



Kandidatuppsats
VT 2005

Kommunal revision

- vilka faktorer avgör?

Författare

Beata Egrenius
Susanne Jönsson
Katrine Linder

Handledare

Leif Holmberg
Nils-Gunnar Rudenstam

SAMMANFATTNING

Kommuner är politiskt styrda organisationer med ett demokratiskt beslutsfattande. De ska genomföra och ansvara för en omfattande verksamhet. När en verksamhet bedrivs för annans räkning eller med andras medel uppstår ett behov och intresse av att kunna kontrollera och säkerställa att uppdraget utförs och på det sätt som det var tänkt. Fullmäktige har den förtroendevalda revisorn som kontrollerande organ. I början av varje revisionsperiod (mandatperiod) ska de förtroendevalda revisorerna planera för vad man ska granska. Lagkravet på att årligen granska all verksamhet är inte fullt möjligt, eftersom det inte finns tillräckligt med resurser. Det borde vara viktigt att ha ett bra underlag för att kunna bedöma var riskerna finns och vad som är väsentligt att granska.

Syftet med uppsatsen är att försöka visa vilka faktorer som påverkar valet av granskningsområde. För att kunna uppfylla vårt syfte ansåg vi att en kvalitativ metod var att föredra. Vi visste inte vilka faktorer som kunde ligga till grund för val av granskningsområde. Det var därför svårt att utforma en bra kvantitativ studie i form av en enkätundersökning med slutna frågor. Genom teori och empiri kom vi fram till åtta olika faktorer som används i varierande omfattning av revisorerna för val av granskningsområde.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1	INLEDNING.....	5
1.1	Bakgrund.....	5
1.2	Kommunallagens utveckling	6
1.3	Problemformulering.....	7
1.4	Syfte.....	8
1.5	Avgränsningar och definitioner	8
1.6	Uppsatsens disposition.....	9
1.7	Kapitelsammanfattning.....	9
2	METOD.....	10
2.1	Metod och ansats	10
2.2	Val av teori	10
2.3	Empirisk metod.....	11
2.4	Datainsamling	11
2.5	Intervju som datainsamlingsmetod	12
2.6	Urval	13
2.7	Kritik och reflektion	14
2.8	Kapitelsammanfattning.....	15
3	TEORI.....	16
3.1	Inledning	16
3.2	Kommunallagen om revisionen.....	17
3.3	Förtroendevalda revisorer enligt god revisionsred	17
3.4	Revisionsprocessen enligt god revisionsred för kommunal verksamhet. 19	
3.4.1	Kunskap om verksamheten.....	19
3.4.2	Väsentlighet och riskanalys	21
3.4.3	Inriktningsbeslut	22
3.4.4	Revisionsplanen.....	23
3.5	Beslutsprocesser	23
3.5.1	Fullständig rationalitet.....	23
3.5.2	Begränsad rationalitet	25
3.5.3	Soptunnemodellen, ”the Garbage can Model”	26
3.5.4	”De osammanhängande småförändringarnas metod”	26
3.6	Kapitelsammanfattning.....	27
4	EMPIRI.....	28
4.1	Ansvarssystemets uppbyggnad	28
4.1.1	Fullmäktige	28
4.1.2	Revision	29
4.1.3	Kommunstyrelse	30
4.1.4	Nämnder	30
4.2	Intervjuer.....	31
4.2.1	Kommun A	32
4.2.2	Kommun B.....	33
4.2.3	Kommun C.....	35
4.2.4	Kommun D	36

4.2.5	Kommun E.....	38
4.2.6	Kommun F.....	39
5	ANALYS	43
5.1	Kommunallagen.....	43
5.2	Förtroendevalda revisorer.....	43
5.3	Revisionsprocessen.....	45
5.4	Beslutsprocesser	46
5.5	Underlag för val av granskningsområde.....	48
5.6	Eget revisionskontor	50
5.7	Kapitelsammanfattning.....	50
6	SLUTSATS OCH DISKUSSION	51
6.1	Inledning	51
6.2	Röda siffror i årsredovisningen	52
6.3	Revisorns tidigare erfarenhet.....	52
6.4	Tidigare års granskning	53
6.5	Material från nämnd/förvaltning.....	53
6.6	Väsentlighet och riskmodellen	53
6.7	Omvärldsanalys	54
6.8	Nya lagar och normer	54
6.9	Sakkunnigas kompetens.....	54
6.10	Diskussion.....	55
6.11	Vidare forskning	55
	KÄLLFÖRTECKNING	57

BILAGOR

1. Kommunallagen kap. 9
2. Pilotintervjufrågor
3. Intervjuguide
4. Underlag för prövning av frågan om ansvarsfrihet

1 INLEDNING

I detta kapitel presenteras bakgrund till vårt uppsatsämne. Därefter kommer en problemformulering som leder till uppsatsens syfte. Kapitlet avslutas med uppsatsens disposition.

1.1 Bakgrund

Kommuner är politiskt styrda organisationer med ett demokratiskt beslutsfattande. De ska genomföra och ansvara för en omfattande verksamhet. Verksamheten och dess effekter är själva *målet*, med det innehåll, den kvalitet och kvantitet som är beslutad. Skatter, avgifter och bidrag är *medel* som ger förutsättningar att genomföra verksamheten. Organisation och former för att genomföra verksamheten varierar, vilket återverkar på såväl styrformer som granskning.

När en verksamhet bedrivs för annans räkning eller med andras medel uppstår ett behov och intresse av att kunna kontrollera och säkerställa att uppdraget utförs och på det sätt som det var tänkt. Intressenter som till exempel kommunmedlemmar, finansiärer och anställda behöver underlag för att kunna bedöma om de som utfört verksamheten har agerat korrekt och ansvarsfullt.

Kommunfullmäktiges instrument för att kontrollera kommunstyrelsen, nämnder och kommunala bolag är de förtroendevalda revisorerna. De ska granska verksamheternas genomförande av fullmäktiges uppsatta mål. Dessutom ska de se till att verksamheten bedrivs i enlighet med gällande lagstiftning. Revisionen ska också syfta framåt och ska vara ett medel att främja effektivitet och kvalitet.

I början av varje revisionsperiod (mandatperiod) ska de förtroendevalda revisorerna planera för vad man ska granska. En del av planeringsarbetet enligt god revisionssed är att upprätta en så kallad ”väsentlighet och riskanalys” för att ta fram underlag för vad som bör granskas.

1.2 Kommunallagens utveckling

De första reglerna om kommunal redovisning infördes i svensk lagstiftning redan i 1862 års ”kommunförordning”, där det fastställdes att revisorer skulle finnas.

År 1953 stadgades kommunallagen, som innebar att lands- och stadskommuner lydde under den. Skillnader mellan kommunerna var stora, därför blev lagen en ramlag. I och med det växte revisionens betydelse. Revisorerna fick rätten att när som helst kontrollera räkenskaper och värdehandlingar samt granska skötseln av de statliga medlen som kommuner förvaltade. Reglerna tydliggjordes på ett mer tillfredställande sätt angående revisionsberättelsen. Uttalanden om anmärkningar och ansvarsfrihet blev aktuella.

1977 förstärks revisionens oberoende ställning och självständighet med ett helt kapitel. Förvaltningsrevisionen börjar bli ett komplement till räkenskapsgranskning. Revisorerna väljs nu ut för en mandatperiod för att förstärka revisionens effektivitet som kontrollinstrument.

1991 infördes högre grad av målstyrning. Kommunfullmäktige ska välja minst tre revisorer. Uppdragen utförs av varje revisor självständigt. All kommunal verksamhet ska granskas och revisionsberättelse ska upprättas varje år. Kommunens överordnande ställning i förhållande till de kommunala bolagen tydliggjordes.

År 1998 införs lagen om kommunal redovisning, där redovisningsskyldigheten för kommuner regleras.

I enlighet med förslag i propositionen 1998/99:66, ”En stärkt kommunal revision”, genomfördes en rad lagförändringar år 2000. Dessa innebar att revisionsuppgiften preciserades så att det tydligt framgick att *all* kommunal verksamhet skall revideras *årligen*. Varje revisor fick också rätt att i fullmäktige, nämnder och fullmäktigeberedningar löpande under året väcka ärenden som rör granskningen, den så kallade *initiativrätten*.

De förtroendevalda revisorerna blev även skyldiga att anmäla misstanke om brott av förmögenhetsrättslig karaktär till berörd nämnd. Samtidigt tydliggjordes nämndernas eget ansvar för intern kontroll. Vidare infördes krav på att de förtroendevalda revisorerna skall biträdas av sakkunniga samt att de sakkunnigas rapport(er) skall bifogas revisionsberättelsen. (SOU 2004:107)

1.3 Problemformulering

På en statlig myndighet i Sverige finns ett stående skämt varför Riksrevisionen så ofta väljer just dem - "myndigheten ligger ju så nära tågstationen".

Finns det någon sanning i skämtet, hur väljer man granskningsområde inom kommunal revision? Enligt kommunallagens kap. 9 (bilaga 1) ska de förtroendevalda revisorerna granska *all* verksamhet *årligen*. Revisorerna ska enligt god revisions sed göra aktiva val i sin granskning. Valen ska baseras på inhämtad kunskap och bedömning av risk och väsentlighet. Revisorerna bör identifiera och bedöma vilka hinder, hot eller risker som finns i kommunens olika verksamheter.

Att vara förtroendevald revisor är ett politiskt förtroendeuppdrag, uppdraget kräver således inte någon speciell yrkesbakgrund. Den professionella kompetensen biträds av sakkunniga som kommunrevisionen själva väljer i den omfattning som behövs. De förtroendevalda revisorernas uppgift är att genom revision bedöma om nämnderna och kommunstyrelsen ska tillstyrkas ansvarsfrihet.

Revisionsprocessen omfattar hela det granskningsarbete som revisorerna gör under ett revisionsår. Sannolikheten varierar givetvis mellan och inom kommuner och verksamhetsområde mellan olika system och rutiner och måste därför bedömas för varje väsentligt område. De förtroendevalda revisorerna ska bedöma hur allvarligt det är eller blir om hinder, hot eller risker realiserar. Hur väsentligt är det att det inte sker? Vilka konsekvenser kan uppstå för kommunen eller för enskilda kommunmedlemmar? Olika slag av konsekvenser bedöms; ekonomiska, politiska, verksamhetsmässiga och förtroenderelaterade.

Brister som kan påverka allmänhetens förtroende för verksamheten och dess företrädare är ofta väsentliga att beakta även om den ekonomiska skadan eller annan konsekvens är begränsad. (God revisionsred, 2002)

Lagkravet på att årligen granska all verksamhet är inte fullt möjligt, eftersom det inte finns tillräckligt med resurser. Det borde vara viktigt att ha ett bra underlag för att kunna bedöma var riskerna finns och vad som är väsentligt att granska.

1.4 Syfte

Syftet med uppsatsen är att försöka visa vilka faktorer som påverkar valet av granskningsområde.

1.5 Avgränsningar och definitioner

I uppsatsen studeras de förtroendevalda revisorernas sätt att välja ut granskningsområde för revision. Fullmäktige utser även lekmannarevisorer för att granska de kommunala bolagen. Men för att uppsatsen ska få rimliga proportioner har vi valt att enbart studera granskningen av kommunens verksamheter. Den förtroendevalda revisorn ska planera både för förvaltningsrevision och för redovisningsrevision, vi kommer dock att bortse från redovisningsrevision då de sakkunniga nästan till uteslutande delreviderar redovisning fullt ut.

Vi kommer att benämna den förtroendevalda revisorn i uppsatsen med *revisor*. Med *sakkunnig* menar vi det professionella biträde som den förtroendevalda revisorn kan anlita under revisionsprocessen.

1.6 Uppsatsens disposition

Nedan beskrivs kortfattat uppsatsens kapitelindelning. Varje kapitel i arbetet avslutas med sammanfattning.

Kapitel 1 introducerar läsaren av ämnet och problemformulering och syfte framställs.

Kapitel 2 förklarar val av ansats, metod och tillvägagångssätt. Val av teori presenteras.

Kapitel 3 beskriver teorierna som ligger till grund för uppsatsens syfte.

Kapitel 4 ger läsaren en beskrivning kommuners ansvarssystem samt en sammanställning av intervjuer som genomförts.

Kapitel 5 beskriver vår analys av intervjuerna.

Kapitel 6 summerar vår analys i en slutsats. Avslutningsvis ges förslag för vidare forskning.

1.7 Kapitelsammanfattning

Vi vill med vår uppsats visa vilka underlag som de förtroendevalda revisorerna använder sig av när de ska välja ut granskningsområde. Detta vill vi undersöka eftersom det i kommunal revision måste ske aktiva granskningsval på grund av resursbrist. I detta kapitel har vi framfört inledning, problemformulering och syfte. Vi valde att ta med utvecklingen av revisionen i kommunallagen för att lyfta fram att det skett en betydlig förändring i revisorns uppdrag de senaste åren.

2 METOD

I detta kapitel beskrivs den vetenskapliga och empiriska metoden. Vidare presenteras tillvägagångssätt vid datainsamling och urval för vår uppsats. Vi introducerar vilka teorier som vi kommer att utgå ifrån. Avslutningsvis ges kritik och reflektion av vårt tillvägagångssätt.

2.1 Metod och ansats

Inom samhällsvetenskapen brukar man skilja mellan två huvudformer av metoder, vilka benämns som den kvalitativa- och kvantitativa metoden. Dessa metoder behandlar insamlandet och bearbetningen av det data som ska användas i arbetet. Uppsatsens syfte, problemställning samt objektområde är det som bör avgöra vilket av dessa tillvägagångssätt som bör användas.

För att kunna uppfylla vårt syfte ansåg vi att en kvalitativ metod var att föredra. Vi visste inte vilka faktorer som kunde ligga till grund för val av granskningsområde. Det var därför svårt att utforma en bra kvantitativ studie i form av en enkätundersökning med slutna frågor. Vi valde därför att göra intervjuer med förtroendevalda revisorer och utifrån dem göra analys och koppling till teori.

2.2 Val av teori

Vi använde oss av normativ teori som utgångspunkt och utifrån den, försökte vi visa på skillnader och likheter mellan verklighet och teori. Eftersom skriften god revisionssed för kommunal verksamhet behandlar hur man tar fram granskningsområde utifrån väsentlighet och riskanalys var den en stor del av den normativa teoridelen. Efter våra intervjuer lades ett kapitel in om beslutsprocesser i teoridelen. Detta för att vi upptäckte att det inte bara var väsentlighet och risk instrumentet som låg till grund för val av granskningsområde. Det fanns andra underlag och tillvägagångssätt för att komma fram till valen.

2.3 Empirisk metod

Genom våra handledare fick vi ett antal uppsatsförslag, sammansatt av Sveriges Kommuner och Landsting (SKL). Från början fastnade vi för frågeställningen *vilka effekter ger kommunal revision?* Vi insåg tidigt att detta ämne var för brett och att vi var tvungna att begränsa oss. Genom kunskaper från tidigare kurs ”Redovisning och kontroll” samt diskussion inom gruppen, kom vi fram till den så kallade väsentlighet och riskanalysen i kommunal revision borde vara ett viktigt beslutsunderlag för val av granskningsområde.

2.4 Datainsamling

Vår uppfattning var att man följde god revisionsseks rekommendation om hur man tar fram granskningsområde. Vi trodde att det var en vedertagen metod att komma fram till vad som är väsentligt för granskning i en kommun. För att få en lite bättre bild om hur revisionsarbetet gick till i verkligheten valde vi att genomföra pilotintervjuer (bilaga 2) med två förtroendevalda revisorer i varsin kommun, en ordförande och en ledamot. Vi kontaktade dessa personer via deras e-mail adresser. De som svarade kontaktades med telefonsamtal för att boka tid och plats för intervju. Vi valde denna metod för att först se om det fanns något intresse från revisorerna att ställa upp. Genom pilotintervjuerna blev vi mer intresserade av hur man använder sig av väsentlighet och riskanalys.

