförts. Därefter följer en analys av det insamlade materialet. Avslutningsvis förs en diskussion kring vår analys och de slutsatser vi kommit fram till.

2 METOD

I det här kapitlet vill vi beskriva vilken metod vi använt oss av för att göra vår studie. Vi inleder med att redogöra för den forskningsansats som ligger bakom och att förklara varför vi valt just den. Sedan fortsätter vi med att beskriva processen med att samla in data och att diskutera relevansen i källorna. Slutligen redogör vi för studiens giltighet och trovärdighet med en validitets- och reliabilitetsdiskussion.

2.1 Forskningsansats

Vilket syfte man har med uppsatsen avgör vilken metod som ska användas (Trost, 2005). Den kvalitativa metodens främsta syfte handlar om att förstå innebörden av en viss företeelse. Det handlar också om att kunna förstå människors olika sätt att tänka och resonera för att se hur verkligheten ser ut för den intervjuade (Merriam, 1994). Eftersom syftet med vår uppsats är att få fram åsikter och uppfattningar kring hur revisorerna i kommunerna uppfattar sitt oberoende anser vi att det är mest relevant att göra en kvalitativ studie.

De frågor vi vill undersöka kräver troligtvis mer utförliga och komplexa svar, och av den anledningen har vi valt den kvalitativa metoden framför den kvantitativa. I en intervju kan man få reda på känslor, motiv med mera som man inte kan i exempelvis en enkät. En nackdel med att göra intervjuer istället för enkäter kan dock vara att de tar längre tid. Med vår metod har vi fått en närhet till våra respondenter eftersom den kvalitativa intervjun mer liknar en vardaglig situation och ett vanligt samtal. Detta leder till att vi bättre kan få en förståelse för hur revisorernas situation ser ut. En fördel med att göra intervjuer är att de är flexibla. Man kan i en intervju komma med följdfrågor och på så vis utveckla svaren (Bell, 2000).

Då forskningen inom vårt ämne är begränsad skulle det innebära svårigheter att använda en alternativ metod, exempelvis en kvantitativ undersökning, eftersom det förutsätter tidigare forskning som genererat mätbara variabler.

2.2 Datainsamling

Den data vi använder oss av kan delas in i sekundär- och primärkällor. Med sekundärkällor menas sådant som redan skrivits inom ämnet och en primärkälla är sådant som framkommer under studiens gång, exempelvis genom intervjuer (Bell, 2000). De sekundärkällor vi använt oss av är litteratur, rapporter, utredningar och artiklar. Materialet från intervjuerna utgör våra primärkällor. Genom att vi satt oss in i tidigare forskning har vi hittat en intressant infallsvinkel till vårt problem. Informationen har gett oss förståelse för den kommunala revisionen och satt oss in i diskussionen kring de förtroendevalda revisorernas oberoende. Efter att ha identifierat vårt problem, vilket är att undersöka hur revisorerna uppfattar sitt oberoende, har vi fått fram den information vi behöver. Efter detta har vi format vår intervjuguide.

Vi har samlat in sekundärdata främst genom att använda oss av Göteborgs universitetsbiblioteks sökmotorer och databaser. Där har vi sökt efter böcker, vetenskapliga artiklar, rapporter och statliga utredningar eftersom den kommunala revisionen är en del av den offentliga verksamheten. Vi tog också kontakt med och träffade Caroline Nyman på

Sveriges Kommuner och Landsting som gav oss förslag på relevant litteratur. Vi diskuterade vårt syfte med uppsatsen som hon kommenterade.

2.3 Källkritik

Källorna vi har valt måste vara relevanta och belysa den frågeställning vi har. För att kunna avgöra detta bör vi ha en överblick över all information om ämnet. Detta är dock omöjligt. Så vi måste förstå att vi kan styras av slumpen när vi sorterar och väljer ut vårt material. Av denna anledning måste vårt källmaterial uppvisa en saklig bild av källorna. Det kan även finnas problem med att bestämma vad som är upphovet till en viss källa. Man måste kunna avgöra om källan är sann eller falsk. För att kunna ta reda på detta måste vi se till faktorer såsom upphovsman, förhållande till andra källor, källans innehåll samt tid och rum (Holme & Solvang, 1997).

Det är viktigt att ha i åtanke att vi som intervjuare kan ha påverkan på svaren och att samspelet mellan intervjuaren och respondenten kan påverka respondentens vilja att lämna information (Denscombe, 2000). Vi har försökt att skapa ett bra samspel med våra respondenter genom att läsa in oss på ämnet och visa att vi är pålästa. Vi har också försökt att interagera genom att ställa följdfrågor och inte vara alltför lästa vid vår intervjuguide. Det kan vara viktigt att ha med i åtanke att vi som intervjuare inte har särskilt stor erfarenhet. För att så mycket som möjligt förhindra att detta påverkar intervjusituationen har vi studerat metodlitteratur som behandlar intervjuteknik. Informationen som respondenten lämnar kan även påverkas av hans politiska åsikter och personliga referensram. Något annat som skulle kunna påverka intervjun är möjligtvis ålderskillnaden mellan oss och respondenterna. Samtliga respondenter är i pensionsåldern och har därmed stor erfarenhet, vilket skulle kunna medföra att deras referensram skiljer sig mycket från vår.

De sekundära källorna vi främst använt oss av är vetenskaplig litteratur och statliga offentliga utredningar. Vad gäller den vetenskapliga litteraturen anser vi den vara trovärdig. Vi anser att även de statliga utredningarna är att betrakta som trovärdiga då de är gjorda av tjänstemän, vilka sannolikt är oberoende och kunniga inom sitt område. Att ha med i beräkningen är dock att allt som publiceras är påverkat av författarens referensram och de beslut och bedömningar som denne gjort. De skrifter och publikationer som Sveriges Kommuner och Landsting (SKL) utgivit, vilka vi använt, kan inte betraktas som vetenskapliga. Trovärdigheten i dessa behöver dock inte vara mindre då organisationen är professionell och normgivande på området. Skrifterna är i mångt och mycket baserade på lagtexter vilka reglerar den kommunala revisionen.

2.4 Urval

Efter att vi gått igenom våra sekundärkällor och kommit fram till vilka frågor vi vill få svar på har urvalet av respondenter gjorts. Urvalet av respondenter är avgörande i den kvalitativa undersökningen. Väljs fel personer kan det resultera i att hela undersökningen havererar. Eftersom syftet med kvalitativa intervjuer är att skapa en djupare förståelse för det vi studerar innebär det att vårt urval inte sker slumpmässigt utan det görs utifrån vissa kriterier (Holme & Solvang, 1997). Vi valde att intervjua revisorerna då de har mest kunskap om hur revisionen fungerar och att de är de enda som kan ge svar på hur de själva uppfattar sitt oberoende. Anledningen till att vi också valt att intervjua fullmäktigeledamöter är att få ett bredare perspektiv och för att se hur revisionen och revisorns oberoende uppfattas utifrån

uppdragsgivarens, det vill säga fullmäktiges, synvinkel. Fullmäktige kan också som en representant för kommunens invånare. Respondenternas partipolitiska tillhörighet var inget vi tog hänsyn till i valet av respondenter, men däremot har vi tagit hänsyn till det i vår analys.

Intervjuer har genomförts med en förtroendevald revisor och en fullmäktigeledamot från respektive kommun, så totalt genomfördes sex intervjuer. Trost (2005) påpekar att det inte är antalet respondenter som avgör kvaliteten på studien. Med få intervjuer kan man lättare få en överblick och se de detaljer som förenar eller skiljer.

De kommuner vi har valt att studera är Kungälv, Lerum och Partille. Anledningen till att vi valde de här kommunerna är att de är ungefär lika stora vad gäller antal invånare och att samtliga ligger på nära avstånd från Göteborg. Eftersom det är tre jämnstora kommuner kan de antas likna varandra när det gäller omfattning av verksamhet. Att kommunerna ligger nära Göteborg påverkade också valet eftersom vi ville träffa respondenterna personligen.

2.5 Intervjumetod

Med anledning av vårt syfte har vi kommit fram till att intervjuer är det bästa sättet att samla in den information vi behöver, då vi vill gå på djupet och studera ett avgränsat ämne. Formuleringen av frågorna kan ta lång tid men är väldigt viktig för att de ska ge svar på det man vill veta. En sak att tänka på när man ställer frågor är att de inte får vara ledande. Det är också viktigt att ställa frågorna i rätt ordning när man gör intervjun, eftersom vissa frågor till exempel kan vara mer känsliga än andra (Bell, 2000). Vi har försökt att ta hänsyn till detta då vi har utformat och genomfört våra intervjuer. Vi har i vår intervjuguide börjat med att ställa frågor som är personliga och ger en bild av vem personen vi intervjuar är. Vi har sedan valt att ställa frågor angående den kommunala revisionen för att få en bra bild av hur den fungerar i respektive kommun samt att få reda på hur insatt respondenten är i ämnet. Slutligen har vi kommit in på vårt kärnämne vilket är oberoendefrågan. Vi är medvetna om att detta är en känslig fråga för de vi intervjuar varför de kanske inte svarar lika villigt. Genom att ställa följdfrågor och göra omformuleringar har vi försökt att komma runt problemet om vi märkt detta hos respondenten.

Den första kontakten med respondenterna togs via telefon. Vi ringde kommunkontorens växlar och fick därigenom kontakt med respondenterna. Samtliga var mycket positiva till att ställa upp på intervju och tid och plats bestämdes för våra möten. I Kungälv kommun genomfördes enskilda intervjuer med revisorn och fullmäktigeledamoten i kommunhuset. Revisorn från Lerum intervjuade vi på Öhrlings Pricewaterhouse Coopers kontor i Göteborg då han var där på besök. Revisorn och fullmäktigeledamoten från Partille har vi vid olika tillfällen träffat på kommunhuset i Partille. På grund av förhinder fick vi ingen möjlighet att träffa fullmäktigeledamoten i Lerum. Vi valde istället att skicka våra frågor via e-post. Fördelen med e-post är att respondenten har tid att tänka till innan han svarar. Nackdelen är att samspelet man får i en intervju saknas, dock har vi möjligheten att mejla tillbaka följdfrågor om så skulle behövas.

