



GÖTEBORGS UNIVERSITET

# *Tillstyrka eller avstyrka*

---

*Varför de kommunala revisionslagen bedömer olika.*

Kandidatuppsats i Offentlig Förvaltning

Förvaltningshögskolan vid Göteborgs Universitet

Termin 6, år 2014

Handledare

Pierre Donatella

Författare

Victor Pihl

Niklas Gustavsson

*”Den kommunala revisionen är ett lokalt demokratiskt kontrollinstrument med uppdrag att granska den verksamhet som bedrivs i kommunen samt pröva ansvarstagandet. Den kommunala revisionen är oberoende och granskar på fullmäktiges uppdrag och därigenom indirekt också för medborgarna. Med sin granskning och prövning bidrar revisorerna till en effektiv verksamhet samt att värna demokrati, mänskliga rättigheter och rättssäkerhet.” (SKL) <sup>1</sup>*

---

<sup>1</sup> <http://skl.se/download/18.6dca8f391480f8219b854e0/1409063631945/skl-det-har-ar-kommunal-revision-pdf.pdf>

Hämtad 2014-12-09

# Innehållsförteckning

1. Inledning.....	5
1.1 Bakgrund .....	5
1.2 Problemdiskussion.....	7
1.3 Syfte och frågeställning.....	9
1.4 Avgränsning .....	9
2.0 Teoretisk referensram.....	10
2.1 Principal-Agent.....	10
2.1.1 Kommunala Revisionens Oberoende .....	11
2.2 Nyinstitutionell teori.....	12
2.2.1 Institutionella isomorfismer.....	13
3.0 Metod.....	14
3.1 Val av metod.....	14
3.2 Planering.....	14
3.3 Genomförande .....	15
3.3.1 Data.....	16
3.4 Reliabilitet och validitet.....	16
4.0 Empiri.....	19
4.1 Kommun A - Anmärkning.....	19
4.1.2 Hantering av fallet .....	19
4.1.3 Revisionens arbete .....	19
4.1.4 Relation till andra kommunala aktörer .....	20
4.1.5 Praxis .....	20
4.2 Kommun B – Anmärkning .....	21
4.1.2 Hantering av fallet .....	22
4.2.3 Revisionens arbete.....	22
4.2.2 Relation till andra kommunala aktörer .....	22
4.2.3 Praxis .....	23
4.3 Kommun C – Avstyrkan.....	24
4.3.2 Hantering av fall.....	24
4.3.3 Revisionens arbete.....	25
4.3.3 Praxis .....	26

4.4 Kommun D - Avstyrkan .....	27
4.4.2 Hantering av fall .....	27
4.4.2 Revisionens arbete .....	28
4.4.2 Relation till de andra kommunala aktörerna.....	28
4.4.3. Praxis .....	29
5.0 Analys.....	30
5.1 Syn på anmärkning och avstyrkan.....	30
5.2 Utbildning.....	32
5.3 Samarbete .....	33
6.0 Slutsatser.....	36
7.0 Referenslista .....	37
Bilaga 1.....	41

# 1. Inledning

---

*Detta kapitel innehåller en deskriptiv bakgrund som redogör för kommunal revision samt inneboende problematik, därefter studiens syfte följer problemdiskussionen som förklarar varför det finns ett behov av att utföra studien följt av syftet, frågeställning och avgränsning.*

---

## 1.1 Bakgrund

Kommunal revision syftar till att granska kommunal verksamhet samt pröva dess ansvarstagande inom kommunens styrelser och nämnder. Revisionen utförs på uppdrag av kommunfullmäktige och utgör ett viktigt lokalt kontrollinstrument, en del av den kommunala självstyrelsen, i granskningssamhället. Kontrollinstrumentet kan ses som extra relevant då kommunal verksamhet, till skillnad från den privata sektorns verksamhet karaktäriserad av vinstintresse, uteslutande verkar för invånarnas räkning och finansieras med deras skattemedel samt tjänar till att värna och utveckla demokrati, effektivitet och rättssäkerhet (Brorström, Haglund, Solli 2003) (Börjesson & Starcke 2013).

Den kommunala revisionen omfattar de angelägenheter som går att koppla till kommunens geografiska och administrativa område och dess invånare. Denna konstruktion skänker varje kommun självbestämmanderätt och tillåter således kommunerna att fatta beslut med hänsyn till lokala behov. I revisionsprocessen av styrelser och nämnder skall fyra bedömningsgrunder inkluderas. Dessa är *ändamålsenlighet* och *effektivitet* i det dagliga arbetet, hur väl *intern kontroll* av respektive verksamhetsområde bedrivs samt *ordning i räkenskaperna*. Det är viktigt att revisorerna arbetar med kommunikation för öppenhet gentemot dess målgrupper vilka främst är kommunfullmäktige, styrelser och nämnder, partigrupper, media och medborgare (Lundin 1999).

I kommunallagen (1991:900 §9) finns det stadgat att varje kommun skall ha minst tre stycken förtroendevalda revisorer. Revisorerna utses av kommunfullmäktige. Revisionsprocessen omfattar hela det arbete som de förtroendevalda revisorerna genomför under ett verksamhetsår, med start i planeringen av de instanser som skall granskas och med slut i ett uttalande i revisionsberättelsen. Däremellan skall revisorerna inhämta kunskap om all verksamhet som bedrivs inom kommuners nämnder/styrelser. Det ansvar som granskas av revisorerna kallas för revisionsansvar. Tillsammans med inhämtad kunskap skall även nämndernas/styrelsernas egen tolkning av det lämnade materialet inhämtas. Därefter skall revisionen bedöma inhämtat material utifrån ändamålsenlighet, ekonomiskt tillfredsställelse samt om den interna kontrollen inom respektive verksamhet är tillräcklig. Efter bedömningen är gjord skall de förtroendevalda revisorerna analysera och dra slutsatser med grund i god revisionssed som innebär föredömliga och goda principer samt

tillvägagångssätt som sammanlagt utgör praxis för kommunal revision. Revisorernas analys och slutsatser skall resultatera i ett aktivt val, vilket innebär att antingen lämna en ren revisionsberättelse, det vill säga utan avvikelse från standardutformningen, eller avvika från den standardutformade revisionsberättelsen och därmed lämna den oren. Avslutningsvis skall det aktiva valet kommuniceras till revisionens målgrupper. Delar av revisionsprocessen sker fortlöpande under arbetets gång medan andra delar är avgränsade i tid. Dock skall nämnas att delarna inte alltid har en tydlig avgränsning (KL 1991:900, kapitel 9) (Börjesson & Starcke 2013).

Den kommunala revisionens syfte är att kunna utkräva ansvar av kommunens förtroendevalda i styrelsen och nämnderna. Ansvar har sin grund i den juridiska termen *ansvarsfrihet*, som innebär att en stämma godkänner det arbete som ledamöter i nämnder eller styrelser har genomfört under ett förgånget verksamhetsår (KL 1991:900, kapitel 5). Trots termens legala karaktär är rätten att bevilja ansvarsfrihet ej stadgat någonstans – utan helt och hållet upp till stämman att avgöra. Beviljande av ansvarsfrihet indikerar att styrelsen eller nämnden kanske inte arbetat klanderfritt, men arbetat rätt. Om en stämma ej beviljar ansvarsfrihet kan detta indikera att arbetet som en styrelse eller nämnd genomfört inte skötts legalt eller ändamålsenligt, eller att det kan saknas detaljer som ännu ej redovisats vilket fördröjer beviljandet. Om en styrelse eller nämnd ej beviljas ansvarsfrihet har stämman ett år på sig att utkräva skadestånd eller väcka åtal mot styrelsen, nämnden eller enskilda ledamöter (Lundin 1999).

Kommunfullmäktiges beslut om att bevilja ansvarsfrihet, gentemot kommunstyrelse, kommunnämnder samt de kommunala bolagens styrelser görs vanligen i samband med att fullmäktige erhåller revisorernas granskande rapport (revisionsberättelsen) vilket brukar inträffa innan slutet av juni månad varje år (KL 1991:900, kapitel 9). Kommunfullmäktige besitter en suverän beslutanderätt vilket innebär att fullmäktige ej behöver följa revisorernas rekommendationer (Lundin 1999). Följande tre utfall har kommunfullmäktige att dela ut:

- *Ansvarsfrihet beviljas*
- *Ansvarsfrihet vägras utan annan påföljd*
- *Ansvarsfrihet vägras och förtroendevald entledigas i kombination med skadeståndstalan*

## 1.2 Problemdiskussion

En välfungerande granskning och kontroll av offentlig verksamhet är inte bara en grundförutsättning för demokratin och den samhällsekonomiska och socialantropologiska utvecklingen utan även invånares förtroende för de offentliga verksamheterna (Svantesson 2011).

På kommunal nivå är det den kommunala revisionen som är ansvarig för granskning och kontroll. Den kommunala revisionen har under många års tid varit objekt för kritik från många olika håll. Kritiken riktar sig framför allt mot det faktum att revisorerna tilldelas sina uppdrag utifrån deras partipolitiska grund. Kritiken menar att strukturen torde försvåra, om inte omöjliggöra, att revisorerna förbehåller sig oberoende gentemot sina granskningsobjekt (Börjesson & Starcke 2013) (Lundin 1999).

*”Att låta sina egna partikamrater leda den organisation som ska granska de verksamheter man ansvarar för – och som ofta omsätter enorma summor – är uppseendeväckande och tyder på brist för förståelse av demokratins villkor.” (Svantesson 2011)*

Samma kritik riktades mot den statliga revisionen i början av 2000-talet. För att Sveriges medborgare skulle kunna ställa förtroendevalda på nationell nivå till svars, i likhet med de demokratier på den internationella scenen som Sverige sedermera inordnats med, krävdes en institution som kunde leverera oberoende kunskapsunderlag till Sveriges politiska beslutsfattare. Kommittén i Riksdagen, vars betänkande lade grunden till reformen, menade att oberoendeskop var en egenskap som krävdes för att skapa förtroende. Den 1:a juli år 2003 skapades så ett parlamentariskt övervakningsorgan; Riksrevisionen (Ahlenius 2013). Eva Lindström, tidigare riksrevisor och med god insikt i förfarandet kring den statliga revisionen, skrev i slutet av år 2010 att den kommunala revisionens struktur är förlegad och ej kan garantera ett oberoendeskop. Munters och Olsson (2011) hakade på kritiken och skrev ett inlägg om att kommunerna borde vara på nästa på tur för att reformeras. Debattörerna skriver att det förekommer fall där kommunala revisorer ej förmår sig kritisera partivänner, och således utelämnar anmärkning samt avstyrkan, hur befogat detta än må vara sakligt sett. Vidare förekommer även fall där de förtroendevalda ej förmår ta till sig kritik från revisionen samt fall där sakkunniga biträden (det vill säga den professionella närvaron förtroendevalda revisorer erhåller från biträdande yrkesverksamma revisorer), i hänsyn till kommunen som uppdragsgivare, tonar ner befogad kritik. Som åtgärd menar flertalet kritiker att den räkenskapstekniska revisionen skulle kunna överlåtas till yrkesrevisorer medan den förvaltningstekniska revisionen, som beaktar ändamålsenlighet, effektivitet och intern kontroll, behöver behållas inom det demokratiska organet men skulle kunna överlåtas till kommunförbund

för att granska flera kommuner samtidigt. Andra förslag är även att överlåta hela den kommunala revisionsprocessen till privata aktörer alternativt inrätta ett statligt huvudmannaskap (Munters & Olsson, 2011) (Cassel 2000) (Olson 2003).