Vi sökte både i litteratur, databaser och på Internet för att öka vår kunskap om väsentlighet och risk. Det fanns dock inte så mycket forskning eller litteratur som kunde beskriva något utöver den goda revisionsseks som utarbetats av Sveriges kommuner och landsting. Efter vår analys av pilotintervjuerna försökte vi utforma mer ingående frågor om hur väsentlighet och riskanalysen går till i revisionsplaneringen. Vi hade kommunikation med en kontaktperson på Sveriges kommuner och landsting för att få feedback på våra frågor, detta för att få ut så mycket som möjligt av våra kommande intervjuer. Hon gjorde vissa tillägg och de tog vi till oss.

2.5 Intervju som datainsamlingsmetod

Vi valde att genomföra personliga intervjuer med förtroendevalda revisorer, i första hand ordföranden för revisionen. Vi ansåg att den som satt som ordförande skulle ge oss högre tillförlitliga svar än övriga. Intervjuerna var av öppen form, det vill säga att vi inte hade några svarsalternativ. Vi använde samma intervjuguide till alla respondenter, (bilaga 3) en del frågor fick ibland förtydligas och utvecklas. Anledningen till att vi valde intervju som datainsamlingsmetod var att förutom att få svar på de ställda frågorna, också kunna avläsa och studera den intervjuades kroppsspråk och nyanser i språket. Denna metod gör också att man under intervjuens gång kan förklara vad man menar med frågorna och på så sätt undvika missförstånd. Detta är detaljer som kan vara svåra att komma åt i enkätundersökningar. Det finns dock nackdelar med intervju som datainsamlingsmetod. Det finns en risk att intervjuaren genom sitt sätt att ställa frågor, mer eller mindre omedvetet styr svaren i en eller annan riktning. När respondenten påverkas att ge det svar denne tror att intervjuaren förväntar sig, talas det om intervjuareffekt. (Körner, 1996) Vi upplevde inte att det var vi som styrde, snarare tvärtom eftersom vi inte var så insatta i ämnet.

Ett annat problem är att göra analys av öppna intervjuer ställer betydligt högre krav på undersökarens tid och kreativa förmåga än sifferanalyser av enkätundersökningar. (Andersen, 1998) Trots risken för denna effekt ansåg vi att denna metod var lämpligast för vår undersökning. Vi ansåg att våra kunskaper inte var tillräckliga om revisionsprocessen, därför valde vi att inte göra en enkätundersökning med slutna frågor.

Vi var alltid minst två stycken från uppsatsgruppen när vi genomförde intervjuerna. Detta var vi för att en skulle kunna koncentrera sig på att ställa frågorna till respondenten. Den andra hade som uppgift att föra anteckningar. Efter att respektive intervju var genomförd, sammanställdes anteckningarna på datorn. Genom att göra på detta sätt undviker man att sammanhanget i anteckningarna glöms bort.

Efterhand som intervjuer genomfördes ökade vår kunskap om hur planeringsarbetet i revisionsgruppen gick till, och detta medförde att senare intervjuer blev lite annorlunda. Vi hade ju då fått en annan syn på arbetet. Vårt syfte blev modifierat och vi fick försöka lägga upp de senare intervjuerna på ett sätt som skulle försöka uppfylla det senare syftet. Intervjuerna utvecklades på det sättet att vi följde upp vissa fasta frågor med fler ostrukturerade delfrågor.

2.6 Urval

Vi valde ut fyra kommuner som låg nära varandra geografiskt. Vi ansåg att geografiskt område inte skulle inverka på hur man går tillväga i sin väsentlighets och riskanalys. Vi hoppades att det skulle räcka med dessa kommuner för att få fram något resultat men vi hade planer på att vi skulle få kontakta fler kommuner om det uppstod problem, vilket det gjorde i början av intervjuprocessen. Det var förtroendevalda som inte ansågs sig ha tid med att bli intervjuade. Detta kan bero på att vi var flera studenter i Skåne som var intresserade att intervjua förtroendevalda revisorer. Vi fick då söka oss till de kommuner som hade förtroendevalda som var villiga att ställa upp på intervju.

En del kommuner i Sverige har egna revisionskontor med egna anställda sakkunniga. Vi valde därför en sådan kommun för att kunna se om det fanns några skillnader i revisionsplaneringen jämfört med kommuner som köper revisionstjänster.

Pilotintervjufrågorna sändes inte ut i förväg. Däremot valde vi att sända vår intervjuguide via mail till alla intervjupersoner. Detta för att vi trodde att vi skulle få mer uttömmande svar och material som kunde underlätta för att uppfylla vårt syfte. Det negativa med denna metod är att vi kanske fick mer tillrättalagda svar. Detta har vi haft i åtanke vid analys och slutsats. Två valde att avböja intervju men i stället besvara frågorna via mail. Dessa svar har vi analyserat på ett mer försiktigt sätt. Sammantaget blev det två pilotintervjuer, fyra muntliga intervjuer och två respondenter som svarat skriftligt på våra frågor.

I början av vårt intervjuarbete var vi inte tillräckligt tydliga angående anonymitet eller inte. Därför valde vi att anonymisera alla kommuner, och benämnd dem med bokstäver.

Kommun	Intervjusätt
A	Personlig intervju
B	Pilotintervju och kompletterande svar
C	Personlig intervju
D	Personlig intervju
E	Pilotintervju och kompletterande skriftliga svar
F	Personlig intervju

Bild1. Visar hur de olika kommunerna svarat på våra frågor

Uppsatsens utveckling kan sammanfattas så här:

1. Avgränsning av ämne
2. Sökte teori som kunde vara aktuella för att uppfylla syftet
3. Datainsamling, både genom pilot- och personliga intervjuer
4. Koppling mellan empiri och teori, en del teori var inte användbar i den utsträckning vi trodde
5. Analys av det material vi samlat på oss
6. Slutsats.

2.7 Kritik och reflektion

När det var dags för analys fick vi känslan att vi inte kommit fram till det vi strävade efter. Det kändes som om vi inte ställt rätt frågor. Frågorna var väldigt fokuserade på just verktyget väsentlighet och risk från god revisionsred. Anledningen till detta var att vi trodde att det var den modell man använde i revisionens arbete. Viktigt att poängtera är att man måste lägga ner mycket tid i början av uppsatsarbetet till att söka kunskap om sitt ämnesområde. Eftersom det inte fanns någon vidare forskning eller litteratur kring vårt ämne, valde vi att genomföra pilotintervjuer. Men dessa var tydligen inte tillräckliga.

Eftersom vår kunskap om kring ämnet ökade under varje intervju, kompletterades våra ordinarie frågor (dessa kompletterande frågor finns inte dokumenterade). Detta ledde till att det blev svårare att göra en analys av empirin.

Det kändes som om vi bara hunnit med en förundersökning om skulle kunna ligga till grund för vidare arbete.

Vi fick på grund av otydlighet från oss, välja att anonymisera alla kommuner i uppsatsen. En av de senare respondenterna ville att intervjun skulle vara anonym. Den ena kommunen ville att deras svar skulle förbli anonyma. Kommunerna i uppsatsen är nu benämnda med bokstäver.

Vid en intervju blev våra intervjufrågor mer ett verktyg för oss att checka av, då respondenten i princip hela intervjun berättade öppet hur deras arbete gick till. De frågor vi inte fick svar på kompletterades under intervjun. Det som var bra med detta var att respondenten fick in dimensioner till vårt material som vi inte själva hade tänkt på.

En kommun ville att vi skulle skicka vår sammanställda intervju tillbaks till dem för faktakontroll. Trots att vi lovat anonymitet av allt material blev faktakontrollen mer än så, då respondenten styrde vad vi fick ta med. En del viktig information till vår analys föll bort på grund av att materialet ansågs vara känsligt.

2.8 Kapitelsammanfattning

I detta kapitel har vi presenterat hur vi har gått tillväga och vilka metoder vi har valt för att kunna uppfylla uppsatsens syfte. En kort presentation av val av de teorier som ligger till grund för uppsatsens syfte. Vårt urval bestod av sex olika kommuner. Vi började med två pilotintervjuer för att få en bättre bild av revisionsprocessen i kommunal verksamhet. Sedan genomfördes fyra personliga intervjuer och två respondenter har svarat på frågorna via mail. Vi gjorde även en intervju med en kommun med eget revisionskontor för att se om det fanns några skillnader i deras arbetssätt jämfört med de andra kommunerna. Vi har avslutat kapitlet med våra reflektioner och kritik mot tillvägagångssättet.

3 TEORI

I detta kapitel kommer vi att presentera de teorier som vi har funnit vara relevanta. Vi börjar med normativ teori där vi utgår från kommunallagen och god revisionssed för kommunal verksamhet. Vi beskriver kommunens ansvarssystem för att öka läsarens förståelse för kommunens uppbyggnad. Avslutningsvis beskrivs beslutsteori som innehåller olika modeller för beslutsprocesser.

3.1 Inledning

Normativ teori har sin utgångspunkt i hur det borde vara, en ideal beskrivning hur man arbetar rationellt med revision i kommunal verksamhet. Det kan finnas lagar eller normer som styr den normativa teorin. Många normativa teorier beskrivs som ”instrumentella teorier”, de försöker visa vägar och medel att nå bestämda mål. En del av normativa teorier innehåller delar av empiriska element. (Bakka, 2001) Revisionen ska ske enligt god revisionssed. God sed är de föredömliga och goda principer och tillvägagångssätt i revisionen som tillämpas i en kvalitativt representativ krets. Utöver lagstiftningen är den goda seden den viktigaste plattformen för de förtroendevalda revisorerna. Den har därför stor betydelse för revisionens trovärdighet och styrka. God revisionssed är dock inte reglerad i författning eller föreskrift eller på annat sätt fastställd av myndighet. Den formas och utvecklas successivt av revisorerna själv och utgår från den kommunala sektorns särskilda förhållanden, främst att revisionen utövas av förtroendevalda revisorer under offentlig insyn. (God revisionssed, 2002)

Beslutsteori handlar om att göra olika val under osäkerhet i fråga om konsekvenser, av olika handlingsalternativ baserad på individens preferenser (vilja, behov, mål, intressen och subjektiva uppfattning av vad de behöver) och förväntningar. Beslutsfattaren väljer det alternativ som maximerar preferenser. Det finns dessvärre ingen möjlighet för en beslutsfattare inom en organisation att beakta samtliga handlingsvägar. Det finns osäkerhet om vilka alternativ som finns tillgängliga och vilka som av politiska, sociala, ekonomiska, kulturella eller tekniska skäl är möjliga att genomföra. Beslutsfattande präglas av kostnader för att generera den information man behöver för beslutsfattande. (Falkman, 2000)

3.2 Kommunallagen om revisionen

9 kap. 9 §

Revisorerna granskar årligen i den omfattning som följer av god revisionsred all verksamhet som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområden. De granskar på samma sätt, genom de revisorer eller lekmanrevisorer som utsetts i företag enligt

3 kap. 17 § och 18 §, även verksamheten i de företagen.

Revisorerna prövar om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande och om den interna kontrollen som görs inom nämnderna är tillräcklig.

Om revisorerna i sin granskning finner att det föreligger misstanke om att brott av förmögenhetsrättslig karaktär förövats eller om att allmän förvaltningsdomstols avgörande åsidosatts, skall de anmäla förhållandet till berörd nämnd. Om nämnden efter en sådan anmälan inte vidtar åtgärder utan oskäligt dröjsmål, är revisorerna skyldiga att rapportera det till fullmäktige. Detta gäller dock inte om anmälan avser misstanke om att brott förövats och nämnden finner att det inte föreligger en sådan misstanke. Lag (2002:438).

Revisorernas uppdrag är att ytterst pröva ansvarstagandet och uttala sig om detta till fullmäktige inför deras beslut i ansvarsfrågan. Granskningsuppdraget som – som är formulerat i kommunallagen 9 kap 9 §, 11 § – är medlet att nå fram till ansvarsprövningen. De enskilda granskningsinsatser som genomförs inom uppdraget har därtill ett egenvärde i de effekter som de kan åstadkomma.

3.3 Förtroendevalda revisorer enligt god revisionsred

Revisorerna ska vara det kontrollerande organet - fullmäktiges instrument för att granska den kommunala verksamheten och ekonomin.

Kommunrevisionen är politiskt tillsatt utifrån mandatfördelningen i kommunfullmäktige, men ska arbeta opolitiskt i sitt revisionsarbete. I fullmäktige beslutas det om *revisionsreglemente*. I detta reglemente läggs de formella grunderna för revisorernas organisation, arbetsformer och samverkan fast.

Reglementet bör reglera till exempel antal revisorer, ordförandeskap och kraven på anteckningar.

Enligt kommunallagen kap. 9 granskar revisionen årligen i den omfattning som följer av god revisionsred, all verksamhet som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområden.

Revisorerna ska pröva om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt, tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande och om den kontroll som görs inom nämnderna är tillräcklig. Revisorerna ska årligen lämna en revisionsberättelse till fullmäktige. Berättelsen ska innehålla ett uttalande om ansvarsfrihet tillstyrks eller inte.

Om revisorerna riktar anmärkning mot någon nämnd eller enskild förtroendevald ska anledningen anges i revisionsberättelsen. Revisorerna kan rikta anmärkning men ändå tillstyrka ansvarsfrihet.

Revisorerna ska enligt god revisionsred genomföra sin granskning så att den uppfyller fullmäktiges och därmed medborgarnas rättmätiga krav på objektivitet, effektivitet och kompetens. Varje revisor ska fullgöra sitt arbete självständigt och oberoende i förhållande till uppdragsgivaren. Revisorn har rätt till:

- Självständigt välja det som ska granskas, genom rätten att
- Självständigt välja angreppssätt, metoder och sakkunniga för granskningens genomförande
- Självständigt göra analys och bedömningar och föra fram dessa.

Revisorernas granskning omfattar inte ärenden som avser myndighetsutövning mot någon enskild, undantag om handläggningen vållat kommunen ekonomisk förlust eller när granskning sker från allmänna synpunkter.

3.4 Revisionsprocessen enligt god revisionsred för kommunal verksamhet

Revisorerna beslutar om omfattningen av och inriktningen på den årliga granskningen. Kravet på *årlig* granskning och av *all* verksamhet är reglerad i kommunallagen. Utgångspunkten är de uppdrag, mål och riktlinjer som givits av fullmäktige samt de föreskrifter som gäller för verksamheten. Revisorerna följer upp hur uppdrag, mål, riktlinjer och föreskrifter mottas, genomförs och återredovisas.

Den årliga granskningen av varje styrelse och nämnd omfattar flera steg och delar. Revisorerna följer löpande under revisionsåret verksamheten, dels genom kommunikation med den granskade förvaltningen, dels genom att ta del av grundläggande dokument och det löpande flödet av ärenden och beslut. Med grundläggande dokument menas mål- och budgetdokument, riktlinjer, ekonomi- och verksamhetsplanering, delårsrapporter och bokslut, beslutsunderlag, protokoll, beskrivning av det interna kontrollsystemet och redovisningssystemet.

Revisionsprocessen består av tre delar; planera, granska och pröva. Eftersom vi har valt att inrikta oss på planeringsfasen är det den vi kommer att utgå ifrån.

3.4.1 Kunskap om verksamheten

Revisorerna väljs bland annat utifrån sin kunskap om de lokala demokratiska processerna och om den aktuella kommunens olika förutsättningar. Under revisionsåret ska revisorerna följa verksamheten för att stärka och bredda kunskapen. Det handlar om att *tolka och förstå* uppdrag, mål, föreskrifter, förutsättningar och skeenden. En aktiv dialog med förtroendevalda i fullmäktige, styrelser och nämnder kan bidra till ökad kunskap.

Kunskaper och information inhämtas om *externa och interna* påverkansfaktorer, om styrkor och svagheter. Kunskap och information om externa faktorer som påverkar verksamheten får revisorerna dels utifrån kommunens respektive styrelser och nämnders egna omvärldsanalyser och riskbedömningar

(motsvarande), dels genom annan information som revisorerna vill tillföra sin planering, även från externa aktörer.

