



Examensarbete, 15 hp, för
Kandidatexamen i företagsekonomi: Redovisning och Revision
VT 2018

Kommunal revision -
Den utforskade relationen mellan
förtroendevalda och externa revisorer

Författare
Ebba Engdahl och
Jacqueline van der Bilt

Handledare
Daniela Argento

Examinator
Marina Jogmark

Fakulteten för ekonomi

Sammanfattning

Författare

Ebba Engdahl och Jacqueline van der Bilt

Titel

Kommunal revision – Den utforskade relationen mellan förtroendevalda och externa revisorer

Handledare

Daniela Argento

Medbedömare

Eva Gustavsson

Examinator

Marina Jogmark

Sammanfattning

Inom den kommunala revisionen samarbetar förtroendevalda och externa revisorer för att tillsammans genomföra en granskning av kommunens räkenskaper och förvaltning. Kommunfullmäktige utser politiskt utvalda förtroendevalda revisorer och de ska enligt kommunallagen biträdas av externa revisorer för att kunna fullgöra sitt uppdrag utifrån god revisionssed. Majoriteten av kommunerna i Skåne väljer att upphandla en extern revisionsbyrå på marknaden, där PwC, KPMG samt EY tillhörande *the Big 4* konkurrerar om att bli upphandlade. Relationen mellan de externa och förtroendevalda revisorerna är utforskad och syftet med uppsatsen är att undersöka relationen mellan de förtroendevalda revisorerna och de externa revisorerna, och vidare granska hur samarbetet fungerar och för vem revisionen skapar värde.

Tre kommuner i Skåne har medverkat i uppsatsen där tre förtroendevalda samt fyra externa revisorer från kommunernas upphandlade revisionsbyrå intervjuats. Utifrån studiens empiriska material har tre aspekter av relationen identifierats: relationens uppkomst, relationens utformning samt relationens slutliga framställning. Relationen uppstår efter en upphandlingsprocess där relationens utformning bland annat influeras av de fem elementen *reliance*, *competence*, *independence*, *earlier work performance* samt *trust*. De förtroendevalda revisorerna måste uppleva en tillit till det arbete som de externa revisorerna utför eftersom de externa framställer underlag, rapporter och revisionsberättelsen åt de förtroendevaldas vägnar. *Competence*, *independence*, *earlier work performance* har en inverkan på graden av upplevd *reliance* och *trust* är ett element som är av stor vikt för ett effektivt samarbete och revisionskvalitén. Relationens slutliga framställning är en revisionsberättelse som är tänkt att bidra som underlag till kommunfullmäktige och skapa värde för allmänheten.

Ämnesord

Kommunal revision, Förtroendevald revisor, Extern revisor, Tillit, Kompetens, Oberoende, Tidigare arbetserfarenhet, Samarbete

Abstract

Author

Ebba Engdahl and Jacqueline van der Bilt

Title

The municipal audit system – The unexplored relationship between political appointed and external auditors

Supervisor

Daniela Argento

Co-examiner

Eva Gustavsson

Examiner

Marina Jogmark

Abstract

The municipal audit system in Sweden consists of political appointed and external auditors that together audit the municipality's accounts and management. The municipal council elects politically appointed auditors, which are assisted by external auditors in order to fulfill their assignment according to the Swedish municipal law. The majority of the municipalities acquire external auditors from PwC, KPMG or EY. The relationship between the political and the external auditors is unexplored and the purpose of this thesis is to investigate the relationship between the political and the external auditors, and examine how the cooperation works and to whom the audit system creates value for.

Three political auditors and four external auditors from three municipalities were interviewed. Based on the empirical material, three aspects of the relationship have been identified: the origin of the relation, the relationship's configuration and the relationship's final output. The relationship begins when the municipality selects an external audit firm. The relationship's configuration is influenced by five elements: reliance, competence, independence, earlier work performance and trust. The political auditors experience a high level of confidence in the work made by the external auditors, as the external auditors construct the audit reports on behalf of the political auditors. Competence, independence and earlier work performance have an impact on the extent of reliance and trust is of great importance for an effective collaboration. The output of the relationship is an audit report that is intended to be of value for both the council and the public.

Keywords

Municipal audit, Political auditor, External auditor, Reliance, Competence, Independence, Earlier work performance, Cooperation

Förord

Vi vill rikta ett stort tack till vår handledare Daniela Argento för det stöd, engagemang och intresse du visat genom arbetets gång. Dina goda råd och kommentarer har varit oerhört värdefulla i denna intensiva tidsperiod. Vidare vill vi tacka vår medbedömare Eva Gustavsson och våra opponenter för konstruktiv kritik och nya infallsvinklar. Vi vill även tacka samtliga respondenter som tagit sig tid och delat med sig av sina erfarenheter. Ett extra tack till ekonomichefen på kommun A som bistod med stor hjälp och delade med sig av sitt stora kontaktnät med övriga kommuner i Skåne.

Sist men inte minst vill vi tacka familj och vänner för att ni lyssnat, stöttat och alltid funnits där för oss under dessa hektiska veckor. Ni är guld värda!

Kristianstad, 25 maj 2018

Ebba Engdahl

Jacqueline van der Bilt

Innehållsförteckning

1. INLEDNING	1
1.1 BAKGRUND	1
1.2 PROBLEMATISERING	4
1.3 PROBLEMFORMULERING	7
1.4 SYFTESFORMULERING	7
1.5 UPPSATSENS DISPOSITION	7
2. VETENSKAPLIG METOD	9
2.1 FORSKNINGSVETENSKAPLIG UTGÅNGSPUNKT	9
2.2 FORSKNINGSTRATEGI	9
2.3 FORSKNINGSAKSATS	10
2.4 FORSKNINGSMETOD	10
3. TEORETISK REFERENSRAM	11
3.1 UPPHANDLING AV EXTERNA REVISORER	12
3.2 RELIANCE	14
3.2.1 <i>Competence</i>	16
3.2.2 <i>Independence</i>	17
3.2.3 <i>Earlier Work Performance</i>	18
3.3 TRUST THEORY	19
3.4 SAMMANFATTNING	20
4. EMPIRISK METOD	22
4.1 INTERVJU SOM DATAINSAMLINGSMETOD	22
4.2 FORSKNINGSDSIGN	23
4.3 URVAL	23
4.3.1 <i>Avgränsningar</i>	25
4.3.2 <i>Respondenter</i>	25
4.4 INTERVJUGUIDE	27
4.5 INFORMATIONSBEARBETNING	28
4.6 TROVÄRDIGHET, TRANSPARENS OCH GENERALISERBARHET	29
4.7 ETIK	30
5. EMPIRISKT RESULTAT	32
5.1 KOMMUN A	32
5.1.1 <i>Upphandling av externa revisorer</i>	32

5.1.2	<i>Reliance</i>	34
5.1.3	<i>Competence</i>	36
5.1.4	<i>Independence</i>	37
5.1.5	<i>Earlier work performance</i>	38
5.1.6	<i>Trust</i>	39
5.1.7	<i>Slutprodukt</i>	40
5.1.8	<i>Identifierade aspekter inom relationen</i>	41
5.2	KOMMUN B.....	42
5.2.1	<i>Upphandling av externa revisorer</i>	42
5.2.2	<i>Reliance</i>	44
5.2.3	<i>Competence</i>	45
5.2.4	<i>Independence</i>	46
5.2.5	<i>Earlier work performance</i>	47
5.2.6	<i>Trust</i>	49
5.2.7	<i>Slutprodukt</i>	49
5.2.8	<i>Identifierade aspekter inom relationen</i>	51
5.3	KOMMUN C.....	51
5.3.1	<i>Upphandling av externa revisorer</i>	52
5.3.2	<i>Reliance</i>	53
5.3.3	<i>Competence</i>	55
5.3.4	<i>Independence</i>	57
5.3.5	<i>Earlier work performance</i>	58
5.3.6	<i>Trust</i>	59
5.3.7	<i>Slutprodukt</i>	60
5.3.8	<i>Identifierade aspekter inom relationen</i>	61
5.4	SAMMANSTÄLLNING AV IDENTIFIERADE ASPEKTER.....	61
6.	ANALYS OCH DISKUSSION	62
6.1	RELATIONENS UPPKOMST.....	62
6.2	RELATIONENS UTFORMNING.....	64
6.2.1	<i>Betydelsen av tillit</i>	65
6.2.2	<i>Betydelsen av kompetens</i>	67
6.2.3	<i>Betydelsen av oberoende</i>	70
6.2.4	<i>Betydelsen av tidigare arbetserfarenheter</i>	72
6.2.5	<i>Betydelsen av förtroende</i>	74
6.3	RELATIONENS SLUTLIGA FRAMSTÄLLNING.....	76

7. SLUTSATS	78
7.1 STUDIENS BIDRAG OCH FÖRSLAG PÅ FORTSATT FORSKNING	79
LITTERATURFÖRTECKNING.....	82

Bilagor

Bilaga 1: INTERVJUGUIDE FÖRTROENDEVALDA REVISORER	86
Bilaga 2: INTERVJUGUIDE EXTERNA REVISORER	88
Bilaga 3: MAIL DELOITTE	90

Tabellförteckning

Tabell 4.1: SAMMANSTÄLLNING AV UPPSATSENS URVAL	24
Tabell 4.2: SAMMANSTÄLLNING AV UPPSATSENS PERSONLIGA INTERVJUER	27
Tabell 5.1: IDENTIFIERADE ASPEKTER INOM RELATIONERNA	61

1. Inledning

I detta kapitel presenteras en kort bakgrund av Sveriges kommunala revision och dess utformning. Vidare introduceras en problematisering som avslutas med kandidatsuppsatsens syfte. Avslutningsvis ges en kort beskrivning av uppsatsens disposition.

1.1 Bakgrund

Collin, Haraldsson, Tagesson och Blank (2017) beskriver kommunens allmänna roll i samhället som en skyldighet av staten att tillhandahålla olika tjänster som bland annat äldreomsorg, infrastruktur, kulturtjänster och utbildning för kommunens medlemmar. Kommunens skyldigheter och plikter är reglerade enligt lag men trots detta är kommunerna relativt självständiga från staten. Kommunen har rätt att ta ut sina egna skatter och bestämmer i stor utsträckning själva hur deras verksamhet ska utföras och finansieras (Tagesson, Glinatsi, & Prah, 2015). Systemet med kommunal revision är unikt för Sverige och har under många år tillbaka blivit ifrågasatt och kritiserat (Hedberg & Wahlsten, 2017; Bergh, Erlingsson, Sjödin, & Engvall, 2013). Då kommunerna till största del finansieras av landets invånare är det av allmänhetens intresse att den kommunala revisionen fungerar på ett tillfredsställande sätt (Collin, Haraldsson, Tagesson, & Blank, 2017).

I Sverige finns det totalt 290 kommuner och region Skåne består av 33 stycken utav dem (Sveriges Kommuner och Landsting, 2017b). En kommun kan beskrivas som en slags sammanslutning bestående av dem som utgör kommunens medlemmar. Sammanslutningen är inte frivillig utan kommuner ska finnas enligt lag (Regeringsformen [RF] SFS 1974:152, kap. 1, 7 §; Kommunallagen [KL] SFS 2017:725, kap. 1, 1 §). Kommunerna har som vi tidigare nämnt ansvar för viktiga samhällsfunktioner varav vissa uppgifter är obligatoriska som exempelvis social omsorg, skola, räddningstjänst medan andra uppgifter är frivilliga som exempelvis näringslivsutveckling, fritid och kultur (Regeringskansliet, 2015).

Kommunerna styrs genom politiker som valts av medborgarna där det högsta beslutande organet är kommunfullmäktige. Vart fjärde år väljer medborgarna politiker till kommunfullmäktige i kommunvalet och har på så vis möjlighet att påverka och kontrollera hur kommunen utför sina uppdrag. Kommunfullmäktige representerar således folket i kommunen och tar viktiga beslut gällande kommunens inriktning, verksamhet och ekonomi. Kommunfullmäktige beslutar även om den kommunala förvaltningens organisation och

verksamhetsformer, utser kommunstyrelsen och nämnder samt väljer revisorer som ska granska kommunens verksamhet (Sveriges Kommuner och Landsting, 2017d).

I Sverige är det kommunala självstyret en princip i regeringsformen som innebär att kommunen har rätt att fatta självständiga beslut och ta ut skatt från invånarna för att kunna sköta sina uppgifter (RF, kap. 14, 2 §; RF, kap 14, 4 §). Den kommunala självstyrelsen är dock inte obegränsad, kommunerna måste följa de ramar och direktiv som riksdag och regeringen har bestämt. För att kunna finansiera sin verksamhet är kommunen beroende av skatt från medborgarna. Den kommunala beskattningsrätten ger kommunerna en principiell frihet att bestämma storleken på skatten (Bohlin, 2011). Kommunalskatten är den största inkomstkällan för kommunen och utgör ungefär 70 procent av kommunens totala inkomster. Utöver kommunalskatten får kommunerna även bidrag från staten samt tar betalt av medborgarna för en del tjänster som äldreomsorg och liknande (Sveriges Kommuner och Landsting, 2017d).

Den kommunala revisionen utgör ett viktigt kontrollinstrument både för fullmäktige och allmänheten. Revisionen ska granska den verksamhet som bedrivs i kommunerna samt pröva ansvarstagandet för att kontrollera att de kommunala organen utnyttjar sina tillgängliga resurser på ett effektivt och rationellt sätt (Bohlin, 2011). Varje kommun ansvarar för revisionen av sin verksamhet, där revisorerna genom sin granskning och prövning bidrar till en effektiv verksamhet samt beskyddande av demokrati, mänskliga rättigheter och rättssäkerhet inom kommunen. Revisionen ger medborgaren information som kan användas för att pröva och utkräva ansvar samt medverkar till att tydlig- och synliggöra hur uppdrag genomförts samt intyga tillstånd och processer i den kommunala verksamheten (Sveriges Kommuner och Landsting, 2018d).

För att stödja, stärka och utmana den kommunala revisionen finns arbetsgivar- och intresseorganisationen SKL, Sveriges Kommuner och Landsting. Genom att normera god revisionsled, medverka i statliga utredningar samt driva utvecklingsfrågor tillsammans med medlemmarna bevakar SKL utvecklingen av den kommunala revisionen (Sveriges Kommuner och Landsting, 2018c). Utöver SKL finns branschorganisationen SKYREV, Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer, som arbetar för att bidra till utvecklingen av den kommunala revisionen och utvecklingen av god revision- och revisionsled inom kommuner och landsting. Organisationen vill säkerställa att den kommunala revisionen håller en hög kvalitet genom inrättandet av en certifiering av yrkesrevisorer inom den kommunala sektorn (Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer, u.å).

Vart fjärde år utser kommunfullmäktige minst fem förtroendevalda revisorer som under de fyra följande åren ska granska kommunens verksamhet (KL, SFS 2017:725, kap. 12, 4 §; KL, SFS 2017:725, kap. 12, 5 §). Vanligtvis utser kommunfullmäktige revisorer från Sveriges politiska partier (Collin, Haraldsson, Tagesson, & Blank, 2017) men den förtroendevalda revisorn får även ha ett annat yrke än som politiker (Cassel, 2000). Kommunallagen har fastställt att de utsedda förtroendevalda revisorerna årligen ska granska verksamheterna som utövas inom kommunens fullmäktigeberedning eller nämnder efter god revisionssed. Verksamheterna ska skötas på ett tillfredsställande, ekonomiskt och ändamålsenligt sätt, där räkenskaperna ska vara rättvisande och den interna kontrollen som bedrivs inom nämnderna ska vara tillräcklig. Detta ska de förtroendevalda revisorerna pröva enligt Kommunallagens bestämmelser (KL, SFS 2017:725, kap. 12, 1 §).

Att som förtroendevald revisor pröva om verksamheterna sköts på ett tillfredsställande sätt innebär en prövning om fullmäktiges beslut och mål lever upp till den lagstiftning och riktlinjer som finns inom verksamheten. De förtroendevalda revisorerna ska kontrollera att de resurser som tilldelats verksamheten är tillräckliga för att genomföra uppdragen, samt att nämnderna följer upp sina mål och beslut och har en styrning. Rättvisande räkenskaper innebär att revisorerna prövar om verksamhetens interna redovisning fullgörs och att den kan vara en grund för ledningen och styrningen som bedrivs, men även att den externa redovisningen redovisar en rättvisande bild av verksamhetens ställning samt resultat. Slutligen kontrolleras verksamheternas interna kontroll efter dess uppbyggnad och funktion i praktiken (Sveriges Kommuner och Landsting, 2018a).

Kommunallagen har fastställt att de förtroendevalda revisorerna ska biträdas av sakkunniga revisorer som kommunen själva får utse och anlita, för att i enlighet med god revisionssed kunna fullgöra granskningen av kommunens verksamhet. De sakkunniga revisorerna måste enligt lagstiftningen ha den erfarenhet samt insikt inom kommunal verksamhet som krävs för att fullgöra sitt uppdrag (KL, SFS 2017:725, kap. 12, 8 §). Som en del av de sakkunnigas uppdrag har kommunallagen stiftat att de sakkunniga revisorerna ska konstruera revisionsrapporter där de redogör för sin revision. I sin tur framställer de förtroendevalda en revisionsberättelse som redovisar revisionens resultat av de olika verksamheterna från föregående budgetår. Både de sakkunnigas revisionsrapporter samt de förtroendevaldas revisionsberättelse lämnas till kommunens fullmäktige varje år (KL, SFS 2017:725, kap. 12, 12 §).

Sveriges kommuner kan välja att ingå ett avtal med externa revisionsföretag eller anställa sakkunniga inom kommunens revisionsavdelning (Sveriges Kommuner och Landsting, 2017c).

Majoriteten av kommunerna sluter avtal med externa revisionsföretag där avtalstiden är mellan två och fyra år (Sveriges Kommuner och Landsting, 2017a), då det främst är de större kommunerna som exempelvis Malmö, Helsingborg och Lund i Skåne som anställer egna sakkunniga revisorer till sin revisionsavdelning (Sveriges Kommuner och Landsting, 2017c). Bland de externa revisionsföretag som anlitas av kommunerna dominerar *the Big 4*¹ (Collin, Haraldsson, Tagesson, & Blank, 2017). Relationen som uppstår mellan kommunens förtroendevalda revisorer och de externa sakkunniga revisorerna påstås förbättra revisionens kvalitet, då det är tänkt att samarbetet ska resultera i att olika kompetensområden samt erfarenheter slås samman. Förtroendevalda revisorers kunskaper och kännedom om sin egna kommun och de externa revisionernas² tidigare erfarenheter av samarbeten med kommuner anses resultera i en stark relation som i sin tur kan tänkas stärka revisionen (PwC, 2018).

1.2 Problematisering

Syftet med en revision är att öka förtroendet för de finansiella rapporterna hos de avsedda användarna (Carrington, 2014). Revisionen kan ses som ett bestyrkandeuppdrag där revisorns traditionella roll är att professionellt och oberoende granska redovisningen och rapporteringen för att skapa tillförlitlighet, kvalitet och trovärdighet (Cassel, 2000). Enligt revisionslagen (Revisionslagen [RL], 1999:1079, 12 §) ställs kompetenskravet att en revisor ska ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfattningen av företagets verksamhet krävs för att fullgöra uppdraget. Som tidigare nämnts består den kommunala revisionen av politiskt förtroendevalda revisorer. Detta innebär att det i normalfallet inte rör sig om yrkesrevisorer utan de personer som innehar den rollen kan vara politiker på heltid eller ha ett yrke med annan inriktning (Cassel, 2000).

Det som skapar värde för revisorns bestyrkande är det faktum att revisorn är en oberoende part (Carrington, 2014). De förtroendevalda revisorerna uppfyller inte kraven på oberoende, deras granskning utförs inte från en fristående och oberoende position (Cassel, 2000). Revisionskvalitén kan förklaras som revisorns möjlighet att upptäcka och rapportera de brister som finns i de finansiella rapporterna. De förtroendevalda revisorernas kunskaper om redovisning och revision av både finansiell och icke-finansiell karaktär kan variera avsevärt och den kommunala revisionens kvalitet har konstaterats vara otillräcklig (Tagesson & Eriksson,

¹ Till the Big 4 hör KPMG, EY, PwC samt Deloitte som generellt anses utgöra de fyra största revisionsbyråerna inom branschen revision.

² Fortsättningsvis kommer vi benämna de sakkunniga revisorerna som externa revisorer i uppsatsens följande kapitel.

2011). Som vi tidigare har förklarat biträds de förtroendevalda revisorerna av externa revisorer. Detta innebär att ett samarbete dem emellan måste ske för att säkerställa revisionsprocessen inom kommunen. Hur denna relation och detta samarbete fungerar är inte granskat i detalj.

Tidigare forskning har mestadels fokuserat på relationen mellan interna och externa revisorer inom den privata sektorn (e.g., Al-Twajry, Brierley, & Gwilliam, 2004; Brody, Golen, & Reckers, 1998; Mishiel & Qasim, 2010; Goodwin, 2004). En stor del av forskningen inom den privata sektorn har utgått från effektivitetsvinster och kvalitet när forskarna undersökt relationen mellan interna och externa revisorer (e.g., Morrill & Morrill, 2003; Singh & Newby, 2010; Al-Twajry, Brierley, & Gwilliam, 2004; Moore & Hodgson, 1993). Ett effektivare samarbete mellan revisorerna, där de externa revisorerna tar hjälp av de interna revisorerna och stödjer sig på deras arbete, reducerar de externa revisorernas arbetstimmar och i sin tur kostnaden för revisionen de externa utför (Al-Twajry, Brierley, & Gwilliam, 2004). En effektivitetsvinst uppkommer som resultat av detta (Al-Twajry, Brierley, & Gwilliam, 2004) och revisionskvalitén sägs öka när de interna och externa revisorerna samarbetar (Moore & Hodgson, 1993).

Forskningen som i sin tur bedrivits inom den offentliga sektorn, gällande relationen mellan interna och externa revisorer, är väldigt begränsad (Pilcher, Gilchrist, Singh, & Singh, 2013). En studie har genomförts i Australien där författarna försökt granska i vilken utsträckning de externa revisorerna är beroende av de interna revisorernas arbete inom den offentliga sektorn, närmare bestämt en poliskår med den största interna revisionsavdelningen av alla myndigheter inom den offentliga sektorn i Australien (Pilcher et al., 2013). Pilcher et al. (2013) kunde påvisa en skillnad i revisorernas uppfattning kring hur pass mycket de externa revisorerna förlitade sig på de internas arbete. De interna revisorerna ansåg att de externa förlitade sig på majoriteten av deras arbeten, medan de externa revisorerna själva ansåg att de bara använde en ytterst liten del av de internas arbete. Enligt Pilcher et al. (2013) ifrågasatte även de externa revisorerna de interna revisorernas kompetens och författarna fann en viss förvirring kring vad de interna och externa revisorerna förväntade sig utav varandra i deras samarbete. Dessa resultat kunde bland annat förklaras av bristande kommunikation mellan revisorerna, då bristande kommunikation kan tyda på att förtroendet är lågt mellan revisorerna vilket i sin tur påverkar samarbetet mellan dem (Pilcher, Gilchrist, Singh, & Singh, 2013).

En förklaring till den nästintill obefintliga forskningen av relationen mellan revisorerna inom den offentliga sektorn är att internrevisionen relativt nyligen introducerats inom de offentliga verksamheterna (Pilcher, Gilchrist, Singh, & Singh, 2013). Forskningen som bedrivits inom

den privata sektorn är inte heller möjlig att överföra till den offentliga sektorn, då revisionen som utförs i verksamheterna tillhörande den offentliga sektorn drivs på andra sätt än den privata sektorn och har andra intressenter att stå till svars för. Inom den offentliga sektorn är bland annat staten, andra verksamheter inom den offentliga sektorn samt landets invånare intressenter till skillnad från den privata sektorn vars förväntningar på verksamheten och dess arbete är olika (Pilcher et al., 2013).

Den forskning som bland annat presenterats inom den kommunala sektorn gällande kommunal revision är fokuserad på vad revisorerna gör (e.g., Tagesson & Eriksson, 2011), kostnaden av kommunal revision (e.g., Collin, Haraldsson, Tagesson, & Blank, 2017) samt upphandlingsprocessen av externa revisorer (e.g., Tagesson, Glinatsi, & Prahl, 2015; Jensen & Payne, 2005). Det existerar alltså inte utifrån vår vetenskap någon forskning kring hur relationen och samarbetet mellan interna och förtroendevalda revisorer är utformad inom den kommunala sektorn. Detta anmärker Collin, Haraldsson, Tagesson & Blank (2017) i sin forskning, då författarna anser att det finns ett behov av att undersöka relationen mellan de interna revisorerna och behovet av externa revisorer inom den kommunala sektorn.

Det är alltså av ett stort intresse att studera relationen mellan förtroendevalda revisorer och externa revisorer och hur samarbetet fungera dem emellan, då kommunerna till största del finansieras av landets invånare (Collin, Haraldsson, Tagesson, & Blank, 2017) där en del av pengarna går till en budget för kommunal revision som sätts av kommunfullmäktige (Sveriges kommuner och Landsting, 2018b). Enligt Collin et al. (2017) går 76% av budgeten till kostnader för de externa revisorerna och de återstående 24% till kostnader för de förtroendevalda revisorerna. Kommunerna spenderar således en stor del av sin budget på externa revisorer, vilket betyder att en stor del av allmänhetens skattemedel går till de externa revisorerna och deras privata verksamhet.

Tagesson och Eriksson (2011) påpekar att den offentliga sektorn saknar intressenter som aktieägare och andra investerare som sätter press på företaget och dess prestation. Dessa intressenter följer revisionen och revisionsberättelsen inom de privata verksamheterna, då de investerat kapital i företaget och vill säkerställa att verksamheten drivs effektivt och uppvisar goda resultat. En motsvarighet till dessa intressenter saknas alltså inom den offentliga sektorn, intressenter som kontrollerar verksamheterna med samma engagemang. Intresset för den kommunala revisionsberättelsen, som är ett resultat av samarbetet mellan de förtroendevalda och externa revisorerna, är alltså inte lika stort bland kommunens intressenter och allmänheten som finansierat revisionen och det kommunala arbetet (Tagesson & Eriksson, 2011).

En undersökning behöver med anledning av ovanstående information göras för att säkerställa att samarbetet mellan de förtroendevalda revisorerna och de externa revisorerna drivs på ett effektivt sätt, i förhållande till de skattepengar som spenderas på kommunal revision. Effektivitet är enligt Pilcher, Gilchrist, Singh, och Singh (2013) en viktig faktor att ta hänsyn till vid verksamheter som drivs av skattemedel, och det ligger i de externa och internas uppdrag att säkerställa att verksamheten och samarbetet drivs effektivt. Då ingen forskning har presenterats gällande relationen mellan de interna revisorerna och förtroendevalda revisorer inom den kommunala sektorn (Collin, Haraldsson, Tagesson, & Blank, 2017) tycks det därför finnas ett behov av att undersöka denna relation närmre. Detta för att förstå hur samarbetet fungerar och vilken funktion de interna samt externa revisorerna har inom den kommunala revisionen, samt för vem revisionen skapar värde.

1.3 Problemformulering

Följande frågeställning har utifrån ovan förda resonemang framställts:

Hur fungerar samarbetet och relationen mellan förtroendevalda revisorer och externa revisorer inom den kommunala sektorn? Vad resulterar samarbetet i och för vem skapar revisionen värde?

1.4 Syftesformulering

Syftet med uppsatsen är att undersöka relationen mellan de förtroendevalda revisorerna och de externa revisorerna inom den kommunala sektorn i Sverige. Vidare vill uppsatsen granska hur samarbetet fungerar och för vem revisionen skapar värde.

