

# Kommunal revision

En fallstudie om orena årsredovisningar inom kommunerna

Daniel Demir & Maria Demir

Magisteruppsats 15 hp

Höstterminen 2010

Handledare / Supervisor: Docent Paula Liukkonen

English title: A study of unclean statements within the municipality

Kontakt författare: maria\_demir@hotmail.com, daniel-dem@hotmail.com

**Företagsekonomiska institutionen**



**Stockholms  
universitet**

# Sammanfattning

Ett antal studier har uppmärksammat orena årsredovisningar, i form av upplysningsfel samt avvikelser i resultat, hos en mängd kommuner och landsting i Sverige. Studierna påpekar även bland annat att kommunerna brister mer i efterlevnaden av Rådet för kommunal Redovisnings rekommendationer (RKR) än landstingen. Därför var det mer intressant för oss att studera vidare i kommunernas revisionsarbete. Ligger felet hos de sakkunniga revisorerna eller är det ett medvetet fel mellan de förtroendevalda revisorerna och sakkunniga revisorerna som förbises? Denna studie ämnar därmed studera varför förtroendevalda godkänner orena årsredovisningar inom kommunerna. Syftet med studien är att få en förståelse till varför förtroendevalda inte anmäler eller noterar orena årsredovisningar. Studien bygger på en kvalitativ fallstudie med ett positivistiskt synsätt och en deduktiv ansats. Inledningsvis utfördes en litteratur studie kring revision, revisorns granskningsarbete samt kontrollmodell för att få en förståelse för studiens ämnesområde för att därefter kunna genomföra öppna intervjuer med bland annat förtroendevalda och sakkunniga revisorer.

Resultaten av det insamlade materialet visar att oberoendet hos de förtroendevalda och sakkunniga revisorerna inte är påverkad men även att kvalitén i revisionen inte är tillräckligt hög för att upplysningsfel och avvikelser i resultat skall uppmärksammas under revisorernas granskningsarbete. Studien kommer fram till att kompetensen och kvalitetssäkringen hos de förtroendevalda revisorerna är för låga.

**Nyckelord:** Kommunal revision, oberoende, revisionskvalité, väsentlighet och risk, kontrollmodell.

# Abstract

A number of studies highlighted unclean annual reports, in the form of enlightenment failure and abnormalities in the results, of an amount of municipalities and county councils in Sweden. The studies also point out inter alia that municipalities lack more in compliance with the Council for Municipal Accounting recommendations (RKR) than counties. It was therefore more interesting for us to study further in the municipal audit work. Is the fault with the expert auditors or is it a deliberate error between the elected official auditors and expert auditors who overlooked? This study aims therefore to examine why elected official auditors approves unclean statements within the municipalities. The purpose of this study is to gain an understanding of why elected official auditors do not report or note unclean statements. The study is based on a qualitative case study with a positivistic approach and a deductive approach. Initially a literature review of the audit, the auditor's work and control theory was performed in order to gain an understanding of the study subject to subsequently implement open interviews with inter alia elected official and expert auditors.

The results of the collected material shows that the independence of elected official and expert auditors are not affected but also that the quality of the audit is not high enough enlightenment failure and abnormalities in the results to be noted during the auditor's audit work. The study concludes that the competence and quality assurance of the elected official auditors are too low.

**Keywords:** municipal audit, independence, audit quality, materiality and risk, control model.

# Förord

Denna magisteruppsats genomfördes under hösten 2010. Ett stort tack riktas till kanslichefen för KEF Ola Eriksson och resterande anonyma respondenter som vi har varit i kontakt med och som har deltagit i vår studie. Vi uppskattar att ni har tagit er tid till intervjuerna vilka bidrog med värdefulla fakta.

Vi vill även tacka vår handledare Paula Liukkonen som har bidragit oss med en exceptionell handledning och som konstruktivt kritiserat vårt arbete från start till slut. Ett stort tack Paula för all hjälp du har bistått oss med. Dessutom riktas ett tack till våra opponenter som korrekturläst vår uppsats och har bistått oss med värdefulla kommentarer och synpunkter.

Avslutningsvis vill vi dessutom tacka våra familjer för deras stöd och tålamod under studiens genomförande.

**Stockholm, januari 2011**

.....  
*Daniel Demir*

.....  
*Maria Demir*

# Förkortningslista

FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
KEF	Föreningen Sveriges Kommunalekonomer
RKR	Rådet för Kommunal Redovisning
RN	Revisorsnämnden
RR	Redovisningsrådet
SKL	Sveriges Kommuner och Landsting
SKYREV	Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer
ABL	Aktiebolagslagen
KL	Kommunallagen
KRL	Lag om kommunal redovisning

# Figurförteckning

<i>Figur 1: Antalet saknade obligatoriska upplysningar hos kommunerna .....</i>	11
<i>Figur 2: Antalet avvikelser som påverkar resultatet hos kommunerna. ....</i>	11
<i>Figur 3: Kommunala revisionsprocessen. ....</i>	20
<i>Figur 4: Peter P. Schoderbeks et.al. kontrollmodell .....</i>	25

# Innehållsförteckning

<b>1 Inledning</b>	<b>8</b>
1.1 Kommunal redovisning	8
1.2 Kommunal revision	8
1.3 Rådet för Kommunal Redovisning	9
1.4 Problemdiskussion	10
1.5 Problemformulering	12
1.6 Syfte	12
1.7 Avgränsning	12
<b>2 Metodval</b>	<b>13</b>
2.1 Vetenskapsfilosofisk synsätt	13
2.1.1 Positivistisk kontra hermeneutisk forskningsinriktning	13
2.1.2 Deduktiv eller induktiv forskningsansats	13
2.1.3 Kvalitativ och kvantitativ metod	14
2.1.4 Intensiv samt kausal fallstudie	14
2.2 Tillvägagångssätt	15
2.2.1 Litteratursökning	15
2.2.2 Urval av respondenter	15
2.2.3 Öppna intervjuer	16
2.3 Reliabilitet, validitet och objektivitet	17
2.4 Sammanfattning av metodval	18
<b>3 Teorier om revision samt kontrollteori</b>	<b>19</b>
3.1 Revision	19
3.1.1 Revision – vad är det?	19
3.1.2 Revisionsprocessen inom kommunerna	19
3.1.3 Revisorsnämnden	21
3.1.4 Oberoendet hos revisorn	21
3.1.5 Revisionskvalité	22
3.1.6 Väsentlighet och risk inom revision	23
3.2 Kontrollteori	24
3.2.1 Kontrollteori enligt Peter P. Schoderbek et.al.	24
3.2.2 Kontrollteori sammankopplad till revision	25
3.3 Sammanfattning med undersökningsvariabler	26

<b>4 Varför godkänner förtroendevalda revisorer orena årsredovisningar inom kommunerna?</b> .....	<b>27</b>
4.1 Inledning.....	27
4.2 Intervju med kanslichef på KEF, Ola Eriksson.....	27
4.3 Intervjuer med sakkunniga revisorer .....	29
4.3.1 Arbetsuppgifter .....	29
4.3.2 Tolkning och bedömning av begreppet väsentlighet .....	30
4.3.3 Revisionskvalité .....	30
4.3.4 Bevarandet av oberoendet med förtroendevalda revisorer.....	30
4.3.5 Övriga kommentarer om den uppmärksammade studien.....	31
4.4 Intervjuer med förtroendevalda revisorer .....	32
4.4.1 Arbetsuppgifter .....	32
4.4.2 Utbildning .....	32
4.4.3 Arbetet med kommunal revision.....	32
4.4.4 Tolkning och bedömning av begreppet väsentlighet .....	33
4.4.5 Revisionskvalité .....	33
4.4.6 Bevarandet av oberoendet med sakkunniga revisorer .....	33
4.4.7 Övriga kommentarer om den uppmärksammade studien.....	34
4.5 Kontrollteori .....	34
4.5.1 Sakkunniges kontroller .....	35
4.5.2 Förtroendevaldas kontroller .....	36
<b>5 Analys av kommunal revision och revisorernas granskningsarbete....</b>	<b>37</b>
5.1 Analys över de sakkunniga revisorernas revision.....	37
5.2 Analys över de förtroendevalda revisorernas revision .....	39
5.3 Intervju med SKL.....	40
5.4 Analys av kontrollteorin .....	41
5.5 Analys av KEF:s kanslichef Ola Eriksson.....	41
<b>6 Slutsatser om kommunernas orena årsredovisningar.....</b>	<b>42</b>
6.1 Undersökningsvariablernas slutsatser .....	42
6.2 Kompetensen och kvalitetssäkringen hos revisorerna är låg .....	43
6.3 Reflektioner över studien.....	43
6.4 Förslag till framtida forskning.....	43
<b>7 Referenser.....</b>	<b>44</b>
<b>Bilaga 1 Intervjufrågor till kanslichef på KEF, Ola Eriksson .....</b>	<b>47</b>
<b>Bilaga 2 Intervjufrågor till sakkunniga revisorer.....</b>	<b>48</b>
<b>Bilaga 3 Intervjufrågor till förtroendevalda revisorer .....</b>	<b>49</b>



# 1 Inledning

*I detta avsnitt redogör vi för bakgrunden till och valet av uppsatsämnet. Vi beskriver dagens situation i den kommunala revisionen, tidigare historik och problem. Avsnittet avslutas med en redogörelse för uppsatsens problemformulering, syfte samt vilka avgränsningar som har genomförts.*

## 1.1 Kommunal redovisning

I Sverige finns det totalt 290 kommuner som har ansvar för samhällsservicen för invånarna. De viktigaste uppgifter en kommun ansvarar för är bland annat socialtjänst, äldreomsorg, renhållning, förskola och skola.<sup>1</sup> Detta ansvar leder ekonomiskt till att transaktioner uppstår och bokföring måste upprättas med enlighet med normen god redovisningssed.<sup>2</sup> Det är en norm för hur bokföringen samt boksluten ska granskas av bokföringsskyldiga personer. God redovisningssed definieras enligt Bokföringslagens 4 kap. som ”en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga”.<sup>3</sup>

Redovisningen och bokföringen har samma grundprinciper som kommersiella företag där bokföring och redovisning i kommuner ska således fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. Redovisningen inom kommunen har som syfte att ge en rättvisande bild över kommunens resultat och ställning.<sup>4</sup> Rättvisande bild återfinns i 2 kap. 3 § Årsredovisningslagen och innebär att årsredovisningen ska upprättas på ett överskådligt sätt och i enighet med god redovisningssed. Balans- och resultaträkningen ska därför tillsammans med noter ge en rättvisande bild över verksamhetens ekonomiska ställning samt resultat.<sup>5</sup>

Redovisningen för kommunerna skiljer sig en del ifrån den privata redovisningen i vinstdrivande företag med privata ägare men även statliga ägare som intressenter. Kommuner har inget vinstsyfte till skillnad från kommersiella företag där vinst och avkastning är ett högst prioriterat syfte. Den kommunala målsättningen är inte att ge en avkastning utan att uppfylla kommunens målsättningar som upprättas av politiska beslut. Enligt lag skall kommunerna ha en god ekonomisk hushållning och förvalta sina medel på ett sådant sätt att krav på god avkastning och betryggande säkerhet kan tillgodoses.<sup>6</sup> Med god ekonomisk hushållning menas det att kommunerna måste visa balans, visar det sig att kostnaderna är större än skatteintäkterna måste kommande års resultat vara positivt för att möta upp förlusterna.<sup>7</sup> Intäkterna får kommunerna genom rätten att beskatta sina invånare. Detta blir ett medel i form av resurs som gör att kommunerna kan bedriva sin verksamhet och uppfylla de målsättningar som finns. Kommuner kan inte gå i konkurs, deras fortlevnad garanteras av denna beskattningsrätt och ytterst av staten.<sup>8</sup>

## 1.2 Kommunal revision

Revisionen av kommunerna utförs av en grupp, bestående av minst fem förtroendevalda revisorer, dessa förtroendevalda revisorer är lekmän som väljs av kommunens fullmäktige

<sup>1</sup> [http://www.skl.se/web/Om\\_kommuner](http://www.skl.se/web/Om_kommuner) (2010-10-13).

<sup>2</sup> Lag (1997:614) om kommunal redovisning 1 kap. 1 § (2010-11-25).

<sup>3</sup> Bokföringslag (1999:1078) 4 kap. (2010-12-30).

<sup>4</sup> <http://www.rkr.se/publikationer> (2010-10-13).

<sup>5</sup> Årsredovisningslag (1995:1554) 2 kap. 3 § (2010-12-30).

<sup>6</sup> Lag (1997:614) om kommunal redovisning 8 kap. 1-2 §§ (2010-11-25).

<sup>7</sup> <http://www.sweden.gov.se> (2010-11-25).

<sup>8</sup> <http://www.rkr.se/publikationer> (2010-10-13).

enligt kommunallagen (KL).<sup>9</sup> De förtroendevalda revisorerna är politiker som i respektive parti nomineras till kommunfullmäktige som sedan väljer om dessa får förtroendet att vara revisorer. När granskning av verksamheten utförs skall de förtroendevalda revisorerna biträdas av sakkunniga revisorer som de själva väljer och anlitar via en upphandling för att fullgöra granskningen enligt god revisionsssed.<sup>10</sup> God revisionsssed behandlar grundvärden och förhållningssätt för revisorerna och revisorernas uppdrag i revisionsprocessen.<sup>11</sup> Sakkunniga revisorer skall ha insikt och erfarenhet av kommunal verksamhet för att kunna få uppdraget. Med sakkunnig revisor menas att en auktoriserad eller godkänd revisor måste anlitas.<sup>12</sup>

De förtroendevalda revisorerna ansvarar för hela revisionsarbetet i kommunen med hjälp av de sakkunniga revisorerna. Revisionen ska granska om kommunen sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomiskt perspektiv tillfredsställande sätt. Dessutom skall de granska om räkenskaperna är rättvisande och ifall den interna kontrollen som görs inom den kommunala verksamheten är tillräcklig. Granskningen skall fullföljas enligt god revisionsssed.<sup>13</sup>

Att vara förtroendevald revisor är ett kommunalt förtroendevald uppdrag. Därför genomför revisorerna sin granskning så att den uppfyller fullmäktiges krav men samtidigt medborgarnas krav på oberoende och integritet, objektivitet och saklighet. De förtroendevalda revisorerna arbetar självständigt med hjälp av de sakkunniga revisorerna. Med detta menas att de väljer självständigt vad som skall granskas och gör själva en analys och bedömning.<sup>14</sup> Sveriges Kommuner och Landsting har en skrift på sin hemsida med en risk- och väsentlighetsanalys, där de ger exempel och vägledning till revisorerna om hur de ska arbeta. Närmare beskrivning med arbetsuppgifter enligt lag finns inte, endast skrifter med vägledning.

Sveriges Kommuner och Landsting är en arbetsgivar- och intresseorganisation som är politiskledd. Deras medlemmar består av samtliga kommuner och landsting i Sverige. Målet för SKL är att se till att kommunerna och landstingen sköter sitt arbete och utvecklar deras arbete. Detta görs genom sammanträden av SKL:s styrelse och arbetsutskott samt delegationer, beredningar och programberedningar som ser över hur arbetet går.<sup>15</sup>

### **1.3 Rådet för Kommunal Redovisning**

Rådet för Kommunal Redovisning bildades år 1997 av staten, Svenska Kommunförbundet samt Landstingsförbundet, och är ett oberoende ideellt organ.<sup>16</sup> I enlighet med RKL har RKR som övergripande uppgift att främja och utveckla god redovisningssed i kommuner, landsting samt kommunalförbund. Rådet skall bland annat utarbeta rekommendationer och göra uttolkningar av god redovisningssed samt sprida dessa så att både redovisare och revisorer får vetskap om dem. Det är viktigt eftersom vid upprättandet av årsredovisningen ska god redovisningssed iaktas.<sup>17</sup>

---

<sup>9</sup> Kommunallag (1991:900) 9 kap. 1-2 §§ (2010-11-25).

<sup>10</sup> [http://www.skl.se/web/Vad\\_ar\\_kommunal\\_revision](http://www.skl.se/web/Vad_ar_kommunal_revision) (2010-11-25).

<sup>11</sup> [http://www.skl.se/web/God\\_revisionsssed](http://www.skl.se/web/God_revisionsssed) (2010-11-25).

<sup>12</sup> [http://www.skl.se/web/Vad\\_ar\\_kommunal\\_revision](http://www.skl.se/web/Vad_ar_kommunal_revision) (2010-11-25).

<sup>13</sup> Kommunallag (1991:900) 9 kap. 8-9 §§ (2010-11-25).

<sup>14</sup> [http://www.skl.se/web/Vad\\_ar\\_kommunal\\_revision](http://www.skl.se/web/Vad_ar_kommunal_revision) (2010-11-25).

<sup>15</sup> [http://www.skl.se/web/Om\\_SKL](http://www.skl.se/web/Om_SKL) (2010-11-25).

<sup>16</sup> <http://www.rkr.se/organisation> (2010-10-11).

<sup>17</sup> <http://www.rkr.se/sida1> (2010-10-11).