Externa faktorer:

- lagstiftning
- befolkningsförändring
- arbetsmarknads- och bostadssituation
- kommunikationer
- näringslivets utveckling
- miljöpåverkande faktorer
- teknisk utveckling

Interna faktorer:

- förändringar i politik, verksamhet och organisation
- finansiell styrka
- ekonomiskt resultat
- ledningens agerande
- kvalitetsarbetet
- den interna kontrollen
- organisationens interna och externa information
- iakttagelser i tidigare granskningar

Revisorerna begär de uppgifter de behöver, kallar in tjänstemän från kommunens förvaltningar, hämtar in information från tillsynsorgan etc.

Revisorerna kan välja att biträdas av sakkunnig. Revisorer ska själva välja sakkunnig, genom anställning och/eller anlitande efter upphandling. När kommuner köper revisionstjänster skall lagen om offentlig upphandling (LOU 1992:1528) tillämpas. Som uppdragsgivare ska revisorerna aktivt styra de sakkunnigas insatser. Det bör ske genom avtal och planer samt löpande kontakter och avstämningar. De sakkunniga utför sitt arbete i enlighet med god revisionsmed i kommunal verksamhet.

3.4.2 Väsentlighet och riskanalys

Varje styrelse och nämnds verksamhet ska årligen granskas av revisorerna (9 kap 9 § KL) för att ge fullmäktige tillräckligt underlag till prövningen av ansvar. Revisorernas uppdrag kan inte exakt inringas eller avgränsas. Därför måste revisorerna göra aktiva val i sin granskning, val som baseras på inhämtad kunskap och bedömning av väsentlighet och risk. Deras arbete innebär granskning av hinder, hot och risker och hur aktiva de är. Hur väsentligt är det att riskerna inte inträffar? Vilka följder kommer kommunen eller den enskilde individen att få och vad händer om riskerna realiserar? De olika konsekvenserna som bedöms är: ekonomiska, politiska, verksamhetsmässiga och förtroenderelaterade.

Sannolikheten att risker inträffar ska bedömas och utvärderas för att slutligen granskningsområdet ska kunna väljas. Eftersom variationer mellan olika kommuner och mellan olika verksamheter är stor måste sannolikheten anpassas för varje område.

Kvalitetsbedömning i kommunens hantering av risker och interna kontroll är det grundläggande uppdraget för revisorer. Om man upptäcker brister i kommunens hanteringsätt av tidigare granskningar, gör man en fördjupande kontroll redan i planeringsstadiet. Detta för att ge revisorerna kompletterande underlag till beslut om inriktning och revisionsplan.

Grunden i analysarbetet av granskningens inriktning och omfattning är årlig avstämning. Den ska vara aktuell och övergripande. Vid eventuella konstaterande av risker och konsekvenser eller befarningen av dem planerar revisorerna för granskning. Samma gäller då analysresultaten är otydliga eller otillräckliga. Omprioriteringar kan ske om det så behövs.

Analysarbetet är till sin karaktär löpande men kräver en tydlig årlig avstämning som grund för planeringen av granskningens inriktning och omfattning. Analysen ska präglas av *helhetssyn* och *aktualitet*. Den sker med perspektiv på såväl kommunen som helhet som varje styrelse och nämnd. Den övergripande analysen dokumenteras separat eller som en del av revisionsplanen.

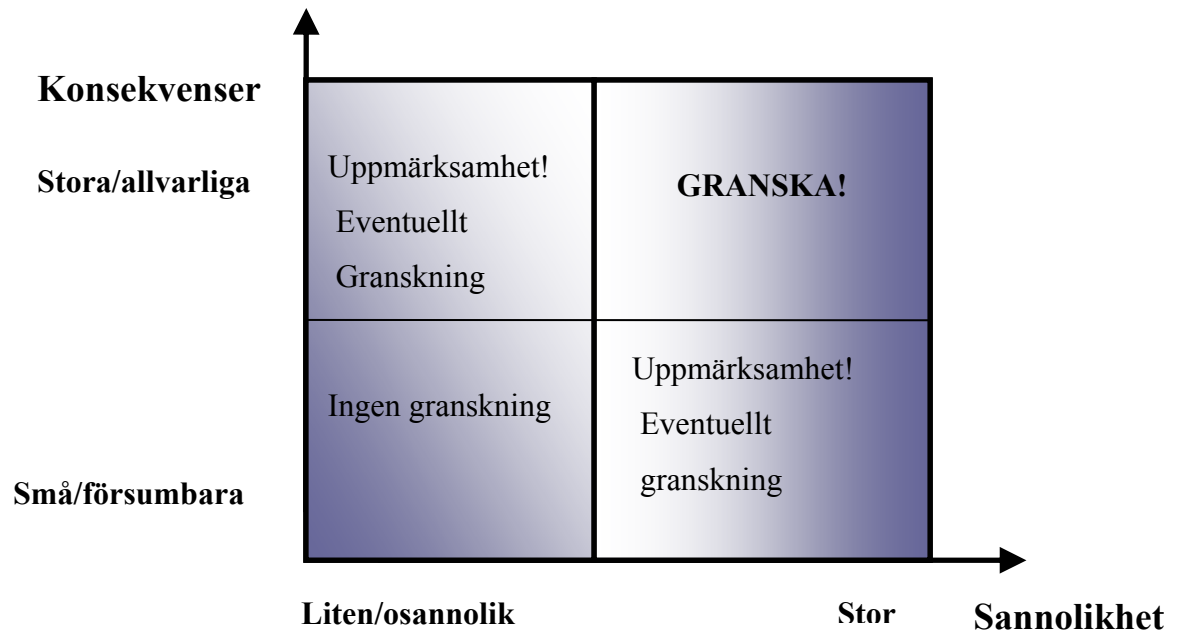


Bild 4: Bilden visar schematiskt hur bedömningen av konsekvenser och sannolikhet ger underlag för val av granskningsområde. Bedömningen sker inom olika verksamhetsområden, funktioner, system och rutiner. (God revisionssed 2002)

3.4.3 Inriktningsbeslut

Revisorerna sammanfattar bedömningarna i ett övergripande *inriktningsbeslut*. Detta beslut handlar om att lägga tyngdpunkt på granskningsarbete på viss verksamhet. Det betyder inte att vissa av styrelsers och nämnders verksamheter slipper granskningen.

Samtliga verksamheter måste på något sätt granskas för att en korrekt bedömning ska kunna göras av hur verksamheter tar ansvar för sina uppdrag. Beslutet har ofta flerårigt tidsperspektiv men kan omprövas årligen.

Inriktningsbeslutet ger underlag för budgetplanering och den årliga revisionsplaneringen. Den kan dokumenteras i särskild form men inkluderas ofta i den årliga revisionsplanen.

3.4.4 Revisionsplanen

Väsentlighets- och riskanalyser samt inriktningsbeslut ligger till grund för det direkta granskningsarbete och ger underlag för val av omfattning och inriktning samt prioritering i tiden av revisionsansatser. Dessa summeras och dokumenteras i årlig revisionsplan som revisorerna fastställer. Revisionsplanen kan användas som ett instrument för att informera fullmäktige, styrelser och nämnder om revisorernas granskning.

3.5 Beslutsprocesser

Teorierna om beslutsprocesser har sitt ursprung i normativa teorier om rationellt beteende och har utvecklats i ett samspel mellan normativa och empiriska intressen. Man försöker att organisera beslutsprocessen på visst sätt eftersom betydande praktiska intressen många gånger är knutna till beslut i organisationer. Det rör sig ofta om mycket betydande ekonomiska värden och då gäller det att reducera osäkerheten så långt som möjligt.

Många beslutsprocesser är nära knutna till organisationsstrukturen och kommer därigenom att spegla maktfördelningen i organisationen. Teorin förutsätter att några av beslutsfattarna är bättre än andra på att bedöma komplicerade situationer och gardera sig mot riskmoment. Denna förmåga kan eventuellt byggas in i organisationen som en del av strukturen och kulturen. (Bakka, 2001)

3.5.1 Fullständig rationalitet

Det finns en rad olika teorier om beslutprocesser. Den rationella beslutsmodellen innebär att människan alltid kan fatta ett beslut när hon står inför olika alternativ och att hon rangordnar alternativens konsekvenser med hjälp av sin preferensskala.

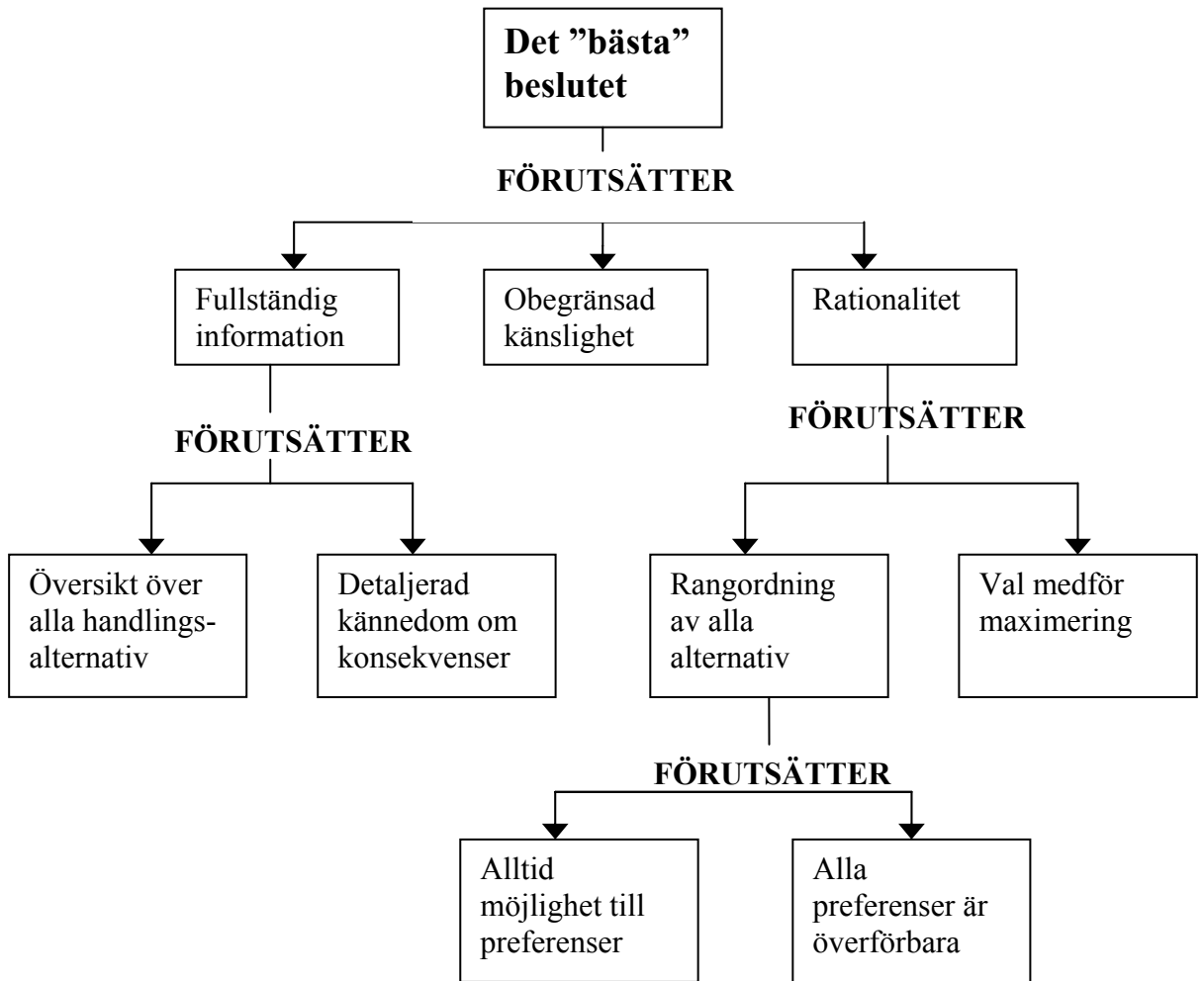


Bild 5. "economic man" (Bakka 2001)

Enligt den rationella modellen "economic man" förutsätts ett flertal olika moment för att uppnå bästa valet (Bakka, 2001). Det krävs bland annat fullständig information.

3.5.2 Begränsad rationalitet

Herbert A Simon fick 1978 Nobelpriset i ekonomi för sin ”banbrytande forskning i beslutsprocesser inom ekonomiska organisationer”. Simon identifierade och ifrågasatte de antaganden som den rationella modellen bygger på. Enligt honom kan inga enskilda personer eller organisationer leva upp till den rationella modellens krav. Han menade att den rationella modellen utgår från att beslutsfattarna har kunskap om sina alternativ och konsekvenser av att implementera dem, men att beslutsfattare i verkligheten ofta har ofullständig och felaktig information om alternativ och konsekvenser. Verkliga beslutsfattare i organisationerna ställs ofta inför motstridiga mål. På grundval av sin jämförelse mellan verkligt beslutsfattande och de ideal som den rationella beslutsmodellen presenterar föreslog Simon att försöken att vara rationell begränsas av följande faktorer:

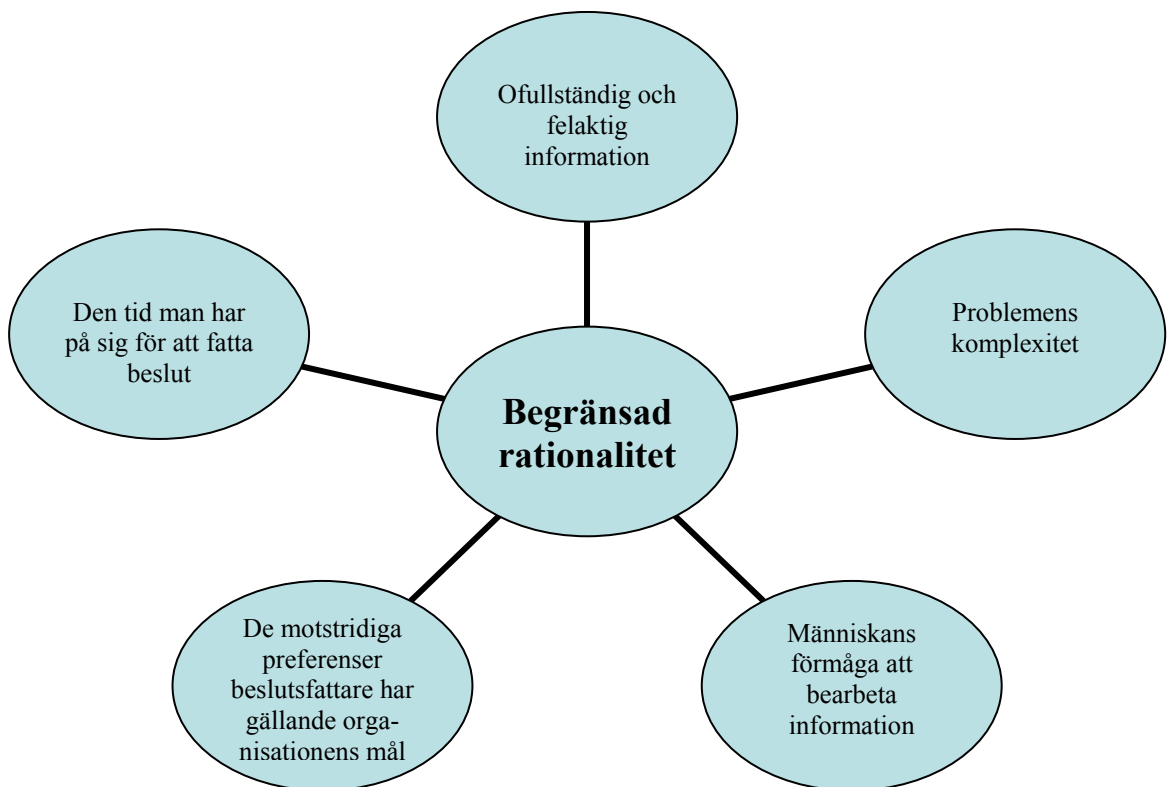


Bild 5. Visar den begränsade beslutsmodellen (egen bild) utifrån Simon (Hatch 2002)