1.5 Uppsatsens disposition

Kandidatuppsatsen är indelad i sju avsnitt. Kapitel ett presenterar en kort bakgrundsfakta om Sveriges kommuner, deras roll i samhället och hur den kommunala revisionen bedrivs. Ett problem har identifierats efter granskning av presenterad forskning inom den kommunala sektorn, vilket resulterat i att uppsatsens syfte har framställts. Det andra kapitlet berör den vetenskapliga metod som forskningen kommer utgå ifrån. Här presenteras studiens utgångspunkt, vald forskningsstrategi, forskningsansats samt forskningsmetod. I det tredje kapitlet utvecklas ett teoretiskt ramverk som tydliggör relationen mellan förtroendevalda och externa revisorer inom den kommunala sektorn. Kapitlet innehåller en presentation av hur relationen uppkommer samt en fördjupning av de fem element som kan tänkas påverka

relationen. I det fjärde kapitlet beskrivs studiens empiriska metod där bland annat datainsamlingsmetod, empirisk ansats, urval och informationsbearbetning diskuteras. I uppsatsens femte kapitel presenteras det empiriska resultatet som sammanställts för varje kommun utifrån innehållsanalyserna. I det sjätte kapitlet förs analys och diskussioner där de empiriska resultaten sammanställs och alterneras med den teoretiska referensramen. I det sjunde och avslutande kapitlet presenteras slutligen våra slutsatser kring relationen mellan de förtroendevalda och externa revisorerna. Inom kapitlet presenteras även studiens bidrag och förslag på fortsatt forskning.

2. Vetenskaplig metod

I följande kapitel kommer uppsatsens vetenskapliga metod att tydliggöras. Nästföljande avsnitt belyser studiens forskningsvetenskapliga utgångspunkt och tankesättet om kunskap. Därefter presenteras uppsatsens valda forskningsstrategi och vilken forskningsansats som valts. Slutligen presenteras vald forskningsmetod, kvalitativ, där intervjuer ligger till grund för arbetets valda datainsamlingsmetod.

2.1 Forskningsvetenskaplig utgångspunkt

Positivismen och hermeneutiken är de två dominanta kunskapsidealerna inom forskningsvärlden som har motsatta och skilda synsätt på forskning och hur den bör bedrivas (Andersson, 2014). Eftersom vår studie är inriktad på att förstå och beskriva relationen mellan de förtroendevalda och de externa revisorerna inom den kommunala sektorn har vi i uppsatsen utgått från det hermeneutiska forskningsperspektivet. Hermeneutiken är tillämplig eftersom det är ett socialvetenskapligt forskningsideal som inte fokuserar på en objektiv kunskap utan istället försöker använda perspektiv för att tolka och förstå en subjektiv verklighet. Hermeneutiken är användbar vid forskning där människors känslor och upplevelser är viktiga och av hög relevans för forskningen. Alternativet och motsatsen till hermeneutiken är positivism som är ett naturvetenskapligt forskningsideal med tron på absolut kunskap och en objektiv verklighet. Det positivistiska forskningsperspektivet inriktar sig på kunskap som är objektivt sann och utesluter spekulationer, tolkningar och känslor. Endast verifierbar säker kunskap baserade på företeelser som är mät- och kvantifierbara eftersträvas (Andersson, 2014). Utifrån de två forskningsvetenskapliga perspektiven positionerar vi oss mot det hermeneutiska. Vår forskningsvetenskapliga utgångspunkt är därmed en tolkande kunskapssyn, att det inte finns en objektiv verklighet med absolut kunskap, utan istället eftersträvas en djupare förståelse av området där tolkningen är central.

2.2 Forskningsstrategi

Uppsatsen utgår från en explorativ forskningsstrategi eftersom studien berör ett område som utifrån vår vetenskap aldrig eller sällan behandlats av tidigare forskning eller utredningar. Den explorativa forskningen används med fördel för att utforska och upptäcka ny kunskap när vetenskapen om ett fenomen eller frågeställning är väldigt liten (Denscombe, 2016). Den explorativa forskningen gör det möjligt att uppnå en mer gedigen förståelse av den aktuella empirin samt dess egenskaper och relationer (Alvesson & Skoldberg, 2016). Eftersom området

är utforskat och vårt intresse av studien är att skapa en djupare förståelse och kunskap för det undersökta området är en explorativ forskningsstrategi lämplig.

2.3 Forskningsansats

En forskningsansats sägs antingen vara deduktiv, induktiv eller abduktiv (Bryman & Bell, 2015). Då uppsatsen har som mål att förstå och beskriva den utforskade relationen mellan förtroendevalda revisorer och externa revisorer inom den kommunala sektorn, skulle en induktiv ansats passa bättre framför en deduktiv ansats. En induktiv ansats syftar till att framställa en teori och dra generella slutsatser utifrån observerad data (Ahrne & Svensson, 2015) medan en deduktiv forskningsansats syftar till att verifiera en hypotes, som skapats utifrån vad som är känt inom ett undersökt område och presenterad teori (Bryman & Bell, 2015). Dock kan inte uppsatsens ämnesområde påstås vara helt utforskat, då forskning och kunskap från tidigare studier inom den privata sektorn har tagits i beaktning för att öka vår förståelse för ämnet inom den offentliga sektorn. Uppsatsens forskningsansats kan därför sägas kombinera både induktion samt deduktion vilket benämns abduktion (Bryman & Bell, 2015). Enligt Ahrne och Svensson (2015) är det allt vanligare att forskningsstudier växlar mellan empiri och teori när det empiriska materialet analyseras, och enligt Bryman och Bell (2015) är abduktion en ansats som kommit att användas mycket mer inom kvalitativ forskning.

2.4 Forskningsmetod

Uppsatsens valda forskningsmetod är av den kvalitativa karaktären. Syftet med uppsatsen är att få en djupare förståelse samt kunskap om vårt valda ämnesområde, därför är en kvalitativ forskningsmetod att föredra. Vi har studerat relationen mellan två typer av revisorer som utgör en viktig del av samhället, närmare bestämt den offentliga, kommunala sektorn. En kvantitativ forskningsmetod hade inte varit lämplig i denna studie då vi vill undersöka en relation och ett samarbete mellan två individer, och det kan vara svårt att beskriva denna interaktion utifrån en kvantitativ forskningsmetod som Ahrne och Svensson (2015) anmärker. I vår forskarroll önskar vi att vara nära de människor som vårt ämnesområde utgår ifrån, och vi har med hjälp av en kvalitativ forskningsmetod kunnat anpassa vår forskningsdesign i relation till vad som utspelats på forskningsfältet (Ahrne & Svensson, 2015). För att uppfylla uppsatsens syfte har intervjuer genomförts med förtroendevalda samt externa revisorer från tre olika kommuner i Skåne, där de externa revisorerna arbetar på olika byråer inom *the Big 4*. Avsnitt fyra som berör empirisk metod kommer mer ingående diskutera vår insamling av kvalitativ data samt dess fördelar och begränsningar som tillkommer med detta val.

3. Teoretisk referensram

I detta kapitel vill vi utveckla ett teoretiskt ramverk som tydliggör relationen mellan förtroendevalda och externa revisorer inom den kommunala sektorn, då uppsatsens syfte är att undersöka relationen mellan de förtroendevalda revisorerna och de externa revisorerna inom den kommunala sektorn i Sverige. Vidare vill uppsatsen granska hur samarbetet fungerar och för vem revisionen skapar värde. För att uppnå syftet måste vi ta hänsyn till de element som kan tänkas influera relationen mellan de förtroendevalda och externa revisorerna. De förtroendevalda revisorerna har som uppgift att granska sin kommuns verksamhet, för att säkerställa att kommunens fullmäktigeberedning eller nämndernas verksamheter drivs på ett ändamålsenligt och ekonomiskt försvarligt sätt. Kommunens räkenskaper ska vara rättvisande och nämndernas interna kontroll ska vara tillräcklig (KL, SFS 2017:725, kap. 12, 1 §). De förtroendevalda revisorerna ska enligt kommunallagen biträdas av externa revisorer som förtroendevalda får lov att upphandla. De externa revisorerna ska biträda de förtroendevalda revisorerna och hjälpa dem att granska kommunens verksamhet i enlighet med god revisionssed (KL, SFS 2017:725, kap. 12, 8 §).

Av detta följer att en relation uppstår mellan revisorerna där de ska samarbeta och fullgöra sina uppdrag enligt kommunallagens bestämmelser. Dock är relationen outforskad, vi vet inte hur samarbetet är strukturerat och för vem revisionen skapar värde. Ingen forskning har presenterats enligt Collin, Haraldsson, Tagesson, & Blank, (2017) som berör relationen mellan de förtroendevalda och externa revisorerna, vilket gör att ett behov för att undersöka denna relation närmare existerar, med tanke på att den kommunala revisionen finansieras med skattepengar (Collin, Haraldsson, Tagesson, & Blank, 2017).

Eftersom relationen är outforskad (Collin, Haraldsson, Tagesson, & Blank, 2017) får vi ta hjälp av den forskning som har presenterats inom den privata sektorn där relationen mellan interna och externa revisorer studerats (e.g., Al-Twajry, Brierley, & Gwilliam, 2004; Brody, Golen, & Reckers, 1998; Mishiel & Qasim, 2010; Goodwin, 2004). Unikt för relationen mellan interna och externa revisorer inom den privata sektorn är att det är de externa revisorerna som kan ta hjälp av de internas arbete, för att framställa en revisionsberättelse (Al-Twajry, Brierley, & Gwilliam, 2004). Inom den kommunala sektorn är det däremot både de förtroendevalda och externa revisorerna som lämnar revisionsrapporter till kommunfullmäktige, där de externas revisionsrapporter bifogas med de förtroendevaldas revisionsrapport (KL, SFS 2017:725, kap. 12, 12 §). Dock är det de förtroendevalda som undertecknar revisionsberättelsen och blir ansvariga för dess innehåll (Sveriges Kommuner och Landsting, 2018a) vilket är tvärtemot från

hur den privata sektorn ser ut, där det är de externa revisorerna som undertecknar revisionsberättelsen (Bolagsverket, 2018).

Det finns alltså skillnader mellan den privata och kommunala sektorn som resulterar i att en viss försiktighet måste iakttas när vi applicerar litteraturen från den privata sektorn och elementen som bevisats påverka relationen mellan interna och externa revisorer. Inom den privata sektorn verkar det som om relationen mellan de interna och externa revisorerna påverkas av några element, exempelvis *reliance* som har en inverkan på de externa revisorernas vilja att samarbeta med de interna revisorerna och förlita sig på deras arbete (Al-Twajry, Brierley, & Gwilliam, 2004). De interna revisorernas *competence*, *earlier work performance* samt *independence* verkar vara ytterligare element som tycks ha en effekt på graden av *reliance* och de externa revisorernas lust att vilja samarbeta med de interna revisorerna (Al-Twajry, Brierley, & Gwilliam, 2004).

Dessa element har även återfunnits inom den offentliga sektorn, då en australiensk studie funnit bevis för att dessa element har en inverkan på relationen mellan en poliskårs interna revisorer och de externa revisorerna som de interna samarbetade med (Pilcher, Gilchrist, Singh, & Singh, 2013). Vi vill på samma sätt som studierna som genomförts inom den privata sektorn (e.g., Al-Twajry, Brierley, & Gwilliam, 2004; Brody, Golen, & Reckers, 1998; Mishiel & Qasim, 2010; Goodwin, 2004) och den studie som genomförts i en offentlig verksamhet i Australien (Pilcher, Gilchrist, Singh, & Singh, 2013), undersöka relationen mellan externa och interna revisorer närmare, men undersöka ifall elementen *reliance*, *competence*, *independence* samt *earlier work performance* kan återfinnas inom den kommunala sektorn bland förtroendevalda och externa revisorer.

Kapitlet inleds med en beskrivning av hur relationen mellan de förtroendevalda och externa revisorerna uppkommer, hur parterna kommer i kontakt med varandra under upphandlingsprocessen och vilka kriterier som är av vikt vid upphandlingen. Därefter presenteras en fördjupning av de fyra elementen *reliance*, *competence*, *independence* samt *earlier work* som kan tänkas återfinnas i relationen mellan de förtroendevalda och externa revisorerna, för att slutligen avsluta kapitlet med en beskrivning av *trust* som är ett ytterligare element som kan komma att påverka relationen.

3.1 Upphandling av externa revisorer

Som vi tidigare nämnt är det reglerat i kommunallagen att de förtroendevalda revisorerna inom kommunen ska biträdas av externa revisorer för att kunna fullgöra sina granskningar enligt god

revisionsse (KL, SFS 2017:725, kap. 12, 8 §). Intresse- och arbetsorganisationen SKL beskriver att det finns olika lösningar och alternativ att tillgå för kommunerna när de anlitar sina externa revisorer, kommunerna väljer själva utifrån de lokala förutsättningar och önskemål som finns. Det vanligaste alternativet är att anlita externa revisorer utifrån en upphandling på marknaden, några få kommuner främst de som är större väljer att anställa egna externa revisorer som sakkunniga och skapar på så vis en egen avdelning och ett så kallat revisionskontor med den kompetens och kapacitet som behövs för att genomföra deras granskningar (Sveriges Kommuner och Landsting, 2017c).

Kommunallagen understryker och kräver att det är de förtroendevalda revisorerna som själva ska välja och anlita de externa revisorer som de vill ska biträda dem. Upphandlingsprocessen ska genomföras i enlighet med lagen om offentlig upphandling (LOU, SFS 2016:1145) där intresse- och arbetsorganisationen SKL beskriver att några av de huvudsakliga kriterierna som ska vägas mot varandra och utvärderas berör expertis, utbildning, pris, anseende, specialstation och erfarenhet (Sveriges Kommuner och Landsting, 2017e). Det är således ett antal kriterier som ska utvärderas och ställas mot varandra för att objektivet utse vilken revisionsbyrå som uppfyller kraven och önskemålen bäst. Tidigare har Tagesson, Glinatsi och Prahl (2015) i sin studie granskat i vilken omfattning kostnaden är den avgörande faktorn i upphandlingsprocessen av revisionstjänster inom Sveriges kommuner.

Tagesson et al. (2015) visade i sin studie att hela 72% av kommunerna som deltog i undersökningen valde den revisionsbyrå som inkom med lägst kostnadsanbud vid upphandlingsprocessen till deras externa revisorer. Tagesson et al. (2015) menar att en möjlig förklaring till att kostnaden är en övervägande faktor vid upphandlingen är att en utvärdering av priset är objektivt och enklare än bedömningen av övriga kriterier vilket i sin tur kan minska risken för överklaganden. Således kan prioriteringen av en låg kostnad framför andra faktorer som expertis och erfarenhet ifrågasättas. Speciellt med tanke på att det enligt kommunallagen ska vara de förtroendevalda revisorerna som själva beslutar i frågan vilka externa revisorer de väljer och ska anlita. Cassel (2000) har i sin rapport tidigare kritiserat den svenska kommunens revision och förklarat att det inte skapas tillräckligt med förutsättningar för en redovisning och revision av hög kvalitet. Även Tagesson et al. (2015) framhåller att kritik tidigare riktats mot upphandlingen av kommunernas revisionstjänster där kvalitetskriterier som kompetens och erfarenhet borde värderas högre än priset eftersom det är dessa faktorer som skapar nytta och ökar värdet med revisionen. Därav är det utav intresse att undersöka hur stor inverkan de förtroendevalda revisorerna egentligen har vid upphandlingsprocessen och hur involverade de

är i beslutet av vem som ska biträda dem som externa revisorer, då det i slutändan är ett samarbete dem emellan som ska ske för att säkerställa revisionsprocessen inom kommunen. Vi vill även granska de externa revisorernas syn på upphandlingsprocessen samt hur de upplever att kriterierna som ska utvärderas prioriteras utifrån deras perspektiv. Upphandlingen av de externa revisorerna är den första kontakten som sker mellan parterna och är därför av intresse för uppbyggnaden och grunden av relationen dem emellan.

3.2 Reliance

Som tidigare nämnts inom den privata sektorn enligt Al-Twajry, Brierley och Gwilliam (2004) har *reliance*³ identifierats som en viktig faktor i relationen mellan externa och interna revisorer. En av de stora avgörande frågorna för de externa revisorerna är ifall de ska förlita sig på det arbete som de interna revisorerna utför inom den privata verksamheten, där *reliance* har en stor inverkan på graden av tillit (Al-Twajry, Brierley, & Gwilliam, 2004). Då allt fler offentliga organisationer och myndigheter börjar implementera den interna redovisningen inom sina verksamheter enligt Pilcher, Gilchrist, Singh och Singh (2013), blir det allt vanligare att de externa revisorerna likt den privata sektorns externa revisorer måste ställa sig frågan ifall de kan förlita sig på det arbete som de interna revisorerna utför. Inom den kommunala sektorn i Sverige är det till skillnad från den privata sektorn och offentliga myndigheter, de förtroendevalda som väljer om de ska förlita sig på de externas arbete. Kommunallagen har lagstiftat att de förtroendevalda revisorerna ska biträdas av externa revisorer för att säkerställa god revisionssed (KL, SFS 2017:725, kap. 12, 8 §). I relationen som uppstår när revisorerna interagerar med varandra kan de förtroendevalda revisorerna välja hur de vill att de externa revisorerna ska biträda dem, och hur de förtroendevalda ska använda deras arbete, vilket skiljer sig från den privata sektorn. Det är dock inte uteslutet att de externa inte använder sig att de förtroendevaldas arbete likt den privata sektorn. Det kan tänkas att relationen är tvåsidig där båda revisorerna tar hjälp utav varandra, litar på varandra, och ömsesidigt byter information mellan varandra.

En stor del av forskningen inom den privata sektorn har studerat vilka faktorer som påverkar de externa revisorernas beslut att använda de interna revisorernas arbete (eg., Brody, 2012; Haron, Chambers, Ramsi, & Ishak, 2004; Mishiel & Qasim, 2010) och inom den privata sektorn har *competence*, *independence* och *earlier work performance* identifierats som tre faktorer de

³ Reliance kan översättas med tillit, förtroende på svenska. Med reliance avses den tillit och förtroende de externa revisorerna upplever när de väljer att använda sig att de interna revisorernas arbete.

externa revisorerna tar hänsyn till när de avgör om de kan använda och lita på de interna revisorernas arbete (Al-Twajjry, Brierley, & Gwilliam, 2004; Pilcher, Gilchrist, Singh, & Singh, 2013). Det kan ifrågasättas om dessa faktorer även är avgörande faktorer inom den offentliga sektorn, vilket den australienska studien valde att undersöka när författarna granskade relationen mellan interna och externa revisorer inom en polismyndighet (Pilcher, Gilchrist, Singh, & Singh, 2013). Pilcher et al. (2013) fann att tidigare forskning inom den privata sektorn gällande *reliance* kunde återspeglas i deras studie och att likheter mellan den privata och offentliga sektorn kunde urskiljas.

De begränsade studier som gjorts inom den offentliga sektorn har enligt Pilcher et al. (2013) presenterat att 85% av de interna revisorerna koordinerar revisionen som ska utföras med de externa revisorerna, samt att de externa revisorerna har tillgång till det material som framställts av de interna revisorerna vilket de kan använda i sitt arbete. Detta kunde Pilcher et al. (2013) återfinna i sin studie genomförd i den offentliga sektorn, men att en skillnad mellan upplevd *reliance* mellan revisorerna kunde påvisas. De interna revisorerna i studien antog till 80–100% att de externa revisorerna litade på och använde deras arbete, medan de externa revisorerna själva uppskattade att de till 15% litade på och använde de interna revisorernas arbete (Pilcher, Gilchrist, Singh, & Singh, 2013). Denna upplevda skillnad av *reliance* mellan revisorerna kan återkopplas till kommunikationsproblem som kan uppstå i relationen, då Pilcher et al. (2013) anmärker att en bristande kommunikation kan indikera bristande förtroende mellan revisorerna vilket resulterar i att graden av *reliance* påverkas.

Al-Twajjry, Brierley, och Gwilliam (2004) menar att *reliance* kan vara av en stor vikt för relationen, då effekten av att de externa revisorerna använder sig av de interna revisorernas arbete resulterar i att de externa revisorernas arbete minskar, vilket i sin tur leder till att kostnaderna för den externa revisionen kan minska då arbetstimmar som läggs på revisionen blir mindre. Då det finns ett samarbete mellan externa och förtroendevalda revisorer likt den privata sektorn, kanske *reliance* kan återfinnas inom den kommunala sektorn. Frågor som vi vill besvara är hur använder de externa revisorerna de förtroendevaldas arbete och på liknade sätt, hur använder de förtroendevalda revisorerna de externas arbete. Eller resulterar deras samarbete i att de tillsammans utför arbetet och revisionerna, det vill säga är tilliten ömsesidig för varandras arbete.

Vi kommer likt Pilcher et al. (2013) utgå från att de tre elementen *competence*, *independence* och *earlier work performance* kan återfinnas inom den offentliga sektorn, närmare bestämt den kommunala sektorn i Sverige. Detta då *reliance* enligt Al-Twajjry et al. (2004) är av stor vikt

för de externa revisorernas bedömning gällande interaktionen och tillförliten till de interna revisorernas arbete, och kan bidra till en effektiv extern revision.

3.2.1 Competence

Al-Twajry, Brierley och Gwilliam (2004) påpekar att de interna revisorernas kompetens behöver upplevas som hög av de externa revisorerna för att de externa revisorerna ska lita på arbetet som utförts av de interna revisorerna inom den privata sektorn (Al-Twajry, Brierley, & Gwilliam, 2004). I den australienska studien inom den offentliga sektorn kom de externa revisorerna att ifrågasätta kompetensen hos de interna revisorerna vilket resulterade i att graden av *reliance* kunde ifrågasättas (Pilcher, Gilchrist, Singh, & Singh, 2013). Enligt Twajry et al. (2004) kan de externa revisorernas revisionskvalité komma att försämrans om de använder de interna revisorernas arbete medan de samtidigt ifrågasätter de interna revisorernas kompetens. De förtroendevalda revisorernas kompetens och kunskaper kring redovisning och revision kan enligt Tagesson och Eriksson (2011) variera, med hänsyn till att de förtroendevalda revisorerna utses av kommunens fullmäktige och kommer från Sveriges politiska partier (Collin, Haraldsson, Tagesson, & Blank, 2017) samt får ha ett annat yrke än som politiker (Cassel, 2000). De förtroendevaldas kompetens har ifrågasatts (eg., Tagesson & Eriksson, 2011; Cassel, 2000) och är en faktor som kan påverka relationen mellan förtroendevalda och externa revisorer, och hur de externa revisorerna känner förtroende för och litar på de förtroendevaldas arbete.

Men relationen mellan de förtroendevalda och externa revisorerna är ömsesidig och även de externa revisorernas kompetens har kommit att ifrågasättas av Tagesson och Eriksson (2011) som anmärker att det inte finns något formellt krav på att revisorn ska ha läst akademiska kurser inom redovisning och revision med inriktning på den kommunala sektorn. Kommunallagen har fastställt att de externa revisorerna ska ha erfarenhet och insikt inom kommunal verksamhet för att kunna utträta sitt uppdrag (KL, SFS 2017:725, kap. 12, 8 §). Men det är inte fastställt i lagen att revisorerna måste ha kunskaper kring kommunal revision. Organisationen Svenska Kommunala Yrkesrevisorer, SKYREV, har sedan 1999 givit ut ett certifikat till de externa revisorerna som ett bevis på att de uppfyller de krav som ställs på erfarenhet samt utbildning inom den kommunala sektorn (Tagesson & Eriksson, 2011). Organisationen sägs ha som mål att öka kvalitén på den revision som de externa revisorerna utför inom kommunerna i Sverige (Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer, u.å). Det är dock vanligare att de externa revisorerna har en bakgrund och utbildning inom den privata sektorns revision, där kulturen och revisionsvanorna kring den privata sektorn kan influera deras arbetssätt (Tagesson & Eriksson,

2011). Även lagstiftningen skiljer sig åt mellan den privata och offentliga sektorn i Sverige gällande revision, och därför kan de externa revisorerna som har en bakgrund som revisor inom den privata sektorn samt bristande kunskaper inom den kommunala revisionen komma att påverka revisionskvaliteten negativt när de biträder de förtroendevalda revisorerna enligt Tagesson och Eriksson (2011).

3.2.2 Independence

Revisorers objektivitet, även kallat för oberoende, sägs vara den andra faktorn som påverkar graden av *reliance* (Al-Twajry, Brierley, & Gwilliam, 2004; Pilcher, Gilchrist, Singh, & Singh, 2013). Oberoende revisorer är en central nödvändighet för att öka revisorernas legitimitet samt trovärdighet (Sveriges Kommuner och Landsting, 2018a) och resulterar i ett värdefullt bestrykande från revisorn (Carrington, 2014). Att som revisor vara oberoende betyder att revisorn ska vara självständig, fri från uppdragsgivaren samt den som ska granskas, där granskningen ska utföras objektivt och självständigt (Sveriges Kommuner och Landsting, 2018a). Vikten av oberoende återspeglas i lagstiftningar och regelverk som Sverige följer, där kommunallagen nämner att en förtroendevald revisor måste avgå om kriterierna för jäv⁴ uppnåtts (KL, SFS 2017:725, kap. 12, 14 §). Men även globala organisationer som *International Federation of Accountants*, IFAC, har som uppdrag att tillförsäkra ett förtroende för revisionsbranschen och etiska standarder som *Code of Ethics for Professional Accountants* finns att följa (Carrington, 2014).

Även till vem de interna revisorerna rapporterar till spelar roll för deras objektivitet (Al-Twajry, Brierley, & Gwilliam, 2004). Förtroendevalda revisorer utses av kommunfullmäktige (KL, SFS 2017:725, kap. 12, 4 §) och blir den befattning som revisorerna rapporterar samt lämnar sin revisionsberättelse till (KL, SFS 2017:725, kap. 12, 12 §). De förtroendevalda rapporterar till en högre befattning som de varit oberoende från i deras arbete, då revisorerna själva ansvarar för förvaltningen som uppstått med revisionen (KL, SFS 2017:725, kap. 12, 10 §). Lagstiftning är speciellt nödvändigt för den kommunala revisionen enligt Tagesson och Eriksson (2011) då det inte finns samma slags intressenter, exempelvis aktieägare och andra investerare, med samma intresse av den kommunala revisionen som inom den privata sektorn.

⁴ Jäv beskrivs som situationer där revisorns opartiskhet kan ifrågasättas och jävsreglerna föreskrivs i revisionslagen (Carrington, 2014)

Det blir upp till den svenska lagstiftningen att reglera revisorernas oberoende och de krav som ska ställas på revisorerna.

Tagesson och Eriksson (2011) påpekar även att de förtroendevalda revisorerna som blivit politiskt utvalda kommer ha problem med oberoendet, då de har en politisk bakgrund samt kompetensnivåer som varierar. De förtroendevalda revisorerna blir beroende av de externa revisorerna som ska biträda de förtroendevalda och deras revisionsarbete. De förtroendevaldas kompetens inte är tillräckligt stark för att utföra arbetet, vilket kan komma att ifrågasätta hur oberoende de förtroendevalda revisorerna kan vara i sin roll. Men även de externas oberoende och kompetens har satts i fråga då Tagesson och Eriksson (2011) fann bevis för att både de externas oberoende och kompetens varierade, och att en möjlig förklaring till dessa variationer var regleringen av de externas krav på oberoende samt kompetens inom lagstiftningen för den kommunala sektorn. Tagesson och Eriksson (2011) menar att tydliga riktlinjer för bedömning av revisorernas oberoende saknas och är av stor vikt, både för förtroendevalda samt externa revisorer inom den kommunala sektorn.

