

Kandidatuppsats i offentlig förvaltning VT13

Förvaltningshögskolan, Göteborgs universitet

Rebecka Frank

Emelie Åkerlund Maxe

Handledare: Emma Ek

Examinator: Björn Rombach

Kommunstorlek och kommunal revision

Sammanfattning

Bakgrund och problemdiskussion: Den kommunala revisionen i Sverige har en lång historia bakom sig. Behovet av granskning har ökat med åren i takt med att kommunerna fått en alltmer självstyrande roll. Mycket kritik har dock riktats mot dagens utformning av den kommunala revisionen. Vissa menar att en del åtaganden istället bör ligga på staten. En del av problematiken ligger i att små kommuner anses ha större svårigheter än stora kommuner med att bedriva kommunal revision.

Syfte och forskningsfråga: Mot bakgrund av att små kommuners har särskilda utmaningar är vårt syfte att ge en ökad förståelse för kommunstorleken betydelse för den kommunala revisionen. Vår forskningsfråga blir därför: Hur skiljer sig förutsättningarna åt mellan små och stora kommuner för att bedriva kommunal revision? Genom att studera uppfattningar kan vi få en djup inblick i vilka problemområden som diskuteras angående revisionen på kommunal nivå.

Metod: Vi har valt en komparativ forskningsdesign i syfte att jämföra små och stora kommuner. Vidare har vi valt ett kvalitativt tillvägagångssätt för att få fram utförliga svar. Vi studerar uppfattningar om kommunstorlek i förhållande till kommunal revision. Våra respondenter utgörs av fem personer med en gedigen erfarenhet och utbildning bakom sig.

Analys och slutsatser: I vår teori belyser vi bland annat den kommunala verksamhetens problem i stort. Samtliga av våra respondenter instämmer i att problematiken i den kommunala verksamheten till viss del har bäring även för revisionen. Framförallt uppfattas de ekonomiska anslagen till revisionen i små kommuner vara helt otillräckliga. Vårt bidrag till forskningen har varit att lyfta fram att den kommunala revisionen, som den ser ut idag, bedrivs på olika villkor i små och stora kommuner.

Innehållsförteckning

INLEDNING	4
Framväxt av kommunal revision i Sverige	4
Problemdiskussion	5
Syfte och forskningsfråga	7
METOD	7
Datainsamling	8
Urval av kommuner och intervjupersoner	8
Intervju- och analysmetod	9
Reliabilitet och validitet	10
TEORETISK REFERENSRAM	11
Kommunal revision	11
Kommunfullmäktige och förtroendevalda revisorer	12
Förtroendevalda revisorer och sakkunniga biträden	12
Reglering	13
Små kommuners utmaningar	15
EMPIRI	18
Redogörelse för kommun A	18
Redogörelse för kommun B	20
Redogörelse för kommun C	21
Redogörelse för kommun D	23
Redogörelse för representant från SKL.....	25
ANALYS	27
Urbanisering	27
Resurser	29
Kompetens	30
Minskat politiskt intresse	32
Övriga förutsättningar	33
SLUTSATSER	35
Framtida forskning	37
KÄLLFÖRTECKNING	38
BILAGA 1: INTERVJUGUIDE SAKKUNNIGA REVISORER	41
BILAGA 2: INTERVJUGUIDE REPRESENTANT FRÅN SKL	43

Inledning

Den kommunala revisionen i Sverige utgör en viktig del i vårt demokratiska samspel mellan det offentliga och medborgarna. I Sverige är alla kommuner och landsting ålagda att utse minst fem förtroendevalda revisorer vars uppgift är att årligen granska hela den kommunala verksamheten. Till sin hjälp i granskningsarbetet har de förtroendevalda revisorerna sakkunniga revisorer. De sakkunniga revisorerna kan anlitas externt efter upphandling eller vara anställda på heltid i kommunen (Växjö kommun u.å.). På kommunal nivå delas granskningen upp i finansiell revision och verksamhetsrevision. I den finansiella revisionen granskas kommunens räkenskaper. Verksamhetsrevision syftar istället till att granska om verksamheten i kommunen bedrivs enligt de mål som fullmäktige har fastställt (Deloitte u.å.). Granskningen utgör underlag för ansvarsprövning i fullmäktige och skapar möjligheter för den kommunala verksamheten att utvecklas och förbättras. Genom ansvarsprövning godkänns, underkänns eller kritiserar arbetet i nämnder, styrelse och beredningar under det gångna året. Att nekas ansvarsfrihet innebär att fullmäktiges förtroende för de förtroendevalda har sjunkit vilket i värsta fall kan leda till uppsägning. Ansvarsprövning är med andra ord en grundläggande förutsättning för den lokala demokratin. På så sätt utgör den kommunala revisionen en viktig del av den kommunala självstyrelsen (Hansson 2012:4ff).

Framväxten av kommunal revision i Sverige

För att förstå uppbyggnaden av dagens revision är det nödvändigt att sätta den i relation till sitt historiska sammanhang. Utvecklingen till dagens revision tar sin början redan under 1500- och 1600-talet. Självstyret blev då allt mer centralt i Sverige och en effektiv statlig förvaltning eftersträvades. Den statliga lokalförvaltningen och det lokala självstyret utvecklades under denna period när Sverige delades in i län (Lundin 2010:44). Ända fram till 1800-talet bestod Sverige av mycket små kommuner med en liten ekonomisk omsättning. Revisionen i kommunerna var av ringa omfattning och hade således ingen stor betydelse. Revisorerna utsågs på årsbasis för att granska bokföringen och siffrorna (Lundin 2010:43). År 1862 genomfördes en reform som innebar att kommunerna blev än mer självständiga gentemot staten inom

sitt eget verksamhetsområde (Lundin 2010:46). Sverige fick betydligt färre men större kommuner, vilket medförde att kommunernas uppgifter blev fler och att omsättningen ökade i takt med att invånarantalet växte. På grund av detta uppstod även ett ökat behov av kontroll och granskning i den ekonomiska förvaltningen (Lundin 2010:43). De statliga myndigheterna kontrollerade dock fortfarande kommunerna i efterhand för att säkerställa att dem inte missbrukade sina utökade maktbefogenheter (Lundin 2010:47).

Under 1900-talet fortsatte kommunerna att växa och ålades mer uppgifter som staten tidigare hade handhaft, likaså växte den ekonomiska förvaltningen vilket utvidgade granskningens behov ytterligare. Från år 1930 började även revisorernas roll utvecklas alltmer, de valdes nu för att granska nästkommande års verksamhet. När 1977 års kommunallag trädde i kraft gällde den för både kommuner och landsting där revisorernas uppgifter fick ett eget kapitel. När Sverige sedan indelades i 280 kommuner (idag 290 kommuner) blev revisorns roll ännu viktigare då komplexiteten inom kommunerna ökade. Deras uppgift var nu att granska stora delar av den kommunala verksamheten under en mandatperiod. Idag anses revisionen inom kommunen vara ett väsentligt demokratisk instrument (Lundin 2010:57ff). Dock står den kommunala verksamheten som helhet inför vissa problem i takt med att kommunernas storlek fortfarande förändras. De stora kommunerna blir allt större samtidigt som de små kommunerna blir allt mindre. Den negativa utvecklingen för små kommuner ser dessutom ut att fortsätta (Tingvall m.fl. 2006:24).

Problemdiskussion

Kommunen utgör i sin självstyrande roll en viktig del i upprätthållandet av en demokrati och tillika vikten av en tillförlitlig granskning. Den kommunala revisionen ska dessutom arbeta för att främja och utveckla rättssäkerhet och effektivitet (Tengdelius 2009:2). I Sverige har dock den kommunala revisionens tillförlitlighet och utformning kritiserats på många håll. Framförallt riktas kritiken mot konstruktionen med förtroendevalda revisorer, eftersom dessa utses på partipolitisk grund för att granska sina egna partikamrater. En framstående forskare på området, professor Olle Lundin, menar att vissa åtaganden bör ligga på staten snarare än på kommunerna. Då skulle revisionen utföras på samma sätt och få likvärdiga

bedömningsgrunder (Lundin 2010:105f). Före detta riksrevisor Eva Lindström ger i sin artikel *”Den kommunala revisionen måste bli mer professionell”* likande kritik mot kommunrevisionen. Hon menar att det nuvarande systemet med förtroendevalda revisorer inte är förenligt med principen om en oberoende granskning som bör ligga till grund för en tillförlitlig revision. Hon sträcker sig till och med så långt som att säga att systemet med förtroendevalda revisorer bör avskaffas (Lindström 2012:38f).

I ESO-rapporten *”Revisionen reviderad”* påpekar Lundin att oberoendet är viktigt men att kommunrevisionen står inför fler svårigheter som bör lyftas fram (Lundin 2010:4). Eva Lindström framhåller i sin artikel några av dessa svårigheter. Bland annat att mindre kommuner är extra utsatta när det gäller att tillhandahålla en god revision. Framförallt handlar det om att små kommuner har sämre ekonomiska förutsättningar för att bedriva sin kommunala revision än vad stora kommuner har. Hon menar dessutom att kompetensen varierar kraftigt mellan kommunerna överlag och att vissa kommuner har svårare än andra att hitta lämpliga medarbetare till den kommunala verksamheten. Trots denna uppenbara problematik är det på dessa premisser som den kommunala revisionen verkar (Lindström 2012:38f). De problem revisionen står inför och som Lindström understryker, grundas i hur hela den kommunala verksamheten fungerar. Ett exempel som skisseras i Sveriges kommuner och landstings (SKL) rapport *”Färre kommuner”* är att små kommuner står inför fler och mer betydande utmaningar än vad stora kommuner gör. En stor del av problematiken handlar just om att små kommuner har sämre ekonomiska förutsättningar och därmed svårare att hantera sina obligatoriska kommunala åtaganden. Forskning visar även att små kommuner blir allt mindre vilket också göra det svårare att tillgodose behovet av kompetent och lämplig personal (Tingvall m.fl. 2006:1f). David Karlsson betonar i rapporten *”Kommunstorlek och demokrati”* att kommunstorleken har betydelse i det mesta som kommunen utför och ofta finns med som en variabel i olika studier (Johansson m.fl. 2007:9). Han påpekar att det finns en övertygelse om att stora kommuner bättre klarar av de åtagande som en väldfärds kommun idag ska ansvara för (Johansson m.fl. 2007:16).

Utifrån avsnittet ovan står det klart att kommunernas storlek har en stor betydelse för hela den kommunala verksamheten, vilket vi anser borde ha bäring också för den

kommunala revisionen. Vi ska därav bidra till en ökad förståelse för kommunstorlekens betydelse för den kommunala revisionen. Trots omfattande forskning om den kommunala verksamheten i stort samt om den kommunala revisionen, finns det ett forskningsgap om på vilket sätt en kommuns storlek har betydelse för revisionen. Vi har valt att studera uppfattningar för att få en större kännedom om vilka svårigheter som uppfattas ha betydelse för revisionen på kommunal nivå.

Syfte och forskningsfråga

Mot bakgrund av ovanstående är syftet med denna studie att ge en ökad förståelse för kommunstorlekens betydelse för den kommunala revisionen. Forskningsfrågan vi ställer oss blir därför:

Hur skiljer sig förutsättningarna åt mellan små och stora kommuner för att bedriva kommunal revision?