3.5.3 Soptunnemodellen, "the Garbage can Model"

"Garbage can" modellen bygger på antagandet att beslut består av komplexa processer som kan splittras upp i delprocesser. Beslutsprocessen är inte en välordnad kompakt process utan sammansatt av flera olika strömmar. (Bakka 2001)

Modellen spräcker många av de förutsättningar som ligger till grund för den rationella beslutsprocessen. (Bakka 2001)

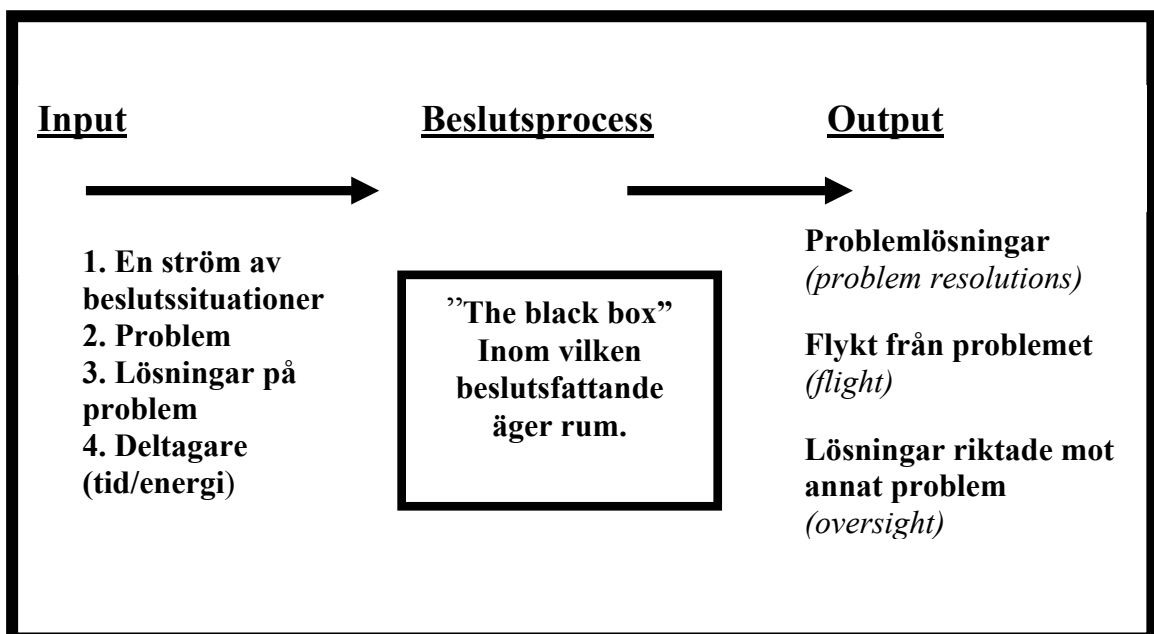


Bild 6 Garbage can modell tolkad enligt Enderud (Enderud 1982)

3.5.4 "De osammanhängande småförändringarnas metod"

Lindblom har utformat en empirisk modell som visar hur mål anpassas till utsatta medel. (Bakka 2001)

Modellen kan sammanfattas i följande punkter:

1. Försöken att förstå det problem om varom man ska fatta beslut, begränsas till en politik som ligger mycket nära den befintliga.
2. Istället för att anpassa medel till mål, väljer man mål som passar till de medel som står till buds.

3. Endast ett fåtal alternativa medel beaktas.
4. Mål värderas i förhållande till medel och dess konsekvenser, liksom det motsatta.
5. Mål och medel väljs samtidigt.
6. Nya mål upptäcks ständigt och gamla mål tas upp till förnyad prövning.
7. Problem finner sällan sin slutliga lösning utan bör ständigt tas upp till ny behandling.
8. Beslut är mer en flykt från olika ”onda ting” än en rörelse mot ett mål.
9. Endast få konsekvensdimensioner beaktas.
10. Analys och utformning av politik är spridda aktiviteter som äger rum samtidigt hos ett stort antal beslutsfattare.

Hirschman & Lindblom 1962; här efter Enderud 1976- punkt 10 reviderad (*Bakka 2001*)

Den kloke beslutsfattaren i politiska system är alltså ingen ”rationalist” utan en person eller organisation som prövar sig fram och tar små försiktiga steg. På så sätt kan han reducera osäkerheten och undvika allvarliga felsteg. (*Bakka 2001*)

3.6 Kapitelsammanfattning

I detta kapitel har vi beskrivit innebörden av teorier som ligger till grund för uppsatsens syfte och problematisering. Vi har använt oss av normativa teorier där god revisionssed och kommunallagen ingår. Vi har vidare använt oss av olika beslutsprocessteorier för att vi anser att beslutsfattande är en viktig del i revisorernas uppdrag.

4 EMPIRI

Detta kapitel börjar med att visa hur kommuners ansvarssystem är uppbyggt. Vidare presenteras de kommuner vi har valt att intervjua. Vi redogör för den data vi inhämtat genom intervjuer med förtroendevalda revisorer och en sakkunnig som var anställd hos den kommunen med eget revisionskontor. Intervjuerna kommer att presenteras kommunvis.

4.1 Ansvarssystemets uppbyggnad

Kommuner är uppbyggda utifrån ett demokratiskt perspektiv. Revisionen är kommunfullmäktiges förlängda arm till att kontrollera att nämnderna och förvaltningarna lever upp till uppsatta mål. (God revisionsred 2002)

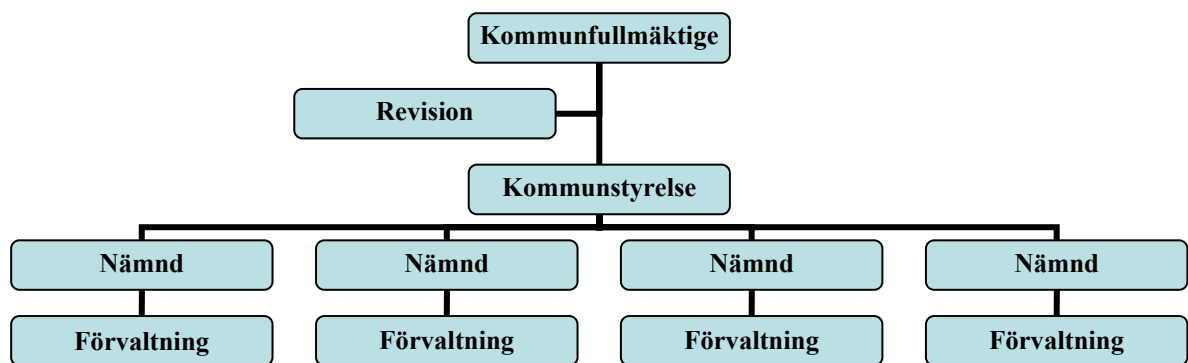


Bild 2. Schematisk bild över hur organisationen i en kommun kan vara uppbyggd (egen bild).

4.1.1 Fullmäktige

I allmänna val väljer medborgarna i kommunen fullmäktige utifrån olika politiska uppfattningar och förväntningar.

Fullmäktige:

- har den beslutande makten i kommunen
- beslutar om visioner, mål och riktlinjer
- organiserar nämnder, styrelser och egna företag.
- bemannar organisationen genom att välja ledamöter till olika uppdrag och fördelar verksamhet och uppdrag
- fastställer budget och skattesats
- fattar i övrigt övergripande och principiella beslut.

Med dessa uppgifter är fullmäktige en tydlig arbetsgivare till nämnder och styrelser.

I kraft av denna funktion behöver fullmäktige ha en uppföljning och kontroll av kommunens verksamheter för att eventuellt kunna omprioritera eller få nya infallsvinklar inför kommande beslut. Ytterst leder denna kontroll till att fullmäktige ska bedöma och pröva ansvar. Om fullmäktige beslutar att ansvarsfrihet *inte* ska beviljas, kan fullmäktige därtill besluta att återkalla uppdrag från förtroendevalda politiker. Fullmäktige väljer ett presidium bestående av ordförande, och en eller flera vice ordförande.

Fullmäktiges diskussioner och beslut har betydelse för hur medborgarna bedömer situationen och hur de agerar i kommande val. (Avsnittet om fullmäktige är hämtat från *God revisionssed 2002*)

4.1.2 Revision

I kommunallagen identifieras objekten och omfattningen av revisorernas granskning. Revisorerna granskar *årligen* i den omfattning som följer av *god revisionssed*:

- all den verksamhet som bedrivs inom styrelser och nämnder samt eventuella fullmäktigeberedningar
- de kommunal företagen genom de revisorer och lekmanrevisorer som utses i dessa.

Dimensionerna och inriktningen på revisorernas granskning lyder:

- *ändamålsenlighet*: Om verksamheten efterlever och lever upp till fullmäktiges mål, beslut och riktlinjer samt de föreskrifter som gäller för verksamheten – det handlar om verksamhetens effektivitet och kvalitet;
- *ekonomi*: om verksamhetens resultat och resurser står i ett rimligt förhållande till varandra – det handlar om verksamhetens produktivitet och om det råder god ekonomisk hushållning;

- *räkenskaper*: om verksamhetens ekonomiska redovisning upprättas i enlighet med lagstiftning och god redovisningssed, om det ger rättvisande en bild av tillståndet;
- *intern kontroll*: om den kontroll som görs inom styrelser och nämnder är tillräcklig, det vill säga om ledning och styrning, uppföljning och kontroll är tillfredsställande.

I revisorernas uppdrag ingår också skyldigheten att *anmäla misstanke* om förmögenhetsrättsligt brott eller misstanke om att allmän förvaltningsdomstols avgörande har åsidosatts.

Varje styrelse och nämnds verksamhet ska granskas årligen av revisorerna för att ge fullmäktige tillräckligt underlag till prövningen av ansvar.

4.1.3 Kommunstyrelse

Kommunstyrelsen ska leda och samordna kommunens angelägenheter och ha uppsikt över de verksamheter som de övriga nämnderna bedriver. Det är kommunstyrelsen som ska skapa förutsättningar för kommunfullmäktige att styra verksamheterna och balansera verksamheternas mål mot tillgängliga medel.

Kommunstyrelsen har som främsta uppgift att för nämnder och styrelser samt de kommunala bolagen, se till att det finns mål, riktlinjer och policys samt resurser för att uppnå dessa. (Sanderberg, 1996)

4.1.4 Nämnder

Under fullmäktige finns ett förgrenat system med nämnder tillhörande förvaltningsorgan (kontor, expedition, kansli etc.). Det är i de kommunala nämnderna som de politiskt förtroendevalda utövar huvuddelen av sin verksamhet.

Uppgifter för nämndorganisationen är förvaltning och verkställighet av fullmäktiges beslut och mål samt bereda de ärenden som ska avgöras av fullmäktige.

De ska även följa lagar och föreskrifter som gäller dess verksamhetsområde. Nämnderna ansvarar också för att se till att den interna kontrollen är tillräcklig och att verksamheten i övrigt bedrivs på ett tillfredsställande sätt.

Man skiljer mellan de förtroendevalda i nämnderna, där besluten fattas, och de anställda i nämndernas *förvaltningsorgan* som ansvarar för den löpande verksamheten till exempel servicen till allmänheten inom området. Ytterst har dock de förtroendevalda i nämnderna ansvaret för både beredning, beslut och verkställighet. Hur de genomför verksamheten redovisar de tillbaka till fullmäktige – dels löpande, dels i årsredovisningen. Nämnder är således uppdragstagare och fullmäktige är dess uppdragsgivare.

4.2 Intervjuer

Vi har valt att anonymisera kommunerna på grund av att vi inte var tillräckligt tydliga i våra intervjuer angående om vi skulle offentliggöra deras namn eller inte.

Kommun A, B, C och D har ett invånarantal som varierar mellan 12000- 16000, det vill säga relativt små kommuner. Dessa kommuner köper in den sakkunnigas revisionstjänster genom privata revisionsbolag.

Kommun E har cirka 75 000 invånare och tillhör de lite större kommunerna. De gör som de ovanstående att de köper den sakkunniges revisionstjänst. De har dock börjat undersöka om det finns möjlighet att starta ett eget revisionskontor tillsammans med andra kommuner med liknade sammansättning. Revisionen har delat upp sig i tre tillsynsområden. Man tillsätts i de olika områdena efter kompetens och intresse.

Kommun F har cirka 120 000 invånare och har tagit steget ut och startat ett eget revisionskontor. Revisionskontoret har fyra anställda yrkesrevisorer som verkar som kommunens sakkunniga. Kommun F använder sig dessutom av så kallad delad revision.

Vi har intervjuat ordförande i revisionen i respektive kommun utom i kommun E, där vi haft en mailintervju med vice ordförande. I kommun F genomfördes

intervjun med ordförande av den ena revisionsgruppen samt en yrkesrevisor samtidigt.

4.2.1 Kommun A

Kommunens revisionsgrupp består av sex förtroendevalda revisorer, där ordförande tillhör oppositionen. Respondenten, efter att ha varit verksam inom revisionen i över tjugo år, har märkt en markant förändring av revisorns uppdrag. ”Förr” fanns det inget som helst instrument för att checka av vad som bör granskas. Man hade ett visst system men det innefattade inte någon väsentlighet och risk bakom valet av granskning. Revisorerna hade en lägre profil, märktes bara av vid bokslutssammanhang. Idag har man mer pondus och kan använda sig av lite mer ”hårda ord”.

Man har i revisionen använt sig av ett antal olika väsentlighet och risk instrument under åren. Den modell de använder nu har parametrar och olika grader i matrisen. Instrumentet får kritik, man anser att det är fyrkantigt och att det inte kan användas i kommunal verksamhet som det är tänkt i teorin. Därför används modellen som en grovsortering. Allt kan inte bedömas efter siffror utan man måste använda sunda förnuftet. Instrumentet har ibland visat sig ge helt osannolika riskvärderingar.

Det är den sakkunniga som har utformat väsentlighet och risk modellen för kommunen. Man har använt sig av ett par olika revisionsbolag och upplever att modellen i stort sett ser likadan ut. Enda skillnaden är att vissa använder sig av dataprogram för inmatning av informationen.

Man gör en ny väsentlighet och risk analys vartannat år och reviderar vartannat. Man har dock kvar den gamla i minnet när en ny görs, det är svårt att släppa taget om den föregående. Det är den sakkunniga som matar in data i väsentlighet och risk instrumentet, sen är det revisorerna som gör bedömningen var risken finns. Man känner sig aldrig riktigt säker på att alla risker täcks in i bedömningen av väsentlighet och risk. Detta kan bero på att instrumentet de sakkunniga använder, inte upplevs som tillförlitligt.

Oftast gör man cirka 5-6 djupgranskningar per år inklusive årsbokslutet. Varje granskning tar ungefär 1-2 månader. De mer översiktliga och aktualiserade granskningarna sker löpande.

Sammanställningen av de förtroendevalda revisorerna spelar stor roll. Som ny revisor upplever man ofta att allt är riskfyllt men efter några år får man ett bredare perspektiv och kan sålla bort vissa delar snabbare. Respondenten menade att man får en viss rutin och vet var man i princip inte behöver granska. Poängterade att granskning kan ske på många olika sätt. Ibland räcker det att man frågar nämnden om vissa saker, för att veta att det inte behövs någon vidare granskning. I de nämnder som man vet av erfarenhet är skötsamma behöver man inte lägga så mycket resurser på.

Alla i revisionen har inte politisk erfarenhet, förutom partimedlemskap. En del saknar även erfarenhet av kommunens verksamhet. Detta leder till att mycket tid får läggas ner på att sätta sig in i hur kommunen fungerar. Dessutom saknar dessa revisorer kanaler in i nämnder och förvaltningar, när det gäller att hämta information. Ibland är det lättare att få fram relevant information om man känner varandra. Trots att man känner personerna inom nämnderna och förvaltningarna upplever man ändå att man kan vara oberoende.

