



School of Business
Economics and Law
GÖTEBORG UNIVERSITY

REVISION I KOMMUNALA AKTIEBOLAG

– en fallstudie av två bostadsbolag

Magisteruppsats, 10 p

Alexandersson, Emma 830604

Hartsner, Elin, 831222

Roos, Lena, 711223

Handledare:

Prof. Ulla Törnqvist

Företagsekonomi/Externredovisning
VT2007

SAMMANFATTNING

Titel: *Revision i kommunala aktiebolag – en fallstudie av två bostadsbolag*

Författare: Emma Alexandersson, Elin Hartsner och Lena Roos

Handledare: Professor Ulla Törnqvist

Bakgrund: I Sveriges kommuner har det uppmärksammats ekonomisk misskötsel och oegentligheter som har kommit att leda till en utformning av riktlinjer för bolagsstyrning i kommun- och landstingsägda bolag. Revisionen har en viktig funktion då de ska utvärdera, kontrollera och följa upp systemet för bolagsstyrning. Till en början omfattade den kommunala revisionen endast räkenskapsgranskning, men i samband med att Sverige blev medlem i EU infördes direktiv om att endast auktoriserade revisorer fick granska de ekonomiska räkenskaperna. Därmed fick de kommunala revisorerna en annan roll. De intog rollen som lekmannarevisorer och fick i uppgift att granska de kommunala bolagens verksamhet utifrån kommunens mål och intentioner.

Syfte: Studiens syfte är att kartlägga hur revisionen yttrar sig i kommunala aktiebolag. Vidare skall studien analysera vilka skillnader det finns i revisionen mellan kommunala aktiebolag. Slutligen har studien som bidragande syfte att se på hur revisionen i kommunala aktiebolag kan utvecklas för att tillgodose bolagens såväl som medborgarnas intressen.

Avgränsning: Vi har valt att avgränsa vår studie till att enbart undersöka hur revisionen i två helägda kommunalägda bostadsbolag ser ut. Vi kommer därmed inte att undersöka hur revisionen ser ut i kommunkoncernerna eller i kommunens verksamhet som helhet. Eftersom avgränsning har gjorts till att endast gälla två kommunala bostadsbolag kommer inte slutsatserna att generellt kunna appliceras på kommunala bolag utan är att betraktas som fallstudier.

Metod: Vi har valt att göra en kvalitativ fallstudie med ett deskriptivt och förklarande syfte samt en abduktiv ansats. Den empiriska studien omfattar två kommunala bostadsbolag inom vilka ett representativt urval av respondenter har intervjuats. Vidare har sekundärdata använts och i avsnittet förhåller vi oss kritiska till samtliga informationskällor. Under studiens gång har vi arbetat för att öka tillförlitligheten och relevansen i vår studie.

Slutsats: När det gäller revisionens utformning följer båda bostadsbolagen de lagstadgade kraven på extern- och lekmannarevision. Utformningen av lekmannarevisorernas sakkunnigstöd skiljer sig åt genom att Göteborgs kommun har ett eget revisionskontor innefattande sakkunniga medan Halmstad kommun upphandlar sitt sakkunnigstöd externt. Inget av bolagen har renodlad internrevision. Studien visar att det skulle vara önskvärt med någon form av internrevisionsfunktion. Till viss del skulle lekmannarevisionen kunna vidareutvecklas men hänsyn måste tas till oberoendefrågan. För en effektivare kommunal revision skulle en tänkbar lösning vara att fullmäktige väljer sakkunniga istället för lekmannarevisorer.

Förslag till fortsatt forskning: Ett förslag till fortsatt forskning är att undersöka hur bolagsstyrningen sker i kommunala helägda aktiebolag utifrån *Principer för styrning av kommun- och landstingsägda bolag* och ägardirektiven. Vi ser även en möjlighet i att göra en jämförande analys mellan olika branscher med hjälp av en kvalitativ- alternativt kvantitativ undersökningsmetod

Nyckelord: Revision, lekmannarevision, sakkunnig, internrevision, kommunala aktiebolag

Förord

Vi vill med detta förord passa på att tacka studiens respondenter som har ställt upp med sin tid och kunskap vid intervjuer. Alla har varit tillmötesgående och har med kort varsel varit öppna för att komplettera de frågor som vi behövt få svar på. Vi vill även tacka vårHandledare Ulla Törnqvist som har ställt upp med kloka kommentarer och sitt engagemang.

Vi önskar våra läsare en trevlig stund

Göteborg den 1/6 2007

Emma Alexandersson

Elin Hartsner

Lena Roos

Begreppsdefinitioner

Externrevision

En extern revisor som granskar en verksamhets bokföring, årsredovisning samt styrelse och verkställande direktörens förvaltning.¹

Förtroendevalda revisorer

De förtroendevalda revisorerna är valda av fullmäktige för en period som innefattar de fyra nästkommande åren och skall utföra årlig revision på all kommunal verksamhet enligt god revisionsred. De förtroendevalda är valda².

Granskningsrapport

Lekmannarevisorernas årliga rapport till stämman, som också fogas till revisionsberättelsen till fullmäktige.³

Internrevision

Internrevisionen granskar att organisationens information är tillförlitlig och har integritet, att lagar och regelverk följs, att tillgångar skyddas, att resurser används effektivt samt att fastställda syften och mål uppnås. Internrevision hjälper en organisation att nå sina mål, genom att tillföra ett systematiskt, strukturerat sätt att värdera och förbättra effektiviteten i riskhantering, styrning och kontroll samt ledningsprocesserna. Den är en oberoende, objektiv, säkrings- och konsultaktivitet, utformad för att tillföra värde och förbättra en organisations verksamhet.⁴

Kommunkoncern

Kommunens samlade verksamhet i styrelse och nämnder (förvaltning) och företag, oavsett om företagsamheten är organiserad i en så kallad koncern (med moderbolag) eller inte.⁵

Kommunal revision

Kommunal revision finns för att tillgodose ett antal intressenters behov av att kommunen bedriver verksamhet på ett ändamålsenligt sätt. De kommunala revisorerna skall utvärdera redovisningsmässig information och verksamhetens aktiviteter genom redovisningsrevision och förvaltningsrevision.⁶ Kommunal revision regleras i Kommunallagens nionde kapitel och skall enligt denna lag utföra sin granskning i den omfattning som följer av god redovisningsred⁷. Det önskvärda målet med kommunal revision är att den skall förbättra verksamheten.⁸

Lekman

En person som har allmänna kunskaper, men som inte är fackutbildad och inte påverkad av specialstudier. En ”vanlig människa” som representerar folket.⁹

Lekmannarevisor

Förtroendevald revisor i kommunala aktiebolag, utsedd av fullmäktige, med uppdraget att granska bolaget i enlighet med 10 kap Aktiebolagslagen.¹⁰

¹ FAR del I 2007, s. 49

² Kommunarevisoren, Nr. 1, 2006, 61. Årg.

³ SKL, *God revisionsred i kommunal verksamhet* (2006), s. 4

⁴ Institute of Internal Auditors, webbplats 2007-04-16

⁵ SKL, *God revisionsred i kommunal verksamhet* (2006), s. 4

⁶ Starev, webbplats I, 2007-05-29

⁷ Starev, webbplats II, 2007-05-29

⁸ Ibid.

⁹ Tengdelius K., et al., *Aktiv granskning – demokratisk granskning av kommunala bolag* (2006), s. 21

¹⁰ SKL, *God revisionsred i kommunal verksamhet* (2006), s.4

Lekmannarevision

Författarna har valt att använda lekmannarevision som sammanfattande uttryck för den verksamhet som lekmanrevisorerna och deras sakkunniga biträden bedriver tillsammans.

Revisionsberättelse

Lekmanrevisorernas årliga berättelse som lämnas till fullmäktige med uttalande i ansvarsfrågan. En motsvarande lämnas av de auktoriserade revisorerna i företagets årsredovisning till stämman.¹¹

Revisionsår

Perioden från och med revisorernas riskanalys och planering till och med bedömningen och uttalandet i revisionsberättelsen och fullmäktiges beslut i ansvarsfrågan.¹²

Sakkunnigt biträde

Yrkesrevisor och specialister som lekmanrevisorerna anlitar/anställer som biträde i sin granskning. Kan vara certifierad kommunal yrkesrevisor, specialist, auktoriserad eller godkänd revisor.¹³

Yrkesrevisor

En revisor som utses av stämman i ett företag, vanligtvis auktoriserad eller godkänd. Revisorns uppdrag innefattar att granska företaget enligt aktuell lagstiftning.¹⁴

¹¹ SKL, *God revisionsred i kommunal verksamhet* (2006), s.4

¹² Ibid.

¹³ Ibid.

¹⁴ Ibid. s.5

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

| | |
|--------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| INNEHÅLLSFÖRTECKNING..... | V |
| 1. INLEDNING | 1 |
| 1.1 BAKGRUND..... | 1 |
| 1.2 PROBLEMFÖRMULERING | 2 |
| 1.2.1 Frågeställningar..... | 2 |
| 1.3 STUDIENS SYFTE | 3 |
| 1.4 AVGRÄNSNINGAR | 3 |
| 1.5 MOTIVERING AV GRANSKNINGSOBJEKT..... | 3 |
| 1.6 DISPOSITION..... | 3 |
| 2. METOD | 5 |
| 2.1 METODVAL..... | 5 |
| 2.1.1 <i>Abduktiv ansats</i> | 5 |
| 2.1.2 <i>Kvalitativ studie</i> | 5 |
| 2.1.3 <i>Deskriptivt och förklarande syfte</i> | 6 |
| 2.2 EMPIRISK STUDIE | 6 |
| 2.2.1 <i>Övergripande tillvägagångssätt</i> | 7 |
| 2.2.2 <i>Presentation och motivering av val av respondenter</i> | 7 |
| 2.2.3 <i>Tillvägagångssätt vid intervjuerna</i> | 8 |
| 2.3 PRIMÄR- OCH SEKUNDÄRDATA | 10 |
| 2.3.1 <i>Sökord</i> | 10 |
| 2.4 KRITISKT FÖRHÅLLNINGSSÄTT..... | 11 |
| 2.4.1 <i>Validitet och reliabilitet</i> | 11 |
| 3. TEORETISK REFERENSRAM | 13 |
| 3.1 KOMMUNEN | 13 |
| 3.1.1 <i>Kommunen som organisation</i> | 13 |
| 3.1.2 <i>Bolag eller förvaltning</i> | 13 |
| 3.2 REVISION | 14 |
| 3.2.1 <i>Externrevision</i> | 15 |
| 3.2.2 <i>Internrevision</i> | 15 |
| 3.2.3 <i>Lekmannarevision</i> | 16 |
| 3.2.3.1 <i>Revisionens arbetsgång</i> | 17 |
| 3.2.3.2 <i>Rapportering</i> | 18 |
| 3.2.3.3 <i>Lekmannarevisionens samverkan med styrelse, ledning och externrevisor</i> | 18 |
| 3.2.3.4 <i>Kompetensprofil</i> | 19 |
| 3.3 TIDIGARE FORSKNING | 20 |
| 3.3.1 <i>Motion till riksdagen 1998/99 med anledning av Prop. 1998/99:66</i> | 20 |
| 3.3.2 REVISION I DEN LOKALA SJÄLVSTYRELSEN | 20 |
| 3.3.3 <i>Internrevision i kommunalägda energibolag</i> | 21 |
| 4. EMPIRISK STUDIE..... | 22 |
| 4.1 GÖTEBORGS STADS BOSTADS AB | 22 |
| 4.1.1 <i>Presentation av Bostadsbolagets respondenter och deras kompetensprofil</i> | 22 |
| 4.1.2 <i>Företagspresentation</i> | 23 |
| 4.2 REVISION | 23 |
| 4.2.1 <i>Externrevision</i> | 23 |
| 4.2.2 <i>Internrevision</i> | 24 |
| 4.2.3 <i>Lekmannarevision</i> | 24 |
| 4.2.3.1 <i>Revisionens arbetsgång</i> | 25 |
| 4.2.3.2 <i>Rapportering</i> | 26 |
| 4.2.3.3 <i>Lekmannarevisionens samverkan med styrelse, ledning och externrevisor</i> | 27 |
| 4.3 HALMSTADSFÄSTIGHETS AB | 28 |
| 4.3.1 <i>Presentation av HFAB:s respondenter och deras kompetensprofil</i> | 28 |
| 4.3.2 <i>Företagspresentation</i> | 28 |

| | |
|-------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 4.4 REVISION | 29 |
| 4.4.1 Externrevision | 29 |
| 4.4.2 Internrevision | 30 |
| 4.4.3 Lekmannarevision | 30 |
| 4.4.3.1 Revisionens arbetsgång | 31 |
| 4.4.3.2 Rapportering | 32 |
| 4.4.3.3 Lekmannarevisionens samverkan med styrelse, ledning och externrevisor | 32 |
| 5. ANALYS | 34 |
| 5.1 REVISION | 34 |
| 5.1.1 Externrevision | 35 |
| 5.1.2 Internrevision | 35 |
| 5.1.3 Lekmannarevision | 36 |
| 5.1.3.1 Revisionens arbetsgång | 37 |
| 5.1.3.2 Rapportering | 37 |
| 5.1.3.3 Lekmannarevisionens samverkan med styrelse, ledning och externrevisor | 38 |
| 5.1.3.4 Kompetensprofil | 40 |
| 6. SLUTDISKUSSION | 41 |
| 6.1 FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING | 42 |
| 7. KÄLLFÖRTECKNING | 43 |
| Figur 4-1: Revisionens arbetsgång | 26 |
| Figur 5-1; Den tredimensionella synen på bolaget | 39 |
| Bilaga 1; Intervjumallar | |

1. INLEDNING

I uppsatsens inledande kapitel ger vi läsaren en överblick över den interna revisionens utveckling i kommunal verksamhet. Därefter förs en diskussion kring den problematik som ligger till grund för de frågeställningar, vilka är avsedda att besvaras av studien. Avslutningsvis framförs studiens syfte, avgränsningar, motivering av studiens undersökningsobjekt samt en disposition över uppsatsens fortsatta kapitelindelning.

1.1 Bakgrund

Det moderna synsättet för bolagsstyrning växte fram i USA någon gång på mitten av 1980-talet och kom till Europa i början på 1990-talet. Behovet grundade sig i ett antal bolagsskandaler i bland annat Storbritannien.¹⁵ Under senare år har ytterligare redovisningsskandaler uppdragats framför allt i USA. Det har haft en stark negativ effekt på det amerikanska och europeiska näringslivet och fört med sig att nya regelverk för bland annat intern kontroll har utvecklats.¹⁶ På grund av skandalerna förstärktes debatten om Corporate Governance där de fyra hörnstenarna ledning, styrelse, internrevision och externrevision skulle få styrningen att fungera med ägarintresse i fokus¹⁷. År 2002 utvecklade USA Sarbanes-Oxley Act (SOX) och andra länder följde därefter efter med liknade nya regler för bolagsstyrning.¹⁸ De nya reglerna syftade till att förhindra att företagsledningens nytta sattes framför ägarnas. Efter liknade skandaler i Sverige utvecklades *Svensk kod för bolagsstyrning*, som riktade sig till bolag av allmänt intresse. Då det i Sveriges kommuner uppmärksammades ekonomisk misskötsel och oegentligheter kom det att leda till att ett första förslag angående riktlinjer för bolagsstyrning i kommun- och landstingsägda bolag upprättades. Dokumentet kallades *God sed för styrning av kommun- och landstingsägda bolag* och kom i november 2004. Motiveringen till riktlinjerna var att Aktiebolagslagen och Kommunallagen gav ramarna, men inte mycket vägledning för hur kommuner och landsting skulle agera som ägare till bolagen. Därför ansågs det finnas ett behov av ett liknande reglemente som för näringslivet¹⁹. *God sed för styrning av kommuner och landstingsägda bolag* utvecklades vidare och presenterades i ett nytt dokument 2006 som då kom att kallas *Principer för styrning av kommun- och landstingsägda bolag*. Principerna syftar till att stödja kommun- och landstingsägda bolag i arbetet med bolagsstyrning. Förhoppningen är att kommuner och landsting skall kunna ta del av den expertis och erfarenhet av bolagsstyrning som upphovsmännen till dokumentet besitter och att principerna skall användas som underlag vid diskussioner angående bolagsstyrning.²⁰

Revisionen har en viktig funktion då den skall utvärdera, kontrollera och följa upp systemet för bolagsstyrning. Revisionens syfte är att objektivt granska, bedöma och uttala sig om organisationens redovisning och förvaltning. I kommunal verksamhet har det sedan lång tid tillbaka varit förtroendevalda revisorer som har arbetat vid sidan av de externa revisorerna. Revisorerna hade då samma uppdrag, vilket huvudsakligen skulle omfatta räkenskapsgranskning och deras arbete skulle mynna ut i en gemensam revisionsberättelse. I samband med att Sverige blev medlem i EU infördes direktiv om att endast yrkesrevisorer fick granska de ekonomiska räkenskaperna. Därmed fick de förtroendevalda revisorerna en annan roll. De intog rollen som lekmannarevisorer och fick i uppgift att granska de kommunala bolagens verksamhet utifrån kommunens mål och intentioner. I sin nuvarande form har lekmannarevisionen funnits sedan 1999 och motiven till lekmannarevisionens införande var att revisionen av en offentlig

¹⁵ SOU 2004:46; Svensk kod för bolagsstyrning, ett förslag från Kodgruppen

¹⁶ <http://www.nea.nu/pdf/ag/2006/pb060221SOX.pdf>, 2007-04-23

¹⁷ Bergqvist & Lorentz, *Svensk kod för bolagsstyrning – en studie av börsnoterade företags interna implementeringsprocesser* (2006), s. 4

¹⁸ <http://www.nea.nu/pdf/ag/2006/pb060221SOX.pdf>, 2007-04-23

¹⁹ Sveriges kommuner och landsting, webbplats II 2007-04-22

²⁰ SKL, *Principer för styrning av kommun- och landstingsägda bolag* (2006) s. 3

verksamhet inte endast kunde utföras av auktoriserade och godkända revisorer utan skulle även innefatta lekmän. Enligt en rapport angående granskning i kommunala bolag kunde revisionen inte endast bestå av yrkesrevisorer eftersom medborgarnas intressen då skulle kunna förbises och den kommunala aspekten inte ges tillräckligt med utrymme.²¹

1.2 Problemformulering

Kommunal verksamhet finansieras huvudsakligen av skattepengar och det främsta syftet är att skapa nytta för kommunen och dess medborgare. Som en följd av att kommunala bolags ekonomiska värden har ökat har de kommit att få en allt större betydelse för primärkommunernas samlade ekonomi. Därmed har även samhällsintresset för god styrning, effektiv verksamhet och transparens i kommunala bolag ökat²². Det är av central betydelse att kommunen löpande utvärderar bolagets verksamhet, strategier och mål samt kontrollerar att styrelse och ledning förvaltar bolaget med en ambition att ge kommuninvånarna en god livssituation. Utöver formell styrning krävs även en informell styrning för att kommunen skall kunna utöva ett aktivt ägarskap, vilket bland annat innefattar samråd och kontinuerlig dialog mellan kommunen och bolaget. Genom en återkommande kontakt kan kommunen tydliggöra sina förväntningar på bolaget samt utveckla sin uppfattning om innebörden av bestämmelserna i ägardirektiven. Det finns dock alltid en risk inom all kommunal verksamhet att händelser inträffar som är av oönskad karaktär såsom exempelvis bedrägerier, vilket påverkar både verksamheten, ekonomin och förtroendet i kommunen.²³ Det är därmed viktigt att kommunen är en aktiv ägare, det vill säga att den tänker igenom bolagsstyrningens utförande och skapar ett effektivt internt kontrollsystem.

Idag utgör lekmanrevisionen det kontrollorgan som fullmäktige använder sig av för att kontrollera den verksamhet som bedrivs i kommunal regi. Lekmanrevisionen består idag av lekmanrevisorer och till dem bistående sakkunniga. Lekmanrevisorerna skall tillföra revisionen kunskap om lokal kännedom och lokal förankring medan de sakkunniga innehar kompetens inom kommunal revision. Det finns emellertid tankar om att lekmanrevisorerna inte uppfyller det ändamål som de är ämnade att fylla. Det måste hända något på området för att lekmanrevisorernas roll skall uppfattas som viktig och det anses ligga på lekmanrevisorernas eget ansvar tillsammans med bolagens ledningar och ägare att se över sin roll och sina arbetsuppgifter. Det har även observerats att kunskapen om funktionen måste bli större och att förståelse för den samordnade revisionen måste öka.²⁴ I den allmänna debatten har det uppkommit krav på större inslag av professionell revision i kommunal verksamhet. De sakkunniga biträdena är ett steg i denna riktning, men det har inneburit att hela systemet med förtroendevalda lekmän som utför revisionen har ifrågasatts. Eftersom den kommunala revisionen är det organ som skall kontrollera att kommuninvånarnas intressen tillvaratas kan det anses vara av stor vikt att deras insats leder till att en effektiv kommunal verksamhet bedrivs. Med tanke på detta torde det finnas ett intresse av att den kommunala revisionen utvecklas. Ovanstående resonemang leder fram till de frågeställningar som studien utgår ifrån.

1.2.1 Frågeställningar

- Hur ser revisionen ut i helägda kommunala aktiebolag?
- Hur skiljer sig revisionen åt mellan kommunala aktiebolag?

²¹ Tengdelius K., et al., *Aktiv granskning – demokratisk granskning av kommunala bolag* (2006), s. 19 ff.

²² SKL, *Principer för styrning av kommun- och landstingsägda bolag*, s. 5

²³ Skyrev, *Normsamling för den kommunala sektorn* (2007), s. 67

²⁴ Tengdelius K., et al., *Aktiv granskning – demokratisk granskning av kommunala bolag* (2006), s. 3

-
- Hur kan revisionen utvecklas i kommunala aktiebolag för att i större utsträckning tillgodose såväl bolagens som medborgarnas intressen?

1.3 Studiens syfte

Studiens syfte är att kartlägga hur revisionen ser ut i kommunala aktiebolag. Vidare skall studien analysera vilka skillnader det finns i revisionen mellan kommunala aktiebolag. Slutligen har studien som bidragande syfte att se på hur revisionen i kommunala aktiebolag kan utvecklas för att tillgodose bolagens såväl som medborgarnas intressen.

1.4 Avgränsningar

Vi har valt att avgränsa vår studie till att enbart undersöka hur revisionen i två helägda kommunalägda bostadsbolag ser ut. Vi kommer därmed inte att undersöka hur revisionen ser ut i kommunkoncernerna eller i kommunernas verksamhet som helhet. I kommunalägda aktiebolag är styrelse, ledning, externrevisor samt lekmannarevisorer tillsammans med sakkunniga delaktiga i revisionsfunktionen. Vi har dock valt att enbart intervjua styrelse, ledning, lekmannarevisorer och sakkunnig i varje bolag. Anledningen är att det inte fanns tillräckligt med tid för att även inkludera de externa revisorerna och i och med att den externa revisionen i kommunala aktiebolag inte skiljer sig från privata har den inte fått så stort utrymme i vår studie. Vi ansåg därmed att det var tillräckligt att ta information om externrevisionen från sekundära källor så som årsredovisning, bostadsbolagens webbplatser samt från studiens respondenter. Eftersom avgränsning har gjorts till att endast gälla två kommunala bostadsbolag kommer inte slutsatserna att generellt kunna appliceras på kommunala bolag utan studien är att betrakta som en fallstudie.