Ytterligare kritik har riktas mot den kommunala revisionen då den uppfattas som ej standardiserad. Kritiken fokuserar främst på revisionens tolkning och användande av anmärkning och avstyrkan (Berg, Erlingsson, Sjölin & Öhrvall 2013). Ett orent handlande av kommunens förtroendevalda måste uppmärksammas, och uppmärksammandet måste ha någon likställd effekt oavsett faktorer som vart geografiskt kommunen är placerad, hur många förtroendevalda revisorer som deltar i gransknings- och kontrollarbetet, deras politiska tillhörighet, etcetera. Denna kritik går att återkoppla till oberoendeskap då kommunal revision förväntas vara objektiv och saklig där bakomliggande principer i revisorernas ansvarsprövning direkt går att utskilja och således ej grundar sig på tvetydliga, subjektiva bedömningar. De bakomliggande orsakerna, grunderna för ansvarsprövning, är någon/några av följande:<sup>2</sup>

- *Bristande måluppfyllelse / ohörsamhet till mål*
- *Bristande styrning, ledning, uppföljning, kontroll.*
- *Förtroendeskada eller annan immateriell skada.*
- *Obehörigt beslutsfattande.*
- *Icke lagenlig verksamhet, brottslig gärning.*
- *Ej rättvisande redovisning.*
- *Ekonomisk skada*
- *Otillräcklig beredning av ärenden.*

Om en förtroendevald revisor, enskilt eller gemensamt, anser att ett granskningsobjekt, i grupp eller enskilt, har brutit, eller visar tendens till att bryta, mot någon av ovanstående punkter, ska han utifrån karaktären av detta rikta kritik eller i värre fall anmärka på detta i revisionsberättelsen. Kritik är ej en legal term utan bör mer ses som synonymt med ett uppmärksammande snarare än reprimand gentemot nämnd/styrelse. Kritiken uttrycker revisionens missnöje, men utan allvarigare innebörd och kan användas vid såväl tillstyrkan som avstyrkan. En anmärkning å sin sida innebär att revisionen gör en avvikelser från den standardutformade revisionsberättelsen, varför den då kallas oren (Cassel 1996). Revisorn skall rikta en anmärkning vid allvarliga brister i de fall konsekvenserna ej bedöms vara så pass omfattande att det berättigar en avstyrkan av ansvarsfrihet. En anmärkning skall även riktas som en varning i de fall revisorn vill uppmärksamma brister, inom en kommunal nämnd eller styrelse, som kommer leda till en avstyrkan i kommande års revision om inte dessa åtgärdas. Om revisorn anser att bristerna inom en nämnd/styrelse varit så pass uppenbar tillika väsentlig karaktär under en tid skall ansvarsfriheten avstyrkas. Ansvarsfriheten skall även

---

<sup>2</sup> <http://skl.se/download/18.6dca8f391480f8219b854e0/1409063631945/skl-det-har-ar-kommunal-revision-pdf.pdf>  
Hämtad 2014-12-09



avstyrkas i de fall då påtalade brister ej åtgärdats och/eller i de fall då flera anmärkningar redan riktats mot en nämnd/styrelse. I sitt utfall måste revisionen alltså beakta vilka brister, hinder och hot som går att identifiera och gör att mål och uppdrag helt enkelt ej kan uppnås eller genomföras, vad kan hända på grund av dessa farhågor samt beakta hur allvarliga dessa kan vara och hur sannolikt det är att de inträffar (Cassel 1996). Trots all kritik som riktas mot den kommunala revisionens slentrianmässiga utdelning av kritik, anmärkning och avstyrkan om vartannat, har kommunal revision en tydlig och uttrycklig lagstiftning att backas upp mot (Berg, Erlingsson, Sjölin & Öhrvall 2013).

### 1.3 Syfte och frågeställning

Vårt syfte med denna uppsats är att undersöka och försöka förklara varför förtroendevalda revisorer agerar på olika sätt och hur de därmed ger upphov till olika utfall för egentligen liknande kommunala oegentligheter. Vår uppsats önskar besvara följande forskningsfråga:

- *Varför skiljer sig kommunala revisioners användande av anmärkning och avstyrkan åt?*

### 1.4 Avgränsning

I Sverige finns primära kommuner och sekundära kommuner (landsting och regioner). Vi har i denna uppsats valt att enbart fokusera på Sveriges primära kommuner. Med hänsyn till vår uppsats anonymisering vill vi ej specificera vår valda tidsperiod än till åren vilka är 2009-2011. I våra observationer har vi enbart valt att inkludera förtroendevalda kommunala revisorer, varför sakkunniga samt lekmanrevisorer hamnar utanför omfånget för denna uppsats. Vidare har vi enbart valt att fokusera uppsatsen kring kommunrevisorernas resultat, och ej hur detta sedermera utspelat sig i kommunfullmäktige, annorlunda uttryckt fokuserar vi enbart på anmärkning och avstyrkan till ansvarsfrihet och sedermera inget fokus på huruvida ansvarsfriheten slutligen avslagits eller beviljats.. De förtroendevalda revisorerna kan välja att avstyra ansvarsfrihet baserat på flera olika grunder. Av dessa grunder har vi uteslutande valt att fokusera, och inkludera fall, där ansvarsfrihet avstyrkts på grund av brister inom styrning, ledning och kontroll inom respektive nämnds eller kommunstyrelsens verksamhetsområde.

## 2.0 Teoretisk referensram

---

*I detta kapitel klargörs och beskrivs vilka övergripande teorier som ansetts lämpliga att använda när man försöker förklara varför den kommunala revisionen agerar som den gör.*

---

### 2.1 Principal-Agent

Principal agent teorin som ibland kallas beställar-utförarmodellen är en teori som utforskar förhållandet mellan en principal (beställaren) och en agent (den som utför uppgifter) vilket innebär att man även ger agenten en viss autonomi för att kunna utföra uppgiften (Jensen och Meckling 1976). Man menar då att om båda parterna är nyttomaximerande så finns det anledning att tro att agenten inte alltid kommer att utföra uppgiften till principalens bästa nytta (Jensen och Meckling 1976). Denna principal-agent-relationen finns menar Jensen och Meckling (1976) generellt, den finns i alla organisationer och i alla typer av samarbeten. Harris och Raviv (1979) menar att principalen tjänar på att övervaka agenten i de flesta situationer (ett av de två fall när det inte lönar sig om det inte finns någon osäkerhet i hur agenten kommer prestera).

Harris och Raviv följer med att mena att en optimal övervakning råder när agentens prestation bedöms tillräcklig så får han sin belöning och ifall den bedöms inte tillräcklig så får agenten en specificerad sämre belöning (exempelvis blir agenten avskedad). Forskare har expanderat på ideén om att principalen övervakar agenten på olika sätt.

Att använda sig av en tredje part kan få negativa effekter. Tirole (1986) menar att det i ett fall med tre parter (principal-övervakare-agent) naturligt uppstår en koalition mellan övervakaren och agenten då båda parter rationellt sett tjänar på att ha en hemlig överenskommelse sinsemellan. Han menar även att i de fall då övervakaren och agenten bör uppmuntras att samarbeta (t.ex. när de byter information som ökar produktiviteten hos den andre) kan skapa fröet till ett informellt samförstånd mellan övervakaren och agenten. (*"if you release this information about me, I will not help you adapt to your next task or problem"*) (Tirole 1986 s.208)

I denna studie kommer agent principal-teorin appliceras på den kommunala kontexten. Här är kommunfullmäktige principalen, kommunens nämnder och de personer som ingår i nämnderna är agenterna. En tredje part i detta förhållande är den kommunala revisionen som är övervakaren som på uppdrag av principalen (kommunfullmäktige) övervakar agenterna (nämnderna). Även om litteraturen kring principal agent teorin inte explicit har fokuserat på relationen mellan dessa parter inom kommunen anser vi att principal agent teorin och dess referensram som vi redogjort för kan utvidga vår förståelse kring varför de kommunala parterna agerar som de gör. Vi inser dock att detta måste utvidgas med litteratur kring relationen mellan de olika parterna som påverkar den

kommunala revisionen. Därmed har vi utvidgat denna referensram i nästa kapitel med studier som explicit har undersökt relationen mellan de olika parterna som är involverade i den kommunala revisionen.

### 2.1.1 Kommunala Revisionens Oberoende

Den kommunala revisionens oberoende har varit ett utforskat ämne inom kommunal revision, om inte det mest utforskade. Både böcker har skrivits om det (exempelvis Filips Cassels "Behovet av kommunal externrevision") samtidigt som diverse uppsatser skrivits om fenomenet (exempelvis "Kommunrevision - de förtroendevalda revisorernas oberoende" från Göteborgs universitet") det pågår även offentliga rapporter kring fenomenet (som exempelvis "Oberoende i kommunal revision" från SKL).

Lundin (2010) förklarar essensen i problemet med den kommunala revisionens oberoende. De förtroendevalda kommunala revisorerna väljs på partipolitiska grunder till att granska sina egna partikamrater.

Tengdelius och Nyman (2004) menar att revisorernas oberoende är viktigt för trovärdigheten och tillförligheten i granskningen (den kommunala revisionens granskning) och viktigt för folkets tilltro till rättssäkerhet och demokrati. Det ställer höga krav på revisorerna, författarna fortsätter med att mena att det är upp till varje revisor att aktivt pröva ifall man är oberoende till de/det man granskar. (exempelvis ifall man varit delaktig i det beslut som granskas). Tengdelius och Nyman (2004) avslutar med några reflektioner kring kommunal revision, man ställer sig bl.a. Frågan ifall det finns risk att revisorer blir försiktigare i sina bedömningar för att hålla sig väl med fullmäktige och sina partier så att man inte förlorar sitt uppdrag nästa år eller får minskade anslag, man menar att det finns antydning till sådant beteende.

Cassel (2000) menar att det rent rationellt kan vara svårt för både kommunfullmäktige och den granskade styrelsen eller nämnden att se behovet av en extern oberoende revision. Han målar upp ett tankeexempel där den granskade utför en långsiktig satsning som är för kommunens bästa men vilken leder till att kortsiktiga resultat uteblir. Cassel menar då att styrelsen i ett sådant fall gärna slipper revisionens utvärdering och granskning.

Tagesson Eriksson (2006) undersökte hur väl den kommunala revisionen hjälper till att implementera redovisningspraxis (praxis som rör utformningen och innehållet i de kommunala årsredovisningarna redovisningarna). De kom fram till att revisorerna snarare stjälper än hjälper kommunerna att implementera den praxis som finns rörande redovisning. Deras resultat visar på

både kompetensbrist och brist på oberoende hos den kommunala revisionen. Två förklaringar till detta menar de kan vara kommunernas egna ovilja att engagera sig i redovisning och revision, och eller att det saknas tydliga regler och skyldigheter gällande de professionella revisorernas roll i revisionsarbetet.

Den speciella teorin vi beskrivit ovan menar vi kompletterar Principal Agent teorin i och med att den förklarar de speciella omständigheter som rör de kommunala aktörerna. Vi anser att dessa teorier tillsammans kan användas för att analysera de relationer inom kommunen som påverkar den kommunala revisionen.

## 2.2 Nyinstitutionell teori

Vi anser det inte rimligt att tro att det endast är de inomkommunala relationerna som påverkar den kommunala revisionen. Vi har i tidigare kapitel redogjort för de lagar, regler och praxis som har till syfte att influera och reglera den kommunala revisionen.

Enligt nyinstitutionell teori påverkar dessa yttre influenser institutioner och organisationer bland annat eftersom organisationerna söker legitimitet. Därmed är organisationers strukturer socialt konstruerade av sin omgivning (Meyer och Rowan 1977).