För att besvara vår forskningsfråga finns det olika tillvägagångssätt. Vi har valt att studera vilka förutsättningar som uppfattas ha betydelse för revisionen. Genom att studera uppfattningar kan vi få en djup inblick i vilka problemområden som diskuteras om revisionen på kommunal nivå. Vi har ombett våra respondenter att svara utifrån en liten eller en stor kommuns perspektiv, för att kunna urskilja hur förutsättningarna skiljer sig åt mellan kommunerna. Vår studie fokuserar endast på att studera kommuner, varpå vi exkluderar landsting, kommunalförbund och regioner.

Metod

För att kunna besvara vår forskningsfråga kommer vi att använda oss av en komparativ forskningsdesign med avsikt att jämföra små och stora kommuner. På så sätt kan vi urskilja gemensamma och särskiljande drag i den kommunala revisionen (Bryman 2012:82). Vi har valt ett kvalitativt tillvägagångssätt eftersom vi vill fokusera på vad som sägs, snarare än på siffror och statistik. Dessutom för att vi behövde utförliga svar för att kunna få ökad förståelse för kommunstorlekens betydelse för den kommunala revisionen (Bryman 2012:371). Vi valde att studera

uppfattningar eftersom det har gett oss möjlighet att besvara *vilka* förutsättningar som uppfattas påverka revisionen, men framförallt *hur* förutsättningarna har betydelse för revisionen i små och stora kommuner. Deras uppfattningar har varit av stor vikt eftersom samtliga innehar en stor kunskap inom revisionsområdet.

Datainsamling

Våra primärkällor utgörs av intervjuer där respondenternas uppfattningar ligger till grund för större delen av uppsatsen. Våra sekundärkällor utgörs av tidigare forskning, böcker och studier på området kommunal revision. För att hitta lämplig forskning har vi använt oss utav litteratur, rapporter, tidningsartiklar, Internet och sökmotorer på Göteborg universitetsbiblioteks hemsida. I studien har vi till stor del utgått ifrån litteratur av professor Olle Lundin och hans resonemang om utformningen av den kommunala revisionen i Sverige. Vi är således medvetna om att mycket av vårt material bygger på hans forskning. Samtidigt anser vi att Lundins studier på området har varit till stor hjälp för oss eftersom han är professor i förvaltningsrätt och därmed besitter stor kunskap i ämnet kommunal revision (Uppsala universitet u.å.).

Urval av kommuner och intervjupersoner

För att i vår jämförande studie kunna urskilja likheter och skillnader mellan små och stora kommuner har vi utgått ifrån två små och två stora kommuner i Västra Götalands Län. Vi valde dessa fyra kommuner med hänsyn tagen till vår geografiska placering, men även utifrån i vilka kommuner det har skett kraftig urbanisering mellan åren 1968-2010 (Västra Götalandsregionen 2013). Tanken från början var att vi skulle genomföra direktintervjuer med våra respondenter men på grund av deras tidsbrist blev telefonintervjuer mer fördelaktigt. Samtliga av våra respondenter hade önskemål om att få vara anonyma, varför varken de eller kommunerna som de arbetar i har namngetts. Vi ser inte anonymiteten som ett problem då fokus i denna studie ligger på stora respektive små kommuner, vilket anonymiteten inte hindrar. Med en liten kommun menar vi kommuner med ett lågt kommuninvånarantal och stora kommuner det motsatta.

I denna studie har det varit av stor vikt att våra intervjupersoner har svarat utifrån den kommun de representerar och på sätt har dessa kunnat benämnas som just respondenter. Tack vare det har vi kunnat studera vilken betydelse respektive kommuns storlek har för revisionen. Vår analysenhet i denna uppsats är de förtroendevalda revisorerna i de fyra kommunerna. För att kunna studera de förtroendevaldas förutsättningar i kommunerna kontaktade vi i samtliga fall den sakkunniga revisor som leder revisionsarbetet i varje kommun. Vi använde därmed ett målinriktat urval med totalt fyra sakkunniga revisorer. Vi har valt att intervjua dessa personer, eftersom de har en lång erfarenhet av att jobba som sakkunniga revisorer vilket också gör de är mycket insatta på området. De har även en gedigen utbildning bakom sig. Vi har också valt att intervjua en person som har en viktig position på SKL. Hon arbetar med att vägleda kommuner och landsting i olika revisionsfrågor. Hennes intervju har gett oss en övergripande bild om hur det kommunala revisionsarbetet fungerar i både små och stora kommuner.

Intervju- och analysmetod

Vi har valt att genomföra semistrukturerade intervjuer med en intervjuguide som hjälpmedel. Denna intervjuform har gett oss möjligheten att ställa följdfrågor i de fall där respondenternas svar har varit viktiga för vår studie (Bryman 2012:206). Vårt val av att genomföra telefonintervjuer har sparat oss resurser i form av tid och pengar, vilket vi har varit tvungna att ta hänsyn till. Detta har också passat särskilt bra med tanke på att vissa av våra kommuner ligger långt bort ifrån där vi bor. Ytterligare en fördel med att välja telefonintervjuer är minskad risk för att respondenternas svar påverkas av vår fysiska närvaro, ålder eller vår etniska bakgrund. Hade vi valt att göra direktintervjuer hade dessa faktorer kunnat spela in eftersom respondenterna i större utsträckning hade kunnat svara på ett sätt som han/hon tror att vi som intervjuare hade uppskattat (Bryman 2012:208f). Vi genomförde telefonintervjuer med samtliga av våra respondenter för att alla skulle ha samma förutsättningar. På så sätt minskade vi risken för att övriga faktorer hade kunnat spela in vid vissa av tillfällena och påverkat svaren. Ungefär en vecka innan vi gjorde intervjuerna skickade vi, på respondenternas begäran, ut ett förberedande mejl med vilka övergripande teman intervjun skulle beröra. Detta för att respondenterna ville få en föraning om vad intervjun skulle handla om. När själva intervjuerna genomfördes inledde vi att med frågor om

respondenten och dennes yrkesroll. I intervjuerna med de sakkunniga revisorerna var avsikten, som tidigare nämnts, att de skulle svara utifrån sin kommuns perspektiv. Därför frågade vi bland annat om vilka för- respektive nackdelar de såg med revisionen i sin kommun. En fullständig intervjuguide finns som bilaga längst ner i arbetet. Intervjuernas längd varierade men samtliga intervjuer var mellan 30-50 minuter. Intervjuerna spelades in och transkriberades därefter för att öka våra möjligheter att ta till oss av vad respondenterna sa. I den empiriska delen har vi tagit oss friheten att förfina delar av respondenternas uttalanden för få ett bättre sammanhang i det som sagts.

För att kunna analysera våra empiriska data har vi använt en tematisk analysmetod. Denna analysmetod har gjort så att vi har kunnat fokusera på nyckelord och centrala begrepp. Vissa av nyckelorden är teoretiskt grundade medan andra är empiriskt grundade utifrån respondenternas uppfattningar. Då vi studerar uppfattningar har det framförallt varit viktigt att ta hänsyn till återkommande begrepp och teman som respondenterna framhåvt (Bryman 2012:528f).

Reliabilitet och validitet

Reliabilitet och validitet är viktiga komponenter i forskningssammanhang men kan vara svåra att återkoppla till kvalitativ forskning (Bryman 2012:350f). Vi anser oss ha uppfyllt kravet om reliabilitet genom så kallad intern reliabilitet. Vid utförandet av våra fem intervjuer har vi varit delaktiga båda två. Därefter har vi gemensamt analyserat vårt insamlade datamaterial med hjälp av tematisk analysmetod. Vi anser att reliabiliteten för studien har stärkts genom vi gemensamt arbetet med samtliga delar i studien (Bryman 2012:352). För att uppnå validitet har vi noggrant reflekterat och valt ut vad som ska ingå i vår studie. Vi har undersökt forskningsläget för att hitta den data som ska kunna hjälpa till att besvara vårt syfte och vår forskningsfråga. Vårt empiriska material är den viktigaste delen i studien. Genom att noga ha övervägt vilka som ska intervjuas och vilka frågor som ställdes till respondenterna anser vi att vår undersökning visar det vi avsåg att studera (Patel m.fl. 2011:109). Bryman menar att kvalitativa forskare gärna använder samma termer men förfinar kriterierna för när dessa är uppnådda, vilket vi har gjort och tagit hänsyn till i vår studie (Bryman 2012:350f).

Teoretisk referensram

Vi har valt att dela in vår teoretiska referensram i två olika delar. Inledningsvis redogör vi för hur den kommunala revisionen teoretiskt sett fungerar. Därefter kommer vi redogöra för de problem som i synnerhet, små kommuner står inför i den kommunala verksamheten som helhet.

Kommunal revision

På lokal nivå är den kommunala revisionen medborgarnas viktigaste demokratiska granskningsorgan (Lundin 2010:24). Förutom demokrati ska den kommunala revisionen även präglas av rättssäkerhet och effektivitet (Tengdelius 2009:2). Revisionens uppgift är att granska den verksamhet som bedrivs i kommunens nämnder. Det handlar således om att utföra granskning av såväl verksamhet som räkenskaper för landets kommuner, landsting, regioner och kommunalförbund (Lundin 2010:24).

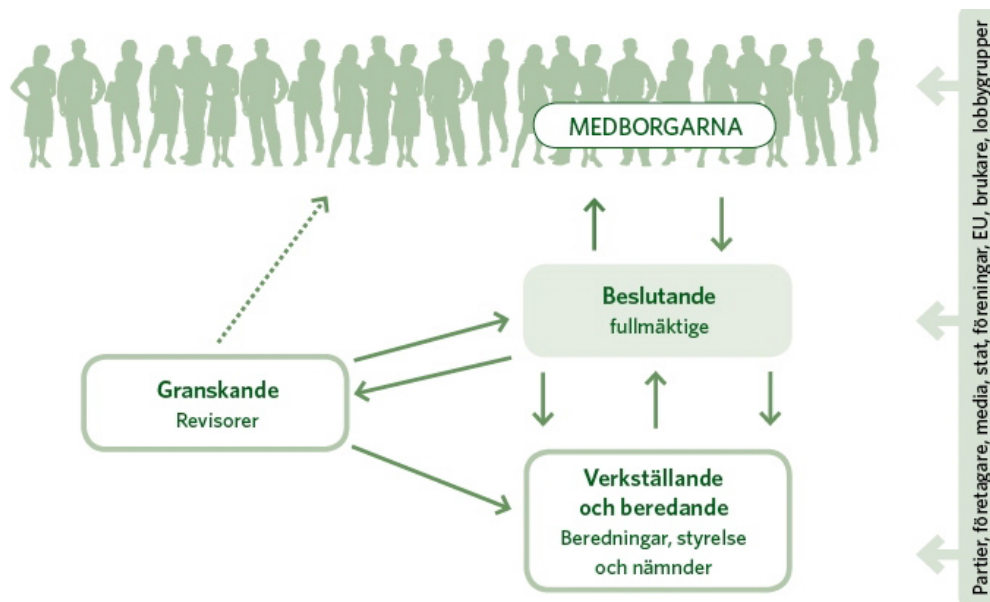


Bild: SKL:2009. Vad är kommunal revision?

Kommunfullmäktige och förtroendevalda revisorer

Ledamöterna till kommunfullmäktige väljs direkt av medborgarna genom kommunvalen vart fjärde år. Kommunfullmäktige är det beslutande organet i kommunen med uppdrag att fastställa vilka mål och riktlinjer som verksamheten ska arbeta utifrån. De har dessutom huvudansvaret över budgeten och ska därför varje år gå igenom och godkänna årsredovisningen för det avslutade räkenskapsåret. Det är åliggande också kommunfullmäktiges att välja ledamöterna till de olika uppdragen, såldes även revisorerna vars uppgift är att på ett oberoende sätt granska den kommunala verksamheten (SKL 2012:10).