Intervjuerna med revisorerna varade cirka 45 minuter och intervjuerna med ledamöterna i fullmäktige tog cirka 35 minuter. Vi började vårt samtal med att förklara syftet med vår studie och varför vi valt just de som respondenter samt varför deras medverkan var viktig för vår studie. Under intervjuerna har vi varit två personer, en som har intervjuat och en som har antecknat. Vi valde att göra så för att få med så mycket information som möjligt och ändå

kunna vara med i samtalet. Den som intervjuade stödantecknade också vid behov för att vi skulle vara säkra på att inte missa någon relevant information. Anledningen till att vi valde att anteckna istället för att använda oss utav bandspelare är att de intervjuade då kan känna sig mer avslappnade och av denna anledning också kunna ge mer ärliga svar (Trost, 2005). Direkt efter intervjuerna skrev vi utförligt ner det som vi antecknat och sammanställde intervjun, eftersom det då fanns färskt i minnet och vi kunde jämföra vad båda reflekterat över. Att vara två personer ger en större förståelse och bredd åt intervjun, vilket kan leda till att man kan utföra ett bättre jobb om man är samspelta. Man får en större informationsmängd och en större förståelse. Dock finns en risk att den intervjuade skulle kunna känna sig i underläge med två personer (Trost, 2005). Samtliga respondenter var alla villiga att svara på frågorna och att dela med sig av sina erfarenheter.

2.6 Diskussion kring validitet och reliabilitet

Vi har valt att diskutera validiteten och reliabiliteten för att kunna avgöra om vår uppsats beskriver det den avser att beskriva och att den är trovärdig.

Validitet, eller giltighet, handlar om en viss fråga beskriver det den egentligen ska beskriva och för intervjuaren att förstå vad respondenten egentligen menar med sitt svar och med de ord som används (Trost, 2005). Direktkontakten vi fått vid intervjuerna har inneburit att vi haft möjlighet att ställa följdfrågor om det är något som exempelvis varit oklart. Detta kan leda till att validiteten ökar. När man ska sammanställa materialet från intervjuerna finns däremot en risk att man gör en tolkning av informationen som inte helt stämmer överens med verkligheten. Vårt sätt att undvika felaktiga tolkningar av intervjuerna har varit att vi båda har fört anteckningar och att vi båda har försökt att skapa oss en egen uppfattning och bild av varje intervju. Det är också viktigt för validiteten att vi har återgivit våra sekundärkällor på ett riktigt sätt.

Våra respondenter har valts ut på grund av deras långa erfarenhet av kommunal verksamhet och vi bedömer att de sitter inne med den fakta och kunskap kring revision som vi vill ta del av, vilket är viktigt för validiteten. Med anledning av att respondenterna i vår studie påverkas av sina egna politiska åsikter och egen referensram är det viktigt att ha med detta i beräkningen då man gör en generell slutsats av vårt resultat. Vi anser dock att studien kan visa goda indikationer på hur kommunrevisorn uppfattar sitt oberoende.

Något som kan påverka validiteten är att uppskatta hur många intervjuer man bör genomföra för att få svar på den frågeställning man har (Bell, 2000). Det var svårt att uppskatta hur många kommuner vi skulle undersöka samt hur många intervjuer som skulle genomföras. Eftersom det inte finns några givna regler för detta förde vi en diskussion med vår handledare och kom fram till antalet.

Ett av de största problemen med den kvalitativa metoden är reliabiliteten eller trovärdigheten. Med reliabilitet menas att mätningen är stabil och den har inte påverkats av slumpflytelser. Vad som menas med det är att de som intervjuar ska ställa frågorna på samma sätt, vid liknande situationer och så vidare. För att få en hög grad av reliabilitet bör man få samma resultat vid olika tillfällen under i övrigt lika omständigheter. Vi måste kunna visa att datan är insamlad på ett seriöst sätt. Datan måste också vara relevant för problemställningen (Trost, 2005). Vad gäller reliabiliteten är det viktigt att ta hänsyn till de faktorer som kan påverka

respondentens svar i en intervju. Detta kan vara händelser som påverkar respondentens tankar och åsikter (Bell, 2000).

3 TEORI

I detta kapitel vill vi börja med att redogöra för revisionen enligt aktiebolagslagen (ABL) då en förståelse för denna kan bidra till att förstå den kommunala revisionens uppbyggnad och att även förstå på vilka sätt den kommunala revisionen skiljer sig från revision i privata företag. Vi tar även upp de regler på god revisorssed som ställs på professionella revisorer eftersom vi vill jämföra med de krav som ställs på kommunens förtroendevalda revisorer.

För att revisionen i kommuner ska fungera som ett demokratiskt kontrollinstrument är tillförlitligheten till revisionen av stor betydelse. Med anledning av detta har vi valt att lägga fokus på revisorns oberoende och förhållandet mellan revisorn och fullmäktige då dessa faktorer är viktiga för att tillförlitligheten för revisionen ska kunna säkerställas.

3.1 Allmänt om revision

Begreppet revision står enligt Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) för att kritiskt granska, bedöma och ge utlåtande om redovisningens kvalitet och förvaltning. Anledningen till att företag revideras beror främst på att aktieägarna och andra intressenter ska få korrekt och tillförlitlig information. I Sverige finns ambitionen att upprätthålla en hög kvalitet i revisionen och hos revisorn. På grund av de höga kraven på revisorernas kompetens har vi ett system där personer som ska utföra revisionen först måste godkännas eller auktoriseras som revisorer (4 § RL).

Med begreppet revisionsverksamhet menas utförandet av granskningsuppdrag som avser förvaltning och ekonomisk information. Granskningsuppdraget styrs av bolagsordning, lag, avtal eller stadgar och leder till en rapport eller annan liknande handling, vilken är ägnad för fler personer än uppdragsgivaren. Även rådgivning som beror på iakttagelser vid revisorns granskningsuppdrag kan ingå i revisionsverksamheten (FARs Samlingsvolym del 2, 2005).

Revisorns uppgift är att granska det uppdragsgivande bolagets räkenskaper, vilket innefattar bokföringen, årsredovisningen samt styrelsens och VD:s förvaltning (10 kap 3 § ABL). Revisorn uppgift är dessutom att övervaka sådant som kan vara av intresse för revisionen, exempelvis samhällsutvecklingen, borgenärers verksamhet, de anställda och den aktieköpande allmänheten (Rodhe, 2002). Det är bolagsstämman som väljer revisorn och minst en revisor måste utses. Det finns även en möjlighet att någon utomstående, som kreditgivare eller myndighet, kan komma att utse revisor (10 kap 8 § ABL).

Revisionsområdet har en omfattande reglering och kraven på revisorer i aktiebolag är många. Till exempel får en revisor inte vara inblandad i bolagets verksamhet på ett sätt som skulle kunna ge honom eller henne fördelar, exempelvis som att vara aktieägare. Revisorn får inte heller stå i en position där han eller hon är beroende av de personer som granskas. Av denna anledning ska inte revisorn vara anställd i företaget eller på annat sätt vara i underordnad position (10 kap 16 § ABL). Det är också förbjudet att som revisor vara ledamot i styrelsen eller inneha posten som VD. Revisorn får inte heller hjälpa till med bolagets bokföring eller hantera bolagets pengar och tillgångar (10 kap 10 § ABL). Detta kan jämföras med kommunens förtroendevalda revisorer som i vissa fall har ytterligare uppdrag i exempelvis kommunens fullmäktige eller någon nämnd.

3.2 God revisorssed

Revisorslagen reglerar god revisorssed och den beskriver hur revisorn ska uppträda i yrkesutövandet. Även i aktiebolagslagen finns detta reglerat, där sägs att granskningen ska vara ”så ingående och omfattande som god revisionsred kräver”. Lagen är inte helt tydlig med vad begreppet betyder och av den anledningen har FAR givit ut vägledande rekommendationer (FARs Samlingsvolym del 2, 2005).

God revisorssed ställer krav på revisorn att han eller hon ska vara självständig, opartisk och objektiv. Syftet med god revisorssed är att revisorn ska stå fri och självständig gentemot intressenterna och då främst mot de som skulle kunna begränsa revisorns möjlighet att handla enligt hans plikt. Plikten handlar om att avge en revisionsberättelse enligt god revisorssed (FARs Samlingsvolym del 2, 2005).

I god revisorssed ingår nio regler som FAR har satt upp, varav de fyra första är särskilt viktiga och intressanta för vår studie. Den första regeln handlar om att revisorn ska inneha det förtroende som yrket kräver och att god revisorssed iakttas i yrkesutövningen. I den andra regeln står att revisorn ska vara självständig och objektiv. Detta leder till att revisorns uppdrag alltid måste utföras oberoende. I den tredje regeln förbjuds revisorn att bedriva verksamhet som är oförenlig med yrket eller att vara ledamot. Revisorn ska alltid genomföra sina uppgifter omsorgsfullt och beakta god revisionsred och god redovisningsred, enligt regel nummer fyra. Den femte regeln säger att revisorn inte får avslöja sådana sakförhållanden eller upplysningar för utomstående som han får reda på under sitt uppdrag. Enligt sjätte regeln ska revisorn verka för goda relationer inom sitt yrke. Regel nummer sju behandlar publicitet och reklam och den innebär att revisorn inte får missgynna yrket genom att göra sitt namn känt på ett felaktigt sätt. Den åttonde regeln handlar om arvodesdebitering och den nionde om vidareutbildning (FAR, 2002).

3.3 Revisorns oberoende i privata bolag

Varken i revisorslagen eller i förarbetena till lagen används begreppet oberoende. Där är oberoende likställt med begreppen opartiskhet och självständighet. Innebörden av att revisorn är opartisk och självständig är hans eller hennes förmåga att se till de omständigheter som är av stor betydelse för revisionsuppdraget. Målsättningen är att det inte ska finnas någon anledning till att revisorns objektiva förmåga ifrågasätts av omvärlden. Eftersom revisionens syfte är att ge den företagsinformation som utgör bedömningsunderlag åt allmänheten trovärdighet, måste revisorn vara opartisk (SOU 1999:43).

Efter denna genomgång av hur revisionen och revisorns roll ser ut i privata bolag vill vi nu gå vidare med att redogöra för hur det fungerar i kommunerna. Inledningsvis presenteras kommunens organisation för att visa revisionens funktion i denna.

3.4 Kommunal organisation

Den kommunala organisationen består huvudsakligen av fullmäktige och nämnder bemannade med tjänstemän. Fullmäktige har den högsta beslutande makten i kommunen och fastställer budget och skattesats och fattar i övrigt övergripande och principiella beslut. Fullmäktige fastställer också en årsredovisning över verksamhetsåret. Förvaltningen bereder och verkställer fullmäktiges beslut om visioner, mål och verksamhet. Ledamöterna i fullmäktige utses vid allmänna val och fullmäktige utser i sin tur ledamöter till nämnder och

styrelser samt revisorer. I vissa fall utser fullmäktige även styrelseledamöter till kommunala aktieföretag och stiftelser (Lundin, 1999).