## 1.4 Problemdiskussion

Rådet för Kommunal Redovisning har studerat ett flertal kommuners årsredovisningar i syfte att förstå hur de nya redovisningsrekommendationerna som tillkom strax innan år 2003 tillämpas. Det genomfördes två olika praxisundersökningar vid två olika tillfällen, ett år 2003 och den andra år 2008. Studierna omfattade kommuner och landsting över hela Sverige, både stora och små. Syftet med första studien var att utvärdera efterlevnaden av den kommunala redovisningsnormeringen. Det som belystes mest i studien var att det förekom en hel del upplysningsfel vad gäller värdering av olika poster, avvikelser som påverkade resultatet samt att väsentlig information utelämnades. Detta ledde till att den rättvisande bilden som skall uppvisas enligt Årsredovisningslagen går förlorad. Ekonomie doktor Pär Falkman som utförde studien år 2003 spekulerade i sin slutsats om vad som kan tänkas ligga bakom dessa upplysningsfel och avvikelser i årsredovisningarna. Det som dr. Falkman kom fram till är att det finns en hel del nya rekommendationer inom redovisning för kommuner och landsting som kommunerna inte har tillräcklig kompetens om. Många redovisningsansvariga i kommunerna väljer att inte informera i årsredovisningen när en kommun inte följer en rekommendation. Enligt god redovisningssed ska det framgå.<sup>18</sup> Om en kommun valt att avvika från RKR:s rekommendationer skall det i så fall redovisas i årsredovisningen i en not med motivering.<sup>19</sup> Orsaken kan även vara att den saknade kompetensen kan bero på att rekommendationerna är utformade på ett komplicerat sätt. En annan intressant slutsats som dr. Falkman kommer fram till är att den bristande efterlevnaden av rekommendationerna kan vara att det inte faller ut några som helst sanktioner när regler och lagar inte efterlevs. Landstingen i studien hade en bättre efterlevnad av rekommendationerna än kommunerna.<sup>20</sup>

Den andra studien genomfördes efter att den första studien visade att det kan vara brister på rekommendationerna, vilket ledde till en omarbetning av samtliga rekommendationer från RKR som gjorde de mer lättillgängliga och tydliga. Samtidigt har helt nya rekommendationer efter år 2003 tillkommit som en följd av de brister på upplysningsfelen i första studien.<sup>21</sup>

Andra studien år 2008 utfördes av Ola Eriksson, kanslichef för KEF, som visade något som var häpnadsväckande för RKR. De nya och omarbetade rekommendationer hade som mål att underlätta tolkningen och förståelsen till rekommendationerna, men det visade sig i studien år 2008 att fallet inte var så. Ett flertal kommuner hade fortfarande upplysningsfel och avvikelser i resultatet i sina årsredovisningar. De obligatoriska upplysningarna på vad som skall upplysas i årsredovisningarna för kommunerna visar i studien att kommunerna brister på dessa. En större mängd av dessa upplysningsfel är lätt åtgärdade men som inte åtgärdas. Detta tyder på att den som upprättar och granskar årsredovisningen inte uppmärksammat kraven som finns enligt Eriksson.<sup>22</sup>

---

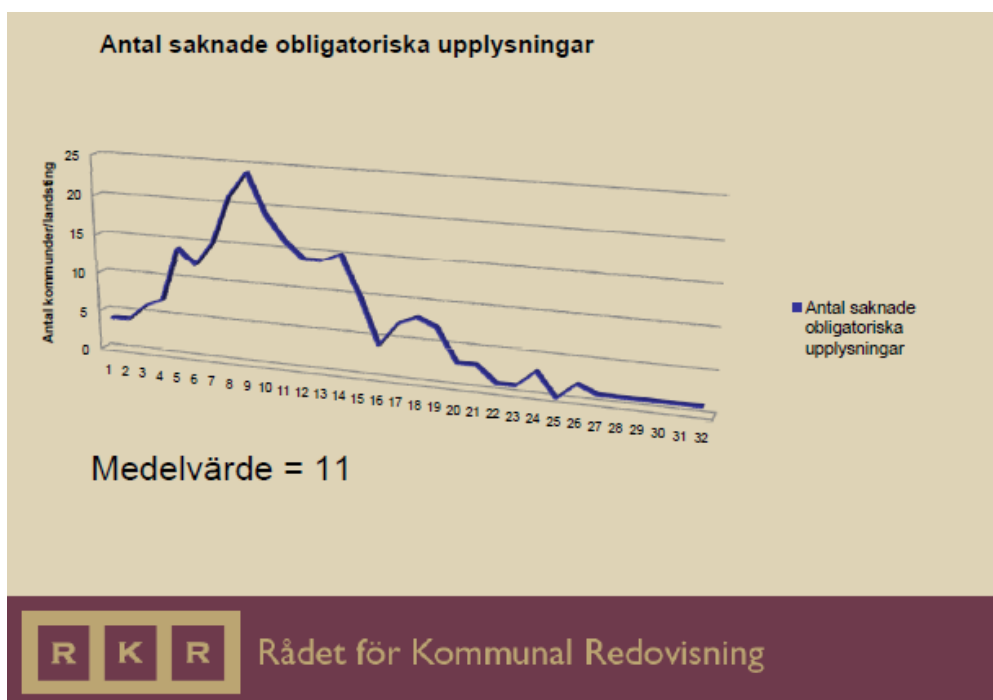
<sup>18</sup> Ek. dr. Falkman, P., 2004.

<sup>19</sup> Lag (1997:614) om kommunal redovisning 1 kap. 3 § (2010-11-25).

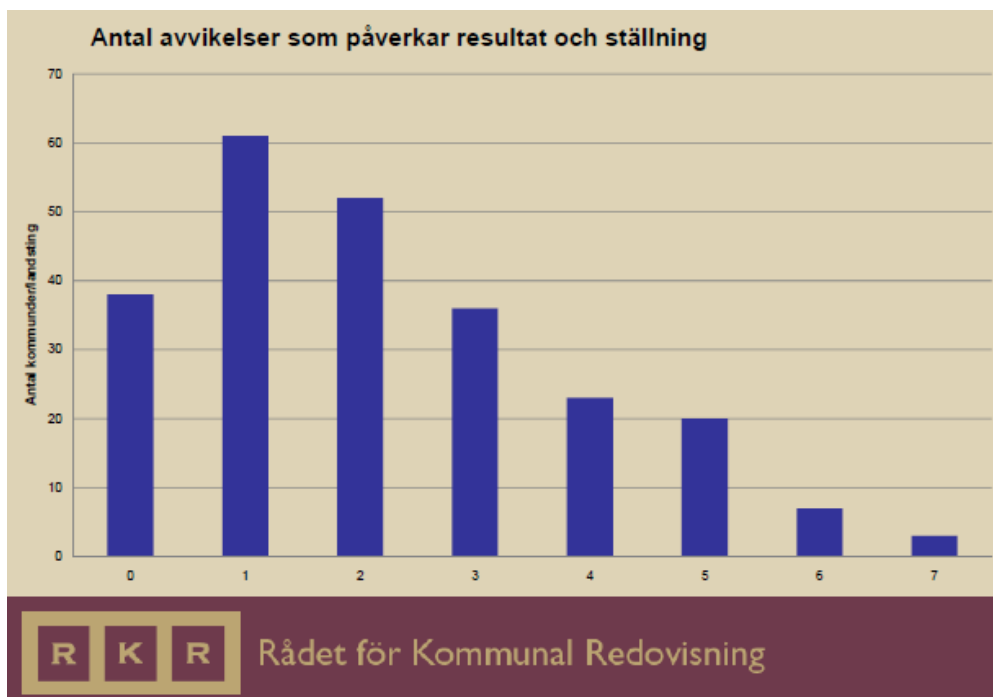
<sup>20</sup> Ek. dr. Falkman, P., 2004.

<sup>21</sup> Eriksson, O., 2008.

<sup>22</sup> Ibid.



*Figur 1: Figuren visar antalet saknade obligatoriska upplysningar hos kommunerna. Medelvärdet är elva stycken. Källa: Eriksson, O., 2008.*



*Figur 2: Figuren visar antalet avvikelser som påverkar resultatet hos kommunerna. Källa: Eriksson, O., 2008.*

Ekonomie doktor och docent Torbjörn Tagesson visar i sin studie om de sakkunniga revisorers granskningsrapporter att det finns en hel del brister mot vad både rekommendationerna och lagarna säger. Dr. Tagesson kommer fram i sin studie att det finns en stor variation i de sakkunniga revisorernas förmåga eller vilja att upptäcka och påpeka avvikelser och brister. Med hänsyn taget till de upptäckta avvikelsernas typ och omfattning, pekar studiens resultat

på att toleransnivån och väsentlighetskriterierna verkar vara högt satta inom den kommunala revisionen.<sup>23</sup>

Detta problem inom kommunernas orena årsredovisningar är tydligen ett problem som uppmärksammats i ett antal studier sen tidigare. Det som är intressant för vår studie är att det är de sakkunniga revisorernas uppgift vid revidering av årsredovisningen att se till att en rättvisande bild uppvisas och att eventuella fel och brister skall upplysas samt åtgärdas. Här har även de förtroendevalda revisorerna som uppgift att anlita erfarna sakkunniga revisorer och att godkänna granskningen. Kommunfullmäktige ger detta uppdrag i förtroende till lekmännen som bär ansvaret att en rättvisande bild över kommunens räkenskaper ges till medborgarna men även andra intressenter. Är detta problem med orena årsredovisningar ett fel som ligger hos de sakkunniga revisorerna eller är det ett medvetet fel mellan de förtroendevalda revisorerna och sakkunniga revisorerna som förbises? Det här problemet gör det intressant för oss att studera varför orena årsredovisningar inte uppmärksammas i revisionen. Är det brist på kunskap eller brist på kontroll inom den kommunala revisionen?

## **1.5 Problemformulering**

Varför godkänner förtroendevalda revisorer orena årsredovisningar inom kommunerna?

## **1.6 Syfte**

Syftet med denna studie är att få en förståelse till varför förtroendevalda revisorer inte anmäler eller noterar orena årsredovisningar inom kommunerna.

## **1.7 Avgränsning**

Studien är avgränsad till kommuner inom Stockholms län som valts ur ett selektivt urval. Landstingen är inte relevanta i denna studie då dr. Tagesson studie visade att landstingen sköter sina årsredovisningar på ett bättre sätt än kommunerna.<sup>24</sup> I studien har vi valt att avgränsa oss till att studera samarbetet mellan de förtroendevalda och sakkunniga revisorerna för att kunna svara på studiens problemformulering och syfte. Att studera årsredovisningarna i sig är inte relevant i denna studie då samspelet mellan dessa är en viktig aspekt utifrån studiens belysta problem.

---

<sup>23</sup> [http://www.kef.se/attachments \(2010-11-25\)](http://www.kef.se/attachments (2010-11-25)).

<sup>24</sup> Ibid.

## 2 Metodval

---

*I metodavsnittet redogörs de metoder och tillvägagångssätt som använts vid utförandet av studien. Uppsatsens vetenskapliga synsätt samt vilken forskningsmetod som använts kommer även att beskrivas närmare.*

---

### 2.1 Vetenskapsfilosofisk synsätt

För att kunna studera närmare varför revisorerna inte anmäler orena årsredovisningar måste en lämplig metod användas. Därmed kommer våra metodval att presenteras och motiveras.

#### 2.1.1 Positivistisk kontra hermeneutisk forskningsinriktning

Det första grundläggande valet för studiens metod är att välja mellan de två filosofiska forskningsinriktningarna, positivismen och hermeneutiken. De står för helt skilda världsbildningar samt livsinställningar och kan därmed ses som varandras motpoler.<sup>25</sup> Positivismen har en insikt i naturvetenskapens forskningsmetod och medför ett objektivt synsätt på verkligheten. Syftet med positivismen bygger på en absolut kunskap, det vill säga att den kommer medföra en så tillförlitlig kunskap som möjligt.<sup>26</sup> Företrädarna för den positivistiska ansatsen strävar även efter att hitta en orsak och verkan samband, vilket innebär att de sociala fenomenen reduceras till fysiska fenomen och bortser därmed från de mänskliga faktorerna. Förståelsen av fenomenen kan variera bland annat kan fysiska fenomen ha olika betydelser hos olika människor. Forskare som använder sig av den positivistiska ansatsen söker efter orsak och verkan samband med anledning av att det strävar efter att komma fram till det kausala sambandet. En kritik till positivismen kommer från den motsatta filosofiska forskningsinriktningen hermeneutik. Företrädarna för den hermeneutiska inriktningen strävar dock däremot efter att hitta en förståelse för att finna en betydelse eller en mening istället för en förklaring till orsakssambandet.<sup>27</sup>

Med hänsyn till studiens syfte att hitta en förklaring samt orsak och samband till varför förtroendevalda revisorer inte anmäler eller noterar orena årsredovisningar kommer det att studeras utifrån en positivistisk forskningsinriktning. Eftersom avsikten med studien är att studera och avbilda verkligheten som den är för att därigenom finna sanningen. Detta kommer att ske genom att information kommer att samlas in från verkligheten med hjälp av intervjuer och dessa kommer sedan att bearbetas och prövas med studiens teorier för att slutligen kunna säkerställa verkligheten.

#### 2.1.2 Deduktiv eller induktiv forskningsansats

Nästa val är att välja mellan två olika vetenskapliga synsätt för att få begrepp om verkligheten vid en studie. Antingen genom ett deduktivt eller induktivt synsätt. Med ett deduktivt synsätt avses att forskarna använder sig av teorier för att skapa sig vissa förväntningar om hur verkligheten kan se ut. Därefter tar forskarna teorierna och tillämpar dem i verkligheten för en teoriverifiering. Det induktiva synsättet innebär det motsatta. I en induktiv studie går forskaren istället från empiri till teori genom att forskaren samlar in all relevant information om verkligheten för att senare analysera empirin och på så sätt forma en teori om verkligheten.<sup>28</sup>

---

<sup>25</sup> Andersson, S., 1979, s. 9.

<sup>26</sup> Thurén, T., 2008, ss. 16-17.

<sup>27</sup> Andersson, S., 1979, ss. 28-33.

<sup>28</sup> Jacobsen, D. I., 2002, ss. 34-35.

Det deduktiva synsättet har dock en nackdel, forskarna styrs oundvikligen till att söka enbart information som är relevant och kommer därför att bara finna det de letar efter. Det leder till att viss information som är väsentlig för forskningen riskerar att förbises. Det induktiva synsättet ses som ett alternativ för det deduktiva eftersom där har forskaren ett mer öppet förhållande till det som ska studeras, vilket kan anses vara omöjligt för forskaren. En insamling av information måste avgränsas för att inte den ska riskeras att bli överflödig.<sup>29</sup>

I denna studie är en deduktiv synsätt mer relevant än en induktiv synsätt då det inledningsvis studeras befintliga teorier för att få en ökad förståelse bland annat till vilka lagar och praxis som revisorerna bör följa samt hur kontrollsystemet hos revisorerna fungerar. Dessa teorier kommer därefter tillsammans med det empiriska materialet att analyseras för att därigenom kunna få en enhetlig ökad förståelse över fenomenet. Insamlingen kommer att ske via intervjuer med bland annat sakkunniga revisorer och förtroendevalda revisorer. I slutändan kommer förståelsen att resultera i ny kunskap om det studerade området.

### **2.1.3 Kvalitativ och kvantitativ metod**

Nästa val är att välja om metoden ska vara kvalitativ eller kvantitativ. I den kvalitativa metoden samlas ord in och karakteriseras oftast av observationer och intervjuer med respondenterna. Denna metod är bra att använda sig av när en forskare vill koncentrera sig på ett få antal enheter men med ett djupare perspektiv. Däremot i en kvantitativ metod samlas informationen in i form av siffror med hjälp av bland annat ett frågeformulär. Metoden är lämpligast när forskaren vill gå på bredden och studera få nyanser men sträcker sig över många enheter.<sup>30</sup> Metodvalet i en studie styrs av problemställningen. Om problemställningen gäller hur ofta, hur många eller hur vanligt en viss observation kan mätas är så är en kvantitativ metod tillämplig. Om studien istället grundas på en problemställning vars huvudsyfte är att förstå, beskriva eller hitta olika mönster så ska man använda sig av en kvalitativ metod.<sup>31</sup>

För att kunna få en förståelse till varför förtroendevalda revisorer godkänner orena årsredovisningar är det mest lämpligast att använda sig av den kvalitativa metoden. Informationen kommer därför att insamlas in genom intervjuer med både sakkunniga revisorer och förtroendevalda revisorer för att skapa en förståelse för vad dessa revisorer anser om situationen.

### **2.1.4 Intensiv samt kausal fallstudie**

En fallstudie kännetecknas av en studie av en eller ett fåtal enheter som studeras på djupet inom ett visst område som kan avgränsas i tid och rum. En fallstudie kan genomföras på olika sätt, det finns dock fyra olika grundläggande typer av fallstudier som beskrivs i följande avsnitt.<sup>32</sup>

- fallstudie som går på djupet (intensiv)
- fallstudie som går på bredden (extensiv)
- beskrivande studie (deskriptiv)
- förklarande studie (kausal).

---

<sup>29</sup> Jacobsen, D. I., 2002, ss. 42-43.

<sup>30</sup> Ibid., s. 56.

<sup>31</sup> Trost, J., 1997, s. 16.

<sup>32</sup> Jacobsen, D. I., 2002, ss. 91, 95.