Den kommunala revisionen är kommunens granskningsorgan och bedrivs på fullmäktiges uppdrag (SKL 2012:8). Varje mandatperiod utser fullmäktige de fem revisorerna som ska arbeta med detta förtroendeuppdrag. I stora kommuner utses oftast fler än fem revisorer så att uppdragen även i de kommunala bolagen kan täckas. Vanligtvis organiseras revisorernas arbete i en så kallad samlad revision som innebär att revisionen genomförs i en grupp. Det är kommunfullmäktiges ansvar att besluta om de lokala och ekonomiska förutsättningarna som ska ligga till grund för revisionsarbetet i kommunen (SKL 2012:27ff). Revisionens främsta uppgift är som tidigare nämnts att se till så att verksamheten följer och arbetar mot de mål som fullmäktige satt upp (SKL 2012:11). Uppgiften innefattar även att se till så att verksamheten bedrivs i enlighet med de lagar som finns på området. Revisorernas granskning upprättas årligen i en revisionsberättelse som ska vara underlag för fullmäktiges ansvarsprövning (FAR Förlag 2006:21ff).

Förtroendevalda revisorer och sakkunniga biträden

Det finns ett flertal olika revisorer. På kommunal nivå finns det förtroendevalda revisorer som i sin tur biträds av så kallade sakkunniga revisorer. Att vara förtroendevald revisor innebär framförallt att erhålla förtroende från kommunmedlemmarna. I en representativ demokrati röstas ledamöter fram, det kallas att vara direkt förtroendevald. Ledamöterna har därmed fått förtroendet att i sin tur utse de indirekt förtroendevalda, alltså revisorerna, som ska driva verksamheten i den riktning partiet och därmed folket vill (Lundin 1999:70). De förtroendevalda ska inge förtroende både gentemot fullmäktige och även inför de egna partikamraterna genom

kontinuerlig kommunikation under revisionsprocessen. Förtroendet innebär också att folket ska ha tilltro för dem som granskar (SKL 2011:4).

I kommunallagens nionde kapitel paragraf åtta står *”revisorerna skall i sin granskning biträdas av sakkunniga som de själva väljer och anlitar i den omfattning som behövs för att fullgöra granskningen enligt god revisionsred”* (SFS 1991:900). De förtroendevalda väljer således själva i upphandlingsprocessen ut de sakkunniga som ska biträda dem i revisionen. Stora kommuner kan ibland ha fastanställda sakkunniga (SKL 2011:3). I lagen framkommer också att de sakkunniga biträdena ska ha kännedom om den kommunala verksamheten för att kunna uppfylla uppdraget som extern revisor (SFS 1991:900). Utifrån praxis om god revisionsred återfinns närmare vilken utbildning en sakkunnig bör ha. De kan vara certifierade kommunala yrkesrevisorer, certifierade revisorer eller specialister. De sakkunniga ska således bistå revisionen med kunskap om formella krav och förfaranden som revisionen måste tillgå (SKL 2011:7f). Den kompetens de sakkunniga bidrar med och det faktum att de är fristående gentemot den kommunala organisationen och den verksamhet som revideras, är en faktor som talar för proceduren med sakkunniga revisorer. Den kompetens som inte finns i kommunen kan därmed återfås externt (SKL 2011:8).

Reglering

Den kommunala revisionen regleras i kommunallagens nionde kapitel. Här framgår att revisorernas uppdrag är att granska nämndernas verksamhet och att kontrollera om verksamheten sköts på ett ekonomiskt och lämpligt sätt (Lundin 2010:23). Det är även lagen som säger att minst fem förtroendevalda revisorer ska utses i början av varje mandatperiod. Som vi skrivit tidigare ska sedan revisorerna utse sina sakkunniga biträden som bör ha insikt och erfarenhet av den kommunala verksamheten (SFS 1991:900). Lagen ställer dock inga krav på vilken kompetens eller erfarenhet de förtroendevalda revisorerna ska ha (Lundin 1999:477). Revisorsuppdraget får inte kombineras med andra kommunala åtaganden som att sitta i en nämnd eller i kommunfullmäktige. Revisorerna får inte heller granska ärenden där jäv kan föreligga, dessa bestämmelser återfinns i kommunallagens sjätte kapitel. I samma kapitel, paragraf 25, framkommer att förtroendevalda är jäviga när opartiskheten i ärendet kan rubbas. Varje år ska revisorerna avge en revisionsberättelse där resultatet

av granskningen ska redovisas för fullmäktige. I revisionsberättelsen kan anmärkningar riktas mot förtroendevalda, nämnder och fullmäktigeberedningar. I Kommunallagens fjärde kapitel regleras de rättigheter och skyldigheter som samtliga förtroendevalda i kommunen har. Eftersom kommunrevisorerna är förtroendevalda ska detta kapitel också tas i beaktning vid tjänstgöring (SFS 1991:900). I lagen återfinns också att revisorerna ska arbeta enligt *god revisionsred*. (Lundin 1999:479). Vad god revisionsred är framkommer inte närmre i lagen. God revisionsred är i själva verket praxis som revisorerna utvecklar och formar löpande. Det är dock revisionsdelegationen inom SKL som har uppdraget att fastställa vad god revisionsred är. *"God revisionsred är de föredömliga och goda principer samt tillvägagångssätt som är allmänt vedertagna där revision utförs. Med allmänt vedertagen menas den praxis som råder i en kvalitativt representativ krets av revisorer"* (Tengdelius 2009:15). God revisionsred syftar således till hur granskningen och bedömningen utförs, likaså revisorernas objektiva förhållningssätt till uppdraget (SKL 2010:7).

När det gäller revisorernas förhållningssätt, påpekas framförallt revisorernas oberoende till det som granskas. Revisorerna är, som tidigare nämnts, partimedlemmar vilket medför att deras oberoende och trovärdighet kan komma att riskeras då granskningen sker på partipolitisk grund (Lundin 2007:23ff). Det är därför nödvändigt att närmre beskriva vad som menas med begreppet oberoende, som ligger till grund för mycket av kritiken mot den kommunala revisionen. Oberoendet kan delas in i ett objektiva och ett subjektiva oberoende. Objektiva oberoende innebär att granskaren inte ska ha några bindningar till granskningsobjektet. Detta oberoende regleras till viss del i kommunallagen genom jävsreglerna. Det subjektiva oberoendet innebär att revisorn själv ska bortse ifrån yttre påverkan och istället präglas av professionalism och opartiskhet i sin yrkesroll. Detta oberoende är mer svårfångat och kan inte regleras i lag (Lundin 1999:476ff). Både ett objektiva och ett subjektiva oberoende kan därmed påverka revisionen. Den enda lösningen på problemet vore enligt Lundin att förbjuda revisorerna ifrån att vara medlem i ett politiskt parti. Dock skulle en sådan lösning aldrig fungera eftersom ett förbud inte hindrar revisorn ifrån att ha sympatier med en viss politik (Lundin 2007:23ff).

I den första delen av vår teoretiska referensram har vi kunnat urskilja hur den kommunala revisionen bör vara utformad i praktiken. Vi har även kunnat utläsa vilka förhållningssätt och krav som ställs på de förtroendevalda och sakkunniga revisorerna. I nästföljande del kommer vi redogöra för små och stora kommuners olika förutsättningar att bedriva den kommunala verksamheten.

Små kommuners utmaningar

I denna del är avsikten att belysa vilka olika förutsättningar det finns för små och stora kommuner att genomföra den kommunala verksamheten. Vi har utifrån två rapporter om kommunstorlek "*Färre kommuner*" (Tingvall 2006) och "*Kommunstorlek och demokrati*" (Johansson 2007) kunnat urskilja de utmaningar som i synnerhet små kommuner står inför i sin kommunala verksamhet.

Den kommunala verksamheten utgör en stor del av den offentliga svenska förvaltningen. Den verksamhet som idag åligger kommunerna har delegerats av staten för att upprätthålla kommunen som ett självstyrande organ. Vilka åtaganden som har legat på kommunen har med tiden varierat eftersom förutsättningarna i kommunen har varierat (Tingvall 2006:90). Idag finns det 75 små kommuner, det vill säga kommuner med en befolkningsnivå på mindre än 10.000 invånare. Framtidsprognoser visar att befolkningmängden i små kommuner kommer fortsätta minska. De små kommunerna kommer bli ännu fler och de urbana storkommunerna kommer växa (Tingvall 2006:99). Sverige är det land i Europa som urbaniseras snabbast, närmare bestämt tre gånger snabbare än EU-genomsnittet. År 2011 minskade befolkningen i 139 kommuner där majoriteten av dessa var små kommuner (Magnusson, 2012, 8 april). Urbanisering medför inte endast att stora kommuner växer och små kommuner krymper. Det handlar även om att de små kommunerna växer i en betydligt långsammare takt än vad de urbana storkommunerna gör. Som regel växer framförallt de orter som är belägna nära en storstad och där storstadens fördelar kan åtnjutas i form av exempelvis arbetstillfällen (Johansson m.fl. 2007:11). Att orter krymper förklaras tvärtom av att det är brist på arbetstillfällen (Tingvall m.fl. 2006:100). Urbaniseringen påverkar kommuner direkt och indirekt, resursförsörjning är ett exempel på en direkteffekt. I små kommuner innebär resursförsörjning sämre ekonomiska förutsättningar, svårare att klara kompetensförsörjningen och svårare att

hitta politiskt insatta medarbetare. En indirekt effekt är att det i små kommuner finns större möjlighet att medborgare och politiker är bekanta med varandra. Det kan skapa en samhörighetskänsla men också påverka politikens objektivitet (Johansson m.fl. 2007:12).

Kommunstorleken har bland annat visat sig ha betydelse när det gäller kommunens resurser. Med resurser menas de ekonomiska medel som varje kommun har att röra sig med och som till synes varierar kraftigt mellan små och stora kommuner (Tingvall m.fl. 2006:2). Små kommuner har sedan länge haft svårt att få ekonomin att gå ihop. Verksamheten måste därmed stegvis anpassas efter de ekonomiska resurser som finns till förfogande. Dock är kommunens verksamhet till 90 % obligatorisk. Den obligatoriska verksamheten i kommunerna har dessutom ökat under de senaste åren (Tingvall m.fl. 2006:2ff). Eva Lindström (2012) anser att resurserna är en viktig utgångspunkt för den kommunala revisionen. Hon betonar betydelsen av att säkerställa så att tillräckliga resurser finns till förfogande inför utförandet av den kommunala revisionen. Hon uppfattar att resurserna i vissa små kommuner helt enkelt inte räcker till för att bedriva en fullständig granskning av verksamheten. Även Starevs (ett samarbetsorgan för förtroendevalda revisorer) ordförande Peter Kockum skriver i en debattartikel om hur framförallt små kommuner avsätter mindre resurser än vad som krävs för att kunna utföra revisionen. Det framgår enligt honom att ett visst anslag krävs för att kunna utföra uppdraget (Kockum, 2011, 21 december).

