

Perspektiv på kommunal revision

Oberoende, drivkrafter och hur andra gör

Rolf Solli (redaktör)

KFi Rapport nr 68
2003

Innehåll

Revision som amöba.....	
Rolf Solli	4
Hur kommunala revisorer agerar för att upprätthålla sitt oberoende.....	8
Lina Johansson.....	8
Kommunal revision – vilka drivkrafter styr utvecklingen?	26
Lisa Nöjd	26
Bevara barriärerna.....	50
Karin Karlsson och Susanne Svensson.....	50
Lite slut till mycket början	66
Rolf Solli	66
Referenser	69

Revision som amöba

Rolf Solli

”Revisorerna är de viktigaste människorna i världen just nu! Världen står och faller med dem, de håller på att ta över världen!”(SVT, 030406) Ungefär så uttryckte sig Torgny Lindgren och Eric Åkerblom i en intervju om deras bok ”Döden ett bekymmer”. Boken ifråga handlar om det mesta. På bokens baksida står till och med ”Egentligen finns det ingen ände på vad den här boken handlar om”, det är lätt att hålla med om det. Varken Lindgren eller Åkerblom har väl gjort sig kända som experter inom revisionsområdet, men frågan är om de inte har ganska rätt ändå. Särskilt övertygad blir man av att boken bland annat sägs handla ”om vikten av att revisorer tar sina uppdrag på allvar”. Det sistnämnda känns särskilt angeläget att hålla med om i en tid där revisorer förknippas med Enron, WorldCom eller varför inte vilken kommunal skandal som helst, särskilt sådant där uppenbarligen revisionen missat medvetet eller omedvetet.

Revision är som allmän företeelse intressant paradoxalt. En normal resultatreglerad reaktion är väl att man skall ta bort sådant som inte fungerar. Men, det tycks inte gälla för revision. Låt vara att Andersen som revisionsföretag i det närmaste blev uttraderat men det generella receptet förefaller vara mer revision – inte mindre. Revision kan alltså ses som en amöba som delar sig genom att göra misstag och någon motmedicin verkar inte finnas. Michael Power skriver inte om revision som en amöba men skulle mycket väl kunna ha gjort det när han skriver om ”The Audit Explosion”¹. Förklaringen till denna tillväxt står enligt Power att finna i flera samverkande samhälliga förändringar. Samhället byggs upp kring allt mer komplicerade ekonomiska system som är svåra att överblicka. Överblickbarheten är alltid närvarande vilket gör att det finns en risk att hantera. Svårigheten att hantera situationer hänger nära samman med förtroende. Om vi inte vet vad folk gör är det svårt att bygga ett agerande på förtroende, det vill säga att tillvaron blir besvärlig. Till detta med överblickbarhet kommer det med jämna mellanrum ordentliga krascher som tar de flesta med överraskning. IT-bubblans sprickande är ett bra exempel på det senare. Över allt detta vilar vårt kontrollbehov, Power slår fast det senare redan i boken första mening

People are constantly checking up on each other, constantly monitoring the ongoing stream of communicative exchanges and accounts that make up daily life².

Vi vill ha koll på läget och svaret är revision! Genom antagandet att en systematisk och en från revisionsobjektet oberoende kontroll antas den som är intresserad av mer kontroll få just det. Det systematiska och oberoende anses revisorer vara experter på. Revision är alltså i mångas ögon lösningen på kontrollbehovet och det verkar vara växande.

¹ Power 1997

² Power 1999 sid 1

Powers resonemang bygger i allt väsentligt på iakttagelser av förhållanden i England men är i det mesta i högsta grad relevant även för andra länder, i all fall för Sverige. Den tidvis återupplivade Lindbeck-kommission skriver i en inte allt för gammal rapport

Inrätta vidare ett nationellt kommunrevisionsverk med uppgift att övervaka kommunernas egen revision och att ansvara för effektivitetsrevisionen av den kommunala verksamheten.³

Men det finns andra som vill använda revisorn som recept. Den statliga utredning som hade till uppgift att fundera över ”God ekonomisk hushållning i kommuner och landsting” skriver

Revisorerna skall bedöma om den politiska majoriteten har levt upp till målet för den ekonomiska förvaltningen. En underlåtenhet att balansera ekonomin under en fyraårsperiod kan få konsekvenser i frågan om ansvarsfrihet skall ges.⁴

Det är absolut ingen underdrift att påstå att revisionen ges stor tilltro, särskilt sådan som utförs av vad vi kallar professionella revisorer. De senare skall klart och tydligt skiljas från de förtroendevalda, förövrigt är huvudpersonen, Rolf Lundman, i den ovan anmälda boken av Torgny Lindgren och Eric Åkerblom just förtroendevald revisor. Rolf Lundman blir insläppt överallt och får ställa vilka frågor han vill just med hänvisningen till att han är revisor. Rolf Lundman frågar inte om verifikationer, han utreder ett mord. Legitimiteten sitter där den sitter.

Inom kommunal förvaltning diskuteras från och till traditionen där amatörer valda av kommunfullmäktige kallas revisorer och professionella ”bara” är biträden. En linje i diskussionen är att förtroendevalda, oftast hämtade ur de politiska leden är mindre oberoende än vad professionella revisorer är. På det statliga området har man tagit fasta på detta och inrättat Riksrevisionen som en ersättning för Riksdagens revisorer och Riksrevisionsverket. Om något blir bättre av ett sådant arrangemang får väl framtiden utvisa. Noterbart i sammanhanget är att Ahlbäck⁵ fann i sin avhandling inget empiriskt stöd för hypotesen att tjänstemannaorganisationen, det vill säga RRV, skulle vara mer självständiga än den förtroendevalda revisionen. Snarare verkar det vara tvärtom. Att vara oberoende av den man reviderar är alltså en fråga när det gäller revision.

Ovan har jag bland annat argumenterat för att revision är ett växande fenomen. En förklaring till att revisionen är expansiv står att finna i att revision spänner över ett allt vidare fält⁶. Det finns en mängd sorters revision. Sakgranskningen, att verifikationerna är i ordning är ett självklart område för revision men påhittet om effektivitetsrevision ibland kallad förvaltningsrevision⁷ är ett exempel på expansionsområden. Power (oa) hävdar att en styrka med revisionen är att de använder så vaga metoder att den passar i

³ Lindbeck m.fl. 2000 sid. 16

⁴ SOU 2001:76 sid. 18

⁵ Ahlbäck 1999

⁶ Power 1999

⁷ Se Liff och Magnusson 1986

många sammanhang, det kan ju vara sant. En fråga att ställa i detta sammanhang vad som driver utvecklingen i den riktning det går.

Jag har tidigare nämnt att Power resonerar utifrån förhållanden i England. Men hur gör andra? Ofta förklarar vi den rådande situationen med att det är som det är därför att det var som det var, Gabrielle Tarde⁸ kallar det tradition. Kan vi genom att lägga till ytterligare länderbetraktelser bättre förstå hur det går till i Sverige?

Rapportens frågeställningar

När det gäller revision finns det oändligt många intressanta frågor att penetrera. Jag vill påstå att det finns särskilt många när det gäller revision inom kommunal sektor. I den här rapporten behandlas i första hand tre relativt väl avgränsade områden. I kapitel 2 analyserar Lina Johansson frågeställningen hur kommunala revisorer agerar för att upprätthålla sitt oberoende. I kapitel 3 diskuterar Lisa Nöjd vilka drivkrafter som styr den kommunala revisionens utveckling och i kapitel 4 redovisar, jämför och analyserar Karin Karlsson och Susanne Svensson den kommunala revisionens konstruktion i Sverige, Tyskland, Frankrike samt Italien. Bakom de tre sistnämnda kapitlen finns tre uppsatser som utgör författarnas examensarbete. Det är frågan om omfattande arbeten där respektive författare arbetet närmare sex månader enbart med sitt projekt. Uppsatserna i sin helhet finns tillgängliga på Förvaltningshögskolan för den som är intresserad. I den här rapporten har i huvudsak respektive uppsats bidrag lyfts fram. Examensarbetena innehåller alltså väldigt mycket mer, särskilt vad gäller litteraturgenomgångar och utmejslande av problemställningar. Här ger vi oss alltså på försöket att gå direkt på bidraget.

Den gemensamma utgångspunkten

Revision har en lång historia, den är sannolikt nästan lika lång som företeelsen att göra affärer via ombud. Den tidigare nämnde Michael Power formulerar det på följande sätt;

”when the economic resources of one party are entrusted to another, human nature is assumed to be weak, untrustworthy and in need of some kind of check. In short, the need for principals to monitor agents gives rise to auditing.”⁹

I den här rapporten finns det alltså tre dominerande aktörer. Huvudmannen som i sitt original står för ägandet och på den grunden har den formella och slutliga makten över verksamheten. Vi kallar i denna uppsats oftast denne aktör principal. Så länge principalen själv sköter verksamhets dagliga drift i eget intresse är revision, granskning, knappast nödvändig. Men så fort principalen överlämnar verksamhets drivande åt någon annan, agenten gäller Powers uttalande. I vart fall är det sistnämnda en utgångspunkt för den här

⁸ Tarde (1903/1962)

⁹ Power 1997, sid. 16

rapporten. Revisionens roll är i grund och botten att hjälpa principalen i dennes eviga undran över vad som pågår i verksamheten., men det handlar också om en relation till agenten. Agenten har information och vill ha makt för att agera. Principalen har makt och vill ha information. Det är upplagt för en affär mellan agenten och principalen. Brorström¹⁰ sätter in ekonomerna i bilden med uppgiften att förmedla affären mellan principal och agent¹¹. Men, här sätter vi i första hand ljuset på företeelsen revision och aktören revisorn och särskilt i relation till principalen och agenten.

¹⁰ Brorström 1982

¹¹ Jmf Solli 1999

Hur kommunala revisorer agerar för att upprätthålla sitt oberoende

- En fallstudie av två västsvenska kommuner

Lina Johansson

Syfte och metod

Syftet med detta kapitel är att undersöka hur förtroendevalda kommunala revisorerna agerar för att upprätthålla sitt oberoende, samt att diskutera vad detta agerande får för konsekvenser för trovärdigheten av deras revisionsarbete.

Varför just oberoende?

För att revisionen skall kunna tjäna som det kontrollinstrument det är tänkt finns tre grundläggande kriterier: trovärdighet, bedömningsgrunder och återkoppling¹². Oberoendet är centralt för revisionens trovärdighet. Det är oberoendet som framträder starkast, när det dyker upp tillsammans med begrepp som självständighet och opartiskhet. Vilka ständigt nämns oavsett arten av revision eller dess sammanhang. Bland de tre grundläggande kriterierna framstår alltså oberoendets betydelse för revisionens trovärdighet som den absolut mest centrala.

Det pågår, som nämnts i kapitel 1, en debatt om huruvida det är lämpligt att ha förtroendevalda revisorer i kommunen och om det är möjligt för dessa att genomföra sitt arbete just oberoende.¹³ Den existerar och jag använder delar av den i mitt resonemang kring oberoende. Men det skulle kräva en undersökning av betydligt fler aspekter av den kommunala revisionen än vad jag bedömer att jag kan göra inom ramen för denna uppsats för att kunna uttala sig om huruvida dagens system är riktigt eller väl fungerande. Det är alltså inte mitt syfte.

Den litteratur jag främst använt mig av är Shirin Ahlbäcks doktorsavhandling i statsvetenskap från 1999 och Olle Lundins avhandling i juridik från samma år. Ahlbäcks avhandling rör den statliga revisionens roll i den parlamentariska demokratin och handlar till stor del om oberoende men på den statliga nivån. Lundins avhandling rör just den kommunala revisionen, han beskriver området, försöker rättsdogmatiskt avgöra vad som är rätt och fel där oklarheter föreligger och avser slutligen också att göra en funktionell utvär-

¹² Lundin 1999, sid. 476

¹³ Se t.ex. Cassels 2000

dering av det kommunala revisionsinstitutet. Jag upplever att Lundin har ett mer organisatoriskt perspektiv på oberoende än Ahlbäck som jag uppfattar är mer inriktad på funktion. Jag har också använt mig av Svenska kommunförbundets publikationer däribland skriften *God revisionsled i Kommunal verksamhet*.

Två fall

Den totala eller teoretiska populationen utgörs i mitt fall av landets samtliga 290 kommuner.¹⁴ För att få reda på hur förtroendevalda kommunala revisorer agerar för att upprätthålla sitt oberoende har jag gjort två fallstudier. Fallstudien har bara några få undersökningsenheter och undersökningen görs i allmänhet inte för att generalisera i så hög grad som för att analysera och öka förståelsen.¹⁵ Jag har gjort ett strategiskt urval om två kommuner och valde att kontakta Stenungsunds och Lerums kommuner.

Mitt första urvalskriterium var geografiskt. Vid valet av undersökningsmetoder måste hänsyn tas till de egna förutsättningarna och resurserna¹⁶ och de båda kommunerna ligger på ett rimligt avstånd från Göteborg så att det har varit enkelt att resa för att göra intervjuerna.

Nästa steg handlade om hur revisionen var organiserad. De valda kommunerna saknar också liksom flertalet övriga svenska kommuner egna revisionskontor. Jag ville att kommunerna skulle ha huvudsakligen samlad revision då jag var rädd för att annars hamna i en situation där jag blivit tvungen att genomföra en stor mängd intervjuer för att täcka in arbetet i en enda kommun. Men i övrigt har inte organisationsformen påverkat urvalet. Det hade tagit mycket tid att kartlägga och analysera varje kommuns organisationsform och jag upplevde att det fanns bättre sätt att använda resurserna.

Det tredje steget blev att söka indikationer på en revision som var aktiv och lät tala om sig. Detta då jag gjorde antagandet att en sådan revision kunde ha behandlat frågan om oberoende under sitt arbete. Slutligen ville jag att de två kommuner som valdes efter detta skulle vara olika varandra så att jag fick in så mycket information som möjligt.

Stenungsunds kommun ligger norr om Göteborg och har ca 22,000 invånare. Sedan 1996 har kommunen en särskild organisation som skall göra det lättare för politikerna att styra verksamheten.¹⁷ Det gör att frågor om uppföljning och revision, i mina ögon, borde kunna bli av ökat intresse. Stenungsund har fem valda revisorer varav en inte deltar i granskningen av den Tekniska Mydighetsnämnden.¹⁸ Kommunens hemsida har en kort men informativ text om sin revision.¹⁹ Detta kan indikera att revisionen ses som viktig, men

¹⁴ www.swekom.se

¹⁵ Halvorsen 1992 sid. 67

¹⁶ Halvorsen 1992 sid. 80

¹⁷ www.stenungsund.se 2003-04-19

¹⁸ www.stenungsund.se 2003-04-19

¹⁹ <http://www.stenungsund.se/kommun/politik/revisor.asp> 2003-04-19

naturligtvis kan det också handla om en noggrann och duktig webbansvarig! Stenungsund omtalas som en kommun med ”starka” revisorer.²⁰ Att revisorerna uppfattas som starka kan i någon mån indikera en hög grad av eller i alla fall ett intresse för oberoende. Kommunen leds av en vänster-centerkoalition och ordföranden i revisionen är folkpartist.

Lerums kommun ligger öster om Göteborg och har ca 35,500 invånare.²¹ Min förhoppning är att Lerums kommun skall komplettera Stenungsund genom sin mer traditionella kommunorganisation och det faktum att kommunen också är något större befolkningsmässigt. Lerum har åtta revisorer som samtliga deltar i all granskning. Valet av just Lerum har att göra med att deras kommunrevisorer i sin revisionsberättelse år 1990 avstryker ansvarsfrihet. Kritiken rör socialnämnden som både lider av bristande intern kontroll och har överskridit sin budget.²² Även om kommunfullmäktige beviljar ansvarsfrihet, indikerar händelsen en aktiv revision som kan vara intressant att tala med. I Lerums kommun byttes i stort sett hela den ordinarie revisorsgruppen ut efter valet 2002. Därför har jag intervjuat både den nuvarande och den tidigare ordföranden samt den av revisorerna som sitter kvar i revisorsgruppen. Lerum leds sedan många år av de borgerliga partierna och ordföranden i revisionen är och har varit socialdemokrat.

Jag har använt mig av en kvalitativ intervjumetod där intervjuerna varit relativt ostrukturerade. Jag har haft samma frågor med mig till intervjuerna, men den exakta formuleringen har fått växa fram under samtalets gång. Detta för att frågeföljden skall kännas naturlig för den som svarar.²³ Jag har inte heller erbjudit några färdiga svarsalternativ utan låtit intervjupersonerna formulera sig på egen hand. Intervjuerna kan alltså beskrivas som ostandardiserade.

För att samla in information som kan hjälpa mig att nå mitt syfte, för att nå validitet, har jag när intervjufrågorna formulerats utgått från den analysmodell som Ahlbäck konstruerat och som ursprungligen använts för att för att avgöra om den statliga förvaltningsrevisionen är oberoende eller ej.

Intervjufrågorna har dels inneburit direkta frågor om vad oberoende innebär för den intervjuade och hur revisorsgruppen agerar i den här frågan. Men jag har också ställt mer indirekta frågor om revisorernas förhållande till fullmäktige, nämnderna, revisionens ekonomiska resurser och nyttan av revisionen.

Urvalet av intervjupersoner har också det skett genom strategiska urval, jag har sökt efter personer som kan beskriva varje kommun så väl som möjligt.²⁴

Jag har intervjuat revisionens ordförande och ytterligare en revisor i de två kommunerna. Då en av kommunerna bytt ut större delen av sin revisorsgrupp efter valet 2002 intervjuade jag där, på rekommendation av den nyvalde ordföranden, även den avgående ordföranden då han suttit på posten i mer än 10

20 Samtal med Elin Esbo KPMG 13-03-03

21 www.lerum.se 2003-04-19

22 Lundin 1999 sid.528-531

23 Ekholm & Fransson 1994 sid. 73

24 Halvorsen 1992 sid. 102

år. Totalt har jag alltså genomfört fem intervjuer med företrädare för kommunernas revision. De fem valda personerna är i stort sett de som kan tänkas ha information att komma med. Eftersom revisorerna väljs efter varje val antog jag att de som var helt nyvalda som revisorer skulle ha svårt svara på mina frågor varför jag valt personer som suttit med i revisionen på något sätt även under den förra mandatperioden. Av mina fem tänkta intervjupersoner tackade en kvinna i Stenungsund nej på grund av tidsbrist, hon rekommenderade i stället en annan person. Två fall av den så kallade snöbollseffekten, att intervjupersonerna rekommenderar nya intervjuobjekt, uppstod alltså under arbetet.²⁵

Jag har valt att skriva ned intervjuerna som berättelser. Denna form hoppas jag skall underlätta läsningen. Jag har försökt att återge det som berättats för mig så troget som möjligt men naturligtvis är ordvalen i allmänhet mina och ordningen i berättelsen skiljer sig också ifrån den i intervjuerna för att underlätta förståelsen. Naturligtvis har jag också varit tvungen att välja vad som skall vara med i rapporten, en utskrivna intervju om en timma kan omfatta mer än 15 A4-sidor²⁶ och all information är naturligtvis inte relevant för att nå arbetets syfte. Urvalet innebär subjektiva val som styr läsaren i presentatörens riktning.²⁷ De intervjuade har samtyckt till att bandspelare använts vid de tillfällena så skett och de har också gått med på att nämnas vid namn i uppsatsen.

Oberoende eller styrd förvaltningsrevision – modell och analys

Att vara oberoende innebär för en kommunal revisor att denne inte låter någon utomstående påverka granskningarna i någon fas. Revisorerna skall därför självständigt välja granskningsområden, metoder och sakkunniga och självständigt göra sina analyser, bedömningar och lägga fram dem på det sätt som de själva önskar.

Revisorerna måste inte bara vara oberoende, de måste också uppfattas av omgivningen som oberoende. Det främsta sättet att nå detta är att inte ha några band med dem som granskas, men det ställer också höga krav på revisorernas personliga integritet.

Shirin Ahlbäck har utifrån debatten kring svenskt förvaltningsrevisionellt oberoende skapat en analysmodell för att avgöra om en förvaltningsrevisionell granskning är oberoende eller styrd. Hon har identifierat två områden som hon ser som de viktigaste dessa är granskningens initiativ och innehåll (se även kapitel 4). I områdena finns några viktiga faktorer för att avgöra om revisionen är oberoende eller ej, och det är genom att undersöka hur revi-

²⁵ Halvorsen 1992 sid. 102

²⁶ Ekholm & Fransson 1994 sid. 28

²⁷ Ekholm & Fransson 1994 sid. 59

sorerna agerar i förhållande till dessa faktorer som jag kommer att nå mitt syfte.

Initiativ

	Styrd förvaltningsrevision	Oberoende förvaltningsrevision
Initiativ	Styrda, dvs. beställda eller nyttoinriktade granskningar	Helt egeninitierade granskningar

Den första aspekten av oberoende är granskningens initiativ. Vid den ena ytterligheten finns den styrda förvaltningsrevisionen. Dess granskningar kan dels vara beställda eller ha kommit som ett direkt krav från någon i revisionens omgivning.²⁸

Revisionen kan alltså inte beordras att utreda den ena eller den andra frågan. Kommunens utredningsbehov måste täckas av andra organ. Om fullmäktige börjar diktera vad revisorerna skall granska blir följderna dels att revisorernas utrymme för egeninitierade granskningar riskerar att minska, dels sker en inblandning från uppdragsgivaren som riskerar att påverka integriteten och trovärdigheten hos granskaren.

Men även en revision som enbart utför granskningar som den vet att uppdragsgivaren kommer att finna intressanta kan betraktas som styrd.²⁹ Genom sådana nyttoinriktade granskningar är risken stor att revisionen blir alltför lyhörd för vilka intressen som finns i kommunen och i praktiken blir ett utredningsorgan istället för att utgå från sin kunskap om verksamheten och bedöma väsentlighet och risk, när de avgör vilka granskningar som skall ske.

Utvecklingen mot en lyhörd och nyttoinriktad revision kan drivas på av en utveckling mot ekonomiskt knappa resurser. Om det uppstår en diskussion kring vilken nytta revisionen gör och om pengarna kan användas på ett bättre sätt är det lätt att föreställa sig den indirekta styrning av arbetet detta kan medföra.

Vid den andra ytterligheten, helt oberoende förvaltningsrevision är revisionens granskningar helt egeninitierade. Men detta innebär inte att revisorerna utan några som helst intryck utifrån beslutar vad som skall granskas. Revisionen är beroende av sin lokala förankring. Revisorerna samlar kunskaper och idéer genom att träffa verksamhetsföreträdare men också andra revisorer och sakkunniga kan komma med uppslag. Det torde också vara svårare för revisionen att få gehör för resultat av granskningar om inte har någon förankring i fullmäktige.

²⁸ Ahlbäck 1999 sid. 95

²⁹ Ahlbäck 1999 sid. 95

Innehåll

	Styrd förvaltningsrevision	Oberoende Förvaltningsrevision
Innehåll	Revisionsorganet anpassar upp- läggning, datainsamling, slut- satsdragning och offentliggöran- det efter uppdragsgivarens eller granskningsobjektens önskemål	Revisionsorganet styr själv uppläggning, datainsamling, slutsatsdragning och offentliggörandet av resultatet ³⁰

Den viktiga frågan är här om någon utanför revisorsgruppen kan påverka granskningarnas innehåll. Längst ut på den ena extremen finns den styrda förvaltningsrevisionen där revisionsorganet anpassar upplägget, datainsamlingen, slutsatsdragningen och offentliggörandet efter uppdragsgivarens eller granskningsobjektens önskemål.

Ingen av de fyra aspekterna under revisionens skeende kan enligt Ahlbäck anses vara viktigare än någon annan, däremot är graden av de utomståendes påverkansmöjligheter olika. Revisionens slutsatser går till exempel aldrig att förhandla om. Om man ser revisionen som en viktig kunskapsförmedlare för att kunna utkräva ansvar går det inte att acceptera att granskningsobjekten dikterar vilka frågor som skall ställas eller vilka slutsatser som skall dras.³¹ Då har revisionen spelat ut sin roll och tjänar inte längre sitt syfte. Vid den andra ytterligheten av skalan finns den oberoende förvaltningsrevisionen. Till exempel kan revisionen visst ta hänsyn till att det är olämpligt att kräva in svar mitt under semestrarna, eller andra faktorer som inte påverkar resultatet men gör granskningen praktiskt genomförbar.