En intensiv fallstudie kännetecknas av att många variabler hos få enheter studeras för att gå på djupet. Om avsikten däremot baseras på att studera många enheter och med få variabler för att medföra en ökad bredd är en extensiv fallstudie mer lämplig.<sup>33</sup>

Fallstudierna kan ha olika upplägg, beskrivande (deskriptiv) eller förklarande (kausal). En deskriptiv fallstudie beskriver hur något är, hur det varit eller hur det kommer att bli. De används ofta för att beskriva hur ett fenomen ser ut. Kausala fallstudier kännetecknas av att de förklarar varför ett fenomen uppstod. I detta fall är målet att förklara orsak och verkan för ett givet fenomen.<sup>34</sup>

Denna studie baseras på en intensiv fallstudie med ett kausalt upplägg. Ett fåtal respondenter intervjuas, bland annat förtroendevalda och sakkunniga revisorer, med många undersökningsvariabler. Resultatet från intervjuerna kommer att ligga till grund för förklaringen till varför förtroendevalda revisorer godkänner orena årsredovisningar samt orsak och verkan som detta problem har medfört.

## 2.2 Tillvägagångssätt

Insamlingen av data i denna studie kommer att ske både genom primär- och sekundärdata. Till en början kommer sekundärdata att inhämtas främst genom litteraturstudier för att därefter kompletteras med insamling av primärdata i form av öppna intervjuer. Urvalen och tillvägagångssätten för denna studie beskrivs nedan.

### 2.2.1 Litteratursökning

När en insamling av sekundärdata sker förlitar sig forskaren på data som har samlats in av andra. Sekundärdata kan vara insamlade från exempelvis olika former av texter så som böcker, tidskrifter, artiklar från Internet, årsredovisningar. För att forskaren ska försäkra sig om att informationskällorna är pålitliga är urvalet därför av stor relevans. Valet en forskare ställs mot är mellan förstahands- och andrahandskällor. Vid en förstahandskälla har författaren själv varit med och bevittnat händelsen som studeras, därav den förhöjda pålitligheten av källan.<sup>35</sup> För att få en förståelse till varför förtroendevalda revisorer godkänner orena årsredovisningar har syftet med litteraturstudien varit att studera fenomenet i förstahandskällor i den mån det varit möjligt. För att öka studiens tillförlitlighet har även vetenskapliga källor använts. Insamlingen av litteraturen har främst skett genom olika databaser som exempelvis Business Source Premier, Emerald, EconLit samt Science Direct. Sökorden som användes vid sökningen var bland annat ord som kommunal revision, oberoende, revisionskvalité, väsentlighet och risk, kontrollmodell. Även sekundärdata från tidningsartiklar och Internetkällor har använts.

### 2.2.2 Urval av respondenter

Vid insamling av primärdata måste ett urval av möjliga respondenter göras. Primärdata är den information som forskaren själv har samlat in för första gången direkt från olika personer eller grupper av personer. Vanligast är att primärdata inhämtas genom intervjuer, observationer eller frågeformulär.<sup>36</sup> I denna studie kommer primärdata att bestå av nio intervjuer med bland annat godkända eller auktoriserade sakkunniga revisorer och förtroendevalda revisorer. Målet vid val av respondenter har varit att i möjligaste mån hitta de mest relevanta personerna som

---

<sup>33</sup> Jacobsen, D. I., 2002, s. 92.

<sup>34</sup> Ibid., s. 106.

<sup>35</sup> Ibid., ss.153, 207-208.

<sup>36</sup> Ibid., s. 152.



kunde besvara intervjufrågorna. Först och främst ansågs det att en intervju med Ola Eriksson som är kanslichefen för KEF var nödvändig för att få en större inblick över problemet. Därefter intervjuade vi tre sakkunniga revisorer som arbetar i de större revisionsbyråerna i Stockholmsregionen samt fyra förtroendevalda revisorer som är verksamma i olika kommuner inom Stockholmsregionen. För att förstärka analysen av studiens empiriska resultat genomfördes en intervju med en representant från SKL. Syftet med intervjun var att få veta vad SKL har för åsikter om uppmärksammade studie samt denna studies resultat.

Samtliga respondenter förutom Erikssons är slumpmässigt utvalda. Eftersom alla medverkande i studien hade önskemål om anonymitet har all information som har inhämtats från respondenterna avidentifierats.

### 2.2.3 Öppna intervjuer

Vid insamlingen av primärdata kommer öppna intervjuer att tillämpas. Med öppna intervjuer avses att insamlingen av data sker i form av en dialog mellan forskaren och respondenten. Vanligast är att intervjun sker ansikte mot ansikte men den kan även genomföras per telefon. Öppna intervjuer är mest lämpligast när relativt få enheter studeras samt när forskaren är intresserad hur enskilda individer tolkar olika förhållanden.<sup>37</sup>

Majoriteten av respondenterna kontaktades per telefon och resterande via e-post. Samtliga fick en kort beskrivning angående avsikten med studien och intervjun men även en presentation av ämnet och de områden som intervjun berör gavs till respondenterna. Med anledning av tidsbristen och snöoväder genomfördes nästan alla intervjuer per telefon förutom en intervju med en sakkunnig revisor som utfördes ansikte mot ansikte. Fördelen med intervjuer som sker ansikte mot ansikte är att det är lättare för respondenten att tala om känsliga ämnen än vid telefonintervjuer. En intervju per telefon är mindre kostnadskrävande än när intervjun sker ansikte mot ansikte. Det positiva med en telefonintervju är att respondenten kan låtas vara relativt eller helt anonym.<sup>38</sup> Under intervjuerna fördes det anteckningar och noteringar kring respondentens svar. Inspelning av intervjuerna valdes bort med anledningen av att en del människor upplever det negativt att bli inspelade, vilket kan medföra att en viss viktig information uteblir.<sup>39</sup>

Formen av intervjuerna följde en strukturerad intervjumall med öppna svarsalternativ, se bilagorna 1-3. Med strukturerad intervjumall avses att forskaren ställer frågorna till respondenten utifrån ett i förväg redan fastställt intervjuschema för att på så sätt tydliggöra kopplingen mellan teori och empiri. Därför blir analysen av resultatet mindre resurskrävande vilket möjliggjorde att flera intervjuer kunde genomföras. Struktureringen medför att läsaren kan ta del av eventuella fördomar som forskaren kan tänkas ha haft inför intervjuerna.<sup>40</sup> Vid behov tydliggjordes frågorna ytterligare under intervjun, vilket bidrog till att risken för att respondenterna skulle missuppfatta frågorna minskades.

Med tanke på känsligheten i ämnet som studerats övervägdes ordningsföljden av frågorna noga. Till en början ställdes därför enkla frågor kring respondentens bakgrund samt arbetsuppgifter. Det ledde till att respondentens motivation ökade för att personen får en starkare känsla av att vara rätt person för att delta i studien.<sup>41</sup> Därefter togs allmänna frågor upp om hur den kommunala revisionen går till för att undvika att ställa de mera komplexa frågorna

<sup>37</sup> Jacobsen, D. I. 2002, ss. 160-161.

<sup>38</sup> Bryman, A., 2001, ss. 128-129.

<sup>39</sup> Ibid., s. 310-311.

<sup>40</sup> Jacobsen, D. I., 2002, ss.162-163.

<sup>41</sup> Trots, J., 2001, s.90.

först, vilket skulle resultera till att respondenten hämmas.<sup>42</sup> Intervjun avslutades med de frågor som kan tänkas var känsliga för respondenten.

## 2.3 Reliabilitet, validitet och objektivitet

Vid bedömning av samhällsvetenskapliga studier finns det tre kriterier som en forskare bör ta hänsyn till; reliabilitet, validitet och objektivitet.<sup>43</sup>

Med reliabilitet menas hur tillförlitlig och trovärdig en studie är. För att uppnå reliabilitet måste studien vara utförd på ett tillförlitligt samt trovärdigt sätt och en upprepad analys av studien bör ge ett likvärdigt resultat. Reliabilitet är mest relevant i kvantitativa studier eftersom det kan vara svårt att replikera de kvantitativa studierna eftersom resultatet kan vara beroende av relationen mellan forskaren och respondenten.<sup>44</sup> För att upprätthålla en hög reliabilitet i denna studie har de valda metodologiska valen noggrant övervägts baserade på de olika metoder som den vetenskapliga litteraturen har bidragit med.

Validiteten är det viktigaste forskningskriteriet och avser att mäta studiens giltighet och relevans.<sup>45</sup> Den kan delas upp i intern samt extern giltighet och relevans. Med intern giltighet och relevans ämnas ifall studien i själva verket mäter det som forskaren avser. Hur bra och relevant är informationen i det som studeras egentligen? Med anledning av att studien endast har genomförts vid en tidpunkt kan det vara svårt att avgöra ifall resultatet av studien är giltigt och relevant även vid andra tidpunkter. Eftersom problemet med att de förtroendevalda revisorerna godkänner orena årsredovisningar inom kommuner nyligen har uppmärksammats är tidpunkten för studien en viktig aspekt. Studien kan möjligtvis utvisa ett annat resultat om den genomförs om ett par år då problemet inte är lika aktuellt som den är idag. För att öka validitet i studien har det empiriska materialet analyserats tillsammans med teorier inhämtade från olika tidpunkter. Med extern giltighet och relevans avses dock hur tillämpningsbar studiens resultat är i andra organisationer, vilket innebär att de som studeras bör vara representativt.<sup>46</sup> För att öka den externa giltigheten och relevansen i studien är valet av källor kritiskt genomförda.

Objektivitet avser forskarens förmåga att vara neutral under genomförandet av studien. Det är viktigt att studiens resultat inte påverkas av forskarens åsikter och värderingar under utförandet av studien för att öka objektiviteten i den. Dock kan detta anses vara omöjligt i praktiken.<sup>47</sup> I denna studie kommer undersökningsvariabler att användas för att öka objektiviteten. Variablerna har formats utifrån de befintliga teorier som olika forskare har bidragit med. Teorierna som använts har noggrant valts ut för att få en förståelse kring det studerade fenomenet. Med utgångspunkten i undersökningsvariablerna insamlades och presenterades det empiriska materialet. För att få en förståelse till varför förtroendevalda revisorer inte anmäler eller noterar orena årsredovisningar används teorierna och variablerna för att formulera samt kunna ställa lämpliga relevanta frågor till respondenterna.

---

<sup>42</sup> Jacobsen, D. I., 2002, s. 169.

<sup>43</sup> Bryman, A., 2001, s.43.

<sup>44</sup> Jacobsen, D. I., 2002, ss. 21, 275.

<sup>45</sup> Bryman, A., 2001, s. 43.

<sup>46</sup> Jacobsen, D. I. 2002, ss. 21-22.

<sup>47</sup> Paulsson, U., 1999, ss. 48-49.

## **2.4 Sammanfattning av metodval**

De metoder som har använts i denna studie har presenterats närmare i detta kapitel. Utgångspunkten för studien är ett positivistiskt forskningsinriktning med en deduktiv ansats. För att studera varför förtroendevalda revisorer godkänner orena årsredovisningar genomförs det en kvalitativ fallstudie. I första hands samlas sekundärdata in genom litteraturstudier för att öka förståelsen till varför vissa kommuners orena redovisningar inte anmäls och noteras. Primärdata samlas in därefter med hjälp av åtta genomförda öppna intervjuer med de respondenter som anses vara mest lämpliga för studien. All data förutom intervjun med Eriksson kommer att avidentifieras med anledningen av att resterande respondenters anonymitet. Avslutningsvis förs en diskussion kring studiens reliabilitet, validitet och objektivitet.

# 3 Teorier om revision samt kontrollteori

---

*I detta avsnitt presenteras de teorier som valts för att studera varför förtroendevalda revisorer godkänner orena årsredovisningar. Avsnittet kommer att innehålla teorier om vad revision är och hur kommunens revisionsprocess går till. Även teorier om oberoendet hos revisorn, revisionskvalité samt väsentlighet och risk inom revision är viktiga i detta avsnitt för att få en förståelse till vilka uppgifter en revisor har. Slutligen kommer kontrollteorin att redogöras samt kopplas till revision.*

---

## 3.1 Revision

### 3.1.1 Revision – vad är det?

Revision innebär att en oberoende revisor kritiskt granskar, bedömer samt uttalar sig om en verksamhets finansiella rapporter och verksamhetens ledning. Revisorn ska endast kontrollera att verksamhetsledningen har skött förvaltningen av verksamheten på ett tillfredställande sätt samt att den interna kontrollen är tillförlitlig. Ansvar för bokföringen och den interna kontrollen åligger inte revisorn utan det är styrelsen samt verkställande direktören som ska ta hand om det.<sup>48</sup> Revisorn får även ge råd till verksamhetens ledning om hur de bland annat kan förbättra på deras rutiner samt minska sin riskexponering. Däremot får inte revisorns opartiskhet och självständighet äventyras genom rådgivningen.<sup>49</sup>

Vid utförandet av revisionen i kommunerna är det viktigt att revisorn utför revisionen enligt god revisions sed.<sup>50</sup> God revisions sed kan ses vara detsamma som god sed bland erfarna revisorer som har en stor integritet, kunskap, erfarenhet och professionellt omdöme.

I grunden bygger revisionen på förtroende. För att revisorn ska få omvärldens förtroende bör revisorn uppfylla grundkraven kompetens, oberoende och tystnadsplikt, vilka regleras i ABL, i revisorslagen, i revisorsförordningen och i särskilda föreskrifter från RN.<sup>51</sup>

Varför är revision så viktigt? En förutsättning för ett väl fungerande näringsliv och samhälle är att revision existerar och fungerar felfritt. Som vi nämnde tidigare ger en revision en ökad trovärdighet åt verksamhetens finansiella information för omvärlden. Det finns olika intressenter till en verksamhet som har nytta av revisionen. Dessa intressenter är ägare, kreditgivare, leverantörer, kunder, företagsledning, anställda samt stat och kommun. Utan en revision skulle de bli tvungna att skaffa sig egna kontrollanter för att ta reda på om de verkligen kan förlita sig på en verksamhet eller inte.<sup>52</sup>

### 3.1.2 Revisionsprocessen inom kommunerna

För att revisionen ska kunna ge en trovärdig bild över verksamhetens situation är det viktigt att revisionen bygger på en väl genomtänkt planering så att revisorn ska få god kunskap om

---

<sup>48</sup> FAR Förlag, 2001, ss. 7-8.

<sup>49</sup> [http://www.far.se/portal/page?\\_pageid=114,340393](http://www.far.se/portal/page?_pageid=114,340393) (2010-10-13).

<sup>50</sup> Kommunallag (1991:900) 9 kap. 9 § (2010-11-25).

<sup>51</sup> [http://www.far.se/portal/page?\\_pageid=114,340408](http://www.far.se/portal/page?_pageid=114,340408) (2010-10-13).

<sup>52</sup> FAR Förlag, 2001, ss. 7-8.

verksamheten. Revisionsprocessen inleds med en planering som därefter efterföljs av en granskning och avslutas med en rapportering av något slag.

Revisionsprocessen för kommuner omfattar hela det granskningsarbete som de förtroendevalda revisorerna genomför under ett revisions år från och med riskanalys och planering till och med bedömningen och uttalandet i revisionsberättelsen liksom fullmäktiges beslut i ansvarsfrågan. De förtroendevalda revisorerna har sakkunniga revisorer som hjälp när det gäller granskning av den ekonomiska delen av kommunen. Därför pågår vissa delar fort-löpande medan andra processer är mer avgränsade i tid. Revisionsprocessen enligt SKL:s skrifter och rekommendationer för kommuner presenteras lite närmare nedanför.<sup>53</sup>



**Figur 3:** Figuren utvisar hur den kommunala revisionsprocessen är upplagd och dess delar; planera, granska, pröva. Källa: <http://brs.skl.se> (2010-12-30).

#### Planera

Revisorernas uppdrag kan inte beskrivas och avgränsas exakt, däremot har de ansvaret för granskningen. Detta medför att revisorerna måste göra aktiva val i sin granskning. Granskningens val baseras på revisorernas inhämtade kunskap, kompetens, egen erfarenhet och bedömning av risk och väsentlighet.

#### Granska

Syftet med all granskning är till för att säkerställa att uttalande i revisionsberättelsen grundar sig på en tillräckligt utförd granskning. Utifrån granskningsuppgiften, ansatsen och revisionsplanens prioriteringar planeras varje enskild granskningsinsats mer djupgående.

<sup>53</sup> [http://www.skl.se/web/Vad\\_ar\\_kommunal\\_revision](http://www.skl.se/web/Vad_ar_kommunal_revision) (2010-11-25).

### Pröva

Efter att årets gransknings resultat klargjorts prövar revisorerna om styrelse, nämnder och beredningar har uppnått sitt uppdrag. När detta har prövats deltar revisorerna i fullmäktiges behandling av revisionsberättelsen och denne ska få tillfälle att yttra sig.