Förutom de ekonomiska aspekterna har vi även funnit att små kommuner står inför andra problem. Det har visat sig att det är större villighet hos medborgarna i stora kommuner att åta sig politiska uppdrag inom kommunen. Detta beror på att stora kommuner har fler högskoleutbildade än vad små kommuner har (Johansson m.fl. 2007:37). Det är därmed svårare för små kommuner att hitta lämpliga kandidater till uppdragen på grund av en lägre utbildningsnivå (Johansson m.fl. 2007:84). Högskolekompetensen påverkar även möjligheterna att hitta spetskompetens i små kommuner (Johansson m.fl. 2007:59). Eftersom spetskompetens ofta är knuten till ett fåtal personer så står små kommuner inför större svårigheter att hitta lämpliga ersättare när dessa slutar. Det står därmed klart att kompetensen i små och stora kommuner varierar (Johansson 2007:107). Trots det är alla kommuner ålagda att utföra en tillförlitlig kommunal revision som bör formas på demokratiska grunder

med principer som objektivitet, självständighet och opartiskhet (Lundin 2007:14). Ändå finns inget lagkrav för vilken kompetens en förtroendevald revisor ska ha (Lundin 1999:477). Dock anses god politisk och kommunal kännedom vara fördelaktigt. De förtroendevalda har ett politiskt uppdrag och det är därför viktigt att de har erfarenhet av den kommunala verksamheten och tillika hög integritet för att kunna genomföra en granskning (SOU 2004:107). Som det ser ut idag är det endast de sakkunniga biträdena som har en högre akademisk utbildning (SKL 2010:64). Eva Lindström (2012) skriver att en avgörande förutsättning för en förtroendevald revisor är att det ska finnas krav på en hög kompetens.

Utbildningsnivån har visat sig samvariera med det politiska intresset i kommunen. Detta talar för att invånarna i stora kommuner har ett större intresse av politik, där det finns fler högutbildade, än i små kommuner (Johansson m.fl. 2007:107). Intresset för politik är som störst i urbana förortskommuner där högskoleutbildade personer ofta bosätter sig (Johansson m.fl. 2007:27f). Detta för att större kommuner med tätare bebyggelse genererar större valmöjligheter vilket bidrar till större engagemang (Johansson m.fl. 2007:18). Det framgår också att det är svårare i små kommuner att engagera sina politiker vilket kan resultera i att de avslutar sina uppdrag (Tingvall 2006:102). Tilläggas bör att det politiskt intresset har sjunkit nationellt oavsett kommunstorlek, vilket kan skapa problem för både små och stora kommuner (Johansson m.fl. 2007:36). Andelen medlemmar i politiska partier i Sverige har sjunkit från 13,1 procent till 6,2 procent mellan åren 1980 till 2006. I samtliga kommuner i denna studie har det politiska valdeltagandet stadigt gått nedåt med mellan 5,1 och 15 procent sedan valet 1973 (SCB 2010). Revisorerna tillsätts av fullmäktige efter förslag från sina politiska partier och ska arbeta för att vara partipolitiskt obundna (Bräcke kommun 2013).

I texten ovan har vi kunnat utkristallisera tre problemområden som påverkar den kommunala verksamheten utifrån kommuners urbanisering. Svaga ekonomiska resurser, bristande kompetens och minskat politiskt intresse är de tre problemområden som påverkar de små kommunerna i synnerhet. Före detta riksrevisor Eva Lindström (2012) anser att framförallt kompetensen och de ekonomiska aspekterna måste vara tillräckliga för att kunna utföra revisionen. Starevs ordförande Peter Kockum (2011) pekar också på de ekonomiska aspekterna och dess betydelse för den kommunala

revisionen. Det är dock endast deras åsikter, som därför inte är att betrakta som forskning. I vår teoretiska referensram ovan har vi först och främst gett en övergripande bild av hur den kommunala revisionen bör vara utformad. Därefter har vi belyst problematiken som den kommunala verksamheten, i främst små kommuner, står inför. I empirin är avsikten att ta reda på om problematiken vi har funnit gällande den kommunala verksamheten, även återspeglas i den kommunala revisionen.

Empiri

I den här delen kommer vi presentera våra respondenters uppfattningar. Respondenterna är dels fyra sakkunniga revisorer, en ifrån varje kommun. De arbetar på de olika revisionsfirmorna Ernst & Young, KPMG och Deloitte. Vår femte respondent är en representant ifrån SKL med stor insyn i det kommunala revisionsarbetet. Respondenterna och kommunerna kommer, som tidigare nämnts, inte att namnges med hänsyn tagen till deras önskemål. Empiriavsnittet kommer att presenteras kommunvis och baseras på våra intervjuer. Intervjufrågorna berör först och främst de tre problemområdena som vi har funnit i vår teoretiska del. Vi är även öppna för respondenternas egna reflektioner om små och stora kommuners problem i den kommunala revisionen.

Redogörelse för kommun A

Kommun A är en stor kommun i Västra Götalands Län. Kommunen har fem förtroendevalda revisorer. Vår respondent ifrån denna kommun är auktoriserad revisor som har jobbat med revision i snart 14 år. Hon arbetar i denna kommun med att granska den finansiella revisionen hon granskar således årsboksluten och räkenskaperna. Hon har en lång erfarenhet bakom sig med olika typer utav uppdrag, ett exempel är skatterevision. Vi har bitt vår respondent att svara utifrån kommun A:s perspektiv när vi ställde våra frågor om den kommunala revisionen i små och stora kommuner.

När det gäller revisionen i små och stora kommuner så kan vår respondent inte direkt se att det skulle vara någon stor skillnad. Dock anser hon att den skillnaden som finns

ligger i vilka resurser som finns att tillgå till revisionen, där stora kommuner har en klar fördel. Hon menar att verksamheten är anpassad och säger *"Å andra sidan är det anpassat från det stora eller lilla. Det skulle väl kunna skilja i resurser, men i en mindre kommun så är det ju inte lika många transaktioner och lika stora belopp som i den stora. Den finansiella revisionen i den mindre kommunen är ju mindre, färre transaktioner och så vidare. Jag ser inte så direkt att det skulle vara någon större skillnad på det just nu faktiskt om man utgår ifrån att en större kommun har ett större anslag."* När vi diskuterade kompetensen hos de förtroendevalda revisorerna i stora kommuner så kunde vår respondent urskilja en viktig sak. Hon menade att kompetensen i så fall handlar om vilket engagemang de förtroendevalda revisorerna har. Vidare berättade hon att en formell utbildning inte har någon avgörande betydelse eftersom revisorerna kan vara väldigt pålästa ändå.

Vi frågade vidare om hennes uppfattning angående övriga faktorer som kan ha betydelse för revisionen. Hon ansåg att det kan ha påverkan att det politiska intresset har minskat, men att hon inte hade någon erfarenhet av det i kommun A. Hon betonade även vikten av ett bra samarbete i kommunen och då syftade hon främst på samarbetet mellan ekonomiavdelningen och de sakkunniga revisorerna. Hennes erfarenhet var att det vanligtvis fungerade mycket bra i kommunen. För att uppnå en så bra revision som möjligt framhöll vår respondent flera saker. *"En god planering och en genomtänkt revisionsplan är viktiga förutsättningar för en bra revision. Det är ju de förtroendevalda revisorerna som är ansvariga för revisionen i kommunen och vad som ska genomföras. Sen har ju vi vissa regler som vi ska förhålla oss till när det gäller revisionen."* Vi avslutade med att fråga om hennes uppfattning om antalet förtroendevalda revisorer i kommunen. På det svarade hon såhär; *"Det är bra att ha fem och inte färre, med tanke på att det är bra att det finns flera personer i revisorsgruppen. Just att alla kanske inte kan närvara samtidigt och med tanke på den delen är det ju viktigt att minst ett visst antal kan närvara, så att de kan genomföra den. Så att flera är bättre, inte färre än fem. Inte för stor grupp heller för att uppnå effektivitet, men en liten grupp kan alltså vara en risk då."*

Redogörelse för kommun B

Kommun B är vår andra stora kommun. Vår respondent jobbar både med finansiell revision och med verksamhetsrevision och leder arbetet i kommun B. I denna kommun bistår det sakkunniga biträdet kommunens sju förtroendevalda revisorer. Hon är även med och reviderar tre andra kommuner samtidigt. Inledningsvis frågade vi hur de ekonomiska resurserna i kommun B, som är en stor kommun, påverkade revisionsarbetet. Vår respondent påpekade att den kommunen har en rätt så bra budget till förfogande för revisionen. Hon framhöll samtidigt flera fördelar som stora kommuner har gentemot små kommuner; *“Man kan göra fler granskningar inom fler områden och komma med fler förbättringsområden och komma med fler kommentarer till förvaltningen än vad små kommuner kan göra, små kommuner är mer övergripande, i stora kommuner kan man gå mer in på djupet.”* Vi ställde sedan en följdfråga om de ekonomiska anslagen till revisionen skiljer sig åt mellan små och stora kommuner. Vår respondent berättar: *“Ja det är klart att det skiljer sig, stora kommuner har oftast en större budget, verksamhetsrevisionen är mer begränsad i små kommuner, de kan ju granska på färre områden än vad stora kommuner kan göra”. Den andra revisionen där är det inte så stor skillnad.”*

Vi frågade sedan om utbildningens betydelse hos de förtroendevalda revisorerna. Hon sa att den självklart spelar roll, men att en kommun med mycket kunskap är det viktigaste. Hon framhöll även att en spridd bakgrund hos revisorerna bidrar med nya infallsvinklar som gör revisionen ännu bättre. När vi diskuterade det faktum att färre personer engagerar sig politiskt ansåg vår respondent att det därför kommer bli svårare att rekrytera de förtroendevalda revisorerna. Hon ansåg att åldersstrukturen borde förbättras eftersom det idag oftast är pensionärer eller äldre. I kommun B fanns dock en blandad åldersstruktur vilket hon såg som en klar fördel. *“Just i kommunen som jag reviderar finns det yngre också, så där blir det några yngre och några äldre som ger bättre dynamik i gruppen, där olika intressen för granskningsområden är beroende av vilken ålder man har.”* Hon kom återigen in på ekonomin för kommunerna. Med en större budget går det att göra fler granskningar, menade hon. Även mer djupgående granskningar är en fördel för en stor kommun, gentemot en mindre kommun där fördelen istället ligger i att det är lättare att få en helhetsbild över kommunens förvaltningar. Vår respondent uttryckte det såhär; *“I en mindre kommun*

har revisorerna än bättre inblick än om man sitter i en större kommun, alla känner alla, som man inte riktigt har i en stor kommun kanske då men som istället har mer budget att göra fler granskningar.” För att få en så bra revision som möjligt framhöll vår respondent ifrån denna kommun främst två saker. Det handlar dels om en bra riskbedömning men det krävs även riktiga och rimliga prioriteringar mellan olika områden, till exempel så kanske fokus måste ändras ifrån år till år. Vi avslutade med att fråga om hennes uppfattning angående antalet revisorer. På det svarade hon såhär; *“Nackdelar ser jag inte. Det är ett absolut minimum, är det någon som är sjuk eller någon om är borta så är dom ju väldigt få helt plötsligt, det kan inte vara färre anser jag, då skulle det innebära problem.”*

Redogörelse för kommun C

Kommun C är en liten kommun med fem förtroendevalda revisorer. Vår respondent är i grunden civilekonom och personalvetare och har arbetat inom offentlig verksamhet innan han började arbeta som revisor. Han har arbetat i kommunen i fem år men samarbetet ska nu avslutats på grund av ny upphandling. Han har under denna tid även reviderat andra kommuner i jämförbar storlek som kommun C, men också större kommuner. Arbetsuppgifterna har bestått av att granska verksamhetsrevisionen och handha diarium, minnesanteckningar protokoll och styrdokument. Även biträda revisorerna på deras revisionsmöten 6-8 gånger per år.