1.5 Motivering av granskningsobjekt

Vi utsåg att studera två kommunala bostadsbolag; Halmstadsfastighets AB (HFAB) och Göteborgs stads bostadsaktiebolag (Bostadsbolaget). Då vårt syfte med undersökningen var att studera och jämföra hur revisionen ser ut i kommunala helägda aktiebolag ansåg vi att bostadsbolag var lämpliga forskningsobjekt, då deras uppdrag och verksamhet är utformad på ett likartat sätt. Vid fastställandet av granskningsobjekt var det även viktigt att båda bolagen var helägda av kommunen eftersom det avgjorde huruvida de hade lekmannarevisorer eller inte. Då det är den lagstadgade lekmannarevisionen som är specifik för kommunala bolag och en faktor till att revisionen skiljer sig från revision i privatägda bolag, hade en avsaknad av funktionen lekmannarevision inneburit att vårt syfte med studien inte hade infriats. Ett ytterligare motiv till att Bostadsbolaget valdes framför andra helägda bostadsbolag i Göteborgs kommun var närheten och möjligheten till att intervjua ett representativt urval av respondenter som arbetar med eller i nära samarbete med revisionen i bolaget. Möjligheten fanns eftersom en av studiens författare hade kontakt med nyckelpersoner.

1.6 Disposition

Kapitel 2: I studiens andra kapitel redogörs för hur undersökningen har genomförts samt vilka metodval som har gjorts. Vidare beskrivs det hur urvalet av respondenter har skett och på vilket sätt intervjuerna har genomförts. Kapitlet avslutas med källkritik och en redogörelse för hur arbetet har skett för att öka tillförlitligheten i informationen.

Kapitel 3: Det tredje kapitlet innehåller studiens teoretiska referensram. Där beskrivs inledningsvis kommunens organisation för att ge läsaren en förförståelse. Därefter behandlas begreppet revision och de olika former av revision som förekommer i kommunala aktiebolag. Vidare redogörs det för vad tidigare forskning har kommit fram till inom området kommunal revision kopplat till våra frågeställningar och vilka regleringar som är aktuella kring kommunal revision.

Kapitel 4: I studiens fjärde kapitel återfinns en sammanställning av den empiriska studien av Göteborgs stads bostadsaktiebolag och Halmstadsfastighets AB. Empirin innehåller primärdata från intervjuer med representanter från ledning och styrelse, lekmannarevisorer samt sakkunniga i respektive bolag och kommun. Information har även hämtats från årsredovisningar och revisionsrapporter.

Kapitel 5: I det femte kapitlet återfinns analysen, där bostadsbolagen jämförs och analyseras och en diskussion förs kring hur revisionen ser ut i bolagen och hur den kan komma att utvecklas.

Kapitel 6: I studiens avslutande kapitel framförs undersökningens slutsatser. Utifrån studiens syfte och frågeställningar tas det ställning till hur revisionen ser ut och hur den kan komma att utvecklas.

2. METOD

I följande kapitel redogörs det för hur vi har genomfört vår undersökning samt vilka metodval som har gjorts. Vidare beskriver vi hur urvalet av respondenter har skett och på vilket sätt intervjuerna har genomförts. Kapitlet avslutas med källkritik och en redogörelse för hur vi har arbetat för att öka tillförlitligheten i informationen.

2.1 Metodval

Uppsatsen är utformad som en kvalitativ fallstudie med ett deskriptivt och förklarande syfte och en abduktiv ansats. Förklaring till dessa val och beskrivning av de olika begreppen följer nedan.

2.1.1 Abduktiv ansats

I litteraturen återfinns två huvudsakliga undersökningsansatser, *deduktiv* och *induktiv*. Ansatserna hjälper till genom att tala om vilken utgångspunkt forskaren skall ha för att på bästa sätt återspegla verkligheten. Båda ansatserna handlar om att dra slutsatser utifrån givna förutsättningar. Skillnaden är att forskaren i den deduktiva ansatsen skapar sig en uppfattning om verkligheten genom förväntningar och tidigare teorier medan forskaren i den induktiva ansatsen samlar in information utan förväntningar och därefter drar slutsatser baserade på dessa observationer. Vid valet av deduktiv eller induktiv ansats handlar det om att utgå från teorin respektive empirin.²⁵

De båda ansatserna har fått utstå kritik. Den deduktiva för att ansatsen leder till att forskaren strävar efter att samla in data som ger stöd åt teorin och den induktiva, då det kan ses som omöjligt att gå ut i verkligheten och samla in information utan några ramar. En kombination av deduktiv och induktiv metod kallas abduktiv och det är en mer öppen ansats och benämns ibland i litteraturen som den gyllene medelvägen.

Undersökning utgår från den abduktiva ansatsen. Valet av abduktiv ansats baseras på att studien inte helt utgår ifrån varken teorin eller empirin. Studie inleddes med att utifrån regelverk, vetenskapliga artiklar och tidigare forskning skapa en referensram för att sedan samla in empiri. Därefter jämförs teorin med verkligheten.²⁶

2.1.2 Kvalitativ studie

Inom metodteori skiljs det på två olika forskningsstrategier, vilka benämns kvalitativ- och kvantitativ metod. Begreppen beskriver hur forskaren genererar, bearbetar samt analyserar insamlad information och vilket angreppssätt som väljs beror främst på hur undersökningsproblemet har formulerats. Den kvalitativa undersökningsmetoden innebär att resultat och slutsatser skapas utifrån mjuka data som exempelvis kvalitativa intervjuer och kvalitativt tolkande analyser, där forskningsobjekten utgörs såväl av enskilda personer som av grupper av individer.²⁷ Ett centralt begrepp inom den kvalitativa metodteorin är förståelse, vilket kan förklaras med att forskaren arbetar för att förstå vilken innebörd och mening en rad olika företeelser har för olika människor.²⁸ Forskaren skall kunna beskriva olika händelser ur forskningsobjektets perspektiv, vilket innebär att kvalitativa undersökningar kännetecknas av att forskaren vill förstå hur individer upplever sig själva, sin tillvaro samt sin omgivning.²⁹ I studien

²⁵ Jacobsen, Vad, Hur och Varför? S.34

²⁶ Alvesson & Skoldberg, *Tolkning av reflektion – vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod* (1994)

²⁷ Patel & Davidson, *Forskningsmetodikens grunder – att planera, genomföra och rapportera en undersökning* (2003), s. 14

²⁸ Lundahl & Skärvad, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (1999), s. 101

²⁹ Ibid.

tillämpas den kvalitativa metoden för att beskriva, analysera samt skapa en djupare förståelse för funktionens innebörd. Undersökningen tog sin utgångspunkt i de objekt som valdes. Vi valde att utforma undersökningen som en fallstudie av bostadsbolagen. Kvalitativa undersökningar utformas vanligtvis som fallstudier, där omfattande textmaterial i form av exempelvis nedskrivna intervjuer bearbetas. Då dessa former av undersökningar kan vara tidskrävande, är det fördelaktigt att forskaren kontinuerligt gör analyser av det material som behandlas³⁰. Forskaren bör således undvika att detaljplanera sin undersökning, då de löpande analyserna kan ge upphov till nya idéer och funderingar, vilket i sin tur kan förändra och utveckla ursprungliga frågeställningar. Det innebär att undersökaren kan förväntas vara beredd att ompröva sin problemställning, vald metod samt vetenskapliga angreppssätt under arbetets gång³¹.

Redan i utformningen av undersökningens frågeställningar kan forskaren visa om respektive fråga har ett kvalitativt eller kvantitativt syfte³². Vi ansåg att det bästa sättet för att få svar på våra frågor var att tolka och förstå personer i organisationen, vilket var ett ytterligare motiv till att vi valde att göra en kvalitativ fallstudie. De primärdata, som ligger till grund för empiriavsnittet, består av semistrukturerade intervjuer med respondenter från de aktuella bolagen. Ett kvalitativt angreppssätt valdes för att öka vår insikt om revision inom den kommunala aktiebolagssektorn men eftersom vi enbart studerade och bearbetade två bostadsbolag kunde generella slutsatser ej dras. Då ämnet kommunal revision visade sig vara relativt outforskat bidrog det till att en kvalitativ metod lämpade sig eftersom vi ville kunna förändra och utveckla våra ursprungliga frågeställningar. Under studiens gång ifrågasatte vi vår frågeställning, då de intervjuer vi genomförde innebar att ny förståelse och kunskap erhöles, vilket ledde till att en modifiering av den ursprungliga frågeställningen var oundviklig.

2.1.3 Deskriptivt och förklarande syfte

Det finns i huvudsak tre olika undersökningsklassificeringar som forskaren kan använda sig utav för att förklara sitt syfte; *explorativt*, *deskriptivt* eller *förklarande*. Explorativt används då den teoretiska utgångspunkten är oklar eller inte existerar och forskningen blir då mer av utredande karaktär. Om det finns bättre kunskap inom ämnet används ofta ett deskriptivt upplägg, vilket innebär att forskaren beskriver det som kan utläsas från källorna samt gör egna jämförelser och reflektioner. Den deskriptiva undersökningen svarar oftast på frågan *hur*, men kan även svara på frågor som *vem*, *vad* och *när*. Förklarande upplägg används då forskaren vill förklara undersökningen med hjälp av exempelvis analysmodeller. Forskaren är redan bekant med fenomenet, men vill ta reda på varför det fungerar på det sätt som det gör.³³ Vi valde att göra en kombination av en deskriptiv och förklarande undersökning. Syftet med vår studie var att kartlägga och analysera hur revisionen fungerar i kommunala aktiebolag. Undersökningen baserades på regler och rekommendationer samt tidigare studier inom området och hade för avsikt att i första hand svara på frågan *hur*, det vill säga beskriva på vilket sätt revisionen är utformad i bostadsbolagen. Studien hade även ett förklarande syfte, då vi skulle söka förklaringar till varför det förhöll sig på ett visst sätt samt vilka faktorer som utgjorde skillnaderna bolagen emellan.

2.2 Empirisk studie

Då vår empiriska studie omfattar två kommunala bostadsbolag är den att betrakta som en fallstudie. Nedan följer beskrivning och förklaring av urval och intervjumetod. Mer ingående beskrivning av bolagen ges i empirikapitlet.

³⁰ Patel & Davidson, *Forskningsmetodikens grunder – att planera, genomföra och rapportera en undersökning* (2003), s. 119

³¹ Lundahl & Skärvad, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (1999), s. 102

³² Ibid. s. 49

³³ Ibid. s.46

2.2.1 Övergripande tillvägagångssätt

Vi inledde vårt arbete med att skapa oss en översiktlig förståelse för ämnet kommunal revision samt vilken roll den har inom kommunal verksamhet. Därefter kontaktade vi, via telefon, Halmstadsfastighets AB och Göteborgs stads bostadsaktiebolag, som vi önskade skulle ingå i vår studie, för att höra efter om bolagen hade möjlighet att delta. När vi hade fått konfirmerat att båda bolagen ville medverka i vår studie gick vi vidare med att specificera syfte samt utforma problemformulering och frågeställningar. Vidare skapade vi ett metodavsnitt samt en teoretisk referensram, vilken skulle ligga till grund för vår empiriska studie. Den teoretiska referensramen bidrog till att ge oss en ytterligare förståelse för revisionens uppgift och syfte inom kommunala aktiebolag. Parallellt med teorin började vi att kontakta samt boka in intervjuer med representanter för respektive bolag, som vi ansåg skulle kunna svara på uppsatsens frågeställningar. Utifrån det teoretiska materialet samt den information vi hade samlat in om HFAB och Bostadsbolaget formulerade vi intervjumallar, vilka sedermera skickades till respondenterna via e-post så att de skulle vara väl införstådda med de frågor som vi hade för avsikt att ställa under kommande intervjuer. Direkt efter varje intervju sammanställde vi materialet skriftligen. I de fall respondenterna inte hade möjlighet att träffa oss i egen person använde vi oss av intervjuer via e-post. När samtliga respondenter hade intervjuats sammanställde vi det empiriska avsnittet samt analyskapitlet. Vi skickade därefter dessa avsnitt till intervjupersonerna via e-post och de fick då en möjlighet att granska innehållet.

2.2.2 Presentation och motivering av val av respondenter

Beroende på vilket metodiskt angreppssätt som forskaren väljer till sin studie påverkas urvalet av respondenter. I de fall forskaren använder sig av den kvalitativa metoden är den information som ges under intervjutillfällena så pass detaljerad att forskaren inte har möjlighet att analysera allt för stora mängder material. Det skulle vara allt för tidskrävande att bearbeta ett för stort antal intervjuer och eftersom kvalitativa studier inte har som syfte att bidra till generella slutsatser utan har som mål att beskriva en unik situation, sätts vanligtvis en övre gräns på hur många respondenter som är lämpligt att ha med i undersökningen.³⁴ Vi valde att intervjua åtta personer med nära anknytning till bostadsbolagen. Då respondenterna representerade skilda professioner hade de även möjlighet att ge olika aspekter på hur revisionen ser ut i kommunala aktiebolag. Nedan presenteras respondenterna utifrån respektive bostadsbolag.

Göteborgs stads bostadsaktiebolag

- **Magnus Adamsson** är *ekonomichef* på Bostadsbolaget i Göteborg och sitter med i ledningen. Intervju med Adamsson skedde på Bostadsbolagets huvudkontor i Göteborg den 2 maj 2007.
- **Birgitta Simonsson**, *styrelseledamot* (m) i Bostadsbolaget. Intervju med Simonsson skedde via e-post.
- **Torbjörn Rigemar** är *lekmannarevisor* i Göteborgs Stad. Han intervjuades via e-post.
- **Magnus Gréen** är revisor på Stadsrevisionen i Göteborg och verkar som *sakkunnigstöd* åt lekmannarevisorerna i Bostadsbolaget. Intervju med Gréen ägde rum på Stadskansliets huvudkontor i Göteborg den 11 maj 2007.

³⁴ Jacobsen D I., *Vad, hur och Varför – om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen* (2002), s.196

Halmstadsfastighets AB

- **Jonas Hansson** arbetar som *Verkställande direktör* på HFAB. Personlig intervju med Hansson ägde rum på HFAB: s huvudkontor i Halmstad den 2 maj 2007.
- **Jan-Olof Johansson**, *vice styrelseordförande* (s) i HFAB. Intervju med Johansson skedde via e-post.
- **Rose-Marie Edlund** är *lekmannarevisor* i Halmstad kommun och hon intervjuades via e-post.
- **Christel Eriksson** arbetar som *sakkunnig* på Öhrlings PriceWaterhouseCoopers affärsområde kommunal revision (Komrev) i Halmstad och är sakkunnigstöd åt lekmannarevisorerna i HFAB. Intervjun ägde rum på Komrev i Halmstad den 8 maj 2007.

Som representanter för bolagsledningen intervjuade vi personligen VD Jonas Hansson i HFAB och ekonomichef Magnus Adamsson i Bostadsbolaget. Vi hade inte möjlighet att intervjua personer i samma befattning på de båda bostadsbolagen, men då både VD och ekonomichef sitter med i ledningen på respektive bolag och båda ansvarar för kontakten med lekmannarevisionen ansåg vi att de på ett lämpligt sätt kunde representera bolagets syn på revisionen. Styrelsens perspektiv gavs genom intervju med Jan-Olof Johansson i HFAB och Birgitta Simonsson i Bostadsbolaget. Vi ansåg att det var viktigt att få styrelsens syn på lekmannarevisionen, då en viktig del av deras arbetsuppgifter är att fastställa att verksamhetens strategi efterlevs och att bolagens uppställda mål och riktlinjer överensstämmer med kommunens intentioner. Anledningen till att vi valde Birgitta Simonsson ur Bostadsbolagets styrelse var att Magnus Adamsson rekommenderade henne vid intervjutillfället och valet av Jan-Olof Johansson föll sig naturligt då han sitter i styrelsen och hade möjlighet att ställa upp på intervju. Lekmannarevisorerna har som uppgift att se till att fullmäktiges krav och intentioner uppfylls i de kommunala bolagen, det vill säga att ägardirektiven följs. Som representant för lekmannarevisorerna i Bostadsbolaget intervjuade vi Torbjörn Rigemar som rekommenderades av Magnus Gréen. Rose-Marie Edlund är lekmannarevisor i Halmstad kommun, men har inte som uppdrag att specifikt granska HFAB. Till följd av att lekmannarevisorerna i HFAB inte hade möjlighet att ställa upp på intervju gjorde vi bedömningen att Edlund kunde bidra till vår empiriska studie på ett önskvärt sätt eftersom hon har lång erfarenhet av kommunal revision i Halmstad kommun och lekmannarevision i allmänhet. Rose-Marie Edlund rekommenderades av Christel Eriksson. Lekmannarevisorerna biträds av sakkunniga och deras syn fick vi genom att vi personligen intervjuade Christel Eriksson på Komrev i Halmstad och Magnus Gréen på Stadsrevisionen i Göteborg. De sakkunniga besitter stor kompetens inom området kommunal revision och har en framträdande roll då de innehar yrkeskunskapen för granskningen. Det sakkunniga biträdet i Halmstad köps upp externt genom Komrev medan det i Göteborg är en del av kommunen genom stadsrevisionen. Som läsare kan frånvaron av intervju med bolagens externrevisorer ifrågasättas. För en förklaring till det, se avgränsningar i avsnitt 1.4.

2.2.3 Tillvägagångssätt vid intervjuerna

Inom metodlära definieras intervju som ett tillvägagångssätt att förse sig med information med hjälp av frågor³⁵. En forskare bör beakta två synvinklar när han arbetar med frågor för att tillhandahålla undersökningsmaterial, varav en är hur stort ansvar intervjuaren har när det bland annat gäller att utforma frågorna. Denna aspekt benämns standardisering. Den andra synvinkeln

³⁵ Patel & Davidson, *Forskningsmetodikens grunder – att planera, genomföra och rapportera en undersökning* (2003), s. 69

innebär hur pass fria frågorna skall vara, det vill säga hur stor möjlighet respondenten har för fri tolkning, vilket kallas strukturering.³⁶ Den kvalitativa intervjumetoden innebär att frågorna ger respondenten utrymme att svara med egna ord samt diskutera sig fram till ett svar och därav kan forskaren aldrig formulera givna svarsalternativ inför mötet³⁷. Syftet med den kvalitativa intervjun är att upptäcka och identifiera egenskaper hos individer eller företeelser. Intervjumetoden har alltså en låg eller obefintlig grad av standardisering. Hur pass strukturerade frågorna är vid en kvalitativ intervju beror på hur de formuleras³⁸. En öppen intervju ger intervjuaren möjlighet att förstå hur en individ upplever och tolkar olika förhållanden³⁹. Då vår avsikt var att studera revisionens funktion och utvecklingsmöjligheter i två organisationer var det viktigt att vi fick reda på hur respondenterna tolkade aktuella definitioner och frågor. Frågorna som vi ställde under intervjuerna grundade sig både på ett kartläggande- och analyserande syfte med vår undersökning. Därav ställde vi sakfrågor och frågor där respondenten fick uttrycka sin personliga uppfattning.

En intervju kan vara mer eller mindre öppen. Det förekommer att den går till som ett helt vanligt samtal utan några begränsningar eller styrning från intervjuarens sida. Det är emellertid vanligt att en intervju är strukturerad till en viss grad, det vill säga att den är semistrukturerad och vi har valt att använda oss av en sådan intervjumodell.⁴⁰ När en intervju skall genomföras är det värdefullt att forskaren fastställer syftet med intervjun samt på vilket sätt respondenten upplevs kunna bidra till studien innan intervjutillfället. Det är även centralt att forskaren och respondenten kommer överens om hur dennes bidrag skall användas i undersökningen, det vill säga om informationen kommer att behandlas konfidentiellt eller inte.⁴¹

I samband med våra intervjuer med respondenterna från bostadsbolagen samt revisorer utgick vi ifrån den kvalitativa metoden. Vid varje personlig intervju frågade vi om vi hade möjlighet att spela in intervjun. Genom att registrera respondentens svar på band skulle vi i efterhand kunna säkerställa att vi inte missade något väsentligt alternativt inte tolkade intervjupersonens svar på ett felaktigt sätt i samband med intervjusammanställningen. Samtliga respondenter som vi hade personlig intervju med tillät att vi spelade in intervjun. Vi använde oss av den semistrukturerade intervjumetoden, vilken möjliggjorde en dialog med intervjupersonerna. Det gav oss störst möjlighet att få svar på våra grundläggande frågeställningar. En viss grad av strukturering uppnåddes emellertid, då vi inför våra möten med bolagen skickade över så kallade intervjumallar för att kunna få ut så mycket som möjligt av mötet. Intervjumallar återfinns i bilaga 1. Vi var emellertid medvetna om nackdelen med intervjumallar då de kan orsaka att spontana svar försvinner, men vi såg ändå att fördelarna övervägde eftersom respondenterna hade fått möjlighet att tänka efter och ge oss grundligare svar. Vi hade som avsikt att inte synliggöra våra egna åsikter och värderingar under intervjuerna. Vid de personliga intervjuerna var vi varit två som intervjuade och vilka av oss som deltog på intervjuerna varierade. Vi ansåg att detta var ett bra tillvägagångssätt då det effektiviserade arbetet och gav den tredje personen möjlighet att bli mindre färgad av respondenten. I de fall vi upptäckte ett behov av att förtydliga något eller diskutera en fråga ytterligare skedde efterföljande kontakt över e-post eller telefon. I dessa fall utformade vi mer konkreta intervjufrågor för att komplettera befintligt material.

I några fall tillämpades intervjuer via e-post genom att vi sände över intervjumallar som respondenterna fick besvara. Anledningen till att denna intervjuform tillämpades var att de aktuella respondenterna inte hade möjlighet att träffa oss personligen på grund av bland annat inbokade möten och tjänsteresor. De hade därför inte heller möjlighet att avsätta tid till någon

³⁶ Patel & Davidson, *Forskningsmetodikens grunder – att planera, genomföra och rapportera en undersökning* (2003), s 78 ff.

³⁷ Ibid. s. 78

³⁸ Ibid. S. 72

³⁹ Jacobsen D I., *Vad hur och varför – om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen* (2003), s.160 ff.

⁴⁰ Ibid. s. 162 ff.

⁴¹ Patel & Davidson, *Forskningsmetodikens grunder – att planera, genomföra och rapportera en undersökning* (2003), s. 79 ff.

telefonintervju utan önskade få frågorna skickade via e-post. Vi var medvetna om att intervjuer via e-post kan ha sina nackdelar i form av att ingen personlig kontakt skapas och att det därför inte finns någon möjlighet till diskussion. Trots det ansåg vi att intervjuerna bidrog med relevant information till studien eftersom vi hade möjlighet att ha en återkoppling över e-post eller telefon med respondenten. Samtliga respondenter valde att vara öppna med sin identitet. Vi var medvetna om att det kunde påverka deras vilja att svara ärligt på våra frågor, men vi ansåg, då våra frågor inte var av uttalad känslig karaktär, att respondenterna inte hade anledning att undanhålla viktig information.

2.3 Primär- och sekundärdata

Med utgångspunkt i vilken form av data som behövs till undersökningen, det vill säga om den är kvantitativ eller kvalitativ, är det lämpligt att undersöka vilka källor som finns till dessa data. Enligt metodteori klassificeras datakällor vanligtvis efter vem eller vilka som är informationsinsamlare. I de fall då forskaren själv samlar in ej tidigare framtagen och presenterad information, benämns materialet primärdata. Om forskaren emellertid använder sig av tillgängligt material som bearbetats av andra klassas källan som sekundärdata. Dessutom kan data grupperas efter om informationen inhämtas från dokument eller människor. Dokument likställs med källor såsom böcker, artiklar och forskningsrapporter samtidigt som intervjuer, enkäter och observationer är exempel på datakällor som ges av människor.⁴² I vissa forskningssammanhang kan även undersökarens närhet till datakällan vara avgörande och då tolkas primärkällor som ögonvittnesskildringar och förstahandsrapporteringar. Övrigt material klassificeras som sekundära källor.⁴³

Till vår kvalitativa fallstudie använde vi oss av både sekundära och primära datakällor. När det gäller den teoretiska referensramen klassificeras det material som ligger till grund för avsnittet som sekundärdata, då vi använde oss av tidigare forskning samt tidigare bearbetat material inom området revision. Den empiriska studien av bostadsbolagen bestod däremot främst av egenhändigt framtagen och bearbetad information, vilket innebar att datakällorna var primära. Vid informationssökningen skaffade vi oss material från både dokument och människor.