### 3.1.3 Revisorsnämnden

Revisorsnämnden är en statlig myndighet som tar hand om revisorsfrågor. Deras syfte är att upprätthålla förtroendet för revisorers verksamhet och för auktorisationssystemet.<sup>54</sup> De två mest övergripande uppgifterna är att främst utfärda godkännande, auktorisation samt registrering i syfte om att se till att det finns kvalificerade revisorer för näringslivets behov. Den andra är att utöva tillsyn över dessa revisorer men även över revisionsverksamheten i helhet. Genom att utöva tillsyn över auktoriserade revisorer, godkända revisorer och revisionsbyråerna uppfyller RN sitt syfte.<sup>55</sup>

Inom den kommunala revisionen är inte de förtroendevalda revisorerna varken auktoriserade eller godkända revisorer för att RN ska kunna utöva någon tillsyn över dessa. Även sakkunniga revisorer är inte inom dessa ramar för tillsyn då dessa endast är till för att hjälpa de förtroendevalda revisorerna. Utöver RN finns det ingen annan myndighet för tillsyn över revisionsbranschen och ingen som helst kontrollmyndighet för de förtroendevalda revisorerna.

### 3.1.4 Oberoendet hos revisorn

Vid upprättandet av revisionen är det viktigt att revisorn agerar oberoende. Att vara revisor för en kommun är att företräda medborgarnas krav på oberoende och integritet, objektivitet och saklighet. Detta anses enligt god revisionssed för kommuner vara av stor betydelse för medborgarnas tilltro till rättsäkerhet och demokrati.<sup>56</sup> Enligt KL finns bestämmelser på hur jäv situationer bedöms och vilka konsekvenserna som finns.<sup>57</sup>

I ekonomie doktor Peter Öhmans et.al. studie studerar han hur revisorer i Sverige arbetar. Resultatet visar att många revisorer utför arbetet på rätt sätt men oftast är det inte det rätta. Revisorerna i studien visade sig inte bryta mot de regelverk som ställs mot dem när de inte väljer det rätta sättet att arbeta men de väljer att inte sätta fokus på revisionen ur intressenternas perspektiv. Resultatet av detta visade på att de interna kontrollerna i revisionsbyråerna inte ger något resultat samtidigt visade detta om revisorn verkligen är objektiv i sitt utförande.<sup>58</sup>

Enligt professorerna Roy Chandler et.al. är det viktigt att revisorn handlar ur ett objektiv ställningstagande redan i planeringsstadiet av revisionen för att kunna analysera och bedöma riskerna och väsentlighets fel i revisionen.<sup>59</sup>

En kritik mot revisorns oberoende kommer från professorn Max H. Bazerman som anser i sin studie att det är omöjligt för revisorerna att agera oberoende och självständiga ur ett psykologiskt perspektiv, trots deras höga grad av integritet som de har. Att det är omöjligt att vara oberoende beror på att uppdragsgivaren har makten över vem som denne vill ha som revisor, detta leder till att revisorn inte längre är opartisk och blir där med beroende av uppdragsgivaren. Ett bra sätt för att förebygga mot detta hävdar professorn Bazerman att en öppen och

<sup>54</sup> [http://www.revisorsnamnden.se/rn/om\\_rnl](http://www.revisorsnamnden.se/rn/om_rnl) (2010-10-11).

<sup>55</sup> <http://www.revisorsnamnden.se/rn/tillsyn> (2010-10-11).

<sup>56</sup> <http://brs.skl.se> (2010-12-30).

<sup>57</sup> Kommunallag (1991:900) 9 kap. 4-6 §§ (2010-11-25).

<sup>58</sup> Öhman, P., et.al., 2006, ss. 89-114.

<sup>59</sup> Chandler, R., et.al., 1996, ss. 4-29.

ärlig kommunikation ger revisorn en trygghet med att hålla sig i ett objektiv ställnings- tagande.<sup>60</sup>

Professorn Robert Mednick försvarar med att revisorns oberoende är väsentligt inte bara för att få en ökad förtroende för revisionen utan även för att allmänhetens förtroende av fastställandet av revisionsrapporterna, vilket innebär att trovärdigheten i de finansiella rapporterna till intressenterna ökar. Dessutom anser han att för att kunna säkra oberoendet hos revisorn är det viktigt att världen ska vara uppmärksamma och vara kontinuerligt uppdaterade om utvecklade beståndsdelar.<sup>61</sup> En annan professor, Karla M. Johnstone, påpekar i sin studie att risken för oberoende på ett effektivt sätt minskar inte bara genom de regler som finns. För att minska oberoende risken menar professorn Johnston att det behövs en sammankoppling av professionell utbildning och etiska standarder. Studien belyser även väsentligheten i oberoendet i revisionsyrket där oberoendet är den viktigaste tillgången revisorn äger. Därför är det viktigt med att ifrågasätta revisorns oberoende för att förebygga att denne inte blir beroende, vilket leder till att revisionen får ett bättre resultat.<sup>62</sup>

### 3.1.5 Revisionskvalité

Ordet kvalité definieras generellt som något som innehåller goda egenskaper.<sup>63</sup> Enligt författaren Evert Gummesson kan kvalité definieras som överensstämmelsen med kraven hos kunderna och syftar till att ett företag skall kunna producera en produkt eller tjänst i enighet med kundens önskemål och inte avviker från det. Visar det sig att produkten eller tjänsten är korrekta och överensstämmer med kundens önskemål finns det förutsättningar för kvalité.<sup>64</sup> Inom revisionsbranschen är det svårt att fastställa ordet kvalité och utgör en oklarhet inom branschen. Professorn Michael Power menar i sin studie att kvalité i revisionen mäts med förväntningar, hur revisionen uppfyller intressenternas förväntningar och behov avgör kvaliténs mätbarhet.<sup>65</sup>

Revisorn har ett stort ansvar med att revidera ett företags eller en kommuns redovisningar för att ge en rättvisande bild till intressenterna och övriga i verksamheten. Detta ställer krav på revisorns arbete för att hålla hög kvalité i revisionen. Professorn Mary Ellen Oliviero skriver i sin artikel om hur man kan hålla en hög kvalité i sitt utförande som revisor. Det som betonas i artikeln är att intressenterna till företaget måste lita på att revisorn utför sitt arbete i enlighet med de ramverk som finns och har en objektiv ställning i sitt utförande för att visa en rättvisande bild av företaget. För att revisorn ska ha en objektiv ställning och revidera redovisningen så att intressenterna får en rättvisande bild så lyfter professorn Oliviero fram ett antal områden där revisionskvalitén kan förbättras. Dessa områden är vad även RN:s motsvarighet i England Financial Reporting Council (FRC) anser är viktiga för att kvalitén vid revideringen ska vara hög. Dessa områden är revisionsbyråns kultur, kunskaperna och personliga kvalitéer som revisionspartnerna samt medarbetarna har och en effektiv revisionsprocess. Kulturen inom revisionsbyrån har en stor effekt på hur revisorerna utför sitt arbete med kunderna. Det är viktigt att revisionsbyrån har löpande utbildningar med utvecklingsstöd och mentorer för revisorerna vid svårigheter så att man uppnår de krav som ställs för en revisor. Professorn Oliviero skriver om att detta är en viktig process då det hjälper till att främja en revisors egenskaper så som objektivitet, integritet och ett skeptiskt förhållningssätt vid sitt arbete.

---

<sup>60</sup> Bazerman, M. H., 1997, ss. 89-94.

<sup>61</sup> Mednick, R., 1990, ss. 86-93.

<sup>62</sup> Johnstone, K., 2001, ss. 1-18.

<sup>63</sup> <http://www.ne.se> (2010-10-11).

<sup>64</sup> Gummesson, E., 2002, s. 232.

<sup>65</sup> Power, M., 1998, ss. 249-253.

Att ha en bra arbetsgrupp som ser till att revisionsprocessen får en ökad revisionskvalité. Gruppen är bra till att utnyttja om det dyker upp oklarheter om värderingar eller andra områden så har man andra experter inom de områdena att fråga om. Detta leder till att revisionsprocessen effektiviseras och håller sin kvalitet.<sup>66</sup>

Revisorer som sitter på höga kvalitéter finns i större revisionsbyråer. Det finns ett antal studier som visar att storleken på revisionsbyråer och revisionskvalitén har en betydelse på kvalitén vid revideringen.<sup>67</sup> Av professorn Linda Elizabeth DeAngelos studie framgår det att revisorer från större revisionsbyråer har en bättre förmåga att upptäcka fel i redovisningen än mindre.<sup>68</sup> Detta upptäcks också i professorerna Jere R Francis och Michaels Dong Yu studie där forskarna granskar de stora revisionsbyråer och deras kvalitet. Resultatet utvisade att de besitter på bättre kvalitet än de mindre revisionsbyråerna vid revideringen då det satsas mer på löpande utbildningar och kvalitetskontroller.<sup>69</sup>

### 3.1.6 Väsentlighet och risk inom revision

Risk och väsentlighet är två viktiga begrepp inom all revision. Revisorn bedömer vad som är väsentligt och vilka risker som finns i redovisningen. Dessa två begrepp bestämmer vad revisionsarbetet kommer inriktas på och hur omfattande det kommer vara. När revisorn valt vad som är väsentligt och kan utgöra risker granskas informationen för att hitta sådana väsentliga fel som kan påverka ställningstagandet till årsredovisningen.<sup>70</sup>

Vad är väsentligt inom revision, vad ska utelämnas och vad ska man ta med när man reviderar. Detta är ett komplext område då det rör sig om information som för vissa anses kanske inte vara väsentligt och för andra väsentligt vid revideringen. Professorn Mary-Jo Kranacher visar i sin studie att ordet väsentlighet kan tolkas olika från person till person. Revisorn kan tycka att en viss information inte anses vara väsentlig men för en intressent till verksamheten kan det vara mer än väsentligt och kanske avgörande i vissa beslut för denne. Kranacher menar att all information som man anser vara väsentlig eller oväsentlig har en påverkan på olika beslut hos olika personer därför kommer hon fram till att all information bör redovisas. Tycker revisorn att en viss information är oväsentligt får denne förklara varför man inte valt att ta med den och på det viset finns informationen med i revideringen.<sup>71</sup>

Inom svenskt regelverk finns det ingen regelrätt bedömning på vad som anses vara väsentligt eller oväsentligt inom revision. Redovisningsrådet och FAR har en definition på hur man kan tolka ordet väsentligt men det är inte en definition som måste följas, det är endast en rekommendation. Dessa rekommendationer gäller inte för revisionen i kommunerna, de gäller endast i den privata sektorn för kommersiella företag. För den kommunala revisionen gäller SKL:s skrift om god revisionsledning för kommunal verksamhet. I denna skrift finns det rekommendationer på hur bedömning och tolkning kan göras för vad som är väsentligt.<sup>72</sup>

#### *Bedömning av risker och väsentlighet enligt god revisionsledning för kommunal revision*

Vad som är av väsentlig betydelse avgör revisorerna i kommunen. Detta görs med hjälp av deras risk- och väsentlighetsanalyser. Revisorerna bedömer och värderar de möjligheter för att riskerna uppstår och hur allvarligt det är om dessa risker eller hot realiserats det vill säga

<sup>66</sup> Oliviero, M. E., 2007, ss. 12-13.

<sup>67</sup> Choi, J-H., et.al., 2007, ss. 73-97.

<sup>68</sup> DeAngelo, L. E., 1981, ss. 183-199.

<sup>69</sup> Francis, J. R., et.al., 2009, ss. 1521-1552.

<sup>70</sup> [http://www.skl.se/web/Vad\\_ar\\_kommunal\\_revision](http://www.skl.se/web/Vad_ar_kommunal_revision) (2010-11-25)

<sup>71</sup> Krancher, M-J., 2007, s. 80.

<sup>72</sup> <http://brs.skl.se> (2010-12-30).



sannolikhet och konsekvens. Utifrån detta tar revisorerna ställning till konsekvensens betydelse och om detta är väsentligt eller inte. I skriften från SKL om god revisionsred står det att om ”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”.<sup>73</sup>

Att använda sig av en analys för att bedöma riskerna anses vara en viktig del av revisorns revisionsprocess. En utförlig analysplan för bedömning av risker leder till att revisorns beslut om vart riskerna kan vara ökar chanserna för att upptäcka väsentliga risker.<sup>74</sup> Studier visar att detta inte bara underlättar arbetet för revisorn utan framhäver även kvalitét i revisorns arbete.<sup>75</sup>

## 3.2 Kontrollteori

### 3.2.1 Kontrollteori enligt Peter P. Schoderbek et.al.

Kontroller av system och organisationer kan utövas på olika sätt. Peter P. Schoderbek et.al. visar i sin teori om kontroller som börjar från att upptäcka ett fel till att korrigera felet. Teorin har ett mycket enkelt och logiskt tänkande där varje process i teorin kan utarbetas på ett oerhört bra sätt. Kontrollteorin är till för att kunna upptäcka och kontrollera önskad objekt så att en utveckling sker.<sup>76</sup>

Även forskaren Mary Jo Hatch menar att kontrollprocesser, så som kontrollteorin, är till för att notera skillnaden mellan den nuvarande och önskade prestationsnivån och initiera anpassning när avvikelser upptäcks. Med detta menas att slut resultatet av kontrollprocessen ska ge en utveckling hos kontrollobjektet och anpassa sig att inte upprepa samma upptäckta fel.<sup>77</sup>

Schoderbeks et.al. kontrollteori är uppbyggt efter fyra huvudpunkter. Dessa fyra punkter är till stor del viktiga att utföra korrekt för att kontrollsystemet ska få ett bra resultat.<sup>78</sup>

De fyra huvudpunkterna:

#### *Kontrollobjekt*

Objektet är föremålet som kontrolleras. Kontrollobjektet bevakas och granskas av olika system. Det är här som felet uppstår och som utgör att systemet inte följer sin standard eller norm. Felet är tillräckligt stort hos kontrollobjektet för att det ska upptäckas

#### *Upptäckare*

Denna grund utgör den viktigaste delen i teorin. Här finns det ett system eller en upptäckare som övervakar kontrollobjektet. När felet uppstår upptäcker man det och samlar på sig all information som berör felets tillkomst. Inom en organisation är det mycket viktigt att ha ett system som är tillräckligt effektiv för att bevaka de objekt som är viktiga för ens organisation.

#### *Jämförare*

Informationen från upptäckaren skickas vidare till jämföraren som i sin tur har som uppgift att grundligt jämföra felet hos kontrollobjektet mot standarden eller normen. Det man vill se här är vad som man egentligen inte fick som resultat och jämför det med varför felet uppstod.

<sup>73</sup> <http://brs.skl.se> (2010-12-30).

<sup>74</sup> Kinney Jr., William R., 1989, ss. 67-84.

<sup>75</sup> Houston, R. W., et.al., 1999, ss. 281-298.

<sup>76</sup> Schoderbek, P. P., et.al., 1990, ss. 79-81.

<sup>77</sup> Hatch, M. J., 2002, s. 359.

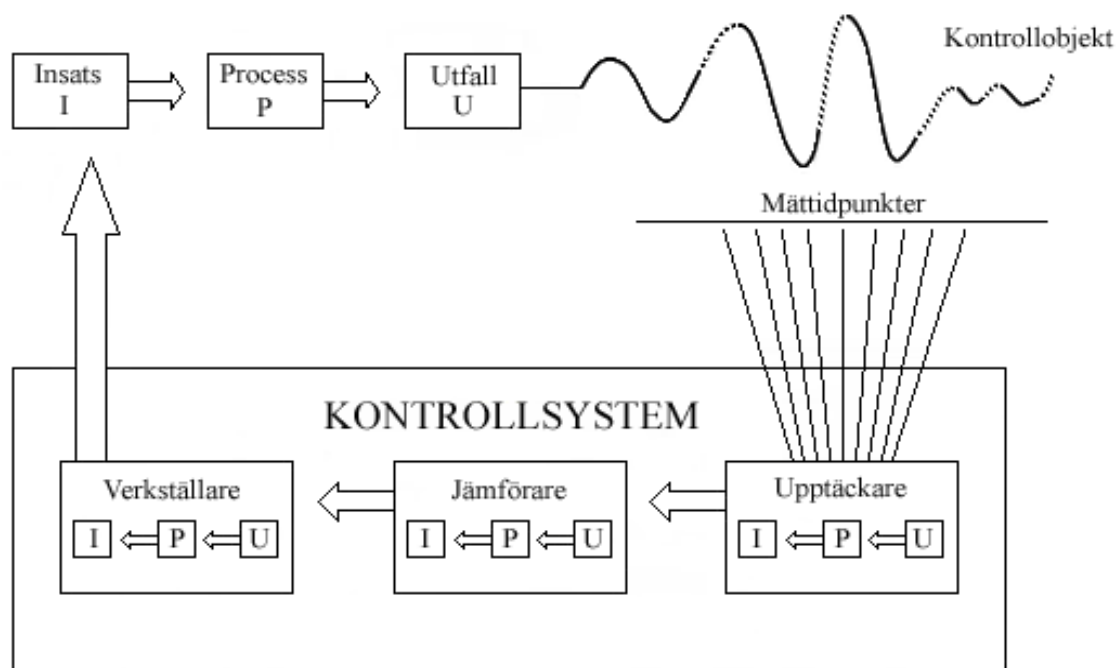
<sup>78</sup> Schoderbek, P. P., et.al., 1990, ss. 79-81.

### Verkställare

Verkställaren har en viktig uppgift i slutfasen av kontrollteorin. Här måste verkställaren ta ett beslut efter att felet har upptäckts och jämförts. Verkställaren har som uppgift att först ta ett beslut om kontrollobjektet är inom kontroll eller utan kontroll. Visar det sig att kontrollobjektet är utan kontroll och behöver en lösning för att få åtgärdas så kommer man på en lösning baserad på informationen från jämföraren. När man kommit på en lösning för felet så verkställer man den så att den träder i kraft.