Fullmäktige kan sägas vara uppdragsgivare till nämnder och styrelser, eftersom det är fullmäktige som bemannar organisationen genom att välja ledamöter till olika uppdrag samt fördelar verksamhet och uppdrag. I och med den här funktionen behöver fullmäktige uppföljning och kontroll över verksamheten. Framförallt leder kontrollen till att fullmäktige prövar om ansvarsfrihet ska beviljas. Det är revisorerna som är det kontrollerande organet i den kommunala organisationen och det är deras material och uttalanden som ligger till grund för fullmäktiges ansvarsprövning. Revisorernas uppgift är att granska nämnder, styrelser, beredningar och enskilda ledamöter. Resultatet av granskningen återkopplas till dem som granskats och fullmäktige genom kommunikation, revisionsrapporter samt den avslutande revisionsberättelsen. Målet med revisorernas arbete är alltså ansvarsprövningen genom att revisorerna uttalar sig om ansvarsfrihet (Tengdelius & Nyman, 2004).

3.5 Den kommunala revisionen

Den kommunala revisionen regleras i huvudsak i kommunallagen, främst kapitel nio som bland annat handlar om revisorernas uppdrag, men det finns även kompletterande regler i andra kapitel i kommunallagen. Nästan alla kommuner i Sverige har ett eget revisionsreglemente med föreskrifter för revisionen som fullmäktige utfärdat. Reglementet innehåller ofta regler om hur många revisorer och ersättare som ska finnas, ordförandeskap, budgetberedning, dokumentation och så vidare. Varje kommun har rätt att själv bestämma reglementets innehåll. En kommunal revisor är en egen myndighet vilket innebär rätt att agera och tycka självständigt och att revisorerna inte behöver vara överens. I och med denna egenskap av myndighet berörs revisorerna också bland annat av tryckfrihetsförordningen eftersom revisionen sker under offentlig insyn, sekretesslagen och förvaltningslagen. Då förtroendevalda revisorer är myndigheter gäller för dem vad som stadgas i regeringsformen. De ska vara opartiska, sakliga och beakta allas likhet inför lagen (Cassel, 2000).

I Sveriges kommuner är det som nämnts ovan ledamöterna i nämnder och styrelser som är ansvariga för verksamheten. Även revisorerna är förtroendevalda och det bygger på bestämmelserna om kommunalt självstyre. I Sverige infördes regler om kommunal revision redan i 1862 års kommunförordning. Under lång tid gick revisionen endast ut på granskning av räkenskaperna i syfte att förebygga eller upptäcka bedrägeri och förskingring. Lagstiftning och praxis har dock utvecklats och i lagen betonas att revisionen ska vara ett kommunaldemokratiskt instrument för att bedöma om nämnder, styrelser, beredningar och enskilda förtroendevalda lever upp till fullmäktiges mål, beslut och politiska intentioner. En sådan bedömning är omfattande och svår att göra enbart utifrån den ekonomiska redovisningen, utan det krävs även att verksamhetens ändamålsenlighet granskas. Detta är den huvudsakliga anledningen till att revisorerna i kommunerna är förtroendevalda, eftersom det anses behövas politisk erfarenhet och att revisorerna känner till hur politiska organisationer fungerar för att göra en riktig bedömning (Tengdelius & Nyman, 2004). Detta anser vi dock kunna vara en anledning till bristande oberoende, eftersom det innebär att det är politiker som granskar andra politiker.

För att bedöma verksamhetens produktivitet och om det råder god hushållning granskas om förhållandet mellan verksamhetens resultat och resurser är tillfredsställande. Dessutom granskar revisorerna om verksamhetens ekonomiska redovisning upprättas i enlighet med

lagstiftning och god redovisningssed samt om den ger en rättvisande bild. Förutom detta görs en granskning av om den interna kontrollen i styrelser och nämnder är tillräcklig (SKL, 2002).

Revisorerna nomineras av de politiska partierna och väljs av fullmäktige. I lagen framhålls att alla partier i fullmäktige bör vara representerade om det är möjligt. Revisorn ska dock inte följa sitt partis linje i revisionsuppdraget, vars syfte är att med oberoende, saklighet och integritet granska den kommunala verksamheten. Revisorn kan samtidigt med sitt revisionsuppdrag ha andra uppdrag. Eftersom revisorerna inte granskar fullmäktiges beslutsfattande, det gör kommunens medborgare i allmänna val, anses detta inte vara något problem (Tengdelius & Nyman, 2004).

3.5.1 Revisionsprocessen

Revisionsprocessen omfattar hela det granskningsarbete som revisorerna gör under ett revisionsår. Lagen reglerar att granskningen omfattar all kommunal verksamhet och att den genomförs årligen. Revisionsprocessen ska genomföras på korrekt sätt, det vill säga sammanhållet och systematiskt, för att ge revisorerna underlag att pröva och ta ställning i ansvarsfrågan. Arbetet inleds med riskanalys och planering och avslutas med inlämnandet av revisionsberättelsen. Fullmäktiges tar därefter beslut angående om ansvarsfrihet ska tillstyrkas (SKL, 2002).

Granskningens utgångspunkt är de uppdrag, mål och riktlinjer som fullmäktige angivit samt den enskilda verksamhetens föreskrifter. Revisorns uppgift är att se hur dessa uppdrag, mål, riktlinjer och föreskrifter tas emot, genomförs och återredovisas till fullmäktige. Om så krävs granskar revisorerna vidare för att förvissa sig om att uppdragstagarna följer de krav som står uppställda. Granskningen sker i flera steg och följs upp löpande under året. Bedömningar görs också om den interna kontrollen, styrningen och uppföljningen är tillräcklig i styrelser och nämnder, för att revisorerna ska kunna göra en väsentlighets- och riskanalys av dessa. Utifrån analyserna tar revisorerna ställning till om fördjupad granskning är nödvändig. Kommunens årsredovisning granskas varje år men delårsrapporten granskas i den omfattning som revisorn anser vara tillräcklig (SKL, 2002).

3.5.2 God revisionssed

När revisorerna utför sin granskning i kommunen ska enligt kommunallagen god revisionssed följas. Den goda seden utvecklas allt eftersom av revisorerna själva. Vad gäller god revisionssed i kommunal verksamhet utgår den ifrån kommunens förutsättningar och förhållanden. God revisionssed påverkas av att det i revisorns uppdrag ligger att bedöma ändamålsenligheten i den granskade verksamheten utifrån fullmäktiges mål och beslut. Den påverkas också av att revisorerna måste anlita sakkunniga. Förhållandena skiljer sig alltså mellan den lagstadgade revisionen i privata företag och den som utförs i den kommunala verksamheten (SKL, 2002).

3.5.3 Kommunal revision i andra länder

Vi har valt att redogöra för hur den kommunala revisionen fungerar i några näraliggande länder för att ge en förståelse för hur den kommunala revisionen i Sverige alternativt skulle kunna se ut.

Danmark har tidigare haft en kommunrevision som påminner om den som finns här i Sverige med förtroendevalda revisorer. År 1971 avskaffades detta system och istället infördes ett kompetenskrav för att kunna uppnå en oberoende revision. Anledningen till detta var att kommunens verksamhet hade vuxit och blivit allt mer komplex. Danmark har alltså under de senaste decennierna gått mot en allt mer professionell revision. Det är fullmäktige som utser sakkunnig revisor som senare också ska godkännas av en tillsynsmyndighet (Cassel, 2000).

Finland ändrade sin lagstiftning gällande kommunrevision år 1997. Tidigare hade även Finland stora likheter med den svenska lagstiftningen. Förändringen som skett är en uppdelning mellan yrkesrevisorer och politiskt valda. Yrkesrevisorerna har en självständig ställning och de förtroendevalda ägnar sig främst åt förvaltningsrevisionen (Cassel, 2000).

I England finns en kommission, utsedd av regeringen, vilken har som uppgift att utse kommunernas professionella revisorer. Detta sker genom ett upphandlingsförfarande. Kommissionen har också som uppgift att jämföra kommunerna, exempelvis sett till hur de uppnår sina mål samt deras effektivitet. Dessutom genomför kommissionen regelbundet kvalitetskontroller av revisorerna, vilket medför att det finns en risk att de kan förlora sitt revisionsuppdrag om de inte genomför ett bra jobb. Resultatet av kontrollen offentliggörs varje år (Cassel, 2000).

3.6 Förhållandet mellan fullmäktige och revisor

Då det är fullmäktige som är revisorernas uppdragsgivare innebär det att fullmäktige också till stor del bestämmer revisorernas förutsättningar att genomföra den revision som lagen avser (Tengdelius & Nyman, 2004). Förhållandet mellan fullmäktige och revisor är dock inte helt rättsligt reglerat. Fullmäktige kan genom revisionsreglementet påverka revisorns arbete. Revisionen ska också enligt lagen ske enligt god revisionssed. God revisionssed ställer krav på att revisorn ska hålla integriteten och oberoendet högt. Frågan i detta sammanhang är om det kan finnas problem med att fullmäktige har det inflytande på revisorn som den har (Lundin, 1999).

Anslag till revision tilldelas av fullmäktige, då både lagstiftaren och Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet poängterar att revisorernas budget ska framställas av ett organ som inte själv är utsatt för revision. När anslaget är fastlagt är det revisorerna som disponerar över det fullt ut. Mandatperioden för revisorer är, som för andra förtroendeuppdrag i kommunen, fyra år. Fullmäktige bestämmer också hur många revisorer som kommunen ska ha. I lagen föreskrivs att det ska vara minst tre ordinarie revisorer och minst tre ersättare. I kommunerna har revisorerna oftast ett bredare uppdrag än vanliga revisorer och man har också ett krav på att anlita sakkunniga biträden om revisorerna anser att det behövs (Tengdelius & Nyman, 2004).

Det är viktigt att det sker en kommunikation mellan revisor och fullmäktige samt revisor och dem som granskas. Det måste också finnas en god kommunikation ut till allmänheten och massmedia. Revisorerna har enligt kommunallagen en initiativrätt som är ett redskap för kommunikation och information. Med denna rätt kan revisorerna väcka ärenden i styrelse, nämnd eller fullmäktige om man hittat något i sin granskning som snabbt måste uppmärksammas (SKL, 2002).

Det har gjorts en utredning över hur fullmäktige ser på revisionen. Den visar att fullmäktigeledamöternas syn på revisorerna är att de är nödvändiga för att fullmäktige ska kunna upprätthålla det förtroende de fått. Dock anser de att revisorerna är alltför otydliga i sin kritik. Enligt utredningen saknas många gånger i praktiken en klar rollfördelning (SOU 2004:107 Bilaga). Vad som är orsaken till detta är att till exempel fullmäktigeledamöterna samtidigt kan ha uppdrag i olika nämnder och beredningar. Det kan också vara att revisorerna har andra uppdrag i samma kommun. Enligt Sveriges Kommuner och Landsting är över 85 procent av ledamöterna i fullmäktige även ledamöter i olika nämnder. 20 procent av revisorerna har samtidigt som sitt revisorsuppdrag även ett uppdrag inom fullmäktige och nio procent har andra uppdrag inom nämnder (Faktabas revision 2004).