³⁰ Ahlbäck 1999 sid. 104

³¹ Ahlbäck 1999 sid. 105 -106

Mer av betydelse

Vid empiriinsamlingen har det visat sig att utöver de områden, initiativ och innehåll som nämns i Ahlbäcks analysmodell, finns det ytterligare två som visat sig vara av stor betydelse när revisorerna agerar för att upprätthålla sitt oberoende. Min analys kommer därför också att inbegripa ett fenomen som jag har valt att kalla ”Inskolning” samt de revisionella ”Jävsreglerna”.

Inskolning

Det fenomen jag har valt att kalla ”Inskolning” rör sig om en form av kulturöverföring, från de mer erfarna revisorerna till de nya. Alltså att de nyvalda revisorerna lär sig av de revisorer som varit med längre vad det innebär att vara revisor. Till exempel vad man säger och inte säger, om man klär sig på ett visst sätt eller om man betar sig på ett särskilt sätt mot varandra eller omgivningen.

Kultur kommer av latinets *colere* och handlar om hur människan i olika sammanhang bearbetar intryck, erfarenheter och kunskap för att bilda sig en uppfattning om sig själv och sinsamvaro ihop med andra.³² Organisationskultur innebär att en grupp i en organisation delar en samling gemensamma grundläggande antaganden och värderingar, kulturen bygger på lärande och kulturen upprätthålls så länge den uppfattas som riktig.³³ Kulturer kännetecknas av att normer och värderingar har internaliserats så att de tas för givna av medlemmarna i organisationen. Det är inte säkert att de själva vet vad det är som påverkar deras handlingar.³⁴

Tre nivåer av kultur brukar beskrivas, dessa är:

- 1) Grundläggande antaganden till exempel hur gruppen ser på sig själva i förhållande till omvärlden, hur man ser på tiden och vad som är kunskap och hur man hanterar konflikter.
- 2) Artefakter, alltså symboler som är konkreta och syns utåt till exempel kläder, logotyper, språk och liknande.
- 3) Värderingar och normer handlar om vad gruppen anser är bra och dåligt och vilka regler som därför skall upprätthållas och följas, både formellt och informellt.³⁵

Kultur är något som lärs in och den nye medlemmen lär sig genom en socialiseringsprocess.³⁶ Socialisation innebär att den nye gruppmedlemmen lär sig hur han skall uppträda för att bli accepterad i gruppen. Detta sker ofta på ett

³² Jacobsen & Thorsvik 2002 sid. 146

³³ Jacobsen & Thorsvik 2002 sid. 147-148

³⁴ Jacobsen & Thorsvik 2002 sid. 430

³⁵ Jacobsen & Thorsvik 2002 sid. 157-164

³⁶ Jacobsen & Thorsvik 2002 sid. 153

informellt plan genom att lyssna på och iaktta de övriga i gruppen, för att på så sätt få reda på vad som är rätt och fel.³⁷

Men socialiseringsprocessen kan också formaliseras av gruppen för att styra nykomlingarna i en viss riktning. Exempel på detta är att arrangera interna kurser kring värderingar, normer, historia och ideologi. Personalfolket kan också vara ett sätt, genom att rekrytera unga medarbetare kan dessa formas enligt gruppens önskemål. Olika former av ritualer, historieberättande, en egen terminologi och socialisation genom att lösa gemensamma uppgifter är andra sätt att skapa och vidmakthålla en egen kultur i gruppen eller på arbetsplatsen.³⁸

Den informella insocialiseringen är intressant att titta på för att få reda på hur överföring av kultur och därmed ett agerande för att upprätthålla det revisionsberoendet sker. Bland de mer formaliserade metoderna har jag valt ut utbildning som jag tror kan vara relevant för mitt undersökningsområde. Eftersom "inskolning" är ett område som kommit till längs vägen är jag här hänvisad till det revisorererna berättat för mig och har därför inte själv kunnat styra vilken information jag letat efter.

Jävsreglerna

Jävsreglerna skall på ett objektivt sätt garantera revisorernas oberoende så att den som berörs av ett ärende inte deltar i granskningen av det samma. Jävsreglerna är ett fundament i regleringen av revisionen. På grund av detta finns inte särskilt mycket utrymme för revisorererna att agera på något särskilt sätt i förhållande till dem. Det gäller att följa jävsreglerna, annars gör sig revisorererna faktiskt skyldiga till lagbrott och det är definitivt något som inte skulle gagna någon!

Analysinstrumentet

Som en följd av att analysområdet utökats måste det samma ske med mitt analysinstrument. Analysen kommer fortfarande att ske genom att gå igenom varje område som visat sig viktigt för oberoendet faktor för faktor för att se hur revisorererna agerar i förhållande dem.

³⁷ Jacobsen & Thorsvik 2002 sid 167

³⁸ Jacobsen & Thorsvik 2002 sid. 168

Område:	Faktorer:
Initiativ	Hur kommer granskningsidéer till Hur agerar revisorerna kring frågan att göra nytta
Innehåll	Hur och efter vems önskemål anpassas granskningens: - upplägg - datainsamling - slutsatsdragning - offentliggörande
Inskolning	Hur utbildas nya revisorer Hur sker den oformaliserade socialiseringen
Jävsregler	Efterlevs jävsreglerna

Hur agerar revisorerna för att upprätthålla sitt oberoende?

De två kommunerna uppvisar stora likheter i hur revisorerna agerar för att upprätthålla sitt oberoende. Därför har jag valt att behandla dem samtidigt och att skriva särskilt om texten bara rör den ena av dem.

Samtliga de intervjuade är eniga om att oberoendet är viktigt för hur deras revision uppfattas. Det är en självklarhet, Det handlar för alla om trovärdigheten, av deras arbete. Annars kan personen inte vara revisor säger en och om vi inte var oberoende skulle vi kunna ses som medlöpare säger en annan. De har också en gemensam grundsyn på vad det innebär att vara oberoende, det handlar framförallt om att förhålla sig till sakfrågor och att inte ägna sig åt partipolitik, en policy om än inte nedskrivna finns i en av kommunerna.

Initiativ

Hur kommer granskningsidéer till?

Ett styrt initiativ kommer som ett resultat av någon i revisionens omgivning.³⁹ De båda revisorsgrupperna säger båda att de utgår från en bedömningsmall med kriterierna ”risk” och ”väsentlighet” när de väljer sina fördjupade granskningsområden. Kommunallagens bestämmelser om att all kommunal verksamhet skall granskas varje år styr den övergripande granskningen.

Verksamheten kännetecknas alltså av sådana aktiva val som kommunförbundet talar om i *God Revisionssed*. Att revisorerna, för att avgöra sina granskningar, identifierar och bedömer hinder, hot och risker i verksamheten och vilken sannolikhet det är för att de skall realiseras. Revisorerna skall också bedöma konsekvenserna av olika händelser och hur viktigt det är att en

³⁹ Ahlbäck 1999 sid. 95

viss händelse inte inträffar. Allt detta arbete skall sedan ligga till grund för hur revisorerna väljer sina granskningsområden. I detta arbete skall revisorerna enligt Kommunförbundet använda sig av de särskilda kunskaper de har om sin kommun.⁴⁰ Det är samma kunskaper som revisorerna själva hänvisar till när de säger att ”vi har lokalkännedom” och ”vi kan Lerum”. Båda kommunerna gör också en granskningsplan med just denna bedömning av väsentlighet och risk som utgångspunkt.

Några direkta eller dolda krav på vilka granskningar som skall genomföras säger sig inte revisorerna ha upplevt. Snarare är det så att man efterfrågar mer förslag och idéer från omgivningen. Dock med det viktiga påpekan­det att det skall vara just förslag och idéer ”vi låter oss inte styras” säger en revisor. Genom utbytet av idéer med revisorer från andra kommuner uppfattar jag att revisorerna också blir mindre mottagliga för ”dåliga” förslag från sin omgivning i den mån sådana skulle förekomma. Genom idéutbytet stärks varje revisorsgrupp och kan på ett bättre sätt hävda sin självständighet.

Någon styrning har alltså ingen av de intervjuade upplevt. Revisionens roll tycks tydlig för alla i så måtto att den inte utgör ett styrbart utredningsorgan för kommunen. Att detta står klart för alla är oerhört viktigt. Om fullmäktige börjar diktera vad revisorerna skall granskas blir följden dels att revisorernas utrymme för egeninitierade granskningar riskerar att minska, dels att inblandningen riskerar att påverka integriteten och trovärdigheten hos revisorerna.⁴¹

Hur agerar revisorerna kring frågan att göra nytta?

Men även en revision som enbart utför granskningar som den vet att uppdragsgivaren kommer att finna intressanta kan betraktas som styrd, menar Ahlbäck.⁴² Denna problematik, att revisionen kan mista sitt oberoende genom lyhördhet mot uppdragsgivaren är inte något som revisorerna i allmänhet har uppfattat. Snarare kan det vara tvärt om. Revisorerna påpekar att det inte går att få gehör för förändringar om de inte har politikerna med sig. De påpekar att samsyn mellan dem och fullmäktige om vad som är viktigt är väsentligt och det är en uttalad önskan att fullmäktige skall finna deras granskningar intressanta och viktiga. Revisorerna efterfrågar mer förslag från både fullmäktige och kommunstyrelsen men påpekar samtidigt nogsamt att ”vi tar inga order”. Om detta innebär att de drabbas av en indirekt styrning och påverkar huruvida de genomför en granskning eller ej är det något påverkar deras oberoende menligt.

Det finns dock tecken som tyder på att denna tolkning inte är helt med sanningen överensstämmande. Intervjuerna visar tydligt att om revisionen finner något som de tycker är särskilt viktigt fortsätter de att driva frågan genom de kanaler som står till buds. Så berättar Lerum om hur man i flera år stred för att få kommunen att anta ett internt kontrollreglemente så att det till slut antogs under hösten 2002. Stenungsund berättar om samma problem, hur de

⁴⁰ Kommun- & Landstingsförbundet 2002 sid 21-22

⁴¹ Ahlbäck 1999 sid. 95

⁴² Ahlbäck 1999 sid. 95

”tjatar” på kommunstyrelsens arbetsutskott att de skall ta åt sig ordet internkontroll, ”men jag undrar om de vet vad det är”, säger ordföranden med en suck. Revisorerna förklarar också hur de tar vara på sina informationstillfällen och ”sparkar på” kommunstyrelsen om de tycker att frågor blivit liggande för länge. Detta tycks vara ett tydligt sätt att stå upp för sitt oberoende. Revisorerna signalerar tydligt att det inte går att ignorera en viktig fråga för att få den att dö.

Arbetet med att informera och förankra kan också tolkas som ett sätt att komma runt den här problematiken och att få gehör för de granskningar som genomförts, även om kommunens beslutsfattare inte var med på noterna från början. I så fall kan förankringsarbetet tolkas som en metod för att genomföra de granskningar som revisorerna bedömt som viktiga och på så sätt ett sätt att upprätthålla oberoendet för revisionen.

Revisionen är ju också beroende av sin lokala förankring. Det är genom att träffa verksamhetsföreträdare och beslutsfattare som revisorerna bygger upp sin lokala kännedom och får möjlighet till förankring av sina granskningar. Shirin Ahlbäck konstaterar att: ”ambitionen att vara en oberoende sanningsökare och därtill vara nyttig förefaller var en förrädisk balansgång”⁴³

Det finns inga indikationer, i intervjuerna, på att en utveckling mot mer nyttoinriktade granskningar skulle drivas på av knappa ekonomiska resurser som Ahlbäck föreslår. Snarare påpekar båda kommunernas företrädare att de har haft fullt tillräckliga resurser och att det inte varit några diskussioner. Stenungsunds steg att återta initiativet över budgetprocessen får också ses som ett steg att bevaka sitt oberoende och sin självständighet. Detta system har Lerum sedan tidigare.

Det finns fler sätt som revisorerna agerar på för att upprätthålla sitt oberoende. En revisor i Stenungsund beskriver hur revisorerna ”för säkerhets skull” väntar med att informera sina partigrupper om revisionen till dess att allt är beslutat, detta för att undvika att riskera att bli påverkad. Kommunförbundet skriver i *God Revisionsled*:

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.

Detta i ett resonemang kring vad revisorerna skall ta hänsyn till när de väljer sina granskningsområden.⁴⁴ Vi väntar tills det har ”svallat klart” säger man i Stenungsund och menar att man inte reviderar kontroversiella frågor förrän stormen lagt sig. Detta för att inte uppfattas som att man blandar sig i politiken. Här tycks revisionen så som förtroendevalda vara extra utsatta för tankar om styrning vilket man bemöter på detta sätt.

⁴³ Ahlbäck 1999 sid. 96

⁴⁴ Kommun- & Landstingsförbundet 2002 sid 21-22

Innehåll

Hur agerar revisorerna för att hantera anpassning av granskningens upplägg, datainsamling slutsatsdragning och offentliggörande? Ahlbäck skriver;

Om man ser revisionen som en viktig kunskapsförmedlare för att kunna utkräva ansvar går det inte att acceptera att granskningsobjekten dikterar vilka frågor som skall ställas eller vilka slutsatser som skall dras.⁴⁵

Också Kommunförbundet menar att en av de viktigaste aspekterna av revisionellt oberoende handlar just om att självständigt välja angreppssätt, metoder och sakkunniga för granskningens genomförande och att självständigt göra analys och bedömningar och föra fram dessa.⁴⁶

Någon direkt påverkan från uppdragsgivaren fullmäktige eller de olika granskningsobjekten kan ingen av de intervjuade erinra sig. Om detta beror på att den inte förekommer eller att de inte vill kännas vid den kan naturligtvis diskuteras. Men samstämmigheten och det faktum att mycket pekar på att kännedomen om revisorernas konkreta verksamhet är relativt låg samtidigt som respekten för den är hög⁴⁷ gör att tolkningen att försök till styrning är i det närmaste obefintliga, ligger nära till hand. En av revisorerna menar att revisionen får ökat anseende om de visar att de gräver i allt och inte backar för obehagliga saker. Upplägg, datainsamling, slutsatser och offentliggörande tycks alltså i hög grad undgå styrning.

De valda revisorerna utför mycket liten egen granskning. Det är de sakkunniga, som genomför själva granskningsförfarandet. Revisorerna har alltså ganska litet inflytande över hur granskningarna exakt går till. Deras inflytande rör i högre utsträckning val av granskningsområden som tidigare behandlats och slutsatsdragning och presentation av resultaten som presenteras nedan.

Slutsatsdragningen är ett av de allra viktigaste skedena i granskningsprocessen. Revisionens slutsatser går aldrig att förhandla om, menar Ahlbäck⁴⁸. Slutsatsdragningen ger intryck av att vara problematisk att döma av diskussionen i en kommun kring huruvida en nämnd föregående år skulle rekommenderas ansvarsfrihet eller ej. Revisorernas inställning att de är ett organ som skall stödja kommunen *"hjälpa mer än stjälpa"* tycks påverka hur benägna de är att komma fram till att inte rekommendera ansvarsfrihet. Likaså tycks förankringen i den lokala politiken och medvetenheten om dess problem att finna fritidspolitiker med rätt kompetens och tillräckligt med tid spela in. Här agerade den intervjuade revisorn på så sätt att han sökte efter den information som fanns om regler, praxis och rekommendationer för att få vägledning för sitt beslut.

När det gäller offentliggörandet av sina resultat publicerar revisorerna i Lerum numera delar av sina iakttagelser i själva revisionsberättelsen i stället för

⁴⁵ Ahlbäck 1999 sid. 105-106

⁴⁶ Kommun- & Landstingsförbundet 2002

⁴⁷ Se t.ex. Kommunförbundet 2002

⁴⁸ Ahlbäck 1999 sid. 105-106

som tidigare i bilagor. Genomslaget för informationen bedöms på detta sätt bli bättre, även om man fått motta en del kritik för att man gått ifrån det traditionella sättet att redovisa information i anslutning till kommunens bokslut. I Stenungsund har man informerat om resultaten i fullmäktige för att nå ökad kunskap om sin verksamhet.

Inskolning

Utbildning av nya revisorer

I alla grupper skapas med tiden en viss konformitet, gruppen likriktas och skapar sig ett gemensamt sätt att tänka och handla gentemot omgivningen. Omgivningen kan komma att betraktas som ett hot eller ett problem och gruppens benägenhet att ta till sig ny kunskap riskerar att minska. En organisation som präglas av fri och öppen diskussion, tolerans mot avvikande synpunkter och acceptans av kritik och ett visst mått av konflikt, har större möjligheter att skapa ett klimat gynnsamt för lärande.⁴⁹

Revisorerna säger sig få mycket utbildning. Ett par dagar, upp till en vecka varje år nämner någon som ett mått i tid och man påpekar att utbildning är viktig och uppmuntras i revisorsgrupperna. Ett ökat behov av utbildning, till exempel när val förrättats eller nya regler tillkommit medför, i åtminstone den ena kommunen, önskemål om ökade budgetramar från revisorernas sida. Det tycks falla på ordföranden att informera om utbildning och puffa för den.

Utbildningen av revisorerna tycks tjäna dubbla syften. Dels är det en inlärnin g av viss grundläggande kultur, om vad som är rätt och fel för en revisor till exempel. Utbildning nämns av samtliga de intervjuade som ett sätt att bli revisor. Utbildningen blir då ett exempel på en formaliserad socialiseringsprocess⁵⁰.

Men det tycks också vara så att utbildningen leder till nya kunskaper som man tar med hem. Jag är benägen att tro att revisorsgruppernas sammansättning, av politiker som är vana att ha olika åsikter men vill nå ett gemensamt mål främjar ett klimat som är gynnsamt för lärande. Den största utbildningsgivaren är Kommunförbundet. Kommunförbundet och des företrädare omtalas i positiva ordalag av revisorerna. Respondenterna uppskattar den utbildning de får.

Oformaliserad socialisering av nya revisorer

Det fenomen jag har valt att kalla ”Inskolning” rör sig om en form av kulturöverföring, från de mer erfarna revisorerna till de nya. Kultur är något som lärs in och den nye medlemmen lär sig genom en insocialiseringsprocess.⁵¹ Alltså att han lär sig hur han skall uppträda för att bli accepterad i gruppen.⁵²

Intervjuerna tyder på att det förekommer en hög grad av oformaliserad insocialisering i revisorsgrupperna. Vi får vara lite av mentorer, det är något man växer in i och liknande uttalanden förkommer flitigt. ”De nya revisorerna”

⁴⁹ Jacobsen & Thorsvik 2002 sid. 432

⁵⁰ Jacobsen & Thorsvik 2002 sid 168

⁵¹ Jacobsen & Thorsvik 2002 sid. 153

⁵² Jacobsen & Thorsvik 2002 sid. 167

omnämns som en särskild grupp som ännu inte helt tycks ha kommit underfund med spelets regler och agerar lite oborstat.

Det revisorerna själva talar mest om är de kulturella nivåer som kallas ”grundläggande antaganden” och ”värderingar och normer”. En tydlig regel är att politiken skall lämnas utanför revisionsarbetet. Detta tycks vara bland det första och mest grundläggande en ny revisor förväntas uppfatta. Här finns det enda exemplet i intervjuerna på en medvetet styrd diskussion när Lerums tidigare ordförande säger att oberoendet och vad det innebär varit det första han tar upp när en ny revisorsgrupp träffats.

Genom diskussioner av vad revisorernas uppdrag är, utbildning och de goda exemplen sker ytterligare innötning av den kultur som är den kommunale revisorns. Sådana diskussioner förs dock sällan medvetet, utan frågorna till exempel jävsproblematiken behandlas när de dyker upp och är aktuella. Värderingar och normer om vad som är rätt och fel och vilka regler som gäller i en grupp lärs in och vidmakthålls så länge de uppfattas som riktiga av gruppen.⁵³ Det blir alltså viktigt för de revisorer som varit med tidigare att förklara varför vissa regler gäller i gruppen om de vill att normerna skall leva vidare.

Den tredje kulturella nivån ”artefakter” är mindre tydlig hos intervjupersonerna. Det är säkert så att det finns ett gemensamt språk och vissa underförstådda regler för hur man klär sig i olika sammanhang men det är inget någon av intervjupersonerna tagit upp.

⁵³ Jacobsen & Thorsvik 2002 sid. 147-148

Jävsreglerna

Jävsreglerna är i allmänhet det första som de intervjuade själva tar upp som viktigt för deras oberoende. Jävsreglerna tycks överlag uppfattas som riktiga och att följa dem tycks vara en fullständig självklarhet. Om revisionen inte är oberoende är det ingen riktig revision, säger till exempel en man. ”Då är det politik.” Det finns de som tycker att vi är petiga säger en man, men menar att det är bättre att framstå som petig än att det uppstår misstakar eller tveksamheter.

Det är tydligt att jävsreglerna påverkar inte bara vem som granskar vad utan också vem som blir revisor, eller åtminstone vilka andra uppdrag revisorerna har. I den ena av kommunerna har man medvetet valt att alla revisorers skall kunna granska allting. Ingen undantas alltså från någon del, detta säger man ger mer stadga och större trovärdighet åt arbetet. Den andra kommunen har en revisor som även deltar i nämndarbetet. Han anser dock att en förutsättning är den speciella nämndkonstruktionen som kommunen har och att det skulle vara ogörligt att sitta i en vanlig nämnd.

Delikatessjäv, alltså att det skulle finnas någon särskild omständighet som rubbar förtroendet för revisorn ifråga är en intressant fråga. De nya jävsbestämmelserna är de samma som för kommunens nämnder och det är möjligt att det är där vägledning kring hur gränserna kring denna fråga skall dras. Är det till exempel nära delikatessjäv när den före detta skolanställde genom sina omfattande kunskaper om skolan blir extra noggrann när det gäller att söka en möjlig ingång för att revidera just skolfrågor. Eller är det att betrakta som den eftertraktansvärda lokala kännedomen som ju revisorerna skall besitta?

Trots funderingen kring delikatessjäv får jävsbestämmelserna betraktas som tydliga, liksom *God Revisionsseds* uttalande om att revisorerna inte skall utöva partipolitik eller utföra konsultuppdrag åt styrelser eller nämnder. Detta tycks innebära att det blir lättare för revisorerna att leva upp till dessa tydligt uttalade krav än till exempel den mer vaga formuleringen: ”Revisorerna diskuterar och vårdar därför löpande sitt oberoende”⁵⁴ i *God revisionssed*. Det tycks inte ske någon löpande vård eller diskussion på ett organiserat plan i någon av kommunerna.

Slutsatser

Det går att finna tre huvudsakliga sätt på vilket revisorerna agerar för att upprätthålla sitt oberoende av den här undersökningen. Konsekvenserna för trovärdigheten av deras arbete belyses också i det följande avsnittet. Slutsatserna gäller båda kommunerna, det finns ingen anledning att sära på dem heller i detta stycke.

⁵⁴ Kommun- & Landstingsförbundet 2002 sid. 12

Revisorerna följer jävsreglerna

Det första konstaterandet som kan göras är att revisorerna följer jävsreglerna. Något annat är förhoppningsvis inte heller att förvänta, men det är tydligt att det finns en vilja att följa de regleringar som finns för att nå målet om att vara oberoende och trovärdiga granskare.

Genom att jävsreglerna följs skapas bättre förutsättningar för att det subjektiva oberoendet, oberoendet i andras ögon, kan upprätthållas. Det tycks dock finnas små tendenser till att se det som att det räcker med att följa jävsreglerna, att det inte behövs så mycket mer för att vara oberoende. Vad blir på sikt konsekvenserna av att revisionen inte problematiserar och funderar över sitt oberoende? Oberoendet ses inte som ett problem i de aktuella kommunerna. *"Det är ingen planta som behöver vårdas"* säger någon och oberoendet är en självklarhet menar en annan. Jag tror att det finns en uppenbar risk att det som tas för självklart och aldrig tas fram för skärskådning förtvinar och dör bort. En sådan utveckling skulle vara förödande för revisionens trovärdighet.

Det sker en inskolning i revisorsrollen

Undersökningen visar att det i de båda kommunerna sker en fostran av de nyvalda revisorerna in i en roll, rollen som revisor. Det är mycket tydligt hur de äldre revisorerna ser tillbaka på sin tid som nyvalda och hur de beskriver de nu nyvalda som ivriga och omedvetna.