3.2.3 Earlier Work Performance

Inom den privata sektorn har en intern revisors tidigare arbete samt arbetsuppgifter kommit att utvärderas av de externa revisorerna, där en hög och effektiv arbetskvalité påstås återspeglas i bland annat antal timmar de interna revisorerna spenderat på arbetsuppgifterna samt hur de valt att utföra uppgifterna (Al-Twajry, Brierley, & Gwilliam, 2004). En revisors tidigare arbetsuppgifter och kvalitén på utförandet sägs vara den tredje faktorn som har inflytande på de externa revisorernas *reliance* (Pilcher, Gilchrist, Singh, & Singh, 2013). En revision ska utgå från god revisionssed, vilket innebär att en revision ska utföras med den erfarenhet, kunskap samt professionellt omdöme som krävs för att uppfylla den goda revisionsleden (KPMG, 2016). Den goda revisionsleden återspeglas i kommunallagen där lagen uttrycker att revisorerna ska granska nämndernas alternativt fullmäktigeberedningarnas verksamhetsområde utifrån god revisionsled (KL, SFS 2017:725, kap. 12, 1§). Revisorsnämnden i Sverige, branschorganisationen FAR samt internationella organisationer utvecklar den goda sedan (KPMG, 2016).

De externa revisorerna måste ha en viss typ av erfarenhet enligt kommunallagen då de externa måste ha den erfarenhet samt insikt som krävs för att biträda de förtroendevalda inom den kommunala verksamheten (KL, SFS 2017:725, kap. 12, 8§). Revisorernas tidigare arbete samt arbetsuppgifter har en inverkan på deras erfarenhet som revisorer enligt Al-Twajry, Brierley,

& Gwilliam (2004) som nämner i sin studie att en del forskning indikerat på att revisorers tidigare år som revisorer och de arbetsuppgifter som utförts då har en väldigt stor inverkan på graden av *reliance* inom den privata sektorn (Al-Twajry, Brierley, & Gwilliam, 2004). Dock ställer inte kommunallagen några krav på erfarenhet beträffande de förtroendevalda revisorerna som på de externa revisorerna, vilket kan vara ett resultat av att de förtroendevalda är politiskt utvalda samt får ha andra yrken än som exempelvis revisorer (Cassel, 2000) och behöver inte ha några tidigare kunskaper inom ekonomi enligt Tagesson och Eriksson (2011). Men både Al-Twajry et al. 2004 samt Pilcher, Gilchrist, Singh, och Singh (2013) studier indikerar på att *earlier work performance* har en inverkan på relationen mellan de interna och externa revisorerna, och är en faktor som avgör hur pass mycket de externa revisorerna väljer att förlita sig på de interna revisorernas arbete. Elementet kan tänkas ha en inverkan på relationen mellan de förtroendevalda och externa revisorerna då kommunallagen stiftat att de externa revisorerna måste vara erfarna inom revisionsprofessionen för att säkerställa god revisionsred och de förtroendevalda kan tänkas bidra med arbetserfarenheter från tidigare yrken.

3.3 Trust theory

Under förutsättningarna att elementen *reliance*, *competence*, *independence* samt *earlier work* kan återfinnas inom relationen mellan de förtroendevalda och externa revisorerna, är kopplingen till olika typer av *trust* inom relationen också automatiska. Därav kan element från *trust theory* även användas för att berika och utvidga den teoretiska referensramen. Vikten av *trust* inom organisatoriska relationer har enligt Kramer och Tyler (1995) blivit ett allt mer erkänt ämne inom samhällsvetenskaplig forskning. Förtroende har konstaterats vara ett viktigt framgångselement för de flesta affärs-, yrkes- och anställningsförhållanden. Ett bristande förtroende mellan människor inom organisationer skapar en större ovilja att ta risker, mer osäkerhet och ett större krav på skydd för svek samt att människor i allt högre grad är i behov av dyra sanktionsmekanismer för att skydda sitt egna intresse. Förtroendet kan betraktas som ett dynamiskt fenomen som skiftar karaktär i de olika skedena av en relation. Inom arbets- och professionella relationer utvecklas förtroendet och tilliten gradvis i takt med parternas uppbyggnad av och stärkta relation (Kramer & Tyler, 1995). Enligt Lima, Michel och Caetano (2013) är *trust* ett viktigt och centralt element för effektiva arbetsrelationer och för att nå en långsiktig framgång inom organisationer. Förhållandet mellan de interna och externa revisorerna inom den privata sektorn har enligt tidigare studier konstaterats vara avgörande för att uppnå ett effektivt revisionsresultat. Det är de interna och externa revisorernas uppdrag att

säkerställa att verksamheten och samarbetet drivs effektivt (Pilcher, Gilchrist, Singh, & Singh, 2013).

Det finns många olika definitioner av *trust* samt många olika typer av *trust* som framkommer och utvecklas inom relationer. Enligt Kramer et al. (1995) är en utav dem kunskapsbaseradtrust där förtroendet är grundat i den andra partens förutsägbarhet, att känna varandra tillräckligt bra så att den andra partens beteende är förutsägbart. Förtroendet bygger på information och utvecklas över tiden, där kommunikation är en viktig process. Kramer et al. (1995) beskriver att en regelbunden kommunikation skapar en bestående kontakt med den andra parten där ett utbyte av information gällande exempelvis villkor och problemlösningar kan tas upp. Även Pilcher et al. (2013) beskriver i sin studie att en brist på kommunikation kan vara en indikation på brist av förtroende och tillit inom relationen. Utifrån deras granskning av relationen mellan interna och externa revisorer inom en polismyndighet i Australien kunde det även konstateras att en uppfattad brist på kompetens hos de interna revisorerna medförde en brist av förtroende från de externa revisorerna.

Argento och Peda (2015) beskriver att om ett förtroende finns mellan parterna, ökar tendensen till att lösa problem och nå överenskommelser inom relationen. Så länge parterna har ett intresse och intentioner av bra kvalité inom revisionsprocessen kan relationen fungera väl. Ett förtroende mellan parterna inom relationen bidrar även till en bättre förmåga att samarbeta om meningsskiljaktigheter skulle uppstå (Argento & Peda, 2015). Således kan *trust* konstateras vara ett viktigt element och ha en stor inverkan på relationen. Därför är det av intresse att undersöka hur de förtroendevalda och externa revisorerna inom kommunen upplever och ser på förtroendet dem emellan. Genom att ta hänsyn till båda parternas sidor vill vi undersöka hur de uppfattar förtroendet inom relationen, hur de ser på varandras arbetsprestationer och om det någonsin uppstått en situation där förtroendet varit bristande. Vi vill även undersöka hur de upplever att kommunikationen fungerar samt hur de arbetar för att utveckla och bibehålla ett förtroende dem emellan.

3.4 Sammanfattning

Uppsatsen kommer undersöka relationen och samarbetet mellan förtroendevalda och externa revisorer inom den kommunala sektorn, där relationen studeras utifrån båda revisorernas sida. Relationen uppkommer när de förtroendevalda väljer att upphandla externa revisorer från en revisionsbyrå, där upphandlingsprocessen regleras av Lagen om offentlig upphandling. De externa revisorerna väljer till vilka kommuner de vill lämna ett anbud till efter att ha granskat

kommunens upphandlingsunderlag, och uppvisar då ett intresse av att ingå en relation med kommunens förtroendevalda revisorer. De förtroendevalda revisorerna får sedan välja det anbud som de anser passa kommunen bäst och relationen kan därefter påbörjas. Vi har utifrån den avgränsade teori som presenterats inom den privata sektorn och den offentliga sektorn funnit att elementen *reliance*, *competence*, *independence* samt *earlier work performance* kan tänkas influera relationen mellan de förtroendevalda och externa revisorerna. Elementet *trust* kan även tänkas ha en inverkan på relationen och revisorernas samarbetsvilja. Dessa element kommer vi att använda oss av för att analysera uppsatsens insamlade empiriska material.

4. Empirisk metod

I följande kapitel beskrivs studiens empiriska metod. Eftersom studien är kvalitativ diskuteras intervju som datainsamlingsmetod samt vilken empirisk ansats studien har. Vidare beskrivs studiens urval och presenterar den intervjuguide som använts. Slutligen diskuteras informationsbearbetning, etik och faktorer som trovärdighet, transparens samt generaliserbarhet.

4.1 Intervju som datainsamlingsmetod

För att samla in kvalitativ data till studien har intervjuer genomförts. En intervju kan liknas vid en målinriktad konversation mellan två eller flera personer (Saunders, Lewis, & Thornhill, 2009). Förutsättningarna för en intervju skiljer sig dock från en vanlig konversation. Vid en forskningsintervju är konversationen arrangerad samt genomförs för att undersöka ett visst ämne vilket utvecklar en diskussion som vanligtvis är kontrollerad utifrån forskarens upplägg och ordning. Intervjun som forskningsmetod är indelad i tre kategorier, strukturerad, semistrukturerad och ostrukturerad intervju (Denscombe, 2016). Utifrån syftet med vår studie är en semistrukturerad intervju att föredra då vi vill undersöka relationen mellan de förtroendevalda och externa revisorerna inom den kommunala sektorn. Målet med intervjuerna är att få en uppfattning om relationen utifrån olika element presenterade i den teoretiska referensramen för att sedan kunna dra slutsatser om eventuella samband och skapa en större förståelse för relationen mellan parterna. Därför har intervjuerna styrts mot att fokusera på elementområdena gällande relationen, och frågorna var utformade så att respondenten fick möjlighet att utveckla sina egna synpunkter och besvara den ställda frågan med frihet. Vid semistrukturerade intervjuer är det viktigt att intervjuaren är inställd på en flexibilitet där respondenten tillåts utveckla sina idéer och tankar samt får tala utförligt om ämnet som intervjuaren tar upp (Denscombe, 2016). Semistrukturerade intervjuer lämpar sig således för undersökningar med ett explorativt arbetssätt vilket skapar möjligheter till mer djupgående insikter i det undersökta ämnet (Justesen & Mik-Meyer, 2010). Eftersom vi önskar få en djupare förståelse till de båda revisorernas sida i relationen, det vill säga fånga både de förtroendevalda och externa revisorernas synpunkter kring relationen, kan semistrukturerade intervjuer anses vara en fördel vid genomförandet.

Intervju som datainsamlingsmetod kan framstå som ett enkelt alternativ där endast förmågan att föra en konversation och ingen komplicerad utrustning krävs. I själva verket kräver intervjuer noggrann planering och ordentliga förberedelser för att intervjuerna ska kunna

genomföras och lyckas (Denscombe, 2016). Något som bör tas i beaktning vid valet av intervju som datainsamlingsmetod är intervjuareffekten som kan inverka. En intervju innebär ett möte mellan intervjuaren och respondenten där den så kallade intervjuareffekten kan påverka respondenten att svara på ett visst sätt eller med en viss riktning (Denscombe, 2016). Det går alltså inte att bortse att den insamlade data från intervjun kan påverkas av forskarens personliga identitet. Trots detta anser vi att fördelarna med intervjuer överväger och att den semistrukturerade intervjun är i linje med studiens syfte om en ökad förståelse kring relationen mellan de förtroendevalda och externa revisorerna inom den kommunala sektorn.

4.2 Forskningsdesign

Intervjuerna har genomförts av författarna och skett i form av ett personligt möte, vilket innebär att insamlingen av data endast gjordes vid ett tillfälle per respondent, förutom vid en intervju där två respondenter medverkade samtidigt. Studien undersöker således ett visst fenomen vid en specifik tidpunkt vilket medförde att studien utfördes med en tvärsnittsansats. Syftet med studien är således inte att återkommande studera fenomenet över en längre tid som görs vid longitudinell ansats. Eftersom tidsperioden för studiens genomförande är begränsad är valet av tvärsnittsansats som forskningsdesign att föredra (Saunders, Lewis, & Thornhill, 2009; Christensen, Engdahl, Gräås, & Haglund, 2010).

4.3 Urval

Syftet med uppsatsen är att undersöka relationen mellan de förtroendevalda revisorerna och de externa revisorerna inom den kommunala sektorn i Sverige samt granska hur samarbetet fungerar och för vem revisionen skapar värde. De empiriska objekt som vi valt att inrikta oss på är kommunala verksamheter samt externa revisionsbyråer som upphandlats av kommunerna, för att fånga båda parter synpunkter och uppfattningar om relationen. Uppsatsens empiriska material har samlats in från tre utvalda kommuner i Skåne. En avgränsning till Skåne har gjorts eftersom valet av vart och hur en intervju ska genomföras kan komma att ha en inverkan på intervjutillfället enligt Ahrne och Svensson (2016). Intervjuaren bör tänka på att en viss typ av miljö kan påverka respondentens känslor och vilja att uttrycka sig. Personliga intervjuer, ansikte mot ansikte, med respondenterna är dock inte den enda intervjuformen som existerar idag, då nya former av intervjuer kan utföras med hjälp utav den tekniska utveckling som skett under de senaste decennierna. En intervju kan idag genomföras via exempelvis telefon, mail och sociala medier (Ahrne & Svensson, 2015). Men en viss hänsyn bör tas till att uppsatsens författare inte har någon större erfarenhet av att genomföra intervjuer och därför valdes personliga intervjuer

med respondenterna. Kommunerna behövde med anledning av detta befinna sig i Skåne för att underlätta åtkomligheten.

Kommunerna kommer benämnas Kommun A, Kommun B samt Kommun C. Empiriskt material från kommunernas tre tillhörande externa revisionsbyråer har även samlats in, där de tre revisionsbyråerna från *the Big 4*⁵ kommer benämnas Revisionsbyrå A, Revisionsbyrå B samt Revisionsbyrå C.

En tidigare relation mellan uppsatsens författare och kommun A har funnits. Kursen *Ekonomens roll och arbetsuppgifter – praktiska erfarenheter*, som ingår i ekonomprogrammets kursplan på Högskolan Kristianstad, medförde att vi samverkat med kommun A. Kursens syfte var att vi skulle samverka med en organisation, där yrkesarbetande ekonomer arbetade för att utveckla vår bild av en ekonoms arbetsuppgifter och roll i samhället. Denna relation resulterade i att vi kunde återuppta våra kontakter med kommun A, för att undersöka om ett intresse fanns för att medverka i uppsatsens studie. Efter att vi säkerställt kommun A:s medverkan fick vi hjälp av kommun A:s ekonomichef, som har ett brett kontaktnätverk med övriga kommuner i Skåne, att kontakta de övriga två kommunerna B samt C som valts ut som kandidater till denna uppsats. Kommun B samt C var villiga att medverka i vår uppsats.

Tabell 4.1 Sammanställning av uppsatsens urval

Förtroendevalda revisorer		Externa revisorer	
Totalt	3	Totalt	4
Kommun A	1	Revisionsbyrå A	1
Kommun B	1	Revisionsbyrå B	2
Kommun C	1	Revisionsbyrå C	1

⁵ Till the Big 4 hör KPMG, EY, PwC samt Deloitte som generellt anses utgöra de fyra största revisionsbyråerna inom branschen revision. En avgränsning har dock gjorts (se avsnitt 4.3.1) och Deloitte biträder inte någon utav de tre medverkande kommunerna i uppsatsen.

4.3.1 Avgränsningar

Kommunerna A, B samt C har valts ut som lämpliga kandidater då de är relativt lika stora, sett till antalet invånare i kommunerna, samt att de alla tre biträds av olika revisionsbyråer inom *the Big 4*. Kommunerna har inte egna revisionskontor med anställda externa revisorer, som besitter den kompetens eller kapacitet som krävs för att utföra en kommunal granskning samt administrativa arbete. Kommunerna har valt att upphandla externa revisorer från en revisionsbyrå. Ursprungligen var avsikten att fyra kommuner skulle medverka i uppsatsens arbete, som alla biträdes av olika revisionsbyråer inom *the Big 4*. Men efter att ha undersökt revisionsberättelser utgivna av Skånes 33 kommuner, kunde vi konstatera att revisionsbyrån Deloitte inte biträder någon kommun. För att säkerställa att vår granskning var korrekt kontaktades Deloitte Malmökontor där vi som svar fick att revisionsbyrån inte biträder någon kommun i Skåne (se bilaga 3). De tre biträdande revisionsbyråerna i uppsatsen tillhör därför en utav de tre följande byråerna: KPMG, EY samt PwC.

4.3.2 Respondenter

Respondenterna som blivit utvalda att medverka i studien var både politiskt utsedda förtroendevalda revisorer samt externa revisorer. De externa revisorernas revisionsbyrå har blivit upphandlad att biträda de förtroendevalda revisorernas kommuner. Från kommun A, B samt C intervjuades kommunens ordförande för revisionsnämnden, samt uppdragsdelarna för de externa revisorerna från de tre revisionsbyråerna A, B samt C. Kommun A biträds av revisionsbyrån A, kommun B biträds av revisionsbyrån B och kommun C biträds av revisionsbyrån C (se tabell 4.1). Sammanlagt intervjuades tre förtroendevalda revisorer som alla var ordförande för sin kommuns revisionsnämnd. Fyra externa revisorer intervjuades sammanlagt från de tre olika revisionsbyråerna, där tre utav de externa revisorerna är uppdragsledare. En extern revisor från revisionsbyrån A, en extern revisor från revisionsbyrån C samt två externa revisorer från B (se tabell 4.1). De två externa revisorerna från revisionsbyrå B intervjuades samtidigt och enligt Denscombe (2016) kan fler deltagare medföra att en större variation av åsikter samt erfarenheter kan införskaffas. Intervjun kan även utföras på liknade sätt som en personlig intervju med en respondent enligt Denscombe (2016) då det är intervjuaren som är i mittpunkten för interaktionen som tar plats.

Alla sex intervjuer genomfördes vid ett personligt möte med de utvalda intervjupersonerna. Enligt Ahrne och Svensson (2015) är minst sex intervjuer att föredra för att säkerställa att det empiriska material som insamlats är jämförelsevis oberoende från de medverkandes personliga uppfattningar och åsikter. En kvalitativ studie vill samla material om ett fenomen som inte kan

fångas via exempelvis kvantitativa metoder som enkätundersökningar, men det insamlade materialet bör resultera i ett forskningsresultat som kan fås fram oberoende av vilka individer som intervjuas. Det vill säga då respondenternas bakgrund och personliga erfarenheter inte har en inverkan på resultatet, således bör minst sex intervjuer genomföras (Ahrne & Svensson, 2015). Att låta fler kommuner medverka i denna uppsats, där ytterligare förtroendevalda samt externa revisorer medverkat, hade sannolikt bidragit till ett rikare insamlat datamaterial. Men ett alltför tidskrävande uppdrag att genomföra, och till en viss del betydelselöst då en viss mättnad kunde identifieras hos respondenternas svar. Vi som intervjuare kunde identifiera ett återkommande svarsmönster från respondenterna, vilket Ahrne och Svensson (2015) kallar för mättnad och kan tyda på att ytterligare intervjuer eventuellt inte hade bidragit med någon ny vetenskap (Ahrne & Svensson, 2015).

Intervjuer har utförts med följande respondenter:

Kommun A

I kommun A intervjuades en förtroendevald revisor, respondent FR.A, som är ordförande för revisionsnämnden. Intervjun genomfördes den 24 april 2018 och pågick i 1 timme och 13 minuter.

Som biträdande extern revisor för kommun A intervjuades Respondent ER.A, uppdragsledare för de externa revisorerna från revisionsbyrån A. Intervjun genomfördes den 23 april 2018 och pågick i 54 minuter.

Kommun B

I kommun B intervjuades en förtroendevald revisor, respondent FR.B, som är ordförande för revisionsnämnden. Intervjun genomfördes den 27 april 2018 och pågick i 57 minuter.

Som biträdande externa revisorer för kommun B intervjuades Respondent ER.B1 uppdragsledare samt ER.B2 extern revisor från revisionsbyrån B. Intervjun genomfördes den 23 april 2018 och pågick i 1 timme och 11 minuter.

Kommun C

I kommun C intervjuades en förtroendevald revisor, respondent FR.C, som är ordförande för revisionsnämnden. Intervjun genomfördes den 24 april 2018 och pågick i 45 minuter.

Som biträdande extern revisor för kommun C intervjuades Respondent ER.C, uppdragsledare för de externa revisorerna från revisionsbyrån C. Intervjun genomfördes den 9 maj 2018 och pågick i 1 timme.

Tabell 4.2 Sammanställning av uppsatsens personliga intervjuer

Respondenter	Längd	Datum
FR.A Ordförande för revisionsnämnden i kommun A	1 timme och 13 minuter	2018-04-24
ER.A Extern revisor – Uppdragledare revisionsbyrå A	54 minuter	2018-04-23
FR.B Ordförande för revisionsnämnden i kommun B	57 minuter	2018-04-27
ER.B1 Extern revisor – Uppdragsledare revisionsbyrå B	1 timme och 11 minuter	2018-04-23
ER.B2 Extern revisor, revisionsbyrå B		
FR.C Ordförande för revisionsnämnden i kommun C	45 minuter	2018-04-24
ER.C Extern revisor - Uppdragsledare revisionsbyrå C	1 timme	2018-05-09

4.4 Intervjuguide

För att kunna undersöka relationen mellan de förtroendevalda revisorerna och de externa revisorerna inom den kommunala sektorn i Sverige, för att vidare granska hur samarbetet fungerar och för vem revisionen skapar värde, har två intervjuguides skapats. En intervjuguide har framställts för de förtroendevalda revisorerna (se bilaga 1) och en intervjuguide har framtagits för de externa revisorerna (se bilaga 2). Olika intervjufrågor har skapats för respektive revisor för att fånga de förtroendevalda och externa revisorernas olika uppfattningar kring relationen och samarbetet som uppstår dem emellan.

Båda intervjuguides har identiska huvudrubriker genomgående i intervjuguiden, där frågorna under varje huvudrubrik anpassats efter revisorernas arbetsroll och personliga bakgrund. Intervjuguiderna inleds med inledningsfrågor kring revisorernas personliga bakgrund, utbildning, arbetslivserfarenheter, för att tydliggöra de förtroendevalda och externa revisorernas skilda bakgrunder. Nästa område berör relationen mellan de förtroendevalda och externa revisorerna där frågor framtagits inom de olika delområdena: *Competence*, *Independence*, *Earlier work performance*, *Upplandningsprocessen av externa revisorer*, *Trust* samt Resultatet av relationens samarbete. Delområdena och tillhörande frågor är framtagna utifrån uppsatsens teoretiska referensram, för att kunna återkoppla till den teoretiska referensramen när det insamlade empiriska materialet ska analyseras.

Intervjuguiderna är tänkta att vara en guide för oss när intervjuerna genomförs, men är bara ett stöd som ger vägledning under intervjutillfället. Enligt Ahrne och Svensson (2015) kan inte en intervju kontrolleras och förberedas fullt ut då mänskliga aspekter influerar intervjun. Denscombe (2016) menar att det är viktigt att intervjuaren är flexibel och låter respondenten få presentera sina tankar och idéer vid semistrukturerade intervjuer. För att kunna uppnå detta ses intervjuguiderna som ett hjälpmedel men inte ett frågeformulär.

4.5 Informationsbearbetning

Intervjuerna som genomförs och sedan ska analyseras spelas in på ljudfiler vid intervjutillfället. Eftersom intervjuerna är ljudupptagna kan de i efterhand skrivas ner och transkriberas i ett dokument. Transkriberingen förenklar i sin tur analyseringsprocessen av underlaget eftersom transkriberingen underlättar detaljerade sökningar och jämförelser mellan data (Denscombe, 2016). Något som bör tas i beaktning vid bearbetningen av underlaget är att kvalitativ data är en produkt av en tolkningsprocess som därav tenderar att förknippas med forskarens inblandning. Forskarens identitet, värderingar och bakgrund kommer således att påverka den data som samlas in och sedan analyseras. Därför är det av stor vikt att forskaren genomför dataanalysen med ett öppet sinne för att undvika en bristande objektivitet (Denscombe, 2016).

Enligt Hsieh och Shannon (2005) finns det tre möjliga metoder att använda sig av vid innehållsanalys av kvalitativ data: *conventional*, *directed* eller *summative approach*. Utifrån syftet med vår studie kommer vi att analysera transkriberingen av intervjuerna med hjälp av en summativ innehållsanalys. En summativ metod analyserar både det manifesta och latent innehåll där en analys av mönstren leder till en tolkning av den kontextuella betydelsen av specifika termer eller innehåll (Hsieh & Shannon, 2005). För att kodifiera meningsbärande enheter vid analysen av transkriberingen utgick vi således från de element som presenterats i den teoretiska referensramen: upphandling av externa revisorer, *reliance*, *competence*, *independence*, *earlier work performance* och *trust*. Dock är vi medvetna om att teorin inte kan beskriva allt. Forskningsområdet är relativt outforskat och existerande forskning är begränsad. Därför genomfördes analysen även med ett öppet sinne för andra möjliga kodifieringsförslag relaterade till relationen. De transkriberade intervjuerna delades upp där författarna först bearbetade texterna individuellt för att sedan läsa igenom och jämföra kodifieringen tillsammans. På så vis kunde en diskussion föras och eventuella skillnader i tankesättet framgå. Vid jämförelsen av kodifieringen kunde inga större skillnader påträffas, innehållsanalysen av transkriberingen utgick från början av de sex element som beskrivits inom den teoretiska

referensramen som koder och utvecklades till att omfatta ytterligare fyra kodifieringar. Analysen av transkriberingen inleddes följaktligen med koderna: upphandling av externa revisorer, *reliance*, *competence*, *independence*, *earlier work performance* och *trust*. Efter bearbetning kunde bakgrund, kontakt, förändring samt slutprodukt läggas till som ytterligare identifierade koder. Utifrån kodifieringen och innehållsanalysen har vi sedan skriftligen framställt hur relationen mellan de förtroendevalda och externa revisorerna ser ut separat inom varje kommun. Slutligen analyserar vi resultaten genom en återkoppling till uppsatsens teoretiska referensram.

4.6 Trovärdighet, transparens och generaliserbarhet

Enligt Ahrne och Svensson (2015) är trovärdighet av stor vikt för att forskningen ska få ett genomslag och få läsaren att tro på studiens analys och slutsats. Trovärdigheten är enligt Bryman och Bell (2015) också ett viktigt kriterium när studiens kvalitet ska säkerställas. Enligt Ahrne och Svensson (2015) är det upp till forskaren att försöka övertyga läsaren om att studiens resultat är trovärdiga, då läsaren inte med säkerhet kan veta om forskarens påstående är korrekta. För en kvalitativ studie är trovärdighet av speciell vikt då en kvalitativ forskningsmetod till skillnad från en kvantitativ studie inte har exempelvis siffror, signifikans eller korrelationskoefficienter vilka signalerar trovärdighet (Ahrne & Svensson, 2015). Det finns olika faktorer som har en inverkan på trovärdigheten, där ibland transparens enligt Ahrne och Svensson (2015). En studie ska kunna kritiserats och diskuteras där bland annat forskningsprocessen behöver presenteras tydligt för att detta ska vara möjligt.

Bryman och Bell (2015) menar att transparens i många kvalitativa studier kan vara svår att utläsa, då det i studien inte tydligt framgår hur forskaren gått till väga och hur studiens resultat framkommit. För att öka uppsatsens transparens har en ingående förklaring av uppsatsens empiriska metod presenterats i detta kapitel. Genom att presentera och diskutera en uppsats metodval och forskningsprocess kan det enligt Ahrne och Svensson (2015) bidra med transparens där studiens kvalitet och tillförlitlighet ökar. Den kvalitativa forskningens tillförlitlighet kan kritiserats då forskaren har en benägenhet att bli involverad i insamlings- och analysprocessen enligt Denscombe (2016). Detta reducerar möjligheten för andra forskare att återskapa liknade resultat och slutsatser. För att öka uppsatsens tillförlitlighet samt transparens har en tydlig redogörelse av de metoder samt beslutsfattande som gjorts presenterats så utförligt som möjligt, för att andra forskare ska få en möjlighet att inspektera forskningsprocessen (Denscombe, 2016).

Generaliserbarhet sägs vara en ytterligare faktor som påverkar trovärdigheten hos en studie. Generaliserbarhet innebär att en studies resultat bland annat går att överföra till andra miljöer och presenterar något större om en population (Ahrne & Svensson, 2015). Enligt Bryman och Bell (2015) är generaliserbarhet en av de kritiker som riktas mot kvalitativ forskning, men författarna anmärker att en studies utvalda respondenter inte är tänkta att representera och generaliseras till en hel population. Det är istället tänkt att en kvalitativ studies analys och slutsats ska generaliseras till teori och inte till populationen (Bryman & Bell, 2015). Vi kommer således inte att kunna generalisera på samma sätt som i en kvantitativ studie, men vi kommer kunna förslå några reflektioner och illustrationer av hur relationen mellan förtroendevalda revisorer och externa revisorer ser ut ifrån deras perspektiv. Uppsatsen kommer alltså att studera relationen utifrån både de förtroendevalda och externa revisorernas sida och är ett bidrag till samhället och den obefintliga forskning som existerar inom detta ämnesområde.