Lokaldemokratikommittén (SOU 1993:90) anser att revisorer bör ha uppdrag i fullmäktige för att få den personliga närkontakt de behöver ha med den kommunala verksamheten. Enligt proposition 1998/99:66 bör man däremot för att upprätthålla revisionens opartiskhet och tillförlitlighet begränsa valbarheten till revisor. Detsamma framgår i SOU 2004:107 vilken hävdar att det är bra för opartiskheten att införa regler om att inte rekrytera revisorer från fullmäktige. Dock har en sådan regel inte föreslagits då det antas medföra problem för de mindre kommunerna. Små kommuner kan få svårt att hitta och rekrytera revisorer som har god kännedom om politiken och har den politiska erfarenhet som krävs. Man rekommenderar dock kommunerna att undvika att rekrytera revisorer som sitter i fullmäktige. Enligt undantagssystemet (9 kap 4 § KL) får man som revisor inte revidera en nämnds verksamhet som man själv har uppdrag i.

3.7 Revisorns oberoende i den kommunala verksamheten

För att allmänheten ska kunna ha förtroende för demokratin och rätts säkerheten måste revisorerna i kommunen utföra revisionen så att den uppfyller kraven på effektivitet och objektivitet. En revisor måste i sitt uppdrag vara oberoende gentemot uppdragsgivare och det som granskas. Revisorerna bevakar sitt oberoende genom att själva välja vad som ska granskas, vilka metoder som ska användas och vilka sakkunniga som ska utföra granskningen. Revisorerna gör också de analyser och bedömningar som behövs. Alltså ligger det ett stort ansvar på revisorn att upprätthålla en oberoende ställning. Troligtvis kan revisorn påverkas i denna situation av andra som vill styra och påverka revisionen (SKL, 2002).

Revisorerna ska inte påverkas av partipolitik i sin revision utan den ska göras opartiskt och sakligt. Dock har det framkommit att vissa revisorer inte blivit omvalda av sitt parti trots att de utfört arbetet korrekt. Anledningen har varit att deras politiska partier inte velat ta till sig den kritik som revisorn gett (SOU 2004:107). Enligt kommunallagen ska revisorerna värna om sin integritet i revisionsarbetet (9 kap 7 § KL). Revisorn ska utföra uppdraget fristående från nämnders och styrelsers olika intressen. Oberoendet upprätthålls också genom att den som är redovisningskyldig till kommunen inte kan väljas som revisor. Detta gäller även personer i jävssituation såsom make, sambo, barn eller annan närstående. Även i det löpande granskningsarbetet kan jävssituationer uppstå, exempelvis om revisorn ska granska något han själv eller närstående har ett engagemang i (SKL, 2002).

3.8 Revisionen - ett demokratiskt kontrollinstrument för fullmäktige?

Enligt Olle Lundin (1999) måste hänsyn tas till tre faktorer för att revisionen ska anses vara ett bra kontrollinstrument. Dessa faktorer är trovärdighet, bedömningsgrunder och återkoppling. Trovärdigheten krävs för att revisionen ska betecknas som legitim. För att revisorn ska kunna vara trovärdig måste han vara kompetent och oberoende. I lagen finns inga regler som tvingar revisorn att ha kunskaper om revision, de förtroendevalda revisorerna är alltså lekmän. Lundin hävdar att det finns brister i den kommunala revisionen vad gäller oberoendet. Detta med anledning av den koppling som finns till de politiska partierna. Revisorn kan komma i en situation där han måste granska sina egna partikamrater. Ett annat frågetecken vad gäller oberoendet är att revisorn väljs av fullmäktige, vilken till viss del består av ledamöter vars uppdrag ska granskas av den valde revisorn. Kommunrevisorerna har inte heller rätt att kräva en viss mängd ekonomiska resurser av fullmäktige till sitt arbete, då det är fullmäktige som bestämmer hur stort anslag revisorerna ska få.

Kravet på att vara oberoende kan delas in i ett objektiva och ett subjektiva oberoende. Det objektiva oberoendet innebär att det inte får finnas band till de personer eller det granskningsobjekt som granskas. I kommunallagen finns jävsreglerna vilka är till för att skydda det objektiva oberoendet. Det objektiva oberoendet handlar också om att revisorn är skyddad i sitt uppdrag. Han kan till exempel inte riskera att tvingas avgå på grund av ett visst resultat av en granskning. Enligt lagen får inte en förtroendevald revisor avsättas av annan anledning än att han har dömts för ett brott. Det subjektiva oberoendet handlar om revisorns egen förmåga och integritet. Det finns inga lagar som reglerar det subjektiva oberoendet. Revisorn måste ha en förmåga att vara saklig och han måste kunna bortse från vissa ovidkommande fakta (Lundin, 1999).

Den andra faktorn är enligt Lundin att det måste finnas kända bedömningsgrunder. Vad som menas är att det måste finnas objektiva kriterier som kan användas och ligga till grund för att kunna göra en bra utvärdering av revisionen. Bedömningsgrunderna är delvis kända genom kommunallagen. Enligt kommunallagen ska också god revisionsledning ge vägledning. Denna är dock inte helt fullständig och uttömmande (Lundin, 1999).

Den tredje och sista faktorn enligt Lundin är återkoppling, vilket innebär att resultatet ska kunna meddelas på ett tillfredställande sätt till uppdragsgivaren. Här kommer rapporteringsfriheten och ansvarsutkrävandet in. Enligt Lundin är den största bristen här att revisionsansvaret inte är klarlagt. Revisionsansvaret är inte tillräckligt definierat eftersom det saknas rättsregler och rättspraxis. Lundin hävdar också att den kommunala revisionens uppgift som kontrollinstrument beror på fullmäktiges vilja att åtgärda problem som revisorerna upptäckt (Lundin, 1999).

År 2004 gjordes en statlig utredning och kommitténs åsikter vad gäller oberoendefrågan överensstämmer inte helt med Lundins. Kommittén anser att den politiska kopplingen istället kan vara en tillgång för revisorns kompetens sett ur ett demokratiskt perspektiv. Det krävs politisk kunskap och kännedom om de lokala förhållandena för att avgöra om en nämnd levtt upp till fullmäktiges beslut och mål. Denna politiska kunskap och erfarenhet har de förtroendevalda revisorerna, vilket leder till att det skapas en legitimitet för de bedömningar som görs (SOU 2004:107).

Lundin (1999) anser att den goda revisionsledningen är luddig. Kommittén däremot hävdar att den både är känd och utvecklad, vilket baseras på en genomförd enkätundersökning. Den

goda seden utvecklas av revisorerna själva och utgår från den kommunens särskilda förhållanden. Enligt kommittén anses den kommunala revisionen vara ett bra kontrollinstrument. Lagstiftarens avsikter är tydliga och i kommunerna finns självständiga revisorer med hög integritet. Resultatet beror på hur reglerna tillämpas. Det handlar således återigen om fullmäktiges vilja och förmåga för att revisionen ska fungera som ett bra kontrollinstrument (SOU 2004:107).

Den slutsats Lundin drar i sin avhandling är att lagstiftningen på detta område är för knapp och i vissa fall alltså otillräcklig. Han anser att trovärdighetskriteriet inte är uppfyllt av den anledningen att de band som finns mellan revisorer och dess partikamrater påverkar oberoendet. Revisorn hamnar i en situation där han får granska sitt eget parti. Fullmäktiges uppgift för att upprätthålla oberoendet är att de måste välja ut rätt personer. Vad som menas med rätt personer är sådana som inte har dessa band till partiet. Enligt Lundin måste fullmäktige vilja och verka för att revisionen ska vara oberoende (Lundin, 1999).

Filip Cassel (2000) är även han kritisk till hur den kommunala revisionen fungerar idag. Han menar att den kommunala revisionen för närvarande inte håller en tillräckligt hög kvalitet och att de förtroendevalda revisorerna inte uppfyller kraven på oberoende. Anledningen är densamma som Lundin pekade på, nämligen att det är de förtroendevalda som utför revisionen och på grund av detta kan han inte se att kravet på oberoende uppfylls. Han lägger fram en rad åtgärder som behöver vidtas för att komma tillrätta med detta. Det handlar huvudsakligen om att kommunerna behöver yrkesmässig oberoende kommunal revision, en kommunal externrevision, som komplement till den förtroendevalda revisionen. De förändringar som revisionen har genomgått de senaste åren har inte varit tillräckliga för att skapa förutsättning för att maktutövande och ansvarsutkrävande ska kunna ske på rimliga villkor. Han är mycket kritisk till att den förtroendevalda revisorn kan ha andra politiska uppdrag i kommunen, exempelvis som ledamot i fullmäktige, samtidigt som revisorsuppdraget.

4 EMPIRI

I det här kapitlet kommer vi att redogöra för det material vi fått fram genom intervjuerna med revisorerna och fullmäktigeledamöterna. Vi kommer också att göra en presentation av de kommuner som vi valt att studera.

4.1 Kommunpresentation

De tre kommuner vi studerat är Kungälv, Lerum och Partille. Kungälv ligger norr om Göteborg och har ungefär 38 000 invånare. Fullmäktige består av 59 ledamöter och det är Socialdemokraterna ihop med Vänsterpartiet och Miljöpartiet som har en knapp majoritet. Lerum ligger öster om Göteborg och antalet invånare är cirka 36 000. De borgerliga partierna är i majoritet och i fullmäktige finns 51 ledamöter. Partille kommun ligger mellan Göteborg och Lerum. Där bor det cirka 33 000 invånare. Fullmäktige består av 41 ledamöter och även här är majoriteten borgerlig. Samtliga kommuner har valt att utnämna revisorernas ordförandepost till en person som är medlem i ett oppositionsparti. Det innebär att i Lerum och Partille är ordförandena socialdemokrater och i Kungälv är ordföranden moderat. I fortsättningen kommer vi att benämna de olika kommunerna A, B och C utan någon inbördes ordning, eftersom vi inte vill göra en enskild bedömning av varje kommun. Istället vill vi skapa en helhetsbild av området.