När lösningen träder i kraft är det under kontroll för att se om lösningen fick det resultat som man önskade. Detta förlopp fortsätter på detta vis om och om igen för att ha kontroll på systemet och kunna få den önskade utvecklingen på kontrollobjektet.<sup>79</sup>

## Kontrollmodellen



Figur 4: Bild bearbetad av Peter P. Schoderbek et.al. kontrollmodell. Källa: Schoderbek, P. P., et.al., 1990, ss.79-81.

### 3.2.2 Kontrollteori sammankopplad till revision

Kontrollteorins olika delar är likt de olika områden som behandlas tidigare i teori avsnittet. Det finns flera samband med denna kontrollteori som går att koppla samman med hur revisionen får en mer utförligare kontroll och överblick på att hålla koll så att kvalitén ligger på en hög nivå.

Kontrollobjektet i detta fall kan kopplas till redovisningen i revisionen som utgör det objektet som kontrolleras. Inom revision är redovisningen det som alltid kontrolleras och revideras för att sedan verifieras. Vidare i kontrollteorin har upptäckaren en roll som i revisionens värld är revisorn med sina analysplaner och kontroller för att upptäcka eventuella risker och väsentliga fel hos kontrollobjektet. Som det tidigare har nämnts i teori avsnittet är dessa analyser och kontroller av revisorn viktiga för revisionsprocessen som det är för kontrollteorin.

<sup>79</sup> Schoderbek, P. P., et.al., 1990, ss. 79-81.

Jämföraren i kontrollteorin kan kopplas samman med en grupp revisorer som tillsammans går igenom det upptäckta felet och jämför det med de regelverk som är ämnad för felet. I detta fall kan felet vara ett redovisnings fel som lett till att man fått ett avvikande resultat. När detta har jämförts och bearbetats tills att felets uppkomst och orsak har identifierats skickas all information till verkställaren.

Verkställaren i detta fall är fortfarande revisorn som beslutar om redovisningen är utförlig med de regelverk som finns och om en rättvisande bild ges över verksamheten. Om detta inte är fallet så ges en lösningen till de fel som upptäckts så att det korrigeras och verkställs från verksamhetens sida.

Denna sammankoppling kommer att studeras i empiri avsnittet hur dessa kontroller utförs och vilka effekter de får hos revisorernas arbete för att sedan analysera om dessa kontroller är förenliga med kontrollteorin.

### **3.3 Sammanfattning med undersökningsvariabler**

I empirin kommer vi att studera hur revisorer arbetar för att undvika att godkänna orena årsredovisningar inom kommunerna. Som grund till studien kommer teorierna som nämnts i detta kapitel att utgöra våra undersökningsvariabler.

Teorin om revisionskvalité är ett område som kommer ha stor betydelse i studien då det visats att man kan främja revisions arbetet till en högre nivå och minimera eventuella risker som kan utgöra fel i revisorns arbetet. Ett intressant område att studera hos revisorerna är hur de väljer att arbeta för att säkerställa att man når en tillfredställande revisionskvalité samt att studera om och hur de erbjuds samt deltar i löpande utbildningar.

Kontrollteorin utgör ett viktigt område att studera i empirin. I revisorns arbete utgör denna teori en viktig undersökningsvariabel till empirin för hur revisorn reagerar på upptäckta fel i redovisningen. En annan undersökningsvariabel som är intressant i empirin är hur revisorn väljer att kontrollera sitt arbete.

Väsentlighet är ett begrepp som saknar en riktig innebörd för revisionsbranschen. Därför är det intressant att få fram information om hur man tolkar begreppet och hur man avgör om något fel värde är av väsentlig betydelse vid revisionen.

Som det nämnts i teorin måste revisorn vara objektiv i sin revidering av verksamhetens redovisning. Detta visar på att det är ett område som är intressant att studera då det kan ställa till det i utfallet av revisorns arbete och bedömning om årsredovisningen ger en rättvisande bild om verksamheten.

# 4 Varför godkänner förtroendevalda revisorer orena årsredovisningar inom kommunerna?

---

*Detta avsnitt kommer att presentera det empiriska resultatet från intervjuerna med de förtroendevalda samt de sakkunniga revisorerna. Inledningsvis presenteras intervjun med kanslichef på KEF Ola Eriksson kopplad till undersökningsvariablerna. Efter det kommer resultaten både från de sakkunnigas och förtroendevaldas intervjuer att presenteras i separata stycken. Avsnittet kommer därefter att avslutas med intervju resultaten.*

---

## 4.1 Inledning

För att få svar på varför förtroendevalda revisorer godkänner orena årsredovisningar inom kommunerna utförde vi åtta intervjuer till vår empiriska studie. Samtliga anonyma intervjuer genomfördes inom Stockholmsregion under hösten 2010 förutom Ola Eriksson som är bosatt i Gävles kommun. Innan vi påbörjade vår empiriska studie var vår ambition att intervjua ca tio respondenter. Ett antal kommuner i länet ville inte medverka i vår studie dels på grund av tidsbrist dels uppsatsämnet. För att få en djupare inblick över problemet valde vi först att intervjua Ola Eriksson som är kanslichef för föreningen KEF. Det var Eriksson som år 2008 tog initiativet att studera hur kommunerna fullföljde de omarbetade rekommendationerna från RKR som effekt från studien år 2003. Vi intervjuade fyra förtroendevalda revisorer samt tre sakkunniga revisorer. Samtliga är verksamma i olika kommuner inom Stockholmsregion, urvalet har skett slumpvist. Genomsnittstiden för samtliga genomförda intervjuerna var cirka 45 minuter. Majoriteten av intervjuerna genomfördes per telefon på grund av tidsbrist samt snöoväder.

Samtliga intervjuer, förutom Erikssons, kommer att vara anonyma och kommer därför att benämnas som Sakkunnig A, B, C samt Förtroendevald A, B, C, D.

## 4.2 Intervju med kanslichef på KEF, Ola Eriksson

Vi valde att genomföra intervjun i en öppen diskussion med Eriksson för att få en bättre förståelse till problemet. I bilaga 1 redovisas de stödfrågor som användes vid intervjun.

Som vi nämnde i avsnittet ovanför arbetar Ola Eriksson som kanslichef för föreningen KEF som har 3 400 medlemmar. Hans arbetsuppgifter är att arbeta med kompetens utveckling inom den kommunala sidan och att ansvara för en rad olika studier. Sedan år 1979 har Eriksson jobbat med bland annat redovisning, revision, ekonomi, utbildning och normgivning.

Initiativet för studien år 2003 inom kommunernas verksamhets rapporter togs av RKR för att studera både hur rådets rekommendationer, som beskriver hur redovisningen ska utföras för olika områden, uppfylldes och hur ekonomin såg ut i kommunerna. Resultaten av den studien som utvisade en mängd upplysningsfel och avvikelser i resultaten var oerhört överraskande för RKR. Detta lede till att Eriksson år 2008 tog initiativet att studera hur kommunerna följde de omarbetade rekommendationerna från RKR som effekt från år 2003:s studie.

Erikssons resultat i år 2008:s studie uppfyllde inte förväntningarna. Upplysningsfel och avvikelser i resultat var fortfarande ett problem som dök upp i kommuners årsredovisningar runt om i landet. Dessa fel i årsredovisningarna menar Eriksson att det är redovisarnas ansvar då dessa personer är grunden för redovisningen i kommunerna. Därefter påpekar Eriksson att styrelsen i kommunerna har ansvaret att övervaka dessa med sina interna kontroller som egentligen borde upptäcka dessa fel. Om de interna kontrollerna är tillräckliga eller inte kan inte Eriksson uttala sig om. Eriksson ansåg dessutom att kommunernas ekonomichefer har ett större ansvar i detta eftersom år 2003 hade rekommendationerna från RKR omarbetats och gjort de mer lätt tillgängliga och lätt lästa. Både RKR och Eriksson tyckte att RKR:s omarbetade rekommendationer skulle få en effekt i form av att upplysningsfelen skulle minska men detta blev inte fallet. Istället menar Eriksson att många kommuners ekonomichefer har hört av sig till föreningen KEF och RKR för att fråga efter en lathund till dessa rekommendationer. Han anser att mycket ansvar ligger redan på styrelsen och ekonomichefen.

Eriksson påpekar dessutom att ett stort ansvar åligger även de förtroendevalda revisorerna. Om det går att upptäcka en mängd årsredovisningar med upplysningsfel och avvikelser i resultat bör ett flertal av dessa noteras i revisionsberättelsen men istället så tillstryker revisorerna att årsredovisningen är godkänd enligt de ramverk och regler som gäller. Det som bidrar till detta menar Eriksson är att det måste brista i revisionsprocessen. Det görs inte tillräckligt med analyser för väsentliga fel och risker som leder till att de upptäckas innan man påbörjar sin revisionsprocess. För att upptäcka dessa upplysningsfel och avvikelser i resultat bör revisorerna se över sin revisionsprocess samt sina analyser, för att om det finns ett fel bör det upptäckas vid revisorernas granskning, understryker Eriksson under intervjun.

Ifall en revisor godkänner en årsredovisning med upplysningsfel samt avvikelser i resultat är det lagverket som strids. Enligt Eriksson är det först och främst god revisionssed som strids. Revisorerna representerar en post där en mängd olika intressenter som exempelvis företag och andra privata personer förväntar sig att revisorerna ska uppfylla de krav som ställs mot dem. Eriksson anser att det fel revisorer begår är att de helt enkelt har en för dålig riskanalys som leder till dessa fel.

Under intervjun anmärkte Eriksson även att det inte finns några riktiga sanktioner mot revisorer i de fall där upplysningsfel och avvikelser i resultat förekommer i kommunernas årsredovisningar. Graden av dessa fel får inga konsekvenser så som det hade getts vid ett kommersiellt företags revisors fel. Eftersom de förtroendevalda revisorerna varken är utbildade, godkända eller auktoriserade revisorer är det svårt för RN att granska dem för att på så sätt sätta press på dem. Eriksson har intrycket av att detta kan även vara en av orsakerna till att det brister vid revisionen av kommunernas årsredovisningar. Eftersom att det inte finns någon myndighet som övervakar de förtroendevalda revisorerna så känner de sig mer avslappnade vid sitt arbete.

För att främja dessa påträffade upplysningsfel samt avvikelser i resultat runt om i landets kommuner är det viktigt att det krävs mer utbildning för de förtroendevalda revisorerna, enligt Eriksson. Kompetensen som finns idag bland kommunerna anser han vara för svag för att kunna motarbeta upprepade upplysningsfel och avvikelser i resultat. Det som även bör ses över är revisionsprocessen hos de sakkunniga revisorerna, vilket är ett avgörande verktyg för att upptäcka dessa sorters fel i årsredovisningarna. För kommunernas del bör ekonomicheferna se över sina processer för redovisningen där många av dessa fel har sin uppkomst.

Rekommendationerna från RKR bör gås igenom mer grundligt och utbildning inom kommunal redovisning bör erbjudas till de anställda inom redovisningen i kommunerna.

Under intervjun framkom det att Eriksson ansåg att kvalitetssäkringen var för dålig när det kommer till de kommunala förtroendevalda revisorernas förmåga, kompetens samt deras politiska uppdrag. Eftersom att förtroendevalda revisorer för en kommun inte behöver vara utbildade eller godkända revisorer bör de då få mer hjälp av de sakkunniga revisorerna, som får i uppdrag att granska årsredovisningen. Det är de förtroendevalda revisorerna som står för ansvaret av kvalitetssäkring och inte de sakkunniga revisorerna.

Erikssons åsikt om de förtroendevalda revisorernas oberoende påverkas av att de har en koppling till politiken var att det kan finnas en påverkan. Detta med tanke på att det tidigare har framkommit några enstaka fall där några kandidater, till den förtroendevalda posten, inte valts på grund av att deras oberoende inte kunde säkerställas. Samtidigt har det funnits andra fall där förtroendevalda revisorer inte valts om på nytt då deras politiska koppling osäker gjorde deras oberoende.

## 4.3 Intervjuer med sakkunniga revisorer

Denna sammanställning visar en kort sammanfattning av undersökningsvariablerna och svaren.

Undersökningsvariabler	Sakkunniga revisorer
<b>Väsentlighet</b>	Ordet väsentlighet är svår definierat inom revision. Väsentligt är något som får en konsekvens och påverkar tredje man. När något inte är korrekt eller förenligt med lagverken och kan vara känslig anses vara av väsentlig betydelse. Bedömning av vad som är väsentligt sker med hjälp av en risk- och väsentlighetsanalys
<b>Revisionskvalité</b>	Revisionskvalitén säkras genom fortlöpande utbildningar för samtliga respondenter. Respondenterna har även en grupp revisorer i revisionsbyråerna att rådgöra med
<b>Oberoende</b>	Viktigt är att de förtroendevalda revisorerna är väl medvetna om att den sakkunnige revisorn har i uppdrag att endast revidera samt att det utförs professionellt

### 4.3.1 Arbetsuppgifter

Samtliga sakkunniga revisorer arbetar för de större revisionsbyråerna inom Stockholmsregion och är auktoriserade revisorer. De sakkunniga revisorerna får i uppdrag från de förtroendevalda revisorerna i kommunen att granska och revidera räkenskaperna för kommunen. Även kommunens interna kontroll som är kopplad till redovisning ses över exempelvis skall det finnas dubbla kontroller vid utförandet av utbetalningar och beslut som fattas i kommunen. Efter att de sakkunniga revisorerna har utfört uppdraget avlägger de i slutändan en rapport om det som har granskats till de förtroendevalda revisorerna.

### **4.3.2 Tolkning och bedömning av begreppet väsentlighet**

Tolkningen av begreppet väsentlighet är olika bland de tillfrågade sakkunniga respondenterna. Att definiera begreppet väsentligt är svårt eftersom det inte är enkelt att bedöma vad som egentligen är väsentligt. Majoriteten av respondenterna tolkar begreppet väsentlighet som något som får en konsekvens eller effekt för tredje man. Sakkunnig A förklarade att om något i redovisningen är av väsentlig betydelse och har en effekt mot tredje man, som i detta fall är medborgarna och intressenter för kommunen, så anses det vara väsentligt för att notera detta. Däremot tycker Sakkunnig B att om något inte är korrekt eller förenligt med lagverken och kan vara känsligt är av väsentlig betydelse.

För att bedöma ifall något är av väsentlig betydelse för att notera det som fel eller upplysningsfel i den kommunala redovisningen tar majoriteten av respondenterna hjälp av en risk- och väsentlighetsanalys. Sakkunnig B har i sin analysplan en checklista med frågor som de följer efter och med hjälp av den avgör de om något fel är av väsentlig betydelse. Ett exempel enligt Sakkunnig B kan vara att om checklistans frågor inte tillfredsställs med det korrekta svaret så bedöms det som ett väsentligt fel och noteras till de förtroendevalda revisorerna som avgör om det ska med som en upplysning eller inte i årsredovisningen. I revisionsbyrån där Sakkunnig C arbetar använder de sig av en risk- och väsentlighetsanalys för att upptäcka fel av väsentlig betydelse. Visar det sig att felet inte kan redigeras och kommer att få en konsekvens noteras det då i rapporten till de förtroendevalda revisorerna som därefter avgör om det ska tas med i årsredovisningen eller inte. Sakkunnig C påpekade att de kan avgöra ifall ett fel är av väsentlig betydelse då felet i redovisningen överstiger en viss procent relaterad till verksamhetens totala ekonomi.

### **4.3.3 Revisionskvalité**

För att upprätthålla en bra kvalité i revisionen erbjuds samtliga tillfrågade sakkunniga revisorerna interna utbildningar. Majoriteten av de sakkunniga erbjuds det, utöver interna kursen och föreläsningar, även utbildningar och föreläsningar inom kommunal yrkesrevision från föreningen Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer (SKYREV). Föreningen riktar sig till de sakkunniga revisorerna inom den kommunala revisionen och satsar på bland annat kvalitets-säkring samt metodutveckling. Sakkunnig A talade om att i dennes revisionsbyrå erbjuds de anställda fortlöpande utbildningar och bland dessa finns det två utbildningar som är obligatoriska att ta sig genom för att kunna revidera räkenskaperna bättre. Dessa utbildningar ges en gång per år till de anställda i revisionsbyrån. Sakkunnig C påpekade att denne har medverkat i många interna och även externa utbildningar vilka har varit till hjälp för kompetens utvidgning inom området som denne arbetar inom.

Händer det att det dyker upp frågor som Sakkunnig A inte kan lösa på egen hand så erbjuder även dennes revisionsbyrå en grupp revisorer som alltid finns tillgängliga för frågor inom kommunal redovisning. Guppen träffas regelbundet, oftast tre gånger per år för att diskutera en del frågorna. Resten av respondenterna har även dem möjlighet att rådgöra med en grupp bestående av expertrevisorer som revisionsbyråerna erbjuder.