Intervjuns fokus låg på hur kommun C arbetar med revision och vilka förutsättningar och svårigheter som denna lilla kommun har. Denna intervju berörde framförallt de problem som finns i kommunen med revisionens ekonomi. Vår respondent menar att kommun C under en längre tid haft ett lågt anslag till utförandet av revisionen och revisionsarbetet har anpassats till detta. Han menar dock att detta inte gäller för alla kommuner i jämförbar storlek. *”Anslaget medger ett väldigt begränsat antal granskningar under året så mycket utav granskningarna måste ske genom en hög närvaro på möten samt genom protokollsläsning och hearings.”* Kommunens ekonomiska situation behöver inte ha med revisionens anslag att göra utan revisorerna i kommun C har vant sig vid att ha små medel att röra sig med. Vidare menar han att det låga anslaget påverkar revisionen och att det borde finnas ett minsta anslag.

”Oavsett vilken omsättning en kommun har så borde det finnas en slags minsta rimlig ram för att hantera sina arvoden, kunna kompetensutveckla sig men också köpa administration och granskning av sakkunniga.” Vidare säger han: *”Utifrån den kvalitet som vi vill ha i årsbokslutsgranskningen och hur många fördjupade granskningar vi vill ha så skulle ett minimikrav för budgeten i en kommun vara bra oavsett hur liten kommunen är.”* I samband med kompetensutveckling nämnde vår respondent även vikten av utbildade revisorer och vilka problem som kommun C stött på i samband med det. *”Kompetensutveckling är en utav de delarna som revisorerna känner att dem inte har haft svängrum att göra... vi har försökt, på fattigmanssätt, att utbilda upp dem ändå genom att jag har gjort egna utbildningspaket där dem inte har åkt iväg på utbildningar... på det sättet blir dem mer i knät på mig som sakkunnig, att jag ger dom rätt råd när dem är tveksamma... ju lägre kompetens desto starkare beroende till sakkunnig.”* Vidare berättar han att ekonomi och kompetens hänger ihop. *”Om du har en budget som medger att du ska ha utbildning för dina medlemmar i revisionen så har du också större möjlighet att kompetensutveckla efter hand. Därmed skapas en ökad kompetens och ett ökat självförtroende och det ger en högre grad av oberoende och även hur man hanterar sakkunnig.”*

Sedan kommer vår respondent in på att det är svårare för kommun C, som liten kommun, att hitta lämpliga personer till förtroendeposterna och hur det politiska intresset påverkar rekryteringen. *”Sunt förnuft säger att ju mindre kommunen är desto svårare borde det vara att få tag på engagerade människor, än i en stor kommun där man har flera att välja mellan. När det gäller det politiska intresset så måste man ju titta på strömningen nationellt, det är inte större i den lilla kommunen. Det pågår samma minskade politiska intresse i kommun C som i alla andra kommuner men effekten kan möjligen bli kraftigare då det redan från början fanns färre i urvalet vilka kan bli politiker och vilka vill sitta i revisionen.”*

Han kommer sedan in på att en liten kommuns revision inte bara har sämre ekonomiska förutsättningar och sämre rekryteringsmöjligheter. Han kommer även in på två andra aspekter som påverkar revisionens utförande. Den ena är tidsbrist hos de förtroendevalda revisorerna då vissa förvärvsarbetar och den andra är den övriga kommunala förvaltningen. *”På andra sidan granskningen så har vi den kommunala förvaltningen med deras begränsade medel... de har också ett gäng som är*

fritidspolitiker vilka inte heller kan engagera sig fullt ut... När vi granskade styrelsens ansvarsutövande svarade en tredjedel att dom inte vet vad kommunstyrelsen har för mål och det säger ju det någonting. Så att även på denna sida finns det ett problem... Dom ska ju granska kommunstyrelsen framförallt och sen nämnderna vilket innebär att om man har en svag granskningskraft så får man ett större behov av granskning hos dem som man granskar i den lilla kommunen.” Han menar att en svag och oengagerad förvaltning kräver en stark granskning men att det då också blir svårt att leva upp till dessa förväntningar. Avslutningsvis säger vår respondent att utformningen av dagens revision är den minst dåliga kompromissen för tillfället, tills man har hittat en utformning som är bättre.

Redogörelse för kommun D

Kommun D är vår andra lilla kommun i uppsatsen. Kommunen har fem förtroendevalda revisorer och vårt sakkunniga biträde som representerar kommunen har arbetat i kommun sedan år 2000. Hans uppgifter som verksamhetsrevisor är att biträda de förtroendevalda revisorerna men han är också ansvarig för revisionen i kommun D. Hans arbete består då av att leda de förtroendevalda i revisionsprocessen, från planering och riskbedömning till att komma med förslag inför revisionsberättelsen. Beroende på vad som ska granskas finns det andra sakkunniga revisorer som hjälper till med revisionsarbetet i kommunen. Vår respondent är samtidigt sakkunnigt biträde i ytterligare sex till sju kommuner.

Inledningsvis kommer han in på den ekonomiska aspekten som han anser vara en självklar och viktig del av revisionen vilken skiljer små och stora kommuner åt. *”Det är ganska givet att i större kommuner har man oftast större resurser till revisionen och större möjligheter på det sättet. Det är en förutsättning som ofta skiljer. En grund måste göras i alla kommuner oavsett hur stor eller liten den är och det kräver lika resurser och i små kommuner har man oftast mindre resurser.”* Han kommer därefter in på den del i revisionen som han anser vara den viktigaste faktorn för en bra revision. *”Ett annat spår är, oavsett stor eller liten kommun, om hur man jobbar som förtroendevald revisor och vilket förtroende man skapar. Hur man lyckas helt enkelt! Det kanske är det viktigaste. Vilket arbetssätt och angreppssätt man har samt vilken dialog man lyckas skapa med det andra förtroendevalda, det kanske är det*

viktigaste.” Han förtydligar sitt resonemang ytterligare: ”Lika viktigt är ju hur man jobbar vilket angreppssätt man har vilken dialog man skapar och förtroendet. Det är olika ingångar in i en sådan här diskussion. Sen hör det också till saken att ibland har små kommuner en tendens till att ha vissa konstellationer som är starka hos enskilda individer och enskilda personer i styrande positioner, i små kommuner har man färre förtroendevalda generellt att välja mellan och ansvaret blir inte så spritt som i en stor kommun. Det påverkar ju också möjligheterna att jobba och hur man når fram som revision.” Väl inne på att små kommuner har sämre rekryteringsmöjligheter frågar vi även om det minskade politiska intresset påverkar rekryteringsmöjligheterna för förtroendevalda revisorer i kommun D. På denna fråga svarar han: ”Ja det tror jag absolut. Att vara revisor i en kommun är inte det uppdraget man räcker upp handen till först. Om det är svårare att rekrytera generellt så påverkar ju det. Även vid rekrytering av revisorer. Statusen i kommunen ligger ju inte till dessa uppdrag utan det ligger ju till stora nämnder och kommunstyrelsen.”

Vidare ställer vi frågan om kompetensen spelar någon roll för de förtroendevalda revisorerna. *”Om man pratar generellt om förtroendevalda så kan man ju säga att kompetensen är större i högre kommuner oavsett om det är revisionen eller om det är nämnd och styrelse. Det går hand i hand. Dock är det inget problem för revisionen anser jag. Man har tittat på och sett att revisorerna i kommunen generellt sett är högre utbildade än ledarmötet i nämnder och styrelser.”* Här väljer vi även att fråga om han anser att kommun D har tillräckliga möjligheter till internutbildningar. *”Det är ju kopplat till resurser. Det finns exempel på små kommuner där man inte anser sig ha råd att ge sig själv kompetensutveckling. Man är mer begränsad i och med att budgeten är mindre. Visst finns det en koppling. Så det är ett stort ansvar för oss som jobbar med revisorerna att utbilda utifrån det uppdrag vi har och hjälpa de förtroendevalda, vilket vi har försökt göra.”*

Vår respondent kommer återigen in på vikten av att ha en öppen dialog inom revisionen och i kommunen och att detta är en fördel i en liten kommun. *”Fördelarna i en liten kommun är ju närheten. Lyckas man jobba upp ett bra förtroende och ett bra arbetsklimat så har man nära till varandra i granskningen och framförallt kan hålla dialog... Politikerna och förtroendevalda i mindre kommuner är ju närmare besluten själva så det blir större skillnader helt enkelt och det påverkar revisorernas arbete*

mycket... Så fördelen är närhet och kunna ha en närmre dialog i en mindre kommun. Revisionen är ju närmare beslutsfattarna. Det är viktigt att det finns en samsyn kring uppdraget och vad det ska leda till.” Avslutningsvis berättar han att rollen som sakkunnigt biträde skiljer sig åt beroende på vilken kommun man arbetar i. Han menar att hans roll påverkas beroende på hur mycket hjälp och stöd revisorerna behöver. Han försöker dock alltid att arbeta för att stärka revisionen i kommunen genom att synliggöra och lyfta fram de förtroendevalda revisorerna. Vår respondent anser att förtroendevalda i vissa små kommuner har haft en tillbakaskymd roll därför har han arbetat aktivt för att stärka deras position eftersom det är dem som i slutändan godkänner revisionsarbetet.

Redogörelse för representant från SKL

Vår respondent är en kvinna som har arbetat med revisionsfrågor på SKL sedan fyra år tillbaka. Hennes främsta uppdrag handlar om att ge råd och service till kommunerna i olika revisionsfrågor, intressebevakning samt driva olika utvecklingsarbeten till exempel med kommunfullmäktige. Det sista och viktigaste uppdraget är att utveckla god revisionssed i kommunerna, bland annat ger de ut en vägledande bok vart fjärde år. SKL är en arbetsgivar- och intresseorganisation som arbetar för att tillvarata kommuner, landsting och regioners intressen.

Fokus i denna intervju hamnade till stor del på de ekonomiska aspekterna för små respektive stora kommuner. Hon framhöll en åsikt om att de förtroendevalda revisorerna i vissa fall borde få större anslag att röra sig med, men att det varierade kraftigt mellan kommunerna hur ekonomin ser ut. Två citat som förtydligar hennes uppfattning om vilken betydelse ekonomin har för revisionen i kommunen är *”En kommun med dålig är ekonomi är en riskfylld organisation”* samt *”De riktigt små kommunerna har svårt att få ekonomin att gå ihop alltså.”* Hon la även till *”Vi funderar på vad man kan göra med 400 000 kronor om året och alla ska ha arvoden, vad blir det kvar till revisionen?”* Vi ställde här spontant en fråga om hur stor betydelse utjämningsystemet spelade. Svaret blev att utjämning inte går till denna del av den kommunala verksamheten.