2.3.1 Sökord

I samband med litteratursökningen av sekundärdata använde vi oss av Göteborgs Universitets katalog GUNDA när vi sökte efter metodlitteratur samt tidigare forskning. Vi började med att söka efter tidigare forskning inom kommunal revision för att en överblick över vad som hade skrivits inom området. De sökord vi använde oss av var exempelvis ”kommunal revision”, ”lekmannarevision” samt ”internrevision”. I samband med insamlingen av tidigare forskning använde vi oss även av webbplatsen Uppsatser.se, där vi främst kombinerade sökorden ”kommun”, ”revision”, ”lekmannarevision”, ”oberoende” samt ”intern kontroll”. Vidare använde vi Göteborgs Universitets tidskrifts- och artikeldatabaser för insamlandet av material till den teoretiska referensramen. Där sökte vi både efter tidskrifter och databaser ämnesvis.

Den teoretiska referensramen innefattar även regler och rekommendationer gällande revision i kommunala aktiebolag. Information angående det hämtades från organisationen Sveriges kommuner och Landstings (SKL) webbplats. Genom att vi använde oss av sökordet ”kommunal revision” fick vi sökresultatet ”fakta och förutsättningar – vad är kommunal revision?”, där vi bland annat kunde finna de presentationer, dokument och undersökningar som återfinns som källor till vår teoretiska referensram. Sökmotorn Google användes som ett komplement till övriga sekundära informationskällor och därmed använde vi samma sökord som vid vår övriga

⁴² Lundahl & Skärvad, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (1999), s. 52

⁴³ Patel & Davidson, *Forskningsmetodikens grunder – att planera, genomföra och rapportera en undersökning* (2003), s. 65

informationssökning. Inför den empiriska studien använde vi oss av HFAB:s och Bostadsbolagets webbplatser för att hitta information till en presentation av respektive bolag. På webbplatserna fick vi bland annat tillgång till bolagens årsredovisningar.

2.4 Kritiskt förhållningssätt

Som forskare var vi tvungna att ställa oss kritiska till den information som vi samlade in. Då vi använde oss av sekundärdata tog vi hela tiden i beaktande att den hade samlats in och använts i ett annat syfte än vårt och att källan därför inte med fullkomlig säkerhet stämde överens med syftet i vår studie.⁴⁴ Ett viktigt krav vid tillämpningen av olika källor är samtidskravet, vilket innebär ett krav på informationens aktualitet⁴⁵. Vi kontrollerade att de sekundärdata i form av tidigare forskning, vetenskapliga artiklar samt övriga dokument som vi använde oss av innefattade ny och uppdaterad information. När det gällde offentligt tryckmaterial från Sveriges kommuner och landsting var vi noga med att vi utgick från de senaste utgåvorna, vilket även gällde de lagtexter som reglerar kommunal revision. I de fall vi använde oss av internetkällor gjorde vi en bedömning om webbplatsens tillförlitlighet, vilket innebar att vi kontrollerade att den uppdaterades frekvent och att den hade seriösa producenter. Vidare valde vi att lägga intervjuerna långt fram i forskningsprocessen för att de tidsmässigt skulle ligga rätt i tiden. Så snart vi hade intervjuat samtliga respondenter och sammanställt det empiriska avsnittet skrev vi analys och slutsats, vilket innebar att aktualiteten i materialet bibehölls. Ett annat krav är att förhålla sig kritisk till att det kan förekomma tendenser till att information i litteratur, webbplatser och intervjuer kan uttryckas till författarens eller respondentens fördel⁴⁶. Vi förhöll oss därför kritiska vid intervjuerna och ställde öppna och ej ledande frågor till respondenterna. I samband med intervjuerna beaktade vi beroendekriteriet, vilket innebar att vi observerade huruvida respondenterna var beroende av varandra⁴⁷. Vi kunde se att de var mer eller mindre delaktiga i revisionen av bostadsbolagets verksamhet, men eftersom de representerade skilda professioner samt baserade sina svar på egna erfarenheter av bolagets revision upplevde vi inte att det präglade vår studie. Dessutom ställde vi inte frågor av uttalad känslig karaktär, vilket innebar att vi inte uppfattade att respondenternas intervju svar påverkades av deras beroende gentemot varandra.

2.4.1 Validitet och reliabilitet

Enligt Jacobsen (2002) skall en undersökning vara en metod att samla in empiri. Det empiriska materialet förväntas uppfylla två krav, vilka är *validitet* och *reliabilitet*. Validiteten står för giltighet och relevans och reliabiliteten står för tillförlitlighet och trovärdighet i informationen.⁴⁸ Validitet och reliabilitet hänger samman på så sätt att det inte enbart går att fokusera på det ena och låta bli att se till det andra⁴⁹. Genom att kritiskt bedöma undersökningens giltighet och tillförlitlighet kan forskaren inta ett kritiskt förhållningssätt till kvaliteten på den information som samlas in⁵⁰.

Undersökningens validitet handlar om att forskaren mäter det som han avser att mäta⁵¹. I fråga om validitet skiljer teorin mellan intern och extern validitet. Intern validitet gäller giltigheten i resultatet, det vill säga om forskaren beskriver en företeelse på ett korrekt sätt, och kan prövas genom att exempelvis kontrollera undersökningen och slutsatser mot andra. Efter att vi hade sammanställt empirin och analysen sände vi dessa avsnitt till samtliga respondenter via e-post för att undersöka i vilken utsträckning de kände igen sig i empirin samt vad de ansåg om relevansen i

⁴⁴ Jacobsen D I., *Vad hur och varför – om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen* (2002), s.186

⁴⁵ <http://fefwid.fek.uu.se/Exawebb/kallkritik.htm>, 2007-05-30.

⁴⁶ Ibid.

⁴⁷ Ibid.

⁴⁸ Jacobsen D I., *Vad hur och varför – om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen* (2002), s. 21

⁴⁹ Patel & Davidson, *Forskningsmetodikens grunder – att planera, genomföra och rapportera en undersökning* (2003), s. 85

⁵⁰ Jacobsen D I., *Vad hur och varför – om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen* (2002), s. 255

⁵¹ Patel & Davidson, *Forskningsmetodikens grunder – att planera, genomföra och rapportera en undersökning* (2003), s. 99

analysen.⁵² I fråga om granskning av resultatet förhöll vi oss kritiska till urvalet av respondenter och deras förmåga att ge riktig information för det vi avsåg att studera⁵³. Data från samtliga intervjuobjekt var förstahandskällor, det vill säga respondenterna refererade till situationer som de själva hade upplevt⁵⁴. Vi hade möjlighet att intervjua ett representativt urval, det vill säga respondenter med god kunskap om ämnet och en närhet till fenomenet revision. Extern validitet handlar om resultatets generaliserbarhet. Till följd av att vi genomförde kvalitativa fallstudier med ett mindre antal intervjuobjekt var vår avsikt inte att resultatet skulle kunna generaliseras till att omfatta andra enheter än de aktuella intervjuobjekten.⁵⁵

Reliabiliteten i en undersökning är ett mått på i vilken grad forskarens tillvägagångssätt ger samma resultat vid skilda tillfällen förutsatt att förhållandena är desamma⁵⁶. I det sammanhanget är det aktuellt att ställa sig frågande till om vi skulle kunna uppnå samma resultat om vi genomförde exakt samma undersökning av bostadsbolagen en gång till. När samma datainsamlingsteknik och mätinstrument ger samma resultat har undersökningen en hög tillförlitlighet.⁵⁷ Vid insamlandet av material till en undersökning som inkluderar människor är det oftast deras uppfattningar och värderingar som forskaren vill åt. Det i sig är abstrakt och det blir därmed svårt för forskaren att veta att det som han avsåg att mäta verkligen mäts.⁵⁸ För att öka tillförlitligheten i de data som samlades in under intervjutillfällena, deltog alltid två av oss vid de personliga intervjuerna. Vi valde även att spela in intervjuerna för att kunna registrera svaren i efterhand och då, i möjligaste mån, kunna undvika förekommandet av feltolkningar. Den person som inte deltog på intervjun kunde objektivt förhålla sig till respondenten och dess svar. Då vi hade alla intervjuer lagrade som ljudfiler kunde vi kontinuerligt återgå till dem i samband med empirin, analysen och slutsatsen för att säkerställa att vi tolkade materialet korrekt.⁵⁹

⁵² Jacobsen D I., *Vad hur och varför – om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen* (2002), s.256 ff.

⁵³ Ibid. s.259

⁵⁴ Ibid. s.260

⁵⁵ Ibid. s.266

⁵⁶ Bell J., *Introduktion till forskningsmetodik* (2000), s. 89

⁵⁷ Jacobsen D I., *Vad hur och varför – om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen* (2002), s.22

⁵⁸ Patel & Davidson, *Forskningsmetodikens grunder – att planera, genomföra och rapportera en undersökning* (2003), s. 98

⁵⁹ Ibid. s. 101

3. TEORETISK REFERENSRAM

Uppsatsens teoretiska referensram kommer inledningsvis att förklara kommunen och dess organisation för att ge läsaren en förståelse. Vidare kommer referensramen att behandla begreppet revision och de olika former av revision som förekommer i kommunala aktiebolag. Vi kommer även att redogöra för vad tidigare forskning har kommit fram till inom området revision kopplat till våra frågeställningar och vilka regleringar som är aktuella kring kommunal revision.

3.1 Kommunen

Kommunen skall svara för det lokala självstyret och är enligt lag skyldig att verkställa de uppgifter som tilldelats av staten. Enligt Andersson och Eck (2005) kan kommunen förstås genom att betrakta den ur tre olika perspektiv; ⁽¹⁾som en politisk arena där kommunens politiska styrning och ledning och de institutionella förutsättningarna verkar för ett demokratiskt beslutsfattande, ⁽²⁾som en serviceproducent och hushållare med offentliga resurser samt ⁽³⁾som en tjänare där den kommunala organisationen skall utformas med hänsyn till både effektivitet och det demokratiska styrelseskicket.⁶⁰

3.1.1 Kommunen som organisation

Utformningen av kommunernas organisation kan i praktiken skilja sig främst beroende på kommunens storlek. Kommunallagen ger kommunerna den frihet som behövs för att de skall kunna utforma organisationen efter de förutsättningar som råder.

Kommunfullmäktige

Fullmäktige är kommunens högst beslutande organ. Fullmäktige är vald av folket genom allmänna val och dess syfte är fastställa det kommunala ändamålet med verksamheten.⁶¹

Kommunstyrelse

Styrelsen ansvarar för kommunens ekonomi samt för övergripande ledning och samordning i samtliga verksamhetsområden. Alla ärenden som går vidare till fullmäktige bereds av styrelsen.⁶² Kommunstyrelsen övervakar nämnderna⁶³.

Nämnder

Förvaltningen är uppdelad i nämnder som utgörs av förtroendevalda och tjänstemän. Nämnderna beslutar i frågor som rör förvaltningen och de har det politiska ansvaret för att fullmäktiges mål och riktlinjer verkställs⁶⁴.

Kommunala revisorer

Utöver ovan nämnda organ finns de kommunala revisorerna som utses av fullmäktige, de är ett tillsynsutövande och kontrollerande organ.⁶⁵

3.1.2 Bolag eller förvaltning

Kommunen kan välja att bedriva en verksamhet i bolagsform eller i förvaltningsform. Skillnaden är att syftet är olika. Syftet med att bedriva en kommunal verksamhet i bolagsform kan vara att

⁶⁰ Andersson & Eck, *Politisk styrning i kommuner – fallet Norrköpings kommun* (2005), s.22

⁶¹Kommunerevisoren, Nr. 1, 2006, 61. Ärg

⁶² Kommunallagen 3:2

⁶³ Kommunallagen 6:1

⁶⁴ Kommunallagen 3:13

⁶⁵ Kommunallagen 3:8

kommunen vill säkerställa att produktionen och professionen behålls medan syftet med en förvaltning är att gemensamma aktiviteter kan bedrivas till förmån för kommuninvånarna. Bolagsformen ger ledning och styrelse handlingsfrihet vilket innebär att beslut kan genomföras mycket fortare än om kommunen bedriver verksamheten i förvaltningsform. I ett bolag finns även möjlighet att begränsa utgivande av information som kan skada företaget medan ett förvaltningsföretag måste lämna ut all information enligt offentlighetsprincipen.⁶⁶

3.2 Revision

Då en verksamhet bedrivs för andras räkning och med andras medel uppstår ett intresse av att uppdragen utförs på det sätt som var tänkt av ägaren. Genom revision kan ägaren och även andra intressenter utföra kontroller och på så sätt säkerställa att de som utfört verksamheten har agerat korrekt och på ett ansvarsfullt sätt.⁶⁷ I privata bolag är syftet med verksamheten att den skall generera inkomster till ägaren. Därför är revisionen inriktad på att granska räkenskaper och ledningens förvaltning ur ett ekonomiskt och administrativt perspektiv samt att granska att inga lagbrott begås. Då revisionen kan öka trovärdigheten i den finansiella information som bolagen ger ut kan revisionen ses som en förutsättning för ett väl fungerande näringsliv och samhälle. Det är emellertid viktigt att kompetens, oberoende gentemot den granskade verksamheten samt att tystnadsplikt ligger till grund för revisionen för att samhället skall kunna ha en tilltro till funktionen.⁶⁸ Det förekommer olika former av revision beroende på vilken verksamhet som avses. Några revisionsformer är externrevision, internrevision, kommunal revision samt statlig revision. Samtidigt som de externa revisorerna har som uppgift att främst granska bolagets finansiella information, är internrevisorernas uppdrag att granska den interna kontrollen och dess rutiner. I den kommunala verksamheten är syftet att leverera servicetjänster till medborgarna och revisionen kräver då mer insyn och kontroll. Det ställs då större krav på att revisionen i den kommunala verksamheten skall omfatta dimensioner av ändamålsenlighet och effektivitet.⁶⁹ Det är lagstadgat att kommunala bolag utöver extern revision skall ha lekmannarevision, vilket är ett bolagsorgan som har till uppgift att granska styrningen i bolaget. Enligt en studie av Lundin (1999) finns det tre grundläggande faktorer som måste finnas för att kommunal revision skall fungera och uppfattas som ett meningsfullt kontrollinstrument. De tre faktorerna är trovärdighet, bedömningsgrunder och återkoppling. Trovärdigheten baseras på att revisionen innehar kompetens inom ekonomi och rättskunskap respektive att det finns att det finns ett oberoende. Bedömningskriterierna ges genom Kommunallagens regler och dess hänvisning till att revisionen skall bedrivas enligt god revisionssed. Återkoppling sker då revisionen meddelas till uppdragsgivaren och denne har möjlighet att reagera och ge respons. Studien av Lundin (1999) anser sammanfattningsvis att det är fullmäktiges ansvar att se till att den kommunala revisionen fungerar som ett effektivt kontrollinstrument.⁷⁰

En revision utförs genom att revisorn utför vissa granskningsåtgärder enligt god revisionssed. Av både praktiska och ekonomiska skäl kan revisorn inte granska alla händelser under ett år utan måste förlita sig på ett urval och testa dessa.⁷¹ Den som granskar måste vara oberoende vilket är extra viktigt i kommunal verksamhet då revisorerna är förtroendevalda och trovärdigheten och tillförlitligheten i granskningen är viktig för medborgarnas tilltro till rättssäkerhet och demokrati. Enligt en studie av Hjalmarsson och Kjellberg (2005) har bedrägerier i kommunal verksamhet inte upptäckts av de förtroendevalda revisorerna utan av media. Författarna ifrågasätter därmed om de förtroendevalda revisorerna kan anses vara ett tillförlitligt kontrollorgan, då de arbetar på

⁶⁶ Jonsson et al. *Kommunal effektivitet – en jämförande studie mellan bolag och förvaltning* (2004), s. 29

⁶⁷ Tengdelius & Nyman, *Fullmäktige och revisionen – fakta och frågor för reflexion och diskussion* (2004)

⁶⁸ MIG Hallén AB, webbplats I, 2007-05-22

⁶⁹ Tengdelius & Nyman, *Fullmäktige och revisionen – fakta och frågor för reflexion och diskussion* (2004)

⁷⁰ Lundin, O., *Kommunal revision - en rättslig analys* (1999)

⁷¹ <http://sv.wikipedia.org/wiki/Revision>, 2007-05-31

uppdrag av kommunen.⁷² *God revisionsred i kommunal verksamhet 2006* säger att revisorerna löpande skall pröva, diskutera och värda sitt oberoende. Det kan uppstå situationer då revisorn varit delaktig i beslut som skall granskas eller att någon nära anhörig eller vän deltagit i ett beslut som skall granskas och då är det viktigt att revisorerna prövar sitt faktiska oberoende. Vid granskningen är det viktigt att revisorerna har en öppen dialog och kommunicerar med de som skall granskas och att fakta som kommer fram vid granskningen kontrolleras med den granskade för att skapa ett förtroende mellan granskaren, den granskade och uppdragsgivaren.⁷³

3.2.1 Externrevision

Externrevisorns arbete regleras utifrån Aktiebolagslagen (ABL). Enligt ABL 9 kap 1 § skall ett aktiebolag ha minst en revisor, som skall granska och kontrollera att företagsledare lämnar korrekt information om företagets finansiella ställning. Revisorns arbetsuppgifter regleras i ABL 9 kap 3 §: ”revisorn skall granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsen och den verkställande direktörens förvaltning”. Vidare säger paragrafen att revisorns granskningsarbete skall vara tillräckligt ingående och omfattande för att god revisionsred skall kunna följas. Genom sin roll ger revisorn en kvalitetsstämpel på att informationen som företaget lämnar ifrån sig är tillförlitlig. Revisorn väljs, enligt ABL 9 kap 8 §, på bolagsstämman av aktieägarna och revisionsuppdraget utförs bland annat för aktieägarnas skull. Externrevisorn har emellertid ett flertal intressenter såsom skattemyndigheten, kunder, anställda, leverantörer, stat och kommun. Oberoende, kompetens och tystnadsplikt är grundläggande i revisorns arbete på så sätt att denne måste hålla sig oberoende till objektet som granskas, inneha den revisionskompetens som krävs och dessutom inte yttra sig om konfidentiella angelägenheter som kommit fram under revisionen, då det minskar förtroendet för professionen. Med hänsyn till bolagets verksamhet skall revisorn enligt ABL 9 kap 11 § ha tillräckligt med insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden för att kunna utföra sitt uppdrag. Externrevisorns arbete mynnar ut i en revisionsberättelse där revisorn uttalar sig om bokföringen, årsredovisningen och förvaltningen. För att kunna uttala sig om dessa delar måste revisorn göra genomgående granskningar av företaget genom vilka det framgår om någon del inte stämmer överens med de uppgifter som har lämnats. I sitt oberoende måste externrevisorn undvika att revidera eget utfört arbete och får därmed exempelvis inte utföra den löpande bokföringen i samma företag som revideras. Enligt FAR del II skall revisionsuppdraget läggas upp på ett sätt som effektivt upptäcker oegentligheter och fel.

I det kommunala sammanhanget utser bolagsstämman en externrevisor, som vanligtvis har auktorisation. Upphandlingen sker i enlighet med Lagen om offentlig upphandling (LOU) och hanteras av kommunrevisorerna, ägaren eller moderbolaget. Revisorn har till uppdrag att genomföra granskningar av det kommunalägda bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och VD:s förvaltning av verksamheten. Granskningen skall årligen avslutas med en revisionsberättelse, vilken överlämnas till bolagsstämman. Revisionsberättelsen innehåller ett uttalande från externrevisorn angående bland annat räkenskapernas riktighet och styrelse och VD:s ansvar. Det är sedan bolagsstämman som beslutar i ansvarsfrågan.⁷⁴

3.2.2 Internrevision

Internrevisionen har kommit att få en allt viktigare roll till följd av den ökade komplexiteten i bolagsstrukturer. Den har utvecklats från att enbart ha granskat intern kontroll och efterlevnad av regler och rekommendationer till att utgöra en funktion som tillhandahåller värdeskapande

⁷² Hjalmarsson & Kjellberg, *Kommunrevision – de förtroendevalda revisorernas oberoende* (2005), s. 1

⁷³ Tengdelius & Nyman, *Fullmäktige och revisionen – fakta och frågor för reflexion och diskussion* (2004)

⁷⁴ Tengdelius K., et al., *Aktiv granskning – demokratisk granskning av kommunala bolag* (2006), s. 18

tjänster inom riskhantering och bolagsstyrning⁷⁵. Då en organisation i dag kan bestå av flera olika avdelningar och nivåer kan det vara problematiskt för styrelse och ledning att kontrollera alla enheter. För att öka kontrollen och undvika att verksamhetens enskilda funktioner utvecklas negativt eller med en avtagande effektivitet kan organisationen välja att inrätta en internrevisionsavdelning som arbetar i enlighet med styrelsens intentioner.⁷⁶ Kravet på att funktionen skall inta ett objektiva förhållningssätt till ledning och styrelse, det vill säga stå utanför beslutsprocessen, hindrar emellertid inte revisorerna från att fördela information, ge förslag samt agera som en bistående part när problem uppkommer.⁷⁷ Generellt sett har bolagsledningen som uppgift att tillhandahålla konsultativa råd om kontrollsystem och andra relaterade ledningsfunktioner medan styrelsen har ansvar för bolagsrisken och utformningen av de interna kontrollsystemen⁷⁸. En passande rapporteringsstruktur mellan internrevisionsfunktionen och övriga avdelningar säkerställer att ledning och styrelse genomför sina uppgifter så som planerat⁷⁹. Internrevisorerna hjälper styrelsen genom att de gör granskningar som leder till rekommendationer som organisationen kan ta del av för att uppnå uppsatta mål på ett effektivt sätt.⁸⁰ Den ansvarige internrevisorn bör rapportera till en hierarkisk nivå inom organisationen som tillåter internrevisionsfunktionen att förverkliga sina åtaganden och bibehålla sitt oberoende. När det gäller administrativa frågor inom den dagliga verksamheten förväntas internrevisorn att rapportera till bolagets VD.⁸¹ Den information angående interna kontroller och riskhantering som internrevisorn överlämnar till styrelsen måste dock vara neutral och får inte ha påverkats av ledningen⁸². Den ansvarige revisorns kommunikationsrelationer är således nyckeln till en effektiv revisionsprocess och styrning och därför bör bolaget ta vara på det för att organisationen skall kunna erhålla internrevisionens verkliga värde⁸³.