### **4.3.4 Bevarandet av oberoendet med förtroendevalda revisorer**

Samtliga tillfrågade revisorer arbetar på olika sätt för att hålla en opartisk roll mot sina arbetsgivare som i detta fall är de förtroendevalda revisorerna. Revisionsbyrån där Sakkunnig A är anställd hos använder sig av en av en oberoende analys där den sakkunnige får fylla i för att senare kunna avgöra och bedöma om dennes oberoende ställning är godkänd för att fullfölja sitt uppdrag. Dessa analyser görs oannonserade av revisionsbyrån och samtidigt har

de riktlinjer för hur de ska upprätthålla en opartisk roll under uppdragen. Efter att den sakkunnige har jobbat ett par år i en och samma kommun roterar byrån runt de sakkunniga till en annan kommun för att kunna säkerställa oberoendet hos revisorn. Både sakkunnig B och C påpekade att de följer sina byråers policy fullt ut och även metodiken för att ha en oberoende ställning mot sin uppdragsgivare. De nämner dessutom att de har en öppen dialog med sina uppdragsgivare, de förtroendevalda revisorerna, om att de endast är till för att revidera och vill utföra det professionellt. Detta för att de ska ha en bättre förståelse för varandra samt för att de ska veta vart de har varandra. Sakkunnig C talade om att denne har möten med sina förtroendevalda revisorer en gång i månaden för att diskutera och avlägga sina rapporter till varandra. Enligt Sakkunnig A har denne möten med de förtroendevalda under middagar för att prata om arbetet, men att det aldrig förekommer några privata träffar och att oberoendet hos A följs enligt revisionsbyråns policy.

#### **4.3.5 Övriga kommentarer om den uppmärksammade studien**

Här nedan beskriver de sakkunniga revisorerna sin syn på vad de anser vara bristfällande och avgörande till kommunernas orena årsredovisningar.

Alla tillfrågade respondenter kände till Erikssons och Tagessons studier om kommunernas orena årsredovisningar. Samtliga respondenter tyckte gemensamt att KL och andra lagverk som bestämmer om hur revisionen i kommunerna ska vara inte är tillräckligt detaljerade för revisionen. Det finns endast riktlinjer samt rekommendationer om hur det *bör* vara och inte hur det *ska* vara. Till skillnad från ABL som är mer detaljerad än KL och KRL.

Det respondenterna påpekade gemensamt var även att det är kompetens skillnad mellan olika förtroendevalda revisorer. En del sitter på mer kompetens än andra och utgör en viss skillnad i arbetet med revisionen när det diskuteras i mötena.

Bedömningsfrågan hos de förtroendevalda revisorerna ansågs av samtliga respondenter vara varierande. Det kan bedömas olika i frågor som berör revisionen och som kan få en viss konsekvens i årsredovisningen, ansåg Sakkunnig C. Detta tyckte Sakkunnig B kan vara en effekt av att de förtroendevalda revisorerna är äldre och sitter på kunskaper som kanske inte är så relevanta i nutidens revisions arbete.

En sak som Sakkunnig C ville lyfta fram var revisionsberättelsen som upprättas. Sakkunnig C menar att det är de sakkunniga revisorerna som skriver och upprättar revisionsberättelsen men undertecknas och godkänns av de förtroendevalda revisorerna. Med detta påpekar Sakkunnig C att om det skulle förekomma fel eller avvikelser som uppmärksammas är det de förtroende valda revisorerna som får ta konsekvensen först. Revisorsnämnden kan inte granska de då de är lekmän och inte auktoriserade revisorer, det är kommunfullmäktige som väljer om de får fortsatt förtroende att sitta kvar.



## 4.4 Intervjuer med förtroendevalda revisorer

Denna sammanställning visar en kort sammanfattning av undersökningsvariablerna och svaren.

Undersökningsvariabler	Förtroendevalda revisorer
<b>Utbildning</b>	Samtliga respondenter saknar utbildning på universitets nivå inom revision. Ingen respondent har tidigare arbetat inom revision.
<b>Väsentlighet</b>	Samtliga respondenter hade olika tolkningar på begreppet. Det som var mer gemensamt är bedömningen av det, att oavsett storleken på felets konsekvens så är felet av väsentlig betydelse.
<b>Revisionskvalité</b>	Revisionskvalitén uppdateras genom nyhetsbrev, föreläsningar, seminarium, externa och interna utbildningar.
<b>Oberoende</b>	Oberoendet hos samtliga respondenter ansågs inte vara påverkad av deras politiska intresse.

### 4.4.1 Arbetsuppgifter

Samtliga respondenter är förtroendevalda revisorer samt ordföranden för en kommun inom Stockholmsregionen. Respondenterna har som arbetsuppgifter att ha hand om kommunens revision. Deras uppgift är att tillsammans med de sakkunniga revisorerna granska kommunens redovisning och finansiella ställning för att senare kunna fatta beslut i frågor om dessa. De förtroendevalda revisorerna har även i uppgift att tillsammans med andra förtroendevalda revisorerna ta hand om besluten inom revisionen för kommunen. Den ekonomiska biten granskas inte av de förtroendevalda revisorerna utan de styr bara arbetet och granskar rapporterna som kommer från de sakkunniga revisorerna, vilket de har fått i uppdrag av de förtroendevalda revisorerna.

### 4.4.2 Utbildning

Samtliga respondenter som är förtroendevalda revisorer har varken en ekonomi utbildning eller någon som helst utbildning med inriktning på revision. Utbildningar som respondenterna har är bland annat fullständig gymnasial utbildning, juristutbildning med inriktning på skatterätt, utbildning inom historia samt erfarenheter från politiska arbeten. Däremot är alla respondenterna eniga om att de får några interna utbildningar från SKL i form av seminarier och föreläsningar om hur kommunal redovisning och revision går till. Även interna utbildningar inom redovisning, bankväsendet samt utbildningar från skatteverket förekommer.

### 4.4.3 Arbetet med kommunal revision

Samtliga förtroendevalda revisorer som är ordföranden i kommunen får i uppdrag av kommunfullmäktige att granska verksamheten, vad det gäller styrelsens arbete och beslut. Det är ordföranden som leder revisionsarbetet och har översikt på det mesta. Tillsammans med de andra förtroendevalda revisorer inom kommunen arbetar de med att granska kommunens beslut och mål som ställts upp inför året. De träffas för möten en gång per månad då de diskuterar om verksamheten och rapporterna från de sakkunniga revisorerna samt diskuterar problem och väsentliga fel med revisionen som har skett.

De tillfrågade förtroendevalda revisorerna använder sig av en risk- och väsentlighetsanalys, innan de ger i uppdrag till de sakkunniga att granska verksamheten, för att bedöma vart de

största riskerna eventuellt kan finnas för granskning. När det detta har gjorts ger de förtroendevalda revisorerna en projektbeskrivning till de sakkunniga som får i uppdrag att granska redovisningen och rapportera sedan till de förtroendevalda revisorerna. Därefter går de förtroendevalda i genom rapporterna och diskuterar senare om vad som behövs göras samt fattar ett beslut och underrättar sedan besluten till kommunfullmäktige i form av en rapport. Förtroendevald D sa att de använder sig av en rullandeplan som de har varje år med riskbedömningar som skall granskas. Enligt Förtroendevald A har de endast hand om besluten om lösningarna och vad som bör göras i de fall det finns oklarheter inom redovisningen. Under intervjun med Förtroendevald C poängteras det att själva arbetet med revisionen är delat mellan de sakkunniga och de förtroendevalda revisorerna. Den faktiska revisionen av den ekonomiska delen har de sakkunniga hand om och revisionen om kommunens verksamhet och dess beslut utförs av de förtroendevalda revisorerna.

#### **4.4.4 Tolkning och bedömning av begreppet väsentlighet**

Att förklara begreppet väsentligt för de förtroendevalda revisorerna var lite oklart då de kände att det finns olika tolkningar för vad som är väsentligt. Det som alla tyckte var självklart för tolkningen var att om något inte är korrekt är det av väsentlig betydelse. Förtroendevald B tycker att allt som händer i verksamheten och i redovisningen som inte går enligt planer eller riktlinjer är av väsentlig betydelse för att diskuteras. Detta anser även Förtroendevald C men tillägger att väsentligt är inte bara stora saker utan vilka saker som än händer är av väsentlig betydelse oavsett hur stor konsekvensen är. Här menar Förtroendevald C att det inte bara är saker som får konsekvenser till tredje man, i detta fall intressenter och medborgarna, som är väsentliga.

Bedömningen av vad som är väsentligt görs med hjälp av en risk- och väsentlighetsanalys. Samtliga förtroendevalda använder sig av denna analys och anser att detta är ett viktigt verktyg för bedömning om vart risker för väsentliga fel kan finnas i verksamheten. Då de förtroendevalda inte utför den faktiska revisionen för räkenskaperna så används denna analys för kommunens styre, beslut och mål. Utifrån denna analys har de förtroendevalda den översikt som de anser vara god för att bedöma vart eventuella risker för fel kan finnas i verksamheten.

#### **4.4.5 Revisionskvalité**

Samtliga förtroendevalda revisorer går minst en gång per år till föreläsningar eller seminarium om kommunal revision. Dessa utbildningar erbjuder SKL till de förtroendevalda revisorerna. Det finns även externa utbildningar inom kommunal revision som samtliga förtroendevalda har varit på någon gång under sin tid som förtroendevald revisor. Att vara aktiv med nyhetsbrev om det senaste nytt inom kommunal revision anser Förtroendevalda A och B vara ett bra sätt för att säkerställa att sin revisionskvalité är på en hög nivå. Detta ger de en uppdatering inom sitt område men även en utveckling som bidrar till bättre revisionskvalité, tycker Förtroendevald C.

#### **4.4.6 Bevarandet av oberoendet med sakkunniga revisorer**

Oberoendet anses av samtliga förtroendevalda inte vara påverkad av deras ställning till politiken. Att bli vald till förtroendevald revisor anser Förtroendevald B visar på att kommunfullmäktige har ett förtroende till den valde och dennes arbete. Förtroendevald A säger att ibland kan det förekomma beslut och mål inom kommunen som är mot ens egna politiska värderingar men det är något man får leva med. Samtidigt säger denne att det politiska intresset lämnas utanför dörren när man anländer till den förtroendevalda posten som

revisor. De förtroendevalda revisorerna som tillfrågades var tydliga med sitt svar att det inte fanns något som kunde ställa dem i en partisk situation. Att de har ett politik intresse hanterar de professionellt och lämnar det när de kliver in i som förtroendevald revisor.

#### 4.4.7 Övriga kommentarer om den uppmärksammade studien

Här tyckte samtliga förtroendevalda förutom en att det inte behövdes någon förändring då de anser att de arbetar efter de krav som ställs mot dessa. Samtidigt tyckte dessa förtroendevalda att rekommendationerna från RKR kunde vara mer tydligare och mer lätt tolkade. En av dessa tyckte att en lathund från RKR kunde vara till stor hjälp till redovisningsansvariga i kommunerna. Förtroendevald D tyckte att det behövdes en förändring. Kompetensen hos de förtroendevalda revisorerna ansåg denne vara för låg. Det som det saknas kompetens inom är vid upphandlingen av uppdraget till de sakkunniga där det behövs mer utbildning om. Samtidigt som den förtroendevalda kritiserar sig själv och resten av de förtroendevalda revisorerna så säger denne att de sakkunniga revisorerna har en stor del av detta problem med orena årsredovisningar. Upptäcks inte fel i redovisningen så måste det vara de sakkunniga revisorerna som inte gjort sitt arbete grundligt, säger Förtroendevald D. Att revidera en kommuns räkenskaper är inte detsamma som att revidera ett aktiebolag, därför tror jag att vid upphandlingen kan man få ut mer om det är rätt personer för uppdraget, tillägger Förtroendevald D. Samtidigt kritiserar Förtroendevald C även de sakkunnige revisorerna, där denne menar att kompetensen hos dessa kan ifrågasättas då flera av dessa upplysningsfel och avvikelser i resultat bör upptäckas vid revideringen.

## 4.5 Kontrollteori

Som tidigare nämnts i teoridelen är denna kontrollteori till för att studera hur en organisations system och kontroll för eventuella fel och åtgärdsarbete fungerar. Teorin har tre olika områden som upptäckare, jämförare och verkställare. Dessa områden har olika funktioner som tillsammans fyller ett bra system för kontroll av olika objekt. I denna del av empirin kommer det först att presenteras korta svar, av samtliga respondenter, för varje process i kontrollteorin i en sammanställning. Därefter presenteras svaren mer utförligare.

Undersökningsvariabler	Sakkunniga revisorer	Förtroendevalda revisorer
<b>Kontrollobjekt</b>	Räkenskaperna för kommunen	Beslut och mål för kommunen
<b>Upptäckare</b>	Sakkunniga upptäcker fel med hjälp av sina risk- och väsentlighetsanalyser	Tar endast hand om det som sakkunniga har upptäckt och upptäckta fel i sin egen granskning av kommunens beslut
<b>Jämförare</b>	Eventuella upptäckta fel i redovisningen diskuteras i mötet med förtroendevalda revisorer och redovisningsansvariga	Eventuella fel diskuteras i möten med de sakkunniga och sedan med fullmäktige när det gäller svårigheter i vissa fall
<b>Verkställare</b>	Sakkunnige har inte hand om några beslut som verkställs, däremot är de med och rekommenderar förslag	Här har de förtroendevalda hand om besluten för att verkställa lösningen till det upptäckta felet. Får även hjälp med förslag från de sakkunniga

Kontrollerna som utförs inom kommunerna är uppdelade i två områden. De förtroendevalda revisorerna har som tidigare nämnts hand om granskningen av kommunens beslut och mål. Granskningen av kommunens räkenskaper har de sakkunniga revisorerna hand om. Inom dessa två områden så förkommer det olika slags kontroller av respondenterna, därför kommer de att presenteras enskilt här nedan.

#### **4.5.1 Sakkunniges kontroller**

När de intervjuade sakkunniga revisorer arbetar har dessa olika sätt och ibland liknade sätt att utföra kontroller över sitt arbete. Arbete med att granska räkenskaperna kan ses som ett omfattande arbete men då dessa inte går igenom varje post i räkenskaperna använder de sig av kontroller för att hitta eventuella risker där fel kan finnas. Samtliga tillfrågade sakkunniga är enade om att ett kontroll verktyg är en bra metod för att kontrollera efter fel och säkerställa kvalitén för revisionen.

##### *Kontrollobjektet*

I denna del är kontrollobjektet kommunens räkenskaper och kommunens beslut och mål. Här har dessa områden visats i tidigare studier från Eriksson och Tagesson att de brister. De sakkunniga revisorerna har som uppdrag att granska räkenskaperna och den interna kontrollen inom kommunerna medan förtroendevalda revisorer ansvarar för granskningen av beslut och mål.

##### *Upptäckare*

Här använder samtliga tillfrågade sakkunniga revisorerna sig av en risk- och väsentlighetsanalys. Innan de börjar sin revisionsprocess använder de denna analysplan. Denna analysplan är en standard kontroll som utförs för att göra en bedömning över var eventuella risker för fel i räkenskaperna kan finnas. Analysplanen är ett kontroll verktyg som de sakkunniga säger sig vara ett bra sätt för att kontrollera var fel kan finnas. Analysplanen är utformad genom att man har redan ett antal angivna områden som oftast kan innehålla risker för fel. Dessa områden kontrolleras ordentligt, enligt samtliga sakkunniga revisorer. Resterande områden går igenom med en checklista som visar ett antal områden som måste kontrolleras.

Utöver denna analysplan använder somliga tillfrågade sakkunnig sig av andra verktyg också. Sakkunnig A har även ett dataprogram som kontrollerar siffrorna i redovisningen. När dataprogrammet upptäcker att något inte stämmer i redovisningen indikerar den till det område där felet befinner sig, sedan går den sakkunnige igenom mer djupgående i området för att se var problemet finns. Sakkunnig B använder sig även av att göra besök i kommunens ekonomiavdelning för att få en bättre bild på hur arbetet utförs. Ibland utför även Sakkunnig B intervjuer med de anställda för att på det viset kunna se vart eventuella risker kan finnas.

##### *Jämförare*

När kontrollerna och analyserna har genomförts upptäcks det eventuella fel som sedan måste granskas och utvärderas. Dessa fel tas upp med den ansvarige till felet enligt samtliga sakkunniga revisorer. Oftast är det ekonomicheferna i kommunerna som ställs till svars för felet. När detta har lokaliserats jämförs felet med rekommendationerna och vad lagverken säger, enligt samtliga sakkunniga. Efter denna process skriver de sakkunniga en rapport till de förtroendevalda revisorerna med all information som rör felets uppkomst och eventuella lösningar på felet.

Sakkunnig C påpekar att det sällan finns fel i dennes kommuns redovisning som leder till avvikelser i resultatet. Däremot om det skulle uppstå så rapporteras felet till de förtroendevalda revisorerna med förslag för att åtgärda felet.

#### *Verkställare*

Här har de förtroendevalda revisorerna en viktig roll där de får ta del av rapporterna med de upptäckta felen i redovisningen. Här diskuteras det om upptäckta fel och hur en lösning till felet kan åtgärdas. Samtliga förtroendevalda revisorer i kommunerna är inblandade i detta möte som de sakkunniga revisorerna också närvarar i. Tillsammans finner man en lösning som verkställs av de förtroendevalda revisorerna efter rekommendationer av de sakkunniga. Samtliga förtroendevalda skriver en rapport om mötet och informerar kommunfullmäktige.