Samarbetet med fullmäktige fungerar men man upplever att fullmäktige ser revisionen som ett nödvändigt ont. Eftersom det uppstått konkurrens på revisionsmarknaden har man kunnat få ett lägre pris och på så sätt kunnat ”klara” revisionen. Man tror att genom betala ”fullt pris” får man sänka kraven på revisionen eller öka anslaget.

4.2.2 Kommun B

Respondenten har varit förtroendevald revisor i fyra mandatperioder och sedan den senaste perioden suttit som ordförande. Revisionsgruppen består av fem förtroendevalda revisorer. Ordförande tillhör oppositionen. Man kallar även sina fem ersättare till alla sammanträde. (Ersättare till revisionen finns än så länge men kommer troligen plockas bort enligt *SOU 2004:117*)

I början av varje mandatperiod görs en ny väsentlighet och risk analys. Modellen man använder har tagits fram tillsammans med sakkunnig. Genom att använda mallen får man fram ett underlag, detta material går varje revisor själv igenom. Man har en heldag där man byter synpunkter och lyfter fram viktiga perspektiv, för att slutligen få fram vilka verksamheter som ska granskas.

Vartannat år har man genomgång och bedömning utifrån ändamålsenlighet, ekonomi, räkenskaper och intern kontroll. Tillsammans med konsulten (sakkunnig) träffar ordföranden samt den revisor som har den direkta tillsynen (man har delat upp nämnderna mellan revisorerna) varje nämnd och förvaltning. Man träffar nämnd och förvaltningsledningen var för sig. Efter genomgångarna träffas alla revisorer samt konsulten för gemensam gradering av samtliga förvaltningar. Matrisen man utgår från har följande upplägg: på y-axeln finns Påverkan, uppdelat i gradering *Obetydlig, Mindre, Medel, Allvarlig, och Katastrofal*. På x-axeln finns Sannolik med gradering *Osannolik, Mindre osannolik, Medel, Trolig samt Nästan säker*.

Genomgången resulterar i en granskningsplan för de närmaste två åren. Man går igenom planen med presidiet för kommunfullmäktige samt delger kommunfullmäktige. Revisionen har tillsammans med fullmäktige tagit fram ett revisionsreglemente. Därtill har man tagit fram en policy för revisionens inriktning och arbetssätt.

Man har fokus på styrning och ledning då det är och har varit problem med detta i kommunen. Två av nämnderna överskrider ofta sin budget eftersom de är resurskrävande och blir på grund av detta föremål för revisionen. Kommunen vill vara med i utvecklingen, detta kan revisionen hjälpa till med.

Revisionen vill också sträva framåt i utvecklingen. Man har exempelvis ändrat på sitt muntliga framförande hos fullmäktige, från att bara vara högläsning till något som ska fånga intresset med hjälp av till exempel power point presentation.

4.2.3 Kommun C

Respondenten har varit med i revisionen i över tio år och sitter under denna mandatperiod som ordförande. Ordförande tillhör oppositionen. Under sina år inom revisionen upplever respondenten att det har det blivit en förbättring inom revisionen. Från början fanns det mest pensionärer, men trenden har ändrats och idag är flertalet revisorer fortfarande yrkesverksamma. Revisionsgruppen består av sju förtroendevalda revisorer.

Revisionen har en modellmetod som utgår från väsentlighet och risk. Man har tillsammans med konsulten (sakkunnig), utarbetat den. Man tycker att väsentlighet och riskinstrumentet man använder är bra, men att det borde finnas något komplement.

Man gör en revisionsplan på fem år. Denna revideras årligen, vanligtvis i november. Dessa nya riktlinjer ligger till grund för nästkommande års revision. Trots omarbetning av revisionsplanen ligger mycket fast från år till år. Man flyttar istället runt bland nämnderna.

När man ska välja granskningsområde utgår man från väsentlighet och risk. Man har möte med alla nämnder och styrelsen. Dessutom tittar man på årsredovisningen och räkenskaperna. Väsentlighet och riskmodellen behöver man ibland omarbeta, beroende på vilken inriktning man väljer, denna omarbetning görs tillsammans med konsulten. Man använder konsulten som "bollplank" men det är revisorerna som beslutar val av granskningsområde.

Man gör cirka 15-20 granskningar per år och ungefär en tredjedel av dessa är djupgranskningar. Varje år får man in tips från till exempel kommunstyrelsen, ekonomikontoret eller allmänheten på saker som kan vara aktuellt att granska.

Man tycker det är viktigt att revisorn har politisk bakgrund, inte bara att man har politisk kunskap utan även att man har kanaler in i de olika verksamheterna. Om man är "känd" i verksamheterna får man lättare information, respondenten nämnde exempelvis känsligt material från socialnämnden.

Man tycker anslaget räcker till de planerade granskningarna men får motivera nya tillägg om man ska följa upp nya ”granskningstips”. Respondenten upplever att konsulterna som utför granskningarna är ”för snälla” i sina rapporter, därför kan det bli ändringar i de sakkunnigas rapporter. Man har en bra relation med fullmäktige, och tror att de uppskattar revisionens arbete. Detta trots som respondenten uttryckte sig ”sitter på två stolar”. Politiker som sitter i fullmäktiges presidium kan även sitta med i någon nämnd. I princip alla i revisionen har haft politiska uppdrag, en del har suttit med i fullmäktige.

4.2.4 Kommun D

Respondenten har varit ordförande i snart en mandatperiod. Han upplever att sin bakgrund från näringslivet har utvecklat revisionens arbete i positiv riktning. Han anser att kravet på politisk erfarenhet stjälpmer mer än det hjälper. Ordförande tillhör oppositionen. Revisionsgruppen består av fem förtroendevalda revisorer.

En revisionsplan upprättas årligen. Revisorer anlitar sakkunniga som plockar fram områden för granskning. I planeringsfasen tar de fram en modell för väsentlighet och riskanalys. Den senaste mandat perioden har man bytt revisionsbolag vilket har bidragit till en bättre utveckling av både väsentlighets och risk modell och hela revisionsprocessen. Modellen är ett viktigt verktyg som ligger till grund för revisionsarbetets gång, men den anses vara bristfällig eftersom den inte fångar upp alla problem. Man påpekar att de sakkunniga borde driva ett eget utvecklingsarbete av väsentlighet och riskanalysen. Det borde vara de som stod för utvecklingen av verktyget.

I början av varje mandatperiod för man samtal med förvaltningschefer och operativa tjänstemän. Detta görs för att få ett underlag till väsentlighet och riskanalys.

Underlaget tas fram genom frågor och diskussion med respektive nämnd och förvaltning. Kommunens sakkunniga biträde sitter alltid med vid dessa möten. Hon utgör ett stöd genom sin erfarenhet och kan komplettera revisorernas frågor. Den sakkunniga kan komma med förslag till granskningsområde, men det är alltid den förtroendevalda revisionen som bestämmer vad som ska granskas.

Revisorerna kontrollerar då det ekonomiska läget, måluppfyllelse och kvalitet. Om exempelvis en nämnd har dålig intern kontroll följs denna upp i alla de andra förvaltningarna med en så kallad ”punktmarkering”. Det förekommer även att media aktualiserar ett visst problemområde. Detta kan skapa en debatt som leder till att revisionen väljer att granska detta område.

Man granskar alltid årsredovisningen och bokslut, samt fyra till fem mer djupare granskningar per år. Man lägger ca tre hela arbetsdagar på att ta fram Väsentlighets och risk analys. Revisionens ordförande har antytt att budgeten är för snäv för att kunna fullborda revisionen.

Det anses vara viktigt att få tala med både anställda, elever, patienter ute i verksamheten. För att ge ytterligare underlag för granskning, gör man fältbesök på exempelvis skolor och vårdhem. Man tycker att de sakkunniga ofta går för mycket i detalj vad gäller väsentlighet och riskanalys. Det finns ingen möjlighet att följa upp alla förslag till granskning.

Att vara oberoende kan ifrågasättas eftersom revisor har oftast en nära relation till dem som granskas. Det kan leda till att man ”klappar varandra på ryggen” och att ryktet om den avdankade politikern som blir förtroendevalda revisorer i kommunen förstärks. Det därför kan vara fördelaktigt att komma utifrån näringslivet och ha färre relationer till dem som granskas. Kravet att man ska ha politisk bakgrund anses av respondenten mer stjälp mer än det hjälper till i revisionsarbetet.

Man nämner att det inte är alla i fullmäktige som uppskattar granskningen. Detta beror antagligen på att fullmäktiges politiker även sitter med i de nämnder som ska granskas. Anslaget till revisionen har minskat. Motivet för detta är genomgående sparbetning i kommunen.

4.2.5 Kommun E

Vi har intervjuat två förtroendevalda revisorer från denna kommun. Pilotintervjun genomfördes med en ledamot i revisionen. Vice ordförande valde att svara på grund av tidsbrist svara på våra frågor via mail. Revisionsgruppen består av sju förtroendevalda revisorer. Ordförande tillhör oppositionen.

En revisionsplan upprättas årligen. Revisorerna väljer ut projekt för granskning med hänsyn till väsentlighet och risk, fullmäktiges mål och prioriteringar, legalitetsprövning, områdets ekonomiska betydelse samt tidigare gjorda erfarenheter och iakttagelser. Väsentlighets och risk analysen görs varje år plus vid delårsbokslut. Har det inte hänt något väsentligt börjar man om från ”noll”. Man tittar på en lista över granskade område de senaste åren och väljer ut ett område som inte varit granskad på länge. Ibland inträffar det att man får tips från allmänheten. Dessa undersöks och om de kan anses vara relevanta görs granskning. Man återgår även till verksamheter som har fått anmärkningar för att se om de vidtagit åtgärder. Man upplever att man blir väl bemött hos de granskade.

Revisorerna väljer de sakkunniga utifrån deras speciella kompetensområde. Revisionsbolagen har varierat genom åren. De sakkunniga tar fram en granskningsrapport som läggs fram till revisorerna. Slutligen är det revisorerna som beslutar vad som ska stå i rapporten. I den här kommunen anlitas ett revisionsbolag men diskussionen om ett eget revisionskontor har förekommit.

Revisorerna delas upp i tre olika tillsynsområden, beroende på intresse och kunskap. Bakgrunden av politisk erfarenhet varierar.

Man gör 10-12 granskningar per år. Val av granskningar bygger på om förvaltningen följer de mål och de inriktningar som fullmäktige har tagit beslut om. Det är svårt att uppskatta antal timmar man lägger ner på att ta fram revisionsplanen.

Anslaget för revisionen justeras varje år. Storleken beror på fullmäktiges beslut. Anslaget anses tillräckligt, det finns möjligheter till ökning. Man bedömer att revisionen gör nytta och revisorernas arbete är meningsfullt.

Viktigt med väsentlighets och risk analys är att kunna utvärdera om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och ur ekonomiskt synpunkt tillfredställande sätt. Analysen visar även att kommunens räkenskaper är rättvisande att nämndernas interna kontroll är tillräcklig och att den sammanställda redovisningen är korrekt. Revisorer gör även spontana besök på förvaltningar för att orientera sig i om målen uppfylls.

4.2.6 Kommun F

Kommunen har ett *eget revisionskontor* med 14 förtroendevalda revisorer och 4 yrkesrevisorer. Två av yrkesrevisorerna är certifierade genom SKYREV.

Vid intervju med ordförande för revisionen fanns även en av yrkesrevisorerna med.

Man använder sig av så kallad *delad revision*. Detta innebär att man delat upp revisorerna i två grupper, mjuka (Soc, Bun, vård osv.) och hårda (gator, bygg miljö osv.) nämnder. Varje revisor ”ansvarar” för en nämnd. Man läser alla protokoll från den nämnd man är ansvarig för.

Man gör en grundläggande revisionsplan vid varje ny mandatperiod, som årligen ligger till grund för vad som ska granskas. En variant av väsentlighet och risk analys ligger till grund för vilka val man gör.

Revision handlar om att göra val, man kan inte granska allt, på grund av begränsade resurser. Hur sållar man? Det arbetet är inte lättbeskrivet. Man ger olika exempel på olika input till väsentlighet och riskanalysen:

- Tidigare års kunskaper om verksamheterna. Till exempel hur intern kontroll fungerar. Fungerar den interna kontrollen kan man som revisor vara ganska lugn. Men man måste då som revisor veta den interna kontrollens innehåll. Det kan ju

finnas risker som inte verksamheten har byggt in i något intern kontroll system. Både verksamhetsmässiga och ekonomiska risker.

- Man gör löpande verksamhetsgranskningar under året. Den ekonomiska granskningen sker vid årsbokslut.
- Man kan jämföra sig med andra kommuner. Vissa problem/risker är inte kommunspecifika, och därför kan man dra nytta av vad andra kommuner valt att granska.
- Omvärldsbevakning, som innebär att man bevakar följderna hur nya beslut kan tänkas påverka verksamheter, exempel på detta kan vara beslut om färre vårdplatser inom äldreomsorgen. Vilka risker/problem kan det medföra?

Hur bedöms risk? Den gamla traditionella bilden av att revisorn enbart vill kolla att kassan stämmer på öret har man i denna kommun i princip raderat bort. De känner att de kommit ut till verksamheterna med vad den kommunala revisionen har för uppdrag, att den inte enbart består av ekonomisk karaktär.

De förtroendevalda revisorerna samarbetar med yrkesrevisorerna när man upprättar revisionen. På så vis drar man nytta av varandras kompetenser. Man har kanske olika synsätt på problem/problemlösning beroende på om man har erfarenhet av politiskt arbete eller om man är tjänsteman. Man skapar tillsammans produkten, det vill säga revisionsplanen. Det är dock slutligen de förtroendevalda som till sist beslutar om vad som ska granskas.

När man lagt fram en revisionsrapport, kräver man en återrapport från den granskade enheten med exempel på hur man tänkt vidta åtgärder för att återställa brister. Uppföljning av dessa tänkta åtgärder görs året därpå, då ser man till att den granskade enheten har vidtagit planerade åtgärder. Har nämnden inte åtgärdat kan det bli en ansvarsfråga, revisorerna kan förslå anmärkning eller att ansvarsfrihet inte ska beviljas, beroende på hur allvarlig åtgärden är.

Denna kommun byter nästintill alltid politisk ledning vid varje ny mandatperiod. Detta innebär ny organisation. Det är då viktigt att man inom revisionen bevakar så att viktiga kontrollmoment inte faller bort med organisationsförändringen.

Oberoendet poängteras! När man kommer in i revisionskontorets lokaler eller ut på granskningsuppdrag klär man av sig den politiska rocken

Enligt lag är det inte de förtroendevalda revisorerna som utför själva granskningen utan det sköts av yrkesrevisorer. Men genom att de förtroendevalda revisorerna kontinuerligt sitter med i planeringen av hur granskningen ska gå till och vad man vill få ut av den, ökar chanserna att granskningen kommer på rätt spår. Man ökar den gemensamma målsättningen

Man anser sig ha ett gott samarbete med kommunfullmäktige. Denne är ju dock revisionens uppdragsgivare. Man har haft förslag för ökat samarbete för att ytterligare utveckla samarbetet. Man anser att den väsentlighet och riskanalys som vi hört talas om (matrisen) är statisk. Revisionen ses som en ständig process.

Resurserna för revisionen anses vara tillräcklig. Man gör omprioriteringar om man skulle behöva lösa uppkomna mer aktuella problem än vad som finns med i revisionsplanen.

Men man kan också behöva göra omprioriteringar vid utdragna processer. Det kan vara beslut om känsliga neddragningar inom skolan. Sådana beslut kan dra med sig mycket exempel överklagande. Man kan då inte bara släppa fokus för att man måste gå vidare för att revisionsplanen säger det. Man tror också att man har en större möjlighet att komma ut och förankra sina mål med revisionen, man har en tanke att man vill förändra inte bara ge ut ”pekpinnar”.

I denna kommun köper man in en del revisionstjänster i konsultform. Det kan vara någon specifik kunskap man behöver exempelvis inom i datorsystem eller finanssystem. Detta ser man som en chans till lärande av varandra.