DiMaggio och Powell (1983) menar på att det finns tre olika typer av institutionella s.k. isomorfismer; tvingande i form av regler och lagar, mimetiska (härmande) som anammas på grund av att organisationen är osäker på hur den ska hantera något och normativa som tillkommer på grund av att yrken professionaliseras och de anställda (som ingår i en profession) i större utsträckning försöker efterlikna varandra. Eriksson-Zetterqvist (2009) betonar hur det inom nyinstitutionell teori finns olika fält där dominanta organisationer organiserar fältets regler och driver igenom dem. Meyer och Rowan (1977) lyfte även fram hur organisationers praktiska vardag kan vara isärkopplat från den formella strukturen. Därmed kan en organisation anse sig vara exempelvis väldigt duktig på att följa praxis men i själva verket så använder man praxis väldigt lite i den praktiska vardagen. Nyinstitutionell teori har använts för att förklara och beskriva bl.a. kommuners redovisningsval (Ex. Falkman och Tagesson 2008, Rundblom Andersson och Bjerhem 2014). På samma sätt som att kommuners redovisning kan analyseras med nyinstitutionell teori menar vi att kommunens revision bör kunna analyseras med nyinstitutionell teori.

I nästa kapitel redogör vi för olika påtryckningar som kan kategoriseras till institutionella isomorfismer som kan påverka kommuners revision.

### 2.2.1 Institutionella isomorfismer

Den kommunala revisionen regleras som tidigare nämnts av kommunallagens nionde kapitel samt av den kommunala redovisningslagen. Sveriges Kommuner och Landsting (SKL) är en arbetsgivar- och intresseorganisation för kommuner, landsting och regioner i Sverige. SKL har tagit på sig att fortlöpande dokumentera och utveckla den goda revisionsleden, bl.a. gör man detta med rapporter som utkommer ungefär var fjärde år (1995,1999,2002,2006 och 2010). Rapporten *God revisionsled* är en dokumentation av faktisk god revisionsled, s.k. goda principer och tillvägagångssätt som tillämpas. Där lagändringar har tillkommit syftar rapporten till att ge förslag på hur dessa lagar kan tillämpas. Rapporten syftar även till driva på utvecklingen av god revisionsled, därmed ges rekommendationer till hur den kommunala revisionen kan och bör handla (God Revisionsled i Kommunal Verksamhet 2010). Rapporten redogör även för initiativrätten som ett exempel på vad en del i god revisionsled innebär. Enligt SKL kan initiativrätten användas när det är fråga om allvarliga situationer som riskerar att leda till antingen anmärkning eller avstyrkt ansvarsfrihet.

Vi använder den institutionella teorin för att teoretisera dessa olika påtryckningar från omvärlden på den kommunala revisionen. De regler och lagar som riksdagen lagstiftar om kategoriserar vi t.ex. som tvingande isomorfismer medan vi kategoriserar de revisionsrekommendationer från SKL som mimetiska isomorfismer.

SKL har även rapporter som uttryckligen syftar till att professionalisera revisorrollen såsom exempelvis "Förtroendevald revisor- I Kommuner, Landsting och Regioner" som kan ses som exempel på normativa isomorfismer.

Det finns även organisationer som t.ex. Starev som har till syfte att utbilda och möjliggöra erfarenhetsutbyte för förtroende valda revisorer och yrkesrevisorer (Starev internet) vilket vi kategoriserar som normativa isomorfismer.

Enligt nyinstitutionell teori är det centralt att organisationer söker legitimitet för att slippa legala, ekonomiska eller andra former av sociala påtryckningar (Eriksson-Zetterqvist 2009).

Organisationernas handlande måste vara accepterat av det större sociala systemet annars äventyras organisationens överlevnad (då resurserna kan läggas på något annat).

Vi menar att detta är speciellt relevant för den kommunala revisionen då den under en längre tid varit utsatt för både legala och andra sociala hot vilket vi bland annat visat på i vår problemdiskussion (Cassel 2010, Olsson 2003 m.fl.).

## 3.0 Metod

---

*Detta kapitel innehåller en förklaring till val av metod, planering inför studiens genomförande, samt en deskriptiv genomgång över hur studien har genomförts. Kapitel avslutas med diskussioner kring data och datainsamlingen, studiens reliabilitet och validitet samt kritik mot kvalitativ metod.*

---

### 3.1 Val av metod

Enligt Bryman & Bell (2005) skall metod väljas utifrån uppsatsens syfte. Vårt syfte med denna uppsats är att söka förklaring till varför förtroendevalda kommunala revisorer anmärker och/eller avstyrker att bevilja ansvarsfrihet för kommunens nämnder och fullmäktigeberedningar samt enskilda förtroendevalda i sådana organ. Med detta syfte finner vi att en kvalitativ metod är att föredra eftersom vi ämnar identifiera de bakomliggande fenomenen till varför kommunala revisioner väljer att anmärka och/eller avstyrka. Därmed söker vi inte enbart de officiella anledningarna till anmärkning/avstyrkan utan snarare de inofficiella anledningarna, det vill säga de underliggande anledningarna till att exempelvis förtroendevalda revisorer i två olika kommuner med liknande bedömningsgrund ändå väljer att bedöma olika; en avstyrker och en anmärker.

### 3.2 Planering

I uppsatsens initiala stadium diskuterade vi att genomföra en textanalys av kommunala revisionsberättelser, där vi uteslutande skulle fokusera på att granska de revisionsberättelser som avstyrkt att bevilja ansvarsfrihet. På SKL:S hemsida fann vi dock tjänsten ”ansvarsprövningsbanken” vilken visar de ansvarsprövningar där revisorerna i kommuner, landsting och regioner riktat anmärkning eller avstyrkt ansvarsfrihet. Information delgavs även, för varje fall, hur fullmäktige beslutat.

Efter genomgång av SKLs samlade ansvarsprövningar framgick att kommuner med samma typ av ansvarsprövning, till exempel bristfällig styrning, ledning, uppföljning och kontroll av ett kommunalt organ, valt att bedöma olika. I ett fall kunde kommun X avstyrka ansvarsfrihet på denna grund, medan kommun Y nöjde sig med att anmärka eller inte ens uppmärksamma. Vi vet att kommunerna delar samma ramverk för bedömning vad avser regler, normer och praxis men varierande inofficiella, underliggande anledningar till deras utfall.

För att kunna identifiera vad vi söker valde vi en mest lika jämförande design med två kommuner som anmärkt och två kommuner som avstyrkt. För att erhålla en ”mest-lika-status” valde vi att välja kommuner där den förtroendevalda revisionen gemensamt riktat anmärkning eller avstyrkt beviljande av ansvarsfrihet. Detta har utfärdats mot en samlad nämnd, och ej enskilda förtroendevalda individer. De nämnder man riktat anmärkning/avstyrkan är alla nämnder som

tidigare år ej fått en anmärkning eller avstyrkan. Samtliga revisioner har använt bedömningsgrunden ” bristande styrning, ledning, uppföljning och kontroll” som anledning till att man har beslutat att avstyra ansvarsfrihet eller ge nämnden en anmärkning. Denna bedömningsgrund är en av de vanligaste av total åtta stycken bedömningsgrunder.

Inför genomförandet diskuterade vi även lämpliga teorier som vi avsåg ligga till grund för våra frågor. Dock skall nämnas att teorierna utvecklats och ändrats efter att vår frågemall författades.

### 3.3 Genomförande

Som ett första steg i vårt genomförande författade vi en frågemall som grundade sig i våra valda teorier. Frågемallen tjänade till att både ge oss kompletterande fakta för att kunna genomföra en deskriptiv redogörelse av den kommunala revisionen med insideinformation från förtroendevalda revisorer och inte bara genom teoretisk redogörelse av befintlig litteratur. Med vår frågemall hoppades vi även kunna erhålla en uppfattning om de inofficiella, underliggande anledningar som påverkar varje enskild kommunal revision i ansvarsprövningen.

I samband med att vi utformade vår frågemall samt kontaktade respondenter genomförde vi omfattande litteratursökningar inom liknande publikationer samt kommunala dokument (revisionsberättelser) och tidningsutklipp (där ansvarsfrihet i kommuner diskuterats).

Litteratursökningarna gav oss dels kunskap om hur vi i största möjliga mån skulle differentiera vårt problemområde från tidigare forskning, samt gav oss kompletterande kunskap och förståelse om kommunal revision.

Därefter kontaktade vi våra utvalda kommuner via mejl. I vår initiala kontakt med kommunerna presenterade vi oss som studenter från Förvaltningshögskolan vid Göteborgs Universitet, beskrev vår studie (design och syfte) samt förklarade respondentens roll (mer under kapitel 3.3.1 Data). Vi erhöll snabb och positiv respons från samtliga av de kommuner vi kontaktade och kunde därefter förse våra respondenter med frågemallen. Samtliga svarsdokument inkom från de fyra kommunerna inom 10 dagar. För att kunna få en klar överblick över de olika respondenternas svar, och för att underlätta en jämförelse, skapade vi en matrismall med de fyra olika kommunerna samt deras svar bredvid varandra. Därefter utvecklade vi matrismallen i löpande text – vår empiridel som vi sedermera kopplade ihop med våra valda teorier för att kunna finna korrekta och inkorrekta antaganden och dra slutsatser.

Med empiriavsnittet i hand ställde vi upp tre stycken faktorer, samarbete, utbildning och syn på användning av anmärkning och avstyrkan, som vi explicit frågat efter under intervjuerna. Därefter

granskade vi varje kommuns svar för var och en av faktorerna och kopplade in våra teorier för att hjälpa oss förklara varför kommunala revisionslag ser på detta som dem gör samt agerar som dem gör. Avslutningsvis härledde vi kort slutsatser ur vår analysdel.

### **3.3.1 Data**

De kommuner vi inkluderade i vår uppsats ligger i olika delar av Sverige, men alla geografiskt avlägsna ifrån Göteborg. Vi valde således att genomföra intervjuer via mejl då vi ville ge respondenten god tid att begrunda sina svar och samtidigt, vid behov, kunna diskutera dessa med övriga revisorer i kommunen (Kvale & Brinkmann, 2009). Denna metod gav oss även möjlighet att få allt i skrift och således ej försumma viktiga detaljer som man kan göra ifall man är ”inne i samtalet” vid personlig intervju. Möjligheten till en god genomgång av vår datainsamling visste vi ger ökad trovärdighet i vår uppsats diskussionsdel samt slutsatser. Även om vi skulle kunnat genomföra vissa intervjuer på plats valde vi att ta samtliga via mejl för enhetlighetens skull. Via mejl lyckades vi dessutom eliminera ”intervjuvareffekten” som innebär att intervjuarens värderingar och förväntningar kan speglas i hur frågorna uttrycks (Jacobsen 2002). Mejlintervjuerna nådde, till vår stora glädje, stor svarsfrekvens, välutvecklade svar och möjliggjorde en snabb insamlingsmetod. Vi fick även samtliga respondenters godkännande att återkomma med kompletterande frågor. Till vår nackdel erhöll vi dock ej respondenternas sociala uppträdanden såsom kroppspråk och tonlägen i svaren. Det är fördelen med personliga intervjuer (Jacobsen, 2002). Utöver våra intervjuer har vi genomfört litteratursökningar, inom vårt valda ämnesområde, via bland annat Göteborgs Universitets databas för vetenskapliga publikationer samt via SKL's hemsida och kommuners revisionsberättelser vilka sammantaget underlättade vid våra intervjuer samt gav oss en litteraturgenomgång inom ämnet kommunal revision.