Inskolningen sker dels på ett mer oformaliserat sätt i revisorsgruppen där "de nya", bibringas konkreta kunskaper när olika situationer uppstår och genom att helt enkelt iakttas och läras. Dessutom finns inslag av mer formaliserad inskolning i form av utbildning främst i Svenska Kommunförbundets regi.

Överföring av en revisorskultur som poängterar vikten av oberoende är centralt för revisionens trovärdighet. Inskolningen gör att en viss kultur, revisorskulturen överförs från en generation revisorer till nästa. Risken finns dock att trovärdigheten påverkas menligt av att det mesta av detta sker på ett oformaliserat sätt, inga policys finns till exempel nedskrivna. Detta väcker frågan vad som händer vid en ny mandatperiod, när det inte sker något successivt utbyte av folk över tiden utan alla går på en gång, efter ett val. Det kan finnas en risk att kunskap går förlorad när så mycket finns i huvudet på tidigare medarbetare.

Revisorerna söker stöd utanför kommunen

Revisorerna söker i stor utsträckning stöd och ledning för sitt arbete utanför den egna kommunen. Man deltar i nätverk i Göteborgsregionen för att utbyta idéer och erfarenheter. Man deltar i olika former av utbildning anordnad av Kommunförbundet, nätverket eller olika revisionsfirmor. Slutligen tar man också till sig av den litteratur som finns skriven.

Det är fullt logiskt att revisorerna söker sig utanför sin hemkommun för att få hjälp att genomföra och utveckla sin revision. Revisionen liknar ingen annan verksamhet i kommunen och har genom sitt krav på oberoende inte råd att ta risken att bli allt för involverad med kommunens övriga delar. Lösningen blir alltså att söka sig till andra som gör samma sak eller till dem som särskilt intresserar sig för frågan.

Det är tydligt att Kommunförbundet har en mycket stark ställning som normgivare för den kommunala revisionen. Samtliga intervjuade talar mycket och gärna om Kommunförbundets information, utbildningar och anställda.

Med det ganska tunna intresse som finns för kommunal revision blir instanserna utanför kommunen som en revisorsgrupp kan vända sig till ganska få. Kommunförbundet, ett eventuellt nätverk och de sakkunnigas revisionsbolag såsom KOMREV och KPMG är några av de få aktörerna på banan. Revisionsorganisationerna till exempel FAR (Föreningen Auktoriserade Revisorer) håller enligt uppgift en mycket låg profil.⁵⁵

Detta innebär att det finns stora möjligheter för en dominerande aktör som Svenska Kommunförbundet att sätta en standard för de kommuner som är utåtriktade. Den kan förmedlas ut genom utbildning och publiceras i olika skrifter. Genom att söka kunskap utanför kommunen påverkas revisionen av dessa organs trovärdighet. En skandal bland de stora revisorsföretagen riskerar att få smittoeffekter och god trovärdighet hos samarbetspartners ger glans även åt kommunrevisorernas arbete.

⁵⁵ Cassel 2000 sid. 49

Kommunal revision – vilka drivkrafter styr utvecklingen?

Lisa Nöjd

Det grundläggande antagandet för detta kapitel är att det i samhället har skett en ökning av ett kontrollbehov i form av revisionell verksamhet. Kapitlets problemställning kan sammanfattas på följande sätt:

Varför har den svenska kommunala revisionsverksamheten utvecklats från en ren siffergranskning till att omfatta nästan hela den kommunala verksamheten?

För att förklara problemställningen varför utvecklingen har resulterat i ett ökat behov av kommunal revision är det av intresse att undersöka och åskådliggöra bakomliggande drivkrafter. Således sammanfattas uppsatsens syfte enligt följande:

Syftet med uppsatsen är att identifiera drivkrafter som styr utvecklingen av den svenska kommunala revisionen.

För att besvara syftet har jag genomfört intervjuer med personer på olika positioner inom revisionsområdet. Totalt handlar det om tolv personer, varav åtta män och fyra kvinnor, med erfarenhet, kompetens och kunskap om den kommunala revisionen. De intervjuade kan indelas i följande tre kategorier: revisorer, ekonomichefer och samt andra bransch-kunniga. Intervjuerna utfördes under perioden mars – maj och har initierats med ett brev via e-post eller telefonsamtal. Tanken var att alla intervjuer skulle bandas och därefter transkriberas i princip ordagrant.

Intervjuerna som genomförts i uppsatsen kan sägas ha karaktären halvstandardiserade och lågt strukturerade. Den intervjuguide som använts har vid behov formulerats om, ordningsföljden på frågorna har varierat och kompletteringar har varit möjliga. Respondenternas möjlighet att svara fritt har varit stor då intervjuerna har varit att likna vid ett samtal eller av mer berättande karaktär. Efter att intervjuerna har sammanfattats har de via e-post återsänts till respondenterna då de givits möjlighet att kommentera eller komplettera intervjun. Av de tolv respondenterna har tio stycken återkopplat.

Det avgörande kriteriet vid valet av intervjupersoner är självfallet att de skall vara relevanta för forskningsfrågan. Respondenten skall ha något att säga i ämnet samt tillhöra den grupp problemet avser. Anledningen till urvalet av intervjupersoner i föreliggande uppsats motiveras enligt följande. Personer med bäst erfarenhet om kommunal revision förmodas vara de som på nära håll har berörts av den. Det vill säga revisorer, ekonomi- och annat branschfolk. Av de fyra kvinnliga och åtta manliga respondenterna fanns en juristutbildad, en nationalekonom, två utan högskoleutbildning och resterande åtta hade en examen från Förvaltningshögskolan. Samtliga intervjuade hade stor erfarenhet av kommunal verksamhet och/eller revision, en person hade dess-

utom lång erfarenhet av revision inom näringslivet. En utgångspunkt för uppsatsen är att det inom kommunal revision finns en elit som påverkar utvecklingen⁵⁶. Eliten vill tillsammans med övriga intressenter uppnå vissa effekter och uppfattningen om hur dessa effekter skall uppnås är olika. Utvecklingen av den kommunala revisionen ses därmed ur ett samhällsperspektiv.

Men hur skall eliten identifieras? Ett sätt är att se hur andra forskare har genomfört kartläggningar av detta slag. Då Jönsson⁵⁷ studerade eliten inom redovisningsområdet användes dels intervjuer, dels enkäter. Det är tekniker som troligen är effektiva men för föreliggande uppsats innebär det en alldeles för långdragen och tidskrävande process att tillämpa båda. Att på egen hand försöka identifiera eliten är vare sig rimligt eller lämpligt. Metoden som använts är att helt enkelt fråga de som har antagits ha kunskap därom. Hur tillförlitligt kan det då tänkas vara? Möjligt är att gruppen som identifieras inte till fullo utgörs av dem som verkligen påverkar utvecklingen. Risken för att personer som är bekanta eller att de personer som förväntas utöva inflytande utses, det vill säga att den informella påverkan förbises. Genom att intervju personer med stor erfarenhet och intresse⁵⁸ för kommunal revision har en elit identifieras. Trots de risker som nämnt ovan görs antagandet att den elit som har framkommit också är den elit som existerar. Antagandet grundas på att de personer som kan förmodas utöva inflytande på revisionsutvecklingen bör befinna sig inom professionella grupper eller inom intressegrupper och på positioner inom den institutionella struktur som i sammanhanget är av betydelse. Ytterligare ett antagande som kan göras är att elitgruppen består av ett fåtal personer vilket grundar sig på att det är en profession av vilka det krävs särskild kompetens och kunskap⁵⁹.

Att urvalet av intervjupersoner var lämpligt för föreliggande uppsats bekräftades under arbetets gång. En av intervjufrågorna var att namnge tre till fem personer som respondenten ansåg ha haft/har betydelse för den kommunala revisionens utveckling. Svaren som gavs visade sig stämma relativt väl överens med urvalet. Huruvida urvalet är lämpligt eller ej är naturligtvis en bedömningsfråga. Det bör även nämnas att av de tolv respondenterna ingår åtta stycken i de 39 som över huvud taget namngavs. Presentationen av intervjumaterialet görs genom en kvantitativ tankegång. De svar och åsikter som återkommit mest frekvent har framhållits. Även åsikter som har ansetts vara av särskild betydelse har återgetts.

Om drivkrafter i princip

I detta görs antagandet att drivkrafterna som skall identifieras utgörs av olika typer av särskilda aktörer, händelser och kontexter. Vilka är de? Vad är det som varit avgörande för att just de har påverkat? I diskussionen om den stra-

⁵⁶ Jmf Jönssons, 1985, beskrivning av redovisningseliten.

⁵⁷ Jönsson 1985

⁵⁸ Att ett intresse av revision och kommunal verksamhet är av betydelse för att utses som elit framkom mycket tydligt vid en intervju då en respondent betonade elitens minoritet med följande: "Vem ... är intresserad av revision?"

⁵⁹ Se Jönsson, 1985

tegiska förändringens drivkrafter beskriver Melin⁶⁰ kärnan i den strategiska processen som en förflyttning av organisationen från dess historia in i framtiden. Enligt författaren finns det en inneboende dynamik i processen som är en kamp mellan det historiskt framväxta och det framtida möjliga. Vidare menar Melin att det även finns en spänning mellan voluntarism, det som styrs och formas av aktörerna inom organisationen och determinism, det som i huvudsak bestäms av opåverkbara och yttre faktorer. Melins påstående styrker antagandet om att revisionens utveckling har påverkats dels av aktörer inom fältet, dels av olika typer av händelser vars effekter direkt eller indirekt berört verksamheten.

För syftets uppfyllande behövs en teoretisk referensram, det vill säga ett sätt att betrakta det som studeras. Det har cirkulerat i litteraturen flera möjliga teorier och problemet är att avgöra vilken som bäst förklarar det som skall förklaras. Följande avsnitt syftar till att återge de teoretiska utgångspunkter kapitlet utgår från vad gäller drivkrafter.

Auktoriteter

En viktig utgångspunkt för uppsatsen ligger i antagandet att det inom området kommunal revision finns en mindre grupp av auktoriteter vilka utövar ett inflytande på normbildning och praxisutveckling. Genom aktivt arbetande bidrar de till att utveckla den kommunala revisionen. Gruppen, bestående av en elit återfinns inom olika professionella grupperingar. De besitter institutionella positioner vilket gör det möjligt att synliggöra normer samt skänka dem formell status. Genom ett väl utvecklat kontaktnät fångar eliten upp nya behov och samtidigt ges de en möjlighet att bedöma acceptansen av förslag till nya normer. Trots att positionernas betydelse kan antas variera beroende på problemets art är det troligt att positionerna ändå ger dess representanter legitima möjligheter att ingripa i debatt och påverka uppfattningarna och därmed även utvecklingen. Auktoriteterna representerar de viktigaste organen inom ämnet i positioner där legitim normbildning sker och av betydelse är troligen den kåranda och det relativt täta nätverk av inbördes respektrelationer som revisorer uppvisar⁶¹.

Jönsson⁶² gör ett antagande om hur auktoriteter inom redovisningsområdet etableras. Han ställer upp ett antal hypoteser som han efter vis(s)t resonemang antar som gemensamma grunder för inflytandet på normbildningen. Jönsson vill alltså inte peka ut någon av hypoteserna som mer dominerande än någon av de övriga. Därför ges här en sammanfattning av vad som redovisas som ett grundantagande vad gäller etablering av redovisningsauktoriteter:

”auktoriteten grundas på professionell kompetens och att position spelar en viktig roll som stabiliserande faktor. I princip antas alltså de flesta auktoriteter på redovisningsområdet etablera sig genom att visa upp sin kompetens och därefter bevara auktoriteten med hjälp av sin position,” (1985, sidan 49)

⁶⁰ Melin, 1998

⁶¹ Jmf Jönssons, 1985, beskrivning av redovisningseliten

⁶² Jönsson 1985

Även personer som tidigare innehaft institutionella maktpositioner samt personer som ännu inte tillträtt någon position kan betraktas som auktoriteter. Av betydelse för en verksamhets utveckling är även kulturen inom verksamheten. Organisationskulturen har ett informellt inflytande på utvecklingen. Flaa med flera och även Grönroos och Monthelie⁶³, menar att alla individer i en organisation har en mer eller mindre inverkan på den utformning och de särdrag som karakteriserar organisationen då det är individerna i verksamheterna som skapar organisationskulturen.

Jönssons antagande om hur redovisningsauktoriteter etableras förmodas vara tillämplig även inom föreliggande uppsats område. Av det följer att auktoriteterna inom kommunal revision är en förhållandevis stabil och liten grupp.

Auktoriteter i det institutionella landskapet

Auktoriteterna är knutna till olika positioner inom ett institutionellt landskap som beskriver revisionsområdets struktur⁶⁴. Det institutionella landskapet kan som en plattform för auktoriteterna och innefattar ett antal positioner där det ges möjlighet att vara aktiv i utvecklingen av praxis⁶⁵. Inom det institutionella landskapet råder, mellan institutionell struktur och auktoritet, en ömsesidig relation vilken är förstärkande till sin karaktär. De personer som rekryteras till de nämnda positionerna är sakkunniga och/eller har ett intresse av att delta. Oavsett om individen på en sådan position är deltagande i debatten eller inte kan aktören tillgodogöra sig information som ger ett potentiellt inflytande. Jönsson⁶⁶ menar att det är själva positionen i det institutionella landskapet som ger en stabiliserande effekt på auktoriteten.

Vidare beskriver Jönsson strukturen av auktoriteter inom redovisningsområdet enligt följande: en liten toppgrupp av professionellt respekterade personer, ett något större mellanskikt som representerar intressen och debatterar samt en ännu större aktivt lyssnande bas som förmedlar reaktioner och utgör debattens omedelbara åhörarskara. Det antagande som nu görs är att revisionsområdet inte ligger långt från redovisningsområdet rent strukturmässigt och att båda områdena präglas av behovet av auktoriteter med begränsad tillgång. Revisionsområdet består av professionella grupper det vill säga en organisation som saknar den formella organisationsbindningen.

Beslutsfattare

Då beslut skall fattas och genomföras varierar förutsättningar från verksamhet till verksamhet. Det vanliga är att högste chefen har högst formell auktoritet och därmed en central roll i beslutssituationer. Forskningen visar att det finns olika typer av beslutsfattare som grundar sig på antaganden om egenskaper om den enskilde individen⁶⁷. Jönsson⁶⁸ beskriver beslutstypen ”repre-

⁶³ Flaa med flera, 1998, Grönroos & Monthelie, 1988

⁶⁴ Jmf Jönssons, 1985, beskrivning av redovisningseliten

⁶⁵ Med det avser Jönsson att det finns andra positioner vid sidan av institutionerna som kan påverka utvecklingen. Men för det krävs det att det finns kommunikationskanaler där idéer kan vandra.

⁶⁶ Jönsson 1985

⁶⁷ Se bland annat Jacobsen & Thorsvik, 1995, där olika beslutstypologier och beslutsroller beskrivs.

sentative man” vilken i föreliggande studie kan ses som lämplig för att beskriva auktoriteter vilka har ett inflytande på revisionen. ”Representative man” har som mål att främja det intresse eller den grupp som hon/han representerar. Det primära för denna typ av beslutsfattare är att försvara ”saken” och tyngden i argumenten hämtas från betydelsen av den grupp de företräder. Avgörande för möjligheten att genomdriva önskemålen är vilka mandat gruppen som representeras innehar. Exempel på grupper med breda mandat, och som nämns i Jönssons studie, är främst samhället men även näringslivet. Trots avsaknad av starka och sakliga argument kan ”representative man” uppnå ett betydande inflytande förutsatt att hon/han har rejäl uppbackning och god förankring i sin moderorganisation.

Jönsson⁶⁹ ser vissa risker som representanter i en beslutsgrupp kan komma att möta. De kan hamna i relationssvårigheter med den grupp de representerar. När ett beslutsorgan bestående av ”representative man” får information av sakkunniga, neutrala tjänstemän kan problem till följd av intressebevakning uppstå. Tjänstemännen kan uppfatta beslutsgruppen som ”politisk” och icke-professionell medan beslutsgruppen kan uppfatta tjänstemännen som inkompetenta och/eller passiva. Jönsson förklarar det med att tjänstemännen kan beskyllas för att vara partiska medan det samtidigt kan vara svårt att bedöma tillgängligt material utan att påverkas av sin professionalitet. Skulle verksamheten vara mycket tekniskt komplicerad så att det inom beslutsgruppen krävs representanter som arbetar för olika intressen finns det andra risker. Det partssammansatta beslutsorganet kan här komma att förlora i inflytande om den professionella gruppen har en intensiv intressebevakning. Det spelar ingen roll om enskilda är experter då det är argument som passar intressebevakningen som är avgörande och inte en saklig diskussion, menar Jönsson. Det är av största vikt att fastställa vilket spel och vilka spelregler som gäller för att den partsammansatta gruppen skall bli produktiv. De olika rollerna måste tydliggöras. Inom en beslutsgrupp med representanter vars roller skiljer sig (någon kan till exempel uppträda som expert, någon annan kan inneha rollen som part) kan det leda till att kommunikationen hamnar på glid och resultatet blir en frustrerande förvirring, enligt Jönsson. ”Representative man” har störst möjlighet att vara effektiv då hänsyn tas till att andra representanter arbetar för andra intressen.

Sammanfattning

En sammanfattning av ovanstående ger att de aktörer som spelar roll för den kommunala revisionens utveckling är en mindre grupp av professionella i en organisation utan formell organisationsbindning. De är en mindre elitgrupp som besitter positioner i det institutionella landskapet vilket gör att de har en makt att påverka. Etableringen av dessa auktoriteter sker genom kompetens. Positionen som uppnås genom kompetensen är en förklaring till att auktoriteten består. Auktoriteten kan med anledning av detta kvardröja även då positionen inte längre innehas. En teori om beslutsfattartypen ”representative man” har presenterats som trolig inom den revisionella verksamheten. Aktö-

⁶⁸ Jönsson 1985

⁶⁹ Jönsson 1985

rens argument hämtas från den betydelse den grupp aktören representerar besitter. Av betydelse blir således den representerade gruppens mandat. Här beskrivs partssammansatta beslutsorgan där aktörerna på grund av att de representerar olika intressen kan komma i konflikt.

Påverkan

Vad som nu kan ses som intressant är att försöka finna förklaringar till individers agerande, ett agerande vars effekter leder fram till en specifik utveckling, vilket är syftet med kommande avsnitt.

Sociala förändringar

Den franske sociologen och filosofen Gabriel Tarde (1843 – 1904) är mest hänvisad till för sin teori om imitationens betydelse för samhällslivet.

”Tarde hävdade att samhället är imitation.”⁷⁰

Gabriel Tardes teori är omstridd. Redan under sin levnadstid var han ifrågasatt. Asplund visar att Tardes samtida rival, Emile Durkheim, ställde Tarde i skuggan av sitt egna ljus. Durkheim kritiserade Tarde för hans teori där han förklarar sociala fenomen med hjälp av psykologiska fenomen. Durkheims teori är att sociologi som vetenskap inte skall beblandas med andra vetenskaper. Asplund ger följande förklaring till Durkheims teori om sociologi:

”Den studerar en verklighet som ingen annan vetenskap studerar, nämligen den sociala verkligheten – det vill säga den abstrakta socialiteten så som Durkheim uppfattade den.”⁷¹

Tardes teori gör gällande att sociologin har ett eget studieobjekt vilket utgörs av det som existerar mellan individuella psyken. Studieobjektet är den scen på vilken samhällets imitation utspelar sig.

Då idoga försök och mycket hjälp av bibliotekarier, inte har resulterat i något av Gabriel Tardes verk har andra författare tagits till hjälp för att återge hans teorier⁷². Den nyfikne läsaren undrar förstås vad som föranleder sådan nit och iver över denna döda fransman. Finns det ingen lämplig teori vars verk går att finna? Antagligen finns det flera. Valet av teori förklaras med att den stämmer väl överens med min uppfattning om vad som driver utvecklingen framåt. Tardes teori betonar särskilt hur individer styrs av opinionen vilket pekar på att individers beteende och agerande till stor del beror på de förväntningar som ställs, det vill säga att individer styrs av hur andra individer agerar. Teorin anses tillämplig då den kommunala revisionen troligtvis är starkt påverkad av media och opinion. Revisionen kan genom media vara en

⁷⁰ Asplund, 1987, sid. 159

⁷¹ Asplund, 1987, sid. 155

⁷² Framställningen bygger på Asplund, 1967, 1987 och Petersson, 1996

viktig källa som hänvisas till i debatter och reportage⁷³. Det faktum att Tardes verk återopas och refereras till av andra forskare visar att han fortfarande är aktuell.

För att förklara imitationsförloppet gör Tarde en liknelse vid att kasta sten i vatten. När stenen nuddar vattenytan bildas krusningar. Förloppet kan nu utvecklas på två sätt, enligt Tarde, antingen fortplantar sig krusningarna tills de möter gränsen mot land eller tills de möter andra krusningar vilka är på väg åt motsatt håll och som är skapade av en våg av andra imitationsakter. Infaller det sistnämnda kan det förloppet i sin tur utvecklas på tre sätt, antingen absorberas den ena vågen av den andra eller de båda vågorna kommer att förstärka varandra så till vida att de ger upphov till en tredje våg av krusningar, slutligen kan de båda vågorna helt enkelt komma att upphäva varandra. Vidare, enligt Tarde, sker fortplantningen från centrum till periferi, uppifrån och nedåt och från elit till massa⁷⁴. Slutligen bör följande klarläggas: imitationen framstår som en hel process, aktören imiterar enbart för att imitera eller för att han helt enkelt måste imitera. Aktören agerar utan egenskaper på så vis att han är:

”utrustad med ingenting annat än en ren, tom och abstrakt förmåga att påverka och påverkas.”⁷⁵

Opinion

Tarde hävdade att de sociala krafterna opinion, förnuft och tradition ger konsekvenser som resulterar i sociala förändringar. Den starkaste kraften är opinionen, som enligt Tarde inte skapas av individerna. Den förhärskande opinionen avgörs av samhället och individerna är endast offer för sina egna begär och de vågor av opinioner som drar fram, de möter opinionen. Genom att individerna via tankegemenskap knyts samman i en kollektiv identitet tror de sig göra egna och självständiga val och därmed är opinion ett kollektivt och inte ett individuellt fenomen. De metoder och modeller vilka andra tillämpar och dessutom är förenliga med synsätt och strömningar i samhället tenderar att utvecklas och implementeras.

Elisabeth Noelle-Neumann⁷⁶, ger i sin beskrivning av tystnadsspiralen stöd för Tardes teori. Noelle – Neumann menar att den sociala integrationen be-

⁷³ Kommunförbundet, 2002

⁷⁴ Asplund, 1987, gör här en intressant liknelse. Samhällsbilden och Samuel Bentham's Panoptikonmodell uppvisar, enligt författaren (och Tarde som förvisso modifierar modellen en aningen) vissa likheter. Bentham hade utvecklat en plan för övervakning av arbetet vid örlogsvarv, brodern, Jeremy, modifierade planen för att passa för fängelser. ”Ett Panoptikon består av en central tornbyggnad och en perifer, ringformad byggnad. Tornet är försett med stora fönster, vilka vetter mot den ringformade byggnadens insida. Den sistnämnda är indelad i celler, vilka är lika djupa som byggnaden är bred. Varje cell är försedd med två fönster, ett i byggnadens utsida och ett i dess insida.” sid. 87. Vitsen med det hela är att fången blir sedd utan att själv kunna se, fången kan inte undkomma överhetens blick och har ingen möjlighet att kommunicera med andra medfångar. Liknelsen består i att det finns ett antagande om att det i samhället finns ett centrum mot vilket alla medborgare står vända samtidigt som de står vända från varandra, det vill säga opinionen emanerar från centrum. Medborgarna kan inte vända sig till varandra för att pröva opinionen. Men Tarde överger modellen då han inser konversationens betydelse i samhället.

⁷⁵ Asplund 1987 sid. 160)

främjas av opinionsbildningens tendens att gynna de dominerande värderingarna⁷⁷. Individuer styrs av konformism och en rädsla för social isolering. Uppfattningar som avviker från den rådande majoritetens uttalar inte vilket bidrar till att en tystnadens självförstärkande spiral bildas. Det finns därmed en strävan efter likriktning vilket medför att minoritetsuppfattningar inte avslöjas och majoritetens åsikt blir således dominerande. Noelle–Neumann hävdar att opinionens likriktning är den kraft som skapar förändringar och pekar på skapandet av en ny musikstil eller nya forskningsupptäckter⁷⁸.