Det är viktigt att man kommer in med ”rätt glasögon” när man som revisor ska granska kommuners verksamhet. Man kan generellt säga att kommuner aldrig kommer bli som företag. Man kommer att missa den kommunala särarten om man kommer in med ”privata glasögon”.

Vid utbildning av nya revisorer så berättar man att även ”gamla” revisorer får vara med på utbildningen av de nyinvalda revisorerna. Detta för att man vill öka kunskapsutbytet genom att dela med sig av sina erfarenheter till de nya.

Man anser att det finns skillnader med att ha eget revisionskontor. Till exempel har man en närmare kontakt med sina yrkesrevisorer. En sakkunnig utifrån, måste ju debitera någon för sina timmar. Har dessutom inte lika mycket tid att lägga ner eftersom man har många ”bollar i luften” samtidigt. Med sakkunnig har man färre träffar, exempel en gång per månad. Med eget kontor kan man träffas när det behövs. (”Lätt för de förtroendevalda revisorerna att sticka inom!”)

5 ANALYS

I detta kapitel kommer vi att koppla ihop teorierna med intervjumaterialet. För att uppfylla syftet med uppsatsen ska vi med hjälp av analysen komma fram till vilka faktorer som kan påverka valet av granskningsområde. Genom att jämföra olika beslutsprocesser vill vi visa att beslut kan fattas på olika sätt beroende på olika förutsättningar.

5.1 Kommunallagen

Lagen säger att man ska granska *all* verksamhet *årligen*. Däremot står det inte definierat *hur* granskningen ska gå till. Revisorerna anser inte att man kan granska all verksamhet årligen. Detta skulle vara en alltför tidskrävande och kostsam process. Men allt är en definitionsfråga som en av revisorerna uttryckte sig, ibland räcker det att ställa frågan ”fungerar er interna kontroll” till en nämnd och därigenom är en mer översiktlig granskning utförd.

Man ska enligt kommunallagen granska ändamålsenlighet, ekonomi, räkenskaper och intern kontroll. I revisionsgrupperna finns ingen exakt uppjord granskningsfördelning utan man granskar det man anser vara väsentligt och där det kan finnas risker.

Den kommunen med eget revisionskontor påpekade att nya lagar kan innebära nya riskområden för revisionen. Lagändringar i exempelvis sociallagen kan ge revisionen ett underlag för granskning.

5.2 Förtroendevalda revisorer

Varje revisor ska enligt god revisionssed fullgöra sitt arbete självständigt och oberoende i förhållande till uppdragsgivaren. Revisorerna ska enligt den goda seden arbeta på ett oberoende sätt och lägga all politisk färg åt sidan. De revisorer vi träffat upplever inte detta som något problem. Man anser att revisionsarbetet är politiskt oberoende men att det ibland kan uppkomma kompisskap mellan vissa revisorer och nämnder. Kommun D ifrågasätter kravet på oberoende på grund av att revisorn ofta har en nära relation till dem som granskas. Det kan leda till att

man ”klappar varandra på ryggen”. Därför kan det enligt kommun D vara fördelaktigt att komma ifrån näringslivet in med nya ögon. Kommun A tryckte dock på att ett fullständigt oberoende också kan leda till att man inte har tillräckligt med kanaler in i de olika nämnderna. Detta kan hämma revisorernas förtroende ute hos dem som ska granskas. Kommun D menar däremot att det finns en risk i det politiska etablissemanget att man ofta har en nära relation till dem som ska granskas. Det gör att man som revisor, kanske blir mer försiktig i sitt val av granskning.

Alla respondenter påpekade att de var sin egen myndighet med rätt att lämna egen revisionsberättelse. Vi fick den uppfattningen att egna revisionsberättelser inte utnyttjas ofta, utan man verkar vara överens för det mesta. Varje revisor har alltså rätt att lämna en egen revisionsberättelse till fullmäktige men oftast lämnar man en gemensam.

Enligt god revisionsord ska revisionen fungera som fullmäktiges kontrollorgan av nämndernas verksamhet. Revisorerna arbetar således på uppdrag av fullmäktige. Samarbetet mellan fullmäktige och revisionen fungerar bra över lag i de intervjuade kommunerna. De flesta revisorerna ansåg att de hade en god löpande dialog med fullmäktige under året och att de var överens om hur revisionens uppdrag ska se ut. Ett par revisorer upplevde att fullmäktige anser att revision är ett ”nödvändigt ont”. Detta kan grunda sig på att politiker i fullmäktige också sitter med i de nämnder som eventuellt kommer att utsättas för granskning. Medlemmar i fullmäktiges presidium kan även sitta med i nämnder. De förtroendevalda revisorerna är inte förbjudna att sitta med i nämnder men enligt SOU 2004:117 är det olämpligt.

Kommun A ansåg att kommunikationen med fullmäktige angående anslag till budget inte var tillfredsställande. Man upplevde att man får vara nöjd med det man får i anslag. Flera av kommunerna lider i dag av ganska skral ekonomi och de extra anslag revisionen kan efterfråga är svåra att få igenom hos fullmäktige.

Den slutliga ansvarsprövningen som revisorerna lägger fram hos fullmäktige godtas oftast. Man är ofta överens om en nämnd ska beviljas ansvarsfrihet eller inte. I vissa fall när fullmäktige inte går på revisorernas linje, uppstår en debatt i både fullmäktige och senare i media. Detta gör att problemet revisorerna kommit fram till ändå kommer upp för diskussion och kan genom detta leda fram till förändring.

5.3 Revisionsprocessen

Enligt god revisionssed är revisorerna bland annat valda utifrån sin kunskap om de lokala demokratiska processerna och om den aktuella kommunens förutsättningar. Detta kan tolkas som att revisorerna måste ha erfarenhet av politiskt arbete men så är inte fallet. Både i kommun A och D fanns revisorer som inte hade någon erfarenhet från andra politiska förtroendeuppdrag. En av de respondenterna upplevde detta som positivt, eftersom man såg med ”nya ögon” på revisionen och på så sätt kunde vara kritisk och utveckla revisionens arbete positivt. I kommun A fanns det ett flertal av revisorerna som inte hade politisk bakgrund, detta ansågs vara något negativt eftersom det tog lång tid att ”utbilda” de nya revisorerna i hur den kommunala organisationen är uppbyggd och dess särart. I de kommuner där den gamla myten om att revisionen bara granskar kassorna, väljs ofta förtroendevalda revisorer med ekonomisk erfarenhet. Ett annat problem med att sakna politisk bakgrund anses vara att man inte har några informationskanaler i nämnder och förvaltningar. Dessa kanaler anses vara viktiga för att underlätta inhämtningen av information inför granskning.

Det upplevs av ett flertal intervjuade att väsentlighet och riskanalysen är ett för fyrkantigt instrument som inte kan användas till mer än en grovsortering. Det finns inte heller någon detaljerad kännedom om vilka konsekvenser valen ger.

Information till väsentlighet och riskanalysen samlas in på ganska likartat sätt. Revisorerna tillsammans med sakkunnigt biträde träffar respektive nämnd en gång om året. Då ställer de frågor som ska ligga till grund för en väsentlighet och riskbedömning. Olika dokument samlas in för granskning. En del kommuner har en större bredd på sitt underlag än andra.

Revisorerna vi intervjuat använder sig av lite olika metoder för att få in beslutsunderlag för val av granskning. Tillvägagångssätten för planeringen skiljer sig också åt i vissa avseende. Alla intervjuade kommuner har möte med respektive nämnds presidium årligen för att checka av deras situation. Man ställer där tillsammans med den sakkunnige frågor som ska ligga till grund om man behöver granska nämnden eller inte.

Revisorerna får enligt de intervjuade ofta nöja sig med att göra granskningar som man tror är av väsentlighet, utan att helt veta säkert. Eftersom väsentlighet och riskmodellen anses vara ett instrument som inte räcker till i val av granskningsområde ger denna inte ett tillfredsällande resultat.

5.4 Beslutsprocesser

Eftersom lagkravet att all verksamhet ska granskas årligen måste revisorn göra aktiva val. Revisionsprocessens planeringsfas innebär att revisorn ställs inför olika valsituationer, som ska leda till beslut om val av granskningsområde.

Revisorerna innesitter inte all den information som den fullständiga rationella modellen kräver. Enligt ”economic man” förutsätts ett flertal olika moment för att uppnå bästa valet. Det är helt omöjligt för revisorerna att vara fullständigt rationella, med tanke på att de inte innehar fullständig information. Även om revisorn försöker vara rationell genom att sträva efter att leva upp till den rationella modellens ideal, innebär dessa begränsningar att valet inte kan bli fullständigt rationellt.

Herbert A Simon identifierade och ifrågasatte de antagande som den rationella modellen bygger på. Han menar att följande faktorer begränsar rationaliteten i beslutsfattande:

Ofullständig och felaktig information. Revisorerna samlar in underlag för val av granskningsområde i de olika nämnderna. Man måste som revisor lita på att materialet är tillräckligt, men detta kan inte garanteras.

Problemens komplexitet. Områdena som revisorerna ska granska kan ses som stora och svåra att få grepp om.

Människans förmåga att bearbeta information. Som ny revisor kan man ha en tendens att se allt som riskfyllt och väsentligt för granskning. Både erfarenhet från arbetslivet och tidigare revisionsarbete kan påverka förmågan att bearbeta information.

De motstridiga preferenser beslutsfattare har gällande organisationens mål. Revisorerna har ofta en bakgrund som aktiva politiker och har därmed suttit med i olika nämnder och styrelser. Dessa kopplingar kan leda till att revisorerna kan ha svårt att förhålla sig helt opartiskt. Revisorerna ska se till att organisationens mål uppfylls, vilket man kan se som att de ”kontrollerar” sina före detta kollegor.

Den tid man har på sig att för att fatta beslut. Den kommunala revisionen är ett förtroendeuppdrag som utförs av fritidspolitiker. Fler och fler revisorer är yrkesverksamma och kan på så vis inte lägga ner lika mycket tid som de revisorer som är pensionerade. Revisorer har begränsade resurser som gör att tiden är begränsad.

När det inte finns någon konsekvens om vare sig mål eller frågeställningar, och hur de ska uppnås kommer revisorerna att möta såväl osäkerhet som mångtydighet i sina val. Enderud har tolkat detta i en modell som han kallar för ”Garbage can” där olika input avgör för hur beslut kan fattas:

1. *En ström av beslutssituationer,* det vill säga anledningar eller situationer där organisationen förväntas ta ställning till ett problem, att fatta ett beslut. Under revisionsåret kan det uppkomma olika indicier som gör att man måste ta och ompröva och ta nya beslut.

2. *En ström av problem.* Ett problem i detta sammanhang kan vara vad som helst som engagerar, irriterar eller inspirerar en eller flera i revisionsgruppen. Revisorernas olika bakgrund inom politiken som kan skapa konflikter.

3. *En ström av lösningar.* Lösningar framstår normalt som svar på problem. I revisorernas fall kan det vara tekniska lösningar på hur de ska ta fram underlag för val av granskningsområde, exempelvis väsentlighet och riskmodellen.

4. *En ström av deltagare.* Revisorerna har olika egenskaper som är av betydelse för hela processen att ta fram underlag för granskning. De kan till exempel bidra med olika intresse, personliga mål och/eller gruppmål. Kunskapen och energin hos de olika revisorerna kan också vara avgörande.

Om man sätter modellens olika strömmar i rörelse utan att lägga band på kombinationsmöjligheterna, får man en ganska uppseendeväckande beslutsprocess präglad av tillfälligheter. Stort och smått, likt och olikt hamnar huller om buller i samma tunna. (Bakka, 1999) De revisorerna med stor energi och fackkunskap får ofta mindre problem, medan revisorer med ringa energi och mer begränsade kunskaper får dras med större problem.

Fullmäktige sätter revisionens budget och utifrån den får revisionen anpassa sitt uppdrag. Revisionen kan ansöka under året för extra anslag men detta måste då välmotiveras. Alla respondenter menar att de klarar att utföra revisionsuppdraget med tilldelad budget. Detta kan bero på att man får anpassa revisionens mål till fullmäktiges satta budget (medel). Lindblom har genom sin modell visat att man som beslutsfattare får då anpassa sina mål till medel som står till förfogande. Detta gör att revisorerna känner sig nöjda med det uppdrag de kan utföra.

5.5 Underlag för val av granskningsområde

Enligt god revisionsred ska revisorerna identifiera och bedöma vilka hinder, hot och risker som finns i verksamheterna. Alla kommuner använder någon form av väsentlighet och risk modell. Denna är ofta framtagen av de sakkunniga, och ser ungefär likadan ut oavsett vilket revisionsbolag man anlitar. Kommun A menade att enda skillnaden var att vissa använder sig av datorsystem för inmatning av informationen man fått fram. Detta medförde att informationen inte alltid var tillförlitlig. Ibland kunde man få fram granskningsunderlag som helt var missvisande, det gäller att ha fingertoppskänsla, och att inte enbart lita på vad man får fram genom matrisen. Det finns olika sätt att bedöma vilka risker och hur

väsentliga dessa är. Kommun A menade att man som ny revisor, utan erfarenhet av kommunal revision, kan uppleva att allt är väsentligt och riskfyllt.

Kommun D upplevde att efter att ha bytt byrå skedde en stor förändring i revisionens grundläggande arbete för att plocka fram granskningsområde. De upplevde även att den sakkunniga la ner mer tid för analysen av väsentlighet och risk.

Ett genomgående problem för alla intervjuade kommuner var att Väsentlighet och risk modellen inte var ett bra kontrollinstrument. Kommun A menade att den var fyrkantig och inte kan användas i kommunal verksamhet som den är tänkt i teorin. Istället använder sig denna kommun den som grovsorterare. Kommun D tyckte att det var svårt att fånga upp alla problemområde. Kommun F ansåg att modellen var statisk, eftersom revision bör ses som en ständig process. Man anser även att den bör utvecklas men vem ska göra det? Respondenten i kommun D ansåg att det var de sakkunnigas uppgift medan kommun B och F ville utveckla den genom samarbete mellan revisorer och sakkunnig.

Revision handlar om att göra val, eftersom man inte kan granska allt. Kommun F som har ett eget revisionskontor arbetar under andra former än övriga kommuner vi intervjuade. Här arbetar man i samråd med yrkesrevisorer vid upprättande av revisionsplanen. Tillsammans skapar man produkten, det vill säga revisionsplanen. Det är dock slutligen de förtroendevalda revisorerna som till sist beslutar vad som ska granskas. Detta påpekades i samtliga kommuner.

Den kommunala särarten speglas även i revisionen. Revisionen har olika inriktningar i offentlig och i det privata näringslivet. En skillnad är hur representationskontot behandlas. I näringslivet är det inte VD: s eller de anställdas lön som går till rejält tilltagna representationer, därför får representationskontot inte så stor betydelse i privat revision. Däremot är det medborgarnas skattepengar som används vid kommunal representation. Man kollar även upp hur telefonräkningar ser ut och hur attesterna fungerar. Kommunen får stora förtroendeproblem hos medborgarna om man upptäcker att skattepengar används på ett olämpligt sätt.

5.6 Eget revisionskontor

Ibland behöver man göra omprioriteringar under en granskningsprocess. Det kan till exempel vara olika beslut som tas av fullmäktige som gör att man måste byta inriktning mer än en gång under granskningen. Det kan till exempel vara beslut om känsliga neddragningar inom skolan. Sådana beslut kan bland annat dra med sig överklagande. Man kan då inte bara släppa fokus och gå vidare bara för att revisionsplanen säger det. Genom att ha ett eget revisionskontor kan man lättare göra dessa omprioriteringar. Sakkunnig är inte låst vid andra uppdrag och vid behov kan tillgängligheten vara bättre. Detta kan vara ytterligare en viktig del i att ha ett eget revisionskontor. Man har inte ett exakt timantal utsatta för ett visst granskningsobjekt, rapporten måste inte vara levererad vid en exakt tidpunkt. Man tror också att man har en större möjlighet att komma ut och förankra sina mål med revisionen, man har en tanke att man vill förändra inte bara ge ut ”pekpinnar”.