### **3.4 Reliabilitet och validitet**

I uppsatsskrivande är det viktigt att beakta reliabilitet och validitet som hänger nära samman med varandra. Dessa två begrepp är enklare att återkoppla till kvantitativ forskning snarare än kvalitativ (Bryman 2012:350f). Dock är de högst intressanta även för kvalitativ forskning då begreppen handlar om hur intressant, pålitligt och begripligt sätt vi samlar in och bearbetar våra data på. Vi anser att vi når en hög reliabilitet i och med att vi genomfört hela vår uppsats gemensamt, del för del (Bryman 2012:350f). Vi har båda deltagit i insamling och bearbetande av data. Samma gäller vår diskussion och våra slutsatser. Då vi valt att ej genomföra personliga- eller telefonintervjuer behöver vi ej beakta kvalitet på eventuell teknisk utrustning.



Vad vi tror kan vara till nackdel för vår uppsats reliabilitet är dels det faktum att vi tidigt annonserade uppsatsens fulla anonymitet – huruvida detta är en påverkande faktor eller ej vet vi inte, men genom att anonymisera kan respondenterna kanske valt att svara på ett visst sätt, på grund av anonymitetens skydd. Detta kan givetvis vara både positivt eller negativt. Negativt att svaren kanske inte alltid är sanningsenliga eller i viss mån överdrivna. Positivt då anonymiteten kan få respondenten att våga säga något den inte skulle vågat annars (då läsare nu ej kan hänföra uttal till respondent). Dock har ingen respondent anmärkt på vår metoddesign med intervju via mejl, att det skulle kunna vara exempelvis besvärande eller hindrande, varför vi ändå hoppas att metoddesignen medfört positiva effekter för vår uppsats.

En annan faktor som vi tror kan vara till nackdel för vår uppsats är att fallen varierar mellan år 2009 och 2011. Tre av fyra är från år 2009 och den fjärde är från år 2011. Vi tror inte att detta påverkar reliabiliteten då den kommunala revisionen, med tillhörande normer och regler i våra valda kommuner, troligen ej ändrats över två år men kan heller dock inte utesluta möjligheten.

Vi har även sökt uppnå en hög validitet genom att noggrant reflektera kring vad det är vi vill inkludera i vår uppsats för att uppnå vårt valda syfte. Genom noggrann reflektion kring detta har vi på ett medvetet sätt kunna välja ut vårt innehåll. Vi anser att vår metoddesign och empiriska avsnitt vara de viktigaste delarna av vår uppsats. Efter att noga ha reflekterat kring dessa kunde vi sedermera välja ut vilka som skulle intervjuas, hur vårt frågeformulär skulle utformas samt hur vi skulle på bästa sätt kunna bearbeta data. Genom detta handlande anser vi att vår uppsats visar det vi avsåg studera.

Vi är väl medvetna om att intervjuer genomförda över dator eller telefon kan påverka svar ifrån respondenter då en personlig intervju underlättar vid känsliga och laddade ämnen samt kan skapa en större trygghet mellan intervjuare och respondent (Jacobsen 2002). Med vår metoddesign kan även tillförlitligheten vara svår att avgöra (läs mer under kapitel 4.1.4). I och med att mejl sparas kan detta även bidra till att skapa en osäkerhet hos respondenten vem som kommer att komma över materialet, likt en inspelning av muntlig intervju. Detta hoppas vi dock kunna eliminera genom att anonymisera våra respondenter.

Ytterligare kritik mot vår uppsats grundar sig på det lilla urval av kommuner som vi valt. För genomförbarhetens skull inom given tidsram har vi ej kunnat involvera flera kommuner vilket givetvis skulle kunna leda till ökad signifikans och transparens. Nu kan vi ej dra några generella slutsatser, vilket dock ej är huvudsyftet med vår uppsats där vi vill studera vilka inofficiella faktorer det är i varje enskild kommun som påverkar revisionslagets utfall, det vill säga anmärkning eller

avstyrkan av ansvarsfrihet De slutsatser som vår uppsats resulterat i har dock baserats delvis på intervjuer med enskilda revisorer i kommunerna, och nödvändigtvis inte hela revisionslaget vilket förvisso hade krävt en svårgenomförlig gruppintervju med varje revisionslag i de olika kommunerna, men hade då kunnat bidra med en gemensam feedback och ökat samtycke.

## 4.0 Empiri

---

*Detta kapitel beskriver de fyra olika kommunerna, de fall då deras kommunala revision antingen valt att anmärka eller avstyrka ansvarsfrihet för en viss nämnd, samt den empiri som insamlats för att förklara varför de olika kommunala revisionerna valt att agera som de gjort.*

---

### 4.1 Kommun A - Anmärkning

Kommun A är belägen i Västsverige och har en befolkningsmängd mellan 50 000-60 000 invånare. Kommun A är således att betrakta som en utav de större kommunerna i Sverige. Kommunens revision består av nio stycken förtroendevalda ledamöter, samt två sakkunniga biträden, och leds av en ordförande med politisk tillhörighet i ett av kommunens oppositionspartier i fullmäktige. Såväl ordförande samt de flesta av ledamöterna inom revisionslaget har mångårig erfarenhet av kommunens revision, och tjänstgjorde som kommunala revisorer det år då revisionen valde att utfärda en gemensam anmärkning mot kommunens tekniska nämnd.

#### 4.1.2 Hantering av fallet

År X riktade kommunens revisionslag en gemensam anmärkning mot kommunens tekniska nämnd för vad man ansåg vara allvarliga brister i styrning och uppföljning gällande inköp och upphandling. Revisionslaget granskade nämndens löpande upphandling, inköp och investeringar under verksamhetsåret och kunde konstatera med adekvat underlag att förvaltningsspecifika riktlinjer samt uppföljning av inköp och avtalstrohet saknades eller nonchalerades. Dessutom hade den tekniska nämnden varit bristfällig i sin kommunikation gentemot kommunfullmäktige vad gällde bland annat ökade volymer förbrukningsvaror i förvaltningen. Nämnden hade kritik riktad mot sig från tidigare verksamhetsår av ospecificerade orsaker som sorterar under bristande styrning, uppföljning och kontroll, samt hade under det aktuella året haft uppföljning med kommunfullmäktige och representanter ur revisionslaget. En anmärkning motiveras således väl av detta förfarande enligt kommunallagens nionde kapitel samt rådande kommunal praxis. Kommunfullmäktige valde att ställa sig bakom revisionens anmärkning och beviljade, i enlighet med revisorernas rekommendation, trots allt den tekniska nämnden ansvarsfrihet för verksamhetsåret.

#### 4.1.3 Revisionens arbete

Den kommunala revisionen i kommun A består dels av de förtroendevalda och dels av de sakkunniga biträdena vars revisionsbyråer upphandlats offentligt, en för den finansiella revisionen (granskning av kommunens redovisning och räkenskaper) och en revisionsbyrå för

verksamhetsgranskningen (vars granskning tar sikte på bland annat ändamålsenlighet och styrning, ledning, kontroll samt kommunikation). Dock kan en revisionsbyrå vinna båda upphandlingarna. Revisionsbyråerna upphandlas årligen och fungerar som ett sekretariat för kommunens revision och ombesörjer administrationen. De förtroendevalda revisorerna deltar i såväl den finansiella revisionen som verksamhetsgranskningen. Revisionsbyrån deltar också i båda delarna, men tar ett större ansvar i den finansiella revisionen.

Kommunens revisionsreglemente (som reglerar revisionens arbetsform, rapportering, formella reglering, etcetera) sätter stor vikt på samarbete de förtroendevalda revisorerna emellan. Man kan till exempel inte dela upp de budgeterade medlen emellan varandra för att utfärda särrevision av granskningsobjekt. Det är alltså av vital karaktär att samarbete och enighet råder inom revisionens beslutsfattande. Revisionsreglementet är dock aktsamt med att ej inskränka på revisionens oberoende vilket innebär att varje revisor är i enlighet med kommunallagen självständig och oberoende gentemot sina medrevisorer och att revisionen i helhet till stor del är självständig och oberoende gentemot kommunfullmäktige. Det sistnämnda uttrycker sig bland annat att genom att revisionen självständigt upphandlar den professionella revisionen (revisionsbyråerna).

#### 4.1.4 Relation till andra kommunala aktörer

De förtroendevalda revisorerna träffar kommunfullmäktige åtminstone en gång varje vår och varje höst där man genomför överläggningar om revisionsinsatser, samt redovisar och diskuterar sin revisionsplan och genomför uppföljning. Man planerar samtidigt budgetbehov och möjliga äskande av budgetmedel. Kommun A arbetar för att nå transparens i sin kommunala revision i medborgarnas intresse. Ett steg för att nå god transparens och förståelse för den kommunala revisionen görs genom att kommunicera noga med nämnder, styrelser och politiker under verksamhetsåret och framför allt föra en noga kommunikation med den berörda nämnden/styrelsen/politikern innan kommunfullmäktige tar beslut om kritik, anmärkning eller avstyrkan.

#### 4.1.5 Praxis

Kommun A har som uttalad praxis att hålla sig till den formella gången (gällande hur man använder sig av sina bedömningsgrader). Vår respondent säger:

*“Vi riktar kritik med saksak. Vi kan också framföra en anmärkning och det är allvarliga brister ex för budgethanteringen. Skulle det visa sig under det kommande året att inga åtgärder vidtas av nämnden blir det föremål för att föreslå KF att inte bevilja ansvarfrihet.”*

Som framgår av citatet från en av kommunens förtroendevalda revisorer gör kommun A en distinkt skillnad på att utdela kritik eller rikta en anmärkning mot nämnder och styrelser. Kritik är dock inte ett verktyg med stöd i kommunallagen varför detta är att betrakta som en praxis inom kommunen. Enligt respondenten så skall revisionen vid oegentligheter börja med kritik, men som framgår skall kritik utdelas med sakskäl. Nästa verktyg att ta till är en anmärkning och i ett tredje steg eventuellt i utfärdas en avstyrkan av ansvarsfrihet. Anmärkning riktas för företeelser som till exempel grov felhantering av ekonomiska medel eller vid bristande befogenhet hos en politiker. Men i undantagsfall kan även detta bli föremål för avstyrkan av ansvarsfrihet. Som synes råder det en distinkt turordning mellan de verktyg som den kommunala revisionen tar till, man börjar i ena änden för att vid oförbättrat tillstånd öka på ”straffskalan”. Detta bekräftas om inte annat av det fall vi valt att granska.

Vem som helst kan inte tjänstgöra som förtroendevald kommunal revisor. Revisorsuppdraget i kommun A kräver särskilda kunskaper. Bland annat krävs att man sätter sig in i den kommunala beslutsordningen och grundläggande lagar samt speciallagstiftning. Man måste också ha kunskap om årsredovisningar. För att på bästa sätt möta dessa krav är ekonomisk utbildning att föredra. Dock innebär uppdraget i sig utbildning i och med att man lär sig. Vår respondent säger:

*“Man måste också få en kunskap om sitt eget uppdrag och vad det innebär och avgränsning, praxis på detta område”.*

Vår respondent avslutar sitt anförande med att uttrycka fördelarna med att ha praktisk erfarenhet av förtroendevalt arbete genom exempelvis uppdrag i kommunfullmäktige eller som nämndledamot. Fördelen med att komma in som ny är dock de potentiella nya perspektiven och kunskaperna som man kan medföra, men det krävs förstås mer energi av nybörjaren för att skapa förståelse och komma in i rollen.

## **4.2 Kommun B – Anmärkning**

Kommun B ligger i norra Sverige och har en befolkningsmängd mellan 60 000 till 70 000 invånare. Kommun B tillhör därmed de större kommunerna i Sverige. Den kommunala revisionen består av åtta stycken förtroendevalda ledamöter, samt ett sakkunnigt biträde, och leds av en ordförande med politisk tillhörighet i det största oppositionspartiet i kommunfullmäktige. Hela kommunens

revisionslag, ordförande samt ledamöter, var aktiva år X när en anmärkning vård- och omsorgsnämnden.