Trovärdighet, tillförlitlighet, transparens samt generaliserbarhet är faktorer som bör tas i beaktning vid studiens genomförande. Dessa faktorer kan komma att påverka läsares uppfattning kring studiens kvalitet samt pålitlighet. Trots att viss kritik riktats mot kvalitativa studier gällande dessa faktorer, anser vi att studiens metodval och forskningsprocess är i linje med studiens syfte och den tidsbegränsning som funnits.

4.7 Etik

Inom samhällsvetenskaplig forskning finns fyra etiska riktlinjer som forskare förväntas ta hänsyn till vid sina undersökningar enligt Denscombe (2016). Den första etiska riktlinjen avser att skydda respondenternas intressen, deltagarna ska inte ta skada av att delta i forskningsstudien. Den andra riktlinjen skyddar deltagarna från att tvingas medverka i forskningsstudien, respondenternas deltagande ska vara frivilligt. Den tredje riktlinjen avser forskarens öppenhet och ärlighet till sin undersökning, forskaren ska vara tydlig med studiens syfte och inte föra respondenterna bakom ljuset. Den sista etiska riktlinjen syftar till att forskaren måste följa lagstiftningen, att arbeta inom de ramar som lagen fastställt där exempelvis dataskyddslagar behövs beaktas av forskare för att säkerställa att studiens data hanteras på ett lagligt sätt (Denscombe, 2016). I vår studie har vi tagit hänsyn till dessa etiska riktlinjer där respondenternas identitet har skyddats via pseudonym och respondenterna deltagit av egen vilja. Vid inledningen av intervjutillfället har frågan om inspelning av intervjun ställts till varje respondent, där ingen nekat eller motsatt sig detta. Under intervjutillfället har respondenterna fått en tydlig beskrivning av vad uppsatsen vill undersöka och varför de valts ut som lämpliga

respondenter. Studien har även genomförts inom lagens ramar där regler och lagstiftningar följts.

5. Empiriskt resultat

I detta avsnitt kommer vi att presentera studiens empiriska resultat i linje med kodifieringarna som använts vid innehållsanalysen av intervjuerna. För att få en övergripande förståelse av varje enskild kommun och relationen mellan deras förtroendevalda och externa revisorer presenteras resultaten separat för varje kommun. Inom respektive kommun alterneras den förtroendevalda revisorns resultat med den externa revisorns resultat för att bidra till en bättre helhetssyn av relationen dem emellan.

5.1 Kommun A

Respondenterna ER.A samt FR.A är två utvalda revisorer som intervjuats i syfte att undersöka relationen mellan de förtroendevalda och externa revisorerna inom kommun A, för att granska hur samarbetet fungerar och för vem revisionen skapar värde. Respondent ER.A är uppdragsledare för de externa revisorerna som biträder kommun A. ER.A:s revisionsfirma har vid varje upphandlingstillfälle sedan mitten av 2000-talet blivit upphandlad av kommunen. ER.A är en auktoriserad och certifierad revisor och är kundansvarig för sammanlagt tre kommuner samt ett landsting. Som uppdragsledare är det ER.A som sätter ihop teamet av externa revisorer som ska biträda kommunens olika revisionsuppdrag. Under ett år är det ungefär sex till åtta externa revisorer som biträder kommun A och under årets gång sammanträder de externa revisorerna med de förtroendevalda revisorerna uppemot en gång per månad, elva gånger per år. Ordförande för den kommunala revisionen på kommun A är respondent FR.A, och tillträdde rollen som ordförande 2015. Åtta manliga förtroendevalda revisorer, där ibland ordförande FR.A, har utsetts av kommunfullmäktige inom kommun A.

5.1.1 Upphandling av externa revisorer

När kommun A upphandlade sin nuvarande externa revisionsbyrå A 2015, var både respondent FR.A och ER.A involverade i upphandlingsprocessen. Kommun A hade tillsammans med några andra närliggande kommuner i Skåne framställt ett gemensamt upphandlingsunderlag, med hjälp av anlitate utomstående konsulter som kommuner ofta anlitar för att få hjälp med upphandlingens utformning enligt FR.A. När upphandlingsunderlaget var sammanställt och utskickat bröt sig kommun A ut, för att ensamma bedöma anbuden som kommit in från de externa revisionsbyråerna. Här hade respondent FR.A en stor roll tillsammans med sin vice ordförande som under flera dygn granskade anbuden och de externa revisionsbyråernas erbjudande i form utav kompetens, kapacitet, betygsform, arbetsutformning samt kostnaden för

att anställa revisionsbyrån. Respondenten FR.A valde att fortsätta med revisionsbyrån A då deras kabinett av externa revisorer var bättre i kvalitet och kompetens än de andra anbudena. FR.A menar att det är viktigt att granska de externa revisorer som revisionsbyrån tänkt avsätta till kommunen då revisorerna måste ha en hög kompetensnivå samt en bred erfarenhet. När respondenten FR.A granskade anbudena som inkommit till kommun A upptäckte han vissa brister hos de konkurrerande revisionsbyråerna:

Tyvärr är det så att när ett företag konkurrerar sig och säger jag kan tillsätta en kabinett på sex till åtta medarbetare som är sakkunniga och sen när man tittar på deras ryggsäck, alltså erfarenhetsmässigt är det väldigt magert. Folk som inte hunnit med någon verksamhet av något slag nåstans. Jag hade ett företag som det nästan verkade som att de plockade högskolestuderande för att de ville göra någon praktik på företaget och företaget tjänar stora pengar på det. (FR.A)

Respondent FR.A värdesätter bland annat kvalitéer som kompetens och arbetslivserfarenhet högre än anbudets pris och valde sin nuvarande revisionsbyrå efter att bedömt att de levererade en stark grupp av externa revisorer, där gruppen täckte kriterierna som FR.A värdesatte högst.

Respondent ER.A hade en roll i upphandlingsprocessen som framställare av anbudet som skickades till kommunerna som svar på deras upphandlingsunderlag. Varje revisionsbyrå väljer vilken kommun de vill skicka ett anbud till och behöver inte svara alla kommuner. Utifrån upphandlingsunderlaget kunde ER.A välja vad de ville trycka på i anbudet, vilka kompetenser som de visste att kommun A skulle värdesätta och vara bra för deras revision. Respondenten ER.A anmärkte dock att upphandlingsprocessen är väldigt omständlig och lång: ”Den är inte alltid helt kvalitativt väl genomförd om man säger så.” Personerna som hjälper till att utforma upphandlingsunderlaget kan ingenting om revision menar respondent ER.A, de handlar upp något som de egentligen inte vet. Förfrågningsunderlaget kan innehålla saker som inte stämmer med verkligheten och blir därför ett större arbete för de externa att sätta sig in i:

Ibland skriver kommunerna krav på medarbetarna som ska ingå, de ska ha en viss examen och så finns inte det längre för att det är något gammalt. Jag tycker det är lite slarvigt, lite bättre koll skulle man ju ha. (ER.A)

Kvalitén skulle kunna vara bättre enligt ER.A och menar på att respondent FR.A inte heller var helt nöjd med förslagsunderlaget om respondent ER.A uppfattat det rätt. Saker som FR.A påtalat kom inte med i underlaget. Enligt ER.A hamnade lite saker mellan stolarna och upphandlingen var inte helt hundra. Upphandlingsprocessen kräver mycket jobb och lite frustration kan uppstå på saker som är felaktiga, men vill man vara med som revisionsbyrå och lämna ett anbud får man ta det stora arbete som processen medför menar ER.A.

Respondenten ER.A uppfattar det som att kompetensen hos de externa revisorerna är väldigt viktigt men att det kan vara svårt för kommunen att bortse från priset. Respondenten menar vidare att det ibland kan vara lättare för kommunen att gå på priset då det kan vara svårt att bedöma något annat. Upphandlingsprocessen ska vara transparent och för att få processen att bli det tror ER.A att många går efter priset för att det är lätt att mäta: ”Kronorna är lätta att se, och det är lätt att försvara. Om det nu kommer någon och säger hur kunde ni välja dem, de är ju helt kassa. Ja, men de är billigare.” (ER.A)

Respondent ER.A menar vidare att kommunen har tre revisionsbyråer att välja mellan, vars erfarenhet och kompetens är dokumenterad, så det handlar även om vilka personer det rör sig om, hur de är som personer och hur relationen mellan dem fungerar. Detta vet man dock inte enligt ER.A, hur det fungerar i praktiken. Revisionsbyrån A har sedan mitten av 2000-talet blivit upphandlade vart fjärde år av kommun A och respondenten ER.A tror att relationen som de externa och förtroendevalda skapat under dessa år kan ha en inverkan på att kommunen väljer att fortsätta upphandla revisionsbyrån A. ”Hur många är intresserade av förändringar. Har man något som fungerar bra, då är det väl ganska dumt att byta till något som är helt oprövat.” påpekar ER.A. Respondent ER.A menar att det är ett ömsesidigt förhållande, att revisionsbyrån också valt att fortsätta med kommun A i snart 18 år. Fungerar relationen är det en stor chans att samma revisionsbyrå upphandlas, om det inte skulle vara något annat speciellt som kommunen vill upphandla eller om det är väldigt stor skillnad i priset.

5.1.2 Reliance

En revisionsplanering skapas tillsammans mellan de förtroendevalda och externa revisorerna, där de förtroendevalda revisorerna spaltar upp ett visst antal utvalda granskningar som de vill genomföra. De externa revisorerna tar därefter fram en tidsplansplanering för granskningarna, det vill säga en planering över när granskningarna ska genomföras då de förtroendevalda revisorerna inte vill utföra dem alla på en gång enligt respondent ER.A. Det skulle annars bli för mycket arbete för de förtroendevalda som gärna vill ha en granskning till varje möte. Det är alltså de förtroendevalda som väljer vad revisionen ska granska och låter de externa revisorerna skriva ett utkast till granskningarna som ska utföras, som de sedan presenterar för de förtroendevalda revisorerna enligt respondent FR.A. De externa revisorerna vill säkerställa att de presenterat ett bra utkast och de förtroendevalda revisorerna får avgöra om något ytterligare behöver föras in. Mycket av kommunikationen sker via telefon och mail utöver deras sammanträde varje månad. Efter att de förtroendevalda revisorerna godkännt de externa revisorernas utkast levererar de externa ett kostnadsförslag, förslag på när granskningen ska

utföras samt vilka externa revisorer som ska vara involverade i granskningen. Respondent FR.A påpekar att det är väldigt viktigt att han får veta vilka externa revisorer som ska vara involverade i granskningarna. FR.A har uppemot tio externa revisorer som kan utföra kommunens planerade granskningar, han har full vetskap om vad vederbörande extern revisor är kunnig inom och har en stor inverkan på vilka externa revisorer som väljs ut:

Jag säger att vi ska ha en granskning i XXX och de säger att vi skickar dit A, då säger jag nej, för det här ändamålet önskar jag A + B. Istället för en som granskar fick jag två, för då visste jag att A fortfarande är junior. Och då har jag B som är en kollega till A men samtidigt är en mentor som kan leda A. (FR.A)

För respondent FR.A är det alltså av stor vikt att han får veta vilka externa revisorer som kommer genomföra granskningarna, för att säkerställa att rätt extern revisor med behörig kompetens medverkar. Tilliten till den externa revisorns arbete är högre när FR.A vet att den juniora externa revisorn har sin mentor med som en vägledare. Respondenten FR.A menar på att detta är ett exempel på att han blir hörd i relationen mellan honom och de externa revisorerna och ökar tilliten.

Ett beslut som FR.A tog för att öka effektiviteten i samarbetet bland de förtroendevalda revisorerna men även samarbetet med de externa revisorerna, var att under två dygn hålla en konferens. FR.A önskade att röra om i grytan och ändra en viss typ av rutin och tänkande som funnits i den gamla revisionen innan FR.A tillträdde som ordförande 2015. Respondenterna FR.A och ER.A har nu nått ett stadie där ER.A vet vad FR.A önskar innan han hunnit be om det, samarbetet har blivit effektivare. Respondent ER.A anmärker att en utav hans viktigaste roller är att ha en bra dialog med FR.A. Detta för att säkerställa att de externa fångar upp det som de förtroendevalda revisorerna vill ha och förstår uppdraget, det är inte bra om missförstånd uppstår. ER.A menar att de externa revisorerna bara är biträden och inte har så mycket att säga till om när det kommer till revisionsplaneringens innehåll. De externa revisorerna tar fram underlagen till granskningarna och kan peka vissa områden som är mer aktuella än andra, men det är de förtroendevalda revisorerna som har det slutgiltiga avgörandet av hur revisionsplaneringen och alla granskningar ska genomföras.

ER.A upplever inte några konflikter kring arbetsupplägget och menar på att de förtroendevalda tar till sig det som de externa kommer med, att deras arbete används och inte slängs i papperskorgen. De externa revisorerna anser alltså att de har ett slags inflytande i relationen trots att det är de förtroendevalda revisorerna som bestämmer.

Respondent ER.A menar dock att de förtroendevaldas arbete och uppgifter inte får överskattas, de förtroendevalda gör enligt respondenten inget självständigt arbete förutom att exempelvis rapportera vad som skett i olika nämnder. De förtroendevalda utför inga självständiga granskningar och därför finns det inte något arbete som de förtroendevalda gjort, som de externa revisorerna i sin tur kan förlita sig på. De externa revisorerna behöver alltså inte värdera något material från de förtroendevalda, då de mer sysslar med en form utav objektiv rapportering.

5.1.3 Competence

Kompetensen är ett element som tydligt skiljer sig åt mellan de förtroendevalda och externa revisorerna. Enligt respondent ER.A är de externa revisorerna specialister inom olika områden inom revisionen och måste besitta den kunskap samt erfarenhet som krävs för att värdera saker till exempelvis revisionsberättelsen, om ansvarsfrihet ska beviljas eller om anmärkningar behöver lämnas. Respondent ER.A har en certifiering från Sveriges kommunala yrkesrevisorer, SKYREV. Certifikatet är ett bevis på att ER.A uppfyller kraven som ställs på honom som revisor för arbeten inom den kommunala sektorn. Dock har inte alla externa revisorer som arbetar med den kommunala sektorn på ER.A:s byrå denna certifiering, främst för att det tar några år innan revisorn kan ansöka om certifikatet. Det är hårda krav på både utbildning samt erfarenhet, men även på vad revisorn har utfört i praktiken enligt ER.A. Men de externa revisorerna har tillgång till den kompetens som krävs för varje uppdrag de utför åt kommun A, då de inom sin byrå kan vända sig till rätt person för assistans. De externa revisorernas kompetens har aldrig kommit att ifrågasättas av de förtroendevalda enligt ER.A och menar vidare på att det aldrig framgått några problem från kundenkäterna som skickats ut till de förtroendevalda. Enkätundersökningarna ger kommunens revisorer en chans att ge sina åsikter kring relationen och samarbetet. De externa revisorerna använder enkäterna som underlag för deras utbildningar och om några extra kompetenser eventuellt behöver rekryteras. Den enda kompetens som de externa revisorerna inte besitter är den lokala kännedomen om kommunerna, hur det fungerar inom kommunen och folket som arbetar där enligt ER.A. ER.A menar på att den lokala kännedomen är de förtroendevaldas bidrag till relationen.

En ekonomisk bakgrund är inte obligatorisk som förtroendevald revisor och respondent FR.A anmärker att han arbetar tillsammans med revisorer som har skilda bakgrunder, där många utav dem inte har någon ekonomisk bakgrund. FR.A har bland annat en civilekonomexamen bakom sig och hade önskat att fler förtroendevalda revisorer hade en liknande bakgrund inom ekonomi. Utav de åtta förtroendevalda revisorerna som blivit utsedda av kommunfullmäktige är det endast två stycken som FR.A kan arbeta med, de övriga sex kan han inte välja. Skulle FR.A

sakna en kompatibilitet har han en möjlighet att reducera den förtroendevalda revisorns närvaro till en viss granskning, FR.A bjuder alltså inte in revisorn och är den makt han besitter som ordförande. Respondent FR.A menar vidare på att: ”Förtroendevalda revisorer bara skickas från sina partier med större frågetecken, revisorerna vet knappt vad de ska syssla med.” Det är FR.A som måste ta på sig ansvaret att forma de förtroendevalda och se deras brister, för att upptäcka vem som är i behov av utbildning och säkerställa att de förtroendevalda kan hantera sitt uppdrag på bästa sätt.

Utbildning har de förtroendevalda revisorerna bland annat tillgång till via revisionsbyrån A samt SKL. Som ordförande för revisionen har FR.A en budget han styr över där en del av pengarna kan gå till utbildningsbehov. Men respondent FR.A anmärker att det beror på de förtroendevaldas intresse om de väljer att utbilda sig eller inte, det är inget tvång. FR.A menar på att de förtroendevalda revisorerna kan delta men att de inte behöver vara aktiva och kan bara sitta med och lyssna. Respondent ER.A anmärker även att en viss respekt bör finnas för de förtroendevalda då de är ”vanliga” människor och inte alltid akademiker. Detta måste ER.A och andra externa revisorer ta hänsyn till när de bland annat skriver sina rapporter, skriva kort och begripligt så de förtroendevalda förstår. Detta kan vara en svår balans att få till men de förtroendevalda har även en chans att få rapporterna förklarade muntligt, då en muntlig presentation ges efter varje genomförd granskning. Vid denna presentation har de förtroendevalda en chans att yttra sig om de externa revisorerna behöver förtydliga något. Respondent ER.A menar på att det är viktigt att de förtroendevalda förstår innehållet i rapporterna och vad granskningarna resulterat i då det är de förtroendevalda som står för granskningarna, trots att det är de externa revisorerna som utfört dem.

5.1.4 Independence

Inför varje granskning prövar de externa revisorerna sitt oberoende och säkerställer att de uppfyller kraven på oberoende enligt respondent ER.A, som menar att oberoendet är lika viktigt inom den kommunala revisionen som i revision i allmänhet. ER.A upplever även att respondent FR.A är lika mån kring de förtroendevaldas oberoende och understryker vikten av att de förtroendevalda revisorerna inte ska styras av sin politiska bakgrund. Generellt skulle ER.A säga att revisionsgruppen har ett väldigt litet politiskt inflytande, trots att de innerst inne är politiker. Det är sällan de förtroendevaldas åsikter och uppfattningar är skilda, de är överens för det mesta även om de inte har samma politiska åsikter.

Respondent FR.A presenterade två villkor under sitt första möte som ordförande för de förtroendevalda revisorerna. Detta gjorde FR.A för att stärka värdegrunden. Det första var att sekretessbelägga alla möten, när de förtroendevalda revisorerna träffas tillsammans med sin ordförande är allt sekretessbelagt. FR.A berättar att han blev ifrågasatt gällande detta av en förtroendevald revisor på nästa möte. Personen undrade ifall det hade någon betydelse ifall man pratar om sin arbetsdag med sin respektive partner hemma. FR.A tydliggjorde att det var den största faran som fanns, då det är en familjemedlem och de båda kan röra sig i politiska kretsar. Respondent ER.A hade under detta mötet inflikat med att de förtroendevalda revisorerna skulle lyssna på FR.A och respektera sekretessen som FR.A satt, vilket gjorde att respondent FR.A upplevde ett stort stöd från sin externa revisor ER.A.

För att stärka oberoendet ytterligare har FR.A förbjudit partipolitik i rummet när revisionen är samlad. På första mötet utförde FR.A ett litet test i syfte att se vilka förtroendevalda revisorer han skulle arbeta med och lät dem prata på fritt en stund innan FR.A började med dagordningen. Han hörde mycket tjafs tvärs över bordet där de förtroendevalda pratade om politik. Där under det första mötet bestämde FR.A att partipolitik hädanefter var förbjudet, vilket de förtroendevalda revisorerna kom att acceptera men inte utan att FR.A fick påminna dem till en början. Under konferensen som FR.A hade med de förtroendevalda revisorerna samt några externa revisorer, däribland ER.A, uppstod en situation där en förtroendevald revisors politiska bakgrund kunde återspeglas:

Vi gjorde en inventering, skrev på tavlan om framtidsutsikter och då kom det liksom en grej som kom upp direkt från en utav mina medarbetare (och hans parti). Det var precis som att jag fick en isbit i hjärtat för den grejen som han öppnade munnen med, det var en leverans från ett parti. Och det kunde jag bemöta, se med en gång, och sen när vi hade lunch tog jag honom vid sidan om och sa: du tog upp en grej som vi skulle syssla med. Ja svarade han. Om vi ska fortsätta ha en bra relation så tycker jag att efter lunch kan du ta tillbaka det som står på tavlan. (FR.A)

FR.A fick alltså påminna den förtroendevalda revisorn om deras bestämmelse att vara politiskt oberoende och att intressen från deras partier inte ska levereras av de förtroendevalda revisorerna. För FR.A är en revisors oberoende och saklighet viktigt och revisionen ska vara kvalitetsinriktad, där kommunens bästa sätts i fokus.

5.1.5 Earlier work performance

Respondent FR.A blev utsedd till revisionens ordförande för kommun A 2015 men hade innan dess arbetat som förtroendevald inom andra verksamheter i kommunen. FR.A hade bland annat tidigare arbetat inom överförmyndarnämnden samt tekniska nämnden. FR.A har alltså en

tidigare arbetserfarenhet inom kommunens nämnder och tillsammans med sin breda utbildning, där ibland en examen som civilekonom, anser FR.A att han har den bakgrund som krävs för uppdraget som ordförande. FR.A påpekade att hans stora medverkan i upphandlingsprocessen av de externa revisorerna kunde förklaras av: ”Min bakgrund är till att duga faktiskt till den nivån också.” Respondent FR.A upplevde att hans arbetslivserfarenhet kommit till stor användning för arbetet som ordförande inom revisionsnämnden och allt ansvar uppdraget medför. Under de 3,5 år som FR.A hittills varit ordförande, har han aldrig upplevt att någon utav de förtroendevalda revisorerna ifrågasatt eller vägrat utföra något beslut han fattat. Ingen utav revisorerna har kommit att ifrågasätta FR.A:s kompetens som respondenten insamlat som ett resultat av hans tidigare arbetslivserfarenheter och utbildningar.

Respondent ER.A har en bakgrund som till viss del skiljer sig från övriga externa revisorer som arbetar inom den kommunala sektorn. I botten är ER.A en auktoriserad revisor där respondenten började arbeta med räkenskaper, det vill säga revision av årsredovisning och delårsrapporter för kommunala bolag men även för privata bolag. En extern revisor behöver inte vara auktoriserad för att arbeta med kommunal revision, och respondent ER.A menar på att det är lite ovanligt att en revisor både är auktoriserad samt certifierad att arbeta som revisor inom den kommunala sektorn. Efter att ER.A arbetat med kommunal revision sedan slutet på 90-talet och varit uppdragledare för ett antal kommuner under fem till sex år, hade ER.A den kompetens och arbetslivserfarenhet som SKYREV kräver för att utfärda certifikatet som visar på att ER.A uppfyller kraven som ställs på en revisor inom den kommunala sektorn. Respondenten ER.A menar på att certifieringen är en kvalitetsstämpel, som visar på att revisorns arbetslivserfarenhet är bred nog för att utföra ett arbete inom den kommunala revisionen med hög kvalitet.

5.1.6 Trust

Förtroendet mellan kommun A och revisionsbyrån A:s externa revisorer är ett viktigt element som ska vara på topp enligt respondent ER.A, som upplever ett förtroende för kommunens förtroendevalda revisorer. Respondenten är även övertygad om att de förtroendevalda revisorerna upplever ett förtroende tillbaka för de externa revisorerna. För att säkerställa ett bra samarbete där revisorernas förtroende bibehålls ställer de externa revisorerna frågor till de förtroendevalda gällande deras samarbete och tillit. ER.A påpekar att de än så länge inte har hamnat i en situation där förtroendet skadats eller minskat och kommunikationen kring tilliten existerar i deras relation. De externa revisorerna får feedback från kommunens förtroendevalda revisorer i form utav frågeformulär, där de förtroendevalda revisorerna får besvara ett antal frågor och har en möjlighet att ge sina synpunkter på relationen. Respondenten ER.A menar

även att de förtroendevalda har ytterligare tillfällen att lämna feedback på, nämligen när de har sina möten en gång i månaden. Här har de förtroendevalda revisorerna en chans att uttrycka sina uppfattningar och ER.A kan inte tänka sig att de förtroendevalda inte skulle våga uttrycka sina åsikter här. ER.A hade själv tagit tillfället i akt och sagt vad han tyckt.

Respondent FR.A som valt ut revisionsbyrå A efter att ha granskat revisionsbyråernas anbud, ansåg att elementet kompetens var den mest avgörande faktorn. Respondent FR.A värdesätter alltså ett samarbete där de externa revisorerna levererar en hög kvalitet på arbetsuppgifterna och känner ett förtroende för deras arbete. FR.A upplever att de externa revisorerna lyssnar på honom, att han blir hörd i relationen. Av de medarbetare som revisionsbyrå A avsätter till kommunen får FR.A vara med och välja ut vilka som ska utföra de planerade granskningarna. FR.A vet vilken extern revisor hans förtroende varit starkast för i granskningarna och kan på så vis påverka vem som väljs ut för det kommande uppdraget.

5.1.7 Slutprodukt

En kommun ska genomföra en räkenskapsrevision samt en förvaltningsrevision där resultatet av båda revisionerna ska sammanfattas i en årsredovisning. Räkenskapsrevisionen gör de externa revisorerna helt själva utan bidrag från de förtroendevalda enligt respondent ER.A. De förtroendevalda har inte den kunskap som krävs för att utföra räkenskapsrevisionen, de förtroendevalda är istället engagerade och insatta i kommunens förvaltning. Förvaltningsrevisionen utgörs av verksamhetsgranskningarna som bestämts av de externa och förtroendevalda revisorerna gemensamt. De externa revisorerna skriver ett förslag till en revisionsberättelse utifrån årets händelser och granskningar. Respondent FR.A menar att revisionsberättelsen är en sammanfattning av de förtroendevaldas bedömningar men respondent ER.A anmärker att de förtroendevalda revisorerna generellt sett inte skriver något, de externa revisorerna skriver åt de förtroendevalda. När ett utkast av revisionsberättelsen är färdigställt får de förtroendevalda revisorerna granska rapporten och tillsammans med de externa revisorerna diskutera eventuella ändringar och förbättringar. Respondent ER.A menar att de förtroendevalda revisorerna inte besitter den kompetens som krävs för att utforma en revisionsberättelse och har samtidigt inte tid till uppgiften heller. När revisionsberättelsen är färdigställd är det kommunens förtroendevalda revisorer som skriver under den. ER.A påpekar: ”De förtroendevalda skriver ju på den, vi skriver inte på någonting. Jag är helt oskyldig.” De externa revisorerna har ett mycket mindre ansvar i en kommun som revisor menar ER.A. De externa revisorerna måste utforma en revisionsberättelse som de förtroendevalda revisorerna kan stå för till hundra procent. Respondent ER.A förklarar för de förtroendevalda revisorerna

att de ska stå för innehållet, inte de externa revisorerna. De förtroendevalda kan aldrig skylla ifrån sig och skylla på revisionsbyrån A. ER.A menar att de externa revisorerna inte har något problem med att utföra arbetet åt de förtroendevalda:

Vi låter de förtroendevalda fronta för allt jobb vi lagt ner. Det kan de väl få lov att göra. Men det är därför, därför är det ju viktigt det här med samarbetet. Man känner att det fungerar att det vi gör uppskattas, att de tycker att det är bra. Att vi kommer fram till bra slutsatser. (ER.A)

Respondent ER.A skulle inte vilja se en större förändring inom systemet och hur den kommunala revisionen är uppbyggd. De förtroendevalda revisorernas lokala kännedom inom kommunen ska återspeglas och ER.A menar vidare på att det är svårt att ha koll på en stor verksamhet som en kommun utan de förtroendevaldas insats. Om något skulle förändras inom den kommunala revisionen skulle det vara att räkenskapsrevisionen togs bort, detta då intresset för räkenskapsrevisionen är lågt bland de förtroendevalda. Men för att slutprodukten ska bli så bra som möjligt är ett bra samarbete viktigt. Att de externa revisorernas arbete uppskattas av de förtroendevalda och att alla parter är nöjda med slutprodukten.