Det är viktigt att man kommer in med ”rätt glasögon” när man som revisor ska granska kommuners verksamhet. Man kan generellt säga att kommuner aldrig kommer bli som företag. Man kommer att missa den kommunala särarten om man kommer in med ”privata glasögon”.

5.7 Kapitelsammanfattning

I detta kapitel har vi analyserat intervjumaterialet utifrån skriften god revisionsledning och kommunallagen. Vi har även analyserat hur beslut tas utifrån olika beslutsteorier. Ett avsnitt i kapitlet berör hur underlaget av granskning i de olika kommunerna. I slutet av kapitlet har vi analyserat de skillnader som framkommit mellan kommunen med eget revisionskontor och de övriga.

6 SLUTSATS OCH DISKUSSION

Vi kommer i detta kapitel dra en slutsats om vad vi har kommit fram till i vår uppsats. Av våra intervjuer har vi kunnat ta reda på vilka underlag revisorerna använder sig av inför val av granskningsområde. En del kommuner använder sig av ett större underlag än andra. Väsentlighet och riskanalysens användning av revisorerna kommer också kommenteras. Kapitlet avslutas med en diskussion samt förslag för vidare forskning.

6.1 Inledning

Genom analysen av datamaterialet har vi sammanställt en modell för att visa vilka faktorer som kan ligga till grund för val av granskningsområde. Detta är ingen generell modell som kan förklara hur alla revisorer i kommunal verksamhet tar fram underlag för val av granskningsområden.

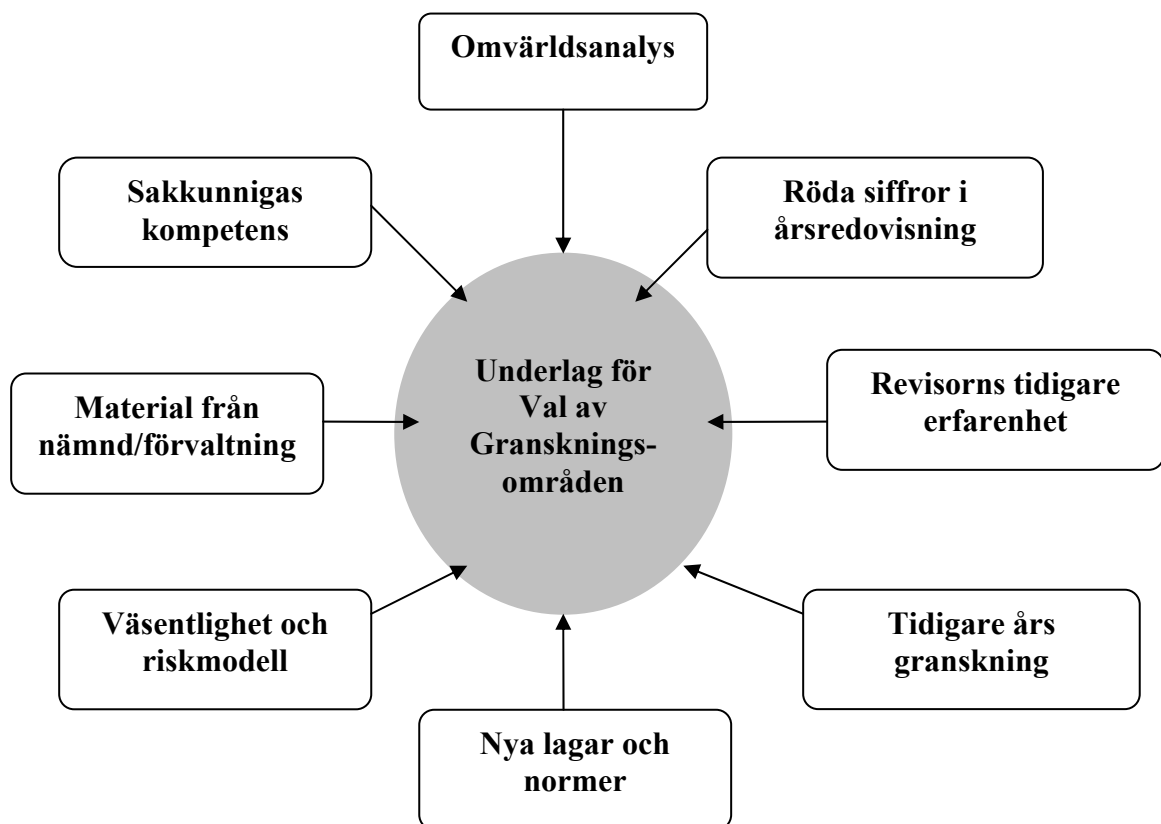


Bild 7. Visar de faktorer vi kommit fram till att revisorerna använder sig av vid val av granskningsområden.

6.2 Röda siffror i årsredovisningen

Det vanligaste underlaget är de röda siffrorna i årsredovisningen. Revisionen använder årsredovisningen som underlag för att se var budgeten inte följs. De röda siffrorna indikerar på att nämnden inte har lyckats med sitt uppdrag, det vill säga ”ekonomi”. Därför blir ofta de nämnderna som överskridit sin budget föremål för granskning. Denna granskning utförs alltid av sakkunnig. Nämnder som ofta dras med underskott är de mjuka verksamheterna såsom vård, skola och omsorg.

6.3 Revisorns tidigare erfarenhet

Den erfarenhet som revisorerna innehar från arbetsliv och politik är en viktig faktor i framtagandet av underlag för granskning. Politisk erfarenhet anses vara en tillgång i ett par kommuner. Detta för att man kan ha kanaler in i de olika nämndernas verksamheter. Det blir då vara lättare för revisionen att få ett förtroende och material lämnas mer gärna ut.

Om man har politisk erfarenhet har man en förmåga att se var i verksamheten det kan uppstå risker. Kommer man in ny i revisionen utan erfarenhet av politiskt arbete tar det lång tid att sätta in dessa i kommunens organisation. Detta gör att många revisionstimmar går till att utbilda nya revisorer. Nya revisorer utan kommunpolitisk erfarenhet har svårare att urskilja vad som är risk i de olika verksamheterna.

Det behöver dock inte bara vara negativt att komma in i den kommunala revisionen utan erfarenhet av politiskt arbete. Att komma exempelvis utifrån näringslivet kan bidra med att revisionen får nya dimensioner. Man måste dock tänka på den kommunala särarten som gör att det som kan vara väsentligt att granska i näringslivet, inte är väsentligt i kommunen.

6.4 Tidigare års granskning

Flertalet av kommunerna väljer att använda sig av tidigare års granskningsområde när man ska förbereda nya granskningar. Det görs bland annat för att kunna följa upp de tidigare granskningarna där man riktat anmärkning. Genom besök och tidigare års granskningar av vissa nämnder får man en uppfattning om hur verksamheten sköts. Man kan då i princip utesluta vissa verksamheter för att de precis blivit utsatta för granskning som inte givit upphov till någon anmärkning.

6.5 Material från nämnd/förvaltning

Ett vanligt sätt att inhämta underlag för beslut om val av granskningsområde är att årligen träffa alla nämnder med förvaltning. Revisionsgruppen träffar då varje nämnd för att stämma av dess verksamhet med frågor. Vid dessa möten sitter ofta det sakkunniga biträdet med.

Man vill genom frågor och diskussion få fram om nämndens verksamhet uppfyller fullmäktiges uppsatta mål. Enligt god revisionsred exemplifieras ett flertal dokument som revisorerna kan använda för att få in underlag från nämnderna. Vi har inte ställt några specifika frågor om vilka dokument man använder, men antar att de genom sina frågor täcker in dessa dokument.

6.6 Väsentlighet och riskmodellen

Modellen som vi trodde var mycket användbar när började på vår uppsats har nu fått en annan dimension. Den modell som finns utarbetad i god revisionsred används ofta bara som ett komplement till valet av granskningsområde. Det är ofta den sakkunniga som innehar modeller för väsentlighet och risk, och dessa ser ut på ungefär likadant sätt. Det är matriser med olika parametrar och grader. Revisorerna över lag tycker att själva instrumentet är ett ofullständigt verktyg för att ta fram vad som är väsentligt att granska i kommunal verksamhet. Detta kan bero på att verktyget från början är utformat av ”yrkesrevisorer” för granskning i det privata näringslivet.

Det är svårt att sätta en siffra på hur väsentligt något är i kommunal verksamhet. Om man jämför två olika frågeställningar förstår man mer varför det kan vara svårt att använda modellen. ”Hur väsentligt är det att alla våra barn får godkänt i svenska?” Och ”hur mycket kostar det om vår produktionslinje stannar”?

Vi drar utifrån våra intervjuer slutsatsen att väsentlighet - och riskmodellen inte kan användas som ett fullgott instrument. I dag används instrumentet mest för att det inte finns något annat instrument att tillgå. Därför anser vi att modellen borde utarbetas på ett sådant sätt att den blir mer tillförlitlig för kommunal verksamhet.

6.7 Omvärldsanalys

Kommuner är levande organisationer som ständigt är under förändring. Därför är det viktigt för revisionen att vara i rätt fas och försöka vara steget före och kunna förutspå risker och hot. Kommunen med eget revisionskontor är den enda kommunen som uttryckligen säger att de använder sig av omvärldsanalys. En omvärldsanalys för val av granskningsområde borde vara ett underlag alla revisorer skulle använda sig av. Genom en omvärldsanalys kan man få in kommunens styrkor och svagheter men även dess möjligheter. En omvärldsanalys gör att man kan ligga steget före och kan exempelvis i tidigt stadium följa upp nya beslut som tas i fullmäktige.

6.8 Nya lagar och normer

Kommuner har en omfattande verksamhet som har ett flertal lagar och normer att rätta sig efter. Den kommunen med eget revisionskontor påpekade att nya lagar kan innebära nya riskområden för revisionen. Nya lagar till exempel LSS (Lagen om särskilt stöd) kan påverka revisionens val. Följer inte kommunen lagen uppstår en förtroendeskada men inga sanktioner från staten.

6.9 Sakkunnigas kompetens

Den sakkunnigas kompetens i att hjälpa revisorerna att ta fram granskningsområde är av betydelse. Den sakkunnigas tidigare erfarenhet av kommunal revision kan göra att dem styr vad som bör granskas i kommunen. Det upplevs i en del kommuner att de sakkunniga plockar fram ett för grundligt

material. Det kan vi bara spekulera i eftersom vi inte genomfört några intervjuer med sakkunniga. En anledning kan vara att man kanske inte förstår kommunens uppbyggnad och särart. Ett mer löpande samarbete mellan den sakkunnigas kompetens och revisorn är att eftersträva.

Dessa olika faktorer påverkar med all säkerhet valen av granskningsområden. Det finns säkert fler, av oss oidentifierade faktorer, som inte finns med i vår slutsats. Vi tror att ju fler relevanta faktorer som kan dokumenteras i någon typ av checklista är att eftersträva. Allt för att säkerställa att revisionen ska kunna klara sitt uppdrag enligt god revisionsledning

6.10 Diskussion

För att kunna öka rationalitetsgraden borde någon typ av checklista finnas för vilka underlag som man bör använda som revisor. Då skulle revisorerna minska riskerna för felval av viktiga granskningsområden. I god revisionsledning finns en rad uppspaltade faktorer som man bör ta hänsyn till vid val av granskningsområde. Vi anser att dessa är för breda och svåra att ta till sig. Istället borde det finnas en mer specifik mall för vad man bör tänka på vid val av insamling av underlag. Det kan tänkas att det redan finns någon form av checklista i någon kommun, men eftersom vi var inriktade på väsentlighet och risk från början fanns inte denna fråga med vid intervjuerna.

Som vi nämnde i kapitel två, fastnade vi i frågor om väsentlighet och risk. Detta har självklart påverkat vår analys och slutsats. Med den kunskapsökning som uppsatsen har gett oss, hade vi formulerat frågor och inriktning annorlunda och därmed kunnat öka tillförlitligheten i framför allt slutsatsen.

6.11 Vidare forskning

Frågeställning som har uppmärksamats under uppsatsen är ”vem granskar granskarna”? Problemet kan vara svårt att komma åt då det inte finns någon myndighet eller liknande som granskar de förtroendevalda revisorernas uppdrag. Revisorerna ska vara fullmäktiges kontrollorgan, men ibland upplevs det som att fullmäktige inte uppskattar revisorernas uppdrag. Hur kommer detta sig?

En annan tanke vi fått under arbetets gång är om revisionen skulle vara mer kopplad till kommunens ekonomiska situation. De kommuner som dras med underskott skulle kanske satsa mer på revisionen för att komma till rätta med sina problem.

KÄLLFÖRTECKNING

Litteratur

Anderssen, I. (1998). *Den uppenbara verkligheten. Val av samhällsvetenskaplig metod.*

Lund: Studentlitteratur.

Bakka, J. & Fivelsdal, E & Lindkvist, L. (2001). *Organisationsteori.* Malmö: Daleke Grafiska AB.

Bakka, J. & Fivelsdal, E & Lindkvist, L. (1999). *Organisationsteori.* Malmö: Daleke Grafiska AB.

Ejvegård, R. (2003). *Vetenskaplig metod.* Lund: Studentlitteratur.

Enderud, H. (1982). *Beslutningar i organisationer.* Denmark: Aalborg Stiftsbogtrykkeri.

Falkman, P. (2000). *Teori för redovisning.* Lund: Studentlitteratur.

Gustafsson, A. (1996). *Kommunal självstyre.* Smejdebacken: Fälth & Hässler AB.

Hatch, M-J. (2002). *Organisationsteori. Moderna, symboliska och postmoderna perspektiv.* Lund: Studentlitteratur.

Häggroth, S. och Peterson, C-G. (1999). *Kommunalkunskap. Så fungerar din kommun.* Uddevalla: Mediaprint AB.

Jarrick, A och Josephson, O. (1998). *Från tanke till text.* Lund: Studentlitteratur.

Karlsson, A-B. (2004). *Den kommunala revisionen med ansvar för granskning av det som räknas på lokal nivå.* Stockholm: Elanders Gotab AB.

Körner, S. och Wahlgren, L. (1996). *Praktisk statistik. Sverige: Studentlitteratur.*

Sanderberg, B och Sturesson, J (1996). *Visionen om den styrbara kommunen.* Malmö: Liber-Hermods AB och Komrev.

Saunders, M. Lewis, P. och Thornhill, A. (2003). *Research Methods for Business Students.* Essex: Pearson Education Ltd.

SOU 2004:107 *Att granska och pröva ansvar i kommuner och landsting.*

Svenska Kommunförbundet, Landstings Förbundet, (2002) *God revisionsd i kommunal verksamhet.*

Svenska Kommunförbundet, (2000-2002). *Effektiv revision. Vad är det och när.*

Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet, (2004) *Fullmäktige & revisionen. Fakta och frågor för reflektion och diskussion.*

Artiklar

Balans 8-9/2003. *Oberoende offentlig revision – Är formen viktigare än innehållet?*

Elektroniska källor

<http://www.kfb.se/pdf/R-00-41.pdf>

<http://www.regeringen.se>

<http://www.riksdagen.se>

<http://www.skl.se>

<http://www.sou.gov.se/revision/direktiv.htm>

<http://www.starev.se/>

Samtliga intervjuade kommuners hemsidor.

Muntliga källor

Kommun B - personlig intervju med ordförande, 19 april, 2005

Kommun E - personlig intervju med ledamot, 20 april, 2005

Kommun D - personlig intervju med ordförande, 3 maj, 2005

Kommun A - personlig intervju med ordförande, 10 maj, 2005

Kommun C - personlig intervju med ordförande, 12 maj, 2005

Kommun F - personlig intervju med ordförande och sakkunnig, 12 maj, 2005

Caroline Neuman handläggare vid Sveriges Kommun och Landsting mail-kontakt och telefonsamtal

Kommun E mail-kontakt med vice ordförande

BILAGA 1

Kommunallagens kapitel 9 Val av revisorer och revisorsersättare

1 § Under de år då val av fullmäktige har förrättats i hela landet skall nyvalda fullmäktige välja revisorer och revisorsersättare för granskning av verksamheten under de fyra följande åren. Lag (1994:998).