4.2 Presentation av respondenterna

I varje kommun har vi alltså intervjuat en revisor och en fullmäktigeledamot. I kommun A har vi intervjuat revisorernas ordförande. Han har varit revisor sedan år 1995. Förutom revisorsuppdraget är han också valförrättare i kommunen. Fullmäktigeledamoten i kommun A har en lång politisk karriär bakom sig. Hon har bland annat suttit i kommunens fullmäktige sedan 1960-talet och under två perioder har hon även varit ledamot i riksdagen. I nuläget är hon vice ordförande i fullmäktige och suppleant i en nämnd. Den revisor som vi har intervjuat i kommun B har haft det uppdraget i sju år. Samtidigt sitter han både i fullmäktige och i en nämnd. Fullmäktigeledamoten i kommun B som vi har intervjuat har suttit i kommunfullmäktige i 20 år. För revisorn i kommun C är det här den första valperioden som revisor, så i nuläget har han varit det i tre år. Han är också samtidigt ledamot i fullmäktige sedan år 1985. Den intervjuade fullmäktigeledamoten i kommun C har haft kommunala uppdrag sedan år 1967 och har tidigare bland annat suttit i byggnadsnämnden samt kommunalstyrelsen. I fullmäktige har han varit ledamot sedan år 1971 och har numera inget annat uppdrag i kommunen. Respondenterna har alltså lång politisk erfarenhet bakom sig. I kommun A och B har revisorerna haft uppdraget i mer än en valperiod medan revisorn i kommun C tillträdde denna period.

4.3 Kommunrevisionen

Utifrån de intervjuer vi gjort med kommunrevisorerna och fullmäktigeledamöterna kommer vi i detta stycke att redogöra för hur revisionen fungerar i respektive kommun. Vi vill ta reda på hur revisorernas arbete ser ut och hur det organiseras samt visa vad respondenterna anser att revisionens syfte är. Vi kommer också att redogöra för hur de intervjuade revisorerna och fullmäktigeledamöterna uppfattar revisorns oberoende.

4.3.1 Hur revisionen fungerar i Kommun A

Kommun A har valt att ha tre ordinarie revisorer och tre ersättare. Revisorn vi pratat med anser att det är en styrka att bara vara tre och att de är en bra grupp som samarbetar väl. Han anser att det därmed blir lättare att ha en god överblick och att samordna arbetet. Han är därför kritisk till den nya lagen som innebär att det måste finnas minst fem kommunrevisorer. Han menar att det då finns en risk att revisionsarbetet blir ineffektivt. Det innebär också en risk om kommunerna ska välja ett större antal revisorer att samtliga inte har den gedigna lokalkännedom och kunskap om kommunen som han anser är väldigt viktig för att vara en bra revisor. Jämfört med kommun B och C är kommun A den kommun där de förtroendevalda revisorerna i störst utsträckning är med i själva granskningsarbetet. I samtliga kommuner anlitas sakkunniga biträden i den omfattning som de förtroendevalda revisorerna anser är nödvändigt. I kommun A träffas revisorerna och fullmäktiges presidium fyra gånger per år och går igenom revisionsarbetet och diskuterar hur det ser ut. Övriga instruktioner kring revisionen fastställer fullmäktige i ett revisionsreglemente.

Både revisorn och fullmäktigeledamoten menar att revisionsarbetet handlar om att vara nyfiken och att följa sin intuition. Revisorn påpekar också att han samtidigt måste ha ordning och reda samt att veta hur kommunen ser ut och fungerar. I arbetsuppgifterna ingår att göra en riskbedömning över kommunens verksamheter samt att följa upp fullmäktiges beslut. Vår respondent anser att det huvudsakliga syftet med revisionen är att vara moralens väktare, att stödja verksamheten och hitta lösningar i verksamheter som kört fast.

Under sin tid som revisor har han inte upplevt några direkta politiska påtryckningar, men han har dock hamnat i vissa känsliga situationer. Mellan fullmäktige och revisorerna har funnits en diskussion om revisionsanslagets storlek. Det har också förekommit intressekonflikter mellan revisorerna och de sakkunniga, då det framförts kritik att de sakkunnigas uppdrag inte varit tillräckligt tydligt och att deras arbete inte hållit tillräckligt hög kvalitet. Revisorn är skeptisk till att de sakkunniga oftast inte har den lokalkännedom som han anser är så viktig för kommunrevisionen. De sakkunniga har ibland velat införa modeller som fungerat i andra kommuner. Detta är revisorn tveksam till eftersom olika kommuners verksamhet skiljer sig åt och att det därmed inte går att tillämpa en färdig modell på samtliga kommuner.

4.3.2 Oberoendet i Kommun A

Revisorn anser att det svåraste med att vara oberoende är att vara det gentemot det egna partiet. För att inte låta sitt oberoende påverkas diskuterar han inte revisionen med sina partikamrater. Dessutom ser han revisorsuppdraget som en slutpunkt för det politiska arbetet. En revisor bör inte ta på sig uppdraget för att göra politisk karriär eller för att denne är ekonomiskt beroende av det, utan revisorn bör kunna vara beredd att sluta när som helst. Annars menar vår respondent att det är svårt att vara helt oberoende. Han anser också att en revisor absolut inte bör sitta i fullmäktige eller nämnd. Om revisorn inte får gehör för sina synpunkter bör denne avgå. Då ska revisorn inse att han gjort sitt som revisor och att han inte längre har den pondus som krävs för att andra ska lyssna till en. I kommun A upplevs det som att viljan finns hos fullmäktige att revisionen ska vara oberoende och att det har skett en positiv utveckling av revisionen genom åren. Revisorerna hörs mer idag och att de har fått upp diverse ämnen till diskussion som senare lett till konkreta förändringar. Detta har förändrats de senaste åren menar revisorn. Tidigare ville man undvika revisionen och revisorerna gick då också mer in på småärenden. Så ska det inte vara anser han, utan det viktigaste är att revisorerna ser till helheten i verksamheten.

4.3.3 Hur revisionen fungerar i Kommun B

I kommun B finns det fem ordinarie revisorer och lika många ersättare. För att hålla ersättarna informerade om revisionsarbetet är de med på alla planläggningsmöten, vilket revisorn vi intervjuat menar är ovanligt. Revisorerna tar fram det reglemente som gäller och fullmäktige väljer att anta det eller inte. Revisorerna i kommun B har nätverksträffar med sakkunniga och revisorer i andra kommuner för att hålla sig uppdaterade. I denna kommun är det de sakkunniga som till 90 procent genomför granskningarna, enligt revisorn. Han anser att syftet med revisionen är att se till att allt går lagligt rätt till och att följa upp budgeten. Den viktigaste uppgiften med revisionen är att se till att skattebetalarnas pengar inte slösas bort menar revisorn. Arbetsuppgifterna som revisor i kommun B handlar om att göra upp en handlingsplan för den preliminära granskning som ska göras av all verksamhet. De sakkunniga genomför den preliminära granskningen och avger sina rapporter och revisorerna avgör sedan vilka som ska granskas närmare. Varje år görs en utvärdering och granskning av hur den interna kontrollen fungerar i alla nämnder. Då görs kvalitetskontroller och revisorerna undersöker om god ekonomisk hushållning efterföljs. Nämnderna har krav på sig att göra kvalitetskontroller och revisorerna granskar hur kvalitetskontrollerna gått till.

Revisorn efterfrågar en bättre omvärldsanalys inom revisionsarbetet. Han menar att man skulle kunna ta del av vad andra sakkunniga, alltså inte de man anlitar, kommit fram till och det borde vara mer gränsöverskridande samarbete mellan kommuner och regioner. I nuläget menar han att det finns ett glapp där. En annan sak som han anser kan förbättras med revisionen är att man kan förkorta tiden på handläggningen av rapporterna mellan sakkunnig, nämnd och revisor samt att det tydligare framgår vem som är avsändaren. I nuläget leder detta ibland till missförstånd då den granskade inte vet om rapporten kommer från de förtroendevalda revisorerna eller från de sakkunniga.

4.3.4 Oberoendet i Kommun B

För den intervjuade revisorn innebär oberoende att vara partipolitiskt oberoende samt kritisk oavsett vilket granskningsobjekt man kritiserar. Han anser också att det är viktigt för oberoendet att inte vara beroende av sitt uppdrag samt att ha fullmäktiges fulla förtroende. Revisorn har inte upplevt några påtryckningar från partiet men däremot har det hänt att han fått tips från partikamrater. Han menar dock att han inte skulle tveka att gå emot sitt parti. Det har funnits situationer då de förtroendevalda inom revisorsgruppen varit oense på grund av att de olika partierna de tillhör har skilda uppfattningar i en fråga. Respondenten menar att revisionen har förändrats en hel del de senaste åren och nu för tiden finns ett gott stöd från fullmäktige till att revisionen ska vara oberoende. Han tycker inte heller att man ska behöva avgå som revisor bara för att fullmäktige väljer att inte gå på revisorns linje. Dessutom anser han att det inte finns några problem med att sitta i fullmäktige och nämnd samtidigt som man har uppdraget som revisor. Däremot tycker han att det är bättre om de sakkunniga sköter granskningen i nämnderna istället för att kommunrevisorerna gör det. Fullmäktigeledamoten anser däremot att revisorn inte bör sitta i fullmäktige eller ha något annat förtroendeuppdrag i kommunen samtidigt.

4.3.5 Hur revisionen fungerar i Kommun C

Kommun C har fem ordinarie revisorer och fem ersättare. Eftersom det är partierna som utser revisorn har fullmäktige inga specifika krav vid revisorsrekryteringen. Det samma gäller i kommun A och B. Det är alltså partierna själva som gör den bedömningen. Fullmäktige gör heller ingen utvärdering av det arbete revisorn utfört förutom möjligtvis då revisorn ska väljas om, då de tar ställning till om revisorn ska fortsätta med uppdraget. Den revisor som vi pratat med säger att i arbetsuppgifterna som revisor ingår att granska all kommunal verksamhet genom att revisorsgruppen kommer fram till vilka verksamheter som de vill titta närmare på. De sätter upp en mall för granskningsuppgifterna, samt ser hur kostnadsutvecklingen ser ut och att budget följs. Detta görs i samarbete med professionella revisorer som kommunens revisorer anlitar. Revisionsbyråerna spelar också en viktig roll för de kommunala revisorerna då de lär sig av dessa. Fullmäktigeledamoten anser att det inte behövs mer resurser till att anlita fler professionella revisorer. De kommunala revisorerna runt om i Västra Götalandsregionen samarbetar och träffas emellanåt och diskuterar revisionen för att försöka komma fram till förbättringar.