#### **4.1.2 Hantering av fallet**

Vård- och omsorgsnämnden fick en gemensam anmärkning riktad mot sig av på grund av allvarliga brister i dels den löpande kommunikationen gentemot kommunfullmäktige och kommunstyrelse, samt misslyckande i att uppfylla nämndens uppsatta ekonomiska mål. Nämndens ackumulerade, ekonomiska underskott i slutet av det aktuella verksamhetsåret uppgick till cirka 37 miljoner kronor, och hade då vuxit med cirka 30 miljoner kronor sedan tidigare verksamhetsår. Det ekonomiska underskottet fick kommunens revisionslag att reagera redan innan det aktuella året genom att i samförstånd med nämnden utveckla en åtgärdsplan i kombination med en viss kritik från revisionslaget sida. Åtgärdsplanen tjänade till att återställa den ekonomiska ordningen inom nämnden efterföljande verksamhetsår. Dessutom skulle kommunikationen de kommunala aktörerna förbättras genom tydligare uppföljning och styrning inom och utom nämndens styrelse. Åtgärdsplanen mot det ackumulerade underskottet inför det aktuella verksamhetsåret visade sig dock bli verkningslöst i och med att underskottet snarare växte än minskade under det aktuella året. Revisionslaget ansåg, med detta som grund, att en anmärkning var befogad. Man ansåg dock att en tillstyrkan av ansvarsfrihet var ohotat. Kommunfullmäktige valde att gå på revisorernas utfall med anmärkning riktad mot nämnden men samtidigt beviljande av ansvarsfrihet.

#### **4.2.3 Revisionens arbete**

Vid det löpande revisionsarbetet under verksamhetsåret använder de förtroendevalda revisorerna i kommun B flitigt sina sakkunniga biträden som sekreterare. De sakkunniga biträdena tjänar bland annat till att utarbeta agenda för formella möten och assistera samt utforma komplexa analyser. Vidare lämnar de sakkunniga biträdena råd under det löpande arbetet samt hjälper till att utarbeta revisionsplanen. I ett nära samarbete mellan kommunrevisionens presidium och de sakkunniga biträdena utarbetas årligen ett anförande som grundar sig på de diskussioner som man har fört inom det samlade revisionslaget. Därefter reviderar de förtroendevalda revisorerna gemensamt anförandet samt fattar självständiga beslut utifrån det.

Kommun B strävar efter enighet vid beslutsfattande men godkänner givetvis att de förtroendevalda revisorerna kan ha egna uppfattningar och driver dessa.

#### **4.2.2 Relation till andra kommunala aktörer**

Under kommunfullmäktiges möten i kommun B har de förtroendevalda revisorerna talan på ett

flertalet återkommande punkter. Detta tillvägagångssätt anser man uppmuntra till interaktivitet mellan revisorerna och fullmäktige. Vår respondent uttrycker och framhäver det goda samarbetet som råder tillsammans med kommunfullmäktige. Samarbete med kommunens olika nämnder, vilka till antal uppgår till tio stycken (inklusive kommunstyrelsen), är tar sig uttryck i ett mer förebyggande arbete där revisionen lägger vikt på att utvärdera och utveckla i syfte att förbättra och åtgärda problem tillsammans med nämnderna snarare än att enbart granska och döma. Respondenten beskriver samarbetet med nämnder och styrelser:

*“Vi har lagt tyngdpunkten vid att samarbeta med nämnd eller styrelse med problem, för att arbetet med åtgärder ska komma igång och få effekt. Vi arbetar alltså mer förebyggande än kontrollerande i efterhand.”*

### 4.2.3 Praxis

Vår respondent slår fast att revisionsreglementet enbart används vid oklarheter och läggs föredragsvis åt sidan under den största delen av arbetet. Dock grundar sig det mesta av arbetet på revisionsreglementets stadgar. Detta görs för att de kommunala revisorerna besitter mångårig erfarenhet av sina uppdrag och håller sig till en väl utvecklade praxis.

Revisorerna i kommun B använder sig av anmärkning som verktyg i de fall en nämnd man har uppdagat brister inom varit återkommande ohörsam gentemot revisionen under ett verksamhetsår eller när nämnden gjort sig skyldig till anmärkningsvärda avvikelser. Om nämndens ohörsamhet eller brister är av återkommande inslag ska en avstyrkan av ansvarsfrihet utfärdas. Kommun B har dock aldrig utfärdat en avstyrkan av ansvarsfrihet utan kunnat stanna vid riktade anmärkningar. Underliggande kritik kan också förekomma i kommunikation med kommunens olika organ.

Förklaringen till att avstyrkan som verktyg aldrig behöv användas, är för att revisionen, i de fall man riktat anmärkning gentemot en nämnd, haft en noggrann uppföljning följande verksamhetsår för att utvärdera hur nämnden tagit åt sig av kritiken och arbetat med ta fram och implementera åtgärder. Kommun B framhäver sitt användande av revisionspraxis (vilket inte sällan tar vid där lagstiftningen slutar). Exempel på revisionspraxis är god revisionssed som förser revisorerna med riktlinjer i sitt arbete. Vid det första revisionsmötet för varje ny förtroendevald revisor tilldelas man ett exemplar av detta, och det har bidragit till att lösa en hel del frågeställningar som revisionen ställts inför.

Vår respondent lyfter fram utbildning som en viktig komponent för att klara av sitt uppdrag som

revisor. Det är bland annat viktigt att erhålla löpande utbildning inom kommunal revision, både juridik och praxis. Kommun B deltar årligen, liksom fler kommuner, i seminarier vanligen organiserade av SKL med syfte att utbilda och informera. Seminarierna genomförs av både SKL:s representanter men även experter inom revision. SKL betonar vikten av förståelse för anmärkning och avstyrkan, samt att en väl grundad motivering lämnas. SKL verkar även förespråka en form av turordning där kritik inleder, följs upp av anmärkning och sedan avstyrkan. Under SKL:s seminarier deltar även revisionsbyråer med sin expertis. Vad utbildningen är viktig för är förståelse för den offentliga sektorn samt redovisning (årsredovisningar, god revisionsred, lagar, med mera).

### **4.3 Kommun C – Avstyrkan**

Kommun C har sin geografiska placering i södra Sverige och består av mellan 15 000 – 20 000 invånare. Kommun C är således en medelstor svensk kommun. Kommunens revision utgörs av sex stycken förtroendevalda revisorer samt ett sakkunnigt biträde. Revisionen leds av en representant tillhörande ett av kommunens oppositionspartier med väldigt få representanter i kommunfullmäktige. Ledaren för revisionen, ordförande, har god erfarenhet av kommunens revision och deltog i beslutet år X att avstyrka ansvarsfrihet för barn- och utbildningsnämnden. De flesta av de sittande förtroendevalda revisorerna under innevarande verksamhetsår deltog också i beslutet år X.

#### **4.3.2 Hantering av fall**

Kommunrevisionen i kommun C valde år X att gemensamt avstyrka ansvarsfrihet för barn- och utbildningsnämnden. Kommunens revisorer baserade sitt agerande på fördjupade granskningar samt löpande granskning av nämndens förvaltning, nämndens protokoll och andra relevanta dokument under det aktuella verksamhetsåret. Revisorerna förde även kontinuerliga samtal med nämndens presidium samt verksamma tjänstemän i nämndens förvaltning. Med denna insamling av material till sin grund kunde revisorerna hävda med adekvat underlag att nämnden misslyckats med att uppnå verksamhetsmål för både ett gymnasium i kommunen samt två grundskolor.

Verksamhetsmålen var av organisatorisk karaktär och revisionen kunde bland annat fastslå att barn- och utbildningsnämnden saknat både ett helhetsgrepp och en helhetsplan för skolorna. Detta var dock inte något nytt under det aktuella verksamhetsåret utan ifrågasätts även tidigare år, dock utan riktad kritik eller anmärkning. Enligt revisionen har nämndens ohörsamhet åsamkat kommun C immateriell skada. Vidare kunde revisionen konstatera att nämnden ej lyckats uppfylla ekonomiska mål, vilket bland annat visade sig genom negativa resultat på åtta miljoner kronor i verksamheten ackumulerat under två verksamhetsår i rad. I sin revisionsberättelse året innan efterfrågade



revisionen en åtgärdsplan vilket har besvarats med ett passivt förhållningssätt varför en osäkerhet spridits. Kommunfullmäktige beslutade även att tidigt under år X genomföra en månatlig uppföljning av nämndens ekonomi. Föredragsvis skulle granskningen återkopplas med nämndens politiska ledning vilket dock, på grund av den politiska ledningen, skett högst sporadiskt. I mitten av juni beordrades nämnden av revisionslaget och kommunfullmäktige att författa en egen åtgärdsplan. Detta skedde aldrig. Sammanfattningsvis ansåg revisionen att det var uppenbart att nämnden saknade en tillfredsställande arbetsordning för att styra, kontrollera och följa upp förvaltningen inom nämnden varför man valde att direkt avstyrka ansvarsfrihet.

### 4.3.3 Revisionens arbete

De förtroendevalda revisorerna i kommun C samlar löpande in material om nämnder och styrelser samt deras förvaltning under varje verksamhetsår, vanligen i pm-format, samtidigt som revisorerna utför så kallade djupgranskningar. Det är inte alltid revisionen väljer att på förhand meddela sina djupgranskningar utan dessa kan ske högst oannonserat. Allt detta sammanvägt anses av revisionen i kommun C skapa goda underlag för den årliga granskningen och utvärderingen.

Revisorerna har i kommun C valt att dela upp granskningen av kommunens nämnder och styrelser mellan varandra, vilket innebär att varje förtroendevald revisor har ett eget ansvarsområde att granska och utvärdera. Enligt vår respondent ser man positivt på denna arbetsordning men medger att den givetvis innebär såväl fördelar som nackdelar.

De sakkunniga biträdena genomför de så kallade djupgranskningsrapporterna på de förtroendevalda revisorernas begäran. Detta på grund av de sakkunnigas, oftast bredare och djupare, kompetens. Dessa rapporter presenteras och redogörs för av de förtroendevalda revisorerna framför den berörda nämnden. Vår respondent menar att enighet i revisionsrelaterade beslut ej är alltför viktigt eller något man eftersträvar i och med specialisering (uppdelningen av uppdraget). I och med denna acceptans för varje revisors självständighet händer det då och då att revisorerna har olika uppfattningar vilket mynnar ut i att man presenterar dubbla revisionsrapporter inför kommunfullmäktige.