“Those who do not fear isolation can change public opinion”⁷⁹

Det är emellertid inte alla synsätt och banbrytande handlingar som får genomslag och förstärks. En jämförelse kan göras mellan de båda helgonförklarade kvinnorna Jeanne d`Arc och Heliga Birgitta. Bådas handlingar inspirerades av en högre makt och påverkade det politiska maktspelet. Birgittas döda kropp bars från Rom till Vadstena för att hon skulle få vila i det kloster hon själv hade stiftat medan Jeanne d`Arc brändes på bål. Ligger förklaringen i att handlingarna vid det ena tillfället låg i linje med vad som ansågs korrekt för tiden och den rådande opinionen eller tvärtom?

Betydelsen av imitationen i samhällslivet, i den meningen att förhålla sig till majoritetens åsikt, visar sig även inom den svenska samhällsdebatten. Anna Hedborg och Rudolf Meidner⁸⁰ hävdar att enhetlighet är ett typiskt svenskt drag. Kännetecknande för den svenska debatten, menar författarna, är att en sak i taget behandlas i alla massmedia och ger full genomslagskraft i hela landet. Det innebär att medborgarna förmedlas mycket likartad information oavsett var de befinner sig i landet. Sammantaget, betyder det att debatten blir gemensam, har stor genomslagskraft och utvecklar likformighet och konsekvens. Enligt Tardes teori kan ingen annan social kraft stå emot ett behov av att avspegla den rådande opinionen som existerar vid valet av lösningar, vilket ger att vid förändringar är den rådande opinionen den starkaste sociala kraften⁸¹. Teorierna betonar vikten av de direkta och indirekta effekter makten över massmedia och massmedias makt över opinionen och den offentliga debatten ger. Noelle – Neumann återger ett talande exempel över massmedias makt över utvecklingen, en son ställer sin far frågan:

”Dad, if a tree falls in the forest, and the media aren’t there to cover it, has the tree really fallen?” (1984, sida 150)

I sin beskrivning av det kommunala självstyret betonar Agne Gustafsson, 82 vikten av de olika kanaler genom vilka medborgarna kan utöva ett inflytande. De kanaler som Gustafsson syftar på är de allmänna valen, den kommunala självstyrelsen, medlemskapet i partier och intresseorganisationer, konsumentrollen och opinionsbildning genom massmedia.

⁷⁶ Noelle-Neumann 1984

⁷⁷ Noelle-Neumann 1984 (exempelvis sagan om kejsarens nya kläder!)

⁷⁸ Till exempel John Locke eller Galileo Galilei

⁷⁹ Noelle – Neumann 1984 sid. 139

⁸⁰ Hedborg & Meidner 1984

⁸¹ Se Petersson 1996 och Asplund 1967, 1987

⁸² Gustafsson 1984

Förnuft,– och tradition

Ovanstående diskussion kan tolkas som att den rådande opinionen driver fram en utveckling som stämmer överens med vad som för tiden anses vara acceptabelt. Drivkraften är en rädsla för isolering. De verkliga förändringarna initieras av en minoritet med avvikande uppfattning. Drivkraften för dem är den tystnadsspiral som blir resultatet av den likriktning som leder till majoritetens uppfattning. Att sträva efter likriktning innebär en önskan om acceptans i samhället. Tardes teori belyser även traditioner som drivkrafter. Traditioner kan definieras som

”det mångdimensionella sociala arv som överlämnas från släkte till släkte. ...beteendetradition (moral, sed, arbetsformer etc)”...inre tradition (synsätt, värderingar, tro, ideal etc)”⁸³

och de är lättare att påverka i dess riktning än att förändra helt, menar Tarde. Förändringar som baseras på tradition betyder att redan etablerade informella institutioner förstärks formellt, det vill säga förändringen eller reformen blir en anpassning till hur det faktiskt redan fungerar. Det formella systemet anpassas till värderingar och relationer inom organisationen vilka tillsammans bildar det informella systemet. Alla individer kan ses som bärare av traditioner med det görs en skillnad mellan aktiva och passiva traditionsbärare, det vill säga personer som fört traditioner vidare genom att aktivt utföra till exempel magiska riter och de som haft kännedom om traditionen men inte utövat den aktivt. De sistnämnda har haft stor betydelse för upprätthållandet av traditioners stabilitet⁸⁴.

- * Tradition kan i en smalare definition beskrivas som en gammal sedvänja eller vana, en regelbundet återkommande händelse⁸⁵. Gary S. Becker⁸⁶ menar att då effekter av det förflutna avtar under en långsam process kan traditioner förklaras som vanor relaterade till långt tidigare val. Det är inte nödvändigt att valen har gjorts av de individer som traditionerna berör idag. I sin studie ”The economics of habits” hävdar Daniel III Coldwell⁸⁷ att vanor⁸⁸ bildas genom rationella val. En vana förvärvas genom repetition i en lärandeprocess och målet är att utvinna ekonomiska fördelar. Coldwell kopplar bildandet av vanor till valprocessen där marginalnyttan är lika med marginalkostnaden, marginalnyttan avtar snabbare än marginalkostnaden, vilket ger att fördelarna överstiger kostnaderna. Ur det perspektivet skall vanan ses som en kapitalvara och lärandet som en investeringsprocess. De ekonomiska fördelarna med bildandet av vanor, betonar Coldwell är att de kostnader som är relaterade till beslutsfattande, övervakning och misstag undviks. Coldwell menar att formandet av vanor inte är helt riskfritt. Då vanor blir inlärdas utan perfekt information eller med fel

⁸³ Nationalencyklopedien 1995 sid. 367

⁸⁴ Nationalencyklopedin, 1995

⁸⁵ Bonniers Svenska Ordbok, 1991

⁸⁶ Becker 1992

⁸⁷ Coldwell 1981

⁸⁸ Vissa vanor är tvångsmässiga vilket innebär att de görs ofrivilligt och kan betecknas som missbruk. Sådana vanor avses inte här.

aktig information kan fördelarna bli mindre än vad som förväntats eller mindre än vad som kan förväntas av alternativa vanor. Detta leder till oönskade kostnader. En tradition som inte ger de fördelar den förväntas kommer förr eller senare att betraktas som obsolet. Tarde menar att utgångspunkten för en förändring här ligger i kunskaper eller överväganden om de effekter förändringen kan komma att leda till. Men Coldwell menar att förklaringen ligger inte enbart i individens vetskap om det slutliga resultatet utan även i:

- * vetskapen om att resultatet av ett vanemässigt beteende alltid kan observeras
- * en bedömning av resultatet av någons beteende är en märklig och grundläggande mänsklig egenskap
- * det otillfredsställande resultatet kommer eventuellt att associeras med vanan

Sammanfattning

Ovanstående visar att samhällsförändringar kan förklaras av att aktörer imiterar varandra. Aktörerna agerar efter den rådande opinionen eftersom det finns en strävan efter likriktning i samhället. Det förklaras dels med en rädsla för isolering och dels med en önskan om att stå på den vinnande sidan. Människor iakttar sin sociala omgivning, de registrerar vilken opinion som är till fördel, vilken som kommer att bli dominerande och handlar utifrån det. De aktörer som inom det kommunala tv-området antas vara auktoriteter förmodas utsättas för påtryckningar från olika intressenter och grupper. Kanalen för att driva igenom åsikter går inte allt för sällan genom media vilka får allt större makt.

Genom inlärning anammas olika traditioner och vanor. Som drivkraft har traditionen beskrivits som ett sätt att formalisera redan informellt etablerade värderingar och relationer. Att genom lagar kodifiera vanor som redan finns kan vara ett exempel som kan relateras till uppsatsens område. Traditioner har beskrivits som en kapitalvara och inlärandet som en investeringsprocess där de ekonomiska fördelarna är minskade transaktionskostnader. Då en tradition inte fyller sitt syfte kan motsatt effekt uppstå. När individer väl kommer till insikt om att en tradition blivit obsolet eller att den inte kommer att uppfylla förväntningarna kan Tardes teori om förnuft ses som en drivkraft till att påverka utvecklingen. Även om varje drivkraft för sig, i en given situation, kan stå över de övriga är således opinionen den kraft vilken är mest dominant. Slutsatsen är Tardes och skall ses i förhållande till hans samtid men med det är det inte sagt att den inte kan gälla även idag. Samhället präglas av olika strömningar och synsätt vid olika tidsperioder. Tarde menade att samhället har en tendens att utveckla och implementera sådana metoder och modeller som överensstämmer med vad som anses legitimt för tiden. Härmed kopplas teorin till diskussionen om verksamhetens krav på legitimitet.

Ytterligare drivkrafter - legitimitet

Att bedriva en verksamhet vars principer och metoder är legitimt accepterade är mycket viktigt för verksamhetens överlevnad, en verksamhet skall uppvisa legitimitet. Att använda sig av metoder eller begrepp som ligger i tiden kan vara ett sätt för en verksamhet att öka sin legitimitet och på så vis skapa eller återskapa intressenters förtroende. Genom att se på andra verksamheter vars framgångar är tydliga och därefter ta till sig och tillämpa dessa framgångsfaktorer får verksamheten en kvalitetsstämpel.

Kronvall med flera⁸⁹ pekar på den nyliberala våg som svept fram över västvärlden, där det propagerats för lösningar som lett till att privata företag och ökad konkurrens kommit att stå som förebilder för den offentliga sektorn. Samhällsekonomin var då svag och förbättringar krävdes, de nyliberala tankegångarna fick en betydande anslutning i den allmänna opinionen. Utvecklings- och förbättringsarbete inom den offentliga sektorn kom att starkt influeras av näringslivets metoder att styra och bedriva verksamheter. Det skapades en mängd begrepp inom kommunal verksamhet som ingår i samlingsbeteckningen NPM (new public management) vilken står för en uppsättning idéer hämtade från den privata sektorns administrativa praktiker. Syftet med NPM är främst att reducera eller helt avlägsna skillnaderna mellan den offentliga och privata sektorn⁹⁰.

Under 1990-talets inledning präglades de svenska kommunerna av budgetunderskott och kriser. Genom bland annat media förmedlades ett ekonomiskt krismedvetande i kommunerna vilket resulterade i att decentraliseringsvågen äntrade scenen. Metoden skulle uppmärksamma de verksamhetsansvariga på behovet av ekonomistyrning. Ökad kompetens och engagemang från medarbetarna i verksamheterna medförde krav på större ansvar. Decentraliseringen mötte upp de ökade kraven. Decentraliseringen sågs även som utvecklande för samhällsdemokratin då det innebar en kommunikationskanal till brukarna och därmed blev kontakten mellan medborgare och politiker och medborgare och tjänstemän bättre. Beslutsvägarna förkortades vilket betydde att korrekta bedömningar av samhällsbehoven blev lättare att göra. Många ineffektiva åtgärder och beslut skulle därmed försvinna.⁹¹

Det har emellertid visats att det inte alltid är själva tillämpningen i sig som skapar legitimitetsstämpeln utan vetskapen hos intressenterna att det i verksamheten cirkulerar legitimitetsskapande begrepp. England visade, under senare delen av 1980-talet och tidigare delen av 1990-talet, en ökande frekvens av att använda begreppet revision i en bred variation av kontexter⁹². Power menar att orsaken till det var just tanken att revisionsstämpling av verksamheter skulle öka deras betydelse. Begreppet revision har antagit en sådan central roll inom alla områden att det skapar offentliga uppfattningar om problemet för vilket det är en lösning. Power hävdar att betydelsen av

⁸⁹ Kronvall 1991

⁹⁰ Hood 1995

⁹¹ Fridolf och Rydberg med flera 1995

⁹² Power 1997

revisionsbegreppet kommer att vara absolut tongivande i framtiden då det gäller att legitimera verksamheter.

Revisionsbegreppets betydelse visar sig även inom den kommunala verksamheten i Sverige. Genom de förtroendevalda revisorerna erhåller verksamheten kommunaldemokratisk legitimitet. Den kommunala revisionen har en tydlig prägel av kommunaldemokrati men, hävdar Lundin, som kontrollinstrument besitter den vissa brister⁹³. Det ger till exempel inga garantier för att kontrollfunktionen bevaras⁹⁴. Då det i huvudsak är fullmäktiges uppgift att utforma och skapa förutsättningar för revisionen medför det kommunaldemokratiska draget att internrevisionen tenderar att stärkas medan kontrollrevisionen riskerar att åsidosättas.

Alla verksamheter behöver legitimitet. Den offentliga sektorn har under senare period starkt influerats av det framgångsrika och effektiva näringslivet, då det gäller metoder och modeller. När nya metoder och modeller anammats inom den kommunala verksamheten har det även påverkat utvecklingen av den revisionella verksamheten. De förtroendevalda revisorerna har i sammanhanget en viktig roll då de skänker den kommunala verksamheten kommunaldemokratisk legitimitet. Diskussionen har även visat att revision som begrepp uppfattas som ett slags legitimering då revision likställs med kvalitet. Revisionens kvalitetsstämpel visar omvärlden dels att verksamheten bedrivs på önskvärdt sätt dels, att den använder sig av de medel, det vill säga den kompetens för kontroll, som är allmänt vedertagna och accepterade.

Principerna i intervjuerna

Intervjuerna som genomförts i föreliggande uppsats har varit relativt öppna, men för att underlätta bearbetningen av materialet har en intervjuguide använts som hjälp att i viss mån styra samtalet. Intervjuguiden grundar sig på Sten Jönssons⁹⁵ frågemall i studien om redovisningseliten vilken var indelad i ett antal ämnesområden. Då hälften av intervjuerna hade gjorts modifierades intervjuguiden för att bättre passa syftet för uppsatsen. Frågorna som använts har varit indelade enligt följande:

- * *Personalia*, för att få en bakgrund till hur respondenten hamnat på sin position då det finns ett antagande om att de har ett visst inflytande på utvecklingen.
- * *Definitioner*, då det är viktigt att ha ett gemensamt synsätt i förhållande till väsentliga begrepp är det av intresse att få respondenternas egna uppfattningar.
- * *Institutionalia*, för att identifiera respondentens uppfattning om viktiga organ och positioner i det institutionella landskapet. Vilka förändringar som ansetts vara viktigast för den kommunala revisionens utveckling besvaras här.

⁹³ Här åsyftas bland annat brister som oberoendet till de granskade, avsaknaden av bedömningsgrunder och de rättsliga garantierna för kontrollens effektivitet.

⁹⁴ Lundin 1991

⁹⁵ Jönsson 1985

- * *Källor till inflytande*, för att få en uppfattning om respondenternas syn på vem/vad som har kraft att påverka utvecklingen.
- * *Nuläget och framtiden*, hur respondenterna upplever revisionens effektivitet i dagsläget och vilka utvecklingstendenser de ser och önskar se.

Intervjuerna har avslutats med att respondenterna har fått namnge tre till fem personer som de anser har inflytande på utvecklingen av kommunal revision. Materialet kommer att presenteras med intervjuguiden som grund det vill säga en indelning görs utifrån de ämnesområden som intervjuerna har genomförts.

Drivkrafter i praktiken

I avsnittet görs en summering och analys av uppsatsens innehåll. Även analysen är i stort sätt strukturerad på samma vis som intervjuguiden. Då de olika ämnesområdena överlappar och går in i varandra blir det naturligt att vissa problem återkommer inom fler än ett ämnesområde. Kapitlet avslutas med slutsatser och uppslag till fortsatt forskning.

Definitioner

Genom att be respondenterna att definiera begreppet revision har jag försökt få en bild av deras syn på revisionen. Men som med många andra begrepp är det vid en direkt fråga svårt att avge en förklaring som man känner sig nöjd med. Respondenternas definitioner är lika många till antalet som de själva (alla utom en har avgivit sin definition vilket innebär elva stycken). Då en del har hänvisat till kommunallagen tolkas det som att de trott att jag helt enkelt velat ha en definition och inte vad de som aktörer lägger i begreppet. En annan tolkning är att det upplevs som svårt att definiera. Vissa definitioner som givits har starka drag av formalitet vilket avslöjar att det finns en påverkan av det som står skrivet om begreppet. De respondenter som varit inriktade på direkt ekonomiska arbetsuppgifter har möjligen betonat redovisningsrevisionen vilket i sig inte är särskilt förvånande. De definitioner som har framkommit kan många gånger tyckas behöva en definition i sig. Vad avses egentligen med kontroll eller granskning?

De data som samlats in under intervjuerna har indikerat att flertalet av respondenterna ser på revision ur två perspektiv. Dels är revision att i efterhand kontrollera att uppdraget har utförts enligt vad som förväntats (tillbakablickande), dels är revision ett medel för att utveckla och förbättra den kommunala verksamheten (framåtblickande). Revisionsbegreppet bör hänföras till syftet med revisionen, intressenterna och det rättsområde inom vilket revisionen arbetar. En viktig iakttagelse är att det inte finns en full medvetenhet om vikten av att förstå kopplingen mellan strukturen på kommunal revision och samhällets konstitution. Det har upplevts som ett problem då det i debatten argumenteras för att avskaffa de förtroendevalda. Förslag som innebär att omforma revisionen efter andra länders revision anses inte lämpligt då länders statsskick varierar utifrån landets speciella kultur. Ur det

perspektivet stämmer Sveriges statsskick och demokratiska synsätt väl överens med en revision där de förtroendevalda i samverkan med de sakkunniga skall garantera legalitet och den indirekta demokratis genomslag i förvaltningen.

Personalia

I uppsatsen definieras eliten som den grupp av auktoriteter som aktivt bidrar till att utveckla den kommunala revisionen. De identifierade personer som ses som elit här får stå för föreliggande uppsats och annan teknik kanske skulle ge ett annat resultat.

Av respondenterna har en kärna utkristalliserats som kan benämnas som eliten inom revisionsområdet. Alla som har intervjuats kan inte ses tillhöra eliten och vissa personer har tillkommit. Om undersökningen hade gjorts på ett annat vis, till exempel genom enkäter då respondenterna hade haft mer tid att fundera, är det möjligt att fördelningen hade sett annorlunda ut. Intervjuerna har sammanlagt resulterat i 39 stycken personer som ansetts tillhöra eliten. Av dessa har vissa nämnts flera gånger. En sammanräkning av de personer (tre män, tre kvinnor) som fått flest röster ger följande resultat:

Karin Tengdelius	10
Björn Brorström	6
Lennart Björk	5
Lars Munters	5
Eva Henriksson	4
Inga-Britt Ahlenius	4

Karin Tengdelius arbetar sedan 1998 på kommunförbundet med intressebevakning, opinionsbildning, utveckling och utbildning kring kommunal revision. Hon är även ledamot i Referensgruppen för revision. Här har positionen angetts som avgörande för inflytandet men åtta av respondenterna ansåg även att ambition, kunskap, kompetens och engagemang var utmärkande. På kommunförbundet finns ytterligare en tjänst med samma funktion. Personen började sin tjänst i december 2002 och har namngetts endast av två personer.

Björn Brorström, professor vid Göteborgs Universitet arbetar med utveckling av kommunala redovisningsfrågor och är ledamot i expertgruppen i Rådet för kommunal redovisning. Han ansågs ha en indirekt påverkan då han driver de frågor som senare skall revideras. Brorström anses vara en respekterad initiativtagare med personliga egenskaper som utstrålning och god verbal förmåga vilket gör att folk lyssnar.

Lennart Björk, revisionsdirektör inom Stockholms läns landsting, ledamot i Referensgruppen för revision och sitter med som tjänsteman i STAREVs styrelse. Chef på stort revisionskontor ”där det händer mycket”. Mycket resurser i form av pengar betyder att media lyssnar. Kan delegera mycket vilket betyder att man kan stå upp i debatten. Här nämns lång erfarenhet och engagemang men även personliga egenskaper som utstrålning och god verbal förmåga.

Lars Munters, tidigare VD på Komrev, numera ordförande för revisionen i Falun och pensionär. Ett gott formellt grundläge då Munters har en bakgrund som jurist. Personliga egenskaper och en duktig talare.

Eva Henriksson, stadsrevisionen Göteborgs stad, ledamot i Referensgruppen för revision, styrelseledamot i Rådet för kommunal redovisning, sitter med som tjänsteman i STAREVs styrelse. Mycket duktig, nyskapande och hög ambition.

Inga-Britt Ahlenius, generaldirektör för Riksrevisionsverket (RRV). Här märks en klar tveksamhet om vad man egentligen anser. Efter viss diskussion nämns hon ändå som en betydelsefull person. Men en entydighet om orsaken visar sig, det är positionen.

Vid frågan om respondenten själv anser sig ha något inflytande har en svarat nekande, tre stycken att de har en marginell påverkan det vill säga inom den egna kommunen, sju stycken att de har stort inflytande och en har efter viss tvekan svarat ja lite. Av de som har ansett att de har ett stort inflytande på kommunal revision har tre angett position som orsak medan de fyra övriga har refererat till både position och personliga egenskaper.

I sammanhanget ställdes frågan om hur man blir auktoritet. En sammanfattning av respondenternas svar kan sägas vara följande. Bred kommunal erfarenhet/bakgrund, expertkunskap/kompetens, stort samhällsintresse och engagemang i det politiska och det demokratiska systemet, som förtroendevald återspeglar medborgaren, medvetenhet om sin roll och slutligen slumpan.

Den kärna av elit som med hjälp av intervjuerna har urskiljts har visat att erfarenhet, kompetens och kunskap är avgörande faktorer för att kunna räknas till eliten. De tre faktorerna får med fördel vara av bred karaktär. Intresset för kommunal revision visar sig ha sitt ursprung i ett intresse för kommunal verksamhet. Då de varierande erfarenheterna medför en god överblick av den kommunala verksamheten ges det vid handen att ett intresse för helheten blir en naturlig följd.

Eliten utgörs av personer som ”varit med ett tag” någon har pensionerats men är fortfarande aktiv. Någon har speciell kompetens och kunskap och positionen förstärker deras auktoritet. Samtalen under intervjuerna har visat på en ömsesidig inbördes respektrelation inom gruppen av auktoriteter. Kan det utav det sägas att eliten är stabil? Vissa indikationer kan anas men det är svårt att avgöra. Intervjuerna gav intrycket av att så kunde vara fallet men en känsla är inget vetenskapligt bevis. En upprepning av kartläggningen om några år skulle ge bekräftelse. Erfarenhet, respekt, kunskap är förutsättningar som kräver en viss tid för att uppfyllas. En intressant iakttagelse är att en viss tveksamhet har infunnit sig hos flertalet respondenter då de nämnt auktoriteter av kvinnlig karaktär. Denna lilla tveksamhet kan tolkas som ytterligare bevis för att eliten är stabil då den rådande mansdominansen i samhället är en föråldrad tradition, förhoppningsvis på väg bort. Resultatet uppvisar dock en tveklös jämvikt mellan könen inom den grupp som här benämns som eliten.

Positionens betydelse är avgörande då utvecklingen av idéer till stor del handlar om att höras i debatten och bilda opinion. Att inneha en viktig position innebär möjligheter att föra fram sin sak och att bli lyssnad på. Ett samband mellan position och personliga egenskaper har utkristalliserats. För att etableras som elit måste aktören bli uppmärksam. Detta kan uppnås genom att höras i debatter och en god verbal förmåga är då behjälplig.

Den struktur som Jönsson⁹⁶ beskriver inom redovisningsområdet har hittas här. Först har vi eliten bestående av professionellt respekterade personer, därefter ett något större mellanskikt som representerar intressen och debatterar vilket här ses som de som nämnts som auktoriteter men inte klassificerats till elitkärnan. Slutligen återfinns en ännu större aktivt lyssnande bas som förmedlar reaktioner och utgör debattens omedelbara åhörarskara vilket till stor del här representeras av förtroendevalda och sakkunniga.