Förutom de ekonomiska aspekterna finns det även andra saker som är viktiga för den kommunala revisionen. Politisk erfarenhet hos de förtroendevalda är ett exempel som hon framhöll. Hon berättade även att revisorerna vanligtvis har haft många andra uppdrag i kommunen innan de blev förtroendevalda och att de ofta har en relativt hög utbildning bakom sig. Hon sa att det är en fördel för revisionsarbetet om de har en *"god utbildning."* Hon menade att de förtroendevalda bör ha en bra beställarkompetens, att de måste veta vad de vill samt att de måste klara av att kvalitetssäkra informationen och underlaget ifrån de sakkunniga. Kompetensen hos de förtroendevalda revisorerna i den kommunala revisionen är med andra ord mycket viktig. Hon la till att det finns externa sakkunniga som egentligen är dem som gör själva revisionsarbetet. I sammanhanget blev vi intresserade av hennes uppfattning om, och i så fall på vilket sätt, en kommuns ekonomi har betydelse för möjligheten till de interna utbildningarna. Om detta svarade hon såhär: *"Ja så är det. Det finns de som säger att våra anslag räcker inte till utbildning och det tycker ju vi är skruvt för de behöver träffa varann och träffa oss och de behöver vara riktigt vassa faktiskt. Vi tittar lite på ekonomin och bekymrar oss en del faktiskt det gör vi."* Vi tyckte att det var mycket intressant att de just nu tittar på ekonomin och ställde en följdfråga om hur de jobbar med att lösa problemet. *"Vi är ju egentligen endast rådgivande, men vi gör ju undersökningar och just nu håller vi på att försöka föra fram vad vi tycker om ekonomin hos vissa med väldigt låga revisionsanslag, och om man är 5 stycken som ska ha arvoden så kan man fundera över om man har till exempel 400 000 i anslag, kan man verkligen uppfylla sitt uppdrag med dessa pengar? Vi funderar mycket på det, vi tycker att detta är mycket bekymmersamt."*

När hon hade gett sina uppfattningar om ekonomin och kompetensen undrade vi lite över för- respektive nackdelar med en stor eller liten kommun. Svaret blev *"Ja, det är väldigt stora skillnader generellt mellan alla kommuner och landsting. Pengar är ju viktigt att man har ett rimligt anslag för att kunna driva revision. Att man är duktig att upphandla sin sakkunniga, man måste vara en duktig beställare och veta vad man vill, t.ex. kvalitetssäkra de man får ifrån de sakkunniga och se till att man får bra underlag och så vidare."* Sedan kom vi in på det politiska intresset i samhället som har minskat kraftigt under de senaste åren. Vår respondent ifrån SKL sa att det minskade politiska intresset påverkade revisionen genom att det är färre unga som söker sig till revisionen. Hon sa dessutom följande: *"Det är bra med alla*

åldersgrupper så att man även som revisionsgrupp kan säga att man representerar medborgarna.” Vi avslutade intervjun med att fråga efter övriga kommentarer om revisionen i små och stora kommuner. Återigen framhöll hon betydelsen av rimliga anslag till revisionsarbetet i kommunerna. ”Hela kommunen, all verksamhet ska ju revideras, man har ett mycket stort uppdrag så det gäller att ha koll på helheten.”

Analys

Vår empiri presenterades kommunvis. I denna del kommer vi istället att analysera utifrån de problemområden som vi har belyst i vår teori: urbanisering, resurser, kompetens och minskat politiskt intresse. I analysen kommer vi även ha möjlighet att beskriva de problem som respondenterna själva poängterade och som vi inte kunnat utläsas ifrån vår teori.

Urbanisering

Urbaniseringen skapar effekter för hela den kommunala verksamheten. Den har en direkt inverkan på kommunernas storlek och bidrar även till indirekta effekter på framförallt kommunernas ekonomi. I samtliga intervjuer blir det tydligt att den största effekten som urbaniseringen leder till är just de olika ekonomiska förutsättningarna för kommunerna. Vad vi kan utläsa påverkar urbaniseringen även den kommunala revisionen. De stora kommunerna har betydligt större anslag till förfogande för revisionen än vad små kommuner har. Det blir härmed tydligt att stora kommuner har möjlighet att göra fler och mer djupgående granskningar inom fler områden av sin kommunala verksamhet. Vår respondent som representerar kommun B, ansåg att stora kommuner därav även har större möjligheter till att förbättra sin verksamhet. Eftersom 90 % av verksamheten i kommunen är obligatorisk och föremål för granskning, är det anmärkningsvärt att de ekonomiska förutsättningarna för granskningen ser så olika ut i små och stora kommuner. Det är därför befogat att anta att kvalitén i granskningen påverkas av de ekonomiska resurserna. Medborgarnas demokratiska granskningsorgan riskerar att ha olika villkor i små och stora kommuner.

Vår respondent ifrån kommun D, har upptäckt vissa problem i små kommuners revision. Han menar att vissa förtroendevalda revisorer i små kommuner har haft en *"tillbakaskymd roll"* där han har fått arbeta mycket med att göra dem mer självständiga. Ytterligare en aspekt som skiljer sig mellan små och stora kommuner enligt hans uppfattning handlar om ansvar. På grund av att små kommuner har färre förtroendevalda att välja emellan i organisationen, så är ansvaret per individ större än i en stor kommun där ansvaret är fördelat på flera. Av hans resonemang att döma kan vi konstatera att små och stora kommuner har en ojämn ansvarsfördelning. Likväl ska en liten kommun med sämre ekonomiska förutsättningar och ett större ansvar hos de förtroendevalda revisorerna utföra en lika tillförlitlig granskning som en stor kommun. Vår respondent från kommun A, som är en stor kommun, ansåg däremot inte att finns några övriga skillnader i revisionen mellan små och stora kommuner. Rimligtvis beror det på att hon arbetar med den finansiella revisionen, det vill säga med att granska kommunernas räkenskaper. Detta till skillnad ifrån våra andra sakkunniga respondenter som arbetar med verksamhetsrevision. Verksamhetsrevisionen fokuserar på hela den kommunala verksamheten och att granska många olika områden. Vi tror att verksamhetsrevisorer därmed får en helt annan typ av övergripande insyn i kommunens verksamhet. Ytterligare en anledning till att hon inte ser några skillnader mellan små och stora kommuner kan också vara det faktum att hon faktiskt arbetar i en stor kommun där dessa problem inte finns i samma utsträckning, och därmed inte syns.

Vi avslutade varje intervju med att fråga respondenterna om deras uppfattning angående dagens lagkrav på minst fem förtroendevalda revisorer i kommunen. Samtliga respondenter ansåg att fem revisorer är ett minimum för revisionen. Bland annat ansåg vår respondent ifrån kommun B att ett färre antal revisorer skulle innebära problem. I en situation där någon är sjuk eller bortrest, skulle mötena inte kunna genomföras och därmed arbetet med revisionen försvåras. Lagens krav på minst fem förtroendevalda revisorer överensstämmer väl med respondenternas uppfattningar om hur revisionen ska vara organiserad i praktiken. Ett system med färre antal revisorer skulle således vara alltför sårbart. Det bör även tilläggas att ett krav på fler förtroendevalda revisorer skulle kunna utgöra en ineffektiv organisation. Kravet på att samtliga kommuner skulle utse minst fem förtroendevalda revisorer

antog vi skulle utgöra ett problem för de små kommunerna. Snarare var det ingen av våra respondenter som spontant antydde att det skulle vara ett problem.

Resurser

Den mest betydelsefulla förutsättningen i denna studie har, som ovan nämnt, visat sig vara en kommuns ekonomiska resurser. Resurserna visade sig ha en förvånansvärt stor inverkan på vilka möjligheter och begränsningar som revisionen har. Faktum är att revisionens ekonomiska anslag är helt avgörande för utformningen och utförandet av revisionen. De ekonomiska hinder som revisionen möter i många kommuner är ett problem som SKL också uppmärksammat. Vår respondent därifrån menar att det är bekymmersamt med kommuner som ger revisionen låga anslag. Just nu håller de därför på att föra fram sina åsikter till de kommuner som har väldigt låga revisionsanslag. Vår respondent menar att en kommun med dålig ekonomi är en riskfylld organisation. Vi vidareutvecklar hennes resonemang utifrån våra andra respondenters uppfattningar, som lyfter fram på vilket sätt en kommuns dåliga ekonomi påverkar revisionen. För det första påverkas kvalitén i revisionen, eftersom bättre ekonomiska resurser möjliggör mer djupgående och noggrannare granskningar. Dessutom påverkar ekonomin granskningens kvantitet, det vill säga hur många granskningar som kan göras och även vilka möjligheter som finns till att utveckla och förbättra den kommunala verksamheten genom granskningen. Det bevisar att det finns en stor problematik gällande ekonomiska resurser och anslag vilket samtliga respondenter instämmer i. Våra respondenter ifrån de stora kommunerna har dock inte problem med sin ekonomi och framhåller därför endast hur en bra ekonomi påverkar revisionen positivt.

I våra intervjuer har vi kunnat urskilja en intressant paradox i uppfattningarna mellan respondent A, som företräder en stor kommun, och vår respondent ifrån SKL. Den förstnämnda kan inte se några uppenbara skillnader i hur de ekonomiska förutsättningarna skiljer sig mellan små och stora kommuner. Hon menar att verksamheten är anpassad och att den finansiella revisionen således är mindre i små kommuner. En liten kommun har därför mindre verksamhet att granska. Vi tycker att denna uppfattning är viktig och intressant att lyfta fram, särskilt med tanke på att vår

respondent ifrån SKL var av helt annan åsikt. Vi ställde i intervjun en följdfråga till henne på samma tema: Har en liten kommun kanske lite mindre verksamhet att revidera? Hennes svar antydde att hela den kommunala verksamheten måste tas i beaktning och att allting ska revideras *”Det är ett mycket stort uppdrag som kräver att man har koll på helheten.”* Uppfattningarna går med andra ord isär om vilken omfattning revisionen har i kommunerna. En anledning till de olika uppfattningarna kan vara att respondent A endast utgick ifrån den finansiella revisionen i sitt svar. Dock kan vi utifrån vår teoretiska referensram utläsa att alla kommuner har lika mycket att revidera procentuellt sätt, även om en liten kommun bedriver mindre verksamhet.

Det går att slå fast hur oerhört viktiga de ekonomiska anslagen är för den kommunala revisionen. Som flera av våra respondenter har påpekat så anser också vi att ett minsta anslag för revisionen är nödvändig. På så sätt blir det lättare att säkerställa att kvalitén inom den kommunala revisionen blir så likvärdig som möjligt i samtliga 290 kommuner, oavsett storlek. Följden av detta blir att trovärdigheten för revisionen kan stärkas nationellt. Ett lagkrav på ett minsta anslag för den kommunala revisionen skulle möjligen eliminera många av de skillnader som idag finns i revisionen i små och stora kommuner.