### **4.5.2 Förtroendevaldas kontroller**

De intervjuade förtroendevalda revisorerna har ett kontrollverktyg för revision av kommunens beslut och mål. Då denna del av revisionen inte är den faktiska revisionen av kommunens räkenskaper kommer det presenteras kortfattat.

De förtroendevalda använder sig av en samma analysplan som de sakkunniga för att upptäcka fel även den heter risk- och väsentlighetsanalys. Denna analys använder de för att kunna bedöma om kommunens beslut och mål har uppfyllts eller avvikit från planen. Efter att denna analys har genomförts sitter de förtroendevalda tillsammans under ett möte för att diskutera analysens resultat. Resultatet redovisas i en rapport som vidarebefordras till kommunfullmäktige. Har det visat sig att det varit stora avvikelser från mål planen informeras kommunstyrelsen om detta för vidare granskning och eventuella åtgärden.

Samtliga förtroendevalda använder sig av denna process för granskning. De anser att analysmetoden ger en god revision för att kunna bedöma vad som är väsentligt och inte till årsredovisningen.

# 5 Analys av kommunal revision och revisorernas granskningsarbete

---

*I detta avsnitt presenteras de kvalitativa resultaten från empirin och kopplas samman med teoriavsnittets undersökningsvariabler.*

---

För att kunna få svar det studerade fenomenet om varför förtroendevalda revisorer godkänner orena årsredovisningar kommer samspelet mellan de enskilda undersökningsvariablerna och empiriska resultatet att analyseras här nedan. Analysen kommer att delas i två områden där de sakkunniga revisorerna analyseras först och därefter de förtroendevalda revisorerna. I denna del kommer även en intervju med en representant från SKL att analyseras för att få deras syn på kommunernas orena årsredovisningar. I slutet av analysen kommer kontrollteorin att analyseras med samtliga respondenters svar.

## 5.1 Analys över de sakkunniga revisorernas revision

Årsredovisningen är en rapport över en verksamhets finansiella ställning och resultat. Denna rapport ska visa en rättvisande bild efter att den granskats och godkänts av de förtroendevalda revisorerna, med hjälp av sakkunniga revisorer, i en kommun. Rapporten sträcker sig till intressenterna för en kommun, dessa kan som tidigare nämnts vara medborgarna i en kommun, företag som vill investera i kommunen eller andra intressenter. Oavsett till vem denna rapport sträcker sig till ska den visa en rättvisande bild över kommunens ställning och resultat. Detta ställer då krav på att kvalitén i revisionen ska vara på en hög nivå.

*Upplevda kvalitén är hög trots felaktigheter*

Som det nämnts i teoridelen i denna studie kan kvalitén i revisionen hållas på en hög nivå om revisionsbyrån för revisorerna erbjuder löpande utbildningar och har en grupp experter som rådgivare för revisorerna vid frågor, enligt professorn Oliviero.

Samtliga sakkunniga revisorer i denna studie säger att de erbjuds både utbildningar och en grupp bestående av expertrevisorer för rådgivning från deras revisionsbyrå. Detta visar att de sakkunniga har möjlighet att rådgöra och att vända sig till någon när det låser sig vid revisionen. Samtidigt som man har denna möjlighet finns det fortlöpande utbildningar som ger de sakkunniga revisorerna mer kompetens inom sitt område för att bli ännu bättre revisorer. Revisorer med höga kvalitéer i allmänhet visar i teorin att de finns i större revisionsbyråer.

Professorn DeAngelos studie visar att i de större revisionsbyråerna finns revisorer med bättre förmåga att upptäcka fel och detta visas även i professorerna Jere R Francis och Michaels Dong Yus studie. Då samtliga intervjuade sakkunniga revisorer i denna studie arbetar för de större revisionsbyråerna anses dessa besitta på mer kvalité än andra. Samtidigt kan man se i kommunernas hemsidor att majoriteten av Stockholms samtliga kommuner anlitar sakkunniga revisorer från de större revisionsbyråerna. Detta kan tyckas vara märkligt, att fel i

årsredovisningarna uppstår trots att det visats i Erikssons och Tagesons studier att kommuner även i de större städerna har avvikelser i resultat och upplysningsfel.

#### *Oberoendet är inte påverkat*

De sakkunniga revisorerna i denna studie säger att deras oberoende i arbetet inte är påverkad. För att hålla ett objektiv ställningstagande så säger majoriteten av de tillfrågade sakkunniga revisorerna att de använder sig av en öppen dialog med de förtroendevalda revisorerna. Det här sättet bekräftar professorn Bazermanns teori om oberoendet hos revisorer kan upprätthållas med en öppen dialog. Utöver detta utför även revisionsbyråerna kontroller för att säker ställa oberoendet hos revisorerna och som en säkerhetsåtgärd roterar man på de sakkunniga revisorerna så att de inte har samma uppdragsgivare för länge. Allt detta tycks stämma med teorierna om hur man lyckas hålla oberoendet opåverkad och att inställningen hos de sakkunniga revisorerna låter att vara positiv om att oberoendet är opåverkad. Vad är det då som kan vara felet med att revisionen inte upptäcker avvikelser i resultat och upplysningsfel?

#### *Rätta analyser och bedömningar av väsentlighet och risk*

Teorin om väsentlighet och risk inom revisionen visar tydligt att en analysplan inom detta område ökar chanserna för en revisor att upptäcka risker som kan utgöra fel i redovisningen. Professorn Kranacher nämner i sin artikel att all information bör bedömas som väsentligt. Det som revisorn inte anser vara väsentlig kan vara mer väsentlig för en intressent därför bör all information klargöras. De tillfrågade sakkunniga revisorerna klargör i sina svar att begreppet väsentligt är svårt att definiera inom revisionen. Det som samtliga respondenter tycks hålla med om är att ifall ett fel i redovisningen får konsekvens till tredje man anses det vara av väsentlig betydelse. Här används det av samtliga sakkunniga revisorer en risk- och väsentlighetsanalys vid bedömningen. De sakkunniga revisorerna tycks använda sig av rätt tänkande och rätt metod för att analysera och bedöma eventuella väsentliga fel i redovisningen. Även bedömningen av väsentlighet utifrån god revisionssed för den kommunala revisionen stämmer överens med de sakkunniga revisorernas svar. Men vad är det som leder till att upplysningsfelen och avvikelserna i resultat inte upptäcks? Erikssons och Tagesons studier visar att det uppstår fel i årsredovisningen och att dessa inte är fel av den mindre graden. Att resultatet avviker och att upplysningsfelen inte nämner den information som rekommendationerna säger är fel som inte ger en rättvisande bild över kommunens finansiella ställning.

#### *Mer detaljerade lagar och praxis om vad som gäller*

Att inte upptäcka avvikelser i resultat och upplysningsfel kan tyckas vara de sakkunniga revisorernas fel då det är dem som granskar kommunens årsredovisningar. Men hur lyder lagen och hur ser de sakkunniga revisorerna på regelverken och rekommendationerna. Enligt 1 kap. 3 § i KRL sägs det att om en rekommendation från ett normgivande organ inte följs ska det noteras och motiveras varför den inte följts. Om detta inte görs så anses man inte följa god redovisningssed för kommunal redovisning. Detta är redovisarnas ansvar att följa men samtidigt är det de förtroendevalda och de sakkunniga revisorernas ansvar att påpeka om det följts eller inte i granskningen. Det tycks vara så att rekommendationerna är till mer som för en riktlinje och inte som en lag att så ska det vara för redovisarna. De sakkunniga revisorerna tyckte själva att detta var ett område som kändes oklart inom revisionen för kommunerna. Om rekommendationerna från ett normgivande organ finns till för redovisarna men att de inte måste följas, varför finns dessa då? Detta tycker även de sakkunniga revisorerna var mindre bra. Att ha en mer utförligare KL som är mer beskrivande till vad som bör gälla och att inte endast ha rekommendationer, var något som de sakkunniga revisorerna påpekade.

Aktiebolagslagen var något som de sakkunniga revisorerna tyckte kunna vara en förebild för KL:en, mer detaljerad och beskrivande så att vid revideringen vet man vad som gäller.

## 5.2 Analys över de förtroendevalda revisorernas revision

De förtroendevalda revisorerna kan tyckas inte ha något större ansvar när det gäller den faktiska revisionen för räkenskaperna i en kommun då de ger detta i uppdrag till de sakkunniga revisorerna. Uppdraget som de sakkunniga revisorerna utför representerar de förtroendevalda revisorerna. Det arbete som utförs av de förtroendevalda revisorerna är mer en ändamålsenlig granskning men samtidigt styr dessa arbetet för hela revisionen inom kommunen.

### *Revisorer utan utbildning i ekonomi*

Samtliga intervjuade förtroendevalda revisorer har varken någon ekonomi utbildning eller någon som helst utbildning inom revision från högskole nivå. Trots detta får dessa lekmän förtroendet av kommunfullmäktige att bära ansvaret för revisionen av kommunen. De är personerna som ska godkänna årsredovisningen och skriva under revisionsberättelsen, med hjälp av de sakkunniga revisorerna. Detta sätt anses vara ett fungerande system då det har pågått en längre period. Kan detta vara orsaken till att det uppstår en massa fel i årsredovisningarna?

Förtroendevalda revisorer har som uppgift att vid upphandlingen av att anlita sakkunniga revisorer själva besluta om de anser att de sakkunniga revisorerna är rätt personer att utföra revisionen av räkenskaperna för kommunen. Detta ska de besluta om trots att de saknar någon som helst utbildning inom revision och ekonomi. Den enda utbildningen som de genomgått är SKL:s utbildningar som handlar om hur revisionen i kommunerna ska gå till och andra externa utbildningar. Efter dessa utbildningar anses man kunna utföra revisionen för en kommun. Att utnyttja sig av dessa utbildningar samt att vara aktiv med att läsa nyhetsbrev inom sitt område tycks vara ett bra sätt för de förtroendevalda revisorerna att uppnå en hög revisionskvalité. Detta är enligt professorn Olivieros studie ett bra sätt att uppnå revisionskvalité på.

### *Måluppfyllnaden granskas*

Revisionen som de förtroendevalda revisorerna utför är att granska om kommunens mål och beslut har varit ändamålsenligt. Detta granskar de genom att använda sig av en risk- och väsentlighetsanalys. Så som det nämnts i teorin är en analysplan ett viktigt verktyg för att kunna bedöma var eventuella risker kan finnas och detta används av de förtroendevalda revisorerna. Tolkningen hos de förtroendevalda revisorerna för vad som är väsentlig anses vara lik definitionen i väsentlighet och risk teorin.

### *Oberoende hög trots politisk tillhörighet*

Oberoendet hos samtliga förtroendevalda revisorerna ansågs inte vara påverkad. Även om dessa är lekmän och är politisk eller varit politisk engagerade så tycks det inte vara någon som helst partisk ställningstagande i några beslut och tänkande. Professorns Bazerman menar i sin studie, om oberoendet hos revisorer, att uppdragsgivaren sitter på makten och kan på så sätt styra sin revisor. Detta verkar inte vara fallet här då samtliga förtroendevalda revisorer är tydliga med sina svar om att inget kan få dem i en partisk situation.



## 5.3 Intervju med SKL

Efter att ha intervjuat samtliga respondenter i denna studie valdes det att intervjua en representant från SKL och fråga vad denne ansåg om kommunernas orena årsredovisningar och vad denna studie fram till analysdelen påpekat.

### *Upplysningsfelen acceptabla inte avvikelserna i resultat*

Sveriges Kommuner och Landsting samarbetar med RKR och står bakom de studier som utförs av RKR. De arbetar med att stödja och utveckla revisionen inom kommunerna och kommer snart med en ny uppdaterad version av god revisionsred i kommunal verksamhet. Denna ger en tydligare uttolkning än tidigare av uppdraget att granska redovisningen och hur revisorerna har att förhålla sig till avvikelser och fel. De uppmärksammade studierna har bidragit till denna förbättring. När vi frågade representanten från SKL om vad de ansåg om de orena årsredovisningarna inom kommunerna som uppmärksammats i ett flertal studier svarade de att dem inte var förvånande men att resultatet i dessa studier inte är så relativt viktigt. Sveriges Kommuner och Landsting tyckte att antalet upplysningsfel per årsredovisning inte var så många för att hela bilden ska gå förlorad. Det tycktes vara acceptabelt med ett antal fel, men inte acceptabelt med att årsredovisningarna har avvikelser i resultatet. Årsredovisningarna som granskats i en av studierna om orena årsredovisningar visar att medelvärdet för antalet upplysningsfel är elva stycken, denna studie gjordes av RKR.

### *Förtroendevalda revisorer rätt personer för revisionen*

De förtroendevalda revisorerna anses av representanten från SKL vara rätt personer att arbeta med revisionen trots att dessa saknar någon utbildning inom ekonomi och revision. Däremot tycker representanten att kvalitetssäkringen behöver utvecklas hos de förtroendevalda revisorerna då det visats i studier att det förekommer fel i årsredovisningarna som inte uppmärksammats.

### *Leder lågt pris på revisionsuppdraget till engagemangs brist?*

De sakkunniga revisorerna får kritik av representanten från SKL då de anses vara de som utför den faktiska revisionen och bör upptäcka dessa uppmärksammade fel i årsredovisningarna. Representanten reflekterar över varför det kan bli sådana fel genom att fråga om det är vid upphandlingen det brister. Att resurserna för de förtroendevalda revisorerna i form av revisionsbudgeten kan ställa till det för revisionskvaliteten. Här menar representanten att det kanske är en värderingsfråga när de sakkunniga tar på sig uppdraget att inte leverera då värdet på uppdraget inte är så mycket värd som man vill men ändå tar på sig det och inte gör det ordentligt.

### *Rekommendationerna bör utvecklas*

Det presenterades för representanten från SKL om vad de sakkunniga revisorerna tyckte om de regelverk och rekommendationer som finns idag, att de kunde bli bättre och mer detaljerad. Detta fick de sakkunniga medhåll från representanten, där de säger att rekommendationerna inte är optimalt och kan utvecklas. Däremot tyckte representanten att KL:en var bra som den är.

### *Kontrollmyndighet inom den kommunala revisionen behövs inte*

Eftersom RN inte kan granska de förtroendevalda revisorerna för att de inte är auktoriserade eller godkända revisorer frågade vi representanten från SKL om denne inte tyckte att en kontrollmyndighet skulle vara en lösning till problemet och för att sätta press på både de förtroendevalda och sakkunniga revisorerna. Representanten tyckte att det var bra som det är

nu utan någon kontrollmyndighet då kommunfullmäktige fungerar som kontroll. Begår en förtroendevald revisor ett fel som inte anses vara acceptabelt så får denne inte förtroendet och måste lämna sin post. Detta anser representanten vara likt som om RN bestraffar auktoriserade revisorer.

## 5.4 Analys av kontrollteorin

Både de förtroendevalda och de sakkunniga revisorerna använder sig av kontroller inom revisionen. Detta anser båda vara ett viktigt verktyg inom revisionen. Enligt Schoderbeks et.al. kontrollteori är ett kontrollsystem viktigt för att få en utveckling på kontrollobjektet. Som det presenterats i empirin används det en risk- och väsentlighetsanalys av de sakkunniga revisorerna som utgör upptäckaren till kontrollobjektet. Därefter granskas det fel som upptäcks med de regelverk och rekommendationer som finns för att senare lämna över informationen till verkställaren. Verkställaren i detta fall är de förtroendevalda som tillsammans med de sakkunniga revisorerna hjälps åt för att komma på en lösning till det upptäckta felet. Denna process av kontroll stämmer bra med kontrollteorin. Det utförs arbete i varje moment av de förtroendevalda och de sakkunniga revisorer som är likt det som kontrollteorin säger att man ska göra för att uppnå en kontroll över objektet. Det som är till och med likt kontrollteorin är SKL:s skrift om revisionsprocessen som de förtroendevalda revisorerna får utbildning om. Revisionsprocessen har tre områden planera, granska och pröva dessa kan kopplas samman med kontrollteorins tre områden upptäcka, jämföra och verkställa. Det finns en hel del likheter mellan kontrollteorin och med revisions arbete inom kommunerna. När det kommer till hur utvecklingen på kontrollobjektet är i detta fall med årens årsredovisningar kan det inte vara ett lyckat resultat. Efter att samma fel i årsredovisningarna hos kommunerna upptäckts i år 2008:s och 2003:s studier visar det att utvecklingen uteblir. Forskaren Hatch nämner i teorin att kontrollprocesserna ska resultera att upptäckta fel inte ska upprepas men detta blir inte som resultat hos kommunernas årsredovisningar.

## 5.5 Analys av KEF:s kanslichef Ola Eriksson

Eriksson påpekade i intervjun att kvalitetssäkringen hos de förtroendevalda revisorerna inte var tillräcklig, då år 2008:s studie resulterade med samma upptäckta fel som år 2003:s studie. Här får Eriksson medhåll från representanten från SKL, kvalitetssäkringen är något som behöver ses över.