Enligt föreningen Samverkan för en stark och oberoende kommunal revision (Starev) måste internrevisorer i kommunal verksamhet vara både formellt och sakligt oberoende. Ett formellt oberoende uppnår de genom att följa Kommunallagens föreskrifter om jäv, god revisionssed och egen förvaltning. Vidare skall revisorernas budgetkrav behandlas av ett särskilt beredningsorgan. Sakligt skall revisorerna utföra sitt uppdrag opartiskt och objektiva.⁸⁴

3.2.3 Lekmannarevision

Lekmannarevision är ett bolagsorgan, som utses med stöd av Kommunallagen och funktionens arbete regleras i Aktiebolagslagen kapitel 10⁸⁵. Lekmannarevisorernas uppdragsgivare är fullmäktige.⁸⁶ De har ett civilrättsligt uppdrag, vilket enligt ABL 10 kap 3 § innefattar att granska om verksamheten i bolaget är ändamålsenlig, om bolagets tolkning och utförande stämmer överens med ägardirektiven. De skall även kontrollera att bolagets interna kontroll är tillräcklig.⁸⁷ Fullmäktige är berättigad att ge ytterligare ägardirektiv angående vad lekmannarevisorerna skall granska. Ägardirektiven beslutas av bolagsstämman och skall tydliggöras i kommunens

⁷⁵ Faisal & Petrovets, *Internrevision – hur skapas värde åt affärsverksamheten?* (2006), s. 3, 9

⁷⁶ Balkaran, Lal A., *Solid Reporting Line, Internal Auditor* (2007), s. 96, The Institute of Internal Auditors, webbplats II, 2007-04-21

⁷⁷ Balkaran, Lal A., *Solid Reporting Line, Internal Auditor* (2007), s. 96

⁷⁸ Ibid.

⁷⁹ Ibid.

⁸⁰ Hellstrand & Hägglund, *Kvalitetssäkring av internrevision: Finns det en kontroll som kontrollerar kontrollören?* (2005)

⁸¹ Institute of Internal Auditors webbplats II, 2007-04-21

⁸² Balkaran, Lal A., *Solid Reporting Line, Internal Auditor* (2007), s. 96

⁸³ Ibid.

⁸⁴ Starev, webbplats I, 2007-05-20

⁸⁵ Tengdelius K., et al., *Aktiv granskning – demokratisk granskning av kommunala bolag* (2006), s. 14

⁸⁶ SKL, *God revisionssed i kommunal verksamhet* (2006), s.17

⁸⁷ Aktiebolagslagen 10:3

reglemente.⁸⁸ Direktiven kan emellertid aldrig undertrycka lekmanrevisorernas lagstiftade arbetsuppgifter utan istället finns det en möjlighet att de förstärker revisionsuppdraget.⁸⁹

Enligt *God revisionsred i kommunal verksamhet 2006* skall lekmanrevisorerna biträdas av sakkunniga i sitt revisionsarbete. Båda professionerna omfattas av den goda revisionsred⁹⁰. Det är viktigt att det sakkunniga biträdet inte är samma person som den som är utsedd till auktoriserad revisor i bolaget, men biträdet kan vara anställt av samma revisionsbyrå⁹¹. En prövning av parternas oberoende bör emellertid ske i samband med anlitaandet⁹². Revisorerna kan anställa sakkunniga biträden alternativt anlita externt upphandlade uppdragstagare. Därav kan lekmanrevisorn ses antingen som arbetsgivare eller uppdragsgivare, men oavsett vilken benämning som är aktuell skall revisorn definiera, styra och reglera de sakkunnigas uppdrag.⁹³

I helägda kommunala aktieföretag skall fullmäktige enligt Kommunallagen 3 kap 17 § utse minst en lekmanrevisor ur kretsen av kommunens revisorer, vilket innebär att det ställs ett krav på att det föreligger ett så kallat personsamband grupperna emellan. Personsambandet kan med andra ord beskrivas med att det skall finnas ett samband mellan de förtroendevalda revisorerna och lekmanrevisorerna. Hur många lekmanrevisorer som skall utses styrs utifrån bolagsordningen för respektive bolag, men i regel väljs en eller två lekmanrevisorer till varje kommunalägt aktieföretag. Det förekommer även att en kommuns samtliga revisorer utnämns till lekmanrevisorer i alla företag. Oavsett hur uppdelningen sker har alla lekmanrevisorer eller revisorer i ett bolag fullt enskilt ansvar för varje uppdrag de utför. Det sker emellertid en informell arbetsfördelning i revisorernas dagliga arbete.⁹⁴ Granskningen av bolaget skall vara tillräckligt ingående och omfattande som god sed kräver⁹⁵. Lekmanrevisorernas arbete bygger på bedömningar av risk och väsentlighet, tydliga bedömningar och effektiv kommunikation. Målet med arbetet är att granskningen skall uttrycka till ägare och medborgare hur bolaget fungerar utifrån ägardirektiven.⁹⁶ De skall på så sätt bidra till en demokratisk insyn och kontroll i kommunala aktieföretag⁹⁷. Sveriges Kommuner och Landsting beskriver lekmanrevisorernas uppdrag som en process där revisorn skapar sig en bild genom att inringa bolagets miljö, förutsättningar och struktur för att skapa ett ramverk och hitta ingångar.⁹⁸

3.2.3.1 Revisionens arbetsgång

I allmänhet är det de sakkunniga som genomför det praktiska granskningsarbetet och lekmanrevisorerna skall på egen hand bedöma i vilken omfattning de sakkunnigas delaktighet behövs för att granskningen skall kunna fullgöras enligt god revisionsred. Lekmanrevisorerna får sedan bestämma sig för i vilken utsträckning och med vilken inriktning de själva vill och kan medverka i det praktiska arbetet. De har dock en kontinuerlig kontakt med de sakkunniga och är väl insatta i iakttagelser och bedömningar som dessa gör i sitt arbete.⁹⁹ Det material som samlas in under det löpande granskningsarbetet ligger till grund för slutsatser, bedömningar och uttalanden som görs av de sakkunniga, vilket innebär att det är viktigt att underlaget verifieras och kvalitetssäkras. En avstämning sker därmed med det granskade bolaget för att brister och

⁸⁸ Göteborg stad, webbplats ?, 2007-04-23

⁸⁹ Tengdelius K., et al., *Aktiv granskning – demokratisk granskning av kommunala bolag* (2006), s. 16

⁹⁰ SKL, *God revisionsred i kommunal verksamhet* (2006), s. 11

⁹¹ SKL, webbplats I, 2007-05-05

⁹² SKL, *God revisionsred i kommunal verksamhet* (2006), s. 24

⁹³ *Ibid.*, s. 23

⁹⁴ *Ibid.* s. 19

⁹⁵ Aktieföretagslagen 10:3

⁹⁶ Tengdelius K., et al., *Aktiv granskning – demokratisk granskning av kommunala bolag* (2006), s. 31 ff.

⁹⁷ SKL, *God revisionsred i kommunal verksamhet* (2006), s. 30

⁹⁸ SKL, webbplats I, 2007-05-05

⁹⁹ SKL, *God revisionsred i kommunal verksamhet* (2006), s. 41

felaktiga tolkningar skall kunna undvikas. Efter det att de sakkunniga biträdenas arbete har avslutats överlämnar de resultatet, innehållande gjorda bedömningar och förslag, till lekmannarevisorerna. Redovisningen sker genom både muntliga föredrag och skriftliga rapporter. När det gäller lekmannarevisorernas tillgång till arbetets underlag regleras det bland annat i avtal. Enligt god revisionssed är det viktigt för lekmännen att i efterhand kunna följa de sakkunnigas arbete, då de skall bedöma resultatet som arbetats fram av de sakkunniga biträdena. I denna bedömning skall hänsyn tas till lekmannarevisorernas iakttagelser och erfarenheter. Inför den slutliga rapporteringen skall lekmannarevisorerna avgöra vilka av deras åsikter som skall framföras till bolagets styrelse i samband med överlämnandet av rapporten. Dessutom skall de bestämma vilka förslag och råd som de skall ge till bolaget med avsikten att understödja förbättringar i verksamheten, vilket innebär att revisionen blir stödjande och förändringsinriktad. Enligt god revisionssed strider inte den formen av revision mot revisorernas oberoende utan istället ger revisionen förslag och råd med ett naturligt samband till granskningsarbetet.¹⁰⁰

3.2.3.2 Rapportering

Slutresultatet av lekmannarevisorernas uppdrag är att, i slutet av året, avlämna en granskningsrapport till styrelsen och bolagsstämman. Enligt Kommunallagen 9 kap 16 § bifogas rapporten till kommunens revisionsberättelse, vilket innebär att den även överlämnas till fullmäktige¹⁰¹. I rapporten skall revisorerna uttala sig om verksamhetens ändamålsenlighet och om den är ekonomiskt tillfredställande samt om den interna kontrollen är tillräcklig.¹⁰² Lekmannarevisorerna skall även uttala sig om den granskning som de har gjort i enlighet med ägardirektiven. Rapporten förväntas även innehålla ett meddelande om det finns anledning att anmärka mot styrelsens arbete samt övriga upplysningar som kan vara av betydelse för kommunen. Utöver den årliga granskningsrapporten skall lekmannarevisorerna enligt god sed skriva en granskningsredogörelse till kommunfullmäktige, i vilken en beskrivning av granskningsinsatserna finns samt vilket resultat det har gett. Vidare innehåller redogörelsen de bedömningar som lekmannarevisorerna har gjort samt deras synpunkter och förslag.¹⁰³ Det är viktigt att understryka att lekmannarevisorerna inte har som uppdrag att yttra sig om ansvarsfrågan i granskningsredogörelsen utan kan istället rikta anmärkning¹⁰⁴. Granskningsredogörelsen bifogas som ett enskilt dokument till granskningsrapporten alternativt som en sammanfattning i densamma¹⁰⁵.

3.2.3.3 Lekmannarevisionens samverkan med styrelse, ledning och externrevisor

Enligt Tengdelius et al. (2006) måste lekmannarevisorn hantera ett flertal relationer i sitt arbete. Det gäller bland annat relationerna till kommunfullmäktige, bolagsstyrelse, ledning samt kommunrevisorerna, sakkunniga biträden och externa revisorer.¹⁰⁶ Då varje relation är ensam i sitt slag kan grundläggande värderingar samlas i ett så kallat samverkansdokument, som är en beskrivning av hur samband och relationer skall utformas i yrkesutövningen.¹⁰⁷

Enligt Aktiebolagslagen 10 kap 7 § förväntas styrelsen och ledning i det kommunalägda bolaget ge lekmannarevisorerna möjlighet att utföra granskningen genom att lämna upplysningar och

¹⁰⁰ SKL, *God revisionssed i kommunal verksamhet* (2006), s. 42

¹⁰¹ Ibid. s. 46

¹⁰² Göteborg stads webbplats IX, 2007-04-23

¹⁰³ SKL, *God revisionssed i kommunal verksamhet* (2006), s. 46, Göteborg stads webbplats, 2007-04-23

¹⁰⁴ SKL, *God revisionssed i kommunal verksamhet* (2006), s. 31

¹⁰⁵ Ibid. s. 46

¹⁰⁶ Tengdelius K., et al., *Aktiv granskning – demokratisk granskning av kommunala bolag* (2006), s. 40

¹⁰⁷ Ibid. s. 42

övrig hjälp som lekmannarevisorerna begär för att kunna fullgöra sitt arbete. Tengdelius et al. (2006) förespråkar att det kommunala bolaget kontinuerligt skall bistå lekmannarevisorerna med den information som de efterfrågar i sitt arbete och således skall lekmannarevisorn ha fri tillgång till bolagets verksamhet.¹⁰⁸

Det kommunala bolagets auktoriserade revisor har till uppgift att granska årsredovisningen och bokföringen samt VD och styrelses förvaltning medan lekmannarevisorernas uppdrag omfattar att granska om verksamheten i bolaget är ändamålsenlig och om den interna kontrollen är tillräcklig. I samband med förvaltningsrevisionen överlappar externrevisorns arbete lekmannarevisionens granskning av bolagets interna kontroll. Även om den externa revisorn intar ett ekonomiskt perspektiv samtidigt som lekmannarevisorerna ser till bolagets verksamhet och styrning behöver parterna kommunicera och samverka med varandra.¹⁰⁹ Det är viktigt att revisionsfunktionerna kommer överens om hur gränsdragningen mellan uppdragen skall ske samt finna ett väl fungerande samarbete¹¹⁰. Enligt god sed innebär det inte att externrevisorerna och lekmannarevisionen skall granska och bedöma bolaget gemensamt. Istället avses med samverkan att revisorerna skall planera, utbyta information, ha gemensamma möten samt avstämna resultat med varandra.¹¹¹ Det är även värdefullt att tydliggöra lekman- respektive externrevisionens självständighet inför det aktuella bolagets styrelse och ledning för att de skall kunna särskilja på revisionsuppdragen samt se vad funktionerna tillför bolaget. Enligt Tengdelius et al. (2006) är det fördelaktigt om lekmannarevisorerna tar initiativ till en överenskommelse mellan sig och den externa revisorn i samband med varje uppdrag. Ett sådant avtal kan exempelvis omfatta huruvida revisorerna skall ha ett gemensamt möte med bolagets ledning eller inte.¹¹²

3.2.3.4 Kompetensprofil

Kommunal revision är ett politiskt förtroendeuppdrag, som kräver erfarenhet av både politiskt arbete och kommunal verksamhet. Uppdraget går ut på att granska hur andra förtroendevalda genomför sitt arbete och det krävs inte någon speciell yrkesbakgrund. De är istället tillförsäkrad professionell kompetens genom att de biträds av sakkunniga som de själva väljer ut.¹¹³ Enligt god sed skall de sakkunniga biträdena ha kunskap och erfarenhet av kommunal verksamhet och revision. Vidare förväntas de ha kunskaper om ekonomi, förvaltning och intern kontroll samt kunskaper om de verksamheter, processer eller funktioner som revisorerna önskar granska.¹¹⁴ Föreningen Sveriges kommunala yrkesrevisorer (Skyrev) har gett ut certifieringsregler för de sakkunniga biträdena. Reglerna har kommit till då det är viktigt att de förtroendevalda revisorerna skall kunna förlita sig på de sakkunnigas arbete. Certifiering av sakkunnig innebär ett bevis på att revisorn har den kunskap och erfarenhet som krävs. För certifiering krävs yrkeserfarenhet i form av arbete med kommunal revision under sammanlagt minst fem år och utbildningskravet är en akademisk examen om 160 poäng där minst 20 poäng måste utgöras av offentlig förvaltning. Det finns emellertid möjlighet till certifiering även om den sökande inte uppfyller ovanstående krav. Då krävs det att den sökande har genomgått en kompletteringsutbildning eller att han kan styrka uppfyllandet av kraven på annat sätt.¹¹⁵ I samband med uppdragsbeskrivningen av ett granskningsobjekt skall de förtroendevalda revisorerna bland annat tydliggöra vilka krav som ställs på de sakkunnigas kompetens, vilken inriktning uppdraget skall ha samt vilka krav som

¹⁰⁸ Tengdelius K., et al., *Aktiv granskning – demokratisk granskning av kommunala bolag* (2006), s. 40

¹⁰⁹ Ibid. s. 18 ff.

¹¹⁰ Ibid. s. 42

¹¹¹ Ibid. s. 18 ff.

¹¹² Ibid. s. 42

¹¹³ Starev, webbplats I, 2007-04-23

¹¹⁴ SKL, *God revisionsred i kommunal verksamhet* (2006), s. 11

¹¹⁵ Skyrev, *Normsamlning för den kommunala sektorn* (2007), s. 11 ff.

finns vad gäller kommunikation, avstämmningar och rapportering.¹¹⁶ Lekmannarevisionsuppdraget i en kommun är ett uppdrag med förtroende. För att lekmannarevisorerna skall kunna genomföra sitt granskningsarbete på ett tillfredställande sätt måste de lära känna det företag som skall granskas, dess premisser och hur verksamheten fungerar. Det är även viktigt att lekmannarevisorerna har kunskaper om kommunens ägarstyrning.¹¹⁷ Den förtroendevalda revisorns kompetens ligger i att ha en politisk och framförallt en medborgerlig förankring. Kompetensen behövs för att kunna granska och pröva om fullmäktiges demokratiskt fattade beslut också genomförs.¹¹⁸

3.3 Tidigare forskning

I detta avsnitt presenteras tre tidigare studier som behandlar ämnet kommunal revision. Först presenteras en motion till riksdagen i vilken det framförs kritik mot att kommuner bedriver verksamhet i bolagsform, därefter framförs en studie angående vilka roller de förtroendevalda respektive de sakkunniga har i sitt arbete och avsnittet avslutas med en studie angående internrevision i kommunalägda energibolag.

3.3.1 Motion till riksdagen 1998/99 med anledning av Prop. 1998/99:66

Bargholtz et al. anser att regeln om att lekmannarevisorer skall utses av någon av de förtroendevalda revisorerna är ett steg i rätt riktning, men att kommunen egentligen inte skall driva kommunal verksamhet i bolagsform. Kommunerna skall ägna sig åt förvaltning som skall styras demokratiskt och med full öppenhet och insyn för medborgarna. I frågan om revisorernas oberoende anser Bargholtz et al. att det blir allt svårare för icke-professionella revisorer att fullgöra en revisionsuppgift som tillgodoser relevanta krav när komplexiteten i den kommunala verksamheten växer. De menar vidare att ett sakkunnigt stöd till viss del stärker den kommunala revisionen, men att det fortfarande inte är säkert att det blir en professionell revision i tillräcklig omfattning. Den kommunala revisionen består av både förvaltningsrevision och redovisningsrevision. Förvaltningsrevision innebär granskning av de politiska besluten samt om de politiska målen uppfylls medan redovisningsrevision innebär att granska huruvida god redovisningssed följs och att räkenskaper och förmögenhetsskydd har upprätthållits på ett bra och tillfredställande sätt. Bargholtz et al. anser att det är rimligt att de förtroendevalda revisorerna skall ägna sig åt förvaltningsrevision. Däremot skulle de önska att det blev en ökad koncentration på uppföljning och granskning av den politiska måluppfyllelsen, då de anser att allt för få politiska debatter handlar om huruvida politiska mål uppfylls. Vidare riktar de kritik mot Prop. 1998/99:66 med avseende på de förtroendevalda och de sakkunnigas oberoende. De anser inte att de förtroendevalda kan ses som tillräckligt oberoende eftersom de granskar och uttalar sig i en verksamhet som de har och kommer att fatta beslut i. Bargholtz et al. tycker inte heller att de sakkunniga kan anses som oberoende eftersom det är de förtroendevalda som avgör det sakkunniga stödets granskning. Det gör att revisionen inte kan uppnå den trovärdighet, som den skulle ha kunnat, om oberoendet hade kunnat säkerställas.¹¹⁹

3.3.2 Revision i den lokala självstyrelsen

Akhmedova och Kristensen (2006) har i sin studie om kommunal revision försökt klargöra vilka roller de förtroendevalda revisorerna och de sakkunniga har. De kom fram till att det var de sakkunniga som skötte så gott som all granskning även om de förtroendevalda revisorerna satt med vid den övergripande granskningen. De sakkunniga respondenterna hade vid upprepade tillfällen försökt att involvera de förtroendevalda revisorerna i utformning av

¹¹⁶ SKL, *God revisionsmed i kommunal verksamhet* (2006), s. 23

¹¹⁷ Ibid. s. 30

¹¹⁸ Skyrev, *Normsamling för den kommunala sektorn* (2007), s. 42

¹¹⁹ Bargholtz H., et al., *Motion till riksdagen 1998/99 med anledning av prop. 1998/99:66 En stärkt kommunal revision (1998)*

revisionsplaneringen samt försökt få dem att bidra med egna tankar och funderingar, men inte fått någon respons. Författarna tolkade det som att de förtroendevalda revisorerna antingen inte var tillräckligt engagerade eller att de litade på de sakkunnigas omdöme. Akhmedova och Kristensen anser att de förtroendevalda skall ta ett allt större ansvar och i större utsträckning påverka vad som skall granskas i kommunen. Enligt de sakkunniga tillför de förtroendevalda revisorerna lokal kännedom och lokal förankring, men författarna menade att eftersom de förtroendevalda revisorerna i studien inte deltog mer praktiskt i granskningsarbetet kunde inte de lokala förhållandena tillvaratas på det sätt som hade varit önskvärt. Enligt lag har de förtroendevalda ansvar för att revisionen utförs i enlighet med god revisionssed, men de saknar den kompetens som krävs för att på ett trovärdigt och tillförlitligt sätt kunna utföra denna revision. Till sin hjälp har de istället sakkunniga. Författarna ifrågasatte här om kommuninvånarna kunde försäkra sig om att de förtroendevalda revisorerna tar sitt ansvar genom att se till att revisionen sker på ett effektivt och objektiva sätt. De förtroendevalda revisorerna arbetar på uppdrag av kommunfullmäktige, vilket gör att deras oberoende kan ifrågasättas medan de sakkunniga inte har någon direkt koppling till kommunen och kan på så sätt lättare förhålla sig oberoende. Det är också de sakkunniga som besitter kunskapen om revision och har det största inflyandet över vad som skall granskas, men ändå anser både Akhmedova och Kristensen samt de sakkunniga i studien att de förtroendevalda revisorernas roll är viktig för att kommuninvånarnas intressen skall kunna tillvaratas. De förtroendevalda revisorerna har god lokal kännedom samt god förtroenhet om den egna kommunen, vilket är två viktiga faktorer som författarna tror att de sakkunniga annars skulle kunna förbise. De anser därmed att den kommunala revisionen borde stärkas genom att ge professionen mer resurser och samtidigt ställa högre krav på de förtroendevalda revisorerna. Författarna anser slutligen att de förtroendevalda revisorernas ringa kompetens samt brist på oberoende är ett problem och att det kan medföra att revisionen inte uppfyller vad som kan anses vara en fullgod revision.¹²⁰

3.3.3 Internrevision i kommunalägda energibolag

I studien av Andersson et al. framgick det att den lagstadgade granskningen av den interna kontrollen i kommunalägda bolag inte alltid var tillräcklig utan att det i vissa fall behövdes en ytterligare granskande funktion. Ett bra komplement till den kommunalt lagstadgade lekmannarevisionen kunde enligt studien vara internrevision. Internrevision påminner om lekmannarevision på så sätt att den skall verka som en oberoende funktion mellan styrelsen och ledningen. Internrevisionen skall i likhet med lekmannarevisionen granska den interna kontrollen samt se till att riktlinjer, lagar och föreskrifter följs. De skall dessutom utvärdera risker, effektivitet och måluppfyllelse. Till skillnad från lekmannarevisionen kan internrevisionen utöver dessa granskande funktioner inta en mer konsultativ roll. Internrevisionen syftar sålunda inte enbart till att kontrollera funktionerna utan till att tillföra företaget mervärde genom att förbättra och effektivisera styrning, kontroll och riskhantering som i sin tur kan inge trygghet och förtroende samt leda till besparingar för företaget. Internrevision i kommunalägda bolag kan antingen bestå av internrevisorer som är anställda i företaget eller av anlidade konsulter. Fördelen med internt anställda internrevisorer är att de inte behöver lägga ner tid på att sätta sig in i arbetet och nackdelen är att oberoendeförhållandet kan komma att hotas. Om inte verksamheten är tillräckligt stor kan det även bli svårt att hålla en anställd internrevisor sysselsatt. En inhyrd konsulttjänst uppfyller kravet på oberoende, men frågan är om det kan väga upp den kunskap om företaget som krävs för att kunna utföra tjänsten på ett effektivt sätt utan att behöva lägga alltför mycket tid och pengar. Andersson et al. kom fram till att internrevisionsfunktionen kunde lösas genom att företagets avdelningar kunde granska varandra för att vara kostnadseffektiva samtidigt som de skulle kunna upprätthålla sitt oberoende.¹²¹

¹²⁰ Akhmedova & Kristensen, *Revision i den lokala självstyrelsen* (2006)

¹²¹ Andersson, C-M., et al., *Internrevision i kommunalägda energibolag* (2006)

4. EMPIRISK STUDIE

I följande kapitel redogör vi för vår empiriska studie av Göteborgs stads bostadsaktiebolag och Halmstadsfastighets AB. Empirin innehåller data från intervjuer med representanter från ledning och styrelse, lekmannarevisorer samt sakkunniga i respektive bostadsbolag och kommun, samt information från årsredovisningar och revisionsrapporter.