I kommun C anses syftet med revisionen vara att revisorerna som neutral grupp ser till att allt går riktigt till, att ekonomin sköts rätt samt att det undersöks att beslut som fattats fullföljs. Syftet är också att förhindra att sådant som missköts inte upprepas. Revisorn och fullmäktigeledamoten anser att revisionen fungerar bra, men revisorn är tveksam till förslaget att revisorerna ska vara mer aktivt ute i de olika verksamheterna eftersom han tror att det kan medföra svårigheter att hantera på rätt sätt. Fullmäktigeledamoten kommenterade att revisorerna kunde bli bättre på att ifrågasätta och kontrollera varför vissa beslut inte blivit genomförda. Kreativitet är en viktig egenskap hos revisorn. Revisorn menar att kommunens struktur dock gör det svårt att vara kreativ och genomföra de förändringar han önskar. För att revisionen ska fungera som ett bra kontrollinstrument krävs det att den interna kontrollen i nämnderna genomförs. Balanserade styrkort används numera i kommun C för att säkra den interna kontrollen. Det finns inga specifika instruktioner från kommunfullmäktige angående revisionen, utan det är kommunallagen och kommunens revisionsreglemente som reglerar den. Kommunikationen mellan fullmäktige och revisorerna sker genom möten under året samt genom reglementet.

4.3.6 Oberoendet i Kommun C

För revisorn innebär oberoende att han anser att denne inte ska sitta i någon nämnd i kommunen, att sitta i kommunfullmäktige tycker han är en gränsfallsfråga. Det centrala är att politiken inte får styra revisorns arbete utan det viktigaste är att kolla på sakfrågan. Oberoende för fullmäktigeledamoten innebär att man inte får göra politik av revisionsarbetet, att man har integritet och inte är beroende av verksamheten eller anställd i kommunen. Revisorerna måste vara fria att göra sina undersökningar själva och fullmäktige måste akta sig för att kritisera revisorerna, menar fullmäktigeledamoten. Revisorn har inte känt av någon politisk påtryckning från sitt parti och han säger sig inte ha några problem att kritisera partikamrater om så skulle behövas, men det har inte förekommit någon större intressekonflikt. Inte heller fullmäktigeledamoten tror att det är något problem eller särskilt vanligt att revisorn går emot sitt parti. Han tror istället att det är vanligare att revisorerna går emot kommunstyrelsen som grupp. Som revisor måste man följa rollen som fullmäktiges uppdragstagare och våga kritisera om så måste. Gentemot de anlitade sakkunniga revisorerna har det funnits situationer då man inte varit överens om hur man ska formulera sig när man funnit brister i någon verksamhet. De kommunala revisorerna har då påpekat att man velat

använda ett starkare språk för att betona vad man upptäckt. Överlag anser respondenterna att viljan finns hos fullmäktige att revisionen ska vara oberoende och att inställningen till revision blivit mer positiv de senaste 10-15 åren, förmodligen på grund av att man tydligare ser det nödvändiga med den när det är kärvare samhällsekonomiskt. Tidigare kunde revision mer uppfattas som ett nödvändigt ont enligt revisorn.

5 ANALYS

I detta kapitel analyserar vi resultaten från vår empiriska undersökning. Vi kommer att tolka och jämföra de olika intervjupersonernas svar samt knyta an dem till den teori vi använt oss av. Härav kommer vi att dra slutsatser som svarar på vår frågeställning om hur revisorerna uppfattar sitt oberoende. Vi vill inledningsvis göra en jämförelse mellan revision i kommuner och privata bolag. Därefter kommer en diskussion kring hur relationen mellan revisorerna och fullmäktige ser ut och huruvida revisorn bör ha andra uppdrag i kommunen. Till sist vill vi redogöra för huruvida revisionen är ett bra kontrollinstrument samt jämföra med lagstiftning från andra länder för att visa på alternativ.

5.1 Jämförelse mellan kommunal och ”vanlig” revision

Revisionens syfte är att fungera som ett kontrollinstrument för ett privat bolags aktieägare och intressenter. På samma sätt skall den kommunala revisionen vara till för kommunens medborgare. Den kommunala revisionen skiljer sig dock från den privata revisionen på en del sätt. I kommunerna är det politikerna som granskar sig själva medan det i bolagen finns en externt anlita revisor. Det finns inga krav på de förtroendevalda revisorerna att ha sakkunskap inom revision, vilket kan ställas i relation till den utbildning och de krav som finns för att bli auktoriserad eller godkänd revisor. De professionella revisorernas granskning innefattar endast företagets räkenskaper och kräver därmed omfattande kunskaper inom detta område. Kommunrevisorernas granskningsuppdrag däremot handlar till stor del om att se till att verksamheten fungerar tillfredsställande, varför kunskap om kommunal verksamhet är av stor vikt. Kravet på revisorerna att ha god kännedom om den kommunala verksamheten finns för att lättare kunna utföra granskningen och se om beslut som fullmäktige fattat verkställs ute i nämnderna. Då man jämför med revisionen i ett privat bolag förekommer ingen extern granskning av uppföljningen av styrelsens beslut.

Inom forskningen har det förordats att professionella revisorer ska sköta kommunrevisionen eftersom kravet på revisorernas oberoende i nuläget inte uppfylls. Flera av våra närmsta grannländer har gått från en förtroendevald till en mer professionell revision. Orsaken har varit att man vill värna om oberoendet, vilket vi tycker är värt att notera då man diskuterar de förtroendevalda revisorernas oberoende i Sverige (Cassel, 2000). De intervjuade revisorerna tycker att de egna kunskaperna om den kommunala verksamheten är nödvändig för att kunna utföra granskningen på bästa sätt. De anser att den kunskap som de anlitate revisorerna bidrar med är tillräcklig. Enligt revisorn i kommun A har de professionella revisorerna ofta inte den lokalkännedom som krävs. Men för att säkerställa att revisionen utförs oberoende anser vi att de professionella revisorerna bör få ett större utrymme än vad de får idag. De förtroendevalda revisorerna med sin lokalkännedom och sina erfarenheter inom den kommunala verksamheten är ett bra komplement till de professionella revisorerna. Vi ser en styrka i att kombinera sakkunskap med lokalkännedom.

För revisorer i både privata bolag och kommuner kan man hamna i situationer där man är jävig. Regleringen kring detta skiljer sig dock däremellan åt. Lagen tillåter kommunrevisorerna att ha ytterligare uppdrag i kommunen utöver revisorsuppdraget. Exempelvis kan man som revisor sitta i nämnd eller fullmäktige samtidigt. Om man skall jämföra är det som om revisorn för ett privat bolag samtidigt sitter i styrelsen eller som VD i ett dotterbolag. I intervjuerna uttryckte flera av respondenterna att detta skulle kunna påverka revisorernas oberoende.

5.2 Hur de tre kommunerna arbetar

Då revisionen i kommunen ska vara oberoende är det viktigt att kommunens organisation och revisorernas sätt att arbeta gynnar detta. Revisorerna i de tre kommunerna har haft snarlika svar vad gäller syftet med revisionen och uppfattningen om det egna oberoendet. Samtliga kommuner har valt att tilldela revisorernas ordförandepost till en person som tillhör ett oppositionsparti. Detta antas balansera de politiska intressena som skulle kunna påverka revisionen. Sättet att arbeta skiljer sig däremot åt en aning i kommunerna. I kommun A finns endast tre revisorer. Dessa tre samarbetar mycket och har valt att själva utföra granskningen i stor utsträckning. I de två andra kommunerna är det de anlitade sakkunniga revisorerna som utför merparten av granskningen. Revisorn i kommun A tycker att det finns en fördel med att vara färre revisorer, eftersom man då får en mer övergripande bild av hela revisionen och att man lättare kan samarbeta. Han menar att revisorerna bör ta aktivt del i den löpande verksamheten. Vi ifrågasätter om detta är bra för oberoendet då revisorn i det här fallet kan komma i en situation då han själv granskar hur hans råd efterföljs. I kommun B är man fem stycken revisorer och man har där delat upp olika nämnder och områden mellan sig. Man använder sig av fler sakkunniga för att utföra granskningen i nämnderna. Genom revisorns svar på vad som är revisionens syfte kan vi utläsa att han har andra prioriteringar jämfört med revisorn i kommun A. Fokus i kommun B är mer inriktat på den finansiella delen medan revisorn i kommun A fokuserar på verksamheten och dess mål. I kommun C är man också fem revisorer. Man har ett ganska stort samarbete och utbyte med de sakkunniga revisorerna. Även om vi ser fördelar med att vara färre revisorer, som kan vara att revisionsarbetet blir mer effektivt, anser vi att det ändå främjar oberoendet att vara fler revisorer. Ju fler revisorer som delar på ansvaret att granska kommunen kan antas leda till att desto fler åsikter kommer fram och att det blir en större spridning av partitillhörighet. Vi anser dock att det inte är antalet revisorer som är avgörande för oberoendet då det först och främst handlar om hur de agerar i rollen som revisor och hur de behåller oberoendet.

Som sagt har diskussionen som förts bland annat handlat om att man borde ha mer sakkunniga som utför revisionen, alltså professionella revisorer. Revisorerna finner inte detta vara en lika bra idé då det krävs att man är insatt i den kommunala verksamheten och att man är hemma med organisationen i just den kommunen man utför uppdraget. Revisorn i kommun A menar att det inte går att bara ta en viss modell från en annan kommun och överföra denna modell till en annan. I kommun C påpekar dock revisorns att det utbyte som förekommer med sakkunniga och revisorer från andra kommuner är viktigt för att få inspiration och nya idéer. I kommun B och C verkar det finnas ett större utbyte mellan revisorerna och de sakkunniga jämfört med kommun A. Vi anser att ett stort utbyte med de sakkunniga kan vara positivt för oberoendet då dessa är fristående från den kommunala verksamheten och inte har samma risk att påverkas av interna relationer. De sakkunnigas åsikter och influenser kan vara viktiga för att utveckla den kommunala revisionen. De sakkunnigas bidrag är väldigt olika i de tre kommunerna och vi ifrågasätter ifall verkligen de förtroendevalda revisorerna själva bör avgöra i vilken utsträckning man använder sig av de sakkunniga. Vi tycker att man borde sätta upp tydligare riktlinjer kring ansvarsfördelningen mellan de sakkunniga och kommunrevisorerna samt att ha specifika krav på de sakkunnigas medverkan.

5.3 Relationen mellan revisorer och fullmäktige

Fullmäktige är den som utser revisorerna och kan på många sätt påverka revisorns arbete. Lundin (1999) ifrågasätter i sin avhandling om det inte är riskabelt för revisorns oberoende att fullmäktige har detta inflytande. Att man har fullmäktiges förtroende är en förutsättning för att revisionsarbetet skall kunna fungera anser revisorn i kommun B. Även hur fullmäktige ser på revisorernas oberoende är viktigt för att oberoendet ska fungera. I kommun C anser fullmäktigeledamoten att oberoendet handlar om att revisorn inte får göra politik av revisionsarbetet. Revisorn i kommun A påpekar att han skulle avgå om han inte får gehör för sina synpunkter i fullmäktige. Då har man som revisor inte den pondus som krävs för att framföra kritik och få andra att lyssna till den. Vi anser också att det är en förutsättning att revisorerna har fullmäktiges förtroende för att revisionen ska fungera korrekt. Vi tycker att det är rätt att revisorn väljer att avgå om fullmäktige inte lyssnar till dennes kritik eller väljer att gå emot revisorns rekommendation i revisionsberättelsen, eftersom revisionen då inte uppfyller sitt syfte att vara kontrollinstrument.