De fel som inte upptäcks vid revisionen av de förtroendevalda och sakkunniga revisorerna tyder på att revisionsprocessen brister, enligt Eriksson. Detta kan stämma in med att då kontrollteorins processer följs av de förtroendevalda och sakkunniga revisorernas analyser och åtgärder men inte får en utveckling på problemet. Revisionsprocessen fångar inte upp alla fel som det visats och har brister, och här menar representanten från SKL att det är acceptabelt med ett antal fel i form av upplysningsfel. Samtidigt menar Eriksson att kompetensen hos de förtroendevalda kan ifrågasättas då de inte sitter på någon utbildning inom revision. Även de sakkunniga revisorerna har påpekat att bedömningsfrågan i olika frågor kan variera och påverka utfallet i vissa fall. Eriksson nämnde även att en kontrollmyndighet skulle kunna sätta press på revisionen i kommunerna och de förtroendevalda revisorerna. Detta får inte Eriksson medhåll från representanten från SKL som tycker att kommunfullmäktige fungerar som en kontroll person över de förtroendevalda revisorerna.

# 6 Slutsatser om kommunernas orena årsredovisningar

*Utifrån förståelsen till varför förtroendevalda revisorer godkänner orena årsredovisningar som analysen har bidragit med kommer slutsatserna att presenteras i detta avsnitt. Avslutningsvis förs det reflektioner över studien samt förslag på framtida forskning ges.*

Problemformuleringen som denna studie har för avsikt att besvara är varför godkänner förtroendevalda revisorer orena årsredovisningar inom kommunerna. För att ge svar på detta kommer slutsatser att dras utifrån undersökningsvariablerna i studien. Avslutningsvis kommer studiens frågeställning och syfte att besvaras.

## 6.1 Undersökningsvariablernas slutsatser

Enligt denna studie är oberoendet varken hos de förtroendevalda eller de sakkunniga revisorerna inte påverkad, enligt deras egen bedömning. Detta med tanke på hur de arbetar för att främja oberoendet genom öppna dialoger och bra kommunikation de sinsemellan. De förtroendevaldas politiska engagemang påverkar inte deras partiska ställningstagande vid beslut och tänkande. För att de sakkunniga revisorernas oberoende ska vara opåverkad roterar revisionsbyråerna sina sakkunniga mellan kommunerna efter ett par års uppdrag i en och samma kommun för att säkerställa deras oberoende.

Vad som är väsentligt och kan utgöra en risk analyseras av både de förtroendevalda samt sakkunniga med hjälp av en risk- och väsentlighetsanalys. Samtliga definierar begreppen väsentlighet och risk enligt god revisionsssed, vilket leder till att tolkningen av dessa begrepp inte misstolkas för att därefter resultera i upplysningsfel.

Revisionskvalitén hos både de förtroendevalda och sakkunniga revisorerna förstärks genom fortlöpande utbildningar samt expertrådgivning för de sakkunniga. Detta ska enligt nämnda teorier inom revisionskvalitén i denna studie höja kvalitén på revisionen men det resulterar inte i Erikssons och Tagessons studier.<sup>80 81</sup> Samtidigt kritiserar representanten från SKL att revisionskvalitén kan bli bättre genom att de förtroendevalda utvecklar sin kvalitetssäkring. Denna studie visar att revisionskvalitén inte är tillräckligt hög för att upplysningsfel och avvikelser i resultat skall uppmärksammas under revisorernas granskningsarbete.

De förtroendevalda och sakkunniga revisorernas kontroller för att upptäcka eventuella fel i årsredovisningar utförs på ett liknande sätt som kontrollteorin. Kontrollverktyget som de använder är risk- och väsentlighetsanalys. Detta verktyg stämmer överens med kontrollteorins upptäcks process för att senare jämföra eventuella fel som har påträffats hos kontrollobjektet. Lösningen till upptäckta fel verkställs tillsammans med de förtroendevalda och sakkunniga revisorer för att korrigera felet och samtidigt få en utveckling på objektet så att samma fel inte uppstår. Kontrollteorin i denna studie visar att den följs genom revisionsprocessen men att resultat av utveckling hos objektet uteblir då upplysningsfel och avvikelser i resultat påträffas. Det sker inga verkställighet efter att kontrollerna utförts vilket leder till att utvecklingen uteblir.

<sup>80</sup> Eriksson, O., 2008.

<sup>81</sup> [http://www.kef.se/attachments \(2010-11-25\)](http://www.kef.se/attachments (2010-11-25)).

## **6.2 Kompetensen och kvalitetssäkringen hos revisorerna är låg**

Efter att ha studerat detta ämnesområde kan vi besvara på studiens problemformulering om varför förtroendevalda revisorer godkänner orena årsredovisningar inom kommunerna. Studien visar att kompetensen och kvalitetssäkringen hos de förtroendevalda är för låg. Vid upphandlingen för att anlita in sakkunniga revisorer till kommunerna är detta ett område som representanten från SKL och de förtroendevalda revisorerna anser kunna bli bättre. Detta utgör en brist som får konsekvenser för revisionen. Samtidigt ses de sakkunniga revisorerna enligt representanten som en faktor till bristerna, att de får se över sina uppdrag och uppfylla accepterad upphandlings krav oavsett pris.

Syftet med denna studie var att få en förståelse till varför förtroendevalda revisorer inte anmäler eller noterar orena årsredovisningar. Detta kan besvaras med att kompetensen hos de förtroendevalda revisorerna inte är tillräcklig och leder till orena årsredovisningar inom kommunerna. De saknar utbildning inom revision och ekonomi för att få förtroendet till ett sådant arbete. Samtidigt visas det i studien att bedömningsfrågan mellan de förtroendevalda och sakkunniga revisorerna kan variera i olika fall, detta kan vara en konsekvens av att utbildning saknas.

## **6.3 Reflektioner över studien**

Studiens område har varit känsligt att studera. Trots detta besvarade respondenterna relativt utförligt på frågorna. En bidragande orsak till detta kan varit att respondenterna deltagande i studien var anonyma, vilket meddelades till dem vid förfrågan till en intervju.

Något som förstärkte studiens slutsatser var valet av att intervjua en representant från SKL som stärkte vår analys med dennes synpunkter jämfört med de förtroendevalda och sakkunniga revisorers svar. I efterhand märktes det att en intervju med en representant från RKR skulle kunna vara aktuellt för att även få deras syn på studiens ämnesområde om godkända orena årsredovisningar inom kommunerna.

## **6.4 Förslag till framtida forskning**

Förslag till vidare forskning skulle kunna vara att se över ifall de sakkunniga revisorerna skulle kunna vara i spetsen för hela revisionen istället för de förtroendevalda revisorerna. Med studiens slutsats att de förtroendevalda revisorerna saknar kompetens i olika områden skulle ett nytt system med externa auktoriserade revisorer som hyrs in kanske öka kvalitén på revisionen och få bort de orena årsredovisningarna.

Samtidigt skulle det vara intressant att forska inom de regelverk och rekommendationer som finns idag för kommunerna. Skulle dessa kunna bidra vid en förändring eller tillägg av nya regler till att få bort uppmärksammade orena årsredovisningar?

# 7 Referenser

- Andersson, Sten, (1979), *Positivismen kontra hermeneutik*, Bokförlaget Korpen, Göteborg.
- Bazerman, Max H., Morgan, Kimberly P., Loewenstein, George F., (1997), The impossibility of Auditor Independence, *Sloan Management Review*, Vol. 38, Issue 4, pp. 89-94.
- Bokföringslag (1999:1078) 4 kap., (2010-12-30).
- Bryman, Alan, (2001), *Samhällsvetenskapliga metoder*, Liber AB, Malmö.
- Chandler, Roy & Edwards, John Richard, (1996), Recurring issues in auditing: back to the future?, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 9, No 2, pp. 4-29.
- Choi, Jong-Hag. Kim, Chansog (Francis). Kim, Jeong-Bon. & Zang, Yoonseok, (2007), Audit Office Size, Audit Quality, and Audit Pricing, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 29, No. 1, pp. 73-97.
- DeAngelo, Linda Elizabeth, (1981), Auditor size and audit quality, *Journal of Accounting and Economics*, Vol 3, Issue 3, pp. 183-199.
- Eriksson, Ola, (2008), *Tillämpning av kommunal redovisningsnormering i 2008 års redovisningar*.
- Falkman, Pär, (2004), *Efterlevnad av kommunal redovisningsnormering*, Ernst & Young AB, Stockholm.
- FAR Förlag, (2001), *Vad är revision?*, FAR förlag AB, Stockholm.
- Francis, Jere R. & Yu, Michael Dong, (2009), Big 4 Office Size and Audit Quality; *The Accounting Review*, Vol. 84, No 5, pp. 1521-1552.
- Gregow, Torkel, (2009), *Sveriges Rikes Lag*, Nordstedts Juridik AB, Stockholm.
- Gummesson, Evert, (2002), *Relationsmarknadsföring: Från 4P till 30R*, Liber AB, Kristianstad.
- Hatch, Mary Jo, (2002), *Organisationsteori: Moderna, symboliska och postmoderna perspektiv*, Studentlitteratur, Lund.
- Houston, Richard W., Peters, Michael F., Pratt, Jamie H., (1999), The Audit Risk Model, Business Risk and Audit-Planning Decisions, *Accounting Review*, Vol. 74, Issue 3, pp. 281-298.
- Jacobsen, Dag Ingvar, (2002), *Vad, hur och varför?*, Studentlitteratur. Lund.
- Johnstone, Karla, (2001), Antecedents and Consequences on Independence Risk: Framework for Analysis, *Accounting Horizons*, Vol. 15 Issue 1, pp. 1-18.

Kinney Jr., William R., (1989), Achieved Audit Risk and the Audit Outcome Space, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 8, Issue 2, pp. 67-84.

Kommunallag (1991:900) 9 kap., (2010-11-25).

Krancher, Mary-Jo, (2007), Determining materiality: relativity and professional judgment, *CPA Journal*, Vol. 77, Issue 8, p. 80-80.

Lag (1997:614) om kommunal redovisning 1 kap., 8 kap., (2010-11-25).

Mednick, Robert, (1990), Independence: Let's get back to basics, *Journal of Accountancy*, Jan90, Vol. 169 Issue 1, pp. 86-93.

Oliviero, Mary Ellen, (2007) Promoting Audit Quality: U.K. Financial Reporting Council Discussion Paper, *CPA Journal*, 77 (2), pp. 12-13.

Paulsson, Ulf, (1999) *Uppsatser och rapporter – med eller utan uppdragsgivare*. Studentlitteratur. Lund.

Power, Michael, (1998), The Audit Society: Rituals of Verification, *Journal of Evaluation in Clinical Practice*, Aug98, Vol. 4, Issue 3, pp. 49-253.

Schoderbek, Peter P., Schoderbek, Charles G., Kefalas, Asterios, (1990), *Management systems: conceptual considerations*, Fjärde upplaga, Richard D Irwin Inc.

Thurén, Torsten, (2008), *Vetenskapsteori för nybörjare*, Liber AB, Malmö.

Trost, Jan, (1997), *Kvalitativa intervjuer*, Studentlitteratur, Lund.

Trots, Jan, (2001), *Enkätboken*, Andra upplaga, Studentlitteratur, Lund.

Årsredovisningslag (1995:1554) 2 kap. 3 §, (2010-12-30).

Öhman, Peter, Häckner, Einar, Jansson, Anna-Maria, Tschui, Finn (2006), Swedish Auditors' View of Auditing: Doing Things Right versus Doing the Right Things, *European Accounting Review*, May2006, Vol. 15 Issue 1, pp. 89-114.

## Övriga källor

[http://brs.skl.se/brsbibl/kata\\_documents/doc38912\\_1.pdf](http://brs.skl.se/brsbibl/kata_documents/doc38912_1.pdf) (2010-12-30).

[http://www.far.se/portal/page?\\_pageid=114,340393&\\_dad=portal&\\_schema=PORTAL](http://www.far.se/portal/page?_pageid=114,340393&_dad=portal&_schema=PORTAL) (2010-10-13).

[http://www.far.se/portal/page?\\_pageid=114,340408&\\_dad=portal&\\_schema=PORTAL](http://www.far.se/portal/page?_pageid=114,340408&_dad=portal&_schema=PORTAL) (2010-10-13).

[http://www.kef.se/attachments/1251\\_Vad-papekar-de-sakkunniga.pdf](http://www.kef.se/attachments/1251_Vad-papekar-de-sakkunniga.pdf) (2010-11-25).

<http://www.ne.se/kort/kvalitet/1399734> (2010-10-11).

[http://www.revisorsnamnden.se/rn/om\\_rn\\_4706.html](http://www.revisorsnamnden.se/rn/om_rn_4706.html) (2010-10-11)

<http://www.revisorsnamnden.se/rn/tillsyn/disciplinarenden.html> (2010-10-11)

<http://www.rkr.se/organisation.asp?Id=5> (2010-10-11).

<http://www.rkr.se/publikationer.asp?Id=2> (2010-10-13).

<http://www.rkr.se/sida1.asp?Id=7> (2010-10-11).

[http://www.skl.se/web/God\\_revisionsssed.aspx](http://www.skl.se/web/God_revisionsssed.aspx) (2010-11-25).

[http://www.skl.se/web/Om\\_kommuner.aspx](http://www.skl.se/web/Om_kommuner.aspx) (2010-10-13).

[http://www.skl.se/web/Om\\_SKL.aspx](http://www.skl.se/web/Om_SKL.aspx) (2010-11-25).

[http://www.skl.se/web/Vad\\_ar\\_kommunal\\_revision.aspx](http://www.skl.se/web/Vad_ar_kommunal_revision.aspx) (2010-11-25).

<http://www.sweden.gov.se/sb/d/12216/a/131860> (2010-11-25).

## **Respondenter**

Förtroendevald A

Förtroendevald B

Förtroendevald C

Förtroendevald D

Kanslichef på KEF, Ola Eriksson

Representant från SKL

Sakkunnig A

Sakkunnig B

Sakkunnig C

# **Bilaga 1 Intervjufrågor till kanslichef på KEF, Ola Eriksson**

1. Vad har du för titel och arbetsuppgifter?
2. Hur länge har du arbetat med redovisning/revision?
3. Vilka tidigare erfarenheter har du inom redovisning och revision?
4. Din studie om kommunernas årsredovisningar, vem tog initiativet?
5. Vad tycker du är felet som bidrar till dessa upplysningsfel och avvikelser i resultat inom kommunernas årsredovisningar?
6. Vad har revisorerna för ansvar i detta med att årsredovisningarna för kommunerna inte visar en rättvisande bild då det förekommer upplysningsfel och ibland avvikelser i resultatet?
7. Vilka fel begår en revisor som godkänner en årsredovisning med obligatoriska upplysningsfel samt inte nämner något i revisionsberättelsen?
8. Vem bär ansvar för dessa avvikelser i resultat och upplysningsfel i kommunernas årsredovisningar?
9. Vad tror du kan främja dessa avvikelser och upplysningsfel?
10. Hur ser du på Revisorsnämndens uppgift i detta?
11. Hur ser du på kommunernas förtroendevalda revisorers förmåga och lämplighet som väljs av kommunfullmäktige har politiska uppdrag?
12. Hur ser du på revisorernas oberoende, kan den påverkas då de har en koppling till politiken?



## Bilaga 2 Intervjufrågor till sakkunniga revisorer

1. Vad jobbar du som och vad är dina arbetsuppgifter?
2. Vad har du för analysplan för bedömning av risker över kundens redovisning? Hur ser denna analysplan ut?
3. Hur tolkar du begreppet väsentligt inom ditt arbete med revision?
4. Hur bedömer du om något är av väsentligt betydelse för att notera det som ett fel eller upplysningsfel i den kommunala redovisningen?
5. Vilka kontroller använder ni för att säkerställa kvalitén i er revidering? Hur ser dessa kontroller ut?
6. Har ni i revisionsbyrån fortlöpande utbildningar inom ert område? Har ni möjlighet att rådgöra med andra kollegor inom revisionsbyrån?
7. Vad gör du om du upptäcker att ett fel i redovisningen lett till att det blir avvikelse i resultatet?
8. Har du godkänt en årsredovisning med väsentliga fel eller avvikelse i resultat?
9. Hur arbetar du för att hålla en opartisk roll mot din uppdragsgivare?
10. Övriga kommentarer om vad den intervjuade anser om den uppmärksammade studien som visar att kommuners årsredovisningar är orena?

## **Bilaga 3 Intervjufrågor till förtroendevalda revisorer**

1. Vad jobbar du med och vad är dina arbetsuppgifter?
2. Vad har du för utbildning?
3. Hur jobbar du med revisionen av kommunen?
4. Hur tolkar du begreppet väsentligt inom ditt arbete? Hur avgör du om ett fel i redovisningen är av väsentlig betydelse för att notera det i årsredovisningen?
5. Vilka kontroller använder ni för att säkerställa kvalitén i revisionen?
6. Hur jobbar du för att hålla en hög kvalitet i din revidering?
7. Vad gör du om ett fel i årsredovisningen upptäcks och detta fel lett till avvikelse i resultatet?
8. Har du godkänt en årsredovisning med väsentliga fel eller avvikelse i resultat?
9. Hur arbetar du för att hålla en opartisk roll i ditt arbete? Hur påverkar ditt politiska arbete dig som förtroendevald revisor?
10. Övriga kommentarer om vad den intervjuade anser om den uppmärksammade studien som visar att kommuners årsredovisningar är orena?

Stockholm University School of Business  
106 91 Stockholm  
Telephone: +46 (0)8 16 20 00  
[www.fek.su.se](http://www.fek.su.se)

**Företagsekonomiska institutionen**



**Stockholms  
universitet**