När revisionsberättelsen är färdigställd och godkänd av de förtroendevalda revisorerna är det kommun A:s kommunstyrelse som tar del av revisionsberättelsen och rättar verksamheten efter berättelsens påpekanden enligt respondent FR.A. FR.A menar vidare på att de förtroendevalda inte säger att kommunstyrelsen måste rätta verksamheten efter deras hänvisningar, men påpekar att de borde göra det. Det är inte meningen att revisionen ska vara ett straffkompani, vilket många i kommunen uppfattar det som enligt FR.A. Revision är ett gediget verktyg för att hjälpa och lyfta kvalitén i kommunen och inget annat. Detta har respondent FR.A framfört till ledamöterna i kommunen: ”När de tänker på revisionen ska det alltid vara i kvalitetssyfte och inget annat.” Det som nämns i revisionsberättelsen är synpunkter som kommunen ska vara uppmärksam på och förhoppningsvis förbättra till nästkommande år.

5.1.8 Identifierade aspekter inom relationen

Inom kommun A uppfattas relationen mellan den externa och förtroendevalda revisorn vara grundad i ett starkt förtroende parterna mellan. Respondent FR.A ger intryck av en auktoritär roll där respondenten är driven, målmedveten och bestämd. Respondent ER.A upplevs vara ansvarfull och mån om att fullgöra sina förpliktelser gentemot kommun A. Relationen upplevs vara samarbetsvillig där ER.A är behjälplig och agerar som stöttepelare åt FR.A.

5.2 Kommun B

Respondenterna ER.B1, ER.B2 samt FR.B är tre utvalda revisorer som intervjuats i syfte att undersöka relationen mellan de förtroendevalda revisorerna och de externa revisorerna inom kommun B, för att granska hur samarbetet fungerar och för vem revisionen skapar värde. Respondent ER.B1 är uppdragsledare för de externa revisorerna som biträder kommun B. Respondent ER.B2 är en utav de externa revisorerna som utför granskningar inom verksamhetsrevision mot de kommuner som revisionsfirman biträder. ER.B1 är en certifierad revisor och kundansvarig för två kommuner i Skåne och som uppdragsledare leder ER.B1 revisionsuppdraget och är den yttersta kontaktytan mot kommun B. Ordförande för den kommunala revisionen på kommun B är respondent FR.B som tillträdde posten efter förra valet och har således arbetat som ordförande i 3,5 år. Den kommunala revisionsgruppen i kommun B består av fem manliga förtroendevalda revisorer, inkluderande ordföranden FR.B, som har utsetts av kommunfullmäktige.

5.2.1 Upphandling av externa revisorer

Vid den senaste upphandlingsprocessen av externa revisorer inom kommun B var både respondent ER.B1 och FR.B högst involverade. Processen inleddes under våren och blev sedan klar i slutet av 2017. Då kommun B inte har tillgång till någon upphandlingsfunktion inom kommunen fick FR.B anlita en extern upphandlingskonsult som kunde vara med och driva processen. Tidigare upphandlingsprocesser inom kommun B har genomförts tillsammans med andra kommuner. Men de andra kommunernas underlag och tillvägagångssätt vid upphandlingen gick inte i linje med FR.B:s värderingsåsikter och därför bestämde kommunen sig för att driva processen på egen hand. FR.B uppfattade de andra kommunernas upphandling som väldigt prisinriktad medan de förtroendevalda revisorerna inom kommun B önskade mycket högre värderingar på kvalitet:

Vi uppfattade det som det sättet kommunerna ville upphandla på så var det riktat väldigt mycket mot att få ner timpriset. Av min erfarenhet, jag har ju jobbat mycket med konsulter, så är det klart att det är en viktig del. Att man har en vettig prisbild per timme, men får man inte ut någonting utav det så är det inte så bra. Ofta är det en väldigt stor skillnad i kvalitet. Och vi kände inte att de andra kommunerna var inne på det så därför sa vi att då går vi själva. (FR.B)

Respondent FR.B menar att kommunen har möjlighet att styra upphandlingen dit man vill och genom att värdera faktorer som berör kvalitet, utbildningsnivå och leverans högre får man ut mer i slutändan. Kommun B mottog endast två anbud i deras upphandling, FR.B misstänkte att

deras höga kvalitetskrav var en bidragande faktor där underlaget klagade att anbudet inte kunde vinnas på lågt pris. Efter en utvärderingsprocess där samtliga fem förtroendevalda revisorer var delaktiga togs beslut om att fortsätta med samma revisionsbyrå som tidigare.

Respondent ER.B1 är den person som drivit upphandlingsprocessen för revisionsbyråns sida och upplever att processen har fungerat väldigt bra inom kommun B. Det var genomtänkta förfrågningsunderlag samt en tydlighet på krav, avgränsningar och information som ER.B1 menar underlättar i deras anbudsarbete. ER.B1 ansåg att det framgick tydligt i underlaget att kommun B inte utgick från rena prisupphandlingar utan värderade bland annat kvalitet, kompetens och genomförande högt. Vilket ER.B1 inte upplever är en självklarhet inom alla kommuner:

Det är upp till varje kommun egentligen, att ta fram sitt förfrågningsunderlag. Men vi har sett andra kommuner där det egentligen bara har handlat om en sak, och det har varit lägsta pris. Då är det inte intressant för oss på det sättet. Vi har svårt att leverera på det sättet då, vi står för en viss kvalitet och då kan vi inte gå ner hur lågt som helst prismässigt. (ER.B1)

För att kunna utföra ett bra kvalitetsmässigt arbete kan revisionsbyrån inte ligga hur lågt i pris som helst för deras tjänster. Genom att även tänka i kundens perspektiv så handlar det om att kunna leverera en produkt. ER.B1 ifrågasätter om kommunen verkligen kan få en revision som gör att de förtroendevalda kan uttala sig med stor trygghet och med ordentligt faktaunderlag när ett så lågt pris som möjligt är i fokus. Skulle det i efterhand framkomma att granskningarna som de förtroendevalda byggt sina uttalande på inte är korrekta är det mindre roligt. Förtroendet för revision som fenomen i kommunen är jätteviktigt menar ER.B1.

Respondent ER.B1 kan dock förstå att det inte är en helt enkel utvärderingsprocess där kommunerna har svårt att skilja byråerna åt. När revisionsbyråerna får samma omdömen både kvalitets- och kompetensmässigt, är det priset som blir den avgörande faktorn. ER.B1 ser det som en fördel att inneha ett revisionsuppdrag sedan tidigare, trots att kommunen egentligen inte får väga in det i upphandlingsprocessen. Men medger samtidigt att revisionsbyrån vid tillfällen även har tappat uppdrag som de haft i många år. Även FR.B tror att relationen som skapas med revisionsbyrån väger in vid utvärderingen trots att kommunen försöker utföra och styra upphandlingen objektivt för att kunna bortse från vänskapliga band. Eftersom ett förtroende sedan tidigare byggts upp där de förtroendevalda revisorerna vet vad de får och samarbetet fungerar kan det vara svårt att bortse från dessa förhållanden i slutändan.

5.2.2 Reliance

Utifrån en riskanalys ska de förtroendevalda revisorerna välja vilka granskningar som ska genomföras i kommun B under året. Riskanalysen arbetas fram av den externa revisionsfirmans team där omvärldsfaktorer, problemområden, nya lagstiftningar, händelser i kommunen och tidigare granskningar är några av faktorerna som bearbetas och slutligen resulterar i en riskanalys. Riskanalysen ligger sedan till grund för förslag på olika granskningar som respondent ER.B1 presenterar till de förtroendevalda revisorerna. Utifrån en gemensam diskussion kan de förtroendevalda revisorerna sedan fastställa årets granskningar inom kommun B. Det är således de förtroendevalda revisorerna som slutligen avgör vad revisionen ska granska. Respondent FR.B beskriver att det är ett resonemang som förs tillsammans med de externa revisorerna där de tar till sig de ämnen och potentiella granskningsområden som lagts fram för att slutligen fatta ett beslut i frågan. För att kunna vara pragmatiska och välja granskningsområden beroende på vad som sker i samhället menar respondent FR.B att de förtroendevalda revisorerna planerar och tänker ungefär fyra-sex månader framåt i tiden när de riktar in sig på framtida granskningar.

Utifrån det valda granskningsområdet tar de externa revisorerna fram en projektplan som i slutändan blir som de förtroendevaldas formella uppdragsbeställning till de externa revisorerna. Projektplanen innehåller en viss struktur där bland annat granskningsområde, frågeställningar, avgränsningar, bemanning samt pris framgår. Respondenten ER.B2 beskriver att de förtroendevalda revisorerna uppger vilket område som ska granskas, därefter tar de externa revisorerna fram ett förslag på projektplan utifrån deras kunskaper inom området för att sedan låta de förtroendevalda revisorerna tycka till och komma med synpunkter. Respondenten ER.B1 betonar vikten av att ha en projektplan då den skapar en struktur och klargör förutsättningarna för båda parter:

Det är bra för oss att ha en projektplan för sen när vi är klara med rapporten och får frågan sen då, ja men pratade vi inte om att vi skulle granska något annat nu egentligen. Nej, det gjorde vi inte för vi har projektplanen. Ungefär som ett hyresavtal, så här många kvm ska du bo på va, du ska betala hyran också. (ER.B1)

Projektplanen är således de externa revisorernas verktyg för att tydliggöra granskningsuppdraget och förenkla relationen till de förtroendevalda revisorerna genom att skapa avtal i form av projektplanen. När planen har godkänts av de förtroendevalda revisorerna skrivs den under av ordföranden för de förtroendevalda revisorerna samt uppdragsledaren från de externa revisorerna. På så vis är parterna överens menar respondent ER.B1.

Några konflikter kring arbetsupplägget har inte framkommit. FR.B uppger att de förtroendevalda lutar sig mycket mot deras sakkunniga biträden och uppskattar deras expertis och erfarenhet inom de olika ämnesområdena. Med de externa revisorernas hjälp att utreda ett ämne anser FR.B att de får tillgång till ett bra faktaunderlag som de sedan kan granska och diskutera tillsammans. De förtroendevalda revisorerna känner således en tillit till det arbete som de externa revisorerna levererar och anser att det är till stor hjälp vid deras beslutsfattande i frågan. ER.B1 och ER.B2 beskriver att de förtroendevalda revisorerna inte kan utföra granskningar på egen hand utan behöver tillgång till personer som kan verksamheten, genom revisionsbyråns tillgång av resurser kan de externa revisorerna bidra med den spetskompetens som krävs inom de olika ämnesområdena. För att kunna hjälpa de förtroendevalda revisorerna krävs det både att de arbetar för dem, men även ibland också emot dem. ER.B1 menar att de externa revisorerna är biträden men kan vid tillfällen även behöva agera som stoppkloss mot de förtroendevalda revisorerna. Detta för att säkerställa att granskningarna som ska utföras blir relevanta och meningsfulla.

5.2.3 Competence

För att kunna biträda de förtroendevalda revisorerna som sakkunniga krävs en bred kompetens enligt ER.B1. För att täcka upp samtliga kunskapsområden som behövs arbetar revisionsbyrån utifrån kompetensprincipen vid deras kommunala revisionsuppdrag. Kompetensprincipen handlar om att få in rätt extern revisor vid olika granskningsområden, där ER.B1 menar att revisionsbyrån har möjlighet att hämta in den kompetens som krävs från deras anställda runt om i landet. Revisionsbyråns anställda har en blandad kompetens och besitter på olika utbildningar som statsvetare, ekonomer, personalvetare och så vidare. Detta innebär att revisionsbyrån har tillgång till olika medarbetare som kan verksamhetsområdet och har den spetskompetens som är svårare för de förtroendevalda revisorerna att ha enligt ER.B2. De externa revisorernas uppfattning om deras tillgång av bred kompetens delas av FR.B som också upplever att de externa revisorerna har den kompetens som krävs för att biträda kommunerna som sakkunniga: ”De externa revisorerna är superexperter. Vissa av dem har ett fantastiskt djup. Faktiskt, de har ett stort engagemang. De är galet engagerade i saker.” påpekar FR.B.

Deras expertis inom olika verksamhetsområden och erfarenheter från andra kommuner skapar en bra mix tillsammans med de förtroendevalda revisorernas kunskaper enligt FR.B. De förtroendevalda revisorerna har ingen revisionsutbildning eller utbildning inom kommunal ekonomi men har däremot olika arbetslivserfarenheter och lokala kunskaper om kommunen. Den kommunala kunskapen är något som de externa revisorerna värdesätter, ER.B2 beskriver

att de förtroendevalda revisorerna vet vad som händer i deras kommun, vad som är viktigt och vad som prioriteras av medborgarna inom kommunen. Medan de externa revisorerna har ett bredare nationellt perspektiv vilket innebär att de tillsammans kan knyta an det lokala och nationella perspektivet utifrån de externa revisorernas nationella kompetens och de förtroendevalda revisorernas lokala kärnkompetens.

Respondent ER.B1 som är uppdragsledare och den yttersta kontaktytan mot kommun B innehar certifiering från SKYREV, vilket är ett bevis på lång erfarenhet av arbete som extern revisor inom kommunal revision. Då certifieringen ställer tuffa krav på lång verksamhet och utbildning inom området, är det långt ifrån alla externa revisorer som har certifieringen. ER.B2 menar att det är en fördel som extern revisor att ha ett samhällsintresse och intresse för hur den offentliga sektorn fungerar i deras arbete. Verksamhetsrevisionen är ett oerhört brett område och omfattas av många olika delar medans den finansiella revisionen är smalare till sättet. De förtroendevalda revisorerna har möjlighet till att få utbildningar och anordnande konferenstillfällen som de externa revisorerna arrangerar vid behov och efterfrågan. FR.B upplever att det material och arbete som presenteras av de externa revisorerna är lättbegripliga. Vid eventuella frågetecken ges alltid de förtroendevalda revisorerna möjlighet att ställa frågor och samtliga genomförda granskningar presenteras muntligen av de externa revisorerna där de kan förklara arbetet mer utförligt och ingående för de förtroendevalda revisorerna. De förtroendevalda revisorerna genomför inga granskningar själva och levererar således inget material, ER.B2 beskriver att de förtroendevalda revisorerna snarare hör sig för lite mer och kommer med idéer som sedan diskuteras. Således blir det även en uppgift för de externa revisorerna att agera som en moralisk kompass, och utifrån dialoger med de förtroendevalda revisorerna pröva om granskningarna är relevanta. Generellt sett menar ER.B1 att de förtroendevalda revisorerna ibland kan ha uppfattningar om saker och ting som inte stämmer och har en tendens att grunda sin uppfattning av ryktesbildningar och saker de hört av andra medborgare inom kommunen. Därför är det viktigt att vid tillfällen även kunna arbeta mot dem i hjälpande syfte och ta fram förslag till diskussion för ett mer objektiva syn- och tankesätt.

5.2.4 Independence

Vid framtagningen av projektplanerna som utformas inför varje granskning av de externa revisorerna prövar de externa sitt oberoende och kontrollerar att de uppfyller kraven som ställs på oberoende för att kunna genomföra sitt arbete. ER.B1 betonar att som extern revisor inom kommunal revision är det inte tillåtet att vara politiskt aktiv, däremot är det viktigt att vara intresserad av politik- och samhällsfrågor för att kunna utföra ett arbete av hög kvalitet. De

förtroendevalda revisorerna figurerar inte, som de externa revisorerna, i den partipolitiska debatten. Det går dock inte att bortse från att de förtroendevalda revisorerna har valts in av kommunfullmäktige och sina politiska partier, och sitter således på sin post för att de har en politisk uppfattning. Men eftersom de förtroendevalda revisorerna lämnar partipolitiken utanför rummet och endast pratar utifrån vad som är bäst från kommunens synvinkel anser ER.B1 att de förtroendevalda revisorerna är oberoende i deras arbete. Både ER.B1 och ER.B2 uppger att oberoendet är något som de förtroendevalda revisorerna håller starkt på och är duktiga på att hantera.

Trots det faktum att de förtroendevalda revisorerna nomineras från politiska partier återspeglas inga politiska diskussioner i deras arbete. FR.B uppger att det är oerhört sällan några politiska diskussioner existerar, någon enstaka gång har värderingsdiskussioner förekommit. De förtroendevalda revisorerna granskar hur nämnderna i kommunen utför sina uppdrag och fullgör målsättningarna som bestämts av kommunfullmäktige, FR.B menar att det inte figurerar så mycket politik i det granskningsarbetet. Det finns även en stark enighet bland de förtroendevalda revisorerna inom kommun B där FR.B uppskattar att de i 99% av fallen alltid är eniga inför deras uppdrag. Även ER.B1 upplever att de förtroendevalda revisorerna är helt överens i sitt arbete och neutrala, de talar helt utifrån vad som är bäst för kommunen. Det går heller inte tydligt att urskilja vilket parti de förtroendevalda revisorerna representerar. Vid ett tillfälle har FR.B:s opartiskhet ifrågasatts av kommunstyrelsens ordförande där det i slutändan visade sig att respondenten hade rätt i frågan. Rollen som ordförande kräver att FR.B är tydlig med sitt tyckande emellanåt samtidigt som det är viktigt att vara opartisk och oberoende i sitt arbete.

5.2.5 Earlier work performance

Respondent ER.B1 började arbeta som extern revisor inom kommunal revision 2007 men har dessförinnan arbetat både inom region Skåne och på en utav Skånes största kommuner. Utöver rollen som uppdragsledare för två kommuner är ER.B1 ansvarig för den externa utbildningsverksamheten inom revisionsbyrån. Tidigare under en period var respondenten även gruppchef. ER.B1 har således en lång erfarenhet av arbete inom den kommunala sektorn och upplever att detta har underlättat och bidragit till en större förståelse i sin nuvarande roll som uppdragsledare. Även ER.B2 instämmer och upplever sitt tidigare arbete inom en kommun som givande trots att det endast var under en kort period:

Även ifall jag inte jobbat så länge i XXX stad så känner jag ändå att den korta erfarenheten jag hade där har också hjälpt till att liksom förstå kommunerna och förstå personerna man pratar med för man träffar många i intervjuer och olika situationer. (ER.B2)

Den tidigare kommunala arbetserfarenheten bidrog till att skapa en större förståelse för de tjänstepersoner som respondenten träffar och pratar med i sitt nuvarande arbete som extern revisor. ER.B2 har en magisterexamen inom offentlig förvaltning och började arbeta som extern revisor inom kommunal verksamhet för 1,5 år sedan, dessförinnan har respondenten även utfört praktik genom sin utbildning inom XXX stad. ER.B1 menar på att resan in mot den externa revisionsrollen kan se lite olika ut samt att det inte är ovanligt att personer som arbetat länge inom verksamheten har en bakgrund med tidigare arbete inom kommuner: ”Det är inte helt osannolikt eller rätt vanligt till och med att man jobbar ett tag här, sen slutar man, sen går man tillbaka och jobbar i en kommun. Sen några år senare kommer man tillbaka igen.”

Eftersom arbetet som extern revisor inom kommunal revision är omfattande och berör många olika verksamhetsområden är det viktigt att kunna tillgå en bred kompetens. ER.B2 beskriver att de externa revisorerna på revisionsbyrån har olika arbetserfarenheter och utbildningar för att leverera den spetskompetens som krävs vid granskningar inom kommunens olika verksamhetsområden.

Respondent FR.B blev utsedd till revisionens ordförande inom kommun B för 3,5 år sedan. FR.B har ingen tidigare erfarenhet av kommunal revision och har inte haft någon annan förtroendevald post inom kommunen tidigare. FR.B menar att det möjligtvis var den privata arbetsbakgrunden i yrkeslivet som gjorde att förfrågan gällande ordförandeposten ställdes. FR.B har arbetat inom många olika delar av IT-industrin samt inom styrning och uppföljning av verksamheter. Framförallt har FR.B arbetat mycket som ledare i dåligt styrda verksamheter med uppdraget att förbättra styrsystemen. FR.B:s tidigare arbetserfarenheter har bidragit till att FR.B är bra på att upptäcka felaktigheter och förbättringsåtgärder inom sämre fungerande verksamheter, även arbete med siffror och uppföljning är ett starkt utvecklat område. Dessa kompetenser och erfarenheter var något som FR.B försökte utnyttja och bidra med när respondenten utsågs till revisionsordförande:

Det var en utav sakerna som förvånade mig lite grann, jag var tvungen att styra upp lite grann. Vi kan inte snacka i tre timmar om, har vi en dag i månaden kan vi inte lägga halva mötet på att diskutera hur avloppsrören ser ut liksom. (FR.B)

På så vis kunde FR.B:s tidigare arbetserfarenheter och kompetensområden hjälpa till att skapa en struktur samt prioritering av arbetet så att den kommunala revisionsverksamheten kunde effektiviseras och utvecklas.

5.2.6 Trust

Förtroendet mellan de externa och förtroendevalda revisorerna är ett viktigt element enligt ER.B1. Relationen mellan parterna beskrivs som en förtroenderelation där ER.B1 menar att förtroendet är anledningen till att just deras revisionsbyrå biträder de förtroendevalda revisorerna:

Det här är en jätteviktig affärsrelation som vi har alltså, vi finns ju där med tanke på att vi vunnit en upphandling från första början och i sin tur beror ju det också på att vi då har ett förtroende. Kommunen hade ju aldrig antagit vårt anbud om de inte känt förtroende för vårt arbete och våra tjänster, för mig och alla andra också som bygger upp teamet. (ER.B1)

De externa revisorerna känner således ett förtroende från de förtroendevalda revisorerna redan vid inledningen av relationen eftersom revisionsbyrån blivit utvald i en upphandlingsprocess där flera aktörer deltog. Ett antaget anbud vid upphandlingsprocessen tyder enligt de externa revisorerna på ett förtroende för deras kompetens, arbete och erbjudna tjänster.

Även FR.B instämmer att förtroendet är ett viktigt element inom relationen med de externa revisorerna. Vid upphandlingen valde kommun B att ge de externa revisorerna fortsatt förtroende som deras sakkunniga biträde. Trots att upphandlingen genomfördes med en objektivitet menar FR.B att det är svårt att bortse från deras tidigare relation:

Det är möjligt men å andra sidan är det viktigt att man vet att det kommer fungera bra och att man vet vad man får och sådana saker. Lättare att veta vad man får om man redan har det, provat på det. Så det är svårt det där. (FR.B)

Det fortsatta förtroendet menar ER.B1 är något som de externa revisorerna uppskattar och är glada över. Förtroendet har en stor inverkan i deras arbete, om de externa revisorerna inte känner något förtroende för kommunen hade revisionsbyrån inte kunnat anta uppdraget som sakkunniga. Förtroendet är en viktig förutsättning för att kunna utföra arbetet som sakkunnig på ett bra sätt. ER.B1 uppger att det har funnits andra tillfällen där revisionsbyrån inte har kunnat hantera ett uppdrag på grund av bristande förtroende, vilket resulterat i ett avslutat uppdrag. Situationen är dock ovanlig, men har förekommit i andra delar av landet menar ER.B1.

5.2.7 Slutprodukt

Vid slutet av året ska en revisionsberättelse framställas utifrån årets händelser och granskningar inom den kommunala revisionen. Likt granskningarna som genomförs under året, är det de externa revisorerna som utformar och tar fram innehållet till revisionsberättelsen. ER.B1 beskriver att de hjälper de förtroendevalda revisorerna att formulera sig så att innehållet i

revisionsberättelsen är förståeligt och genomtänkt utifrån vad de förtroendevalda revisorerna tycker. ER.B1 beskriver att externa revisorer inte har något bestyrkande uppdrag inom kommunen, vilket innebär att de externa revisorerna inte är straffrättsligt ansvariga och skriver inte under revisionsberättelsen: ”Vi skriver inte på någonting, vi har inget sånt ansvar hos oss. De förtroendevalda revisorerna skriver under. Men om man ska vara riktigt krass och hård i tonen så är inte pappret värt någonting alls egentligen.” (ER.B1)

ER.B1 menar att revisionsberättelsen ur ett rent juridiskt perspektiv inte alls har samma dignitet som en revisionsberättelse i ett privat bolag. Den kommunala revisionsberättelsen har självklart en betydelse, speciellt vid tillfällen när anmärkningar riktas eller ansvarsfrihet avstyrks uppger ER.B1. Som uppdragsledare skriver ER.B1 istället på och genomför en granskning till årsbokslutet. Denna granskningsrapport bifogas som bilaga till revisionsberättelsen vilket ER.B1 uppger kan signalera och tyda på att de förtroendevalda revisorerna har underlag för sitt uttalande i revisionsberättelsen. FR.B anser att det är viktigt och känns bra att det är förtroendevalda revisorer som skriver under revisionsberättelsen. Tillsammans med de externa revisorerna går de igenom revisionsberättelsen och ser om det är något som behöver korrigeras. Under genomgången kan de förtroendevalda exempelvis föreslå ändringar på skarpare ordalag och hårdare formuleringar som justeras, FR.B uppger att de aldrig skriver under revisionsberättelsen innan de har gått igenom den ordentligt.

I samband med revisionsberättelsen ska de förtroendevalda revisorerna även rekommendera om kommunfullmäktige ska godkänna årsredovisningen. För tredje eller fjärde året i rad har de förtroendevalda revisorerna i kommun B rekommenderat kommunfullmäktige att inte godkänna årsredovisningen uppger FR.B. Orsaken till detta är att de förtroendevalda revisorerna anser att kommunen redovisar sina pensionsskulder felaktigt och överträder lagstiftningen. FR.B uppger att de externa revisorerna har stöttat dem och bidragit med hjälp och råd i frågan samt står bakom deras rekommendation att inte godkänna årsredovisningen. ER.B1 uppger att det inte är ovanligt att kommunfullmäktige inte delar revisorernas uppfattning. Om kommunfullmäktige inte går i linje med de förtroendevalda revisorerna sänder det på något sätt tillbaka signaler till revisorerna att vi hör vad ni säger men vi lyssnar inte enligt ER.B1. Inom en kommun finns inget tjänstemannaansvar, vilket innebär att de förtroendevalda revisorerna endast granskar andra förtroendevalda och på så vis kan de förtroendevalda endast rikta anmärkning eller avstyrka ansvarsfrihet mot nämnder eller kommunstyrelsen enligt ER.B1: ”Så det är lustigt så när man bara tänker på det, backar ut litegrann och tittar in på detta så är det ett ganska lustigt system.”

Systemet i Sverige är ganska unikt uppger ER.B1, trots detta tycker samtliga respondenter att systemet fungerar bra och är tillfredsställande. FR.B anser att förtroendevalda revisorer tillför ganska mycket värde samt att deras skiftande bakgrund och ursprung gör att de företräder kommunmedborgarna på ett bra sätt: ”Vi är vanliga människor, en bonde, en tidigare VD, en IT snubbe, en golvläggare och en redovisare. Våldigt skiftande bakgrund, liksom vart vi kommer ifrån och jag tror att det är bra. Men ingen av oss har sakkunnigheten, men det kommer de externa med. Så den mixen blir ju rätt stark liksom.” Involveringen från medborgarna är viktigt och det faktum att det är folkvalda som granskar verksamheten är bra enligt FR.B.