Institutionalia

Aktörerna läser mycket. Genom branschtidningar (till exempel Balans, Landstingsvärlden och Kommunaktuellt), dagstidningar, protokoll, utländska skrifter etcetera tillgodogör sig aktörerna aktuell information. Problemställningar uppkommer överallt i olika konstellationer. Vissa trender och olika tidsperioder styr vilka frågor som får utrymme. Frågeställningar är även geografiskt betingade, olika kommuner har olika problem vid olika tillfällen. Kommunmedborgare som är flitiga som debattörer i fackskrifter öppnar upp till diskussion. Ämnen som exempel lagändringar har nämnts. Olika utvecklingstendenser fångas upp i kontakten med departement och omvärldsanalyser och intressebevakningar pågår ständigt. Det ger vid handen att spridning av praxis sker fort. Den internationella påverkan är inte uttalad men även här spelar trender och perioder en avgörande roll. Då många läser internationella facktidningar föds tankar och idéer som leder till diskussion i nätverken även om det visat sig vara svårt att överföra dem till den svenska revisionen. Den internationella påverkan är säkerligen större i de stora kommunerna som Stockholm och Göteborg än i exempelvis Falun eller Mjölby. Det visar även att aktörer som har ett inflytande har olika intressen beroende på deras geografiska placering.

Nätverken och de informella kontakterna har visats vara viktiga då problem och frågor skall diskuteras. Av elitgruppen återfinns tre aktörer som ledamöter i Referensgruppen för revision, två i styrelsen för STAREV, en som styrelseledamot i Rådet för kommunal redovisning och en som ledamot i expertgruppen för Rådet för kommunal redovisning. Svenska Kommunförbundet spelar naturligtvis en avgörande roll här. Genom dessa gruppkonstellationer besitter aktörerna positioner inom det institutionella landskapet och får därmed möjlighet att höras i debatten. Aktörerna representerar olika organisationer såsom de stora revisionskontoren, revisionsbyråerna och kommunförbundet. I steg två i Husseins⁹⁷ modell bildas attityder till hur problem skall

⁹⁶ Jönsson 1985

⁹⁷ Hussein 1981

lösas. Då flera av dem som identifierats som eliten återfinns inom fler än en av dessa gruppkonstellationer samt med hänsyn till den rådande respektrelation som tidigare nämnts skulle det kunna antagas att det finns goda förutsättningar för att lösa problem. Givetvis styrs aktörerna av olika värderingar och personliga egenskaper som ger att vissa uppfattar ett problem som viktigare än ett annat. Problemet med problemuppfattningen har diskuterats i referensramen. Vad som uppfattas som problem beror även på tidigare erfarenheter av liknande lösningar. Då det visat sig att en indelning av redovisningsfolk och förvaltningsrevisionsfolk är vanligt ger det ytterligare ett bevis på att problemets karaktär kan uppfattas olika då olika ämnesområden ses som olika viktiga. Olika intressen skall representeras. Avgörande för möjligheten att genomdriva önskemålen är de mandat den grupp som representeras innehar. Av det kan slutsatsens dras att de starkaste aktörerna, i meningen "mest lyssnad på", har störst möjlighet att få sina problem på dagordningen. De aktörer med flest positioner inom det institutionella landskapet har ett bättre utgångsläge då problemet kan "tjatas" igenom. De problem som har påverkat den kommunala revisionens utveckling har medvetandegjorts genom att ett prestationsgap har uppstått. Låt oss blicka bakåt i revisionshistorien för att upptäcka dem.

Utvecklingen av kommuner från den medeltida socknen, med ett stort kyrkligt inflytande, till 1862-års förordning på vilken dagens kommunala verksamhet grundas, framtvingades av samhällsutvecklingen. När de kyrkliga angelägenheterna skiljdes från de borgerliga förändrades och utökades uppgifterna till att bli mer komplexa vilket även gav effekt på den ekonomiska förvaltningen. Kommunerna har ständigt anpassats efter samhällsutvecklingen. Industrialiseringen bidrog till urbaniseringen och befolkningsökningen som sedan präglade 1900-talets första hälft innebar utökade sociala reformer och större kommuner som i sin tur resulterade i nya krav. Detta fick även genomslag på den kommunala revisionen. Kommuner och dess förvaltningar blev mer och mer komplexa vilket framkallade ett kontrollbehov. Revisionen skulle fylla det behovet. Då det fastslogs att revisorerna skulle väljas för att granska nästkommande års verksamhet betydde det att revisionen, förutom rollen som granskare, även blev rådgivande. Under 1900-talet har två omfattande kommunindelningsreformer skett. Sammantaget har det inneburit att kommuner har minskat i antal från cirka 2 500 till dagens 290 stycken. Minskningen av kommunantalet innebar att den kommunala demokratin riskerades då även de förtroendevalda minskade i antal. För att komma till rätta med det samt anpassa lagstiftningen till moderna förhållanden och förstärka revisionens ökade betydelse infördes förstärkningar och förändringar i 1977-års kommunallag.

Respondenterna har uppgett ekonomisk ställning som en avgörande anledning till att revisionens roll och ställning har skärpts. Kommunernas ansträngda ekonomi har i lagen uppmärksammas genom införandet av förmögenhetsskyddet vilket sedermera ersattes med dagens balanskrav. De i media omskrivna skandaler har i samband med den försämrade ekonomin resulterat i en opinion som kräver hårdare tag. Det konstateras en direkt koppling mellan skandalerna och förändringar i lagen, tydliga exempel är de sakkunnigas större roll, skärpningen av nämndernas internkontroll och initiativrätten. Då

händelser av sådant slag inte uppmärksammas av revisionen utan av en sensationslysten massmedia kan det uppfattas som att revisionen inte sköter sin uppgift. De transaktionskostnader som sådana pinsamheter kommer att medföra undviks genom att kraven på revisionen skärps och att dess uppgift och roll förtydligas och förstärks.

Den förändrade samhällsstrukturen har bidragit till ett ökat behov av kontroll av den kommunala verksamheten. Prestationsgapen har avlöst varandra, kommunerna har inte haft möjlighet att leva upp till de nya krav som ställts på dem då samhället i övrigt förändrats. Ett problem har identifierats och lösningen har resulterat i ett ökat kontrollbehov och den kommunala revisionen har utökats och anpassats. Skandalerna har tydligt visat att kraven och förutsättningarna som ställs på den kommunala verksamheten inte efterlevs och tvivel och misstro smyger in på arenan, vilket rubbar förtroendet i interaktionen mellan de olika aktörerna. Dålig ekonomi föranleder misstankar om fara eller konflikt för verksamheten, vilket drabbar dess intressenter. Sammantaget skapar det en stark förutsättning för revision. Det institutionella arrangemang som ersätter förtroendet ger revisionen ökad betydelse.

Källor till inflytande

Har opinionen haft den påverkan på den kommunala revisionens utveckling som enligt Tardes teori har föreslagits? De strömningar och synsätt som gynnar dominerande värderingar har en tendens att anammas. Vad som kan konstateras är att den kommunala redovisningstekniska utvecklingen starkt har influerats av den privata sidans modeller. Frågan är huruvida det har påverkat revisionen. Det som framkommit under intervjuerna ger vid handen att påverkan har varit relativt marginell eftersom den kommunala revisions fokus ligger på sakrevision och inte redovisningsrevision. Redovisningsrevision kan ses som en tradition inom kommunal revision som idag får större uppmärksamhet än vad som är önskvärt. Flertalet respondenter har uttalat en stark oro för att det ligger ett allt för tungt fokus på penninggranskningen. Det är inte huvuduppdraget för den kommunala revisionen idag. De ekonomiska fördelar som en gång föranledde redovisningsrevisionens betydelse är inte längre lika stora. Dagens kommuner är annorlunda än då denna tradition anammades. Historien visar att anpassningar efter utvecklingen har gjorts, men det har även visats att traditionen att förknippa revision med siffergranskning inte har övergetts. Vi ser här en tradition som förvisso inte skall betraktas som obsolet som sådan (redovisningsrevision existerar och är mycket viktig då den bland annat påvisar problem på andra områden) men dess betydelse för revisionen bör klargöras.

Ytterligare en tradition som präglar revisionen är ålderstrukturen. Det finns en uppfattning hos flertalet respondenter att det är ett problem att rekrytera yngre förmågor. Det behövs nya tankar och friska ögon för att uppmärksamma invanda traditioner som inte längre fyller någon funktion. Här kan jag inte låta bli att ge ett mycket talande exempel. Kriminalvårdsanstalten hade en tradition som berörde de intagna. Varje kväll innan sängdags skulle de intagna fylla sitt handfat i cellen med vatten och morgonen efter kontrollerades att vattnet var kvar. Detta gjordes år ut och år in utan att någon

ifrågasatte varför. Nämnas bör att det inom kriminalvården finns en prägel av att inte ifrågasätta och att fångarna inte hade tillgång till vatten i cellen. Slutligen började en ny personal som följde det hela med intresse och till slut ställdes frågan. Varför fylls handfaten med vatten varje kväll? Ingen visste varför. Efter en tid framkom svaret vilket var att de intagna genom att fylla handfatet med vatten förhindrades att samtala med varandra genom vattenrören. Åtgärden var inte längre aktuell eftersom de intagna sedan flera år hade tillgång till vatten i cellen och förbudet att prata med varandra efter inlåsning var sedan länge upphävt. Ett lysande exempel på en tradition som blivit obsolet och på grund av att den inte avbröts ledde till onödiga kostnader. Traditionen att välja förtroendevalda revisorer med lång erfarenhet är ett problem som kan vara svårt att bryta då den kan härledas till den låga status som kännetecknar yrket. Jag hävdar inte att den låga statusen är hela sanningen bakom problemet med åldersstrukturen. Då förtroendevalda skall väljas av fullmäktige vägs säkerligen en hel del respekt och förtroende in. Faktorer som, vilket tidigare nämnts, kräver lång erfarenhet av kommunal verksamhet. Till viss del vägs detta upp av att de sakkunniga till största delen är något yngre. För att anses vara lämplig som förtroendevald revisor har vikten av erfarenhet påpekats vilket är svårt att förena med att vara ung, naturligtvis beror det på vad som menas med ung.

Kommunförbundet arbetar med att ständigt uppdatera och utveckla den goda revisionsleden. År 2002 dokumenterades den för tredje gången. Den goda revisionsledens generella innebörd är de föredömliga och goda principer och tillvägagångssätt som är allmänt vedertagna när revision utförs. Med allmänt vedertaget avses den praxis som råder i en kvalitativ representativ krets av revisorer. Detta ger att de traditioner som informellt redan existerar förstärks och befästs genom dokumenteringen av den goda revisionsleden. Den första dokumentationen bör ha inneburit flest förankringar av praxis. Då begreppet därtill infördes i lagen befästes traditionen ytterligare.

Kommunerna har blivit färre, kommuninvånarna har blivit fler och verksamhetsfältet mer omfattande. Om man till detta lägger att den generella kunskapsnivån i samhället har ökat förstår man snart att kraven på kommunerna är av annan karaktär idag än jämfört med kraven under 1800-talet. Till exempel har kommunmedborgaren större möjlighet att framföra sin kritik till exempel genom att anföra förvaltnings- eller kommunalbesvär eller vända sig till media vilket ofta leder till debatt. Dagens medborgare har även ett annat slag av beroende till kommunal verksamhet. Äldrevård eller barnomsorg är kommunala verksamheter som berör de flesta i samhället. Det bidrar till ett naturligt intresse till att verksamheten utförs enligt vad som kan förväntas vilket för den enskilde kommunmedborgaren kan vara svårt att kontrollera. Debatten som förs idag berör bland annat den orättvisa som upplevs då olika personer med höga positioner inom såväl stat, landsting och kommun förhandlar till sig höga löner och fördelaktiga fallskärmsavtal. I skuggan av det sänks sjukpenningen, lärartätheten minskar, avgifter ökar et cetera. Kraven ökar och åtgärder måste vidtagas. Den kvalitetssäkring som revisionen ger kan i sammanhanget ses som ett försök från den kommunala verksamheten att visa sin effektivitet. Kommunernas alltmer komplexa ekonomiska förvaltning samt revisionens förändrade inriktning har lett till en ökad be-

tydelse av den kommunala revisionen. Kommunerna har idag en högre grad av målstyrning och har samtidigt utvecklats till friare organisationer i avseende att själva utforma dess utseende. De kommunala bolagen skall inte förbises, de kan vara svåra att kontrollera.

Det globala samhälle vi lever i gör att vi oundvikligen påverkas av fler och andra slag av krafter idag än vad som gällde under till exempel 1800-talet. En diskussion om Sveriges tendens att sträva efter likriktning har förts. De snabba och effektiva kommunikationskanalerna som finns idag leder till en global likriktning. Medborgarens kanaler till påverkan går genom de allmänna valen, massmedia, olika intresseorganisationer och som konsument av kommunal verksamhet. De auktoriteter som bidrar till utvecklingen av den kommunala revisionen har lätt att ta till sig majoritetens önskemål och utifrån dem skapa opinion. Den enskilde medborgaren kan vid missnöje vända sig till media eller anföra kommunalbesvär för att utveckla en debatt. Massmedias roll för att skapa opinion är tydlig och stark. Löpsedlarna präglas idag av skandaler på olika plan i samhället. Det kan anas ett visst utländskt inflytande på svensk media vilket driver journalister att tränga in i olika och mer eller mindre kända människors privatliv. Skandaler säljer lösnummer vilket kan vara en drivkraft till en större intressebevakning av särskilda personer och händelser.

Att följa opinionens likriktning är ett sätt att få legitimitet då det finns en rädsla för social isolering. På det individuella planet är det lätt att se en sådan tendens. De auktoriteter som identifierats som eliten kan inte här sägas påverkas nämnvärt av en sådan rädsla då deras position är relativt stabil och de har ett förtroende och respekt. Naturligtvis påverkas auktoriteterna som enskilda individer. Den position och den respekt de idag besitter gör det möjligt att framföra avvikande åsikter. Däremot kan de som tar råd och intryck av dessa auktoriteter mycket väl falla under denna kategori. Teorin säger att man vill stå på den vinnande sidan, i sammanhanget får det ses som att följa de respekterades linje. De har respekt och förtroende, de har erfarenhet, de har kompetens och de har en position. Eliten som grupp påverkas av den stora majoriteten. Under intervjuerna har fördelen med massmedias intressebevakning påpekats. Beroende på kommunens storlek och geografiska placering varierar medias intresse. Intervjuerna har emellertid visat att det anses viktigt att ha ett visst förhållningssätt till media. Revisionen kan genom media vara en viktig källa som hänvisas till i debatter och reportage. De skandaler som belysts tvingar revisionen till att gå in i olika problemställningar och driva fram en viss utveckling. Den nationella påverkan har inte uppfattats som särskilt stor. Den svenska kommunmodellen är så unik att det helt enkelt inte anses fruktbart att ta till sig utländska influenser. EU-samarbetet har till viss del påverkat revisionen genom direkta lagändringar.

Legitimitet

Revisionen är ett begrepp som är accepterat och vedertaget vilket gör att användningen av begreppet ger legitimitet. Power⁹⁸ menar att revisionen som begrepp kommer att få allt större betydelse för verksamhetens legitimitet. De förtroendevalda revisorerna antas skänka kommunal verksamhet kommunal-demokratisk legitimitet. Revisionen har angetts som en kvalitetsstämpel på den kommunala verksamheten. Certifiering av sakkunniga biträden skänker revisionen ytterligare legitimitet genom kvalitetssäkring. Här anas ett visst inflytande från aktiebolagens auktoriserade revisorer. Revisionen är viktig som legitimering vid avtalsslutande då det visar att kommunen använder sig av allmänt accepterad och vedertagen kompetens för att granska sin verksamhet vilket ger en signal om att verksamheten är effektiv.

En intressant diskussion som följt omnämmandet av skandalerna är att de skandaler som uppmärksammats och lett till förändringar har varit av ekonomisk karaktär. När den kommunala verksamheten präglas av dålig ekonomi kan det i och för sig ses som naturligt att åtgärda brister i den ekonomiska strukturen. Å andra sidan är det märkligt att det inte vidtas lika kraftfulla åtgärder när verksamheten inte uppfyller de mål som beslutats då även det borde kopplas till kostnadssidan. Frågan är om det är mer legitimt att enga gera sig i pengar än verksamhet och människor?

⁹⁸ Power 1997

Nuläget och framtiden

Uppfattningen om den kommunala revisionen inom de egna leden är att den är effektiv. Det finns emellertid önskemål om att revisionens uppdrag, mål och roll tydliggörs. Även då det konstaterats att kompetensnivån har höjts avsevärt och att den idag är relativt god önskas mer utbildning. Trots att kommunikationsmöjligheterna idag är så gott som obegränsade upplevs kommunikationen som en bristvara. En viktig framtidsfråga är huruvida de förtroendevalda revisorernas roll kommer att finnas kvar. Möjligheten som diskuterats är att revisionens utformning förändras. Även den goda sedens utveckling är viktig för att stärka den kommunala revisionen. En trolig utveckling är att revisionen fokuserar mer på förvaltningsrevision än vad som görs idag.

Tillbaka till syftet

Syftet med uppsatsen har varit att identifiera drivkrafter bakom utvecklingen av kommunal revision. Antagandena om aktörer, händelser och kontexter som troliga drivkrafter har konkretiserats och bekräftats. Aktörerna är en liten stabil grupp av professionella som kan betraktas som en elit. De besitter positioner i revisionens institutionella landskap varifrån de driver utvecklingen framåt genom att bland annat bilda opinion och skapa debatt. Auktoriteterna etableras genom sin kompetens och erfarenhet, därefter stabiliseras auktoriteten av positionen samt personliga egenskaper. Genom nätverk diskuterar eliten olika frågeställningar som sedan förmedlas till och förankras hos berörda genom branschtidningar, konferenser, kurser, föreläsningar etcetera. Hur problem och frågeställningar uppfattas beror bland annat på auktoriteternas olika värderingar och personliga egenskaper. Gruppen är relativt liten och har täta kontakter vilket avslöjar att problemuppfattningen inte kan vara av större karaktär. Lösningar diskuteras och vad som beslutas beror på styrkan mellan de olika grupperna som representeras. De som besitter flest positioner har större möjlighet att få sin sak på dagordningen men av vikt är även personens egen styrka.

Grundantagandet för uppsatsen har varit att den kommunala revisionen har ökat och brett ut sig. Behovet av revision har förklarats uppstå då det sker en separation mellan ägande och kontroll vilket kan bero på komplexitet, avstånd eller avsaknad av relevant kompetens. Principal agent-teorin har fått förklara den relationen. Den kommunala sektorn har utvecklats till att bli mer komplex vilket innebär att informationen blir asymmetrisk och risker för ”moral hazard” kan föreligga. Komplexiteten medför även att transaktionskostnaderna ökar. De institutionella arrangemang som då upprättas är i form av revision.

Revisionen inom kommunal verksamhet har utvecklats från en ren siffergranskning till att idag även avse måltillfredsställelse, kvalitet och effektivitet. Inom kommunal verksamhet fanns det tidigt en strävan efter effektivitet vilket ledde till omorganisationer. De kyrkliga angelägenheterna skiljdes från

de mer borgerliga vilket betydde att uppgifterna ändrade karaktär och omfattning. Efter hand minskade statens kontroll över den kommunala verksamheten och medborgarinflytande ökade. Utvecklingen av gemensamma enheter gav naturliga incitament till finansiell granskning då ägarskap och kontroll var åtskiljda.

Under 1900-talet blev kraven på kommunerna större bland annat på grund av att samhället förändrades genom den stora befolkningsökningen. Revisionen krävde en mer ingående reglering. Revisorns uppgift utvecklades från enbart efterhandsgranskning till att bli mer framåtsiktande genom att förmedla råd och hjälp till utveckling och förbättring av den kommunala verksamheten. De stora kommunsammanslagningarna innebar stora anpassningar av verksamhet och revision. Samhällsutvecklingen gick mot en explosionsartad verksamhetsutveckling som påverkade den kommunala budgeten och förvaltningsarnas omfattning. Revisionen förändrades även på detaljnivå när skatteregler och redovisning förändrades. Revisionens betydelse ökade. Kommunsammanslagningarna innebar att de förtroendevalda minskade i antal vilket ansågs riskera den kommunala demokratin. För att minska risken skulle kompetens från sakkunniga införas. Nu ansågs det finnas skäl att uppmärksamma revisionen. Då lagen gav revisorerna knapphändig vägledning fick de ett eget kapitel i lagen vilket även skulle markera revisorernas oberoende. Även vikten av förvaltningsrevisionen markerades i lagen. För att anpassa uppdraget efter dess uppgifter utökades uppdragets längd.

Revisionen har visats vara mycket trendkänslig då utvecklingen påverkats av de strömningar som kommit och gått i samhället. Då aktiebolagen inom näringslivet ökade markerade det i många uppmärksammade bedrägerier och förskingringar. En skärpning av lagregler fordrades. Även händelser som har påverkat utvecklingen av kommunal revision har till stor del varit av ekonomisk karaktär. Till exempel har skandaler bidragit till att internkontrollen skärpts. Olika grupper i samhället berörs av händelser vid varierande tider. Föräldrar till småbarn påverkas av hur förskoleverksamheten bedrivs medan barnlösa antagligen inte ägnar det speciell uppmärksamhet, de påverkas av annat. Men alla påverkas på något sätt av den dåliga ekonomi som präglar kommunerna, till exempel genom höjda skatter och avgifter. Om då kommunpolitiker roar sig på skattebetalarnas bekostnad reagerar de flesta kommunmedborgare och upplever en orättvisa. Den enskildes möjlighet att påverka opinionen är idag relativt stor då massmedia är en vanlig kanal att driva debatt genom. Antar vi nu att den rådande opinionen styr utvecklingen är det inte svårt att se att de ekonomiska aspekterna för majoritet. Medias uppmärksamhet tvingar in revisionen i dessa problemställningar. Den stora massan kräver förändringar. Uppmärksammade skandaler har bidragit till att opinionens krav på revisionen har skärpts. Iakttagelsen är att eliten skapar opinion men att de även påverkas av den rådande opinionen i samhället.

För att förbättra och effektivisera den kommunala verksamheten har influenser från näringslivet varit ledande. Decentraliseringen skulle medföra ett ökat ekonomiskt medvetande och minska avstånden mellan medborgare och beslut. Samtidigt innebar detta en ökad komplexitet då avstånden mellan högsta ledning och verksamheter blev längre. Genom bland annat privatiserade

skolor har kommunerna utsatts för konkurrens och då är det viktigt att framhäva verksamhetens kvalitet och effektivitet. Revisionsbegreppet ökar de kommunala verksamheternas betydelse då det är en form av kvalitetssäkring.

Det har sagts att de prestationsgap som uppmärksammar problem kan ha sin grund i att det funnits förväntningar på revisionen om dess potentiella möjligheter vilket inte har stämt med dess faktiska möjligheter. Då det inte funnits kunskap om vem som skall kontrollera har uppgiften tillfallit revisionen. Som exempel har givits internkontrollen vilken skall utföras av nämnderna själva men ibland förbises då revisionen ändå granskar. Det går att vända på diskussionen. Det har även sagts att det finns en undran om varför vissa händelser inte har uppmärskammats medan andra har. En förklaring som givits är att det finns en okunskap om vad revisionens uppdrag innefattar. Slutsatsen är därmed att prestationsgap uppstår antingen då prestationerna inte lever upp till vad som förväntas eller då förväntningarna inte är lika stora som den potentiella prestationsmöjligheten.

I uppsatsen har det framkommit att revisionens trovärdighet har ifrågasatts då det anses att de förtroendevalda sitter på två stolar. Bland respondenterna har detta inte ansetts vara ett problem som kan bekräftas då de sakkunniga bistår de förtroendevalda. Utvecklingen av den kommunala revisionen har under senare år inriktats på kompetens och effektivitet vilket tydligt återspeglar samhällsutvecklingen i övrigt.

Power menade att det är vi som individer, organisationer och samhälle som måste avgöra hur balansen mellan förtroende och kontroll skall se ut. Vad bör granskas? Hur mycket bestämd/tydlig kontroll är tillräcklig? Vilka effekter får granskning på dem som blir granskade och när blir behovet av kontroll sjukligt? Kan fördelarna av granskning visas tydligt? En respondent uttryckte att samhällsklimatet har blivit hårdare vilket leder till ett minskat förtroende. Som jag ser det är det ett förlorat förtroende som måste byggas upp för att styra utvecklingen i motsatt riktning. Genom att klargöra roller, ansvar och förväntningar minskar risken för att misstag och felbedömningar görs. En förbättrad kommunikation är då en förutsättning. En effekt av fullmäktiges beslut att följa revisionens linje att avstyra ansvarsfrihet för Stockholms Läns Landsting är troligtvis att revisionens betydelse stärks ytterligare. Vad som mer kommer att komma ut av det i följd av till exempel lagändringar följs med stort intresse av berörda. Ett uppslag till framtida forskning är huruvida de förtroendevaldas roll kommer att förändras eller försvinna helt. I föreliggande uppsats har det framkommit att deras roll anses vara mycket viktig. En grundlig undersökning kan förklara hur det egentligen ligger till. Är de förtroendevaldas roll viktig eller är det en tradition som egentligen inte längre behövs?