2 § Vid en samlad revision av hela verksamheten skall minst tre revisorer och lika många ersättare väljas.

Vid en särskild revision för granskning av en viss eller vissa nämnders verksamhet skall minst tre revisorer och lika många ersättare väljas för varje nämnd eller grupp av nämnder.

En gemensam nämnd skall granskas av revisorerna i var och en av de samverkande kommunerna eller landstingen. Lag (1997:550).

3 § Om en revisor som inte har utsetts vid ett proportionellt val avgår under mandattiden, får fullmäktige förrätta fyllnadsval för återstoden av denna tid.

Jäv

4 § I fråga om jäv för en revisor och en revisorsersättare skall bestämmelserna i 6 kap. 25 § om jäv tillämpas.

En revisor eller en revisorsersättare som är jävig i ett ärende får inte delta eller närvara vid behandlingen av ärendet. Denne får dock vidta åtgärder som någon annan inte kan vidta utan olägligt uppskov.

Den som känner till en omständighet som kan antas utgöra jäv mot honom, skall självant ge det till känna. Lag (1999:621).

5 § Har det uppkommit en fråga om jäv mot någon av revisorerna skall de samfällt besluta i jävsfrågan. Den som jävet gäller får delta i prövningen av jävsfrågan endast om revisorerna inte är beslutföra utan honom och någon annan inte kan tillkallas utan olägligt uppskov.

Ett beslut om jäv får överklagas endast i samband med överklagandet av det beslut varigenom ärendet avgörs. Lag (1999:621).

6 § Från jäv skall bortses när frågan om partiskhet uppenbarligen saknar betydelse.
Lag (1999:621).

Revisorernas ställning

7 § Varje revisor fullgör sitt uppdrag självständigt. Lag (1999:621).

Sakkunnigt biträde

8 § Revisorerna skall i sin granskning biträdas av sakkunniga som de själva väljer och anlitar i den omfattning som behövs.

De sakkunniga skall ha den insikt och erfarenhet av kommunal verksamhet som fordras för att kunna fullgöra uppdraget. Lag (1999:621).

Revisorernas uppgifter

9 § Revisorerna granskar årligen i den omfattning som följer av god revisionsred all verksamhet som bedrivs inom nämndernas verksamhetsområden. De granskar på samma sätt, genom de revisorer eller lekmannarevisorer som utsetts i företag enligt 3 kap. 17 och 18 §§, även verksamheten i de företagen.

Revisorerna prövar om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande och om den interna kontrollen som görs inom nämnderna är tillräcklig.

Om revisorerna i sin granskning finner att det föreligger misstanke om att brott av förmögenhetsrättslig karaktär förövats eller om att allmän förvaltningsdomstols avgörande

åsidosatts, skall de anmäla förhållandet till berörd nämnd. Om nämnden efter en sådan anmälan inte vidtar åtgärder utan oskäligt dröjsmål, är revisorerna skyldiga att rapportera det

till fullmäktige. Detta gäller dock inte om anmälan avser misstanke om att brott förövats och nämnden finner att det inte föreligger en sådan misstanke. Lag (2002:438).

9 a § Revisorerna skall bedöma om resultatet i delårsrapporten som enligt 8 kap. 20 a § skall behandlas av fullmäktige och årsbokslutet är förenligt med de mål fullmäktige beslutat.

Revisorernas skriftliga bedömning skall biläggas delårsrapporten och årsbokslutet.

Lag (2004:775).

10 § Revisorernas granskning omfattar inte ärenden som avser myndighetsutövning mot någon enskild i andra fall än

1. när handläggningen av sådana ärenden har vållat kommunen eller landstinget ekonomisk förlust,

2. när granskningen gäller hur nämnderna verkställer avgöranden av allmänna förvaltningsdomstolar, eller

3. när granskningen sker från allmänna synpunkter. Lag (2002:438).

11 § Vad som sägs om nämnder i 9 § gäller också fullmäktigeberedningar. Lag (1999:621).

Revisorernas rätt till upplysningar m.m.

12 § Nämnderna och de enskilda ledamöterna och ersättarna i dessa samt de anställda är skyldiga att lämna revisorerna de upplysningar som behövs för revisionsarbetet.

De skall också ge revisorerna tillfälle att när som helst inventera de tillgångar som nämnderna har hand om och ta del av de räkenskaper och andra handlingar som berör nämndernas verksamhet. Lag (1999:621).

13 § Vad som sägs om nämnder i 12 § gäller också fullmäktigeberedningar. Lag (1999:621).

Revisorernas förvaltning

14 § Revisorerna svarar själva för den förvaltning som har samband med revisionsuppdraget, om inte fullmäktige bestämmer något annat. Lag (1999:621).

15 § De beslut som revisorerna fattar om sin förvaltning och om jäv skall tas upp i protokoll.

Föreskrifterna i 6 kap. 30 § om justering av protokoll och tillkännagivande om justeringen skall tillämpas också på revisorernas protokoll. Lag (1999:621).

Revisionsberättelse

16 § Revisorerna skall varje år till fullmäktige avge en berättelse med redogörelse för resultatet av den revision som avser verksamheten under det föregående budgetåret.

De sakkunnigas rapporter skall fogas till revisionsberättelsen.

Granskningsrapport enligt 11 kap. 6 § aktiebolagslagen (1975:1385) som har lämnats för ett aktiebolag som avses i 3 kap. 17 eller 18 § skall också fogas till revisionsberättelsen.
Lag (1999:621).

17 § Om anmärkning framställs, skall anledningen till denna anges i revisionsberättelsen.

Anmärkningar får riktas mot

1. nämnder och fullmäktigeberedningar, samt
2. de enskilda förtroendevalda i sådana organ.

Berättelsen skall innehålla också ett särskilt uttalande huruvida ansvarsfrihet tillstyrks eller ej. Lag (1999:621).

Revisionsreglemente

18 § Fullmäktige får meddela närmare föreskrifter om revisionen.

Särskilt om kommunalförbund

19 § För kommunalförbund gäller inte 1 och 2 §§.

I kommunalförbund med förbundsfullmäktige väljs revisorer och revisorsersättare av förbundsfullmäktige. I kommunalförbund med direktion väljs revisorer och ersättare i enlighet med vad som anges i förbundsordningen. Lag (1997:550).

20 § I kommunalförbund med förbundsdirektion skall revisorerna avge en revisionsberättelse till var och en av förbundsmedlemmarnas fullmäktige. Vad som sägs om fullmäktige i 5 kap. 20 b, 25 a, 25 b och 31 §§ skall beträffande sådana förbund gälla förbundsmedlemmarnas fullmäktige. Lag (1999:621).

21 § Om en förbundsdirektion tillsatt en eller flera nämnder, skall revisorerna avge en särskild revisionsberättelse som avser nämndernas verksamhet till förbundsdirektionen.

Direktionen prövar frågan om ansvarsfrihet skall beviljas eller inte för de nämnder som den tillsätter. Lag (1997:550).

BILAGA 2

Pilotintervju frågor

Bakgrund

1. Yrke?
2. Politisk bana?
3. Hur länge har ni varit förtroendevald revisor?
4. Finns det internutbildning?

Revisionsarbete

1. Finns revisionspolicy?
2. Antal revisorer?
3. Anslaget, hur påverkar det revisionen?

Planering

1. Hur görs den?
2. Hur ser området för granskning ut? Hur väljs det?
3. Risk och väsentlighets analys? SWOT?
4. Påverkas valet av granskningsområdet av omvärldsförändringar, hur?

Granskning

1. Hur väljs sakkunniga?
2. Initiativrätt, utnyttjas den? I vilken grad?
3. Hur ser arbetet ut?
4. Var läggs vikten: ändamålsenlighet, ekonomi, räkenskaper, internkontroll? (prioriteten)

Prövning

1. Ansvarsprövning, hur resonerar revisorerna?
2. Anmärkning, följs den upp, hur?
3. Avstyrkan av ansvarsfrihet, hur ofta händer det?
4. Finns det gransknings fall där revisorer avstyrkt men fullmäktige "gått emot"?

Upplever man att förvaltningar har samma syn som revisorerna på det som bör granskas eller försöker förvaltningarna påverka?

BILAGA 3

Intervjuguide

1. Används någon speciell modell för att få fram vad som ska granskas?
2. Vem utför planeringen för vilka områden som ska granskas?
3. Hur ofta görs VOR?
4. När man gör en ny VOR, utgår man från föregående eller börjar man om från "noll"?
5. Om man använder sakkunnig till hjälp, vad gör sakkunnig? Vad gör revisorerna själva?
6. Vem/vilka gör den slutliga bedömningen av vad som bör granskas?
7. Finns eget kontor eller revisionsbolag?
8. Hur länge har man använt sig av samma sakkunnig till hjälp? Använder man sig av samma person eller varierar personer från bolaget?
9. Hur många granskningar görs per år?
10. Hur många arbetstimmar tar det för att få fram revisionsplanen?
11. Hur ser anslaget ut för revision? Hur har det ändrats de senaste 5 åren?
12. Vilka faktorer bestämmer hur stort anslaget blir?
13. Används underlaget i VOR hos fullmäktige för att motivera sin budget?
14. Är anslaget "tillräcklig" för att revisionen ska anses utföras enligt "god revisionsred"?
15. Hur ser fördelningen ut i granskningsområde? (syftar på ändamålsenlighet, ekonomi, räkenskaper, intern kontroll)
16. Är ovanstående fördelning "fastställd" innan VOR?
17. Hur genomförs er VOR?
18. Vilken modellmetod?
19. Vad är viktigt för en bra VOR?
20. Hur använder ni revisionsplanen?
21. Hur stor del av granskningarna (som görs under ett år) görs uppskattningsvis utan koppling till VOR?
22. Vad är de vanligaste orsakerna till dessa granskningar?
23. Vad vill ni utveckla ert arbete med VOR?
24. Vilka är de tre viktigaste informationsunderlagen för analysen av VOR?
25. Vilka kommunicerar ni med angående resultatet av VOR?
26. På vilka sätt sker kommunikationen?
27. I vilken utsträckning täcker analysen av VOR in verksamhetens alla väsentliga uppdrag utifrån revisionens uppdrag?
28. I vilken utsträckning är analysen av VOR i sin nuvarande utformning till nytta i revisorernas arbete?

BILAGA 4

Underlag för prövning av frågan om ansvarsfrihet

Revisorerna bedömer självständigt och oberoende om de ska rikta anmärkning och/eller om de vill uttala att ansvarsfrihet inte bör tillstyrkas för styrelser och nämnder. Praxis är outvecklad på området men i det följande lämnas *exempel* på händelser och förhållanden som kan aktualisera frågan om att rikta anmärkning och/eller lämna förslag om vägrad ansvarsfrihet. Exemplen är inte redovisade i prioritetsordning. I en enskild situation kan mycket väl fler dimensioner vara aktuella. Olika förhållanden kan samvariera och sammantaget påverka revisorernas bedömning.

Bristande måluppfyllelse, ohörsamhet till mål och riktlinjer fastlagda av fullmäktige eller i föreskrifter

De mål som satts upp för kvalitet, produktion och ekonomi uppnås inte. Det ska handla om kraftiga och uppenbara brister eller avvikelser. Förhållandena ska om möjligt ha påtalats tidigare. Styrelse eller nämnd agerar uppenbarligen inte i enlighet med fullmäktiges beslut och riktlinjer eller föreskrifter för verksamheten. Den vidtar inte tillräckligt effektiva åtgärder för att nå önskade mål.

Bristande styrning, ledning, uppföljning och kontroll

Brister eller underlåtenhet har konstaterats antingen i styrelsens övergripande och samordnande ledningsfunktion eller i någon enskild nämnd. Revisorerna har påtalat bristerna tidigare. Styrelsen kan t.ex. helt ha misskött sin uppsiktsplikt eller inte tagit en samordnande roll i kommunens interna kontrollsystem. Styrelse eller nämnd kan sakna system för styrning, uppföljning och kontroll, alternativt besitta dessa redskap men har i praktisk handling inte använt systemen. Det kan också gälla uppenbar passivitet i form av upprepat avstående från att medverka i beslutsfattande, såväl från enskild ledamot som från en grupp ledamöter t.ex. den politiska minoriteten.

Förtroendeskada eller annan immateriell skada

Andra skador än i första hand ekonomiska har konstaterats, men som bedöms ha reell betydelse för kommunens verksamhet. Kommunens namn eller resurser har t.ex. använts på ett sätt som strider mot etiska/moraliska regler och skadar kommunens namn eller anseende. Medborgare har behandlats mycket olämpligt eller illa (här avses inte enskilda ärenden vid myndighetsutövning). Ansvariga förtroendevalda har inte följt upp och åtgärdat situationer som de är medvetna om att de själva eller förvaltningen åstadkommit.

Här avses situationer då ekonomisk skada eller risk för sådan skada bedöms vara liten eller försumbar men där styrelsens eller nämndens agerande bedöms som mycket olämpligt. Det inverkar allvarligt på allmänhetens förtroende för kommunen och förvaltningens verksamhet har störts på ett sätt som är svårt att översätta till ekonomiska termer.

Ekonomisk skada

Betydande ekonomisk skada har uppkommit eller uppenbar risk för sådan skada föreligger genom att ansvarig (-a) person (-er) har varit oaktsam (-ma) eller agerat avsiktligt. Tillgångar kan ha förkommit eller skadats.

Det kan t.ex. handla om oaktsam hantering av eller bristande hushållning med kommunens medel, om tecknande av bindande, ofördelaktiga avtal etc. Skadan kan drabba kommunen, annan juridisk eller enskild person (och kommunen blir skadeståndsskyldig). Storleken på skadan är den viktigaste faktorn i bedömningen, men även graden av slarv eller medvetet agerande kan vara avgörande för revisorernas bedömning. En försvårande omständighet kan vara om skadans storlek är sådan att kommunen inte kan upprätthålla det lagstadgade ekonomiska balanskravet.

Obehörigt beslutsfattande

Beslut har upprepade gånger fattats utan att det finns stöd för detta i styrelsens eller nämndens uppdrag eller i delegation från fullmäktige eller i den förtroendevaldas uppdrag eller delegation från sin nämnd. Besluten måste vara av stor vikt eller principiella. Särskilt allvarliga är beslut som dessutom överskrider kommunens befogenheter.

Icke lagenlig verksamhet, brottslig gärning

Lagöverträdelse eller i full medvetenhet ett faktiskt lagtrots har begåtts. Överträdelserna måste vara tydliga och allvarliga. Även förslag i beredningsprocessen, som inrymmer lagöverträdelse – t.ex. från styrelsen till fullmäktige – kan vara föremål för denna bedömning.

Det kan handla om brister i den interna kontrollen, som medfört att överträdelserna inte har upptäckts, men också om medveten överträdelse. Observera att vid misstanke om att brott av förmögenhetsrättslig karaktär har förövats eller om att allmän förvaltningsdomstols avgörande har åsidosatts, skall revisorerna omgående anmäla förhållandet till berörd nämnd och rapportera förhållandet till fullmäktige om nämnden efter nyss nämnda anmälan inte vidtar åtgärder utan oskäligt dröjsmål.

Otillräcklig beredning av ärenden

Fullmäktige har blivit uppenbart vilseledda genom bristande och/eller lagstridiga underlag i beredningen och detta har lett till mycket olämpliga eller felaktiga beslut eller resultat.

Ej rättvisande redovisning

Kommunens redovisning (av produktion och/eller ekonomi) har uppenbara brister och/eller följer inte god redovisningssed och ger därmed inte en rättvisande eller till och med en felaktig bild av verksamhetens resultat och ekonomi. Revisorerna har påtalat bristerna tidigare utan att korrigerings skett.

Tidigare påtalade brister

Revisorerna har upprepade gånger påtalat allvarliga brister och uppmanat till åtgärder men dessa har uteblivit. Revisorerna kan konstatera en uppenbar underlåtenhet att beakta tidigare lämnad och väl underbyggd kritik.