### 4.3.2 Relation till andra kommunala aktörer

Vår respondent menar att relationen till kommunfullmäktige tenderar att vara ansträngd emellanåt, då det i kommunfullmäktige finns personer som också sitter som ledamöter i kommunstyrelsen

vilket är ett av revisorernas granskningsobjekt. Resultatet har blivit att revisionen fått ”isolera” sig gentemot kommunens olika organ för att kunna genomföra en god revision. Respondenten ger exempel på problematiken genom att bland annat berätta om budgetsprocessen. Egentligen är det upp till kommunfullmäktige att besluta om revisionens budget men denna budget tenderar att bli behandlad som en nämndbudget varför kommunstyrelsen fattar beslutet istället. Detta ger kommunstyrelsen en obefogad makt vilket också kan inskränka revisionens oberoende och utförande. Häri uppstår alltså en social problematik mellan kommunens olika aktörer. Respondenten säger:

*” Subjektivt sett tycker jag att opportunism kan råda och att man tycker att det är obehagligt att stöta sig med ledamöter i nämnder, som man kanske umgås privat med”*

### 4.3.3 Praxis

Den kommunala revisionen i kommun C följer SKL:s riktlinjer för god revisionsledning eftersom dessa bygger på, och fyller ut, kommunallagstiftning. Där kommunallagens nionde kapitel tar slut tar SKL:s god revisionsledning vid varför denna besitter en minst lika viktig status. Respondenten menar dock att den breda kommunallagen tenderar ändå att ägnas en större uppmärksamhet i olika bedömningar i och med att den bereder ett större stöd för hur revisionen skall agera i olika situationer. De sittande revisorernas kunskap kretsar oftast också kring kommunallagen. Specifik utbildning är inget som efterfrågas eller förväntas av det förtroendevalda revisionslagets olika medlemmar. Förståelse för kommunallagen och kännedom om god revisionsledning samt kommunens revisionsreglemente är gott nog.

Revisionen i kommun C drar sig inte för att fatta beslut utan uttryckligt lagstöd. Vår respondent påpekar vid upprepade tillfällen hur kommunens revision gemensamt tagit beslut utan lagstöd och ger som exempel bland annat riktande av vad revisorerna kallar för *kraftig anmärkning*. Detta är en form av praxis. När revisionen beslutar om anmärkning eller avstyrkan görs detta dock alltid med hänvisning till kommunallagen och tillämpningar, och utan hänvisning till rådande praxis. Vad gäller turordningen anmärkning, kraftig anmärkning och avstyrkan så är den obefintlig, det vill säga revisionslaget kan välja att gå direkt på en avstyrkan innan en anmärkning är riktad. Vad som avgör är fallets karaktär, hur allvarlig bristen är och om kommunen har något prejudikat att betrakta.

## 4.4 Kommun D - Avstyrkan

Kommun D har sin geografiska placering i mellersta Sverige och består av mellan 14 000 – 16 000 invånare. Detta gör kommun D till en medelstor svensk kommun. Kommunens revision utgörs av fem stycken förtroendevalda revisorer samt ett sakkunnigt biträde. Revisionen leds av en representant, ordförande, tillhörande ett av kommunens styrande partier med stark representation i kommunfullmäktige. Revisionens ordförande har god erfarenhet av kommunens revision och deltog i besluten år X att avstyra ansvarsfrihet för både en kommunal nämnd och styrelse. Även en stor del av de nu sittande revisorerna deltog i besluten som gällde gemensam avstyrkan av ansvarsfrihet för omsorgsnämnden samt kommunstyrelsen.

### 4.4.2 Hantering av fall

Kommunens revisionslag, som under år X valde att avstyra ansvarsfrihet för omsorgsnämnden och kommunstyrelsen, anser sig ha en gedigen grund för sitt beslut genom att under verksamhetsåret genomfört flertalet möten med såväl presidium som tjänstemän i berörd förvaltning samt även granskat relevanta dokument författade om nämnden direkt eller dess intressenter. Revisionen utfärdades med grund i kommunallagens nionde kapitel, god revisionssed samt kommun D:s egna revisionsreglemente med kompletterande anvisningar.

Revisionen slår fast att omsorgsnämnden år X misslyckats med att uppfylla sina ekonomiska mål fastställda i budgeten efter att ha uppvisat ett ekonomiskt underskott på 9,3 miljoner kronor. I takt med att underskottet vuxit under år X anses nämnden ha vidtagit tillräckliga åtgärder för att anpassa verksamheten och dess kostnader till rådande budget. Revisionen ansåg att nämnden visat ohörsamhet mot fullmäktiges mål och heller inte vidtagit lämpliga åtgärder för att motverka underskottet och återställa ekonomin i balans trots uppmaning redan tidigare år. Genom konsekvensanalyser och löpande uppföljning kunde revisionen redan tidigt under år X konstatera att nämnden visat upp allvarliga brister i styrning, ledning och kontroll i den löpande förvaltningen vilket skapat effekt både i verksamhetens utförande samt en avsedd negativ ekonomisk effekt. Revisionen ansåg sammanfattningsvis att bristerna var av så pass allvarlig karaktär att en riktad anmärkning ej räckte, utan man avstyra ansvarsfriheten för år X.

Kommunstyrelsen skulle i fallet med omsorgsnämnden, och i enlighet med sin uppsiktsplikt, tidigt börjat påpekat nämndens allvarliga brister, samt lämnat råd och anvisningar till nämndens styrelse. I ett värsta scenario skulle kommunstyrelsen ha kopplat in kommunfullmäktige att ingripa i fallet med omsorgsnämnden. Allt i enlighet med kommunstyrelsens uppsiktsplikt. Revisionen anser att

kommunstyrelsen till stor del misslyckats med sitt åtagande vad gäller uppsiktsplikten varför även kommunstyrelsen erhåller en samlad avstyrkan av ansvarsfrihet. Kommunstyrelsens och även omsorgsnämndens brister är av så pass allvarlig, och i omsorgsnämndens fall upprepande, karaktär att kritik och anmärkning ansågs vara för mildt. Kommunfullmäktige valde att inte följa revisionens avstyrkan utan beviljade ansvarsfrihet till både kommunstyrelse och omsorgsnämnd, men med en anmärkning riktad mot bäggedera.

Intervjudeltagaren avslutar med:

*" Det är hela tiden fråga om bedömningar, men jag tycker att vi låg i linje med praxis."*

#### **4.4.2 Revisionens arbete**

De sakkunniga biträdena, som upphandlas offentligt mellan olika revisionsbyråer, tillhandahar den administrativa servicen och redovisningsrevisionen, även kallad finansiella revisionen, samt agerar biträde till kommunens lekmanarevisorer. Detta motiveras med de sakkunnigas bredare kompetens inom revisionsyrket. Kommun D anser att samarbete och enighet är två viktiga komponenter i de förtroendevalda revisorernas löpande arbete. Dock poängterar man, och lyfts upp av vår respondent flera gånger, att de förtroendevalda revisorerna är självständiga och oberoende när det gäller prövning av ansvarsfrihet. I övrigt skall alltså gemensamma beslut fattas i så stor utsträckning som möjligt. Kommun D har en utarbetad arbetsförfordning för den kommunala revisionen som går igenom de olika arbetsuppgifterna för de förtroendevalda revisorerna, samt innehåller information om rutiner och revisionens interna kommunikation. Man kan kalla det ett slags revisionsreglemente. Reglementet menar man anger ramarna för revisionen, det bör uppdateras varje mandatperiod.

#### **4.4.2 Relation till de andra kommunala aktörerna**

Samarbete skall inte enbart råda mellan kommunens revisorer utan även mellan den kommunala revisionen och kommunfullmäktige. Detta samarbete tar sig uttryck genom ett flertal möten under varje verksamhetsår aktörerna emellan. Utöver dessa möten finns det alltid en förtroendevald revisor närvarande vid varje sammanträde av kommunfullmäktige. Kommunikationen mellan nämnder/styrelser och den kommunala revisionen fungerar inte lika bra utan det kan sägas att den kommunala revisionen till stor del lever sitt egna liv under verksamhetsåren, och uppmärksammas först när det händer något i revisionsberättelsen. Det kan sägas skapa en form av stigmatisering de kommunala organen emellan vilket på sikt är ohälsosam, men svårundviklig så länge situationen är som den är, med bland annat bristande kommunikation.

### 4.4.3. Praxis

Revisorerna i kommun D använder sig i första hand av kommunallagens paragrafer. Detta görs på grund av kommunallagens breda omfattning och att den bereder revisorerna ett entydligt rättsnöre. Dock spelar även praxis en viktig roll i sammanhanget. Man följer givetvis SKL:s goda revisionsned men följer även en egen form av praxis där frekvent återkommande möten och kommunikation med kommunfullmäktige och kommunstyrelse fungerar väl och där man väljer att hellre bedöma brister med snäv inställning. En utvecklad praxis är något som lyfts fram och uppmuntras. Vår respondent beskriver kommunens revisionspraxis på följande vis:

*" Mycket viktigt rättsnöre som kompletterar lagarna. Att följa praxis är i själva verket ett kännetecken på kvalitet"*

Respondenten uttrycker även vikten av prejudikat i bedömningsprocessen. Tillämpningen av prejudikat i svårbedömda fall uppmuntras. Användandet av prejudikat är att betrakta som en egen praxis i de fall god revisionsned och kommunallagen inte ger adekvat grund till en god bedömning. Kommun D använder sig i stor utsträckning av SKL:s ansvarsprövningsbank där det finns omfattande, samlad offentlig data från föregående verksamhetsår och från samtliga av Sveriges kommuner. Dessa data tillsammans med tillhörande revisionsberättelser, vari fallen och revisionens utfall beskrivs utförlig, utgör en viktig normgivare i kommunens revisionsarbete.

Något egentligt krav på utbildning finns inte för kommunens förtroendevalda revisorer men givetvis är det fördelaktigt för de förtroendevalda revisorna att inneha grundläggande utbildning samt besitta sakkunskap inom ekonomi, administration och offentlig förvaltning. Utbildningsnivån kan således variera stort mellan revisionslag över tid och de förtroendevalda revisorerna sinsemellan. Som förtroendevald revisor lär man sig mycket varje dag och fördelaktigt är således givetvis om man sitter flera år.

## 5.0 Analys

---

*Detta kapitel redogör för våra resultat i den empiriska undersökningen. Vi presenterar tre faktorer som vi har identifierat och som vi menar har en stark samverkan i förklaringen till att de kommunala förtroendevalda revisorerna tillämpar en näst intill slentrianmässig användning av anmärkning och avstyrkan. I detta kapitel applicerar vi även våra valda teorier för att hjälpa oss förstå varför faktorerna påverkar användningen.*

---

De tre faktorer som vi har identifierat i vårt empiriavsnitt har vi valt att dela upp i samarbete, syn på anmärkning och avstyrkan samt utbildning. Trots deras troliga samverkan har vi valt att redogöra dem var för sig och se hur våra valda teorier kan hjälpa till att förklara var och en av dessa faktorer. Vi anser att denna struktur ger läsaren en god möjlighet att skaffa sig en heltäckande bild av en av den kommunala revisionens svårförklariga fenomen.

Vårt urval av kommuner är, som nämnt, gjort med avseende på att fallen har haft liknande utgångspunkter. Vid avstyrkan eller anmärkan var samtliga förtroendevalda revisorer överens och eniga i sin bedömning, det vill säga att revisorerna författade en gemensam revisionsberättelse under aktuellt verksamhetsår. Samtliga fyra fall har brutit inom vad revisorerna kallar för ”bristande styrning, kontroll och uppföljning” och detta har skett inom de olika kommunernas nämndverksamhet. Ingen av de fyra förtroendevalda revisionslagen har under det aktuella årets föregående år riktat anmärkning mot eller avstyrkt ansvarsfrihet för respektive nämnd inom respektive kommun. Dessa likheter åsido, så finns det även tydliga olikheter mellan kommunerna som har påverkat revisionslagen i de fyra kommunerna att fatta sina beslut gällande anmärkning och avstyrkan.