Bevara barriärerna

- En jämförande studie mellan Sverige och ett antal europeiska länder vad gäller revision

Karin Karlsson och Susanne Svensson

Syfte och metod

Huvudsyftet med denna studie är att förklara varför revisionssystemen i olika nationerna skiljer sig åt. Uppsatsen är beskrivande och analytisk men har även en kritisk ansats, detta för att vi med en sådan ansats tydligare kan diskutera likheter och skillnader nationerna emellan.

För att få en så korrekt bild som möjligt av detta måste, som vi ser det, följande fyra områden behandlas:

- * **Samhällsystem**, vilket innebär hur den regionala och lokala nivån är utformade, det vill säga vilken konstitution som finns reglerad för landstings och kommuners lokala självstyre. De olika nivåernas relation till staten är även av intresse.
- * **Revisionens reglering**, med detta avses den lagstiftning som finns på revisionsområdet och vilka kontrollorgan som finns instiftade.
- * **Revisionen i systemet**, detta avsnitt behandlar revisionens utformande, vilka organisationer som opererar och vilka uppgifter dessa har. Vidare avses revisionens finansiering, vilka resultat som uppvisas och vilka effekter dessa har.
- * **Ansvarsprövning**, med ansvarsprövning avses utkrävande av ansvar. I detta begrepp ingår inflytande från politiker och medborgare samt vilken roll revisorn har vid ansvarsprövning.

Den ursprungliga avsikten med detta arbete var att kartlägga och förklara de valda objektens kommunala interna revision. Under arbetets gång konstaterades dock att alla undersökningsobjekten inte företog kommunal intern revision på kommunal nivå. Därmed tvingades undersökningen att utvidgas och även innefatta extern kommunal revision på regional nivå.

Inom ramen för denna studie ligger endast kommunal revision, med detta avses att företag inom den kommunala sektorn inte inkluderas, detta då de faller under olika lagstiftning i Sverige och Italien. De övriga två nationerna särskiljer inte dessa organisationer och därmed innefattas dessa automatiskt i den kommunala revisionen. Samma resonemang gäller för av vilket organ revisionen utförs, i Sverige utförs en intern kontroll medan övriga länder företar en extern kontroll. Vidare exkluderas även de förbund som upprättas mellan kommuner.

I studien har vi valt att enbart studera ansvar och inte makt på grund av att man snarare för ut ansvaret än att ge de olika organisationerna makt. Mycket för att ansvar har den positiva klang och att begreppet används nu mer allmänt i samhället de senaste åren.

Ansvarsutkrävande är en form av utvärdering och vidare i detta begrepp ingår även återkoppling. Vi har dock i denna undersökning valt att fränse de två senare begreppen och endast inrikta studien på ansvarsutkrävande.

Vad gäller förvaltningsrevision kommer detta begrepp att behandlas som en övergripande term och därmed kommer inte dess olika element att behandlas. Begreppen account och accountable kommer inte heller att diskuteras närmare, utan det kommer endast klargöras att termerna har olika innebörd. Slutligen berörs kortfattat det internationella samarbete som förekommer mellan olika nationer. Kartläggning av organ inom nationerna har istället premierats.

Föreliggande studie är av komparativ art och syftar bland annat till att synliggöra likheter och skillnader mellan studieobjekten. Genom att ur ett kritiskt perspektiv undersöka de valda nationerna underlättas arbetet med att synliggöra dessa likheter och skillnader.⁹⁹ Vi har valt att kombinera de kvalitativa och kvantitativa angreppssätten, detta för att få ett större underlag och erhålla en mer nyanserad och helhetsinriktad uppfattning av de studerade objekten¹⁰⁰. Att informationen är av olika art ger undersökningen större validitet. Den kvalitativa delen utgörs av de elektroniska intervjuer samt djupintervju på plats som vi utfört, dessa har varit av standardiserad struktur. Anledningen till detta är att jämförande studier i sig är ett problem och för att kunna genomföra jämförelser mellan undersökningsobjekten tvingades vi upprätta en ram med standardiserade frågor. Den kvantitativa delen av arbetet utgörs bland annat av antalet objekt som undersöks. Ett annat inslag av kvantitativ karaktär är de standardiserade intervjuer vi genomfört. Anledningen till att dessa kan ses som kvantitativ är att de skall underlätta jämförelser och beskrivningar av nationerna.

Kunskapsramen avgör om undersökningen kommer vara av explorativ karaktär eller inte, det vill säga om det finns kunskapsbrister så är den explorativ. Avsikten är naturligtvis att inhämta mer information för att förstå fenomenet bättre genom att analysera det allsidigt. För att uppfylla detta är det lämpligt att använda sig av ett flertal olika tekniker. Denna studie uppfyller kravet för att klassificeras som en explorativ undersökning, detta då jämförande studier av revision mellan nationer genomförts i liten utsträckning.¹⁰¹

För att på ett korrekt sätt kunna besvara vårt syfte ansåg vi att det var av stor vikt att utreda varför revision utfördes, vilka aktörer som deltog i arbetet samt vilka effekter detta kunde ha både på organisationen och på samhället. För att på bästa sätt för att kunna uppnå detta lämpar sig en kombination av principal-agent teorin, ansvarsteori och teorier om legitimitet. Dessutom ön-

⁹⁹ Halvorsen 1992 sid. 68

¹⁰⁰ Holme. m. fl. 1991 sid. 11ff.

¹⁰¹ Veal 1997 sid. 3 & 84

skade vi belysa språkbarriärernas eventuella roll i samarbetet mellan länder. Den teoretiska bakgrunden till detta fann vi i resonemanget om New Public Financial Management¹⁰².

Tidigt under arbetets gång kunde vi fastställa att en mycket liten mängd material behandlar ämnet kommunal revision på ett internationellt plan. Koncentrationen i litteraturen ligger på central, dvs. statlig, nivå. Vidare är en stor del av det material som är tillgängligt skrivet på respektive nations hemspråk och då dessa kunskaper inte besitts av oss blir tillgången av material begränsat. Ett annat språkligt problem har varit de magra engelskkunskaperna i respektive nation. Ett flertal gånger har försök till kontaktetablering gjorts, dessa har ofta varit resultatlösa, trots att försök till etablering gjorts i olika organisationer på olika nivåer inom organisationen. Det skall dock poängteras att de kontakter som knutits har varit mycket positiva och givit mycket information.

Vad gäller urval är det av största vikt att rätt person kontaktas då detta är avgörande för studiens resultat och validitet¹⁰³. När urvalet av undersökningsobjekt gjordes inledde vi denna process genom att ta fram ett antal kriterier som vi önskade att objekten skulle uppfylla, detta för att kunna genomföra en jämförande studie. Det är dock viktigt att poängtera att jämförelser mellan länder är svåra att företa då stora skillnader uppvisas på nästan alla samhällsliga plan. Vidare saknas den historiska anknytningen, vilket har stor betydelse för att förstå hur systemen växt fram.

Till en början önskade vi att undersökningsobjekten skulle vara belägna i Europa samt att samtliga är medlemmar en tid av den Europeiska Unionen. Anledningen till detta är att ett samarbete mellan länderna skall ha etablerats samt att anpassningar till Europeiska Unionens normverk skall ha vidtagits. Försättningsvis skulle de representera de olika kommunsystem som kan urskiljas i Europa, dock med undantag av det brittiska systemet, vilket redan är väl kartlagt. Detta för att se vilka likheter och skillnader som kan utläsas samt om några mönster uppträder i samtliga kommunsystem. Vidare önskade vi att de olika nationerna skulle uppvisa en stark lokal identitet, med detta avses olika språk, olika strukturer av samhällssystem samt decentraliseringsgrad. Även detta kriterium är uppsatt för att synliggöra de likheter och skillnader som existerar i Europa. Vi vill även att länderna skulle uppvisa ett tidsspektrum på hur länge nationerna fungerat som en nation, för att se om detta haft någon betydelse för revisionens utveckling. Det sista kriteriet ville vi att samtliga objekt skulle uppfylla var att de under senare år uppdagat korruption inom den offentliga sektorn, detta för att se om detta haft någon effekt på den kommunala revisionen samt hur förtroendet för de lokala organen påverkats.

De fyra nationer vi ansåg uppfyllde samtliga av ovanstående kriterier var Sverige, som var en förutsättning för att genomföra detta arbete, Frankrike, Tyskland samt Italien. Några av urvalskriterierna är självklara såsom språk men en del behöver dock förklaras närmare. Att samtliga länder är belägna i

¹⁰² Guthrie. m. fl. 1999 sid. 209ff.

¹⁰³ Hartman 1998 sid. 208ff.; Holme m. fl. 1991 sid. 101 & 181ff.

Europa är en självklarhet men graden av decentralisering är däremot inte lika given. Det kan generellt sägas finnas en högre grad av autonomi hos kommunerna i Sverige och Tyskland än vad beträffar Frankrike och Italien tillåter. Detta är till viss del beroende på vilken form av kommunsystem som implementerats i nationen. Sverige tillhör det nordeuropeiska systemet, Tyskland det mellaneuropeiska samt Frankrike och Italien det napoleonska systemet. Den andra aspekten som behöver närmare förklaring är den tid nationerna fungerat som en enad nation. Sverige och Frankrike kan anses enade sedan länge medan Tyskland nyligen enades och Italien i vissa fall ännu inte fungerar som ett enat land trots att de utåt verkar så.

Den ursprungliga tanken var att genomföra en studie där varje nations huvudstad utgjorde undersökningsobjekten, då vi antog att språkkunskaperna var bättre i en huvudstad samt all information fanns samlad på ett och samma geografiska ställe. Relativt snart insåg vi dock att revision inte företas på lokal nivå i varje nation och tvingades då istället utöka undersökningen till att innefatta de regioner eller delstater i vilka huvudstäderna ligger. Då kontakt inte kunde etableras med samtliga av dessa huvudstäder valde vi istället att försöka etablera kontakt med närmast intilliggande delstat eller region. Vårt förstaval, det vill säga, att regionen innefattade huvudstaden, lyckades vi endast etablera kontakt med i Frankrike. Detta kunde vi inte alltid uppfylla i Tyskland och fick istället en kontakt med den delstat, Brandenburg, som ligger strax utanför Berlin. Slutligen i Italien, där lyckades vi inte upprätta någon kontakt överhuvudtaget trots upprepade försök. Därför har vi tvingats frågå de krav vi ursprungligen satt och istället föll valet på regionen Emilia-Romagna.

Efter urvalets fastställande påbörjade vi kontaktarbetet med de olika nationella organisationerna, dock inte i Sverige då vi ansåg att tillgången på material var stor och valde därför att inrikta oss på att etablera en god kontakt med övriga nationer. Till en början konsulterade vi de statliga revisionsorganen i varje land för att se om en lägre nivå fanns. Därefter försökte vi kontakta de regionala organen, detta med varierat resultat. Vi valde att kontakta den högste chefen i respektive organisation, detta för att de i sin tur skulle delegera uppgiften vidare ner i organisationen till behörig person. Samtidigt ansåg vi att sannolikheten var god att dessa personer hade goda språkkunskaper och på så sätt etablera en kontakt. Den högste chefen för den regionala revisionsverksamheten i Ile de France, Christian Descheemaeker valde istället att personligen svara på våra frågor och hänvisade oss till den motsvarande chefen i den tyska delstaten Brandenburg, vilken i sin tur vidarebefordrade ärendet till en underställd medarbetare med engelskkunskaper. Här har vi genomfört en djupintervju på plats med Helga Wilkerling, revisor och Dr Siglinde Reinhardt, ledamot av Landesrechnungshof Brandenburg. Trots upprepade försök har ingen kommunikation, som nämnts kunnat ske vad gäller Italien. Härigenom kan de tidigare nämnda språkbarriärerna synliggöras. Samma problem uppstod då kontakt försökte etableras med den kommunala revisionsenheten i Potsdam och därför har denna exkluderats i uppsatsen.

En informationsinsamlingsmetod är intervjuer, avsikten med detta är att respondenten skall berätta om det fenomen uppsatsen skall behandla och därigenom öka informationsvärdet och förståelsen. Intervjuerna kan utföras enligt två modeller, standardiserade eller inte standardiserade där det förstnämnda innebär att en frågemall används, vilket inte sker i det sistnämnda fallet. Detta kan ske i kombination med att dessa är strukturerade respektive ostrukturerade. Med detta avses om svarsalternativ till frågorna finns eller inte. Att svarsalternativ lämnats har inte skett i föreliggande studie och därmed lämnas maximalt utrymme för intervjupersonerna att svara öppet.¹⁰⁴

Den personliga kontakt som upprättats i Frankrike är i karaktär av en intervju, även om den skett på elektronisk väg, detta genom en kontinuerlig kontakt som då kom att upplevas som ett samtal. Frågorna var standardiserade och det fanns inga bestämda svarsalternativ, detta för att respondenten skulle känna sig fri att berätta om organisation, verksamhet med mera. Även intervjuerna som utfördes på plats i Tyskland hade utformningen av standardiserade frågor och även här fanns inga förutbestämda svarsalternativ för att inte tvinga in respondenten i bestämda tankebanor.

En annan informationsinsamlingsmetod är fältstudier eller studiebesök, vilket är en lämplig metod vid en explorativ studie. Denna metod företas för att få en så korrekt och giltig undersökning som möjligt och tidigare undersökningar och forskare färgar inte den pågående undersökningen på samma sätt. Att dra upp riktlinjer för hur länge en fältstudie skall pågå går inte, det kan röra sig från ett mycket kort tidsintervall till ett betydligt längre. En kortare fältstudie kan benämnas som ett studiebesök.¹⁰⁵ Detta innebar att ett besök i Tyskland har företagits för att genomföra intervjuer. Dessa genomfördes på plats hos organisationen i fråga och därmed kan intervjutillfället karakteriseras som ett studiebesök.

Resultatdiskussion

Efter kartläggning av undersökningsobjekten följer här en diskussion med tonvikt på de likheter och skillnader som kan urskiljas mellan de olika konstellationerna. Avsnittet inleds med att analysera kommunfullmäktige, vilket i många fall är principal, dess egenskaper och roller i besluts- och revisionsprocessen. Därefter förs ett liknande resonemang vad gäller agentrollen, det vill säga nämnder och förvaltning. Vidare behandlas revisorn, det är här som störst skillnader systemen emellan uppvisas. Detta resonemang kombineras med tankar om ansvar samt legitimitet. Därefter behandlas de olika språkbarriärer som uppstått på grund av den stora språkliga spridningen i Europa. Detta problematiserar dels en jämförande studie samtidigt som det försvårar utbytet länder emellan. Avslutande avsnitt ägnas till att rikta kritik mot de olika nationella systemen, vilka uppvisar stora skillnader.

¹⁰⁴ Hartman 1998 sid. 199ff.; Lantz 1993 sid. 12ff.; Lundahl m. fl. 1992, sid. 91ff.

¹⁰⁵ Eneroth 1984 sid. 118ff.; Repstad 1993, sid. 21, 49 & 82ff.

Principal

I alla de undersökta länder återfinns kommunfullmäktige som högsta beslutande politiska organ. Det består av förtroendevalda politiker utsedda genom allmänna val där den enda skillnaden är att Sverige har en lägre grad av personval. Mandattiden skiljer sig något mellan länderna och att Sverige saknar en borgmästare medan övriga tre undersöknings-objekt instiftat detta ämbete på kommunal nivå. Dennes arbetsuppgifter skiljer sig åt, främst i Tyskland då sydtyska borgmästare har en tyngre arbetsbörda, de ansvarar för både den politiska och administrativa enheten. Nordtyska borgmästare har en förvaltningschef vid sin sida för att bistå med hjälp. I Frankrike, Tyskland och Italien har borgmästaren intagit en central roll. Att mandatperioden skiljer sig åt gör att ledamöterna har olika stora möjligheter att genomföra sina politiska program och därmed påverka bland annat revisionsutvecklingen. Genom att de kontrollerar den politiska agendan under en längre tid och därigenom bestämmer de bland annat hur verksamheten utformas och hur de ekonomiska resurserna fördelas. Verksamheternas utformning baseras till viss del på de krav som kommuninvånarna har och den service de är berättigad till och efterfrågar.

För att genomföra det politiska programmet har kommunfullmäktige befogenhet att delegera uppgifter och därmed också makt till nämnder och förvaltning. För att få bevis på att de delegerade uppgifterna utförts på ett tillfredställande sätt har kommunfullmäktige rätt att kontrollera enheterna och därmed även utkräva ansvar av desamma, med andra ord de beviljar ansvarsfrihet. I flertalet länder har omfattande privatisering av offentliga verksamheter genomförts. Därav försvåras ansvarsutkrävande då tillgången på information begränsas. Detta kan exemplifieras genom att den tyska lagen medger revision av alla enheter som erhåller offentliga medel men genom att de är privatägda kompliceras informationsinhämtandet och rättvisande revision försvåras. En annan aspekt rör den situation som råder i Sverige där lagstiftningen kring privata bolag inte överensstämmer med den offentliga sektorn. Med andra ord; förtroendevalda revisorer inom offentlig sektor är inte berättigade att revidera kommunalt ägda privatiserade bolag.

Att revisionen genomförs är viktigt men dess genomförande kan vara ett sätt att uppnå legitimitet då revisionens varande föreskrivs i lagtext. Genom att uppnå legitimitet finns det chans för de förtroendevalda politikerna att vid nästa valtillfälle bli omvalda och på så sätt kan de uppnå sina egna personliga mål. Ett annat sätt att uppnå legitimitet på är att uppfylla de vallöften som gavs då politikerna blev valda. Detta är speciellt viktigt för de nationer som använder sig av ett borgmästarsystem, det vill säga Frankrike, Tyskland och Italien, där borgmästaren är ansiktet utåt och vid problem oftast lastas för att vara personligt ansvarig även om en hel stab varit med och fattat beslutet. Politikerna kan även välja att endast företa handlingar, som skapar mer legitimitet och därmed erhålls fortsatt förtroende och genom detta större möjlighet att sitta kvar nästa period. Det skall dock poängteras att legitimitet är föränderligt och de handlingar som tidigare innebar legitimitet i ett senare skede

inte behöver vara detta. Därför är det av vikt att upprätthålla aktualiteten av verksamheten samt ett ständigt nyskapande sker inom legitimitetsramarna.

Agent

I samband med att kommunfullmäktige delegerar ansvar och uppgifter till nämnder och förvaltning inträder ytterligare en aktör, agenten. Denne har till uppgift att utföra de uppdrag som kommunfullmäktige överlåter till agenten. Efter utförda prestationer erhåller agenten en stor del kunskap som principalen önskar ta del av. Agenten i sin tur önskar utbyta denna mot makt som principalen besitter. Därför kan uppgiften sägas karaktäriseras av att de innehar den information som de sedermera skall rapporteras till principalen. I Sverige, Frankrike och Tyskland utgör nämnder och deras förvaltning agenten och Italien antar vi att samma uppbyggnad återfinns, då styrelseledamöterna ansvarar för ett eget område och då rimligen borde de i sin tur delegera uppgifter till en utförarenhet, nämnden.

En viss rollförvirring kan inträda då agenten i sin tur kan överlåta uppdraget vidare och då inträder rollen som principal. Detta kan synliggöras genom den så kallade beställar- utförarmodellen i bland annat Sverige och Tyskland där arbetsuppgifter läggs ut på entreprenad. I Frankrike och Italien återfinns även denna problematik då inga klara ansvarsfördelningar gjorts mellan de olika fullmäktigeförsamlingarna och de tillsammans ansvarar och arbetar med samma uppgifter. I samtliga undersökningsobjekt vidarebefordras uppgifter till de kommunala församlingarna från högre nivå och genom detta antar det rollen som agent. Detta kan synliggöras genom att borgmästare i Frankrike liksom Italien utför uppdrag förordnade från centralt håll.

För att uppnå legitimitet måste agenten utföra de uppgifter som förväntas och om detta inte genomförs finns det risk för att den legitimitet agenten förfogar över upphör. Ett annat tänkbart scenario är att kommunfullmäktige väljer att delegera uppgifterna till annan agent eller till och med avsätta huvudansvarig. Den tyska förvaltningen, liksom den svenska, har möjlighet att anlita privata organisationer för att utföra den kommunala servicen. På så sätt konkurrerats verksamheten och de agenter med högre pris sorterats undan och upplevs därmed inte som legitima, likaså de med lägre kvalitet. Inom svensk kommunal förvaltning sker inga större sanktioner då agenten misslyckas med sitt uppdrag. Detta kan exemplifieras genom att då kommunfullmäktige antar rollen som agent och till exempel inte uppfyller uppsatta budgetmål utdöms inga straff, på sin höjd höjs en varningens finger.

Vidare kan ansvarsutkrävandet försvåras för principalen då rollfördelningen inte alltid är uppenbar. Vem som ikläder sig rollen som agent klagörs inte alltid på ett tidigt stadium och därmed försvåras ansvarsutkrävandet då tidpunkten infallit för principalen att kontrollera agentens handlingar. Åter kan den komplexa arbetsfördelningen i Frankrike och Italien fungera som exempel.

Revisorn

För att underlätta informationsförmedlingen mellan agent och principal kan ytterligare en aktör urskiljas, revisorn. Utnämningen av dessa skiljer undersökningsobjekten åt. I Sverige anlitas kommunmedborgare, vilka inte har någon formell utbildning för uppdraget utan skall istället anlita sakkunniga inom området som skall bistå med hjälp. Dessa kan till exempel vara auktoriserade revisorer. I övriga objekt reviderar professionella revisorer de kommunala räkenskaperna. Detta är dock det enda som nationerna har gemensamt. Frankrike har ett mycket bestämt regelverk för vilka kvalifikationer, exempelvis utbildning och arbetslivserfarenhet, en person skall ha för att tjänstgöra som revisor medan det i det tyska systemet inte krävs någon speciell utbildning utan arbetslivserfarenhet är det enda kravet. De anser att personalen utbildas inom organisationen och därför behövs inga externa krav. Landesrechnungshof har dock uttalat en önskan om en nationell skola inriktad på offentlig förvaltning och revision, detta för att införa en nationell standard och underlätta infasningsprocessen in i organisationen. Samtidigt har det tyska systemet mycket större spännvidd vad gäller personalen än vad det franska systemet har. I Tyskland arbetar allt från tekniker och ingenjörer till bokhållare och administratörer för att få en så stor spridning som möjligt av revisionskåren och på så sätt revideras samtliga enheter så rättvisande som möjligt. Frankrike däremot, har ett smalare spektrum vad gäller utbildning och kräver kunskaper inom ekonomi och juridik och därmed finns inte samma mångfald representerad. Italien skiljer sig ytterligare från övriga. De har professionella revisorer, som måste utnämnas av andra revisorer, samtidigt som ytterst höga och snäva kvalifikationskrav finns, exempelvis måste personen i fråga arbetat som advokat eller revisor i minst tio år.

Revisorns arbetsuppgift är att föra vidare information. Sättet detta arbete utförs på skiljer sig åt mellan nationerna även om stora likheter också uppvisas. Gemensamt för de fyra nationerna är att de presenterar en årlig rapport för principalen, det vill säga kommunfullmäktige, vilken ligger till grund för ansvarsfrihetsbeviljande av kommunstyrelsen. I Frankrike och Tyskland inkluderas dessutom lokala angelägenheter i den statliga revisionsrapporten. En kontinuerlig kontakt med de reviderade enheterna, agenten, finns under året. Anledningen till detta kan diskuteras. Att en relation byggs upp mellan de två organisationerna förbättrar arbetsrelationerna både nu och i framtiden. Samtidigt ökar möjligheterna att korrigerar fel och upptäcka felaktiga rutiner på ett tidigt stadium och därmed reds eventuella missuppfattningar ut. En negativ aspekt av att relationer byggs upp är denna blir av en "personlig" karaktär och därmed önskar man undvika offentlig kritik och väljer istället att informera det reviderade organet i förhand så att korrigeringar kan ske och problemet utelämnas i den offentliga rapporten. Detta beteende kan vara resultatet av att det reviderande organet fortsättningsvis vill ha en god relation med den reviderade enheten. En annan möjlighet är att enstaka personer inte skall namnges i rapporten för att dessa inte skall få ett dåligt rykte så att den framtida karriären inte drabbas. Revisionsorganen vill inte påverka den framtida utvecklingen och inte heller fälla vare sig organisationer eller individer och väljer därför att istället hålla en neutral ställning. Ytterligare en anled-

ning kan vara att allmänheten skulle förlora förtroendet eller rent av att ta skada av all information och därför undanhålls en viss del av denna. Samtidigt har revisorn en kontinuerlig kontakt även med principalen för att informera denne om hur arbetet fortlöper samt om stora avvikelser inträffat. Ovan beskrivna förhållningssätt finns dokumenterat hos det tyska revisionsorganet även om det dessutom kan förekomma hos övriga undersökningsobjekt.