Kompetens

I vår teoridel definierar vi kompetens som antal högutbildade i kommunen. Det har visat sig att stora kommuner har betydligt fler högutbildade än vad små kommuner har. Mot denna bakgrund var vår avsikt att beskriva olika uppfattningar om vilken betydelse utbildning har för den kommunala revisionen. Utifrån respondenternas uppfattningar förstår vi att det är interna utbildningar som har betydelse för revisionen, snarare än högskoleutbildning. De fyra sakkunniga revisorerna och vår representant från SKL delar med andra ord uppfattningen om att kompetensen har betydelse, men faktum är att det till stor del handlar om de förtroendevaldas engagemang och intresse för revision. Respondenten från SKL hade dock en jämförelsevis bestämd uppfattning om kompetensens betydelse. Hon menade att de förtroendevalda bör ha en bra utbildning, en bra beställarkompetens samt att de måste

vara utbildade till att kunna hantera den informationen som ges av de sakkunniga. Denna uppfattning överensstämmer till viss del med vad Eva Lindström (2012) poängterade i sin artikel, där hon framhöll att de förtroendevalda revisorerna bör besitta hög kompetens. Det är sannolikt att en bra internutbildning ger bättre förståelse för hur till exempel ett underlag ska kvalitetssäkras. Det ger oss anledning att fundera över vilka möjligheter till internutbildningar de förtroendevalda revisorerna i kommunerna har. Vi har tidigare sett att stora kommuner har mer resurser till sin kommunala verksamhet, vilket är förenligt med respondenternas uppfattningar. Samtliga respondenter anser alltså att de ekonomiska resurserna påverkar möjligheten till internutbildningar. En del poängterar till och med hur förtroendevalda revisorer i vissa små kommuner har mycket begränsade möjligheter till utbildning, på grund av dåliga ekonomiska resurser i kommunen. Den sakkunniga revisorn som arbetar i kommun C, en liten kommun, påpekar dock att budgeten i en liten kommun påverkar revisorernas möjligheter i ett flertal avseenden. Han nämner bland annat kompetens, självförtroende, grad av oberoende och vilken relation de förtroendevalda har med sitt sakkunniga biträde. Kompetensutvecklingen hos de förtroendevalda revisorerna är därför oerhört viktig. Det är således intressant att notera att små kommuner inte tycks ha samma möjligheter som stora kommuner att kompetensutvecklas.

Mycket av den kompetens som granskningen kräver tillförs som tidigare nämnts av de sakkunniga biträdena. Däremot ska de förtroendevalda signera granskningen vilket vi anser bör kräva ett visst samförstånd i arbetet och en viss så kallad beställarkompetens som en av våra respondenter var inne på. Därav är det anmärkningsvärt att det inte finns något lagkrav på någon form av grundkompetens hos de förtroendevalda. Från vad vi utläst så har små kommuner svårare att kompetensutveckla sina revisorer på grund av de låga ekonomiska anslagen. Sett till små kommuners favör är kompetenskravets frånvaro därför kanske något positivt.

Minskat politiskt intresse

Minskat politiskt intresse är den enda förutsättning i denna studie som kan vara ett problem för både små och stora kommuner. Vårt antagande var att det minskade politiska intresset är ett nationellt problem men att små kommuner drabbas hårdare, när de ska rekrytera politiker till olika poster. Vårt antagande bekräftades endast av respondenten ifrån kommun C som är en liten kommun. Respondent C instämmer dock inte fullt ut i påståendet, men anser att det rimligtvis borde vara svårare för små kommuner att hitta personer som är politiskt intresserade på grund av en lägre befolkningsmängd. Däremot instämmer samtliga respondenter i att det minskade politiska intresset kan vara ett problem för revisionen oavsett om det är en liten eller stor kommun. Detta eftersom det minskade politiska intresset kan göra det svårare att hitta lämpliga förtroendevalda. Respondent D framhöll dock att det minskade politiska intresset påverkar rekryteringen till alla poster i kommunen. Eftersom revisorsuppdraget inte är det mest efterfrågade uppdraget drabbas revisionen extra hårt. Emellertid har vi utifrån våra intervjuer fått fram att revisorsuppdragets status varierar kraftigt beroende på kommun. I vissa kommuner är det endast de mest erfarna politikerna som arbetar med granskning och i andra kommuner har uppdraget en låg status. Vi har inte kunnat urskilja någon koppling mellan vilken status revisionsarbetet har till kommunens storlek.

Vår respondent från SKL och vår respondent från kommun B betonade vikten av en representativ åldersstruktur i revisionen. I kommun B, som är en stor kommun, fanns en varierad åldersstruktur vilket hon ansåg underlätta granskningsarbetet. Detta för att olika åldersgrupper har olika intressen och vill granska olika delar av den kommunala verksamheten. Likt vår respondent från SKL anser vi att en varierande åldersstruktur inom revisionen är att föredra. På så sätt kan prioriteringarna i granskningsarbetet bättre motsvara medborgarnas förväntningar. Hon har dock sett att färre unga söker sig till politiken vilket försvårar detta förfarande.

Det minskade politiska intresset förefaller alltså vara en viktig aspekt även för revisionen och inte enbart för kommunen i stort. Däremot verkar det vara ett problem som både små och stora kommuner har. Problemet verkar utvidgas ytterligare om det är en kommun där revisorsposten har en låg status men även om revisionen ska ha en

representativ åldersstruktur. Avslutningsvis kan vi utifrån våra intervjuer konstatera att det ändå finns en viss antydning om att små kommuner kan påverkas mer av det minskade politiska intresset på grund av färre representanter i kommunen. Detta i sin tur gör det ännu svårare att skapa en representativ åldersstruktur. Det offentliga ska representera medborgarna, vilket även bör innefatta väljarnas åldersstruktur.

Övriga förutsättningar

Hittills har problemområdena vi urskilde i vår teoretiska referensram mer eller mindre visat sig vara förankrade i våra respondenters uppfattningar. I denna studie hade vi även möjlighet att identifiera andra förutsättningar som påverkar revisionen förutom de vi själva kunde urskilja. Det vill säga sådana som respondenterna själva tog upp och som de anser vara viktiga för en bra revision. Respondenterna ifrån kommun B och D hade liknande uppfattningar om vilka fördelar en liten kommun har gentemot en stor kommun. Vår respondent ifrån kommun B ansåg att en liten kommunrevision får en bättre inblick i hela verksamheten. Hon ansåg även att det är en fördel att alla känner alla vilket vi utifrån majoriteten av litteraturen har betraktat som något negativt, snarare än något positivt. Påståendet bekräftas ytterligare av respondent D som även han anser att fördelen med en liten kommun är närheten. Vi uppfattar också närheten som någonting bra, under förutsättning att granskningen är oberoende. Vidare nämner respondent D vikten av att ha en öppen dialog inom den kommunala verksamheten som framförallt underlättar revisionsarbetet i små kommuner. Detta anser han kan medföra ett bra förtroende för övriga delar i verksamheten och ett bra arbetsklimat.

Förutom dessa till viss del abstrakta förhållanden, berör våra respondenter konkreta förutsättningar som är viktiga för revisionen. En avgörande förutsättning som har stor betydelse är om revisorerna har god planering, en genomtänkt revisionsplan och en bra riskbedömning. Dessa förutsättningar underlättar framförallt i de fall där kommunerna har låga anslag så att pengarna till granskningens kan användas på ett ändamålsenligt sätt. Vi vet sedan tidigare att det främst är mindre kommuner som har låga anslag. Tillika är detta viktigt så att granskningen kan ändra fokus från år till år om det skulle vara aktuellt. En distinkt faktor som vår respondent från kommun C

ansåg påverka revision var den övriga kommunala förvaltningen. Han menar att om förvaltningen inte är engagerad och inte vet vilka mål kommunstyrelsen har så genererar det svårigheter för hela verksamheten. Detta skapar i sin tur incitament att granska dessa delar av förvaltningen men är granskningen också svag kan det få följder för hela den kommunala verksamheten. Hans tolkning av problemet blir ytterligare en adekvat faktor som kan försvåra arbetet för revisionen i små kommuner i synnerhet. Han anser att problemet uppkommer i små kommuner där hela förvaltningen drabbas av begränsade medel vilket urholkar engagemanget hos samtliga förtroendevalda. Vi har alltså, med våra respondenters hjälp, kunna identifiera ytterligare sex förutsättningar som kan påverkar den kommunala revisionen. Dessa är följande:

Närheten till kollegor

Dialog med kollegor

Riskbedömning

Planering av revisionsarbetet

Genomtänkt revisionsplan

Engagemanget hos förvaltningen

Två av de nya förutsättningarna vi har kunnat identifiera är närheten till kollegor och dialog med kollegor, som utifrån våra intervjuer, är lättare att uppfylla i små kommuner. Att ha en engagerad förvaltning var, enligt vår respondent C, lättare att uppnå om kommunen hade mer pengar att röra sig med. Detta talar för att kommuner med bra ekonomi, oftast stora kommuner, har en mer engagerad förvaltning och därmed skapas inte lika mycket incitament att granska vissa delar av förvaltningen. De andra tre förutsättningarna är inte kopplade till storleken på kommunen. Har revisionen en genomtänkt revisionsplan, planering och riskbedömning underlättar det revisionsarbetet. Dock kan små kommuner vara mer utsatta om dessa inte är uppfyllda eftersom de ofta har lägre anslag att röra sig med. Vi har i detta kapitel identifierat de förutsättningar som våra respondenter särskilt betonar ha betydelse för den kommunala revisionen. Analysen visar att kommunens storlek skapar olika förutsättningar för hur revisionen fungerar. Vilka slutsatser kan vi då dra av detta?

Slutsatser

I detta kapitel ska vi besvara vår forskningsfråga “Hur skiljer sig förutsättningarna åt mellan små och stora kommuner för att bedriva kommunal revision?” och vårt syfte om att ge en ökad förståelse för kommunstorleken betydelse för den kommunala revisionen. Vi kommer även att dra slutsatser utifrån vår studie.

Revisionens ekonomiska anslag

Varierad åldersstruktur

Kompetensutveckling

Dialog med kollegor

Närheten till kollegor

Engagemanget hos förvaltningen

Genomtänkt revisionsplan

Riskbedömning

Planering av revisionsarbetet

Förutsättningarna ovan visar vad som uppfattas påverka den kommunala revisionen i små och stora kommuner. De förutsättningar vi fått utifrån vår teori har här modifierats och nya har lagts till utifrån vad respondenterna själva ansåg påverka revisionsarbetet.

I teoridelen redogjorde vi för hur den kommunala revisionen bör vara utformad och även vilka problem kommunstorleken kan ge upphov till i den kommunala verksamheten som helhet. Genom att studera uppfattningar var avsikten sedan att undersöka hur väl förankrade den kommunala verksamhetens problem var i revisionen. Det visade sig att samtliga respondenter kände igen problematiken i revisionen, om än med viss modifikation. Den överlägset största utmaningen för den kommunala revisionen uppfattades vara de ekonomiska resurserna i små kommuner. Samtliga respondenter underströk att de ekonomiska resurserna påverkade framförallt de förtroendevalda revisorernas möjligheter till kompetensutveckling. Det uppfattades i synnerhet vara ett problem för små kommuner med låga revisionsanslag att kompetensutveckla sina revisorer. Kompetensen uppfattades således ha betydelse för revisionen, dock inte högskolekompetensen som vi utläste i teorin. Högskolekompetensen påverkar kommunens verksamhet i stort men har inte samma bäring för revisionen som kompetensutvecklingen har. Det uppfattas även att de

ekonomiska resurserna riskerar att urholka engagemanget hos revisorerna i små kommuner. Resultaten visar tydligt att det är viktigt att säkerställa så granskningen i små och stora kommuner fungerar likvärdig. Detta eftersom små kommuner uppenbarligen har sämre möjligheter till bland annat kompetensutveckling. De måste således även ha samma ekonomiska förutsättningar för att granska så att kommunfullmäktiges mål uppnås. Även för att den kommunala revisionen ska ha samma villkor i hela Sverige oavsett kommunstorlek. Samtliga respondenter är eniga om denna problematik vilket talar för ett stort allvar om de ekonomiska problem som finns. Vi vill åter igen understryka att SKL just nu håller på att se över de kommuner som avsätter väldigt lite pengar till sin revision. Utifrån hennes och våra övriga respondenters uppfattningar om den bekymmersamma ekonomiska situationen i små kommuner, är det viktigt att problematiken ytterligare uppmärksammas.