4.1 Göteborgs stads bostads AB

4.1.1 Presentation av Bostadsbolagets respondenter och deras kompetensprofil

I samband med fallstudien av Bostadsbolaget intervjuades följande respondenter:

- **Magnus Adamsson** arbetar sedan år 2005 som ekonomichef på Bostadsbolaget och har en god överblick över hela organisationen, då ekonomiavdelningen fungerar som en stödfunktion till Bostadsbolagets samtliga distrikt. Adamsson sitter även med i bolagsledningen och som kontaktperson gentemot kommunens lekmannarevisorer hanterar han samtliga rapporter som bolaget erhåller från revisorerna.
- **Birgitta Simonsson** innehar uppdrag som styrelseledamot i Bostadsbolaget sedan år 2003. Hon är i grunden marknadsekonom och är för närvarande politiskt aktiv som ledamot i SDN Biskopsgården och sociala utskottet.
- **Torbjörn Rigemar** har suttit i Stadsrevisionen sedan 1999 och år 2007 valdes han till lekmannarevisor för Bostadsbolaget. I grunden har han en treårig yrkesgymnasial utbildning och sedan 70-talet har han varit fackligt aktiv. Under ett flertal år har han haft förtroendemannauppdrag som kassör och revisor. En företagsekonomisk utbildning gav Rigemar kunskap i hur ett företags ekonomiska status skall analyseras genom bland annat nyckeltal. Idag arbetar han som ombudsman och ekonomiansvarig på IF Metall i Göteborg. Innan Rigemar blev vald lekmannarevisor för Bostadsbolaget var han revisorssuppleant inom bolaget, vilket innebar att han då inte hade direktkontakt med bolaget utan hade endast tillgång till främst årsredovisningar.
- **Magnus Gréen**, revisor inom Göteborgs Stad, är sakkunnigt biträde åt kommunens lekmannarevisorer och är granskningsansvarig för flera av bolagen inom Förvaltnings AB Framtiden. Han har arbetat som revisor på Stadsrevisionen i Göteborgs Stad sedan år 2002 och innan det var han verksam som forskare, lärare samt konsult. Gréen har en forskarutbildning med sociologi (filosofie magister) och statskunskap (filosofie kandidat) som bas. Han har även studerat internationella relationer och ekonomi. För tillfället uppfyller Gréen Skyrevs utbildningsmässiga krav på certifiering och i slutet av 2007 uppfyller han även Skyrevs krav på praktisk erfarenhet.

4.1.2 Företagspresentation

Bostadsbolaget grundades år 1945 och ingår idag i Framtidenkoncernen, som är den största ägaren av hyreslägenheter i Göteborgsområdet.¹²² Liksom de flesta bolag inom koncernen är Bostadsbolaget helägt av kommunen¹²³. Bolagets uppdrag innefattar bland annat att genom företagets verksamhet stärka Göteborgs Stads utveckling och att ge hyresgästerna ett stort inflytande över sitt boende och sitt närmaste område.¹²⁴ Det som styr Bostadsbolaget och lägger grunden för verksamheten är moderbolaget Förvaltnings AB Framtidens krav, vilka utgår från kommunens mål och syfte med de allmännyttiga bostadsbolagen. Kommunfullmäktige har utformat ett gemensamt ägardokument för samtliga kommunalägda bostadsbolag i Göteborgs Stad. Med utgångspunkt i dokumentet har moderbolaget formulerat mål och motiv samt affärsidé och policys för bolagen¹²⁵. Bostadsbolagets affärsidé är att erbjuda bostäder och lokaler i attraktiva fastighetsbestånd, där hyressättningen skall följa marknaden och vara konkurrenskraftig. Det skall bolaget göra genom att ha en fastighetsförvaltning som är professionell och kundnära.¹²⁶ Bolaget har som vision att leda hyresmarknaden i Göteborg och utveckla den framtida boendeformen samt modernisera Sveriges allmännytta¹²⁷. Vidare arbetar Bostadsbolaget för att upprätthålla ett affärsmässigt tänkande och att kunna frigöra kapital till underhåll av sina fastigheter¹²⁸. De beskriver sin styrka med orden kvalitet, service och trygghet¹²⁹. År 2006 hade Bostadsbolaget omkring 300 anställda samt ett fastighetsbestånd på 22 700 lägenheter och per 31 december samma år uppvisade företaget ett resultat efter skatt på 55 939 Mkr. Omsättningen var då 1 274 259 Mkr.¹³⁰

4.2 Revision

Lekmannarevision och externrevision inom Göteborgs Stad regleras genom Aktiebolagslagen, Kommunallagen samt revisionsreglementet för Göteborgs Stad.¹³¹ Verksamhetsrevisionen innefattar en prövning huruvida de kommunala verksamheterna drivs på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredställande sätt. Redovisningsrevisionens syfte är att granska bolagens räkenskaper och årsredovisningar. Förtroendevalda revisorer för kommunen väljs av fullmäktige och ur gruppen av dessa har Bostadsbolagets stämma valt två lekmannarevisorer.¹³² De har som uppgift att granska bolaget och att självständigt uttala sig om huruvida verksamheten är ändamålsenlig och ekonomiskt tillfredställande samt om den interna kontrollen är tillräcklig. Därutöver innefattar lekmannarevisorernas arbete planerings- och avstämningsmöten, samordning med revisionsbyråerna samt rapportering till bolaget i form av en granskningsrapport inklusive en granskningsredogörelse. Lekmannarevisorerna biträds i sin granskning av sakkunniga från revisionskontoret. Det är fullmäktige i Göteborgs Stad som utformar stadsrevisionen för kommunens samtliga bolag.¹³³

4.2.1 Externrevision

För räkenskapsåret 2006 granskade Deloitte AB Bostadsbolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och VD:s förvaltning i bolaget. Enligt revisionsberättelsen har revisionen utförts

¹²² Göteborg stad, webbplats II, 2007-05-08

¹²³ Ibid.

¹²⁴ Bostadsbolaget, webbplats II, 2007-05-08

¹²⁵ Årsredovisning Bostadsbolaget (2006), s. 12

¹²⁶ Bostadsbolaget, webbplats III, 2007-05-08

¹²⁷ Ibid.

¹²⁸ Årsredovisning Bostadsbolaget (2006), s. 4

¹²⁹ Bostadsbolaget, webbplats III, 2007-05-08

¹³⁰ Bostadsbolaget, webbplats IX, 2007-05-08, Årsredovisning Bostadsbolaget (2006), s. 46

¹³¹ Göteborg stad, webbplats IX, 2007-05-08

¹³² Ibid. 2007-05-22

¹³³ Adamsson, M., ekonomichef Bostadsbolaget

utifrån god revisionssed. Vidare tillstryker Deloitte AB att årsstämman beviljar styrelsens ledamöter och VD:s ansvarsfrihet för räkenskapsåret. Revisionsberättelsen undertecknades av auktoriserad revisor.¹³⁴ Från och med år 2007 innehar Öhrlings Pricewaterhouse Coopers uppdrag att granska bolaget.

4.2.2 Internrevision

Ekonomichef i Bostadsbolaget definierar internrevision i generell bemärkelse, som på vilket sätt ett företag med egna resurser säkerställer organisationens interna rutiner. Han menar att internrevisionen till viss del innebär att det enskilda företaget förekommer revisorerna genom att på egen hand se till att de följer de lagar och krav som finns och att de har en tillfredställande säkerhet i informationsflödet. Trots att ekonomichefen inte anser att det finns en renodlad internrevision i bolaget förekommer det situationer då begreppet tillämpas. Begreppet internrevision tillämpas då lekmannarevisorerna tillsammans med de sakkunniga biträdena utför granskning av verksamheten.

Sakkunnig i Bostadsbolaget anser inte att lekmannarevision går att likställa med begreppet internrevision. På frågan om hur han definierar internrevision refererar han till Göteborgs Energi, som är ett av de fåtal kommunala aktiebolag i Göteborg som har en renodlad internrevisionsfunktion. Hans uppfattning är att en internrevisor är direkt anställd inom den egna organisationen och arbetar på uppdrag av VD. Han upplever inte att den utvecklade controllerfunktionen som finns i Bostadsbolaget går att likställa med internrevision. Internrevisionen är en mer oberoende funktion som är fristående från de avdelningar som revisorerna är inne och reviderar.

Styrelseledamot i Bostadsbolaget anser att internrevision generellt sett är ett viktigt verktyg för att få en översyn över ett bolags verksamhet på ett objektiva sätt. En funktion där organisationsfrågor, ansvarsfördelning och delegationsordning beaktas.

4.2.3 Lekmannarevision

Enligt ekonomichef i Bostadsbolaget arbetar Stadsrevisionen i Göteborg på uppdrag utav kommunfullmäktige, som formulerar riktlinjer och mål för kommunen. Fullmäktige utformar stadsrevisionen för kommunens samtliga bolag och sänder ut sina lekmannarevisorer tillsammans med sakkunniga biträden till bolagen. Det huvudsakliga målet med lekmannarevision inom Bostadsbolaget är enligt ekonomichefen att lekmannarevisorerna tillsammans med sakkunniga kontrollerar om bolaget följer kommunens riktlinjer och prioriterade mål. Han anser att lekmannarevisionens arbete är huvudsakligen granskande. De har ett uttalat ändamål med sina kontroller och de arbetar efter att kunna säkerställa att Bostadsbolaget har fungerande rutiner och att önskvärda förhållningssätt finns inom organisationen. Ekonomichefen anser att lekmannarevisionen har en värdeskapande effekt för Bostadsbolaget på så sätt att den ger en bekräftelse på hur företagsamt bolaget är. Vidare upplever han att lekmannarevisionen kan skapa mervärde eftersom revisorerna kan ge rekommendationer gällande hur ledningen kan arbeta för att förbättra verksamheten i bolaget. Han är dock av åsikten att de sakkunniga skulle kunna vara än mer bistående i sitt arbete om Bostadsbolaget skulle stöta på problem. Som det ser ut idag lägger inte lekmannarevisorer eller de sakkunniga upp några planer eller strategier för Bostadsbolaget. Ledningen frågar Stadsrevisionen när det gäller formalia i samband med den nya bolagsordningen och revisorerna hjälper ledningen att trygga att deras nya bolagsordningar och arbetsordningar överensstämmer med stadens föreskrifter och det sätt på vilket verksamheten bedrivs. Vidare menar ekonomichefen att Bostadsbolaget inte har behövt rådfråga

¹³⁴ Årsredovisning Bostadsbolaget (2006), s. 70

Stadsrevisionen under hans tid som ekonomichef. Istället tar bolaget hjälp av de externa revisorerna om det är någon speciell aktivitet som de exempelvis önskar kontrollera eller visa. Det förekommer dock situationer, under revisionsåret, då Bostadsbolaget stämmer av med lekmannarevisionen för att säkerställa att bolaget hanterar en uppgift på ett ändamålsenligt sätt. Utöver lekmannarevisionen har Bostadsbolaget internt anställda controllers, vilka arbetar med framförallt budgetering och prognoser, men även uppföljningar och utredningar i de fall ekonomiavdelningen upptäcker eventuella problemområden. Ekonomichefen anser att controllers är ett bra komplement till lekmannarevisionens granskande arbete.

Enligt lekmannarevisor i Göteborg är det hans uppgift att kontinuerligt följa verksamheten i Bostadsbolaget, vilket han gör genom att granska de protokoll samt de ekonomiska redovisningar och rapporter som bolaget överlämnar. Sakkunnig anser att lekmannarevisionens funktion handlar om att någon oberoende part noggrant följer en av bolagets huvudprocesser i taget. Eftersom lekmannarevisorn säkerställer att verksamheten i de kommunala bolagen är ändamålsenlig anser han att det stärker allmänhetens tilltro till att bedriva kommunal verksamhet i bolagsform. Sakkunnig redogör för att Stadsrevisionen, där både sakkunniga och förtroendevalda sitter, är kopplad till kommunfullmäktige. Det är lekmannarevisorerna som genom en risk- och väsentlighetsanalys formulerar revisionsplanen för de sakkunniga biträdena på revisionskontoret. Sakkunnig menar att deras arbete kan handla om att analysera huruvida kommunfullmäktiges mål med den kommunala verksamheten får genomslagskraft i bolaget. Han beskriver att de sakkunnigas uppdrag styrs utifrån Aktiebolagslagen och *God revisionsöed i kommunal verksamhet* och att de har en kritiskt granskande roll, men han menar att de även kan inta en främjande roll på så sätt att de kan uppmärksamma väl fungerande processer och förmedla de mellan bolagen inom kommunen.

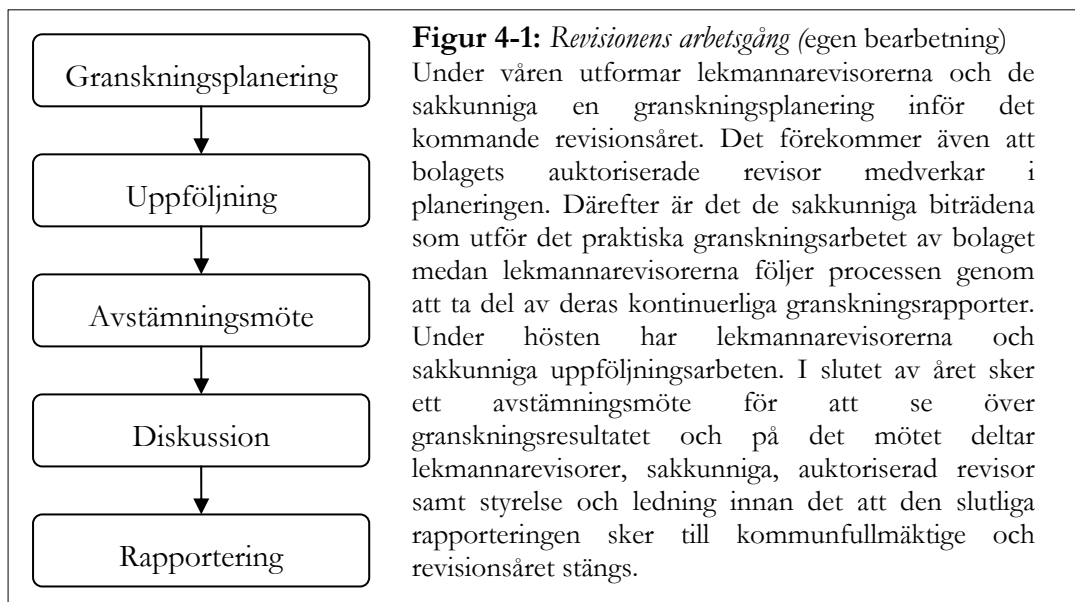
Lekmannarevisorerna skall arbeta på uppdrag av kommunfullmäktige och skall vara opartiska och oberoende i sitt granskningsuppdrag. Därav anser styrelseledamot i Göteborg att funktionen lekmannarevision får en mer granskande karaktär i jämförelse med internrevision. Hon menar att målet med lekmannarevisionen är att säkerställa att bolaget arbetar enligt sitt uppdrag från kommunfullmäktige. Att den syftar till att bedöma bolagets verksamhet, att den är ändamålsenlig och ekonomiskt tillfredsställande, att räkenskaperna är rättvisande samt att den interna kontrollen är tillräcklig. För att styrelsen skall kunna säkerställa revisorernas objektivitet, redogör styrelseledamoten för att lekmannarevisorerna inte får ha några andra politiska uppdrag utöver revisionsuppdraget i Bostadsbolaget. Vidare menar hon att styrelsen aldrig formulerar några specifika uppdrag åt lekmannarevisorerna.

4.2.3.1 Revisionens arbetsgång

Lekmannarevisorerna i Bostadsbolaget väljer ut ett antal granskningsområden varje år och enligt lekmannarevisor i Göteborg deltar sedan lekmannarevisorerna i det praktiska granskningsarbetet på så sätt att de följer granskningsprotokoll från sakkunniga. År 2006 genomfördes en granskning gällande riskanalyser och innevarande år skall de sakkunniga i samarbete med lekmannarevisorerna göra en gemensam granskning av styrelsens arbete. Lekmannarevisor i Göteborg redogör för att de vanligtvis har möte med de sakkunniga en gång på månad, men att det i samband med revisionsberättelser blir mer frekventa möten. Lekmannarevisorerna har även planeringsmöten tillsammans med de sakkunniga och enligt lekmannarevisorn förekommer det även tillfällen då Bostadsbolagets auktoriserade revisor medverkar vid planeringen

Sakkunnig i Göteborg beskriver att stadsrevisorernas granskningsarbete är uppbyggt i flera delar varav en, så kallad miniminivå, innefattar en granskning av huruvida ordning och reda förekommer samt om styrning och verksamhetsuppföljning fungerar på ett tillfredsställande sätt.

Därutöver gör de sakkunniga normalt två specifika granskningar i kommunens större bolag. Granskningsarbetet sker årligen på så sätt att det på våren utformas en granskningsplan, som utreds i organisationen, se figur 4-1 nedan. Enligt lekmannarevisor i Göteborg använder de sig sedan av granskningsplanen som en mall under tiden som granskningen fortskrider. Under hösten sker uppföljningsarbeten som stäms av i slutet av året. Ytterligare en avstämning sker sedan, efter det att granskningsrapporten skickats till bolagen, i början av nästföljande år. Därefter presenteras det slutliga dokumentet för styrelsen innan revisionsåret stängs. Uppdragen kan handla om att granska utifall kommunfullmäktiges målsättning med verksamheten uppfylls eller huruvida lagar och regler följs och om bolaget har en tillfredställande intern kontroll. Enligt sakkunnig i Göteborg är frågor gällande transparens och öppenhet oerhört viktigt i de sakkunnigas granskningsarbete. Han menar att en kontinuerlig dialog förs mellan ledning och lekmannarevisionen under granskningsprocessen. Det är viktigt att ägarna och ytterst skattebetalarna i kommunen vet vad som händer i Bostadsbolaget. Vidare beskriver sakkunnig att efter det att de sakkunniga har genomfört sin granskning diskuteras resultatet med ledningen och lekmannarevisorerna. Vid det tillfället menar ekonomichef i Bostadsbolaget att ledningen får möjlighet att kommentera innehållet i rapporterna innan de tillsändes bolaget och felaktigheter i texterna kan då undvikas. Om bolaget har åtgärdat någon brist alternativt om det har skett någon väsentlig förändring under året anser han att det är fördelaktigt om det kommenteras i rapporten. Vidare betonar sakkunnig att de sakkunniga inte bistår ledningen i Bostadsbolaget i hur de skall gå tillväga i olika situationer. Om de sakkunniga involveras i exempelvis Bostadsbolagets arbete med måluppfyllelse har de svårt att i efterhand kritiskt granska bolaget, vilket innebär att deras oberoende kan komma att hotas. Däremot förklarar sakkunnig att de hjälper bolaget med styrnings- och uppföljningsprocesser och i samband med det får ledningen vetskap om hur revisorerna bedömer styrning och uppföljning i verksamheten. Om de sakkunniga involveras i exempelvis Bostadsbolagets utveckling av ett jämställdhetsarbete, har de svårt att i efterhand kritiskt granska eventuella brister i det sätt som bolaget bedriver jämställdhetsarbetet på.



4.2.3.2 Rapportering

Enligt lekmannarevisor i Göteborg överlämnar lekmannarevisionen två rapporter per år till Bostadsbolaget. Det är en granskningsredogörelse i samband med den löpande granskningen och en granskningsrapport vid årsstämman. Om det förekommer situationer då lekmannarevisionen beslutar att granska ett specifikt område i bolaget producerar de en ytterligare rapport eller skrivelse utifrån det. Ekonomichef i Bostadsbolaget betonar värdet av att lekmannarevisionen

avlämnar rapporter som är utan anmärkningar till Bostadsbolagets styrelse. Utöver de nämnda rapporterna får även Bostadsbolagets VD en enskild rapport. En gång per år i samband med det sista styrelsemötet samlas Bostadsbolagets lekmannarevisorer, sakkunniga och externa revisorer för att gå igenom sina rapporter inför styrelsen, vilket anses vara ett viktigt möte. Under genomgången av rapporterna kan det förekomma att ledningen i Bostadsbolaget får input på hur de kan utveckla sitt arbete, vilket enligt ekonomichefen innebär att rapporterna från lekmannarevisionen vanligtvis brukar leda till förändringar. Sakkunnig anser att Bostadsbolaget vanligtvis omgående åtgärdar brister som lekmannarevisionen uppmärksammat ledningen på. Detta tyder, enligt sakkunnig, på att Bostadsbolaget är angelägna om att rapporterna är utan anmärkningar.

Sakkunnig i Bostadsbolaget framhäver att rutinerna för avstämningen är under förändring. Tidigare var arbetet klart redan i slutet av året och vid avstämmningsmötet deltog både auktoriserad revisor, lekmannarevisorer och sakkunniga samt ekonomichef och VD. Om någon speciell funktion inom Bostadsbolaget granskades kunde det även bli aktuellt med ytterligare någon representant från ledningen i Bostadsbolaget eller från moderbolaget i koncernen Framtiden AB. Meningen med avstämmningsmötena var att diskutera lekmannarevisionens iakttagelser och preliminära bedömningar. Det har dock visat sig att bedömningarna har färdigställts innan avstämningen, vilket har inneburit att mötet inte har uppfyllt sin avsedda funktion. Därav håller Stadsrevisionen på att förändra avstämningsprocessen och tanken är att det skall bli mer flexibla och öppna avstämmningar med VD och ekonomichef.

4.2.3.3 Lekmannarevisionens samverkan med styrelse, ledning och externrevisor

Inför årsstämmor eller vid lagändringar, såsom införandet av den nya Aktiebolagslagen, har Bostadsbolaget ett omfattande samarbete med de sakkunniga. Ekonomichef i Bostadsbolaget menar att revisorernas oberoende är värdefullt för Bostadsbolagets styrelse, då de, avskilda från den dagliga verksamheten, verkar som fullmäktiges så kallade kontrollorgan och säkerställer att bolaget hanteras i enlighet med fullmäktiges intentioner. Externrevisorerna granskar bolagets siffror medan lekmannarevisionen mer ser till bolagets mjuka delar, det vill säga att uppsatta politiska mål följs. Enligt ekonomichefen är det fördelaktigt att det förekommer två skilda infallsvinklar i revisionen. Till följd av det upplever han även att parterna tar nytta av varandras arbete, då det inte verkar förekomma något dubbelarbete. Lekmannarevisionen och externrevisorn har också en skyldighet att uppmärksamma varandra på företeelser som är av betydelse för bolaget och revisionen.

Enligt styrelseledamot i Bostadsbolaget har bolagets styrelse kontakt med lekmannarevisorerna i samband med att revisorerna deltar på två av styrelsens sammanträden. Under första tillfället redogör lekmannarevisorerna vilka granskningsområden som är aktuella för att i samband med årsstämman lämna en revisionsberättelse. Hon menar att det här arbetssättet möjliggör en god dialog med lekmannarevisorerna för samtliga styrelseledamöter.

Lekmannarevisionen genomför inte någon räkenskapsgranskning utan ser enbart till verksamheten i bolaget. Samtidigt som de auktoriserade revisorerna granskar årsredovisning och bokföring samt styrelsens och VD:s förvaltning i verksamheten tittar lekmannarevisorernas sakkunnigstöd på den så kallade offentlighetskulturen i Bostadsbolaget. Till stor del skiljer sig lekmannarevisionens och de auktoriserade revisorernas uppdrag åt, men sakkunnig menar att professionerna vanligtvis möts i frågor gällande den interna kontrollen, det vill säga hur bolagets styrelse har organiserat det interna kontrollsystemet.