### 5.1 Syn på anmärkning och avstyrkan

Vår empiri redogör för två kommuner vars respektive revisionslag under år X riktade anmärkningar mot vård- och omsorgsnämnden i ena kommunen samt den tekniska nämnden i den andra kommunen. Båda fallen grundar sig på ohörsamhet mot tidigare kritik utfärdad av revisionslagen i respektive kommun samt bristningar i framför allt den löpande kommunikationen från de båda nämndernas sida gentemot kommunfullmäktige samt revisionslagen. Vård och omsorgsnämnden i den ena kommunen hade dessutom haft ekonomiska oegentligheter från verksamhetsåret innan vilket fått revisionslaget att i samförstånd utveckla en åtgärdsplan kombinerat med kritik. Således var nämnden att betrakta som förvarnad. Avstyrkan av ansvarsfrihet var dock aldrig aktuellt. Den tekniska nämnden hade också kritik riktad mot sig från tidigare verksamhetsår och arbetade

tillsammans med revisionslaget för att undvika en anmärkning vid verksamhetsårets slut. Men med juridisk grund i kommunallagens nionde kapitel samt rådande kommunal praxis valde ändå revisionslaget att utfärda en anmärkning. Avstyrkan av ansvarsfrihet var dock aldrig aktuellt. I båda dessa fall har revisionslagen börjat med att rikta kritik och kommunicerade med respektive nämnder. Då detta inte gett effekt har man valt att rikta en anmärkning. Detta säger oss att revisionen försökt arbeta tillsammans med nämnderna. Det är uppenbart att revisionen vill att nämnderna ska klara sig klanderfritt och kunna åtgärda problem innan dessa uppmärksammas med kritik, anmärkning eller avstyrkan. Man skulle kunna betrakta revisionen som en medspelare i de kommunala organens lag istället för motståndare.

I de övriga två kommunerna som vi redogör för, där respektive revisionslagen under år X valt att avstyra ansvarsfrihet kan vi med avseende på rangordning av ”straffen” konstatera att man inte följer samma turordning. I kommun C valde revisionen att, efter misslyckande i både verksamhetsmål och ekonomiska mål, avstyra ansvarsfrihet för utbildningsnämndens styrelse.. Kommunens praxis ger inte utrymme för kritik och någon anmärkning riktades aldrig. Dock efterfrågades en åtgärdsplan av nämnden samt den politiska ledningens deltagande i möten. Efterfrågan uppfylldes aldrig. Även i kommun D valde revisionen att avstyra ansvarsfrihet utan att först rikta någon form av praxisutvecklad kritik eller anmärkning. Beslutet fattades efter att revisionslaget i kommun D konstaterat misslyckande i nämndens ekonomiska mål efter ett ackumulerat underskott på ett par miljoner kronor samtidigt som nämnden ej vidtagit egna åtgärder. Kommunstyrelsen fick också sin ansvarsfrihet avstyrt som en konsekvens av att denna ej uppfyllt sin uppsiktsplikt av i detta fall omsorgsnämnden.

Vad som kännetecknar kommun A och B, som valt att anmärka, är den kommunala revisionens syn på sig själva som ”medspelare” snarare än ”motståndare”. Man är till för att hjälpa och gemensamt utvecklas. Detta bekräftas av att revisionen i så stor utsträckning som möjligt verkar försöka hålla nere sina åtgärder i form av anmärkning och avstyrkan istället för att till exempel genast avstyra ansvarsfrihet. Det börjar med kommunikation och eventuell kritik, följs upp med anmärkning och mer kommunikation och förmodligen i nästa steg leder till en avstyrkan. Detta beteende fångas väl upp av teorin om principal-agent-övervakare som menar att övervakaren (revisionen) kan skaffa sig informella samarbeten med agenter (nämnder) vilket gör att agenter anstränger sig mer för att tjäna övervakaren och övervakaren är mer välvillig gentemot agenterna att hjälpa till. Revisionen i kommun A och B samarbetar och kommunicerar med berörda nämnder. Anmärkning kommer när läget ter sig omöjligt och avstyrkan går ej att uttala sig om då det ej använts i dessa fall. Detta samarbete är även något som kommer principalen, det vill säga kommunfullmäktige, till gagn i och

med att kommunens förvaltning fortlöper friktionsfritt och eventuella problem löses tillsammans och i samförstånd. Kommunen kan på så vis uppvisa goda resultat och en enad front utåt. Dock kan dessa informella samarbeten som teorin påtalar väcka upphov till en diskussion om revisionens oberoende vilket är lagstadgat. Om samarbetet blir alltför fruktsamt kan revisionen urholka sitt syfte att i demokratin och rättsäkerhetens namn granska förvaltningen.

I kommun C och D valde valde revisionen att gå direkt på en avstyrkan. Viss kommunikation indikeras men är troligen inte i samma omfattning som inom kommun A och B. Detta förfarande ger sken av att revisionslagen i kommun C och D ser sig som ett eget organ som inte är till för att utveckla utan enbart bedöma. I detta fall når alltså inte övervakaren och agenten varandra. Resultatet blir ett hårdare utfall från revisionen och i ett tidigare stadium. Principalen kopplas in och får åta sig extraarbete för att reda ut problemen. I dessa fall är dock inte oberoende en lika aktuell fråga att diskutera.

## 5.2 Utbildning

Som framgår i vårt empiriavsnitt är utbildning, och kravet på utbildning, en variabel som varierar stort mellan kommunernas revisorer. Detta har sin förklaring i dels att utbildning för förtroendevalda revisorer inte har något lagkrav och dels för att förtroendevalda revisorer kan besitta många andra dyrbara erfarenheter vilka passar uppdraget. Dessutom kommer utbildning med erfarenhet. När man tillträder uppdraget lär man sig arbetet löpande.

Kommun A och kommun B, som valde att rikta anmärkningar och inte avstyrka ansvarsfrihet, betonar båda utbildning och kunskap som en vital del i uppdraget. Framför allt poängteras utbildning inom praxis. Revisionen menar att revisorerna ska besitta kunskap inom kommunal beslutsordning, grundläggande lagar och speciallagstiftning samt årsredovisningar. Uppfattningen är även att kunskap behöver uppdateras kring kommunal revision. Kommun B deltar till exempel i årliga seminarier arrangerade av SKL för utbildning.

Kommun C och D, vars revisionslag gick direkt på avstyrkan utan anmärkning eller uttrycklig kritik, ställer sig båda likgiltiga inför kravet på utbildning. Utbildning är inte negativt, men anses inte heller vara en avgörande variabel till lyckad revision. Viktigare är förståelse för arbetet och framför allt kommunallagen framhävs. Att hög varians råder i revisorernas utbildningsnivåer och även över tid mellan revisionslag är uppenbart.

Med utbildning inom framför allt praxis, som utformas till störst del av SKL, erhåller turordningen kritik-anmärkning-avstyrkan en större spridning i och med att denna starkt förespråkas av SKL.



Resultatet blir att anmärkning används i högre grad och avstyrkan i mindre grad. Detta bekräftas av sambandet mellan att kommun A och B båda betonar utbildning som en viktig komponent för att lyckas i uppdraget och båda använder anmärkning i störst utsträckning. Vidare bidrar utbildning inom redovisning och explicit utbildning inom offentlig förvaltning till en ökad förståelse för revisionsuppdraget och kommunal arbetsordning. Helhetssynen för revisorerna kan stimuleras av detta faktum vilket leder till en mer ödmjuk bedömning av de kommunala aktörerna.

Kommun A och kommun B är två större svenska kommuner, jämfört med kommun C och D som är mindre. Nyinstitutionell teori gör gällande att mindre organisationer har mindre legitimitet än större organisationer vilket gör att de i högre grad anammar institutionella regler likt den praxis SKL, genom bland annat utbildningar, försöker förmedla. I denna studie gäller motsatsen. Det är de större organisationerna kommun A och B som trycker på vikten av utbildning inom exempelvis praxis. Detta behöver inte betyda att teorin inte kan appliceras här, tvärtom förklarar nyinstitutionell teori varför de större kommunerna anser att utbildning inom bland annat praxis är viktigt. Eriksson-Zetterqvist (2009) beskriver hur det inom ett organisationsfält, vari kommunerna kan anses befinna sig i, så är det i första hand de mäktigaste medlemmarna som stöds. Likaså kan det vara de stora kommunernas syn på t.ex. utbildning som har blivit det dominerande perspektivet inom institutionen kommunal revision. Helt enkelt så har de stora kommunernas praktik blivit praxis. En annan möjlig förklaring i enlighet med institutionell teori är att kommun A och B:s högre delaktighet i bl.a. SKL:s kurser och utbildningar leder till en homogenisering till den idealtyp av kommunal revision som SKL uppmuntrar till. (DiMaggio och Powell 1983)

### 5.3 Samarbete

Både kommun A och B har till skillnad från kommun C och D betonat samarbetet mellan de kommunala aktörerna, nämnder, kommunfullmäktige, kommunstyrelse och revisionslaget, som ett viktigt inslag i kommunens fortlevnad och utveckling. Kommun A:s samarbete uttrycker sig bland annat genom möten mellan revisionslaget och kommunfullmäktige åtminstone en gång per år. Revisionslaget bland annat redogör för revisionsplanen och öppnar upp diskussion samt kontinuerlig uppföljning. Detta är förvisso inte något unikt för kommun A i och med att samtliga kommuner har kontinuerliga möten med kommunfullmäktige minst en gång per år, men kommun A betonar dessa möten på ett sätt som vittnar om det goda samtalet. Vad som däremot utmärker kommun A är det omfattande samarbetet revisionen och nämnderna emellan. Detta är anmärkningsvärt gentemot framför allt kommun C och D. Kommun A betonar transparens i den kommunala revisionens arbete, det uttrycker sig bland annat genom att kommun A:s revision är tidigt ute att annonsera vad

man granskar, kommunicerar löpande gentemot aktörer och är öppna med de nämnder man reviderar. Speciellt när det finns chans för anmärkning eller avstyrkan.

I vårt urval är det kommun B som uppvisar det mest utvecklade och omfattande samarbetet mellan kommunens olika aktörer. Revisionslaget i kommun B betonar fördelarna med att inneha återkommande deltagande på kommunfullmäktiges möten, samt punkter på dagordningen, där man aktivt har försökt uppmuntra interaktivt arbete mellan fullmäktiges ledamöter samt revisionen. Vidare betonar revisionslaget vikten av att arbeta förebyggande och tillsammans med de aktörer man granskar snarare än att enbart kontrollera dem i efterhand (vid årets slut) och därefter lämna ett utfall. Revisionen skall hellre åtgärda problemen tillsammans med exempelvis en nämnd innan man behöver ta upp det i revisionsberättelsen och därmed innan man behöver ta beslut om anmärkning eller avstyrkan. Detta görs genom att man kallar in nämnderna när man har frågor eller när man vill uppmärksamma problem. Resultatet blir att nämnderna vid oegentligheter kommer igång med åtgärdsarbete direkt.

Inget av revisionslagen i kommun C eller D betonar vikten av samarbete i lika hög utsträckning, och ger heller inte sken av att samarbetet med kommunens aktörer fungerar speciellt väl. Båda revisionslagen har formella samarbeten med kommunfullmäktige. Revisionslaget i kommun D framhåller till exempel att dem träffar kommunfullmäktige flera gånger per år, och har en revisor ständigt närvarande på kommunfullmäktiges möten. Vad empiriavsnittet ger sken av är dock bristen på samarbete mellan revision och nämnder inom kommun C och D. Grunden till samarbete är kommunikation och denna är ansträngd inom kommunerna.

Bristen på kommunikation men framför allt samarbete kan vara en förklarande faktor till varför kommun A och B har riktat en anmärkning istället för en avstyrkan liksom kommun C och D. Tiroles (1986) menar att det kan skapas informella överenskommelser mellan övervakare och agenter vid samarbete. I den kommunala kontexten kan detta betyda att det skapas en hemlig överenskommelse mellan revisionen (övervakaren) och agenten (nämnderna) då båda parterna tjänar på att inte sätta dit varandra. Om revisionen bedömer nämnderna strängt, med låt säga avstyrkan och återkommande kritik, kan detta leda till mindre samarbetsvilja hos nämnderna vilket gör att revisionens förslag på åtgärder tas emot sämre av nämnderna vilket i sin tur leder till att revisionen verkar ha misslyckats med sitt uppdrag att bland annat implementera åtgärder. En mildare bedömning kan kanske istället öka acceptans för kommunens revision och tvåvägskommunikationen.