5.2.8 Identifierade aspekter inom relationen

Inom kommun B uppfattas relationen mellan den externa och förtroendevalda revisorn vara strukturerad där en tydlig planering influerar samarbetet. Respondent FR.B ger intrycket av att vara organiserad och tar hjälp av sina tidigare arbetserfarenheter för att styra den kommunala revisionsverksamheten framåt. Respondenterna ER.B1 och ER.B2 upplevs vara proaktiva och framåtriktade genom deras målmedvetenhet och tydliga sätt att arbeta. Relationen upplevs vara formell där båda parter bidrar för att driva samarbetet framåt.

5.3 Kommun C

För att undersöka relationen mellan en förtroendevald och extern revisor inom kommun C intervjuades den förtroendevalda revisorn FR.C samt den externa revisorn ER.C. Respondent FR.C har en lång erfarenhet av att arbeta inom den kommunala sektorn. FR.C är utsedd från socialdemokraternas parti och fick bland annat posten som ordförande för att kommunen har en borgerlig majoritet. Sammanlagt har kommun C sju utsedda förtroendevalda revisorer med olika politiska bakgrunder. Kommunens sju förtroendevalda revisorer, inklusive FR.C, är pensionerade män.

Den upphandlade biträdande revisionsbyrån är revisionsbyrån C som vart fjärde år i fyra till fem mandatperioder⁶ blivit upphandlad av kommun C. Kommun C valde dock en annan revisionsbyrå, Deloitte, förra mandatperioden men Deloitte biträder inte någon kommun i Skåne längre (se bilaga 3). Då valde kommun C att återgå till revisionsbyrån C. Revisionsbyrån C biträder nio kommuner i Skåne, däribland kommun C, och är för närvarande fyra personer på byrån som arbetar inom den offentliga sektorn. Revisionsbyrån tar in konsulter som hjälper till med kommunala uppdrag, där deras kompetens är skräddarsydd efter uppdraget. Respondent

⁶ En mandatperiod består vanligtvis av fyra år och det är under denna period som revisionsbyrån är upphandlad efter.

ER.C är uppdragsledare för de externa revisorerna som biträder kommunen men även regionansvarig inom revisionsbyrån för den offentliga sektorn i Skåne. ER.C har arbetat i tio år med kommunal revision inom den offentliga sektorn.

5.3.1 Upphandling av externa revisorer

När kommun C ska upphandla en extern revisionsbyrå medverkar de förtroendevalda revisorerna i upphandlingsprocessen genom att vara med och lägga fram förfrågningsunderlaget enligt respondent FR.C. Ofta brukar kommun C gå tillsammans med andra närliggande kommuner i Skåne och framställa ett gemensamt förfrågningsunderlag. FR.C påpekar att hjälp även tas utav SKL, där de har konsulter till förfogande som kan hjälpa till i upphandlingsprocessen. Enligt respondent ER.C har kommunerna SKL som stödfunktion under upphandlingsprocessen. Organisationen SKL försöker underlätta processen genom att ta fram mallar och sätta en transparens och tydlighet på förfrågningsunderlagen. Dock får kommunerna själva välja om SKL:s rekommendationer och mallar ska följas enligt ER.C och kommun C hade utformat ett eget underlag där vissa delar möjligen var hämtade från SKL. Förfrågningsunderlagen kan komma att skilja sig åt från kommun till kommun.

Kommun C har en längre erfarenhet av att samarbeta med revisionsbyrån C som kommunen valt att upphandla vart fjärde år i fyra till fem mandatperioder. Dock valde kommunen att ta ett uppehåll från revisionsbyrån förra mandatperioden då de valde revisionsbyrån Deloitte istället. Enligt FR.C var det ett antal faktorer som resulterade i att kommunen valde att upphandla Deloitte istället för exempelvis revisionsbyrån C. Priset var en viktig faktor, då byrån försökte prisa sig in anmärker FR.C men andra faktorer kom att spela en större roll, som exempelvis kompetens, erfarenhet och arbetskvalité, Deloitte gjorde ett jättebra föredrag och intryck på kommunen. Deloitte har nu valt att sluta biträda kommuner i Skåne som externa revisorer (se bilaga 3) och därför fick kommunen inget anbud från Deloitte i den senaste upphandlingen. Respondent FR.C menar att i den allra senaste upphandlingen kom enbart priset att styra beslutet att upphandla revisionsbyrån C framför andra faktorer. Detta har enligt respondenten FR.C ingen större betydelse då kommunen lika gärna kan gå efter lägsta pris när det enbart är KPMG, PwC och EY som lämnar anbud. FR.C menar på att det är tråkigt att det enbart finns KPMG, PwC samt EY som externa revisionsbyråer på marknaden och hade hellre sett att en mindre aktör kommit in i upphandlingsprocessen för att få en annan spets på frågorna:

När det bara är PwC, KPMG och EY det är liksom samma gubbar, samma människor som rör sig runt hela tiden i samma frågor. De externa revisorerna byter företag ja de går till varandra och så vidare. Nä det händer inget spännande där egentligen. (FR.C)

Respondent FR.C menar att då revisionsbyråerna försöker prisa sig in och lägga det lägsta budet får kommunen pengar över i sin budget och byrån blir inte dyr att upphandla, i slutändan är det billigt för kommunen. Vilket kan vara en anledning till att Deloitte valde att sluta biträda kommuner i Skåne, ”Jag skulle tro att det handlar om att det blev för, det blev en förlustaffär för Deloitte” anmärker FR.C.

Enligt respondent ER.C är det klart att de externa inte ser att kommunerna enbart väljer anbuden med lägsta pris utan väger in andra faktorer. ER.C anser dock nu att andra faktorer som kvalitetsaspekter väger in större i upphandlingsprocessen. Nu betygsätter till och med kommuner revisionsbyråernas presentationer, där byrån betygsätts efter hur väl de kan framföra och presentera sin offert. Upphandlingar som dessa tycker ER.C är jättebra och välkomnar. ”Det blir liksom också att man inte bara kan skriva massa text utan också få möjlighet att presentera sig och faktiskt förklara vad det är man menar.” ER.C ser ett värde i att ha presentationer som ett inslag i upphandlingsprocessen men att det blir lite tuffare för det är ändå en subjektiv bedömning, pris är enklare för antingen ligger anbudet högre eller lägre än de övrigas.

En utav anledningarna till att de tre stora revisionsbyråerna valt att inrikta sig så mycket på den kommunala sektorn menar FR.C har att göra med en ny lag som trädde i kraft för några år sen. När den nya lagen kom resulterade detta i att små privata bolag under en viss storlek inte behövde revisorer som granskade deras verksamhet. Detta ledde i sin tur till att många uppdrag för de stora revisionsbyråerna försvann och medförde att byråerna valde att fokusera på den kommunala sektorn. Dock menar FR.C att kommunernas upphandlingsprocesser tar livet av väldigt mycket kommunal verksamhet. Då det bara är tre stora revisionsbyråer som deltar i upphandlingsprocessen kan inte små lokala verksamheter tävla med deras resurser och har inte samma möjlighet att sälja in sina tjänster till kommunen. Detta resulterar i att många lokala verksamheter försvinner. FR.C menar att upphandlingsprocesserna är värt en diskussion i sig där andra aktörer bör få en chans att delta.

5.3.2 Reliance

Kommunens förtroendevalda revisorer möter sina upphandlade externa revisorer efter en sammanträdesplan. Elva fysiska möten sker under ett år där bland annat respondent ER.C medverkar vid varje möte. Enligt ER.C kan det skilja sig en del mellan vad de externa revisorerna utför för arbete och vad de förtroendevalda revisorerna utför för arbete inom kommunen. ER.C och de externa revisorerna biträder de förtroendevalda revisorerna genom att

ta fram kallelser, skriva minnesanteckningar på mötet och arbetar efter en revisionsplanering, där det är fastställt vilka projekt och årliga granskningar som ska utföras av de externa revisorerna. Respondent ER.C berättar att det finns grundläggande granskningar, på en miniminivå som de externa revisorerna måste granska i kommunens nämnder och styrelser som exempelvis delårsbokslut och årsredovisningar. Utöver dessa grundläggande granskningar, granskar de externa revisorerna verksamheter i kommunen utefter en riskanalys där de förtroendevalda bestämt vilka granskningar som ska prioriteras. Det är de förtroendevalda som väljer ut vad de externa revisorerna ska titta på och granska i kommunen: ”Så är relationen i allt, vi är liksom ett biträde, vi har professionalismen, vi är sakkunniga, de förtroendevalda är ju väldigt viktiga för att de har lokalkännedomen.” menar ER.C. Det är alltid de förtroendevalda som styr och bestämmer hur kommunen ska granskas och de externa revisorerna finns som ett biträde, ger stöd, råd samt vägledning. ”De förtroendevalda har sina rutiner, med strukturer som funkar och det är viktigt att vara lyhörd på. Men sen kan man liksom förfinas och komma med inputs.” ER.C menar på att de externa revisorerna har en viktig funktion i form av sakkunnighet, säkerställa att god revisionsledning följs.

Under arbetets gång när de externa revisorerna utför det arbete som de förtroendevalda valt ut, och som sedan de förtroendevalda kommer stå för när de skriver under revisionsberättelsen, menar respondent ER.C på att det är viktigt att ha en dialog och avstämningar med de förtroendevalda revisorerna och framför allt med ordföranden för revisionen, respondent FR.C. Kommunikation och transparens är av stor vikt inför och efter sammanträdena som både de förtroendevalda och externa revisorerna har en gång i månaden. Respondent ER.C menar att kommunikationen är mycket löpande mellan framförallt sig själv och FR.C, där det är vanligt att revisorerna har kontakt via mail och telefon speciellt innan och efter deras sammanträden tillsammans. Mycket av kommunikationen måste ske för att säkerställa att de externa revisorerna presenterar exempelvis rapporter som stämmer överens med de förtroendevaldas åsikter och synsätt.

Det arbete som de externa revisorerna utför under ett år är underlag och revisionsbevis som slutligen resulterar i en revisionsberättelse. Underlagen och rapporterna från de externa revisorernas granskningar är till en början ett förslag på utkast som de förtroendevalda revisorerna ska kontrollera och läsa igenom innan de väljer att godkänna dem:

De externa presenterar förslag för oss som går vi igenom, läser igenom och ibland så tycker vi okej det här går vi vidare med, ibland så tycker jag att de externa är lite för snälla, lite för vaga va. Här har vi suttit och retat upp oss på någonting, att någonting har hänt. Helvete nu måste vi liksom tala om tydligt... så kommer ett väldigt vagt formulerat förslag från

konsulten (de externa) och då kan det mycket väl hända att vi ger bakläxa eller säger att det här måste vi skärpa upp med. (FR.C)

Respondent FR.C menar att de externa revisorerna ibland är lite för vaga i sina formuleringar och inte lika skarpa som de förtroendevalda skulle velat att de var. FR.C tror att det kan vara ett resultat av att de externa revisorerna är lite rädda för att stöta sig. De förtroendevalda revisorerna måste känna att de externa revisorerna utför granskningarna efter deras synsätt, och presenterar rapporter som de förtroendevalda kan förlita sig på och känna ett förtroende för. Den enda arbetsuppgift som de förtroendevalda inte lägger sig i över huvud taget enligt respondent FR.C är den ekonomiska redovisningen som revisionsbyrån C får sköta helt fritt. Räkenskaperna är inte av lika stort intresse som förvaltningsrevisionen och är inte ett område de förtroendevalda brukar kontrollera, men är fortfarande ett område som de förtroendevalda kommer stå för när revisionsberättelsen skrivs under. I arbetsprocessen som uppstår mellan de förtroendevald och externa revisorerna i kommun C är det alltså de förtroendevalda revisorerna som kommer att använda och stå för de externas arbete, de förtroendevalda revisorerna bidrar med den lokala kännedomen men revisionsberättelsens underlag är sammanställt av de externa revisorerna och granskningarna och arbetsuppgifterna de utfört under året.

5.3.3 Competence

Kompetensnivån mellan de förtroendevalda och externa revisorerna skiljer sig åt där både respondent FR.C och ER.C menar att revisorerna medför olika kunskaper in i relationen. Enligt respondent FR.C har inte de förtroendevalda den expertis som krävs för att utföra de externa revisorernas arbete. FR.C menar dock samtidigt att de externa revisorerna inte har samma kompetens som de förtroendevalda inom förvaltningsrevisionen:

Den ekonomiska redovisningen sköts ju helt och hållet av..., dels har vi ekonomikontoret och sen så är det då revisionskonsulten (revisionsbyrån C) de kan ju det här va. Men när det gäller förvaltningsrevisionen så kan de externa ingenting. Hur fungerar byggnadsnämnden i XXX kommun, hur fungerar byggnadsnämnden i XXX kommun. (FR.C)

Respondent FR.C menar på att de förtroendevaldas inblick i kommunen och deras långa erfarenhet av kommunal verksamhet är en stor fördel i förvaltningsrevisionen, och en viktig komponent som de förtroendevalda revisorerna medför i relationen. Även respondent ER.C anmärker detta: ”De förtroendevalda är boende i kommunen, de har oftast varit och haft många tunga politiska poster innan man kommer till revisionen.” ER.C menar vidare att kompetensnivån är skiftande hos de förtroendevalda revisorerna men något som gör att en bra

dynamik uppstår. Dock finns det områden som de förtroendevalda inte är fullt insatta i, exempelvis saker i bokslutet gällande pensionsskuld. Respondent ER.C menar att det då är viktigt att ha en dialog med de förtroendevalda där de kan få ställa frågor och reda ut oklarheter, vilket deras utbildningstillfällen bland annat ger upphov till. Revisionsbyrån C erbjuder utbildningstillfällen till kommunens förtroendevalda revisorer två gånger per år, dock är detta enbart ett erbjudande och inget tvång anmärker ER.C. De förtroendevalda har en chans att välja vad utbildningstillfället ska ta upp, där exempelvis en undervisning i hur man läser en årsredovisning är ett exempel på undervisningsinnehåll. Respondent FR.C anmärker att de förtroendevalda revisorerna även tar del av SKL:s utbildningar och inte enbart revisionsbyråns utbildningar. Detta menar FR.C att de förtroendevalda gör för att inte bli så låst av hur revisionsbyrån C ser på livet. FR.C menar samtidigt att partiet som utsett en kandidat till kommunfullmäktige, har förutsatt att kandidaten har en viss kunskap med sig, att intresset är så stort att kandidaten därför är insatt i hur revisionen fungerar:

Från socialdemokraternas sida handlar det om att ett intresse finns va, vem vill (frågar partiet) jag skulle tycka att det är kul (svarar någon). Ja men då har man ju liksom en kandidat. Man lägger egentligen inte några pengar eller tid på att utbilda kandidater, du utgår från att finns det ett intresse, finns en viss kunskap också. (FR.C)

Respondent ER.C menar på att de förtroendevalda har riktlinjer att följa, de har ett uppdrag enligt kommunallagen och de följer god kommunalsed. Det existerar en formalia som styr deras uppdrag, de förtroendevalda är alltså inte fria till att göra vad de vill och riktlinjerna finns för att säkerställa att de förtroendevalda revisorerna med olika kompetensnivåer vet hur arbetet ska utföras och vilka krav som ställs på deras roll.

Kompetensen hos de externa revisorerna behöver även vara bred, där mixade kunskaper finns inom teamet enligt ER.C. Revisionsbyrån C tar in specialister om ett behov finns för de olika uppdragen: ”Jag har god kunskap om kommuners organisation, styrsystem, relation, politik och tjänstemän osv. Men ska vi göra en djupgranskning kring hur man följer upp utplacerade barn, ja då bemannar vi med en specialist.” (ER.C)

Respondent ER.C har själv en certifiering från Sveriges kommunala yrkesrevisorer, SKYREV, sedan 2013 och menar på att certifieringen är ett kvitto för revisorerna i branschen, att de upprätthåller professionaliteten samt säkerställer att de externa revisorerna kan utföra uppdragen gentemot kunden. ER.C anmärker även att det i många utav upphandlingsunderlagen står att uppdragsledaren hos revisionsbyrån ska ha certifieringen från SKYREV. Kravet finns enligt ER.C för att borga för en viss kunskap och kompetens hos den externa revisionsbyrån.

Kompetensnivån hos de externa revisorerna behöver vara bred för att täcka alla områden inom kommunen, där just den ekonomiska kunskapen är av stor vikt då en granskning av en kommuns ekonomi är av intresse eftersom kommunen finansieras med skattemedel. ”Vi ska hushålla med skattemedel och pengarna ska användas så effektivt som möjligt så det är klart att allting landar i någon form av ekonomistyrning.” Respondent ER.C menar att det är många olika faktorer som påverkar en kommuns ekonomi men grundkontentan är att de ska hålla sig inom sin ram och kontrollera att nämnderna använder sina medel på bästa sätt. För uppdrag som är mer komplexa får revisionsbyrån rekrytera in konsulter.

5.3.4 Independence

De förtroendevalda revisorerna är tillsatta från deras politiska partier och valda på ett politiskt mandat. Detta innebär att deras politiska bakgrund samt hur mandaten är fördelade styr sammansättningen av revisionsgruppen. ER.C upplever de förtroendevalda revisorerna i kommun C som väldigt enade och oberoende. Överlag anser ER.C att det fungerar väldigt bra, ibland kan vissa politiska färgningar synas genom, exempelvis att vissa typer av frågor tas upp eller ställs. Vid dessa tillfällen har ordföranden för de förtroendevalda revisorerna en viktig roll att se till att det inte blir för mycket politiska diskussioner enligt ER.C. Vid en avvikande åsikt eller skiljaktig bedömning är det ingen som kan tvinga en förtroendevald revisor att tycka som samtliga andra, utan varje revisor har möjligheten skriva en egen revisionsberättelse. FR.C menar att den politiska dimensionen försvinner av den orsaken. Revisionen behöver inte vara eniga i ett beslut, de förtroendevalda revisorerna hamnar aldrig i någon omröstning där majoriteten vinner, vilket innebär att det kan framkomma många olika åsikter menar FR.C. Trots det faktum är det inget som varken FR.C eller ER.C har varit med om tidigare.

Revisionen ska själva bestämma vilka granskningar som ska utföras under året, deras politiska parti får inte influera eller påverka något beslut uppger FR.C. I frågan om det politiska ska hållas utanför, menar FR.C att det är en svår fråga. De förtroendevalda revisorerna är tillsatta av deras politiska partier, ett beslut om en granskning förekommer oftast av att en händelse har inträffat och uppmärksammas av de förtroendevalda revisorerna. FR.C menar att på så vis är de förtroendevalda revisorerna är inne och berör de politiska områdena. Den kritik som har riktats mot den kommunala revisionen kan FR.C hålla med om till viss del. FR.C menar att det inte är orealistiskt att revisionen mycket väl kan bortse från händelser och påverkas av påtryckningar från sina politiska partier: ”Ja, det tror jag säkert att de gör. Det tror jag säkert, jag är övertygad om att de gör det.” påpekar FR.C. Respondent ER.C menar att det är en förtroendevald revisors perspektiv och det får stå för dem samtidigt poängterar ER.C att som

sakkunnig är oberoendet väldigt viktigt och en icke-fråga. Som sakkunnig extern revisor är du där utifrån revisionsuppdraget och måste alltid förhålla sig till oberoendet, där en avstämning ska ske inför varje uppdrag.

5.3.5 Earlier work performance

FR.C är ordförande för de förtroendevalda revisorerna inom kommun C och har en tidigare arbetsbakgrund inom både den privata och kommunala sektorn. FR.C har en bred arbetserfarenhet där arbetsuppgifter som bestått av bland annat personal- och HR-frågor samt samhällsplanering ingått. FR.C upplever förtroendemannarollen som spännande, oavsett om det är inom revisionen eller någon nämnd eller styrelse. Det finns både fördelar och nackdelar med att tidigare varit tjänsteman i en kommun menar FR.C då mycket information och kunskap om hur det är att vara förtroendemän och tvärtom finns. De förtroendevalda revisorerna inom kommun C består till största delen av pensionerade män, FR.C beskriver att den kommunala revisionen generellt sett är mansdominerade och består av pensionerade individer. Fördelen med att de förtroendevalda revisorerna är äldre är att de ofta har en lång bakgrund med sig som förtroendevalda i kommunerna uppger FR.C. Deras tidigare erfarenheter bidrar till en stor kunskap om kommunen samt hur arbetet fungerar vilket är en fördel i deras roll som förtroendevalda revisorer anser FR.C:

I min revisionsnämnd så har en kille suttit i byggnadsnämnden som byggnadsnämndens ordförande i många år, en annan har också varit i byggnadsnämnden men har även varit inom andra nämnder och utbildningsförvaltning och så vidare. Så vi har ett ganska brett spektrum inom revisionen och kan mycket om kommunen och hur kommunen fungerar och allting så där va. Och det är en fördel när man ska jobba med det här. (FR.C)

Även ER.C uppger att det är vanligt att de förtroendevalda revisorerna tidigare har haft tunga politiska poster inom kommunen, vilket innebär att de förtroendevalda ofta har god kunskap om kommunen och verksamheten.

Respondent ER.C har arbetat som extern revisor inom den kommunala sektorn i 10 år och har arbetat på sin nuvarande revisionsbyrå sedan 2015. Dessförinnan arbetade ER.C på en konkurrerande firma och har en magisterutbildning inom statsvetenskap. Stads-bakgrunden kompletterar bra med andra personer som har en mer ekonomisk inriktning, då de arbetar i team för att få bäst kompetenser i deras arbete som sakkunniga biträden. FR.C har arbetat som kundansvarig extern revisor hos kommun C sedan två år tillbaka. För att inneha uppdraget som kundansvarig, kräver många utav kommunerna i upphandlingsunderlagen att de kundansvariga ska vara certifierade. ER.C uppger att certifieringen är ett slags kvitto på professionalitet för revisorerna i branschen samt säkerställer att de fullgör deras uppdrag gentemot kunderna: ”så

oftast är det ju också ett krav för att man ska ja, borga för en viss kunskap och kompetens kring det här.” Certifikatet kräver lång erfarenhet och relevant utbildning, ER.C har haft sin certifiering sedan 2013. Arbetet inom den offentliga sektorn har alltid varit i ER.C:s intresse och således har ett arbete inom den privata sektorn aldrig varit aktuellt.

5.3.6 Trust

En kommun är en väldigt komplex organisation. Den kommunala revisionen är ett omfattande uppdrag, där all verksamhet i kommunen ska granskas vilket ER.C menar är orimligt då verksamheten är så pass stor. Därför är det viktigt att genomföra en riskanalys och sedan i sin revisionsplan prioritera utifrån riskerna och genomföra granskningar. De förtroendevalda revisorerna bestämmer och väljer ut granskningsområden där sedan de externa revisorerna utför granskningen. ER.C menar att det är så relationen ser ut i allt, de externa revisorerna är biträden åt de förtroendevalda revisorerna där de bidrar med professionalism och sakkunnighet. De förtroendevalda revisorerna är viktiga på grund av deras lokala kännedom. ER.C uppger att samarbetet med de förtroendevalda revisorerna i kommun C fungerar väldigt bra. Det är viktigt att klargöra förväntningar och roller vid inledningen av relationen menar ER.C, där de som sakkunniga måste vara mottagliga och anpassningsbara till hur de förtroendevalda vill ha det. Genom att föra en dialog kan de externa revisorerna komma med goda idéer och förslag till de förtroendevalda:

Så har vi hela tiden den här dialogen. Jag tror mycket på dialog, kommunikation och den här öppenheten. Och har du det, så skapar ju det förhoppningsvis ett förtroende. Och att man liksom vet vad man kan förvänta sig av den andra. (ER.C)

ER.C har möte med de förtroendevalda revisorerna en gång i månaden, förutom en månads uppehåll på sommaren. Utöver det har ER.C löpande kontakt med FR.C. Dialogen innan och efter mötena är väldigt viktiga enligt ER.C som menar att avstämningarna och kommunikationen skapar en transparens. Även FR.C anser att samarbetet mellan revisorerna fungerar väldigt bra där en tät och regelbunden kommunikation existerar. FR.C är väldigt etablerad i revisionen vilket skapar en stor trygghet att ha en ordförande som är väl insatt i frågan och arbetet uppger ER.C. Båda parterna upplever således att de har ett förtroende för varandra och den kompetensen som de båda tillför till relationen. En viktig del som bidrar och utvecklar förtroendet är kvalitetsuppföljningarna som de externa revisorerna genomför. Avstämningarna ger feedback kring hur de förtroendevalda revisorerna upplever de externa revisorernas insatser, engagemang och så vidare. ER.C menar att de externa på så vis får en

indikation på om de förtroendevalda revisorerna är nöjda med deras arbete. Som kundansvarig är det en viktig roll, att fånga upp de förtroendevaldas åsikter och genomföra avstämningar.

5.3.7 Slutprodukt

Alla granskningar som genomförs under året är underlag och revisionsbevis för att slutligen landa i en revisionsberättelse. Revisionsberättelsen är revisionens tyngsta dokument uppger ER.C. De förtroendevalda revisorerna har ofta en väldigt klar bild av hur de önskar framställa revisionsberättelsen. Det är ER.C som framställer dokumentet utifrån de förtroendevalda revisorernas önskemål där det förs en ständig dialog. Det kan komma att bli diskussioner angående formuleringar, där revisionsberättelsen bearbetas på detaljnivå. ER.C beskriver att det är de externa revisorerna som genomför utredningen, granskningen och framställer ett förslag till beslut. Det är sedan de förtroendevalda revisorernas uppgift att granska och gå igenom handlingarna, till stor del håller de med kring vad de externa revisorerna presenterar, men det händer även att de inte gör det. Vid sådana tillfällen säger de förtroendevalda revisorerna ifrån och diskussioner förs där underlaget kan bearbetas.

De förtroendevalda revisorerna kan i revisionsberättelsen rikta anmärkning eller välja att inte bevilja ansvarsfrihet om de anser att nämnderna eller styrelsen inte har fullgjort sina uppdrag. Detta innebär dock inte att kommunfullmäktige behöver gå i samma linje som revisionen uppger ER.C:

Då blir det inget, det blir ju ingen effekt. Det skapar ju absolut en diskussion, och det är aldrig kul som för nämnd att inte ha, då det är ett politiskt förtroende, då är det ju brutet där, iallafall från revisionens sida. Att man inte har förtroende för att de förtroendevalda klarar av att fullgöra sitt uppdrag. (ER.C)

Samtliga förtroendevalda revisorer har också möjlighet att skriva en egen revisionsberättelse om revisorerna inte kommer överens och delar varandras åsikter. Respondent ER.C menar att en sammanhållen bedömning är mest önskvärd och har aldrig varit med om att en förtroendevald revisor valt att lämna en egen revisionsberättelse. Som biträde har ER.C inget att säga till om saken utan kan endast finnas där som stöd. Trots att diskussioner förts under tidigare år om förändringar inom den kommunala revisionen anser ER.C att systemet fungerar bra:

När man då hade diskussioner från FAR från branschorganisationen, som var såhär att någon stack ut hakan där och sa att nu måste den kommunala revisionen professionaliseras och nu ska det bara vara externa revisorer som skriver under revisionsberättelsen, men det fick ju inget gehör. Jag tror att den här politiska förankringen är ju väldigt väl etsad i systemet. Och det var ju ingen som tyckte att det var, det fick inte gehör. Så jag tror liksom

systemet är väl grundat även om det utifrån kan se väldigt konstigt ut, så i praktiken upplever jag att det fungerar väldigt bra. (ER.C)

De förtroendevalda revisorernas funktion är jätteviktig och utan deras hjälp och kunskap hade de externa revisorerna inte kunnat utföra allt deras arbete, eftersom de biträder flera olika kommuner menar ER.C.

5.3.8 Identifierade aspekter inom relationen

Inom kommun C uppfattas relationen mellan den externa och förtroendevalda revisorn vara koopererad där en tydlig samarbetsvilja genomsyrar relationen. Respondent FR.C har klara förväntningar på de externa revisorerna och är tydlig med att sätta sin egna prägel på revisionsarbetet. Respondent ER.C förespråkar en god kommunikation och anpassar sitt arbete utifrån de förtroendevaldas önskemål. Relationen upplevs vara samverkande där en öppenhet kring förväntningar samt arbetsroller klagörs.