Enligt lekmannarevisorer i Göteborg har de en kontinuerlig dialog med Bostadsbolaget, vilket

syftar till att göra revisionsarbetet till en process. Han menar att förbättrande åtgärder då successivt kan vidtas i bolagets verksamhet, organisation samt i dess system och rutiner. Kontakten med Bostadsbolagets styrelse och ledning sker vid omkring två till tre tillfällen per år, varav ett tillfälle är i samband med presentation av granskningsplanen i början av revisionsåret. Vid det tillfället, menar han, att bolaget får möjlighet att presentera sin verksamhet och att revisorerna kan ställa frågor till styrelseledamöterna och ledningen. Han upplever att frågorna de ställer till bolaget varierar beroende på vad för händelser som har inträffat alternativt finns i bolagets planering. Frågorna kan exempelvis handla om riskhantering, bolagsordning samt kommunfullmäktiges direktiv.

4.3 Halmstadsfastighets AB

4.3.1 Presentation av HFAB:s respondenter och deras kompetensprofil

I samband med fallstudien av HFAB intervjuades följande respondenter:

- **Jonas Hansson** arbetar sedan år 2005 som VD i HFAB. Som VD har Hansson den kontinuerliga kontakten med företagets lekmannarevisorer och det sakkunniga biträdet. Med anledning av sin position är det även han som erhåller de rapporter som kommer från revisorerna.
- **Jan-Olof Johansson** är sedan årsskiftet vice styrelseordförande i HFAB. Han är dessutom bland annat ledamot i kommunfullmäktige och i *Musik i Halland*.
- **Rose-Marie Edlund** är lekmannarevisor i Halmstad kommun och har arbetat med kommunal revision sedan år 2002. I grunden är Edlund utbildad idrottspedagog. Hon har arbetat som administratör och ekonom inom Hallands läns landsting, kamrer samt ekonom på en mäklarbyrå. Idag arbetar hon som vårdare på ett behandlingsprogram inom Kriminalvården.
- **Christel Eriksson** är ledare för det sakkunniga stödet på Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Komrev i Halmstad. I grunden är hon utbildad sjuksköterska. Innan det att Eriksson började sitt arbete som revisor inom Halmstad kommun har hon arbetat som förvaltningschef inom både landsting och kommun, vilket innebär att hon arbetade med ledning och styrning inom kommunal verksamhet. Eriksson har stor erfarenhet av kommunal revision

4.3.2 Företagspresentation

HFAB bildades år 1942. Företaget ingår i Halmstads Rådhus AB – koncernen och är ett av Halmstad kommun helägt aktiebolag.¹³⁵ Bolagskoncernen bildades 2005 och underlättade möjligheterna till samordning av kommunens bolagssektor samt tydliggjorde bolagens kommunala ansvar. HFAB har kommit att bli kommunens största och marknadsledande bostadsbolag och bolagets verksamhet omfattar uthyrning och förvaltning av såväl bostäder som lokaler inom Halmstad kommun. År 2006 hade HFAB omkring 56 anställda samt ett fastighetsbestånd på 9 664 lägenheter och per 31 december samma år redovisade företaget ett resultat efter skatt på 47 Mkr. Omsättningen var 597 Mkr. HFAB arbetar efter affärsidén att *på ett affärsmässigt sätt utveckla och erbjuda ett attraktivt boende i hyresrätt*.¹³⁶ Då företaget är allmännyttigt skall det verka för att hålla kostnaderna nere så att en låg prisnivå skall kunna uppnås och i

¹³⁵ HFAB: s webbplats, 2007-05-08

¹³⁶ Årsredovisning HFAB (2006), s. 6

kommunens bolagsordning beskrivs HFAB:s syfte som att i *allmännyttigt syfte äga och förvalta fastigheter för bostads- och därmed sammanhängande ändamål och i samband med det därmed köpa, sälja, bebygga och förvalta fast egendom*.¹³⁷

När det gäller bolagsstyrningen inom HFAB har arbetet med att formulera tydliga ägardirektiv för verksamheten gått framåt under år 2006¹³⁸. Ägardirektiven, som antas av kommunfullmäktige, berör samtliga företag inom den kommunala bolagskoncernen och är en förutsättning för en aktiv ägarstyrning¹³⁹. Fullmäktige skall pröva direktiven vid minst ett tillfälle per år, vilket alltid bör ske i samband med att kommunens budget bearbetas¹⁴⁰. En förutsättning för en välfungerande ägarstyrning är att styrelsen i Halmstad Rådhus AB blir aktiv när det gäller att ge sina dotterbolag direktiv angående rapportering. Styrelsen i Halmstad Rådhus AB har som uppgift att företräda kommunens intressen genom att kontrollera att ägardirektiven för sina dotterbolag revideras i överensstämmelse med de beslut som tas av kommunfullmäktige. Det är därefter viktigt att de sker en effektiv rapportering till fullmäktige vad gäller följsamheten i direktiven.¹⁴¹ Vidare har styrelsen ansvar att kontinuerligt följa övriga beslut tagna av fullmäktige samt att besluta om övergripande policys, som skall verka vägledande för arbetet i bolaget¹⁴².

4.4 Revision

Enligt sakkunnig i Halmstad är revision inte bara till för att granska utan den skall också vara utvecklande för företaget. Det är det främsta syftet. Vidare menar hon att kommunala bolag har en mer genomgripande granskning än privata då det är reglerat att den verksamhet som bedrivs i bolagen skall vara allmännyttig och omfattas därmed av både Aktiebolagslagen och Kommunallagen. Aktiebolagslagen eftersom det är ett bolag och Kommunallagen då det är ett bolag av allmänt intresse. Främsta skillnaden mellan de båda regleringarna är offentlighetsprincipen som gäller för de kommunala bolagen och som innebär att det mesta måste synas utåt till allmänheten. Aktiebolagslagen reglerar att det måste finnas en auktoriserad revisor i företaget och Kommunallagen att det måste finnas lekmannarevisorer. Den auktoriserade revisorn granskar företagets ekonomiska förhållanden och finansiella rapportering medan lekmannarevisorn bland annat skall se till att bolaget drivs i linje med kommunfullmäktiges intentioner med verksamheten. Halmstad kommuns revisorer väljs av fullmäktige och det är sedan ur den revisorsgruppen som två lekmannarevisorer till HFAB väljs, vilket innebär att det finns ett personsamband mellan kommunrevisorerna och lekmannarevisorererna. I Halmstad kommun köps externt sakkunnigstöd in av Öhrlings PricewaterhouseCoopers kommunrevision (Komrev). Enligt sakkunnig är fördelen med det externt upphandlade stödet framförallt att revisorernas oberoende säkerställs och att effektiviteten i granskningen underlättas.

4.4.1 Externrevision

För räkenskapsår 2006 blev HFAB:s årsredovisning och bokföring samt styrelsens och VD:s förvaltning i bolaget granskad av revisionsbyrå KPMG. Granskningen, som genomfördes av auktoriserad revisor, följde god revisionssed i Sverige. I revisionsberättelsen tillstyrker revisorn att årsstämman beviljar styrelsen och VD:s ansvarsfrihet för verksamhetsåret.

¹³⁷ Halmstad kommun, webbplats, 2007-04-18

¹³⁸ Årsredovisning HFAB (2006), s. 7

¹³⁹ Eriksson & Thörn, *Revisionsrapport – Ägarstyrning av de kommunala bolagen Halmstad kommun* (2007), s. 1 ff.

¹⁴⁰ Ibid. s. 3

¹⁴¹ Ibid. s. 6

¹⁴² Ibid. s. 3

4.4.2 Internrevision

På frågan om hur sakkunnig i HFAB vill definiera internrevision svarar hon att hon upplever att internrevision är en organisatorisk fråga. Hon beskriver det som ett ledningsorgan vilket är en del i ledningens eget verksamhetsstöd. Internrevisionen kan bidra till förbättrad styrning och måluppfyllelse, men framförallt är det enligt henne ett sätt för ledningen att få återkoppling på sitt arbete bland annat med den interna kontrollen. Sakkunnig uttrycker det som att internrevision i traditionell bemärkelse är ett verktyg för styrelsen, men det är ingen myndighet och därmed inte tvingande i lagens bemärkelse. Sakkunnig anser inte att det går att sätta likhetstecken mellan internrevision och lekmannarevision. Lekmannarevision är en demokratisk process och är till för att ta tillvara medborgarnas intresse. Dessutom menar hon att ett högre oberoende uppnås genom lekmannarevision jämfört med en traditionell internrevision, då de sakkunniga ser på företaget ur en objektiv synvinkel

På frågan om hur VD i HFAB vill definiera internrevision menar han att internrevision generellt handlar om att tillföra verksamheten mervärde genom att vara en oberoende, konsultativ funktion som bistår bolaget i arbetet med att följa upp verksamheten. Vad gäller lekmannarevisionen är den mer granskande än värdeskapande i sin karaktär. Funktionen hjälper inte till med målsättning och strategier och ger inte ut rekommendationer eller handlingsplaner utan gör årliga granskningar och kontroller. En viss konsultativ funktion finns dock mellan honom och den sakkunnige, men han hade önskat att lekmannarevisionen var mer värdeskapande i sin karaktär. Att införa en internrevisionsavdelning anser han emellertid inte är nödvändigt då HFAB inte är tillräckligt stort.

4.4.3 Lekmannarevision

Enligt sakkunnig i HFAB baserar lekmannarevisionen sin planering på en risk- och väsentlighetsanalys. Hon anser att analysen ligger till grund för lekmannarevisionen som funktion. Lekmannarevisionen rapporterar enligt Kommunallagen till kommunfullmäktige om bolagen har skötts ändamålsenligt utifrån de riktlinjer och mål som finns med verksamheten. Främst behandlar rapporten ändamålsenligheten i styrelsens förvaltning i bolaget och om det finns anledning att rikta anmärkning mot ledningen. Enligt sakkunnig utformar fullmäktige ägardirektiv i kommunala bolag vilka säkerställer att det finns skäl och syfte med verksamheten. Lekmannarevisorerna har sedan som uppgift att granska samt kontrollera att ägardirektiven uppfylls. I detta sammanhang beskriver sakkunnig deras roll som ett sakkunnigt stöd i arbetet med att kontrollera ändamålsenligheten i bolagen.

Sakkunnigs personliga uppfattning är att lekmannarevisionen är utvärderande i sin karaktär och att den leder till att nya beslut och förändrade inriktningar kommer till stånd. Hon menar att det i HFAB har varit mer påtagligt då styrelsen inom bolaget har haft starka politiker med medborgarnas intresse i åtanke. I Halmstad menar hon att lekmannarevisionen är gynnad. Det beror på att det vid införandet av funktionen avsattes pengar för granskningen, vilket innebär att revisorerna har möjlighet till sakkunnigstöd i stor utsträckning.

VD i HFAB menar att lekmannarevisionen är inriktad på verksamheten och att funktionen både ser till kommunala policy som skall följas och kommunens ägardirektiv. HFAB:s ägardirektiv har emellertid inte varit tydliga, vilket bland annat har lett till att det är riskhanteringen som de till stor del har granskat. VD ser positivt på lekmannarevisionen som funktion då det är positivt att en opartisk person med öppna ögon granskar verksamheten och dess rutiner. Hittar lekmannarevisorerna alternativt de sakkunniga något som är fel har bolaget möjlighet att ändra det och finner revisorerna inga fel ser han det som en kvalitetsstämpel. Han anser även att lekmannarevisionen har bred kunskap när det gäller granskningen. Som exempel nämner han IT-

säkerheten som kräver speciell expertis. Då finns det sakkunniga inom det området som kan granska, vilket ger en högre tillförlitlighet. VD tycker att det skulle vara förmånligt om bolaget kunde handla upp den värdeskapande funktionen på något sätt, då det är synd att lekmannarevisionen enbart innehar en granskande uppgift i bolaget. Eftersom lekmannarevisorerna och de sakkunniga har kontakt med andra bolag och nämnder inom kommunen, ser han en möjlighet i att ta del av deras goda erfarenhet av andra organisationer. På så sätt skulle lekmannarevisionens arbete kunna bli mer värdeskapande. VD upplever att utvecklingen går åt rätt håll.

Lekmannarevisor i Halmstad skulle vilja beskriva lekmannarevisionens uppdrag som ett opolitiskt och oberoende sätt att granska kommunens verksamhet. Hon ser förvaltningsgranskning som lekmannarevisionens främsta uppgift och hon poängterar att lekmannarevisionen inte berör den ekonomiska granskningen. Med det menar hon att lekmannarevisionen i huvudsak granskar att målen uppnås och att verksamhetens medel används på ett optimalt sätt. Enligt lekmannarevisorn finns det ett reglemente som är antaget av kommunfullmäktige. I reglementet finns det angivet vad som skall granskas, vilket bland annat är om verksamheten följer fullmäktiges beslut. Där anges även att lekmannarevisorn skall uppnå oberoende, saktighet och integritet. Vidare innehåller reglementet bland annat anvisningar för hur lekmannarevisorer skall utses, vilken budget som gäller samt information angående de sakkunniga biträdena. I sin roll som lekmannarevisor ser hon sitt arbete som granskande, men även som framlyftande av förslag på eventuella förbättringar. Hon uttrycker det som att lekmannarevisorerna gärna lyfter fram det som de kallar för ”det goda exemplet”. För övrigt anser hon att lekmannarevisionen handlar om att kommunens mål och intentioner skall kunna uppnås. De regler och rekommendationer som främst påverkar henne i hennes arbete förutom det ovannämnda reglementet från fullmäktige är Kommunallagen, Aktiebolagslagen samt de föreskrifter och ledningsdirektiv som Halmstad kommun ger ut. Utöver detta har lekmannarevisorerna egna strategi- och policy dokument som innefattar vägledning vad gäller arbetsordning, arbetsfördelning och samordning.

Representant för styrelsen i HFAB anser att lekmannarevisorerna skall ha en roll som bevakare av att förtroendevalda i styrelsen handlar enligt sitt uppdrag. I HFAB handlar det om att ur ett medborgarperspektiv se till att bolaget förvaltar sin uppgift enligt ägardirektiven. Han menar att styrelsen i HFAB i regel inte ger några uppdrag till lekmannarevisorerna, då det strider mot revisorernas oberoende.

4.4.3.1 Revisionens arbetsgång

VD i HFAB uppger att kontakten med lekmannarevisionsfunktionen, innefattande lekmannarevisorer och sakkunniga, i regel sker vid ett granskningstillfälle om året. Under denna period har han mer kontakt med de sakkunniga än vad han har med de utsedda lekmannarevisorerna. Enligt VD gjordes det under år 2006 en granskning gällande lönesättningen i HFAB, vilket syftade till att utvärdera individuell lönesättning inom organisationen. I samband med granskningen besökte lekmannarevisionen HFAB och observerade hur väl bolaget arbetade med lönesättningen, vilka lönekriterier som fanns och hur väl medarbetarna var insatta i villkoren.

Sakkunnig redogör för att den löpande revisionsprocessen för lekmannarevisorerna i Halmstad består i att de följer bolaget via styrelseprotokoll och det material som lämnas till styrelsens sammanträden. Lekmannarevisorerna baserar sin planering på en väsentlighets- och riskanalys. De granskar även den interna kontrollen i bolaget. Enligt sakkunnig görs en mer omfattande analys inför varje ny mandatperiod. Analysen uppdateras under följande år och ligger till grund för lekmannarevisionsfunktionen. Lekmannarevisorernas uppdrag förväntas till stor del vara

baserade på ägardirektiven. Dessa har emellertid enligt sakkunnig varit något otydliga och trevande under några år, vilket har gett lekmannarevisorerna en oklar roll inom kommunen. För att deras arbete skall kunna utföras på ett ändamålsenligt sätt behöver lekmannarevisorn veta vilken roll den ska ha inom det kommunalägda bolaget och vilka intentioner kommunen har med verksamheten. Under senare år upplever hon att lekmannarevisorerna har uppmärksammat att det är ägardirektiven som behöver utvecklas, vilket de har rapporterat till fullmäktige. Utöver ägardirektiven följer även lekmannarevisionen kommunfullmäktiges beslut i de delar som berör bolagen. Det händer även att de tar ytterligare kontakt med bolagen om det händer något särskilt.

Enligt lekmannarevisor i Halmstad är hon inte inblandad i lekmannarevisionsfunktionens praktiska granskningsarbete utan uppger att det är de sakkunniga biträdena som granskar bolagen. Den kontakt hon har med företaget är att hon kan träffa styrelse eller personal. Hon har möte med sakkunnigstödet minst en gång i månaden och utöver det hålls hon informerad genom att de sakkunniga överlämnar pågående rapporter för godkännande. Lekmannarevisorn poängterar att kommunens bolag även har auktoriserade revisorer, vilket innebär att de även träffar dem ett par gånger om året. Ledning och styrelse träffar hon cirka en till två gånger om året och då vid årsredovisningsgranskning samt årsmöte. Det kan även hända att de har möten om det är påkallat på grund av en speciell händelse.

4.4.3.2 Rapportering

Årligen överlämnar lekmannarevisorerna skriftliga rapporter angående genomförd granskning till HFAB:s styrelse och sedermera kommunfullmäktige. Vilka funktioner som granskas skiljer sig mellan åren. Vid större förändringar i kommunen och bolaget blir kontakten med lekmannarevisionen mer omfattande och som exempel nämner VD koncernbildandet i kommunen år 2006. Enligt honom används samtliga rapporter från lekmannarevisionen som underlag till förändringar och förbättringar. Kommunfullmäktige efterfrågar emellertid inte alltid att HFAB redogör för de förändringar som görs som resultat av granskningen. Det är endast vid upptäckten av stora brister som kommunfullmäktige ber att få se handlingsplanen i det enskilda fallet.

Enligt sakkunnig i HFAB rapporterar lekmannarevisorn om huruvida verksamheten har skötts ändamålsenligt utifrån kommunfullmäktiges riktlinjer och mål med verksamheten. Lekmannarevisorn lämnar rapporter enligt Kommunallagen och då främst om förvaltningen av verksamheten och om bolagsstyrelsen har följt de riktlinjer som kommunfullmäktige har formulerat. Enligt sakkunnig har lekmannarevisorerna under året en till två kontakter med VD och styrelserepresentanter och motsvarande med den auktoriserade revisorn. Enligt vice styrelseordförande i HFAB sker kontakten med lekmannarevisorerna och de sakkunniga biträdena vid ett till två tillfällen per år och det sker genom en muntlig kommunikation samt att styrelsen får en revisionsrapport en gång om året.

4.4.3.3 Lekmannarevisionens samverkan med styrelse, ledning och externrevisor

VD:s kontakt med lekmannarevisorerna i HFAB sker till stor del via de sakkunniga biträdena. Samarbetet med de sakkunniga upplever han som värdeskapande då de inte enbart är granskande utan har hög expertis och deras konsultation kan därmed föra verksamheten framåt. Direkt kontakt med de av kommunen utsedda lekmannarevisorerna sker idag inte i lika stor utsträckning. När det gäller lekmannarevisionens samarbete med den externa revisorn menar VD att parterna tar del av varandras rapporter. Exempelvis gör inte lekmannarevisorerna någon egen granskning av bolagets ekonomiska risk. Istället tar de del av och litar på den rapport som externrevisor avlämnar. På samma sätt upplever han att externrevisorn använder sig av lekmannarevisionens

rapporter. Utöver det menar han att revisorerna inte har något samarbete.

Enligt sakkunnig finns det i dagsläget ett bra samarbete mellan ledning och auktoriserad revisor i HFAB. Om detta samarbete även kunde inkludera lekmannarevisionen skulle det innebära att företagets budskap och mål kommunicerades ut på ett effektivt sätt både till företaget och till ägarna. Sakkunnig anser att lekmannarevisionen har blivit mer samarbetande i sin karaktär sedan införandet av revisionsfunktionen år 1999/2000. Hon menar att en tredimensionell syn utifrån nuvarande förutsättningar kan skapas av verksamheten först när de tre funktionerna: ledning, externrevision och lekmannarevision samarbetar. Den tredimensionella synen kan emellertid utvecklas genom att en internrevisionsavdelning tar ledningens perspektiv. Internrevisorernas syn skulle då bli mer gränsöverskridande än ledningens och bolaget skulle därmed få tre oberoende parter syn på verksamheten. Vid granskningen av ett område kan lekmannarevisorernas och de sakkunnigas frågor uppmärksamma medarbetarna i bolaget på viktiga områden, vilket i vissa fall startar en förändringsprocess. Det är emellertid viktigt att företaget själv ser värdet i den hjälp som lekmannarevisionen kan ge och inte uppfattar funktionen som något som enbart letar fel. Det är viktigt att lekmannarevisionen blir inkluderad då kommunala bolag har ett annat syfte än bolag inom den privata sektorn, på så sätt att det kommunala bolaget även har att se till medborgarnas intressen och inte bara till den affärsmässiga aspekten. Sakkunnig anser att styrelsen här har ett ansvar att på ett välgenomtänkt sätt se till att ett tredimensionellt samarbete uppfylls där både medborgarnas och bolagets intressen beaktas.

Lekmannarevisor i Halmstad menar att hon samarbetar med många i sitt arbete med bolagen däribland främst styrelse och ledning. Sakkunnig upplever det som att det i dagsläget inte finns något omfattande samarbete mellan lekmannarevisionen och de auktoriserade revisorerna. Samarbetet sträcker sig inte längre än att de tar del av varandras rapporter gällande det interna kontrollsystemet och medverkar vid ett gemensamt möte i samband med årsbokslutet. Innan år 1999 hade HFAB enbart auktoriserade revisorer och då lekmannarevisionen infördes i kommunen uppstod ett konkurrensförhållande mellan dessa professioner eftersom lekmannarevisorernas upphandlade sakkunnigstöd skedde av en konkurrerande revisionsbyrå. Enligt sakkunnig insåg de auktoriserade revisorerna snart att den konkurrerande firman enbart var ett stöd för den kommunala revisionen och att samarbetet mellan de auktoriserade revisorerna och lekmannarevisionen gynnas av att de sistnämnda upphandlas på en mandatperiod av fyra år och därför uppkommer ingen konkurrenssituation under denna period. Det är därför endast i samband med upphandlingen av det sakkunniga stödet som en konkurrenssituation uppstår.

5. ANALYS

I följande kapitel jämför och analyserar vi bostadsbolagen utifrån den teoretiska referensramen och empirin. Vi för även en diskussion kring hur revisionen ser ut i de kommunala aktiebolagen och hur den kan komma att utvecklas.

5.1 Revision

Enligt lag skall ett aktiebolag ha revision, men beroende på vilken verksamhetsform som bedrivs yttrar sig revisionen på skilda sätt. Oavsett om ett bolag drivs kommunalt eller privat finns det ett enligt Aktiebolagslagen lagstadgat krav på att externrevisorerna granskar räkenskaperna och VD samt styrelsens förvaltning. Både Bostadsbolaget och HFAB har upphandlat auktoriserade revisorer. Utöver externrevisionen har bolagen lekmannarevision, vilket är ett bolagsorgan som utses med stöd av Kommunallagen. Således uppfyller båda bostadsbolagen de lagmässiga kraven på revision inom kommunalägda bolag. Det är inte tvingande att ha en internrevision, vilket innebär att varje bolag utifrån sina premisser får göra ett aktivt val angående införandet av funktionen. Varken Bostadsbolaget eller HFAB har valt att inrätta någon internrevisionsavdelning såsom avses i traditionell bemärkelse.