Fullmäktige är den som tar beslut om hur stort anslag revisorerna skall ha. På så sätt påverkar fullmäktige till viss del revisorernas arbete och kan avgöra hur omfattande arbetet kan bli. Anledningen till att det är fullmäktige som tar detta beslut är att det är det enda organ som inte själv utsätts för revision då det är fullmäktige som representerar kommunens invånare. Revisorerna i de olika kommunerna var alla nöjda med det förhållande de har till fullmäktige i kommunen. I kommun A fanns dock en önskan om att få tilldelat sig mer resurser för att kunna utföra revisionen så bra som de vill. Detta är ett exempel som visar att fullmäktige på detta sätt kan förhindra att revisionen utförs på bästa sätt. Det vore riskabelt att hävda att revisorerna i kommun A därmed gör avkall på kvaliteten i revisionsarbetet, men vi ifrågasätter däremot ifall anslaget bör bestämmas av fullmäktige. Möjligtvis skulle anslaget kunna vara reglerat på en högre nivå än kommunnivån, vilket skulle kunna förhindra att man inte prioriterar revisorernas resurser.

I SOU 2004:107 dras slutsatsen om att revisorernas oberoende till stor del har att göra med fullmäktiges vilja och ambition till att revisionen verkligen skall vara oberoende. De intervjuade hävdade alla att denna goda vilja finns hos respektive fullmäktige. De kunde dock alla jämföra med tidigare år då de uppfattade att fullmäktige inte var lika positiv till revisionen. Revisorsrollen var då inte lika populär och man hade inte lika stor förståelse för dess uppgift. Troligtvis var den mycket svårare att hålla oberoende då. Men vad vi kan förstå utav både revisorerna och fullmäktigeledamöterna i kommunerna är fullmäktige mycket mer positiv till revisorernas uppgift idag. Fullmäktige verkar ha en förståelse för granskningen och uppskatta revisorernas arbete. Det förekommer inte mycket diskussioner och sällan några konflikter. Jämfört med tidigare verkar det som att revisorernas funktion och revisionens syfte idag ifrågasätts mindre. Enligt Karlssons utredning (2004:107 Bilaga) visas att fullmäktige har den insikten att revisorerna är nödvändiga, som krävs för att allmänheten skall ha förtroende för den kommunala verksamheten. Även denna utredning talar för att viljan hos fullmäktige finns för att värna om revisorernas oberoende. Å andra sidan kan det finnas en risk i att relationen mellan revisor och fullmäktige blir så nära att vänskap och partipolitik skulle kunna påverka oberoendet. Fullmäktige skall inte lägga sig i vad revisorn granskar och man skall vara försiktig med att kritisera anser fullmäktigeledamoten i kommun C.

5.3.1 Uppdrag utöver revisorsuppdraget

En omdiskuterad fråga är om man som revisor samtidigt kan sitta i fullmäktige eller i en nämnd. Detta har diskuterats i litteraturen och i utredningar. Sveriges Kommuner och Landsting ser inga problem med att revisorerna samtidigt sitter i fullmäktige, eftersom fullmäktige inte är utsatt för granskning. Staten har dock i utredningen från år 2004 tagit upp frågan och slutligen kommit fram till att man i lagstiftning bör förbjuda revisor från att samtidigt ha ett uppdrag i nämnd. Man vill däremot inte förbjuda revisorn att samtidigt ha uppdrag i fullmäktige, men med rekommendationen att helst undvika denna situation. Anledningen till att man ger denna rekommendation är att man vill göra rollfördelningen tydligare. I bilagan till utredningen framkom också att fullmäktigeledamöterna är något oklara över rollfördelningen. Anledningen till att man ändå inte vill förbjuda revisorerna från att ha uppdrag i fullmäktige är att det kan uppstå problem för mindre kommuner att då hitta politiskt engagerade personer.

I en tidigare utredning (SOU 1993:90) hävdas vikten av att revisor samtidigt bör ha uppdrag i fullmäktige just för att få den personliga kontakt med den kommunala verksamheten som behövs. Revisorerna i de olika kommunerna hade i denna fråga olika uppfattningar. I en av kommunerna ansåg revisorn att det var positivt att man satt med i både nämnd och fullmäktige. Han hävdade att det ger den erfarenheten om den kommunala verksamheten som krävs för uppdraget. Han själv satt med både i nämnd och fullmäktige. I kommun A ansåg revisorn att man absolut inte ska sitta med i varken nämnd eller fullmäktige. Han förklarade att det skulle vara omöjligt att agera oberoende om han samtidigt hade uppdrag i nämnd eller fullmäktige. I den tredje kommunen rekommenderade revisorn att man helst inte satt i fullmäktige och han avrådde helt från att sitta i en nämnd. Han var skeptisk till att man som revisor skulle kunna bevara sitt oberoende i dessa fall. Vi anser att revisorerna inte bör sitta i nämnd eller i fullmäktige då det skulle kunna bidra till att göra den förtroendevalda revisionen mer oberoende. Att revisorn har ytterligare uppdrag i nämnd eller fullmäktige tror vi kan innebära att man skapar relationer med lojalitetsband. Vi tycker att det är fel att det är tillåtet att ha ytterligare uppdrag när revisorerna själva medger att det då skulle bli svårt att vara oberoende. Vi anser att det vore bättre att lagstifta i den här frågan då det kan vara svårt för revisorn att själv utvärdera sitt oberoende och avgöra om han påverkas av ytterligare uppdrag.

5.4 Är revisionen ett bra demokratiskt kontrollinstrument

Enligt Lundin (1999) är oberoendet en av faktorerna som gör revisionen till ett demokratiskt kontrollinstrument. I vår intervju har vi fått fram hur revisorerna ser på och hur de vill beskriva sin egen integritet och saklighet, vilket Lundin menar är det subjektiva oberoendet. För oss är det svårt att avgöra huruvida revisorerna lever upp till detta, vår avsikt är att spegla deras uppfattning om revisorns oberoende.

De tre revisorerna i kommunerna tycker främst att det är viktigt att man är fri från påverkan av partipolitik så att man kan vara kritisk mot alla oavsett partitillhörighet. En annan sak som poängteras är att man inte bör vara anställd i kommunen eller på annat sätt vara beroende av sitt uppdrag. Vad som menas är att inte vara beroende varken ekonomiskt eller karriärsmissigt. De ansåg sig inte vara påverkade av sin politiska tillhörighet. En av revisorerna förklarade att man hellre såg fullmäktige som en grupp utan att ta hänsyn till partitillhörighet. Enligt SOU 2004:107 har det framkommit att vissa revisorer inte har blivit

omvalda då de inte varit lojala sitt parti. Ingen av revisorerna i kommunerna har känt av något sådant. Vi anser att oberoendet till stor del bygger på att det inte förekommer någon konflikt mellan revisorerna och deras partiintressen. Revisorerna menar att de är medvetna om att detta är kärnpunkten i rollen som oberoende revisor. Trots att det är en känslig fråga att diskutera reflekterar vi över att revisorerna så lättvindigt svarar på att de själva är oberoende. Vi anser att det är viktigt att ha en mer självkritisk syn. Revisorerna kanske tar hänsyn och är lojala mot sitt parti utan att veta om det och utan att de behöver ha kommit i konflikt. Vår uppfattning från intervjuerna är att det ändå kan förekomma viss subtil påverkan från partikamraterna genom exempelvis råd och tips. Huvudsaken är att revisorerna har tillräckligt med integritet och att de inte drar sig för att kritisera eller att anmäla oegentligheter. Ingen av revisorerna har gett något sken av att de skulle tycka att det är svårt att framföra kritik. Inte heller hos fullmäktige har vi sett tecken på att man inte skulle kunna ta emot kritik.

6 SLUTDISKUSSION OCH FRAMTIDA FORSKNING

I det avslutande kapitlet vill vi sammanfatta de slutsatser vi kommit fram till i vår analys samt diskutera vårt problemområde utifrån egna reflektioner. Vi vill också ge förslag på fortsatta studier inom ämnet.

6.1 Slutdiskussion

Syftet med vår uppsats är att svara på frågan huruvida revisorerna uppfattar sitt oberoende. Vi tycker det är intressant eftersom många idag inte har förtroende för de politiker vi valt att styra vårt samhälle. En väl fungerande revision i kommunerna skulle kunna förhindra detta om medborgarna såg att de som inte sköter sig blir avslöjade. En viktig förutsättning för detta är att revisorerna utför sitt uppdrag oberoende och inte är påverkade av det faktum att de själva tillhör ett parti.

Av vår analys framgår problemet med att det inte ställs några krav på kommunrevisorernas sakkunskap inom revision. Det har därför framförts förslag om att göra revisionen mer professionell, att likställa den med revision i privata bolag. Respondenterna hävdar däremot vikten av att ha goda kunskaper om den kommunala verksamheten och värderar den högre än att ha professionella kunskaper inom revision. Vår inställning till denna fråga har förändrats något under arbetet med uppsatsen. Innan vi började ansåg vi att det vore självklart att revisionen utfördes av professionella. Efter att ha satt sig in i den kommunala revisionen och fått förståelse för hur revisorerna arbetar inser vi att det faktiskt krävs att de har en gedigen lokalkännedom och kunskap om den kommunala verksamheten. Revisorerna kan då bättre avgöra var i kommunens verksamhet granskningen skall ske. Vi anser att det är viktigt att även fortsättningsvis värdera kunskaper om den kommunala verksamheten högt.

Hur revisionen i kommunen utformas är till stor del upp till revisorerna att bestämma. Jämfört med revision i privata bolag får vi uppfattningen att de kommunala revisorerna har större möjlighet att påverka arbetet och revisionens kvalitet. I våra intervjuer är det en kommun som utmärker sig genom att revisorerna där själva gör det mesta granskningsarbetet, trots att de är färre än i de övriga kommunerna. Revisorn är kritisk till den nya lag som kräver att det ska finnas minst fem revisorer i kommunen. Det positiva med detta sätt att arbeta kan vara att revisorerna utför revisionen mer effektivt. Däremot ser vi också faran i att vara färre då man kan påverka varandra i större utsträckning. Fler revisorer ger fler åsikter och en större bredd på partitillhörighet.