5.4 Sammanställning av identifierade aspekter

Utifrån uppsatsens empiriska resultat har följande nio aspekter (se tabell 5.1) identifierats inom relationerna mellan de förtroendevalda och externa revisorerna. Aspekterna karakteriserar samarbetet mellan revisorerna och förklarar relationens utformning.

Tabell 5.1 Identifierade aspekter inom relationerna

Kommun	A	B	C
Typ av relation	Tillitsfull	Planerad	Koopererad
Förhållningssätt FR	Auktoritär	Strukturerad	Förväntansfull
Förhållningssätt ER	Förpliktad	Proaktiv	Anpassningsbar

6. Analys och diskussion

Då det var av stor vikt att få en full förståelse av varje enskild kommun, presenterades i föregående kapitel resultaten individuellt i linje med kodifieringarna som användes vid innehållsanalysen av intervjuerna. I följande kapitel kommer resultaten från den empiriska analysen sammanställas och alterneras med den teoretiska referensramen, för att sedan slutligen dra våra slutsatser kring relationen mellan de förtroendevalda och externa revisorerna.

6.1 Relationens uppkomst

Upphandlingen är den process där relationen mellan de förtroendevalda och externa revisorerna inleds. Den första kontakten mellan parterna sker vid upphandlingsprocessen och därmed kan den anses vara startpunkten för relationen. Kommunallagen fastställer att de förtroendevalda revisorerna ska biträdas av externa revisorer för att kunna fullgöra sina granskningar enligt god revisionsord (KL, SFS 2017:725, kap. 12, 8 §). Således regleras det enligt lag att den kommunala revisionen ska utgöras av båda parterna. När kommunerna anlitar sina externa revisorer finns det olika alternativ och lösningar att tillgå. Samtliga tre medverkande kommuner i studien anlidade de externa revisorerna utifrån en upphandling på marknaden. Alla ordförandena för de förtroendevalda revisorerna var högst delaktiga i processen där revisorerna med hjälp utav utomstående upphandlingskonsulter utformade förfrågningsunderlaget som sedan lades ut på marknaden. Upphandlingsprocessen måste genomföras i enlighet med lagen om offentlig upphandling (LOU, SFS 2016:1145) vilket innebär att kommunerna och ordförandena för de förtroendevalda revisorerna måste anpassa sig och följa de direktiv samt krav som ställs på upphandlingen. På så vis kan upphandlingsprocessen inom de tre kommunerna beskrivas som snarlika utifrån tillvägagångssättet och genomförandet.

En skillnad som påvisades var hur förfrågningsunderlaget framställdes och utformades av kommunerna. Två av kommunerna valde att framställa upphandlingsunderlaget tillsammans med andra närliggande kommuner, medan en av revisionsordförandena valde att bryta sig ut och genomföra det på egen hand. Anledningen till detta var möjligheten att ställa högre krav på bland annat kvalité och kompetens då revisionsordföranden för kommunen ansåg att det gemensamma förfrågningsunderlaget var utformat med för stort fokus på lägsta pris. Därav kan det konstateras att de förtroendevalda revisorerna har möjligheten att styra vilka kriterier som ska prioriteras och framhävas samt kan utforma upphandlingsunderlaget därefter. Samtliga revisionsordförandena uppgav att kriterier som kompetens, erfarenhet och kvalité värderades högre än priset, men medgav samtidigt att priset var en viktig faktor att ta hänsyn till.

Från revisionsbyråns sida är det de externa revisorerna, med besittningen av rollen som uppdragsledare, som driver anbudsprocessen mot kommunen. Detta innebär att de externa tar fram och står bakom det anbud som levereras till kommunen utifrån deras förfrågningsunderlag. Samtliga externa revisorer i studien med rollen som uppdragsledare har således varit högst delaktiga i upphandlingsprocessen. Då ett anbud från de externa revisorerna ges till kommunen för tjänsten som sakkunniga externa biträden, påvisar det att ett intresse att inleda en relation och samarbete finns från deras sida. De externa revisorerna upplever dock upphandlingsprocessen till mestadels som lång och komplicerad. Trots detta faktum är revisorerna villiga att genomgå processen då det finns en vilja att erhålla tjänsten och leverera det vinnande anbudet. Således kan detta tyda på att revisionsbyrån vill behålla sin marknadsposition och den omsättning det medför.

Vilka kriterier som prioriteras vid upphandlingen varierar från varje kommuns förfrågningsunderlag, de externa revisorerna upplever det inte som en självklarhet att kriterier som kvalité, kompetens och erfarenhet värderas högre än priset inom alla kommuner. Detta går i linje med Tagesson, Glinatsi och Prahl (2015) påvisande att kostnaden är den avgörande faktorn i upphandlingsprocessen av revisionstjänster inom Sveriges kommuner. De externa revisorerna uppger dock en viss förståelse för att det kan vara svårt för kommunerna att bortse från priset då utvärderingsprocessen inte är helt enkel att genomföra. När revisionsbyråerna levererar snarlika omdömen rent kvalitets- och kompetensmässigt, blir priset den avgörande faktorn som skiljer byråerna åt. Men i förhållande till vårt tidigare konstaterande att ordföranden för de förtroendevalda revisorerna har möjlighet att styra vilka kriterier som ska prioriteras vid upphandlingsprocessen, kan det ändå upplevas som förvånansvärt att det trots detta i många kommuner är kostnaden som i slutändan väger tyngst. En annan möjlig förklaring till det låga priset kan även riktas mot revisionsmarknaden där revisionsbyråerna generellt sett inom *the Big 4* har en möjlighet att sänka kostnaderna eftersom byråerna är tävlingsinriktade och vill skapa sig en större marknadsposition. På så vis blir marknaden stängd, där inga mindre revisionsbyråer har möjlighet att ta sig in i den kommunala revisionen på grund av den låga prissättningen. Detta var något som en revisionsordförande reagerade på och anmärkte, avsaknaden av mindre revisionsbyråer inom den kommunala revisionen.

De förtroendevalda revisorerna ska utvärdera och väga de huvudsakliga kriterierna mot varandra för att objektivet utse vilken revisionsbyrå som uppfyller kraven och önskemålen på bästa vis. I enlighet med kommunallagens krav (KL, SFS 2017:725, kap. 12, 8 §) är det de förtroendevalda revisorerna som själva väljer och anlitar de externa revisorer som de vill ska

biträda dem. De förtroendevalda revisorerna har således det sista ordet och står för det avgörande beslutet i frågan. Något som tydligt framkom var de förtroendevalda revisorernas tendens till att vid upphandlingsprocessen bibehålla den revisionsbyrå som biträtt kommunen sedan tidigare. På så vis kan relationen som växt fram och skapats sedan tidigare med de externa revisorerna bidra till ett fortsatt förtroende och vara en undermedveten faktor som vägs in vid beslutet. Utifrån upphandlingsprocessen kan vi således konstatera att relationen mellan de förtroendevalda och externa revisorerna skapas med utgångspunkt i kommunallagen som fastställer att båda parterna ska utgöra den kommunala revisionen. De externa revisorerna och deras revisionsbyrå lämnar ett anbud för att få möjligheten att biträda de förtroendevalda revisorerna som sakkunniga. De förtroendevalda revisorerna väljer den revisionsbyrå som möter deras kriterier och önskemål bäst. På så vis sammanförs parterna utifrån ett gemensamt intresse och ett samarbete inleds för att säkerställa den kommunala revisionen.

6.2 Relationens utformning

Relationen mellan en kommuns förtroendevalda revisorer och den upphandlade externa revisionsbyråns revisorer inleds när upphandlingsprocessen är avklarad. Då ska de förtroendevalda och externa revisorerna inleda ett samarbete som kommer fortgå några år framöver, tills vald upphandlingsperiod är avslutad. Det kan tänkas förekomma element som har en inverkan på relationen och påverkar samarbetet mellan revisorerna. *Reliance*, *competence*, *independence* samt *earlier work performance* är fyra element som bland annat presenterats i uppsatsens teoretiska referensram. Elementen har återfunnits i forskningsstudier som studerat relationen mellan interna och externa revisorer inom den privata sektorn men även inom en offentlig verksamhet i Australien (e.g., Al-Twajjry, Brierley, & Gwilliam, 2004; Pilcher, Gilchrist, Singh, & Singh, 2013). Forskningen har bland annat identifierat dessa fyra element som viktiga och sägs ha en inverkan på de interna och externa revisorernas vilja att samverka tillsammans (Al-Twajjry, Brierley, & Gwilliam, 2004). När relationen mellan uppsatsens tre förtroendevalda revisorer och fyra externa revisorer undersöktes var dessa fyra element en utgångspunkt i intervjuguiderna som framtoogs (se bilaga 1 och 2) för att granska om elementen hade en inverkan på relationen och revisorernas samarbete. Relationen mellan förtroendevalda och externa revisorer är utforskad (Collin, Haraldsson, Tagesson, & Blank, 2017) vilket resulterat i att vi tagit hjälp utav den forskning som presenterats inom den privata sektorn och en studie som utförts inom en offentlig sektor i Australien, och förutsatt att de fyra elementen *reliance*, *competence*, *independence* samt *earlier work performance* även kan återfinnas inom den svenska kommunala sektorn.

6.2.1 Betydelsen av tillit

Utifrån resultatet av uppsatsens insamlade material från de tre kommunerna A, B och C som presenterats i kapitel fem, har likheter i relationen mellan kommunernas förtroendevalda och externa revisorer kunnat identifierats. Elementet *reliance* som enligt Al-Twajry, Brierley, och Gwilliam (2004) har en inverkan på de externa revisorernas tillförlitlighet till de interna revisorernas arbete och ifall de externa revisorerna ska lita på arbetet som de interna utfört. De externa revisorerna måste känna att de kan lita på de interna revisorerna och deras *competence*, *independence* samt *earlier work performance* för att använda deras arbete (Al-Twajry, Brierley, & Gwilliam, 2004).

Arbetsprocessen inom kommun A, B samt C var överensstämmande då de förtroendevalda och externa revisorerna tillhörande de tre kommunerna arbetade på ett likartat sätt. I varje kommun var det de externa revisorerna som utförde granskningarna och uppdragen som de förtroendevalda revisorerna fastställt i en revisionsplanering. De externa revisorerna utför själva granskningarna tillhörande förvaltningsrevisionen och räkenskapsrevisionen för kommunen, för att sedan sammanställa resultatet i rapporter. Rapporterna får de förtroendevalda revisorerna därefter granska för att säkerställa att de förtroendevalda kan stå för innehållet till hundra procent, då det är de förtroendevaldas granskningar och i slutändan revisionsberättelse som framställs. Det är alltså de förtroendevalda revisorerna som måste uppleva en tillit till de externa revisorernas arbete och känna att de kan stå för innehållet som presenteras, då de förtroendevalda i slutändan är ansvariga för revisionsberättelsen när de signerat berättelsen. Detta skiljer sig från vad forskningen i den privata sektorn visat, då det är de externa revisorerna som ska känna en tillit till de interna revisorernas arbete och använder deras underlag till revisionsberättelsen enligt Al-Twajry, Brierley, och Gwilliam (2004).

Den australienska studien påvisade att det fanns olika uppfattningar kring hur mycket av de internas arbete som de externa revisorerna verkligen använde sig utav. De interna revisorerna antog att mellan 80–100 procent av deras arbete användes, medan de externa revisorerna själva antog att högst 15 procent av de interna revisorernas arbete användes (Pilcher, Gilchrist, Singh, & Singh, 2013). Inom den kommunala sektorn är det de förtroendevalda revisorerna (kan jämföras med de interna revisorerna i forskningsstudierna som presenterats inom den privata sektorn) som enbart förlitar sig på de externa revisorernas arbete, vilket de gör till 100 procent. Som ett resultat av att de förtroendevalda revisorerna inte skriver något material själva, har de inget annat val än att förlita sig på de externa revisorernas arbete till 100 procent. De förtroendevalda hade inte ensamma kunnat sammanställa rapporterna och underlaget till

revisionsberättelsen, då de förtroendevalda inte har tiden eller kompetensen till det. Därför blir en utav de viktigaste komponenterna i relationen att de förtroendevalda revisorerna upplever ett förtroende till arbetsmaterialet som presenteras av de externa revisorerna, för att i slutändan kunna skriva under revisionsberättelsen och ta ansvar för dess innehåll. Vi kunde tydligt se att de förtroendevalda revisorerna förlitar sig på och respekterar de externa revisorerna men vågar samtidigt inflika med synpunkter på rapporternas innehåll. Detta tyder på att de förtroendevalda revisorerna inte blundar för deras uppfattning av felaktigheter och vill säkerställa en hög revisionskvalité.

Pilcher, Gilchrist, Singh, och Singh (2013) menar att kommunikationen är av stor vikt för relationen och den upplevda graden av *reliance* mellan interna och externa revisorer inom den australienska poliskåren i den offentliga sektorn. Brister kommunikationen kan tilliten till arbetsuppgifterna försvinna och de externa revisorerna kan välja att ta mindre hjälp från de interna. Gemensamt för alla tre kommunerna var att respondenterna, både de förtroendevalda och externa revisorerna, upplevde att kommunikationen var god. En bra dialog kunde föras i relationerna. De externa revisorerna träffades en gång i månaden med de förtroendevalda revisorerna, där all övrig kontakt utöver månadsträffen skedde över mail och telefon. Ingen av respondenterna ansåg att kommunikationen var bristande eller ansåg att kommunikationen behövde förbättras, och med anledning av detta har sannolikt inte den kommunala sektorn samma kommunikationsproblem som poliskåren i den australienska offentliga sektorn. Den öppna kommunikationen inom kommunerna kan vara ett resultat av att elementet *trust* är högt bland de förtroendevalda och externa revisorerna. Men även att de externa revisorerna vill säkerställa att de förtroendevalda är nöjda med deras prestationer, och vill ha en bra dialog med de förtroendevalda för att öka chanserna att bli upphandlade igen till nästa mandatperiod. Kommunerna är revisionsbyråernas kunder och för att få återkommande och lojala kunder kan kommunikationen spela en stor roll i relationen.

Skillnaden mellan elementet *reliance* inverkan på relationen mellan den kommunala sektorns revisorer och den privata sektorns revisorer kan vara ett resultat av att de förtroendevalda inte behöver ha en ekonomisk bakgrund som revisorer. De förtroendevalda revisorerna behöver inte besitta den kompetens som krävs för att utforma en revisionsberättelse exempelvis. Därför blir det inte att de förtroendevalda och externa revisorerna utbyter arbetsuppgifter som inom den privata sektorn, då de förtroendevalda inte kan utföra likartade uppgifter som de externa revisorerna. Detta resulterar i att de externas arbete aldrig kan minskas, som inom den privata sektorn där de externa revisorernas arbete reduceras när de upplever ett förtroende för de

internas arbete och använder det som underlag till sina arbetsuppgifter. Samtidigt minskar kostnaderna för den externa revisionen, då arbetstimmarna sjunker enligt (Al-Twajry, Brierley, & Gwilliam, 2004). Detta är inte möjligt inom den kommunala sektorn då de externa revisorernas arbete är avgörande för granskningarna och revisionsberättelsen som ska framställas, samt att de förtroendevalda inte själva framställer något arbetsmaterial. Relationen är alltså ensidig när det kommer till tilliten för arbetsuppgifterna som utförs. Det är bara de förtroendevalda som behöver uppleva en tillit för det arbete som de externa revisorerna utför för att vilja godkänna deras rapporter samt underlag, och stå för innehållet som presenteras och som tillslut ska sammanfattas i revisionsberättelsen. De externa behöver således inte uppleva någon tillit till något arbetsmaterial som de förtroendevalda utför, då det inte existerar något. Kostnaden för de externas biträde kommer i sin tur aldrig minska inom den kommunala sektorn då de externas arbete inte kan minskas med hjälp från de förtroendevalda. Men samtidigt menar de förtroendevalda revisorerna att det inte har någon större skillnad. Revisionsbyråerna prisar in sig där byrån med lägsta pris vinner i upphandlingsprocessen, det brukar alltså vara relativt billigt att upphandla den externa revisionen.

6.2.2 Betydelsen av kompetens

Elementet kompetens har inom den privata sektorn visat sig ha en stor inverkan på de externa revisorernas beslut om att förlita sig på de interna revisorernas arbete, då Al-Twajry, Brierley och Gwilliam (2004) menar på att kompetensnivån hos de interna revisorerna måste upplevas som god och hög av de externa revisorerna för att de ska komma att använda de internas arbete. Kompetensen återspeglades även i den australienska studien, där Pilcher, Gilchrist, Singh och Singh (2013) fann att graden av *reliance* minskade när de externa revisorerna ifrågasatte de interna revisorernas kompetens. Elementet kompetens är viktigt då revisionskvalitén kan försämrans om de interna revisorerna inte besitter den kunskap som krävs för att utföra sina arbetsuppgifter, vilket resulterar i att de externa revisorerna inte kan förlita sig på de internas arbete enligt Al-Twajry, Brierley och Gwilliam (2004). Likt den privata sektorn kan inte de externa revisorerna förlita sig på de förtroendevalda revisorerna om de hade utfört något arbete likartat deras egna inom revisionen. Kompetensen hos de förtroendevalda är varierande och en ekonomisk bakgrund är inte ett krav för att bli utsedd förtroendevald revisor. Tagesson och Eriksson (2011) menar att kompetensen hos de förtroendevalda revisorerna kring redovisning och revision varierar och revisorerna får enligt Collin, Haraldsson, Tagesson, och Blank, (2017) ha ett annat yrke än som ekonomer. Av det empiriska materialet som presenterats i kapitel fem var det tydligt att de tre kommunernas förtroendevalda revisorer hade skilda bakgrunder, där

ytterst ett fåtal av dem hade en ekonomisk bakgrund vilket stämmer överens med Tagessons och Erikssons (2011) påstående. Kompetensen är så pass varierande hos de förtroendevalda revisorerna att ordföranden kan uppleva ett skiftande förtroende för revisorerna. Makten som ordförande ger en möjlighet att utesluta en förtroendevald revisor från en granskning om ordföranden anser att någon utav de förtroendevalda revisorerna saknar den kompetens som krävs för uppdraget.

Samtliga förtroendevalda revisorer som deltagit i studien är medvetna om att kompetensnivån skiljer sig bland de förtroendevalda, men anser att den viktigaste kunskapen som de förtroendevalda revisorerna kan bidra med är deras lokalkännedom om kommunen. Denna viktiga kompetens saknar de externa revisorerna. Enligt en utav de förtroendevalda revisorerna har inte de externa revisorerna samma kompetens som de förtroendevalda inom förvaltningsrevisionen och vet exempelvis inte hur nämnderna inom en kommun fungerar. De förtroendevalda respondenterna anser att deras inblick i kommunen och deras långa erfarenhet av kommunal verksamhet är av stor fördel i relationen med de externa revisorerna, och en viktig komponent som de förtroendevalda medför i samarbetet. Även de externa revisorerna som intervjuats instämmer med att de förtroendevaldas kompetens må vara varierande och inte alltid bred inom det ekonomiska området. Men att de externa revisorerna inte hade kunnat göra sitt arbete lika bra utan deras lokala kännedom. Inom relationen mellan de förtroendevalda och externa revisorerna upplevs det som att de externa förlitar sig på de förtroendevaldas kunskaper inom kommunens verksamhetsområden. Parternas olika kunskapsområden anses komplettera varandra vilket vi inledningsvis förväntade oss skulle utgöra ett potentiellt hot mot samarbetet och revisionskvalitén. Parternas skilda kompetensnivåer behövs för att skapa en bra dynamik och fullgöra uppdragen enligt kommunallagens bestämmelser.

Den varierande kompetensnivån hos de förtroendevalda revisorerna kan till en viss del utjämnas via undervisning inom områdena som de förtroendevalda revisorerna anser behöver förstärkas. Utbildningstillfällen hos revisionsbyråerna och utbildningsmaterial från exempelvis SKL, är hjälpmedel som de förtroendevalda kan få för att öka sin ekonomiska kompetens. Alla tre förtroendevalda respondenter anser att kommunernas förtroendevalda revisorer kan få det stöd de behöver för att utbilda sig från olika organisationer och sin upphandlade revisionsbyrå, men att detta är frivilligt och inget tvång. Det finns en uppfattning om att den kompetens som de förtroendevalda kliver in med i sin roll som förtroendevald revisor är tillräcklig för att utföra uppdraget, och hade inte blivit utsedd som förtroendevald revisor av sitt politiska parti om inte ett intresse fanns och med det en viss kunskap. Den kritik som riktats mot de förtroendevalda

revisorerna gällande deras varierande och bristande kunskaper inom ekonomi (eg., Tagesson & Eriksson, 2011) stämmer till en viss del med verkligheten då de förtroendevalda har en bristande och varierade kunskap inom det ekonomiska området. Men en extern revisor anmärker att det finns riktlinjer som säkerställer att förtroendevalda revisorer med olika kompetensnivåer kan utföra deras uppdrag och möta kraven som ställs på dem. De förtroendevalda har ett uppdrag enligt kommunallagen och revisorerna följer god kommunalsed, där de externa revisorerna ska biträda de förtroendevalda inom de områden som behövs för att de förtroendevalda ska kunna utföra sitt arbete enligt kommunallagens bestämmelser (KL, SFS 2017:725, kap. 12, 8 §). De förtroendevalda revisorerna behöver inte ha samma insikt och erfarenhet som de externa revisorerna, då det är de externa revisorerna som framförallt bidrar med den ekonomiska kompetensen i relationen.

De externas kompetensnivåer är ganska snarlika där samtliga tre uppdragsledare erhållit certifikatet från SKYREV, som är ett kvitto på att de har den kunskap som krävs för att utföra arbetsuppdrag åt kommuner när de blivit upphandlade för att biträda förtroendevalda revisorer. Certifikatet är dock inget alla externa revisorer som biträder kommunerna innehar, då det krävs några års arbetslivserfarenhet och rätt erhållna kunskaper innan revisorn kan ansöka om certifikatet. Men alla externa revisorer har fortfarande den kunskap som krävs för att delta i uppdragen och granskningarna som de externa utför åt de förtroendevalda, trots att de inte har fått ett certifikat utfärdat än.

Tagesson och Eriksson (2011) har kritiserat externa revisorer med en bakgrund och utbildning inom den privata sektorns revision, då externa revisorer med en bakgrund inom den privata sektorn kan komma att påverka revisionskvaliteten inom den kommunala sektorn. De externa revisorerna kan ha bristande kunskaper inom den kommunala revisionen om revisorerna enbart har en utbildning inom den privata sektorn, vilket är vanligt enligt Tagesson och Eriksson (2011). Flertalet av de externa revisorer som medverkat i uppsatsen har en lång erfarenhet av arbete inom den offentliga sektorn och har arbetat med kommunal revision i många år. Av de fyra respondenterna är det enbart en respondent som även är auktoriserad revisor, det vill säga har arbetat som revisor inom privata bolag men även inom kommunala bolag. Men respondenten har i snart två decennier arbetat med kommunal revision och erhållit certifieringen från SKYREV, vilket indikerar att respondenten uppfyller kraven för att utföra de kommunala uppdrag som revisionen innefattar. De övriga tre respondenterna är inte auktoriserade revisorer men har erfarenhet av den kommunala sektorns revision. Den kritik som Tagesson och Eriksson (2011) riktat mot de externa revisorerna gällande att de externa inte har

den kompetens som krävs inom den kommunala verksamheten, på grund utav en bakgrund som revisor inom den privata sektorn, stämmer inte överens med respondenternas bakgrunder. En bakgrund inom den privata sektorn har inte kommit att ha en inverkan på deras arbete som externa revisorer inom den kommunala verksamheten, då många utav revisorerna inte har någon större erfarenhet av den privata sektorn.

De externa revisorernas kompetens granskas och undersöks under upphandlingsprocessen, men är inget som annars kontrolleras utöver denna process. För vissa av de förtroendevalda revisorerna har elementet kompetens hos de externa revisorerna varit den viktigaste faktorn under upphandlingen än exempelvis lägsta pris, vilket visar på att de förtroendevalda värdesätter elementet kompetens och avgör graden av *reliance* som revisorerna upplever till arbetsuppgifterna som de externa revisorerna ska utföra. Detta är tvärt emot från den privata sektorn och den studie som utförs inom den offentliga sektorn i Australien, då det enligt Al-Twajry, Brierley och Gwilliam, (2004) och Pilcher, Gilchrist, Singh och Singh, (2013) är de externa som värdesätter en hög kompetensnivå hos de interna för att de ska förlita sig på deras arbete. Då det enbart är de externa revisorerna som framställer materialet och underlaget till räkenskapsrevisionen samt förvaltningsrevisionen inom den kommunala sektorn, är det viktigt att de förtroendevalda upplever en hög grad av *reliance* och kan lita på att underlagen framställs med en kompetens som säkerställer revisionskvalitén. Men samtidigt måste de externa revisorerna uppleva en tillit till de förtroendevaldas kunskaper om kommunen och respektera deras bidrag till revisionen. En hög grad av *reliance* måste därför upplevas av båda parter eftersom deras kompetensnivåer är skiftande och kompletterar varandra.

6.2.3 Betydelsen av oberoende

Oberoende är ytterligare ett element som identifierats som en betydelsefull faktor vars inverkan på graden av *reliance* är stor (Al-Twajry, Brierley, & Gwilliam, 2004; Pilcher, Gilchrist, Singh, & Singh, 2013). Oberoende är en nödvändighet för att öka trovärdigheten och legitimiteten hos det arbete som revisorerna utför (Sveriges Kommuner och Landsting, 2018a) men har ifrågasatts hos de förtroendevalda revisorerna, där Tagesson och Eriksson (2011) anmärker att politikiskt utvalda förtroendevalda revisorer kommer ha problem med sitt oberoende då revisorerna har en politisk bakgrund och varierande kompetensnivåer. Uppsatsens förtroendevalda revisorer var alla överens om att elementet oberoende är viktigt och att det är essentiellt att revisorerna uppfattas som oberoende revisorer av omgivningen. De förtroendevalda arbetar dock på olika sätt med elementet oberoende där en respondent infört sekretess och förbud mot politiskt prat under varje sammanträde som revisorerna har

tillsammans med de externa revisorerna, men även sammanträdena som enbart de förtroendevalda har. De övriga förtroendevalda revisorerna har inte infört några sekretessregler eller strikt förbjudit politiskt prat, men ser ändå att partipolitiken ska lämnas utanför rummet för att enbart ha kommunens bästa i åtanke. Många utav respondenterna ansåg att det väldigt sällan förs politiska diskussioner och menar att det är svårt att urskilja vilket politiskt parti varje förtroendevald revisor tillhör. Det har trots respondenternas försök till oberoende förekommit några enskilda händelser där exempelvis en förtroendevald revisors opartiskhet ifrågasatts av kommunens ordförande i kommunstyrelsen, och en ordförande har fått tillrättavisa en förtroendevald revisor som levererat ett intresse från sitt politiska parti under ett sammanträde. Det kan alltså påvisas situationer där de förtroendevaldas oberoende brister vilket betyder att påståendet som Tagesson och Eriksson (2011) gjort gällande att de förtroendevalda revisorerna har problem med sitt oberoende på grund av sin politiska bakgrund är en korrekt representation utav verkligheten.

De förtroendevalda revisorerna håller till viss del med om den kritik som riktats mot att den kommunala revisionen har problem med oberoendet, då det inte är orealistiskt att revisionen kan välja att bortse från specifika händelser efter påtryckningar från sitt parti. En respondent är övertygad om att det händer inom den kommunala revisionen. Tagesson och Eriksson (2011) har alltså rätt i att politiskt utvalda förtroendevalda revisorer har problem med sitt oberoende, vilket respondenterna uppvisat några incidenter på. Trots detta upplever de externa revisorerna inte några större problem kring de förtroendevaldas oberoende, där respondenterna instämmer med att de förtroendevaldas politiska bakgrund sällan återspeglas i arbetet. En extern revisor menar på att det är de förtroendevaldas ordförande som ska säkerställa att politiska diskussioner hålls utanför. Rollen som ordförande för de förtroendevalda revisorerna innebär att personen ska vara tydligt med sitt tyckande men samtidigt vara oberoende och opartisk i sitt arbete. De externa revisorerna anser inte att de förtroendevalda har några större problem men sitt oberoende och är duktiga på att hantera situationer där oberoendet ibland kan komma att ifrågasättas.