Då kommunala aktiebolag bedrivs utifrån både Kommunallagen och Aktiebolagslagen ser vi att det finns en motsättning i verksamheten. En kommunal verksamhet skall se till medborgarnas intresse samtidigt som ett privat aktiebolag skall drivas med vinstintresse. Eftersom vi tror att ledningen i ett kommunalt aktiebolag inte helt kan bortse från den affärsmässiga aspekten tror vi att det generellt kan upplevas som svårt för ledningen att hitta ett effektivt arbetssätt som både uppfyller Kommunallagen och Aktiebolagslagens regler. Enligt en studie av Hjalmarsson och Kjellberg (2005) har bedrägerier i kommunal verksamhet inte upptäckts av de förtroendevalda revisorerna utan av media. Författarna ifrågasätter om de förtroendevalda revisorerna kan anses vara ett tillförlitligt kontrollorgan, då de arbetar på uppdrag av kommunen. Enligt Bargholtz et al. (1998) skall kommuner inte bedriva verksamhet i bolagsform utan de skall ägna sig åt förvaltning med demokratisk styrning där en total öppenhet gentemot medborgarna kan uppnås. Vi håller till viss del med Bargholtz et al., men vi ser samtidigt att kommunala bolag ändå kan ha en givande funktion inom vissa verksamhetsområden i och med att bolagen kan säkerställa medborgarnas behov av exempelvis bostäder. Lönsamhetsmässigt hade det kanske varit mest fördelaktigt att bygga fastigheter riktade till höginkomsttagare, men eftersom det finns kommunala bostadsbolag kan även låginkomsttagarnas behov av bostad tillgodoses.

Enligt *God revisionsled i kommunal verksamhet* (2006) skall lekmannarevisorerna utse sakkunniga biträden, vilket både Bostadsbolagets och HFAB:s lekmannarevisorer har gjort. Det finns emellertid en skillnad i hur kommunerna har valt att utforma det sakkunnigstöd som finns till lekmännens förfogande. Göteborg har inrättat en Stadsrevision medan Halmstad upphandlar sakkunnigstödet externt genom en revisionsbyrå. Funktionerna går att likställa med varandra, men enligt sakkunnig i HFAB är det en fördel med externt upphandlat stöd eftersom det framförallt säkerställer revisorernas oberoende i större utsträckning. Beroende på hur förhållandet ser ut mellan fullmäktige och det sakkunniga stödet anser vi att oberoendet kan påverkas. I en studie skriven av Akhmedova och Kristensen (2006) beskrivs det att de sakkunniga, jämfört med de förtroendevalda, lättare kan förhålla sig oberoende gentemot kommunfullmäktige då det inte finns någon direkt koppling dem emellan. Detta kan ifrågasättas i Göteborg eftersom Stadsrevisionen är underställd kommunfullmäktige och därför kan anses vara mer beroende gentemot kommunen jämfört med det externt upphandlade sakkunnigstödet i

Halmstad. I det här sammanhanget betonar sakkunnig i Bostadsbolaget vikten av att de sakkunniga aktivt arbetar för att säkerställa sitt oberoende gentemot granskningsobjektet. Med stöd av Bargholtz et al. (1998) anser vi att även oberoendet hos de sakkunniga i Halmstad kan ifrågasättas. Bargholtz et al (1998) betonar att det är de förtroendevalda som avgör de sakkunniga biträdenas granskning. Därigenom påverkar fullmäktige indirekt även de sakkunnigas arbete. På så sätt kan vi se att oberoendet hotas eftersom det är lekmannarevisorerna som i de kommunala aktiebolagens fall bestämmer vad de sakkunniga biträdena skall granska.

5.1.1 Externrevision

Både HFAB och Bostadsbolaget har utsett en auktoriserad revisor med uppgift att granska räkenskaper i bolaget. Enligt Aktiebolagslagen skall externrevisorn granska det kommunala bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och VD:s förvaltning, vilket har utförts av respektive revisor. Revisionen i såväl HFAB som Bostadsbolaget resulterade i en revisionsberättelse, där revisorerna i enlighet med Tengdelius et al. (2006), uttalar sig om ansvarsfrågan.

5.1.2 Internrevision

Enligt The Institute of Internal Auditors (2007) skall en internrevisionsavdelning verka som en oberoende funktion mellan styrelse och ledning. Syftet med funktionen är att den genom granskning av interna kontroller och riskhantering kan stödja bolaget och bistå ledningen med att förbättra verksamheten. Ekonomichef i Bostadsbolaget anser att internrevision är ett sätt för företag att med egna resurser säkerställa organisationens interna rutiner. Han menar att funktionen inte finns i Bostadsbolaget, men att de har controllers som kompletterar lekmannarevisionens granskningsarbete. Enligt Andersson et al (2006) kan internrevision vara ett bra komplement till den kommunalt lagstadgade lekmannarevisionen. VD i HFAB menar att internrevisionens funktion är önskvärd, men då bolagets verksamhet inte är såpass omfattande skulle kostnaden överstiga nyttan med att upprätta en internrevisionsavdelning. Därför skulle det enligt honom vara fördelaktigt om internrevisionens bistående funktion skulle kunna gå att upphandla genom lekmannarevisionen. Vidare stödjer studien gjord av Andersson et al. (2006) vår uppfattning om att omfattningen av ett bolags verksamhet har betydelse när det gäller att införa en internrevisionsavdelning. Bostadsbolagets och HFAB:s storlek kan därmed vara ett motiv till att de ännu inte har inrättat en renodlad internrevisionsavdelning. Då Bostadsbolaget i Göteborg är större än HFAB i såväl antal lägenheter, anställda och vad gäller omsättning kan det eventuellt förklara att Bostadsbolaget använder sig av ett ytterligare kontrollorgan i form utav en controllerfunktion.

Internrevisionsfunktionen har enligt en tidigare studie skriven av Faisal et al. (2006) utvecklats från att enbart ha haft en granskande roll till att vara mer värdeskapande genom att verka konsultativt i olika frågor. Vi har fått uppfattningen att denna konsultativa funktion skulle vara önskvärd inom bostadsbolagen. Ekonomichef i Bostadsbolaget anser att lekmannarevision går att likställa med begreppet internrevision i de sammanhang då lekmannarevisorerna tillsammans med de sakkunniga granskar verksamheten. Han anser även att det skulle vara önskvärt om de sakkunniga arbetar mer bistående i de situationer då Bostadsbolaget stöter på problem. Vi är osäkra på om lekmannarevisionens roll under granskningsprocessen kan utvecklas till att även verka konsultativt för bolagen. Det finns en risk att ett självgranskningshot uppkommer, det vill säga att revisorerna granskar processen och utvärderar resultatet till följd av en lösning som de tidigare förespråkade.

På grund av lekmannarevisionens krav på oberoende anser sakkunnig i Bostadsbolaget att de inte kan verka konsultativt. Sakkunnig i HFAB menar att lekmannarevisionen uppnår ett högre

oberoende jämfört med traditionell internrevision eftersom de sakkunniga kan ha ett mer objektivt förhållningssätt till företaget. På så sätt menar även sakkunnig i HFAB att lekmannarevisionen inte kan ta på sig internrevisionens konsultativa roll. Då lekmannarevisorerna och de sakkunniga biträdena har en god överblick över många av kommunens bolag och därmed kan uppmärksamma väl fungerande processer upplever vi att det skulle vara önskvärt om de kunde dela med sig av den erfarenheten till bolagen. Lekmannarevisor i Halmstad menar att hon i sin roll gärna lyfter fram goda exempel från andra granskningsprocesser. Däremot ser vi att en allt för konsultativ roll gentemot bolagen skulle kunna bli svår för de sakkunniga biträdena att inträda då de på grund av oberoendeförhållandet inte bör medverka i verksamhetsstyrningen. En tydlig skillnad mellan en internrevisionsfunktion och lekmannarevisionen är att revisorerna har skilda uppdragsgivare. Balkaran (2007) menar att internrevisionen arbetar som ledningens kontrollorgan internt i organisationen medan lekmannarevisionen enligt *God revisionsred i kommunal verksamhet 2006* arbetar på uppdrag av ägaren. I Hellstrand och Hägglunds (2005) studie beskrivs att internrevisionens syfte är att förbättra och effektivisera verksamheten medan lekmannarevisionen enligt ABL 10 kap 3 § skall granska om verksamheten är ändamålsenlig och stämmer överens med ägardirektiven. Detta ser vi som ytterligare en anledning till lekmannarevisionens begränsning i att bistå bolaget med konsultation.

5.1.3 Lekmannarevision

Både Göteborgs- och Halmstad kommun har utsett två lekmannarevisorer ur gruppen av de förtroendevalda revisorerna, vilket Kommunallagen 3 kap 17 § förespråkar. Det innebär att båda kommunerna uppfyller kravet på att det skall föreligga ett personsamband mellan kommun- och lekmannarevisorerna. Ekonomichef i Bostadsbolaget, betonar vikten av att lekmannarevisionen granskar att bolaget följer kommunens riktlinjer och prioriterade mål. Utöver lekmannarevisionens lagstadgade granskning anser han att Bostadsbolaget även kan ta hjälp av de sakkunniga i samband med formalia kring exempelvis ny bolagsordning. Revisorerna hjälper då till att säkerställa att bolagsordningen är i enlighet med styrelsens riktlinjer. VD i HFAB anser att lekmannarevisionen främst är inriktad på kommunala policys och ägardirektiv. Han menar att lekmannarevisionen är en opartisk, granskande funktion, vilken kan ge en kvalitetsstämpel på hur verksamheten sköts. Vidare anser han att de sakkunniga biträdena som bistår lekmannarevisorerna i deras arbete besitter en bred expertis inom olika områden och att detta ökar tillförlitligheten i granskningen. Vi uppfattar att ledningen i respektive bostadsbolag har en liknande syn på lekmannarevisionens uppdrag och syfte. Både ekonomichef och VD ser lekmannarevisionens granskning som en form av kvalitetsstämpel i de fall då bolagets verksamhet fungerar önskvärt. De anser även att fördelen med revisionen är att brister i bolaget kan uppmärksammas och åtgärdas.

Lekmannarevisorerna i kommunerna anser att deras uppgift är att på ett opolitiskt och oberoende sätt följa verksamheten. Även sakkunnig i Bostadsbolaget menar att det främst handlar om att en oberoende part noggrant följer en process inom organisationen. Sakkunnig i HFAB går i sin beskrivning av lekmannarevisorernas roll ett steg längre när hon anser att lekmannarevisionen är utvärderande i sin karaktär och möjliggör att nya beslut och inriktningar verkställs. Styrelsemedlemmarna i respektive kommun anser att lekmannarevisorerna tillsammans med de sakkunniga har som uppdrag att, ur ett medborgarperspektiv, bevaka att bolaget förvaltar verksamheten enligt fullmäktiges ägardirektiv. Enligt studien skriven av Akhmedova och Kristensen (2006) skall de förtroendevalda revisorerna tillföra lokal kännedom och lokal förankring, men då de enbart i liten utsträckning deltar i det praktiska granskningsarbetet ifrågasätter författarna om de lokala förhållandena tillvaratas såsom är avsett. Vidare menar författarna att lekmannarevisorerna har en viktig roll i att se till att de sakkunniga inte missar viktiga kommunala aspekter. Därför behöver lekmannarevisorernas roll i revisionsarbetet stärkas. I vår studie har det framgått att lekmannarevisorerna inte medverkar i det löpande arbetet mer än

att de tar del av de sakkunnigas granskningsrapporter. En högre grad av medverkan i det praktiska arbetet anser vi vara behövt för att medborgarnas intressen skall kunna säkerställas. I praktiken ser dock vi en begränsning i lekmannarevisorernas möjlighet att delta i den löpande granskningen till följd av att deras förtroendeuppdrag vanligtvis sker vid sidan av ett förvärvsarbete. Det innebär att en allt för stor medverkan i revisionsarbete inte rymms innanför ramen för den ersättning de får för uppdraget.

5.1.3.1 Revisionens arbetsgång

Enligt *God revisions sed i kommunal verksamhet 2006* är det de sakkunniga som utför det praktiska granskningsarbetet. Det är dock lekmannarevisorerna som självständigt skall bedöma i vilken utsträckning sakkunnigstödet behövs för att granskningen skall kunna fullgöras enligt god sed. Lekmannarevisorerna får sedan besluta om i vilken omfattning de kan medverka i det löpande revisionsarbetet. De skall ha en kontinuerlig kontakt med de sakkunniga och förväntas vara väl insatta i gjorda iakttagelser och bedömningar. Enligt lekmannarevisor i Göteborg medverkar lekmannarevisorerna i de sakkunnigas arbete genom att följa protokoll och rapporter. Lekmannarevisor i Halmstad kommun menar att hon inte är inblandad i det praktiska arbetet utan att det utförs av de sakkunniga. Det hon tar del av under processen är de rapporter som de sakkunniga lämnar till henne och utöver det har hon ett personligt möte med sakkunnigstödet minst en gång i månaden. Lekmannarevisorerna i Göteborg har månadsvis kontakt med de sakkunniga i form av möten med revisorsgruppen. Sakkunnig i Bostadsbolaget redogör för att en kontinuerlig dialog förs med ledning och lekmannarevisorer under granskningsprocessen. Innan det att rapporterna färdigställs får ledningen i Bostadsbolaget möjlighet att kommentera innehållet, vilket enligt honom innebär att felaktigheter och misstolkningar i texterna kan undvikas. Enligt ekonomichef i Bostadsbolaget är det fördelaktigt att de får möjlighet att kommentera innehållet innan rapporten färdigställs. Vår uppfattning är att det är viktigt att lekmannarevisorerna är väl insatta i de sakkunnigas löpande arbete för att tillförlitligheten i granskningsrapporten skall kunna säkerställas. Den kontinuerliga dialogen mellan parterna är i det hänseendet värdefull, men vi uppfattar att lekmannarevisorerna generellt skulle kunna medverka än mer aktivt i granskningen för en ökad effektivitet i processen. Enligt VD i HFAB har ledningen ingen omfattande kontakt med bolagets lekmannarevisorer utan istället sker den löpande kontakten med den sakkunnige. Sakkunnige i HFAB redogör för att lekmannarevisorerna i Halmstad följer bolaget via styrelseprotokoll och det material som lämnas till styrelsens sammanträden. De baserar sin planering på en risk- och väsentlighetsanalys och deras uppdrag förväntas vara baserade på ägardirektiven. Lekmannarevisor i Halmstad kommun verifierar att den kontakt hon har med styrelsen och ledningen i företagen sträcker sig till att omfatta en till två gånger per år, men som sagt har hon mer kontakt med de sakkunniga biträdena. Det synes vara lika mycket kontakt mellan de sakkunniga och lekmannarevisorerna i Göteborg som i Halmstad. Det finns därmed en process som innebär att de sakkunniga gör granskningsarbetet och delger lekmannarevisorerna sitt arbete i efterhand. Då lekmannarevisorns roll är att från ett medborgarperspektiv ta del av granskningen i de kommunala bolagen trots att de inte är med i det löpande arbetet ser vi en risk med att lekmännen på det viset inte blir tillräckligt insatta och får den kunskap om organisationen som behövs. Skulle däremot lekmannarevisorerna delta mer i det löpande arbetet finns risken att det uppstår ineffektivitet i granskningsprocessen i och med att båda parter, sakkunniga och lekmannarevisorer, har samma arbetsuppgift. Vi anser därmed att en förändring av lekmannarevisorns roll är svår.

5.1.3.2 Rapportering

I slutet av revisionsarbetet skall lekmannarevisorerna överlämna en granskningsrapport till styrelsen och bolagsstämman. Rapporten skall innehålla uttalanden från revisorerna vad gäller

bland annat granskning av den interna kontrollen. Om det finns anledning att rikta anmärkning mot styrelsens eller VD:s förvaltning av verksamheten skall lekmannarevisorerna lämna upplysning om det i rapporten. Lekmannarevisorerna i både Bostadsbolaget och HFAB följer god sed angående rapportering. Ekonomichef i Bostadsbolaget anser att det är av stor vikt att rapporterna inte innehåller någon anmärkning gentemot bolaget. Om lekmannarevisorerna och de sakkunniga har en kontinuerlig kontakt med styrelse och VD i bolaget, anser vi att brister som uppmärksammas kan åtgärdas och därmed kan anmärkningar undvikas i den slutgiltiga granskningsrapporten. Lekmannarevisorerna i HFAB rapporterar till fullmäktige, enligt sakkunnig i bolaget, om hur verksamheten har skötts och om den är ändamålsenlig utifrån kommunfullmäktiges direktiv. Representant för styrelsen i HFAB bekräftar att styrelsen, i samband med att fullmäktige får sin rapport, erhåller en revisionsrapport från lekmannarevisorerna per år. Enligt lekmannarevisor i Göteborg överlämnas en revisionsrapport och en revisionsberättelse till Bostadsbolaget. I revisionsberättelsen lämnar de även redogörelse över revisionens resultat, vilket är i enlighet med *God revisions sed i kommunal verksamhet*. Om lekmannarevisorerna granskar ett specifikt område inom bolaget skriver de en enskild rapport utifrån det. Även VD i HFAB menar att det kan förekomma situationer då kontakten med lekmannarevisionen är mer omfattande.

Enligt ekonomichef i Bostadsbolaget sker rapporteringen från lekmannarevisorerna i samband med det sista styrelsemötet på året. Då samlas lekmannarevisorer, sakkunniga, externrevisor, styrelse och ledning för att gå igenom viktiga rapporter inför styrelsen. Sakkunnig nämner att rutinerna i samband med denna avstämning är under förändring på så sätt att lekmannarevisionens parter skall ha ett mer informellt möte med VD och ekonomichef i Bostadsbolaget innan den slutliga rapporten skickas till fullmäktige. Vi anser att rapporteringsprocessen på så sätt kan effektiviseras, vilket vi ser som positivt. Däremot anser vi ändå att samtliga parter bör samlas för att främja en god samverkan.

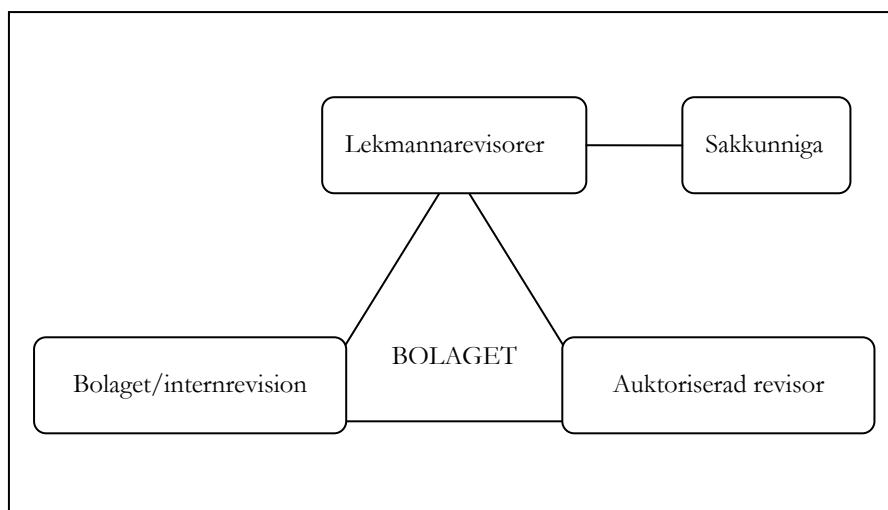
Enligt ekonomichef i Bostadsbolaget är det allvarligt om bolaget skulle få någon anmärkning och därför leder resultatet av avstämningen till förändring redan innan granskningsrapporten lämnas till fullmäktige. Det bekräftas av sakkunnig som uttalar sig om att Bostadsbolaget är angelägna om att förbättra de områden som lekmannarevisionen uppmärksammar. Rapporterna från lekmannarevisionen i HFAB leder till förändringar och förbättringar enligt VD i HFAB. Kommunfullmäktige kräver dock inte att få se bolagets handlingsplan så länge det inte gäller brister som är av större vikt.

5.1.3.3 Lekmannarevisionens samverkan med styrelse, ledning och externrevisor

För att lekmannarevisionen skall uppnå en god samverkan med ledning, styrelse och externrevisor krävs det att alla parter inser värdet i att samarbeta. Vi anser inte att det är tillräckligt att det finns ett tydligt samverkansdokument att följa utan det måste finnas en förståelse för vilken nytta de olika funktionerna kan ha av varandras arbete.

När det gäller revisionen skall den auktoriserade revisorn se till affärsmässigheten i verksamheten och därigenom granska räkenskaperna samt styrelsens och VD:s förvaltning i bolaget medan lekmannarevisorerna har sin utgångspunkt i en offentlighetskultur, vilket innebär att de skall granska om verksamheten är ändamålsenlig, ekonomiskt tillfredsställande samt om den interna kontrollen är tillräcklig. Det innebär att motsättningar kan uppstå i revisionsuppdragen. Enligt sakkunnig i HFAB finns det ett bra samarbete mellan HFAB:s ledning och den auktoriserade revisorn. Även ekonomichef i Bostadsbolaget menar att ledningen, vid behov, främst rådfrågar bolagets externa revisor. Det tror vi beror på att de externa revisorerna har ett närmre förhållande till den affärsmässiga kulturen innefattande finansiella frågor jämfört med vad

lekmannarevisorerna förväntas ha. Eftersom lekmannarevisionen är mer granskande i sin karaktär upplever vi det inte som att den och bolagsledningen har ett omfattande samarbete utöver granskningsperioden. Vi upplever ändå att ledningen i både HFAB och Bostadsbolaget har en positiv syn på lekmannarevisionens granskande funktion och att de ser möjligheter i att revisorernas arbetsuppgifter kan utvecklas till att bli mer värdeskapande för verksamheten. Sakkunnig i HFAB menar att det hade varit önskvärt om ledningens och den auktoriserade revisorns samarbete även kunde inkludera lekmannarevisionen. Hon upplever då att en tredimensionell syn skulle kunna skapas av bolaget, se figur 5-1, genom att den auktoriserade revisorn ser på verksamheten utifrån ABL, att ledningen intar bolagets perspektiv samt att lekmannarevisionen ser på verksamheten ur ett medborgarperspektiv. Vi anser att ledningens positiva syn på lekmannarevisionsfunktionen gynnar parternas samverkan, vilket i sin tur bidrar till att en tredimensionell syn på bolagets verksamhet kan realiseras. Vidare upplever vi, liksom sakkunnig i HFAB, att en mer givande tredimensionell syn skulle kunna skapas om bolaget inrättar en internrevisionsavdelning. Det skulle innebära att en, i förhållande till ledningen, mer opartisk funktion kunde representera den interna synen på bolagets verksamhet.



Figur 5-1; *Den tredimensionella synen på bolaget* (egen bearbetning)

Till följd av att de sakkunniga biträdena utför största delen av det praktiska granskningsarbetet inom lekmannarevisionsfunktionen har de fått en allt mer utmärkande roll i samband med revision av kommunala helägda aktieföretag och därmed kan vi emellertid se möjligheten i att den tredimensionella synen skulle kunna utvecklas till att även innefatta sakkunnigstödet som en, från lekmannarevisorerna, fristående funktion. Det innebär att en fyrdimensionell syn på verksamheten i bolaget skulle kunna skapas, men med anledning av att de sakkunniga arbetar på uppdrag av lekmannarevisorerna samt utför det praktiska revisionsarbetet är det svårt att på ett effektivt sätt uppnå ett sådant synsätt. Därför anser vi att de sakkunniga biträdena och lekmannarevisorerna skall sammankopplas i den tredimensionella synen så länge som deras relation är uppbyggd som uppdragsgivare - uppdragstagare. Om lekmannarevisorerna, tillsammans med de sakkunniga, kan uppnå ett bra samarbete med bolagets ledning samt auktoriserade revisor samt om alla parter ser varandras roller tror vi att ett mervärde kan skapas till såväl verksamheten som medborgarna. I ett nära samarbete kan lekmannarevisionen kommunicera ut fullmäktiges riktlinjer och mål med verksamheten och på så sätt säkerställa medborgarnas intressen, men så länge lekmannarevisionen inte får det, av sakkunnig i Halmstad, önskade utrymme i samarbetet ser vi en risk med att medborgarperspektivet förbises.