Det minskade politiska intresset i sig uppfattades inte påverka revisionen nämnvärt. Dock påpekade två av våra respondenter att det minskade politiska intresset bidrog till en snedvriden åldersstruktur inom revisionen, med följd att färre unga människor engagerar sig i revisionen. I teorin kunde vi utläsa att det politiska intresset är större i stora kommuner, vilket borde medföra att små kommuner har svårare att få en representativ åldersstruktur i revisionen. I samtliga intervjuer frågade vi respondenterna om de hade några egna förslag på viktiga utgångspunkter för revisionen i små och stora kommuner. Skälet var att vi på så sätt skulle få fram om det fanns några övriga faktorer som var av betydelse, som vi inte kunnat utläsa från vår teori om den kommunala verksamheten i stort. De framhöll bland annat närheten och dialogen med kollegor, engagemanget hos den kommunala verksamheten i stort och vikten av en god planering. När det gäller närheten och dialogen till kollegor, uppfattades det vara en fördel för små kommuner eftersom det är färre anställda. Vi kan utifrån denna uppfattning sluta oss till att revisionen i små kommuner även kan ha vissa fördelar. Det borde tyda på att revisionen i stora kommuner har det svårare att uppnå en god närhet och dialog eftersom deras verksamhet är större och mer komplex.

Studien syftade till att ge en ökad förståelse för kommunstorlekens betydelse för den kommunala revisionen. Vi har utifrån våra respondenters uppfattningar kommit fram till att kommunstorleken har betydelse för utförandet av revisionen. Utifrån våra respondenters enhetliga uppfattningar sluter vi oss till att kommunstorleken har fått

för lite uppmärksamhet i förhållande till revisionen. Revisionen är, som tidigare nämnts, vårt demokratiska granskningsorgan på lokal nivå och förutsättningarna bör vara lika oavsett vilken storlek kommunen har. Inte minst eftersom revisorerna ska granska om skattebetalarnas pengar används på ett effektivt och ändamålsenligt sätt. Resultaten pekar på att det är en större problematik för revisionen i små kommuner, än i stora kommuner. Vår teori visade endast att det skulle vara små kommuner som har problem. Även fastän majoriteten av problematiken berör små kommuner mest, har små kommuner vissa fördelar som vi har belyst. Vad vi har bidragit med är att lyfta fram att det uppfattas finnas olika förutsättningar för revisionen i små och stora kommuner. Vi har pekat på vilka dessa förutsättningar är och konstaterat att det är ett problem. Däremot så måste mer forskning läggas på området för att slutgiltigt kunna fastställa kommunstorlekens påverkan för revisionen och vilka åtgärder som behöver vidtas. En av lösningarna skulle kunna vara en lagstiftning som garanterar mer likartade förutsättningar för alla kommuner oavsett storlek. Exempelvis ett lägsta anslag för den kommunala revisionen.

Framtida forskning

Slutsatserna visar att det behövs mer forskning om kommunstorlekens påverkan på den kommunala revisionen. Framtida forskning kan därför vara att ytterligare fastställa vilka konsekvenser de låga anslagen i små kommuner får för den kommunala revisionen. Framtida forskning skulle även kunna vara att beskriva om och på vilket sätt kvalitén i revisionen påverkas av en kommuns dåliga ekonomi.

Källförteckning

Brorström, B. Haglund, A. Solli, R. (2008). *Förvaltningsekonomi*. 2.uppl. Lund: Studentlitteratur AB.

Bräcke kommun. (2013). *Revisor*. Hämtad 2013-05-25 från, <http://www.bracke.se/kommunen/politikochpolitikerikommunfullmaktigekommunstyrelsenamnderutskottgrupperochrad/revision/fortroendevaldarevisorer.4.41a04f68124bf50a0af80002527.html>

SCB. (2010). *Undersökningarna av levnadsförhållanden (ULF/SILC)*. Hämtad 2013-04-28 från, <http://www.scb.se/Pages/ProductTables.aspx?id=12209>

Deloitte. (u.å.). *Verksamhetsrevision*. Hämtad 2013-05-15 från, http://www.deloitte.com/view/sv_SE/se/branscher/public-sector/verksamhetsrevision/index.htm

FAR Förlag. (2006). *Revision - en praktisk beskrivning*. Stockholm: FAR Förlag.

Hansson, L. (2012). *Fullmäktiges ansvarsprövning - formella krav och praktisk hantering*. Stockholm: Sektionen för demokrati och styrning

Johansson, F. Karlsson, D. Johansson, B. Norén Bretzer, Y. (2007). *Kommunstorlek och demokrati*. Göteborg: Centrum för forskning om offentlig sektor.

Kockum, P. (2011, 21 december). Debatt och blogg. *Flera debattinlägg om den kommunala revisionen*. Hämtad 2013-05-02, från <http://www.starev.se/?q=debatt-och-blogg>

Lindström, K. (2012, oktober). *Kommunal revision måste bli mer professionell*. Balans, 10. Tillgänglig: <http://www.ekonomisverige.se/tidningar/balans/balans-102012/>

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

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

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

Magnusson, E. (2012, 8 april). *Urbaniserar snabbast i EU*. Sydsvenskan. Hämtad 2012-05-05 från, <http://www.sydsvenskan.se/sverige/urbaniserar-snabbast-i-eu/>

- Patel, R. Davidson, B. (2011). *Forskningsmetodikens grunder – Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Lund: Studentlitteratur.
- Proposition 2005/06:55. *Stärkt revision och ansvarsprövning i kommuner och landsting*. Stockholm: Finansdepartementet.
- Tingvall, L. Berggren, H. Eriksson, J. Johansson, N. Norberg, M. Rosén, T. Nygren, O. (2006). *Färre kommuner? Om små kommuners problem och utmaningar*. Stockholm: Sveriges Kommuner och Landsting och Finansdepartementet.
- SFS 1991:900. Kommunallag. Stockholm: Finansdepartementet.
- SOU 2004:107. *Att granska och pröva ansvar i kommuner och landsting*. Stockholm: Finansdepartementet.
- Sveriges Kommuner och Landsting. (2010). *God revisionsred – i kommunal verksamhet 2010*. Stockholm: Modintryckoffset.
- Sveriges Kommuner och Landsting. (2011). *Revisorernas arbetsordning*. Stockholm: Avdelningen för ekonomi och styrning.
- Sveriges kommuner och Landsting. (2011). *Revisorernas sakkunniga biträden PM 1*. Stockholm: Sveriges Kommuner och Landsting.
- Sveriges Kommuner och Landsting. (2012). *Fullmäktige och revisorerna*. Stockholm: LTAB.
- Sveriges Kommuner och Landsting. (2012). *Kommunal revision har demokratisk förankring!* Hämtad 2013-04-10 från, <http://www.skl.se/press/debattartiklar/debattartiklar-2012/kommunal-revision-har-demokratisk-forankring>
- Sveriges Kommuner och Landsting. (2012). *Vilka är förtroendevalda*. Hämtad 2013-04-10 från, http://www.skl.se/press/nyheter_2/nyheter-2012/vilka-ar-de-fortroendevalda
- Tengdelius, K. (2009). *Vad är kommunal revision?* [PowerPoint-presentation] Hämtad 2013-04-11 från, Sveriges Kommuner och Landsting http://www.skl.se/vi_arbetar_med/demokrati/revision/fakta_och_forutsattningar/vad_ar_kommunal_revision
- Uppsala Universitet. (u.å.). Juridiska fakulteten. Hämtad 2013-05-24 från, <http://www.jur.uu.se/AboutFacultyofLaw/Personal/Presentation/tabid/5384/language/sv-SE/Default.aspx?UserId=707>
- Västra Götalandsregionen. (2013). *Befolkningsutveckling 1968-2010*. Hämtad 2013-04-11 från, <http://www.vgregion.se/upload/Regionkanslierna/regionutveckling/Statistik/statkarta/wizlets/Befolkning1968-2010.html>

Västra Götalandsregionen. (2013). *Folkmängd 25-64 år efter tid, region, födelseland, utbildning och kön*. Hämtad 2013-04-11 från,
http://pxweb.vgregion.se/pxweb2008/Dialog/varval.asp?ma=folkm%20E4ngd%2011_a%20ntal&ti=Folkm%20E4ngd+25%2D64+%E5r+efter+tid%2C+region%2C+f%F6delseland%2C+utbildning+och+k%F6n%2E+&path=../Database/Utbildning/Utbildning/&lang=2

Växjö kommun. (u.å.). *Kommunens revisorer*. Hämtad 2013-04-30, från
<http://www.vaxjo.se/Kommun--politik/Organisation-och-politik/Kommunens-revisorer/>

Bilaga 1: Intervjuguide till sakkunniga revisorer

X = Kommunen som är anonym

1. Berätta lite om dig själv och dina arbetsuppgifter i X kommun?
 - Vad gör man som sakkunnigt biträde, kan du berätta om det?
 - Vilken roll har du i X kommun?
 - Hur länge har du arbetat där?

2. Hur många sakkunniga är det mer än du i den kommunen?
 - Reviderar man flera kommuner samtidigt?
 - Har du hand om både den finansiella revisionen och verksamhetsrevisionen?

3. Har du varit sakkunnigt biträde för någon annan kommun tidigare?
 - Och i så fall vilken/vilka?

- 4 a) Anser du att X kommuns ekonomiska resurser påverkar den kommunala revisionen?
 - I så fall hur?

5. Vilken betydelse anser du att utbildningsnivån har som förtroendevald revisor?

6. a) Vi har läst att färre engagerar sig politiskt under de senaste åren. På vilket sätt tror du att det påverkar rekryteringsmöjligheterna i X kommun ?
6. b) Tror du att det i sig påverkar revisionsarbetet?

7. Vilka för- och nackdelar har X kommun vid utförandet av revisionen?

8. Vad krävs enligt dig för att ha en bra revision?

9. Vad anser du om att kommunen måste ha minst fem förtroendevalda revisorer?
 - Vilka "konsekvenser/fördelar" ger det?

10. Det vi är intresserade av är skillnader mellan små och stora kommuner. Tror du att revisionen ser olika ut i små och stora kommuner och vilka problem kan det finnas?

11. Är det någonting annat som du tänker på när det gäller revisionen i din kommun som vi kan ta med oss?

Bilaga 2: Intervjuguide till representant från SKL

1. Berätta lite om dig själv och dina arbetsuppgifter på SKL?

- Hur länge har du arbetat där?

2. Vad gör SKL?

- Vilken koppling har SKL till den kommunala revisionen?

3. Anser du att en kommuns ekonomiska resurser påverkar den kommunala revisionen?

- I så fall hur?

4. Vilken betydelse anser du att utbildningsnivån har som förtroendevald revisor?

5. a) Vi har läst att färre engagerar sig politiskt under de senaste åren. På vilket sätt tror du att det påverkar rekryteringsmöjligheterna i en kommun?

5. b) Tror du att det i sig påverkar revisionsarbetet?

6. Vilka för- och nackdelar har en liten och stor kommun vid utförandet av revisionen?

7. Vad krävs enligt dig för att ha en bra revision?

8. Vad anser du om att kommunen måste ha minst fem förtroendevalda revisorer?

- Vilka "konsekvenser/fördelar" ger det?

9. Det vi är intresserade av är skillnader mellan små och stora kommuner. Tror du att revisionen ser olika ut i små och stora kommuner och vilka problem kan det finnas?

10. Är det någonting annat som du tänker på när det gäller kommunal revisionen som vi kan ta med oss?