Massmedia spelar en stor roll i hur rapporterna bemöts av allmänheten. Detta gäller främst i Tyskland. I många fall är massmedia endast intresserade av rapporterna i de fall då skandaler rapporteras och högt uppsatta personer namnges. Dessa är dock mycket angelägna om att inte figurera i rapporterna och väljer därför att inte bemöta respektive organisations kritik utan istället foga sig efter denna. Vidare sker, vilket tidigare nämnts, inofficiell rapportering vilket minimerar risken för att benämnas i rapporterna. Då inga skandaler rapporteras minskar därför massmedias rapportering och genom detta tar allmänheten inte del av informationen på samma sätt. Därför kan slutsatsen dras att allmänheten endast är intresserade av revisionsresultaten då uppseendeväckande avslöjanden görs och inte då verksamheten uppvisar ett tillfredsställande förvaltning. Detta kanske inte är ett överraskande resultat då "laglig" verksamhet sällan uppmärksammas utan först då något avviker från det normala och legitima. Detta kan i vissa fall vara till det motsatta som till exempel i Frankrike där media väljer att inte publicera komplicerade rapporter eller om rapporten starkt kritiserar lokala politiker. I Sverige är intresset för revisionsinformationen mycket svagt och ett större intresse väcks först till liv då skandaler upptäcks.

En annan uppgift revisorn har är att kontrollera verksamheten. Det är främst inom detta område som undersökningsobjekten skiljer sig åt. En förskjutning från siffermässig revision mot en mer managementinriktad förvaltningsrevision har skett i samtliga länder, även om Italien är mer restriktiva och fortfarande till stor del grundar revisionen på den siffermässiga delen. Legalitetsaspekten är mycket framträdande i Frankrike och Tyskland även om den givetvis återfinns i övriga länder, dock inte till den stora graden. Själva revisionsförfarandet skiljer sig också åt, detta kan synliggöras genom att revisorerna i Sverige arbetar oberoende av varandra medan de i Frankrike baserar antalet revisorer beroende på kontots storlek, det vill säga, ju större konto desto fler revisorer. Vidare skiljer arbetsuppgifterna sig åt markant. I Tyskland och Frankrike är organisationen uppdelad i mindre enheter vilka var och en ansvarar för ett specifikt område, som exempelvis hälsa och socialförsäkring eller infrastruktur medan revisorerna i Sverige granskar hela organisationen. Gemensamt för revisorerna i samtliga undersökningsobjekt är att de har rätt att inkräva information, även om sanktions-möjligheterna, om de ej får tillgång till informationen, varierar samt att utföra arbetet på plats hos enheten. Detta kan exemplifieras genom att tyska revisorer inte har några befogenheter att bestraffa individer eller enheter om dessa inte bistår med information medan den franska motsvarigheten har dessa befogenheter.

Genom att revisorerna utför kontrollen på ett föreskrivet, legitimt, sätt erhåller de legitimitet av både allmänheten och kommunfullmäktige. Vad gäller Sverige ökar chansen samtidigt för att bli återvald som revisor när denna

legitimitet uppnås. Detta förutsätter dock att ingen negativ kritik ges i större omfattning, då graden av legitimitet sjunker i politikernas ögon, kanske rent av blir högre i allmänhetens. I de övriga objekten tillsätts inte revisorerna på politisk basis, utan samma organisation utför revisionen årligen, och därmed blir effekterna inte desamma. Italien är det land med högst krav för dem som siktar på en karriär inom revisionsyrket. Även Frankrike har en snäv rekryteringsbas medan Tysklands är något liberalare. Sverige kan anses som det land med lägst krav, då de enda officiella kraven är att revisorn skall ha uppnått en ålder av 18 år, ha kunskaper om den kommunala sårarten samt blivit nominerad av en politiker. Att nomineras av en politiker kan leda till en partisk revisor, sannolikheten för detta är mindre i övriga tre objekt. Vidare skulle en partisk revisor straffas hårdare i Frankrike, Tyskland och Italien än vad denne skulle göra i Sverige.

Då organisationer och dess verksamheter ständigt utvecklas och för att revisionen skall vara korrekt och rättvisande måste den följa med i samma utvecklingstakt. På så sätt reduceras risken för korrupcion och missvisande uppgifter och därmed har revisorskåren stora möjligheter att påverka revisionsutvecklingen. Att stävja korrupcion är en legitimitetshöjande åtgärd och detta har framför allt Italien anammat, då de under senare år uppdagat en rad olika korrupcionsskandaler. På så sätt ökar politikernas chans till en lång tjänstgöring inom den politiska världen. Detta resonemang överensstämmer dock ej med de decentraliseringsreformer som företagits då detta ökar möjligheten för lokala politiker att ägna sig åt korrupcion. Att genomföra decentraliseringsprogram är dock i sig en legitimitetshöjande faktor. I många kretsar anses vara legitimt att företa förändringar och på så sätt vara nytänkande. Samtidigt är det viktigt att reflektera över att legitimitetsbasen förändras successivt och därför kan handlingar som för en tid sedan klassificerades som legitima, i dagsläget inte nödvändigtvis göra det. Frankrike, Tyskland och Italien har valt att legitimera revisionen genom att en domstolsliknande organisation, vilken är fast etablerad i nationen, företar denna. Legitimiteten bottnar i att organisationerna är grundlagsskyddade och oberoende av den exekutiva och lagstiftande församlingen. Detta är inte fallet i Sverige då revision inte är grundlagsskyddad utan endast omnämnes i kommunallagen, vilken förtydligar att förtroendevalda personer skall genomföra revision, därmed kan inte samma nivå av legitimitet uppnås.

Avslutningsvis ansvarar revisorerna för att informationen når respektive part. Vidare ansvarar de för att revisionen utförs på ett korrekt och lagligt sätt. Skulle en revisor inte genomföra sitt uppdrag på ett godtagbart sätt kan denne bestraffas. Hur detta sker skiljer sig inte nämnvärt åt mellan länderna utan denne avsätts från sin post samt kan om brott uppstått kan fängelsestraff eller ekonomiska sanktioner kan utdömas. Vad som däremot skiljer länderna åt är att de mer erfarna revisorerna med domarstatus i Tyskland och Frankrike inte kan avsättas annat än att de själva begär avsked. I det italienska systemet avgör en specialkommitté om ledamoten skall fråntas sitt ämbete. I Sverige återfinns detta system inte alls utan revisorn kan antingen avsättas eller inte beviljas förlängd mandattid. Ovanstående resonemang sammanfattas i tabell 1 och appliceras endast på kommunal nivå.

Tabell 1: Aktörerna i respektive undersökningsobjekt enligt principal- agent-teorin

Aktör/ Nation	Sverige	Frankrike	Tyskland	Italien
Principal	Kommun- fullmäktige	Borgmästare Kommun- fullmäktige	Borgmästare Kommunfull mäktige	Borgmästare Kommunfull mäktige
Agent	Nämnder Förvaltning Privata organisatio ner	Nämnder Förvaltning	Nämnder Förvaltning Privata organisation er	Nämnder Förvaltning
Revisor	Förtroende- valda revisorer	Chambre Régionale des Comptes	Landes- rechnungsho f	Comitato Regionale de Controllo

Källa: Författarna, 2003

Jämförelser språkliga barriärer

En anledning till att jämförelser mellan länder är problematiska är att de har olika språk. Detta kan gälla vid både nationellt och internationellt samarbete. En del uttryck existerar inte i vissa språk, detta kan exemplifieras genom "responsibility" till exempel inte återfinns i svenskan. Genom att detta begrepp inte finns är det svårt att förstå vad begreppet betyder och därmed kan det användas felaktigt. Samtidigt kan ett begrepp täcka in flera områden i ett annat språk och då blir begreppet feltolkat och får bredare innebörd. För att underlätta samarbete över gränserna krävs att ett enhetligt språkbruk tas fram, detta är dock mer komplicerat än vad det verkar. Försök har gjorts bland annat av EURORAI men trots detta vittnar medlemsland att begreppsapparaten inte överensstämmer. Detta försvårar inte bara ett samarbete utan även standardiseringen av revision, med detta avses att samma begrepp skall användas inom samarbetsländerna. Sverige kan till stor del översätta de engelska begreppen och kan därför känna att de i mindre utsträckning är i behov av ett internationellt samarbete då de kan knyta kontakter på egen hand. Vidare kan Sverige känna sig hämmade i ett samarbete om övriga samarbetsländer inte har samma språkbruk, på detta sätt hamnar Sverige i en regressionsfas och därmed inte utvecklas. Detta resonemang överensstämmer även vad gäller Frankrike och Tyskland, som är medlemmar av EURORAI medan Italien inte är det. Detta kan bero på att Italien saknar språklig förutsättning eller utveckling som förutsätts för ett fruktsamt samarbete med övriga nationer inom EURORAI.

Kritik mot revisionssystemens uppbyggnad och användning

Efter att ha kartlagt undersökningsobjekten kan viss kritik riktas mot respektive system. I nedanstående avsnitt kommer samtliga system att behandlas var för sig, detta för att få en större förståelse för det enskilda systemet i fråga.

Sverige

Sverige är ett demokratiskt land där invånarna väljer, i allmänna val, vilka politiker de tycker skall styra Sverige. I kommunfullmäktige sitter de politiker som blivit valda av medborgarna, politikerna skall i sin tur välja förtroenderevisorer som skall granska kommunens verksamhet. De förtroendevalda revisorerna är helt oberoende och arbetar därmed självständigt, men i och med att de ursprungligen kommer från något parti finns det risk att de blir partiska i vissa frågor. Självklart skall de vara opartiska men ibland kan viss subjektivitet uppstå antingen medvetet men då bryter de mot lagen eller kan detta ibland ske omedvetet utan att de själva vet att det har hänt, vilket kan styras människornas egna preferenser som innehas. Om eller när detta sker tål det att tänkas på begreppet demokrati och vad detta står för.

Revisionssystemet i Sveriges återfinns dels i lagstiftningen och dels arbetar revisorerna efter praxis. Det förstnämnda är klart och tydligt preciserat i lagen vad det förväntas av revisorerna och vilka regler de skall rätta sig efter. Det sistnämnda däremot är den praxis som successivt växt fram inom revisionen, det vill säga att även om det inte är uttalat i lagen, finns det vedertagna arbetssätt för att utföra en del uppdrag i vissa situationer. Därmed kan det svenska revisionssystemet ibland verka lite oklart för både revisorn i systemet och medborgaren utanför systemet. Sedermera kan det uppstå frågor som ingen riktigt kan svara på. Detta kan vara en av de faktorer som påverkar revisorns anseende som i Sverige inte är så högt. En liknelse kan göras gentemot Frankrikes revisorer som har en hög status i dess egna land. Denna frånvaro av en hög ställning kan mynnas ut i att Sverige saknar en utbildningsgren eller legitimeringsmetod avsedd för dem som vill bli revisorer, även om arbete pågår i detta nu. I och med att kommunerna har förtroendevalda revisorer saknar dessa oftast utbildning inom revision. Vidare kan revisorns låga status vara beroende på en viss okunskap av medborgarna då dessa inte vet vad en revisor arbetar med. Denna kunskapsbrist kan vara på grund av att denna grupp inte har uppmärksamats vare sig i TV eller i dags-tidningar i vart fall inte på samma sätt som exempelvis advokater fått.

Frankrike

Lidström¹⁰⁶ menar att nationer för att uppfattas som legitima vidtog decentraliseringsåtgärder, vilket företogs i Frankrike under 1980-talet. Resultaten av dessa har dock varit svåra att se och frågan är om inte dessa åtgärder endast syftat till att ge sken av att ansvar förts längre ut i organisationer och därmed erhålla en högre grad av legitimitet. En annan anledning till decentraliseringsarbetet kan dock vara ett försök att komma tillrätta med den korrup-tion som under senare år upptäckts. Genom decentralisering arbetar man närmare verksamheten och kan på så sätt på ett tidigt stadium upptäcka felaktigheter och brister. Förtroendet för de lokala och regionala organen förefaller vara lågt. Granskningsarbetet är mycket omfattande samtidigt som allmänheten har lågt förtroende för de förtroendevalda politikerna. Systemet i sig

¹⁰⁶ Lidström 1996

verkar vara mycket regelstyrtd där senioratet premieras och där legitimitet tilldelas på legalt- rationell respektive traditionell basis.

Det franska revisionssystemet kan betecknas som en solid inrättning som verkat under en lång tidsperiod, dock något kortare tid på regional nivå. Genom detta har det erhållit status och respekt som alla gånger kanske inte är av godo. Rekryteringen sker från ett fåtal skolor, vilket innebär ett litet urval som uppvisar små skillnader. Vidare kan organisationens slutliga omdömen godtas utan att ifrågasättas och detta kan leda till att organisationen inte tvingas att driva arbetet framåt och därmed avstannar utvecklingen. Att ledamöterna har domarstatus och hög status både professionellt och socialt kan vara en annan bidragande orsak till att utslagen kritiseras i liten utsträckning. Genom gedigen utbildning och lång erfarenhet anser allmänheten att risken för att misstag skall begås vara mycket liten och accepterar därför utslagen.

Genom att de bokföringsskyldiga är personligt ansvariga för räkenskaperna förhindras ett felaktigt beteende. Då Chambre Régionale des Comptes har ett högt anseende kan förutsättas att de individer som får anmärkningar förlorar sitt rykte och därmed får svårt i sin fortsatta yrkeskarriär. För att förhindra detta kan organisationen istället välja att sända inofficiella meddelanden och på så sätt riskerar den bokföringsansvarige att inte hängas ut i pressen. Samtidigt får allmänheten inte tillgång till de faktiska omständigheter som råder utan invaggas i en falsk trygghet.

Vidare finns få andra organisationer som granskar kommunal och regional revision, vilket betyder att Chambre Régionale des Comptes har ett stort ansvar. De överklagningsinstanser som finns har ofta medlemmar från organisationen och risken finns därför att frågan inte blir korrekt bedömd. En annan risk är att ledamöterna väljer att hålla varandra om ryggen och på så sätt favoriserar de varandra. Ytterligare en risk kan vara att ledamöterna under en längre period verkat inom systemet och därmed har en konservativ inställning till förändringar och resulterar i att nytänkande inte premieras. En annan aspekt är ledamöterna är väl insatta i systemet och därmed kan fallet även vara att risken för att felaktiga beslut fattas är mycket liten.

Tyskland

Även det tyska systemet har en mycket lång historia och även här återfinns ett starkt reglerat regelverk. Detta gör att då lagligheten av besluten revideras kan avvikelser från lagen snabbt identifieras. Vidare kan ifrågasättas hur stort förtroende de lokala enheterna egentligen har i och med att uttryck såsom "förtroende är bra men kontroll är bättre". Detta kan innebära att de lokala enheternas självstyre endast är en täckmantel för att nationen skall uppnå legitimitet vad gäller decentralisering.

En negativ aspekt av Landesrechnungshofs arbete är de kontakter som inofficiellt sker mellan det reviderande organet och det reviderade organet. Återfinns namnkunniga personer inom det reviderade organet och kritik kan riktas mot dessa väljer Landesrechnungshof att inofficiellt meddela berörda individer. Detta sker för att organisationen inte vill namnge personen i rappor-

ten och därmed förstöra dennes framtida yrkeskarriär samt rykte då rapporten offentliggörs, därmed förlorar individen i fråga sin legitimitet. Detta kan i värsta fall leda till att personen i fråga fråntas sitt arbete, då detta är den legitima handlingen som förväntas tas av arbetsgivaren, och får på så sätt svårigheter att finna ett nytt. Därför ges möjlighet till att korrigera felen innan rapporten trycks och felen kan därmed utelämnas. Detta leder i förlängningen till att allmänheten inte får tillgång till sanningsenlig information och inte kan kritisera den undermåliga förvaltning som sker inom enheten. Detta kan dock även vara positivt då ett tänkbart scenario är att det egentligen är fråga om ett misstag. Skulle detta vara fallet utelämnas en mer eller mindre oskyldig individ i media och möjligheten till att återfå förtroende är då relativt liten. På så sätt är de inofficiella kontakterna av godo.

Att de reviderade organen ges möjlighet att besvara den kritik Landesrechnungshof riktar mot dem kan ses som ett led i arbetet att vidareutveckla revisionen. På så sätt nås organisationen av nya influenser och åsikter vilket gör att ett nytt tänkande har möjlighet att växa fram inom organisationen. Att ingen nationell standard återfinns underlättar därmed också förändringar då beslutet kan fattas på delstatsnivå. Detta är samtidigt ett problem då arbetet att uppnå en nationell standard försvåras. De olika konferenser de olika Landesrechnungshofspresidenterna deltar i har möjlighet att jämföra sina kollegors sätt att arbeta på och adaptera dessa och på så sätt arbetas en så optimal form av revision fram.

Liksom i Frankrike råder inom Landesrechnungshof en legal- rationell legitimitet som baseras på den auktoritet och hierarki som återfinns inom organisationen. Ledamöterna av Landesrechnungshof är överordnade övriga och det är de som tar de avgörande besluten som därmed även anses vara de korrekta och legitima.

Italien

Italiens revisionssystem är inte som Sveriges där det finns både lag och praxis, utan all revision är reglerad i lag, där regelverket är snävt inom vissa områden. Ett exempel på detta är regleringen av tillsättandet av revisorer, som är väl preciserat hur och vilka som kan komma ifråga vid tillsättandet av Comitato Regionale dei Controllo, vilket i sin tur gör att antalet tänkbara revisorer är mycket begränsad. Revisionsorganet består mestadels av högt uppsatta ämbetsmän inom olika kategorier vilket medför en risk av tillsättande av dessa experter. Denna kan medföra dels förhindrande av nyskapande och dels slutna krets. Där den förstnämnde innebär att det finns en chans att en expert som arbetat med samma arbetsuppgifter under många år saknar ett nytänkande och kreativitet utan fortsätter i "gamla" spår. Den sistnämnde kan medföra att dessa experter blir en sammanslutning av en grupp där de sinsemellan högaktar varandra. Vidare om problem skulle uppstå håller de varandra om ryggen allt för att inte deras rykte skall gå i stöpet.

Italien är ett land som på senare år har uppdagat korruption inom den offentliga sektorn. När ett sådant system, såsom vid tillsättningen av ämbetsmän inom revisionsorganet finns det stor risk att korruption uppstår. Givetvis

finns det försök i att förebygga korrupktion inom all verksamhet. Italienarna är väl medvetna om att korrupktion försiggår inom landets gränser men vet inte på vilken nivå den finns eller hur omfattande den är och med dessa ord avslutar vi analysen.

Revisorn och andra skillnader - slutsatser

Detta avslutande avsnitt syftar till att lyfta fram de bakomliggande faktorer till varför kommunala revisionssystem skiljer sig åt mellan de studerade nationerna. Inledningsvis skall poängteras att internationella jämförelser mellan kommuner är svåra att genomföra då kommunerna är olika utformade, detta beroende på en rad faktorer.

Efter studiens genomförande kan slutsatsen dras att av de tre aktörerna, principal, agent och revisorn är det den tredje av dessa som särskiljer sig mest. Detta visar att politiskt förfarande samt delegering till stor del överensstämmer medan informationsinhämtningen, genom revisionsprocessen, utförs på avvikande sätt.

Den första faktorn vi väljer att lyfta fram till varför revisionssystem skiljer sig rör samhällsystem. Ett flertal områden i Syd- och Mellaneuropa håller på den egna lokala identiteten. Detta leder till att antalet kommuner är många och att kommunsammanslagningar svåra att företa. Staten har därför, för att kunna samordna kommunerna, valt att vara restriktiv med lokalt självstyre och använt en centralstyrd administration. De napoleonska systemen genomgår nu en decentraliserings-process och det statliga inflytandet blir allt mindre. De nordeuropeiska kommunsystemen har redan uppnått en hög grad av decentralisering, vilket lett till att staten givit kommunerna friare tyglar och decentraliserat relativt mycket ansvar. Generellt sett tenderar federala system att låta de nationella kommunsystemen utvecklas friare, då delstaterna ofta har befogenhet att utforma kommunernas organisation och verksamhet, det vill säga en högre decentraliseringsgrad. Givetvis finns även skillnader då till exempel även vissa enhetsstater har dessa möjligheter och dessutom kan tänkas finnas federationer med identiska kommunsystem. Slutsatsen kan ändå dras att ju mer decentraliserad en stat är, desto högre frihetsgrad har regional och lokal nivå och därmed större möjlighet att själva påverka system såsom exempelvis revision.

Vidare är kommunens geografiska yta och befolkningsstorlek av betydelse vid decentralisering och kontroll. Detta hänger samman med ekonomisk bärkraft då ett för litet område inte kan finansiera kontrollen medan ett för stort område inte är greppbart. I förlängningen visar decentraliseringsgraden principalens förtroendenivå för agenten. Likhetstecken kan sättas mellan decentraliseringsgrad och förtroendenivå, det vill säga hög decentralisering tyder på stort förtroende. Dessutom tycks begreppen förtroende och legitimitet verka i ett motsatsförhållande, det vill säga vid högt förtroende erhålls låg legitimitet. Erhålls därmed ingen legitimitet skapas ingen statusfylld revision.

Vad gäller revisionslagstiftning skiljer sig denna markant vid en jämförelse mellan länder och är därmed ett skäl till att revisionssystem skiljer sig åt. Anledningen till detta är lagstiftarna har olika utgångspunkter och prioriteringar vid utformningen av lagarna. Det är viktigt att förstå sammanhanget i vilket systemet fungerar och med vilka det interagerar. Det finns många starka organisationer som har en stor inverkan på omvärlden och som försöker att sätta upp internationella normer av standardisering, detta sker successivt för att underlätta ett samarbete länderna emellan. Detta har gjort att det inte finns några internationellt sett klara lagar, normer eller normbildningar, vilka appliceras över hela världen utan de internationella sammanslutningar som existerar används inom ett begränsat område. Ett vidare problem är krav på offentlig information där vissa länder förutsätter att organisationer skall ha en offentlig årsredovisning efter strikta regler medan andra nationer nöjer sig med något mer begränsade krav.

En annan faktor som påverkar revisionens utseende är de juridiska konsekvenserna vid felaktigheter eller ej beviljad ansvarsfrihet, med detta avses bestraffning i någon form. Om detta inte uppmärksammas kan detta resultera i dels en lägre kontrollbenägenhet, dels en långsammare utvecklingstakt.

Ytterligare en anledning till att revisionssystemen i världen inte ser likadana ut beror på de språkbarriärer som existerar. Då begrepp har olika innebörd i olika länder finns risk för att missförstånd uppstår. För att samarbete och multinationella organisationer skall kunna existera krävs att en överenskommelse om att använda samma språkram. Genom att applicera ett och samma språk i Europa synliggörs de språkliga skillnaderna vad gäller ekonomi i allmänhet och revision i synnerhet. Vissa länder saknas helt vissa begrepp som andra dagligen använder och detta begränsar givetvis utbytet och samarbetet länderna emellan.

Avslutningsvis skall poängteras att Europas historia präglar revisionens utveckling och utseende. Under historiens gång har nationer intagits, utplånats och återuppstått. Nationsgränserna har varit flytande och Europas karta har målats om ett flertal gånger. Ett resultat av detta är att nationer efter självständigheten har skapat en genuin och stark patriotism för att bevara det "landsspecifika". Samtliga av ovanstående nämnda faktorer är på ett eller annat sätt sammankopplade med den historiska aspekten som därmed kan ses som den största bidragande orsaken till varför revisionssystem skiljer sig åt.