Enligt *God revisions sed i kommunal verksamhet 2006* skall lekmannarevisionen kommunicera och samverka med den auktoriserade revisorn i bolaget. Då revisorernas uppdrag överlappar varandra i vissa hänseenden och då främst vid den interna kontrollen är det enligt god sed viktigt att det sker en tydlig gränsdragning mellan uppdragen. Enligt sakkunnig i HFAB tar lekmannarevisionen och externrevisorn del av varandras rapporter angående den interna kontrollen, men utöver det sker inget omfattande samarbete. Ekonomichef i Bostadsbolaget upplever att det finns ett fungerande samarbete vad gäller rapportering mellan bolagets revisorer, då han uppfattar det som att det inte förekommer något dubbelarbete i det hänseendet. Även VD i HFAB upplever att det inte förekommer något överlappande av revisorernas arbete i bolaget, då de tar del av varandras rapporter. Vår tolkning är att samarbetets begränsning i bostadsbolagen beror på att rekommendationerna i *God revisions sed i kommunal verksamhet 2006* förespråkar att parterna inte skall granska och bedöma bolagen ihop. Istället förväntas de att ta del av varandras arbete när den löpande granskningen är gjord. Vi tror att införandet av det obligatoriska sakkunnigstödet har gjort att de kan ha en mer givande samverkan då de externa revisorernas tillit till lekmannarevisionens rapporter kan öka.

5.1.3.4 Kompetensprofil

I ett kommunalägt bolag krävs inte bara kompetens inom revision utan även kännedom om det politiska systemet. Vad gäller de sakkunniga ska de enligt *God revisions sed i kommunal verksamhet 2006* bland annat ha kunskap och erfarenhet inom kommunal verksamhet och revision. Utöver det har föreningen Skyrev gett ut certifieringsregler för att ge en ytterligare kvalitetsstämpel på de sakkunnigas arbete, men det är emellertid inte obligatoriskt att de sakkunniga innehar certifiering. Vi anser att det är viktigt att de sakkunniga innehar en hög kompetensnivå och att införandet av obligatoriskt sakkunnigstöd har höjt lekmannarevisionens status. Ett certifieringskrav skulle stärka funktionens position ytterligare och öka medborgarnas förtroende för kommunal verksamhet. Sakkunnigstöd i respektive bolag besitter de kompetenskrav som krävs enligt god sed.

När det gäller lekmannarevisorerna finns det inget krav på att de skall ha en specifik akademisk utbildning, men däremot skall de vara tillräckligt insatta i det aktuella bolaget för att kunna fullgöra sina uppdrag. De skall även ha kunskaper om kommunens ägarstyrning. Lekmannarevisorerna har emellertid inget krav på att de skall ha omfattande kunskaper om revision, vilket vi delvis tror är grunden till varför det år 2006 i Kommunallagen infördes ett obligatoriskt sakkunnigstöd. Vår tolkning är att det har inneburit att de sakkunniga till viss del har övertagit lekmannarevisorernas arbetsuppgifter i det praktiska granskningsarbetet.

Lekmannarevisorerna i respektive kommun har båda kunskaper inom ekonomi. Lekmannarevisorn i Göteborg arbetar som ekonomichef och lekmannarevisor i Halmstad har under ett flertal år arbetat som ekonom och kamrer. Båda har även kunskaper inom kommunal verksamhet och dess ägarstyrning. Vi ser att deras bakgrunder ger dem goda möjligheter att ta till sig de sakkunnigas arbete vilket innebär att ta del av deras rapporter och föra en kontinuerlig dialog.

6. SLUTDISKUSSION

I följande kapitel försöker vi att, utifrån studiens tre frågeställningar, dra slutsatser av revisionens utformning i kommunala aktiebolag samt vilka skillnader som förekommer. Vidare kommer avsnittet att innefatta en diskussion angående hur revisionen i kommunala aktiebolag kan utvecklas för att tillgodose bolagens och medborgarnas intressen. När det gäller hur lekmannarevisionen kan komma att utvecklas har internrevisionsfunktionen fått ligga till grund för diskussionen. Avslutningsvis redogör vi för ett förslag på hur lekmannarevisionen skulle kunna utvecklas samt ger förslag till fortsatt forskning.

- Hur ser revisionen ut i helägda kommunala aktiebolag?**
- Hur skiljer sig revisionen åt mellan kommunala aktiebolag?**

Efter en kvalitativ genomgång av revision i kommunalägda aktiebolag kan vi konstatera att det kan förekomma tre olika former av revision. Den externa revisionen, som är lagstadgad, är den revision som tillgodoser bolagets externa och interna intressenters behov gällande granskning av bolagens räkenskaper och förvaltning. De andra två formerna av revision är internrevision och lekmannarevision. Minimikravet är att helägda kommunala aktiebolag ska ha extern- och lekmannarevision. Inget av våra valda bostadsbolag har valt att införa någon ytterligare revisionsfunktion. Internrevision och lekmannarevision kan ses som att de tillgodoser olika parter, då internrevision främst ser till bolagets intresse medan lekmannarevision ser till medborgarnas. Eftersom ingen internrevisionsavdelning har inrättats innebär det att en optimal tredimensionell syn inte kan skapas. Vi ser emellertid en möjlighet i att den utvecklade controllerfunktionen inom Bostadsbolaget till viss del kan representera internrevisionens roll i den tredimensionella synen. HFAB är mindre både omsättningsmässigt och till antalet anställda och därmed kan vi förstå uppfattningen om att det är för litet för att införa en internrevisionsavdelning. Vi anser däremot att HFAB kan överväga att införa en mindre omfattande controllerfunktion som kan ansvara för internrevisionens uppgifter och representera ledningen i den tredimensionella synen. Båda bolagens lekmannarevisorer har sakkunniga till stöd i sitt arbete. Emellertid skiljer sig utformningen av det sakkunniga stödet åt i det hänseendet att i Göteborgs kommun finns det ett eget revisionskontor bestående av tjänstemän som tillhandahåller det sakkunniga stödet medan det i Halmstad är externt upphandlat.

- Hur kan revisionen utvecklas i kommunala aktiebolag för att i större utsträckning tillgodose såväl bolagens som medborgarnas intressen?**

I vår studie har internrevisionen fått verka som förebild för hur lekmannarevisionen skulle kunna utvecklas. Internrevision har fått en allt större betydelse i dagens samhälle på grund av uppmärksammade redovisningsskandaler, vilket har medfört ett ökat intresse för Corporate Governance, där internrevision är en av hörnstenarna i en effektiv bolagsstyrning. Då *Svensk kod för bolagsstyrning* som baseras på Corporate Governance problematiken inte bara har de svenska börsnoterade företagen som målgrupp utan även andra företag av allmänt intresse såsom kommunala bolag kom dokumentet *Principer för styrning av kommun- och landstingsägda bolag* att utvecklas som en anpassning till de kommunala bolagens förutsättningar. Trots internrevisionens ökade betydelse visade vår studie att det inte förekommer internrevision i de två valda kommunala bostadsbolagen, men då kommunal verksamhet ofta har en stor betydelse för kommunerna och deras samlade ekonomi ifrågasätter vi det. Lekmannarevisionen har i flera hänseenden liknande uppgifter i förhållande till internrevisionen, då de bland annat ska säkerställa att de kommunala aktiebolagen bedrivs utifrån ägarens riktlinjer och mål med verksamheten och därmed trygga skattebetalarnas pengar. Internrevisionen skall säkerställa aktieägarnas kapital, men samtidigt har rollen utvecklats till att agera mer värdeskapande för företaget. Eftersom båda

revisionsfunktionerna har liknande arbetsuppgifter och ytterst samma målgrupp kan det tyckas att lekmannarevisionen kunde inta en mer främjande roll ur bolagens synvinkel. Emellertid har de två funktionerna inte samma uppdragsgivare. Internrevisionen är ledningens eget kontrollorgan medan lekmannarevisionen är ägarens. Därmed kan internrevisorns oberoende ifrågasättas och vi anser inte att lekmannarevisorn kan ta den risken. I kommunala bolag handlar det ytterst om offentlig verksamhet och därav finns det en kontroll som inte på några villkor får ifrågasättas vara beroende. Teoretiskt finns det ett utrymme för lekmannarevisionen att verka mer konsultativt för företagen och vi har även fått respons från ledningen i företagen om att de önskar få mer av den sortens relation med lekmannarevisionen. Vår slutsats blir därför att någon form av internrevisionsfunktion bör finnas i kommunala aktiebolag och att Bostadsbolagets controllerfunktion skulle kunna statuera som exempel. Vi anser att lekmannarevisionens nuvarande konsultationsroll teoretiskt sett skulle kunna vidareutvecklas och användas i större utsträckning, men samtidigt tror vi att en omfattande utveckling av rollen skulle kunna leda till att oberoendet ifrågasätts.

Ett annat perspektiv som vi har valt för att analysera utvecklingsfrågan för lekmannarevisionen är förhållandet mellan lekmannarevisor och sakkunnigt biträde. Det kan verka som att lekmannarevisorn till viss del spelat ut sin roll när det nu är ett sakkunnigt biträde som gör det mesta av det praktiska granskningsarbetet. Den sakkunnige har dessutom god kunskap om den kommunala verksamheten, vilket är det som enligt god revisionssed även krävs av lekmannarevisorn. Redan från införandet av lekmannarevisionen i kommunerna har det varit en viss begreppsförvirring på området och funktionen har haft en något oklar roll. Den utveckling som har skett fram till idag är att lekmannarevisorerna har fått klarare direktiv men den främsta förändringen är att det obligatoriska sakkunnigstödet har införts. Det är på relativt kort tid som denna utveckling har skett och vi tror därför att det kommer att ske fler förändringar. Vi anser att en effektivisering i rätt riktning skulle kunna vara att kommunen istället för lekmannarevisorer väljer *förtroendevalda sakkunniga*.

6.1 Förslag till fortsatt forskning

Revision i kommunala bolag med fokus på lekmannarevision är ett ämne som det inte har forskats mycket kring. Vi ansåg därför att ämnet var intressant att kartlägga och analysera. Under studiens genomförande har vi indirekt via den kommunala revisionen kommit i kontakt med dokumentet *Principer för styrning av kommun- och landstingsägda bolag* samt undersökningsobjektens bolagsstyrning. Ett förslag till fortsatt forskning är därmed att undersöka hur bolagsstyrningen sker i kommunala helägda aktiebolag utifrån principerna och kommunens ägardirektiv. Ett annat förslag är att göra en jämförande analys mellan olika branscher med hjälp av en kvalitativ undersökningsmetod. Ett annat alternativ till fortsatt forskning är att göra den jämförande studien utifrån en kvantitativ metod för att kunna dra generella slutsatser.

7. KÄLLFÖRTECKNING

Litteratur

- Jacobsen, D. I, *Vad, hur och Varför? – om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, Studentlitteratur, Lund, svensk utgåva, 2002.
- Bell, J., *Introduktion till forskningsmetodik*, Studentlitteratur, Lund, tredje upplagan, 2000.
- Lundahl, U., och Skärvad, P., *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, Studentlitteratur, Lund, tredje upplagan, 1999.
- Patel, R., och Davidson, B., *Forskningsmetodikens grunder – att planera, genomföra och rapportera en undersökning*, Studentlitteratur, Lund, tredje upplagan, 2003.
- Alvesson, M., och Skoldberg, K., *Tolkning av reflektion – vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*, Studentlitteratur, Lund, 1994.
- FAR del I 2007

Offentligt tryck

- Aktiebolagslag (2005:551)
- Bostadsbolagets Årsredovisning 2006
- Bargholtz, H., et al., *Motion till riksdagen 1998/99 med anledning av prop. 1998/99:66 En stärkt kommunal revision*
- Eriksson, C., och Thörn, B., *Revisionsrapport – Ägarstyrning av de kommunala bolagen Halmstad kommun*, Öhrlings PriceWaterhouseCoopers, april 2007.
- HFAB: s Årsredovisning 2006
- Kommunallag (1991:900)
- SOU 2004:46; *Svensk kod för bolagsstyrning*, förslag från Kodgruppen
- Sveriges kommunala yrkesrevisorers (Skyrev), *Normsamling för den kommunala sektorn*, 2007.
- Sveriges kommuner och Landsting, *God revisionssed i kommunal verksamhet 2006*, Stockholm 2006.
- Sveriges kommuner och landsting, *Principer för styrning av kommun- och landstingsägda bolag – erfarenheter och idéer*, Stockholm, 2006.
- Tengdelius, K., och Nyman, C., *Fullmäktige och revisionen – fakta och frågor för reflexion och diskussion*, Svenska kommunförbundet, andra upplagan, Stockholm, 2004.
- Tengdelius, K., et al., *Aktiv granskning – demokratisk granskning av kommunala bolag*, Sveriges kommuner och landsting, Stockholm, 2006.

Vetenskapliga artiklar

- Balkaran, L., *A Solid Reporting Line*, Internal Auditor, 2007, Vol. 64, issue 1
- Hubbard D, L., *The other side of the fence*, Internal auditor, 2006, Vol. 63, issue 6.
- Leithhead, B. S., *In Touch With the Top*, Internal Auditor, 2000, Vol. 57, issue 6.
- Kommunrevisoren, Nr 1 2006, 61. Årgång.

Tidigare forskning

- Akhmedova, J., och Kristensen, H., *Revision i den lokala självstyrelsen, magisterseminarium*, Ekonomihögskolan, Lunds Universitet, Vt. 2006.
- Andersson, C-M., Palmkvist, A. och Westlin A., *Internrevision – i kommunala energibolag*, kandidatuppsats, Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet, Vt. 2006.
- Andersson, D., och Eck, L., *Politisk styrning i kommuner – fallet Norrköpings kommun*, magisteruppsats, Linköpings Universitet, Vt. 2005.
- Faisal, A., och Petrovets, V., *Internrevision – hur skapas värde åt affärsverksamheten?*, magister-/kandidatuppsats, Göteborgs Universitet, Vt. 2006.
- Hellstrand, K., och Hägglund, C., *Kvalitetssäkring av internrevision: Finns det en kontroll som kontrollerar kontrollören?*, magisteruppsats, Stockholms Universitet, Vt. 2005.
- Hjalmarsson, H., och Kjellberg, M., *Kommunrevision – de förtroendevalda revisorernas oberoende*, kandidatuppsats, Göteborgs Universitet, Ht. 2005
- Jonsson, M., Modig, D., Sten, A., *Kommunal effektivitet – en jämförande studie mellan bolag och förvaltning*, magisteruppsats, Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet, Vt. 2004.
- Larsson, A., *Hur en mindre aktör skapar konkurrensfördelar i tryckeribranschen*, magisteruppsats, Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet, Ht. 2006.
- Lundin, O., *Kommunal revision – en rättslig analys*, doktorsavhandling, Uppsala Universitet, 1999.
- Madestam, N., och Olsson, P., *Vad driver effekt i kommunal revision? En fallstudie utifrån granskarnas och de granskades perspektiv*, magisteruppsats, Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet, Ht. 2006.

Internetkällor

- **Göteborgs Stad**
 - <http://www.goteborg.se>
 - <http://www.goteborg.se/prod/sk/goteborg.nsf/1/organisation,bolag,framtidenc oncernen?>
 - <http://www.goteborg.se/prod/sk/goteborg.nsf/1/organisation,bolag?>
 - <http://www.stadsrevisionen.goteborg.se/>

-
- **Göteborg stads bostadsaktiebolag**
 - <http://www.bostadsbolaget.se>
 - <http://www.bostadsbolaget.se/DefaultPage.asp?ArticleType=Default&ArticleId=7AB5476B-44DC-41A8-A311-435B11322E66&TopStructureNodeId=E41A2550-1C7F-11D6-9807-00D0B7893A1E&StructureNodeId=21805A00-87CE-47D7-B01B-A76D5355DC8C&ExpSelNode=true>
 - <http://www.bostadsbolaget.se/DefaultPage.asp?ArticleType=Default&ArticleId=DB2C3920-B81F-4D9A-AA26-5B4FD48BE0D3&TopStructureNodeId=E41A2550-1C7F-11D6-9807-00D0B7893A1E&StructureNodeId=3EB850D1-58CD-4F5F-A704-61DB0283EA1B&ExpSelNode=true>
 - <http://www.bostadsbolaget.se/DefaultPage.asp?TopStructureNodeId=E41A2550-1C7F-11D6-9807-00D0B7893A1E&ArticleId=221BD675-3A49-11D6-94E5-00D0B765C9A8&ArticleType=Default&StructureNodeId=E41A2550-1C7F-11D6-9807-00D0B7893A1E>

 - **Halmstad kommun**
 - <http://www.halmstad.se>

 - **Halmstadsfastighets AB**
 - <http://www.hfab.se>

 - **MIG Hallén AB**
 - <http://www.hallen-samuelsson.se/sida.asp?sida=6>

 - **Nätverket för elektroniska affärer**
 - <http://www.nea.nu/pdf/ag/2006/pb060221SOX.pdf>

 - **Rosing, Hans, *Att resonera logiskt: inledning till logikens grundbegrepp och metoder***
 - www.abo.fi/fak/nf/filosofi/hrlogik/kap5.pdf

 - **Samverkan för en stark och oberoende revision (Starev)**
 - <http://www.starev.se/kommunalrevision.htm>
 - <http://www.starev.se/Fragsvar.htm>

 - **Sveriges kommuner och landsting (SKL)**
 - <http://www.skl.se/artikeldokument.asp?C=1372&A=2479&FileID=156884&NAME=PM+underlag+revisionsreglemente.doc>
 - <http://www.skl.se/artikel.asp?A=10429&C=4395&LinkID=>

 - **The Institute of Internal Auditors**
 - <http://www.theiia.org/theiia/about-the-profession/internal-audit-faqs/?i=3087>
 - <http://www.theiia.org/theiia/about-the-profession/internal-audit-faqs/?i=1081>
-

-
- **Uppsala Universitet, företagsekonomiska institutionens startpunkt för olika webbplatser:**
 - <http://fefwid.fek.uu.se/Exawebb/kallkritik.htm>

 - **Wikipedia – den fria encyklopedin**
 - <http://sv.wikipedia.org/wiki/Revision>

BILAGA 1; *Intervjumallar*

INTERVJUMALL LEDNING

- Vill Du berätta kort om dig själv och vilken position Du har i företaget?
- Hur har revisionen sett ut historiskt i organisationen?
- Hur vill Du definiera internrevision?
- Vad anser Du är det huvudsakliga målet för lekmannarevisionen i bolaget?
- Hur ser Du på lekmannarevisionens värdeskapande effekt för bolaget?
- Läggs det mycket resurser på lekmannarevisionen som värdeskapande aktivitet?
- Läger lekmannarevisionen upp planer och strategier för organisationen?
- Hur används lekmannarevisionens rapporter och brukar de leda till förändringar?
- Upplever Du att lekmannarevisionen är huvudsakligen granskande i sin karaktär?
- Anser Du att lekmannarevisionen hjälper organisationen att uppnå sina mål och intentioner?
- Har Du någon konkret hjälp av lekmannarevisionen i ditt arbete?
- Hur samarbetar Du med lekmannarevisionen?
- Hur skulle Du vilja att lekmannarevisionen utvecklades för att bistå Dig i ditt arbete?
- Hur ofta kommunicerar Du med lekmannarevisorn?
- Vilka uppdrag ger Du som representant för ledningen till lekmannarevisorn?
- Vilka uppdrag får Du som representant för ledningen av lekmannarevisorn?
- Har Du exempel på viktiga angelägenheter som lekmannarevisorn har uppmärksammat bolaget på?
- Hur ser Du på samarbetet mellan lekmannarevisorn och den externa revisorn?

INTERVJUMALL STYRELSE

- En kort beskrivning av Dig själv.
- Hur länge har Du varit styrelseledamot i bolaget?
- Hur definierar Du lekmannarevision generellt utan någon specifik koppling till HFAB?
- Vilket är det huvudsakliga målet med lekmannarevision?
- Lekmannarevisionen skall vara både granskande och värdeskapande - hur upplever Du att den yttrar sig i HFAB?
- På vilket sätt kan samarbetet med lekmannarevisorerna utvecklas för att skapa mervärde?
- Arbetar lekmannarevisorerna i bolaget aktivt med att identifiera möjligheter till utveckling?
- Ger styrelsen uppdrag till bolagets lekmannarevisorer?
- Vilka rapporter efterfrågar styrelsen från lekmannarevisorerna?
- Vilken kontakt har styrelsen med lekmannarevisorerna och vilket samarbete har ni?
- Vilka frågor är vanligast att ni samarbetar inom?
- Hur sker kommunikationen mellan er och lekmannarevisorerna?
- Hur ser Du på lekmannarevisorernas roll mellan ledningen och styrelsen? Skulle den kunna utvecklas?
- Hur säkerställs lekmannarevisorernas objektivitet?
- På vilket sätt kan samarbetet med lekmannarevisorerna kunna utvecklas för att skapa mervärde?
- Hur har dokumenten: *Principer för styrning av kommun- och landstingsägda bolag* samt *Svensk kod för bolagsstyrning*, påverkat styrelsens arbete med internrevision?

INTERVJUMALL LEKMANNAREVISOR

- En kort beskrivning av Din utbildnings- och yrkesmässiga bakgrund.
- Under hur lång tid har Du haft uppdraget som lekmannarevisor?
- En beskrivning av Ditt uppdrag som lekmannarevisor.
- Vilka lagtexter omfattas Du av i ditt arbete som lekmannarevisor?
- Hur ser fördelningen mellan kommunens revisorer och lekmannarevisorer ut - finns det ett personsamband grupperna emellan?
- Hur sker arbetsfördelningen mellan lekmannarevisorerna i bolagen?
- I vilken utsträckning och med vilken inriktning delar Du i det praktiska granskningsarbetet?
- Hur sker kontakten med sakkunnig och hur ofta har ni kontakt?
- Hur ofta samt i vilka frågor har ni kontakt med bolagens styrelse/ledning?
- Vilka rapporter överlämnar ni till bolagen och hur sker den slutliga rapporteringen?

INTERVJUMALL SAKKUNNIGT BITRÄDE

- Kan Du ge oss en kort presentation av dig?
- Hur vill Du definiera internrevision (generellt)?
- Hur skulle Du beskriva din yrkesroll utifrån begreppen intern och extern revision?
- Hur ser uppdragsbeskrivningen ut från kommunfullmäktige?
- Vilken roll anser Du att lekmannarevisorn har i ett kommunalt bolag?
- Vad anser Du är det huvudsakliga målet för lekmannarevisionen i bolaget?
- På vilket sätt bidrar lekmannarevisionen till ett ökat värde inom de kommunala bolagen idag och hur skulle du vilja se att den rollen utvecklades?
- Anser Du att lekmannarevisionen hjälper bolaget att uppnå sina mål och intentioner?
- Hur ser Du på lekmannarevisionens värdeskapande effekt för bolaget?
- Läger lekmannarevisionen upp planer och strategier för organisationen?
- Vilka rapporter överlämnar de sakkunniga till bolaget och brukar de leda till förändringar?
- Upplever Du att lekmannarevisionen är huvudsakligen granskande i sin karaktär?
- Vilka funktioner inom bolaget samarbetar den sakkunnige med i sitt arbete?
- Hur har dokumenten: *Principer för styrning av kommun - och landstingsägda bolag, Svensk kod för bolagsstyrning*, påverkat ert arbete med internrevision?
- Finns det andra regler och rekommendationer som har påverkat?