Cassel (2000) samt Tagesson och Eriksson (2006) menar att de kommunala revisionerna har brist på oberoende gentemot sina nämnder. Om revisionen är beroende av nämnderna kan detta leda till att

man är försiktigare i sin kritik mot nämnderna. Därmed kan revisionernas försiktigare ställningstagande i kommun A och B tyda på att revisionerna i dessa kommuner brister i sitt oberoende, den högre graden av samarbetsvilja mellan revisionen och nämnderna kan vara ett tecken på att det finns informella relationer mellan medlemmarna i revisionen och nämnderna, eller att revisionen på grund av sin beroendeställning gentemot nämnderna i högre grad vill hjälpa nämnderna. Tengdelius och Nyman (2004) menar även att revisorer kan bli försiktigare i sina bedömningar för att hålla sig väl med kommunfullmäktige samt sina partier så att man inte förlorar sitt uppdrag nästa år eller får minskade anslag, man menar att det finns antydning till sådant beteende.

Som vi varit inne på tidigare så är initiativrätten en lagstadgad rätt som ger förtroendevalda revisorer möjlighet att väcka ärenden i en nämnd då ärendet rör granskning av verksamheten. I SKL:s skrift God revisionsred beskrivs initiativrätten som ett kommunalt revisionsverktyg att använda i brådskande sammanhang där revisorerna vill uppmärksamma något i syfte att undvika anmärkning eller avstyrkan. SKL:s beskrivning av initiativrätten anser vi faller under teorin om mimetisk isomorfism. Således kan man tala om att SKL sätter ett institutionellt tryck på kommuner att använda initiativrätten, vilket innebär samarbete mellan revision och framför allt nämnder i syfte att undvika anmärkning och avstyrkan. Vi kan se en påtaglig användning av initiativrätten hos kommun B som också är en av de större kommunerna. Detta går emot institutionell teori som menar att mindre organisationer tenderar att söka legitimitet i högre utsträckning än större organisationer som t.ex. kommun B. Samma resonans som användes i kapitel 5.2 utbildning kan användas här. Det kan vara så att de stora kommunernas syn på samarbete är vad som blivit normgivande inom institutionen.

## 6.0 Slutsatser

---

*Detta kapitel redogör för våra slutsatser dragna ur vår analys av information som framkommit i intervjuer och revisionsberättelser. Avslutningsvis ges förslag på vidare forskning.*

---

Vi har indikationer på att våra tre faktorer, utbildning, samarbete och synen på användning av anmärkning och avstyrkan av ansvarsfrihet, har betydelse för när de kommunala revisionslagen beslutar om att antingen rikta en anmärkning eller att avstyrka ansvarsfrihet gentemot en nämnd eller kommunstyrelse. Man kan undersöka vidare om dessa tre faktorer, tillsammans med fler faktorer som ej inkluderats i denna uppsats, kan förklara varför kommunala revisionslag i Sverige väljer att antingen anmärka eller avstyrka. Vi medger att uppsatsen har sina begränsningar men den uppvisar ändå indikationer som starkt öppnar för fortsatta studier.

## 7.0 Referenslista

### Forskningsartiklar

Berg, A., Erlingsson G. & R. Öhrvall (2013). *Allmän nytta eller egen vinning*. Balans Nr. 6.

Bjerhem, Oliver, Peter Rundblom Andersson (2014). *Är ni med på noterna? En studie om kommunala redovisningsval och notavvikelser*. Förvaltningshögskolans rapporter nr 130

Börjesson, R. & M. Starcke. (2013). *Politiska granskare – den kommunala revisionens roll för politiskt ansvarsutkrävande*. Första upplagan. Förvaltningshögskolans rapporter nummer 125.

DiMaggio, Paul J & Powell, Walter W. (1983) *The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields*. American Sociological Review Vol. 48 No. 2 147-160.

Falkman P, Tagesson T. (2008). *Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting: Factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting*. Scandinavian Journal of Management 24(3): 271–283.

Harris, Milton & Raviv Artur (1979). *Optimal Incentive Contracts with Imperfect Information*. Journal of Economic Theory. 20: 231-259.

Jensen, Michael C. och Meckling William H. (1976). *Theory of the firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure*. Journal of Financial Economics 4(3): pp 305-360.

Lindström, Eva (2012). *Debatt: Kommunal revision måste bli mer professionell*. Balans Nr. 10.

Meyer, John W & Rowan, Brian (1977) *Institutionalized organizations: Formal Structure as myth and ceremony*. American Journal of sociology Vol. 83 No. 2 340-363.

Meckling, William (1976). *A Theory of Inference from Unverifiable Reports*. Princeton University: Princeton. Research Paper No. 062-2014.

Olson, Ulf- Johan (2003a). *Den kommunala revisionen växer med uppgiften*. Balans 6-7/ 2003

Tirole, Jean (1986). *Hierarchies and Bureaucracies: On the Role of Collusion in Organizations*. Journal of Law, Economics, & Organization, Vol. 2, No. 2 (1986), pp. 181-214. Oxford:Oxford University Press

### Publicerade källor

Becker, Gary (1957). *The economics of discrimination*. Third edition. Chicago: University of Chicago Press.

Brorström, Björn, Eriksson, Ola & Haglund, Anders (2011). *Kommunal redovisningslag – beskrivning och tolkning*. Fjärde upplagan. Lund: Studentlitteratur.

Brorström, Björn, Haglund, Ola & Solli, Rolf (2003). *Förvaltningsekonomi*. Andra upplagan. Lund: Studentlitteratur.

Bryman, A. (2012) *Social Research Methods*. Fjärde upplagan. Oxford: Oxford University Press

Bryman, A, & Erich Bell (2005). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Första upplagan. Stockholm: Liber.

Chan, David (2008). *Moral Psychology Today- Essays on Values, Rational Choice and the Will*. First edition. Dordrecht: Springer.

Chassang, Sylvain, & Padro Miquel (2014). *Corruption, Intimidation, and Whistleblowing: a Theory of Inference from Unverifiable Reports*. Princeton: Princeton University Press.

Cassel, Filip (1996). *Den reviderade revisorsrollen : en oren berättelse*. Stockholm: Nerenius

Cassel, Filip (2000). *Behovet av en kommunal externrevision*. Stockholm: SNS Förlag.

Denzin, N & Lincoln, Y, (2000). *Handbook of qualitative research*. Thousand Oaks: Sage Publications.

Eriksson, O. och Tagesson, T. (2003) *Kan man lita på revisorerna?* Kommunal ekonomi nr 3

Eriksson-Zetterquist, Ulla (2009), *Institutionell teori: idéer, moden, förändring*. Malmö: Liber

Grune, Yanoff (2012). *Paradoxes of Rational Choice Theory. Handbook of risk theory: epistemology, decision theory, ethics and social implications of risk* . Dordrecht: Springer. S 499-516.

Jacobsen, Dag Ingvar (2002). *Vad, hur och varför? : Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Malmö: Liber

Johansson, Kjell; Munters, Lars & Olsson Kåre (2012) *Debatt: Både den kommunala och den statliga revisionen behöver ses över*. Balans nr 11/2012

Kvale, Steinar & Brinkmann, Svend (2009). *Den kvalitativa forskningsintervjun*. 2. uppl. Lund: Studentlitteratur

Lundin, Olle (1999). *Kommunal revision - en rättslig analys*. Första upplagan. Uppsala: Iustus Förlag.

Lundin, Olle (2010). *Revisionen reviderad: en rapport om en kommunal angelägenhet*. Första upplagan. Uppsala: Iustus Förlag.

Michael, Laver (1997). *Private desires, political action: an invitation to the politics of rational choice*. London: Sage Publications.

Scott, John (2001). *Rational Choice Theory*. Browning G, Halcli A, Webster, F redaktörer. *Understanding Contemporary Society: Theories of the Present*. London: Sage Publications.

Tengdelius, Karin & Nyman, Caroline (2004). *Fullmäktige och revisionen. Fakta och frågor för reflexion och diskussion*. Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet.

## Elektronisk källa

Ahlenius, Inga Britt (2013)

<<http://www.dn.se/ledare/kolumner/kommuner-behover-revision/>>

Hämtad 2014-12-07

Kommunallagen (1991). Tillgänglig:

<<http://www.notisum.se/rnp/sls/lag/19910900.htm>>

Hämtad 2014-12-07

Svantesson, E. (2011). *Politiker ska inte granska sig själva*. Svenska Dagbladet. Tillgänglig:

<[http://www.svd.se/opinion/brannpunkt/politiker-ska-inte-granska-sig-sjalva\\_6446590.svd](http://www.svd.se/opinion/brannpunkt/politiker-ska-inte-granska-sig-sjalva_6446590.svd)>

Hämtad 2014-12-09.

SKL Revisionsdelegationen (2010). God revisionsred i kommunal verksamhet.

<[https://www.skane.se/upload/Webbplatser/Revisionen/doc39872\\_1.pdf](https://www.skane.se/upload/Webbplatser/Revisionen/doc39872_1.pdf)>

Starev – Om Starev Tillgänglig:

<<http://www.starev.se/?q=starev>>

Hämtad 2014-12-07

Tengdelius, Karin & Nyman, Caroline (2004). *Fullmäktige och revisionen. Fakta och frågor för reflexion och diskussion*. Stockholm: Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet.

Tillgänglig:

<[http://brs.skl.se/brsbibl/kata\\_documents/doc35930\\_1.pdf](http://brs.skl.se/brsbibl/kata_documents/doc35930_1.pdf)>

Hämtad 2014-12-05



# Bilaga 1

## Kandidatuppsats - Intervjufrågor

### Praxis

1. Hur arbetar Ni fram Errevisionsberättelse/ revisionsrapport?

- Hur använder Ni Er av sakkunniga biträden?

- Vilken roll fyller de?

2. Är det viktigt att full enighet råder vid beslutsfattande?

3. Hur ser Ni på kommunfullmäktiges beslutade revisionsreglemente Ni har inom kommunen?

- Hur påverkar det Ert arbete?

4. Hur ser Er relation till kommunfullmäktige ut?

5. Hur använder Ni allmän revisionspraxis (från t.ex. SKL; *god revisionsred*)?

6. Har Ni utarbetat egen praxis kring hur Ni använder kritik/anmärkning/avstyrkan inom revisionen?

7. Har Ni utarbetat en egen revisionsarbetsordning?

- Påverkar det här Ert arbete?

- Vad är speciellt för denna?

8. Råder det likgiltighet inför att utfärda kritik/anmärkning/avstyrkan?

9. Om/ Vilka brister ser Du med rådande bedömningsmöjlighet (kritik-anmärkning-avstyrkan)?

10. Kräver Ert uppdrag särskild utbildning eller särskild sakkunskap? I så

Kommunal revision: Kritik-Anmärkning-Avstyrkan  
fall, vad?

11. Har Ni utarbetat en egen revisionsarbetsordning?

- Påverkar det här Ert arbete?

- Vad är speciellt för denna?

### **Observation**

12. År 2011 avstyrkte ni ansvarsfrihet gentemot enkommunal nämnd. Hur kom Ni fram till Ert beslut?

13. Varför räckte det i det här fallet inte med kritik?

14. Varförräckte det i det här fallet inte med en anmärkning?