Till sin hjälp har de förtroendevalda revisorerna sakkunniga biträden, vilka är professionella revisorer. I våra intervjuer har framgått att man använder sig av de sakkunniga i olika stor utsträckning beroende på revisorernas inställning till behovet av deras hjälp. Vi anser att användandet av sakkunniga bidrar till en oberoende revision och därför tycker vi inte att revisorerna själva skall kunna påverka i vilken utsträckning man vill använda sig av de sakkunniga. Vi tycker att kombinationen av sakkunniga och förtroendevalda revisorer är bra. Då de sakkunniga utför granskningen undviker man situationen att revisorn reviderar sina ”partikompisar” i de olika nämnderna. De sakkunniga skulle också kunna ges en starkare ställning men inte på bekostnad av att man avskaffar den förtroendevalda revisionen.

En stor fråga i sammanhanget anser vi är om man bör sitta i fullmäktige och nämnd samtidigt som man har revisorsuppdraget. Vi anser att revisorerna inte bör sitta i nämnd eller i fullmäktige då det skulle kunna bidra till att göra den förtroendevalda revisionen mer

oberoende. I intervjuerna framgick att åsikterna i denna fråga skiljer sig åt. Två av tre revisorer tyckte inte att man skulle ha ett uppdrag inom en nämnd eller att sitta i fullmäktige. Den tredje såg inga problem med att sitta vare sig i nämnd eller i kommunfullmäktige. Vi tycker att det är uppseendeväckande att det är tillåtet att ha ytterligare uppdrag när revisorerna själva medger att det då skulle bli svårt att vara oberoende. Det är intressant att se de olika uppfattningarna och vi ställer oss frågan om det kan bero på hur revisorn uppfattar sin roll och sitt oberoende. Vi anser ändå att det vore bättre att lagstifta i denna fråga då det kan vara svårt för revisorn att själv utvärdera sitt oberoende och avgöra om han påverkas av ytterligare uppdrag.

Efter att ha läst litteraturen trodde vi att vi skulle möta mer konflikter mellan revisorerna och deras partiintressen. Detta har vi faktiskt inte stött på. Vi förstår dock att det kan vara en känslig fråga att tala om i en intervju. De kanske tar hänsyn och är lojala mot sitt parti, såväl medvetet som omedvetet. Huvudsaken är att revisorerna har tillräckligt med integritet och att de inte drar sig för att kritisera eller att anmäla oegentligheter. Ingen av revisorerna har gett något sken av att de skulle tycka att det är svårt att framföra kritik. Inte heller hos fullmäktige har vi sett tecken på att man inte skulle kunna ta emot kritik. Relationen mellan fullmäktige och revisorerna i de kommuner som vi har undersökt verkar ha genomgått en förändring de senaste åren och fullmäktiges inställning till revisionen har blivit mer positiv och upplyst om vad revisionen egentligen syftar till. Det finns idag en förståelse till att revisorn måste vara oberoende. Den allra viktigaste frågan är dock hur revisorn tar på sig rollen som oberoende granskare. Vår åsikt är att de revisorer vi intervjuat är medvetna om vad som krävs för att vara oberoende. Vi ser inte något problem med att revisorerna är förtroendevalda så länge de sakkunniga finns med som ett viktigt komplement.

6.2 Förslag till framtida forskning

Vi tycker att det skulle vara intressant att göra en studie där även de granskades perspektiv finns med. Med de granskade menar vi nämndemän och andra tjänstemän inom kommunen. Utifrån deras synvinkel skulle man kunna få en ännu bredare förståelse för hur revisionen i praktiken fungerar och ta reda på hur revisorn uppfattas av dem.

En annan infallsvinkel skulle kunna vara att göra en undersökning med avseende på revisionens kvalitet. Exempelvis skulle man kunna se om revisorernas kunskaper är tillräckliga och om revisionen utförs såsom lagstiftning och annan reglering kräver.

Vi har uppmärksammat att andra länder har gått från en förtroendevald revision till en mer professionell revision. Det skulle vara intressant att göra en jämförelse mellan dessa länder och Sverige samt att ta reda på vilka effekter det inneburit att byta system.

KÄLLFÖRTECKNING

Böcker

- Bell, J (2000) *Introduktion till forskningsmetodik*. Lund: Studentlitteratur
- Brorström (1998) *Extern- och internredovisning i kommuner och landsting*. Lund: Studentlitteratur
- Cassel, F (2000) *Behovet av kommunal externrevision*. Stockholm: SNS Förlag
- Denscombe, M (2000) *Forskningshandboken – för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. Lund: Studentlitteratur
- FAR (2002) *Regler om revisorer och revision*. Stockholm: FAR Förlag
- FARs Samlingsvolym 2005 Del 2. Stockholm: FAR Förlag
- Holme, I. Solvang, B (1997) *Forskningsmetodik. Om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur
- Lundin, O (1999) *Kommunal revision, en rättslig analys*. Uppsala: Iustus Förlag AB
- Merriam, S (1994) *Fallstudien som forskningsmetod*. Lund: Studentlitteratur
- Rodhe (2002) *Aktiebolagsrätt*. Stockholm: Norstedts juridik
- Trost, J (2005) *Kvalitativa intervjuer*. Lund: Studentlitteratur

Skrifter

- Tengdelius, K & Nyman, C (2004) *Fullmäktige och revisionen. Fakta och frågor för reflexion och diskussion*. Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet
- Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet (2002) *God revisionssed i kommunal verksamhet 2002*

Statens Offentliga Utredningar och propositioner

- Karlsson, A (SOU 2004:107) *Den kommunala revisionen – med ansvar för granskning av det som räknas på lokal nivå: bilaga till betänkande av Utredningen om den kommunala revisionen*. Stockholm: Fritzes offentliga publikationer
- Kommunrevisionsutredningen (SOU 1998:71) *Den kommunala revisionen – ett demokratiskt kontrollinstrument: betänkande av Kommunrevisionsutredningen*. Stockholm: Fritzes offentliga publikationer

Lokaldemokratikommittén (SOU 1993:90) *Remissammanställning – Lokal demokrati i utveckling: Lokaldemokratikommitténs huvudbetänkande*. Fritzes offentliga publikationer

Proposition 1998/99:66 *En stärkt kommunal revision*

Revisionsbolagsutredningen (SOU 1999:43) *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet: betänkande av Revisionsbolagsutredningen*. Stockholm: Fakta info direkt

Utredningen om den kommunala revisionen (SOU 2004:107) *Att granska och pröva ansvar i kommuner och landsting: betänkande av Utredningen om den kommunala revisionen*. Stockholm: Fritzes offentliga publikationer

Artiklar

Dagens Industri 2005-09-02 *Ljft fram kommunernas klena revision inför valet*

Lagar och propositioner

Aktiebolagslag (1975:1385)

Kommunallag (1991:900)

Regeringsformen

Revisorslag (2001:883)

Internet

Kungälvs kommun, www.kungalv.se

Lerums kommun, www.lerum.se

Partille kommun, www.partille.se

Faktabas revision 2004 - Sveriges Kommuner och Landsting, www.skl.se

Intervjuer

Eftersom intervjupersonerna har försäkrats anonymitet återfinns deras namn inte i källförteckningen.

Fullmäktigeledamot Partille, 2005-12-08, kl. 12.30-13.00

Fullmäktigeledamot Kungälv, 2005-12-12, kl. 10.00-10.45

Revisor Kungälv, 2005-12-12, kl. 11.00-11.45

Revisor Lerum, 2005-12-13, kl. 09.00-10.00

Revisor Partille, 2005-12-13, kl. 11.00-12.00

Fullmäktigeledamot Lerum, 2006-01-03

Bilaga 1

INTERVJUGUIDE

Frågor till revisorn

Personliga uppgifter:

Hur länge har Ni arbetat som kommunal revisor?
Har Ni något uppdrag i kommunen utöver revisorsuppdraget?
Vilka är Era arbetsuppgifter?
Vad har Ni för bakgrund?
Har Ni fått någon utbildning avseende kommunal revision?
Vilket parti är Ni medlem i?

Den kommunala revisionen:

Hur många revisorer finns det i Er kommun?
Skulle Ni kunna beskriva vad Ert arbete som revisor innebär?
Vilka syften anser Ni att revisionen har? Rangordning?
Anser Ni att revisionen fungerar bra? Uppfyller den sitt syfte?
Om inte, på vilket sätt kan den förbättras?
Kan Ni nämna något mer Ni anser vara mindre bra/otillräckligt med revisionen?
Vilken anser Ni är den viktigaste uppgiften med revisionen?
Vilka instruktioner ger fullmäktige angående revisionen? Finns det krav på en viss kvalitet?
Hur kommuniceras instruktionerna till Er?
Anser Ni att dessa instruktioner är tillräckliga för att revisionen ska fungera som ett kontrollinstrument?

Oberoendet:

Vilka faktorer anser Ni vara nödvändiga för att revisorn skall vara oberoende?
Vad anser Ni gör Er till en oberoende revisor?
Har det förekommit situationer där Ni känt Er utsatt för politiska påtryckningar? Om så är fallet, kan Ni beskriva situationen?
Har det förekommit någon konfliktsituation/intressekonflikt? Exempel.
Hur skulle Ni hantera en situation där Ni finner det nödvändigt att kritisera eller gå emot Ert partis linje?
Anser Ni att fullmäktiges inställning främjar en oberoende revision? Varför/varför inte?

Frågor till fullmäktigeledamoten

Personliga uppgifter:

Vad har Ni för bakgrund?
Hur länge har Ni suttit i fullmäktige?
Vilket parti är Ni medlem i?
Vilka är Era arbetsuppgifter?
Har Ni något uppdrag i kommunen utöver fullmäktigeuppdraget?

Den kommunala revisionen:

Vilka kriterier är viktigast vid rekryteringen av revisorer?
Vilka syften anser Ni att revisionen har? Rangordning?
Anser Ni att revisionen fungerar bra? Om inte, på vilket sätt kan den förbättras?
Kan Ni nämna något mer Ni anser vara mindre bra/otillräckligt med revisionen?
Vilken anser Ni är den viktigaste uppgiften med revisionen?
Vilka krav ställer fullmäktige på revisionen? Finns det krav på en viss kvalitet?
Hur kommunicerar Ni dessa krav till revisorerna?
Anser Ni att dessa krav är tillräckliga för att revisionen skall fungera som ett kontrollinstrument?

Oberoendet:

Kan Ni definiera vad en oberoende revisor innebär för Er?
Känner Ni till om det förekommit någon konfliktsituation/intressekonflikt mellan revisorn och övriga organ i kommunen?
Upplever Ni att viljan finns hos fullmäktige att revisionsarbetet utförs oberoende?
Förekommer utvärdering av arbetet som revisorn utfört?
Anser Ni att fullmäktiges inställning främjar en oberoende revision? Varför/varför inte?