Lite slut till mycket början

– Kommunal revision som forskningsfält

Rolf Solli

Det är naturligtvis omöjligt att med utgångspunkt från texterna i föregående kapitel att abstrahera till ett teoretiskt bidrag, därtill behandlar de olika uppsatserna alldeles för olika företeelser. Men forskning handlar inte alltid om att formulera teorier, den kan också leda fram till nya frågor. Frågor är enligt min mening underskattade, ungefär like mycket som entydiga svar är över-skattade. Entydighet är allt som oftast samma sak som enfald. Frågor kan fånga vårt intresse att reflektera i nya banor.

Utan att vilja vara enfaldig menar jag att de ovan redovisade uppsatserna visar att det även med måttliga insatser (utan att för det minsta förringa författarnas insatser, med de är trots allt är begränsade i tiden) går att generera ny kunskap på det aktuella forskningsfältet. En slutsats av detta är att kommunal revision är just i ett sådant läge att mer forskning inte bara, som vanligt, är angelägen utan också har en god prognos att leda fram till både bra frågor och, med tiden, en meningsfull teoribildning. Jag vill mena att detta gynnsamma läge beror på att forskningsfältet innehåller lite, men något, att utgå ifrån. Lite är bra i den meningen att det finns något att börja med och det är bra eftersom det är relativt många andra samhällsvetenskapliga forskningsfält inte finns mer än att det säkert går att ta fram meningsfull kunskap.

Här vill jag ge mig på ett försök till att formulera några frågor och några metodologiska ansatser som i mitt tycke skulle kunna vara fruktbara.

Rollen i fokus

De enklaste frågorna kan vara de viktigaste. En sådan fråga är; vilken roll spelar revisionen för den kommunala organiseringen? Förvisso finns det texter som framställs som svar på frågan. Men erfarenheten från rollstudier visar tydligt att diskrepansen mellan det som sägs och det som görs kan vara betydande¹⁰⁷. Föreställningarna om revisionens funktion skymtar fram i de tidigare redovisade uppsatserna. Det finns bland annat ett antagande om att revisionen bidrager till att fusk och andra oegentligheter minskar, men gör det det? En sådan fråga bör studeras.

För att förstå en aktivitet, till exempel revision, är det nödvändigt att skilja på vad som sägs och vad som görs. Det som sägs och på annat sätt presenteras kallar Czarniawska¹⁰⁸ den representativa logiken. Den senare kännetecknas av god retorik där berättelsen är tillrättalagd på ett sådant sätt att den är lätt att förstå för andra. Berättandet är formellt rationellt där det finns ett mål och

¹⁰⁷ Solli & Källström 1996, Solli 1999, Cregård 2001

¹⁰⁸ Czarniawska 1999a

ett medel som har en effekt. Det är inte så att ”verkligheten” så som den framställs enligt nämnda logik saknar relevans, tvärtom. Utbildning, resursanskaffning mm bygger på just denna logik det vill säga funktioner väl så viktiga att förstå. Men, praktiken är inte helt som vi säger att den är. Praktiken är konkret, fragmentarisk och bygger ofta på recept som är kända för att fungera¹⁰⁹. Praktiken handlar alltså om hur man gör och med vem man gör vad.

För att förstå el roll behövs alltså studier som inkluderar både den representativa och den praktiska sidan av studieobjekten. Den representativa studeras genom textanalyser, intervjuer och andra instrument där berörda får komma till tals. Den praktiska sidan studeras bäst genom metoder som skuggning¹¹⁰, eller där man på ett sätt kan observera vad rollinnehavaren faktiskt gör. Studier av nämnda slag saknas och innan de är gjorda är vi hänvisade till retoriken i vår förståelse av vad revision är.

Särskilda frågor

Rollstudier av det ovan redovisade slaget innehåller i sig ett rikt spektrum av frågor. När det gäller revision i allmänhet och kommunal revision i synnerhet finns några särskilt intressanta aspekter att belysa.

En sådan aspekt är ansvarsfrågan. Den är inte obehandlad¹¹¹. Men vad menas med ansvarsfrihet i ett organisatoriskt perspektiv. Särskilt intressant blir det om man utgår från en hypotes innebärande att det betyder att revisorerna ligger illa till, det finns flera fall som ger sådana signaler.

Kommuner är politiskt styrda organisationer, dess ledning har med demokrati att göra. En särskild fråga i detta sammanhang är därför vilket bidrag rent demokratiskt revisionen står för. Nog vore det intressant att få belyst?

I texterna ovan har det flera gånger påpekats att revision är en växande marknad. En gång i tiden, för inte särskilt länge sedan, var det Svenska kommunförbundets revisionsavdelning som skötte större delen av den kommunala revisionen. Situationen skulle kunna beskrivas som att kommunerna var indirekta ägare av sin egen revision. Idag är situationen den att kommunerna när det gäller den professionella revisionsdelen är hänvisade till en marknad, det vill säga är typiska kunder. Hur har en sådan förändring påverkat kommunernas förhållande till revision? Vad betyder det att det trots allt finns ganska få aktörer på marknaden?

¹⁰⁹ Czarniawska1999a, Bordieu 1992

¹¹⁰ Se t.ex Nilsson 1999, Wrenne 1998, Cregård 2000, Czarniawska 1999b

¹¹¹ Lundin 1999

Ta revision på allvar

Bland mycket annat är alltså slutsatsen att den kommunala revisionen behöver beforskas. Ett bevis på detta är att det är tämligen enkelt att formulera obesvarade frågor. Det är hög tid att ta revisionen på allvar!

Referenser

- Ahlbäck, Shirin. 1999. Att kontrollera staten, den statliga revisionens roll i den parlamentariska demokratin. Acta Universitatis Upsaliensis. Uppsala.
- Akerlof, George A. 1970. "The market for lemons: quality uncertainty and the market mechanism" Quarterly Journal of Economics Vol.89 pp 488-500.
- Asplund, Johan. 1967. Om mättnadsprocessen. Argos Förlag AB. Uppsala.
- Asplund, Johan. 1987. Det sociala livets elementära former. Bokförlaget Korpen Göteborg.
- Becker, Gary S. 1992. Habits, addictions and traditions KYKLOS Vol. 45 – Fasc.3 pp 327-346.
- Beetham, David & Kevin Boyle. 1997. 80 frågor och svar om demokrati. SNS förlag. Stockholm
- Bonniers Svenska Ordbok. 1991. 5:e upplagan Bonnier Fakta Bokförlag AB. Stockholm.
- Bourdieu, Pierre. 1992. The Logic of Practice. Polity. Cambridge.
- Brorström, Björn. 1982. Planeringspolitik eller resultatpolitik, användning och utformning av kommunala bokslut. Doxa Ekonomi. Bodafors.
- Brorström, Björn; Ola Eriksson, Anders Haglund. 2001. Kommunal redovisningslag – beskrivning och tolkning. Studentlitteratur. Lund.
- Brunsson, Nils & Johan P. Olsson, 1990, Makten att reformera. Carlssons Förlag. Stockholm.
- Bryntse, Karin. 1993. Kommunal verksamhet på kontrakt i Tyskland, rapport 65. KEFU. Lund.
- Bäck, Henry & Halvarson, Arne. 1992. Metodbok. SNS Förlag. Stockholm.
- Cassel, Filip. 2000. Behovet av kommunal externrevision. SNS Förlag Stockholm.
- Coase, Ronald. 1992. Företaget, marknaden och lagarna. Ratio. Stockholm.
- Coase, Ronald. 2000. Företaget, marknaden och lagarna. City University Press. Stockholm.
- Coldwell, Daniel III. 1981. "The economics of habits". Humboldt Journal of Social Relations Vol. 8 No 2 pp 1-10 spring/summer.
- Connolly, Sara & Alistair Munro. 1999. Economics of the public sector. Redwood Books Wiltshire Great Britain.
- Coopers & Lybrand, Öhrlings Reveko. 1994. Bilder av revision och revisorer. Öhrlings Reveko. Stockholm.
- Cregård, Anna. 2000. Förvaltningschefers styrning : en studie av praktik och representation i skolans värld. (akd avh) CEFOS. Göteborg.
- Czarniawska, Barbara. 1999a. Är det möjligt att vara konstruktionist och konsult?. Ledmotiv, 3/99 sid 75-86.
- Czarniawska, Barbara. 1999b. Det var en gång en stad på vatten. SNS-förlag. Stockholm.
- Demker, Marie, Halvarsson Arne. 1994. Statsskicket i 11 länder, en faktasamling. Liber. Stockholm.
- Edlund, Claes. 1978. Influence and responsibility at the place of work, Parädets förlag. Stockholm.
- Ekholm, Mats & Olle Fransson. 1994. Praktisk intervjuteknik 4:e upplagan 2:a tryckningen. Norstedts Förlag. Stockholm.
- Elm, Sten & Birgitta Thulin. 1996. Historia. Interskol AB Malmö. Malmö.
- Eneroth, Bo. 1984. Hur mäter man "vackert"?- grundbok i kvalitativ metod. Graphic Systems AB. Göteborg.
- EURORAI. 1994. Public Finance Control at Regional Level: A comparative study. European Organization of Regional External Public Finance Audit Institutions (EURORAI), Spanien. València.
- Fayol, Henri. 1950. Industriell och allmän administration. AB Ljus. Stockholm.
- Feldman, Martha S. & James G March. 1981. Information in Organizations as Signal and Symbol, Administrative Science Quarterly, Vol 26, No 2, pp 171- 186.
- Fihn, Glenn. 1994. Den dubbla bokföringen, dess ursprung och Luca Pacioli, Kfi- rapport 25,. KFi. Göteborg
- Flaa, Paul; Dag Hofoss; Finn Holmer-Hoven, Thorstein Medhus & Rolf Rønning. 1998. Introduktion till organisationsteori. Studentlitteratur. Lund.
- Follet, Mary P. 1941. Dynamic Administration. Bath Management Publications Trust, Ltd. London.

- Fridolf, Marie & Gunnel Rydberg, med flera. 1995. Decentralisering i Kommunen Möjligheter och Konsekvenser. Fritzes Förlag AB Stockholm
- Föreningen auktoriserade revisorer FAR. 1984. Revision. FAR förlag. Stockholm.
- Föreningen auktoriserade revisorer FAR. 1991. Revision 1. Auktoriserade Revisorer. Föreningen auktoriserade revisorer FAR. 1998. FARs Revisionsbok 1998. FAR förlag. Stockholm.
- Föreningen auktoriserade revisorer FAR. 1999. Revision, vad är det? FAR Förlag. Stockholm.
- Grönroos, Christian och Caroline Monthele. 1988. Service Management i den offentliga sektorn” Liber AB. Malmö .
- Gunnarsson, Christer. 1992. ”Staten och institutionerna” i Den offentliga sektorn – en introduktion till den offentliga sektorns ekonomi sidorna 25 – 87 Redaktör Bo Södersten. SNS förlag. Stockholm.
- Gustafsson, Agne. 1984. Kommunal självstyrelse. Liber Förlag. Lund.
- Gustavsson, Agne. 1999. Kommunal självstyrelse. 7:e upplagan, 1:a tryckningen. SNS förlag. Stockholm.
- Guthrie, James; Olov Olson & Christopher Humphrey. 1999. “Debating developments in new public financial management: the limits of global theorising and some new ways forward”. Financial Accountability & Management, Vol 15 no 3/4 pp 209-228
- Hagman, Ulf. 2000. Frankrike, Monaco, länder i fickformat. Utrikespolitiska institutet. Stockholm.
- Hagman, Ulf. 2000. Italien, San Marino, Vatikanstaten, Länder i fickformat. Utrikespolitiska institutet. Stockholm.
- Halvorsen, Knut. 1992. Samhällsvetenskaplig metod. Studentlitteratur. Lund.
- Hartman, Jan. 1998. Vetenskapligt tänkande- Från kunskapsteori till metodteori. Studentlitteratur. Lund.
- Heijtz, Sven. 1977. Den nya revisionen. Stig H Larsson Konsult AB. Borrby.
- Holmberg, Sören; Lennart Weibull. 1990. Medier och opinion i Sverige, SOM- undersökningen 1989. SOM- rapport 5, Statsvetenskapliga institutionen univ, Institutionen för journalistik och masskommunikation univ. Göteborg.
- Holme, Idar M & Bernt K Solvang. 1991. Forskningsmetodik- Om kvalitativa och kvantitativa metoder. Studentlitteratur. Lund.
- Hood, Christopher. 1995. The ”new public management” in the 1980’s: variations on a theme.. Accounting organizations and Society Vol. 20 No 2/3 pp 93-109.
- Hussein, Mohamed Elmutassim. 1981. The innovative process in financial accounting standard setting. Accounting, Organizations and Society. Vol. 6 No.1 pp 27 – 37.
- Höglund, Olle. 1999. Sveriges Rikes Lag. Norstedts Juridik. Uppsala.
- Ijiri, Yuji. 1975. Theory of accounting measurement. American Accounting association. Florida. Sarasota.
- Jacobsen, Dag Ingvar & Jan Thorsvik. 1998. Hur moderna organisationer fungerar. Studentlitteratur. Lund.
- Jacobsen, Dag Ingvar & Jan Thorsvik. 2002. Hur moderna organisationer fungerar. 2:a upplagan. Studentlitteratur. Lund.
- Johansson, Lena. 2003. Hur kommunala revisioner agerar för att upprätthålla sitt oberoende – en fallstudie av två västsvenska kommuner. C/D uppsats. Förvaltningshögskolan. Göteborg.
- Johansson, Sven-Erik; Bengt A Nyström. & Erik Rydström. 1973. Företagsrevision. Sveriges Radios Förlag. Stockholm.
- Johansson, Sven-Erik, Bengt A Nyström. & Erik Rydström. 1987. Revision: kontroll, effektivitet, utveckling. Svenskt Tryck. Stockholm.
- Johansson, Ulla. 1998. Om ansvar, ansvarsföreställningar och deras betydelse för den organisatoriska verkligheten. Lund University Press. Lund.
- Jönsson, Sten. 1985. Eliten och normerna – drivkrafter i utvecklingen av redovisningspraxis. Bokförlaget Doxa AB. Lund.
- Karlsson, Agneta. 1991. Om strategi och legitimitet, en studie av legitimitetsproblematiken i förbindelse med strategisk förändring i organisationer. Lund University Press. Lund.
- Karlsson, Karin & Susanne Svensson. 2003. Bevara bariärerna – en jämförande studie mellan Sverige och ett antal europeiska länder vad gäller revision. C/D-uppsats. Förvaltningshögskolan. Göteborg
- Kommunallag (1991:900)

- Kronvall Kai; Eric Olsson & Torgny Sköldborg. 1991. Förändring och lärande – En utmaning för offentlig sektor. Studentlitteratur. Lund.
- Laffont, Jean- Jacques & David Martimort. 2002. The Theory of Incentives- the principal-agent model. Princeton University Press. Princeton.
- Lantz, Annika. 1993. Intervjumetodik. Studentlitteratur. Lund.
- Lidström, Anders. 1996. Kommunsystem i Europa. Publica. Norstedts juridik. Stockholm.
- Liff, Roy & Lars Magnusson 1986. Förvaltningsrevision : ett instrument för förändring och förnyelse. Doxa. Lund.
- Lindbeck, Assar; Per Molander; Torsten Persson; Olof Petersson & Swedenborg Birgitta. 2000. Ekonomirådets rapport 2000 Politisk makt med oklart ansvar. SNS Förlag. Stockholm.
- Lundahl, Ulf, och Per-Hugo Skärvad. 1992. Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer. Studentlitteratur. Lund.
- Lundin, Olle. 1999. Kommunal revision. Instus Förlag AB. Uppsala.
- Melin, Leif. 1998. Strategisk förändring: om dess drivkrafter och inneboende logik i Organisationsteori på svenska sidorna 61 - 85 Redaktör: Barbara Czarniawska Liber AB. Malmö.
- Meyer, John & Brian Rowan. 1977. Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. American Journal of Sociology. vol 83. no 2 pp 340- 363
- Moberg, Krister. 1986. Bolagsrevision. oberoende. ansvar. sekretess. Norstedts. Stockholm.
- Nationalencyklopedien band 2 1990; band 6 1991; band 15 1994; band 18 1995. Bokförlaget Bra Böcker AB. Höganäs.
- Nationalencyklopedin. band 18. 1995. Bra Böcker AB. Höganäs.
- Nationalencyklopedin. band 6. 1991. Bra Böcker AB. Höganäs.
- Nilsson, Vivecka. 1999. Empati och distans; en studie av överläkares förhållande till ekonomistyrning. (akd avh) Förvaltningshögskolan. Göteborg
- Noelle-Neumann Elisabeth. 1981. The Spiral of Silence Public Opinion – Our Social Skin. The University of Chicago Press. Chicago.
- Nöjd, Lisa. 2003. Kommunal revision – vilka drivkrafter styr utvecklingen? C/D uppsats. Förvaltningshögskolan. Göteborg.
- Olson, Olov. 1983. Ansvar och ändamål- om utveckling och användning av ett kommunalt ekonomisystem. Bokförlaget Doxa AB. Lund.
- Olson, Olov; James Guthrie & Christopher Humphrey. 1998. Global warning: Debating International Developments in New Public Financial Management. Cappelen Akademisk Forlag as. Oslo.
- Page, Edward C.. 1991. Localism and centralism in Europe. The political and legal bases of local self- government. Oxford University Press. Oxford.
- Persson, Ulrika. 1996. Decentralisering och regionalisering i Frankrike. Institutet för regionalforskning. Stockholm.
- Petersson, Olof. 1996. Politikens möjligheter. Har folkstyrelsen någon framtid? SNS Förlag. Stockholm.
- Petersson, Olof. 1996. Hur styrs Europa? Den politiska maktutövningen i Europas stater. Publica. Norstedts juridik. Stockholm.
- Petersson, Olof; Sören Holmberg; Leif Lewin & Hanne M Narud. 2002. Demokrati utan ansvar. SNS förlag. Stockholm.
- Pollitt, Christopher; Xavier Girre. Jeremy Lonsdale; Robert Mul; Hilkka Summa & Marit Waerness. 2002. Performance or compliance? Performance audit and public management in five countries. Oxford University Press. Oxford
- Power, Michael. 1997/1999. The Audit Society. Rituals of Verification. Oxford University Press Inc. New York
- Prop. 1998/99:66 En stärkt kommunal revision.
- PUMA. 1996. Performance auditing and the modernisation of government. OECD Publications. Paris.
- Repstad, Pål. 1993. Närhet och distans- Kvalitativa metoder i samhällsvetenskap. Studentlitteratur. Lund
- Riberdahl, Curt. 1982. Några rättsliga aspekter på kommunal revision. publicerad i Förvaltningsrättslig tidskrift nr.44 1981.red. Westberg m.fl.. Norstedts & söner i distribution. Stockholm.
- Riksdagens Revisorer. 1991. Statlig revision i andra länder. Riksdagens Revisorer. Stockholm.

- Riksrevisionsverket. 1993. Performance Audit at the Swedish National Audit Bureau. Riksrevisionsverket. Stockholm.
- Rose, Nikolas & Peter Miller. 1992. Political power beyond the state problematics of government. *British journal of sociology* 43 (2) pp173-205.
- Sjöström, Camilla. 1994. Revision och lagreglering – ett historiskt perspektiv. Technology thesis 417 Department of Computer and Information Science. Linköping.
- Solli, Rolf & Barbara Czamiawska (red). 2001. Modernisering av storstaden. marknad och management i stora städer vid sekelskiftet. Liber. Malmö.
- SOU 1997:18. Granskning av granskning. Den statliga revisionen i Sverige och Danmark. Stockholm
- SOU 1998:71. Den kommunala revisionen- ett demokratiskt kontrollinstrument. Betänkande av kommunrevisionsutredningen. Stockholm
- SOU 1998:71. Den Kommunala Revisionen – ett demokratiskt kontrollinstrument. Stockholm.
- Svenska Kommunförbundet och Landstingsförbundet. 2002. God revisionssed i kommunal verksamhet. Stockholm.
- Svenska Kommunförbundet. 2001. Fullmäktige & revisionen. fakta och frågor för reflexion och diskussion. Stockholm.
- Svenska Kommunförbundet. 2002. Effektiv Revision – vad är det och när? Rapport över projektet effektiv revision 2000-2002. Stockholm.
- Svenska Kommunförbundet. 2002. Den kommunala revisionen har stort förtroende – Uppfattningar om och attityder till den kommunala revisionen fångade i en undersökning våren 2002. Sammanställning av Karin Tengdelius. Svenska Kommunförbundet. Stockholm maj 2002.
- Svenska Revisorssamfundet SRS. 1995. Vägledning för revision. metodik. Svenska Revisorssamfundet SRS Service Ab. Falköping.
- Sävborg-Romare, Ebba. 2000. Tyskland. länder i fickformat. Utrikespolitiska institutet. Stockholm
- Tarde, Gabriel (1903/1962) *Laws of imitation*. Peter Smith: Mass.
- Taylor, Frederick W. 1920. *Rationell arbetsfördelning Taylor- systemet*. Almqvist & Wiksells Boktryckeri AB. Uppsala.
- Wallensten, Ivar. 1978. *Kvickt från A till Ö Aforistisk ordbok*. Rabén & Sjögren. Kristad.
- Watson, Tony J. 1982. Group Ideologies and Organizational Change. *Journal of Management Studies*. Vol 19. No 3. pp 259- 275.
- Veal, A. J. 1997. *Research methods for leisure and tourism- A practical guide*. Pitman Publishing. London.
- Weber, Max. 1958. *Essays in Sociology*. Oxford University Press. New York.
- Weber, Max. 1983. *Ekonomi och samhälle*. Argos. Lund.
- Wrenne, Petter. 1998. *I skuggan av ett kommunalråd eller Hur ett kommunalråd själv kan hamna i skuggan*. CEFOS. Göteborg.
- Zaltman, Gerald; Robert Duncan. Jonny Holbek. 1973. *Innovations and organizations*. John Wiley & Sons United States of America.

Internet

www.scb.se
www.sns.se
www.svekom.se
<http://www1.oecd.org/puma/malg/malg97/de.pdf> 030225
http://www.sweden.se/templates/FactSheet____4005.asp030225
http://www.regeringen.se/galactica/service=irnews/action=obj_show?c_obj_id=31002030225
<http://www.landguiden.se/> 030228
<http://www1.oecd.org/puma/malg/malg97/sw.pdf> 030228
<http://www.behrens.nu/demokrati/riksdagen/huvuduppgifter.asp>030307
<http://www.behrens.nu/demokrati/forvaltningen/index.asp> 030307
<http://www.behrens.nu/demokrati/regeringen/index.asp>030307
<http://www.behrens.nu/demokrati/kommuner/index.asp>030307
<http://www.lst.se/> 030307
<http://www.economist.com/countries/Italy/profile.cfm?folder=Profile-Political%20Structure030309>
<http://www.economist.com/countries/Italy/profile.cfm?foldert,=Profile-FactSheet030309>
<http://www.economist.com/countries/Italy/profile.cfm?folder=Profile%20Economic%20Structure030309>
<http://g3.spraakdata.gu.se/saob> 030322
http://www.rrv.se/pagedownload/RRV_master/RRV/Om+RRV/RRVs+roll+&+uppgift/roll_och_uppgift.pdf030322
http://www.nao.gov.uk/publications/state_audit/st_france.pdf 030331
http://www.nao.gov.uk/publications/state_audit/st_italy.pdf 030331
http://www.nao.gov.uk/publications/state_audit/st_germany.pdf030331
http://www.nao.gov.uk/publications/state_audit/st_sweden.pdf030331
<http://www.ccomptes.fr/anglais01.htm> 030401
<http://www.ccomptes.fr/anglais02.htm> 030401
<http://www.ccomptes.fr/anglais/anglais03.htm> 030401
http://www.ccomptes.fr/crc/votre-region/ile-de-france/ile_de_france.htm 030410
<http://www.bundesrechnungshof.de/en> 030409
<http://www.initaly.com/> 030424
<http://www.scb.se/publkat/ovriga/MIS19982.pdf> 030502
<http://www.svekom.se> 030525
http://www.potsdam.de/live/baum/show.php3?id=188&nodeid=&_language=de 030525

**Kommunforskning i Västsverige
Pilgatan 19 A
411 411 22 Göteborg
tfn 031-773 59 00, fax 031-773 59 09
www.kfi.se**