Tagesson och Eriksson (2011) kritiserade även de externas oberoende då det i lagstiftningen för den kommunala sektorn saknas tydliga regleringar och krav på de externas oberoende och kompetens. Detta påstående var inget som kunde återspeglas bland de intervjuade externa revisorerna, då de angav att de externa revisorerna prövar sitt oberoende inför varje granskning och menar att oberoendet inom den kommunala sektorn är lika viktigt som inom den privata.

Problem med oberoende var bara något som i enskilda fall kunde återfinnas bland de förtroendevalda revisorerna.

Kritiken mot att de förtroendevalda har problem med att vara oberoende i revisionen (Tagesson & Eriksson, 2011) verkar inte vara ett påtagligt problem för relationen eller samarbetet mellan de förtroendevalda och externa revisorerna. Alla respondenter ansåg att arbetet mesta dels utfördes utan politisk inverkan, där både de förtroendevalda och externa revisorerna är oberoende och arbetar för en oberoende revision. Då de externa revisorerna inte är utsedda från ett politiskt parti har revisorerna inte samma inverkan från politiken som de förtroendevalda. Arbetet som de externa utför kommer därför att genomföras med ett politiskt oberoende och det är i sin tur deras arbete de förtroendevalda står för och använder. Det gäller för de förtroendevalda att säkerställa att deras val av granskningsområde och revisionsplaneringens innehåll är oberoende från politiska partier och kommunfullmäktige som de förtroendevalda rapporterar till, men graden av *reliance* och de förtroendevaldas vilja att använda de externas revisionsmaterial påverkas inte av bristande oberoende från någon utav revisorernas sida.

6.2.4 Betydelsen av tidigare arbetserfarenheter

Sista elementet som sägs ha en inverkan på graden av *reliance* är *earlier work performance*. En revisors tidigare arbetsuppgifter och kvalitet på arbetets utförande (Pilcher, Gilchrist, Singh, & Singh, 2013) samt ett högt och effektivt arbetsutförande, har en påverkan på externa revisorers vilja att samarbeta och använda de interna revisorernas arbete inom den privata sektorn (Al-Twajry, Brierley, & Gwilliam, 2004). Av de tre förtroendevalda revisorerna var det endast en som tidigare arbetat som förtroendevald revisor i föregående mandatperioder. De andra två är nya i rollen som utvald förtroendevald revisor och ordförande för revisionen. En förtroendevald revisor har dock en tidigare erfarenhet av att arbeta som förtroendevald inom andra verksamheter inom kommunen, då respondenten bland annat arbetat inom tekniska nämnden och överförmyndarnämnden. Ytterligare en förtroendevald revisor har under många år tillbaka haft andra kommunala tjänster inom sin kommun sedan respondenten började tjänstgöra i kommunen 1973. De förtroendevalda revisorerna anser att det är en fördel om de övriga förtroendevalda revisorerna har en lång bakgrund med sig inom kommunal verksamhet, då respondenternas tidigare erfarenheter resulterat i att revisorerna är insatta i hur kommunen arbetar och fungerar, vilket är en stor fördel för förvaltningsrevisionen.

En utav uppsatsens intervjuade förtroendevalda revisor trädde in som ny i förtroendemannarollen inom den kommunala revisionen och hade således inte någon tidigare

erfarenhet av kommunalt arbete. Men antyder att erfarenheter från tidigare arbetsplatser inom den privata sektorn har resulterat i att respondenten kunnat utföra arbetet som ordförande för revisionen utan några större problem. Denna oerfarenhet som förtroendevald revisor samt ordförande påpekades inte av de externa revisorerna, som upplever att tilliten till den förtroendevalda revisorn inom kommunen är stark.

Olikt från den privata sektorn är det de förtroendevalda revisorerna som ska välja om de kan och vill förlita sig på de externa revisorernas arbete, då det är de externa revisorerna som åt de förtroendevaldas vägnar utför arbetsuppgifterna efter revisionsplaneringen. De förtroendevalda revisorernas tidigare arbetserfarenheter är viktiga för deras roll som ordförande och förtroendevald revisor, men inte av lika stor vikt som de externa revisorernas tidigare erfarenheter och kompetenser. Det är de externa revisorernas bakgrund och expertis som utvärderas av de förtroendevalda och har en inverkan på det förtroende och tillit som de förtroendevalda känner för de externas arbetsutförande. För att de förtroendevalda revisorerna ska kunna stå för innehållet som presenteras i det arbete som de externa utfört, måste de uppleva ett förtroende till de externa revisorerna där deras tidigare arbetserfarenheter har en inverkan på graden av *reliance*.

Samtliga uppdragsledare för de externa revisorerna har en lång erfarenhet av att arbeta med uppdrag åt kommuner och som externa revisorer inom den kommunala sektorn. Deras långa erfarenhet av att arbeta inom den kommunala sektorn har resulterat i att revisorerna kunnat erhålla certifikatet från SKYREV, som bevisar att de uppfyller kraven som ställs på dem som revisorer för arbeten inom den kommunala sektorn. Respondenternas tidigare arbetserfarenhet och erhållen kompetens från sina tidigare uppdrag är av stor vikt, eftersom arbetet som extern revisor inom den kommunala revisionen är omfattande och berör olika verksamhetsområden.

De externa revisorernas kompetenser och tidigare arbetserfarenheter är något som tydligt framkommer under upphandlingsprocessen, i det anbud som de förtroendevalda får granska innan kommunen väljer att upphandla en revisionsbyrå. De förtroendevalda revisorerna är därför medvetna om de externa revisorernas bakgrund samt tidigare arbetsprestationer och kan välja den revisionsbyrå som revisorerna upplever har den bästa kompetensen och arbetserfarenhet för deras kommande samarbete. De externa revisorerna har dock till skillnad från de förtroendevalda revisorerna inte samma vetskap om de förtroendevaldas kompetens och tidigare arbetserfarenheter. Detta är troligtvis inget som påverkar relationen då det är de externa revisorerna som ensamma utför uppdragen åt de förtroendevaldas vägnar. Det som är av vikt för relationen är att de förtroendevalda upplever att de kan lita på de externas kompetenser och

tidigare erfarenheter, då det är de externa revisorernas arbete som kommer att vara underlag till revisionsberättelsen som de förtroendevalda ska stå för och skriva under. Elementet *earlier work performance* som har en inverkan på graden av *reliance* (eg., Al-Twajry, Brierley, & Gwilliam, 2004; Pilcher, Gilchrist, Singh, & Singh, 2013) är alltså enbart av betydelse för de förtroendevalda, då de utvärderar de externas tidigare arbetserfarenhet innan de väljer att upphandla den externa revisionsbyrån och låter de externa framställa och utföra uppdragen i revisionsplaneringen åt deras vägnar.

6.2.5 Betydelsen av förtroende

Förtroendet mellan de externa och förtroendevalda revisorerna beskrivs av parterna som ett viktigt element som behöver vara på topp för att relationen ska fungera. Samtliga förtroendevalda och externa revisorer deltagande i studien uppger att de känner ett starkt förtroende för varandra och det arbete som presteras. Inom arbetsrelationer utvecklas förtroendet och tilliten gradvis i takt med parternas uppbyggnad av och stärkta relation (Kramer & Tyler, 1995). Förtroendet mellan de förtroendevalda och externa revisorerna börjar skapas redan vid inledningen av relationen där de externa revisorerna blir utvalda av de förtroendevalda revisorerna via upphandlingsprocessen. De externa revisorerna upplever på så vis ett förtroende för deras kompetens, kvalitet och erbjudna tjänster då deras byrå väljs utav flera andra sökande i processen. Förtroendet anses vara ömsesidigt från båda parter eftersom de förtroendevalda revisorerna utifrån en utvärdering bedömer att de externa revisorerna lämpar sig bäst för arbetet som deras sakkunniga biträden. Upphandlingsprocessen bidrar således till att en känsla av förtroende mellan parterna skapas.

Vid inledningen av relationen ses det som viktigt att klargöra vilka förväntningar och roller som finns mellan parterna för att säkerställa ett bra samarbete. För att bibehålla och stärka förtroendet anses kommunikationen mellan de externa och förtroendevalda revisorerna vara en viktig faktor. Pilcher et al. (2013) beskrev i sin studie att brist på kommunikation kan vara en indikation på brist av förtroende och tillit inom relationen. En regelbunden kommunikation skapar en bestående kontakt med den andra parten där ett utbyte av information och problemlösningar kan tas upp (Kramer & Tyler, 1995). De externa och förtroendevalda revisorerna träffas personligen en gång per månad förutom ett kortare uppehåll under sommaren. Utöver det har även uppdragsledaren för de externa revisorerna och ordföranden för de förtroendevalda revisorerna löpande kontakt via telefon och mail. Den regelbundna och täta kontakten anses bidra till ett bra samarbete mellan parterna där avstämningarna och kommunikationen skapar en transparens inom relationen. Således överensstämmer Kramer och

Tyler (1995) konstaterande att kommunikationen är en viktig process för förtroendet även inom relationen mellan de förtroendevalda och externa revisorerna.

Som extern revisor är det viktigt att vara anpassningsbara och mottagliga till hur de förtroendevalda revisorerna vill driva arbetet. Genom att lyssna och föra en dialog kan de externa revisorerna komma med goda idéer och förslag till de förtroendevalda. Således uppfattas rollfördelningen inom relationen som tydliga, där de externa revisorerna är biträden åt de förtroendevalda och förväntas bidra med sin professionalism och sakkunnighet medan de förtroendevalda är de som innehar det slutliga beslutfattandet och den lokala kännedomen. På så vis kan liknelser till Kramer och Tyler (1995) beskrivning av kunskapsbaseradtrust dras, där förtroendet sägs grundas i den andra partens förutsägbarhet och bygger på information som utvecklas över tiden. Genom att känna varandra tillräckligt bra kan den andra partens beteende förutses och bidra till ett stärkt förtroende mellan parterna (Kramer & Tyler, 1995). De externa revisorerna utför även kvalitetsuppföljningar för att utveckla och bibehålla förtroendet mellan parterna, där de förtroendevalda revisorerna får möjlighet att ge synpunkter på relationen och uttrycka hur de upplever de externa revisorernas insatser och engagemang.

Argento och Peda (2015) beskriver att om ett förtroende finns mellan parterna, ökar även tendensen till att vilja lösa problem och nå överenskommelser inom relationen. Finns ett intresse och intentioner av bra kvalitet inom revisionsprocessen kan relationen mellan parterna fungera väl (Argento & Peda, 2015). Relationen mellan de externa och förtroendevalda revisorerna beskrivs som en förtroenderelation men även som en viktig affärsrelation. De externa revisorerna upplever ett förtroende för deras arbete och tjänster genom upphandlingen. Eftersom relationen med de förtroendevalda revisorerna är en viktig affärsrelation finns där en vilja av att prestera och leverera ett arbete av bra kvalitet för att bevara förtroendet inom relationen. Därav kan det antas vara i de externa revisorernas intresse att ett starkt förtroende existerar inom relationen eftersom revisorerna i slutändan vill få fortsatt förtroende och bibehålla sin roll som sakkunniga externa revisorer inom kommunen. Samtidigt kan det tyckas finnas ett intresse från de förtroendevalda revisorerna sida att leverera en revision av hög kvalitet eftersom det i slutändan är de förtroendevalda som står för arbetet. De förtroendevalda revisorerna har blivit just förtroendevalda av kommunfullmäktige för att kontrollera att verksamheten i kommunen sköts ändamålsenligt. För att revisionsprocessen ska genomföras med en bra kvalitet är de förtroendevalda således beroende av de externa revisorernas kunskap och expertis. På så vis är förtroendet mellan parterna ett viktigt element eftersom det har en

stor inverkan i båda parternas arbete och ses som en förutsättning för att tillsammans kunna leverera en revision av bra kvalitet.

6.3 Relationens slutliga framställning

Uppsatsens teoretiska referensram presenterar inga tidigare studier eller någon förklaring kring relationens slutliga framställning. Då det valda forskningsområdet är begränsat har ingen teori funnits för att förklara vad samarbetet resulterar i. Utifrån uppsatsens genomförda intervjuer har vi funnit att samarbetet mellan de förtroendevalda och externa revisorerna under året slutligen leder fram till framställandet av kommunens revisionsberättelse. Revisionsberättelsen innehåller en sammanställning av de händelser som inträffat och de granskningar som genomförts under året inom den kommunala revisionen. Revisionsberättelsen kan därmed ses som ett dokument som de förtroendevalda revisorerna upprättar för att kommunicera sina resultat och bedömningar till kommunfullmäktige samt allmänheten.

När revisionsberättelsen ska framställas samarbetar de förtroendevalda och externa revisorerna, där de externa revisorerna utformar och formulerar berättelsen skriftligen utifrån de förtroendevalda revisorernas åsikter och önskemål. Eftersom revisionsberättelsen endast skrivs under av de förtroendevalda revisorerna som själva står bakom dokumentet är det av stor vikt att berättelsen återspeglar just deras bedömningar och åsikter gällande årets granskningar och händelser. Noterbart är att samtliga förtroendevalda revisorer inom kommunen har rätt till att framställa sin egna revisionsberättelse om ingen enig bedömning kan nås inom revisionsgruppen. En sammanhållen bedömning kan dock ses som mest önskvärd då en enig- och tydlighet kan anses bidra till en mer genomslagskraft av bedömningen. De förtroendevalda revisorerna ska även i revisionsberättelsen ange om de riktar anmärkning eller inte beviljar ansvarsfrihet mot nämnder och kommunstyrelser. Trots att de förtroendevalda revisorerna har möjligheten till att rikta anmärkning eller avstyrka ansvarsfrihet, är det i slutändan kommunfullmäktige som prövar och fattar ett slutgiltigt beslut i frågan. Det framkom även att det inte var en ovanlighet att kommunfullmäktige inte delar revisorernas uppfattning och väljer att inte gå i linje med deras rekommendationer. På så vis kan revisorernas bedömning trots allt i slutändan bortses ifrån, vilket utifrån kan upplevas som förvånansvärt då förtroendet för revisionens arbete och bedömningar kan tyckas förminska i samband med situationen. Även med tanke på att den kommunala revisionen finansieras av skattemedel kan det uppfattas som bortkastade pengar om revisionen i slutändan inte påverkar något beslut. Men oavsett så anses revisionens bedömningar skapa en diskussion och eftersom revisionsberättelsen är tillgänglig

för allmänheten, kan det tyckas vara i deras intresse att engagera sig och ta del av revisionens granskningar och bedömningar av kommunens nämnder och styrelser.

Då kommunerna är av stor betydelse för medborgarnas vardag och det faktum att kommunerna till största del finansieras av skattemedel, är det av allmänhetens intresse att pengarna används på ett korrekt och ändamålsenligt sätt. På så vis har den kommunala revisionen ett viktigt syfte, att ta tillvara på allmänhetens intresse och kontrollera att den kommunala verksamheten fungerar på ett tillfredsställande sätt. Frågan om hur ett större intresse för revisionsberättelsen och den kommunala revisionen skapas i samhället kan enligt oss vara en viktig tankeställning. Möjligtvis kan en utbildning inom skolor och universitet om betydelsen av kommunal revision tänkas bidra till en större uppmärksamhet och medvetenhet hos allmänheten. Kan allmänhetens intresse väckas kan revisionens utlåtande ha en större inverkan och betydelse. Trots att kommunfullmäktige inte går i linje med de förtroendevalda revisorernas åsikter. Den kommunala revisionen har vid flera tillfällen blivit ifrågasatt och kritiserad kring dess uppbyggnad och bristande ansvarsutkrävande. Trots detta upplevs den kommunala revisionsprocessen, av samtliga förtroendevalda och externa revisorer som deltagit i studien, som den optimala sammansättningen. På så vis kan relationen mellan de förtroendevalda och externa revisorerna anses som välfungerande där parterna samarbetar och kompletterar varandra i deras gemensamma arbete.

7. Slutsats

Syftet med uppsatsen var att undersöka relationen mellan förtroendevalda och externa revisorer inom den kommunala sektorn i Sverige samt granska hur samarbetet fungerar och för vem revisionen skapar värde. Intervjuer har genomförts med både förtroendevalda revisorer och externa revisorer för att fånga och få ett intryck av båda parter uppfattning kring relationen och samarbetet. Utifrån innehållsanalysen av intervjuerna har tre aspekter av relationen identifierats: relationens uppkomst, relationens utformning samt relationens slutliga framställning.

Studien har gett en sammanhållen bedömning och bild av relationen. Samtliga kommuner inleder relationen mellan sina förtroendevalda revisorer och externa revisorer utifrån en upphandling på marknaden. Upphandlingsprocessen kan således anses utgöra relationens uppkomst där processen bidrar till att ett förtroende skapas mellan parterna. Relationen kommer från upphandlingstillfället att fortgå under åren som revisionsbyrån är upphandlad efter och fram till dess att en ny upphandlingsprocess genomförs. Fyra element har identifierats som viktiga för relationens utformning bland interna och externa revisorer inom den privata sektorn, där *reliance*, *competence*, *independence* samt *earlier work performance* har en inverkan på samarbetet och kvalitén på revisionsarbetet. Utifrån uppsatsens analys av det empiriska materialet har skillnader gällande de fyra elementens inverkan på relationens utformning mellan den privata och kommunala sektorn identifierats. Skillnader från elementens inverkan på interna och externa revisorer inom den privata sektorn har kunnat påvisas, då samarbetet mellan en kommuns förtroendevalda och externa revisorer är utformad på ett unikt sätt. Inom den kommunala sektorn är det de förtroendevalda som måste uppleva en hög grad av *reliance*, då de förlitar sig på de externa revisorernas arbete. *Competence*, *independence* och *earlier work performance* påverkar likt den privata sektorn graden av *reliance* inom relationen mellan förtroendevalda och externa revisorer. Men även skillnader inom elementen *competence*, *independence* och *earlier work performance* har identifierats i den kommunala sektorn som skiljer sig från den privata.

Vi har funnit att relationen mellan förtroendevalda och externa revisorer är omvänd från de interna och externas relation inom den privata sektorn när det kommer till elementet *reliance* och de övriga tre elementens inverkan på *reliance*. De förtroendevalda måste uppleva en tillit till de externa revisorernas arbete vilket är tvärtemot från den privata sektorn, där det är de externa som ska uppleva en tillit till de interna revisorerna. Detta tyder på att forskningsstudierna inom den privata sektorn gällande relationen mellan interna och externa

revisorer som presenterats i uppsatsens teoretiska referensram, inte är lika applicerbar inom Sveriges kommunala sektor som i den privata sektorn.

För att de förtroendevalda samt de externa revisorerna ska kunna leverera en revision av hög kvalité ses *trust* som en förutsättning och viktigt element. Förtroendet inom relationen upplevs som ömsesidigt, där båda parter känner ett starkt förtroende för varandra och det arbete som presteras. Relationen mellan de förtroendevalda och externa revisorerna beskrivs som en förtroenderelation och därav har paralleller till trust-teorin som presenterats i den teoretiska referensramen kunnat dras.

Varje år resulterar relationen och samarbetet i en revisionsberättelse som på så vis kan ses som relationens slutliga framställning. Revisionsberättelsen är en sammanställning utav granskningarna och händelserna som skett under året inom den kommunala revisionen. Revisionsberättelsen är tänkt att bidra som underlag till kommunfullmäktige och skapa värde för allmänheten, då en inblick fås i kommunens förvaltning och räkenskaper. Utifrån vår genomförda studie kan vi konstatera att systemet för den kommunala revisionen är komplext. Samarbetet mellan de förtroendevalda och externa revisorerna måste fungera väl för att säkerställa en hög revisionskvalité. Men trots att det kommunala revisionssystemet kan väcka uppmärksamhet och ifrågasättas utifrån, upplevs den i praktiken som välfungerande. Relationen mellan de förtroendevalda och externa revisorerna tycks vara optimal då ett ömsesidigt beroende av varandra existerar. De externa revisorernas expertis och sakkunnighet i kombination med de förtroendevaldas lokala kännedom och kunskap om kommunen ses som den optimala sammansättningen för att skapa en hög revisionskvalité. Det går dock inte att undgå från att systemet kräver att flera parter måste samspela för att ansvarsutkrävandet och den kommunala revisionen ska fungera. Den kommunala revisionens utlåtande och bedömningar kan i slutändan trots allt bortses ifrån, vilket väcker frågan om revisionens faktiska påverkan och inflytande.

7.1 Studiens bidrag och förslag på fortsatt forskning

Studien har studerat en outforskad relation mellan förtroendevalda och externa revisorer. Då det till vår vetenskap inte presenterats någon tidigare forskning inom ämnesområdet, kan studien anses bidra med nya insikter och förståelser kring ämnet. Den kommunala revisionen och dess uppbyggnad är unikt för Sverige, där revisionsprocessen bygger på ett samarbete mellan förtroendevalda revisorer och externa revisorer. Genom att undersöka båda parter upplevelser och syn på relationen har en bredare uppfattning kring relationens utformning och uppbyggnad

erhållits. I Sverige finansieras den kommunala verksamheten till stor del av skattemedel från medborgare. På så vis är det av stor betydelse att den kommunala verksamheten drivs på ett tillfredställande sätt vilket gör att den kommunala revisionen blir ett viktigt redskap för att skapa en transparens och legitimitet.

Som nämnts i inledningen av uppsatsen har den kommunala revisionens utformning tidigare kritiserats och ifrågasatts. Genom intervjuer med båda parter som utgör den kommunala revisionen har en möjlighet till större insikt kring samspelet och utformningen av samarbetet erhållits. Både de förtroendevalda och externa revisorernas röster blir hörda i sammanhanget vilket bidrar till en trovärdighet och transparens kring relationen.

Då tidsramen för studiens utförande varit begränsad har genomförandet utformats därefter. Således har studiens omfång begränsats till att endast avse tre kommuner i Skåne. För möjligheten att skapa en större tillförlitlighet till studiens resultat hade ytterligare kommuner kunnat utforskas. Studien hade även kunnat utvidgas utanför Skånes gränser för att eventuellt kunna påvisa skillnader eller likheter inom relationerna mellan kommunernas förtroendevalda och externa revisorer. Intervjuerna genomfördes med förtroendevalda och externa revisorer som innehar ledande positioner inom sina respektive grupper. Ytterligare respondenter med andra arbetsbefattningar hade kunnat medverka för att erhålla en mer gedigen inblick i de förtroendevalda och externa revisorernas relation.

När en kommun ska anlita sina externa revisorer finns det olika lösningar och alternativ att tillgå. Vi har i vår undersökning endast granskat kommuner som valt att upphandla externa revisorer på marknaden. Större kommuner som Malmö, Lund och Helsingborg väljer att skapa ett revisionskontor där kontoret anställer sina egna externa revisorer som sakkunniga. Ytterligare forskning hade kunnat fokusera på större kommuner för att dra jämförelser mellan kommuner med eget revisionskontor och kommuner med upphandlade revisorer.

Forskningsstudierna inom den privata sektorn har presenterat att elementen *reliance*, *competence*, *independence* och *earlier work performance* har en inverkan på relationens utformning mellan interna och externa revisorer. Detta har inte återspeglats på samma vis inom den kommunala sektorn, då relationen mellan förtroendevalda och externa revisorer skiljer sig från den privata sektorn. Som fortsatt forskning hade relationen mellan förtroendevalda och externa revisorer kunnat studeras utifrån en annan teoretisk referensram med teorier som exempelvis samarbetsteorier, teamdynamik teorier samt teorier som fokuserar på struktur och organisering inom relationer.

En intressant aspekt som uppkom under studiens gång var det faktum att det kan finnas särskilda dynamiker internt inom gruppen av förtroendevalda respektive externa revisorer. Rollen som ordförande för de förtroendevalda revisorerna kan tänkas medföra viss makt och styrningsförmåga vilket i sin tur kan påverka gruppdynamiken. Uppsatsen har inte studerat denna möjliga interna dynamik vilket är ytterligare ett förslag på fortsatt forskning.

Litteraturförteckning

- Ahrne, G., & Svensson, P. (2015). *Handbok i kvalitativa metoder*. Stockholm: Liber AB.
- Al-Twajry, A. A., Brierley, J. A., & Gwilliam, D. R. (2004). An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector. *Managerial Auditing Journal*, 19(7), ss. 929-944.
- Alvesson, M., & Sköldberg, K. (2016). *Tolkning och reflektion: vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*. Lund: Studentlitteratur AB.
- Andersson, S. (2014). *Om positivism och hermeneutik*. Lund: Studentlitteratur.
- Argento, D., & Peda, P. (2015). Interactions fostering trust and contract combinations in local public services provision. *International Journal of Public Sector Management*, 28, ss. 335-351.
- Bergh, A., Erlingsson, G., Sjödin, M., & Engvall, R. (den 27 Juli 2013). *Granskaren måste komma utifrån*. (T. Balans, Redaktör) Hämtat 2018-05-19 från: <https://www.tidningenbalans.se/debatt/granskaren-maste-komma-utifran/>
- Bohlin, A. (2011). *Kommunalrättens grunder*. Stockholm: Norstedts Juridik AB.
- Bolagsverket. (2018). *Revisionsberättelse - aktiebolag*. Hämtat 2018-04-27 från: <http://bolagsverket.se/ff/foretagsformer/aktiebolag/arsredovisning/revisionsberattelse/berattelse-1.3313>
- Brody, R. G. (2012). External auditors' willingness to rely on the work of internal auditors: The influence of work style and barriers to cooperation. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 28, ss. 11-21.
- Brody, R. G., Golen, S. P., & Reckers, P. M. (1998). An Empirical Investigation of the Interface between Internal and External Auditors. *Accounting and Business Research*, 28(3), ss. 160-171.
- Bryman, A., & Bell, E. (2015). *Business Research Methods*. Glasgow: Bell and Bain Ltd.
- Carrington, T. (2014). *Revision*. Stockholm: Liber AB.
- Cassel, F. (2000). *Behovet av kommunal externrevision*. Stockholm: SNS Förlag.
- Christensen, L., Engdahl, N., Gräas, C., & Haglund, L. (2010). *Marknasundersökning*. Lund: Studentlitteratur AB.

- Collin, S.-O., Haraldsson, M., Tagesson, T., & Blank, V. (2017). Explaining municipal audit costs in Sweden: Reconsidering the political environment, the municipal organisation and the audit market. *Financial Accountability & Management*, ss. 391-405.
- Denscombe, M. (2016). *Forskningshandboken: för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. Studentlitteratur AB.
- Goodwin, J. (2004). A Comparison of internal audit in the private and public sectors. *Managerial Auditing Journal*, 19(5), ss. 640-650.
- Haron, H., Chambers, A., Ramsi, R., & Ishak, I. (2004). The reliance of external auditors on internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, 19(8), ss. 1148-1159.
- Hedberg, M., & Wahlsten, Å. (den 27 Juni 2017). *Inför en professionell kommunal revision*. (D. Samhälle, Redaktör) Hämtat 2018-05-19 från: <https://www.dagenssamhalle.se/debatt/infor-en-professionell-kommunal-revision-17778>
- Hsieh, H.-F., & Shannon, S. E. (2005). Three Approaches to Qualitative Content Analysis. *Qualitative Health Research*, 15(9), ss. 1277-1288.
- Jensen, K. L., & Payne, J. L. (2005). The Introduction of Price Competition in a Municipal Audit Market. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24(2), ss. 137-152.
- Justesen, L., & Mik-Meyer, N. (2010). *Kvalitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur AB.
- KPMG. (2016). *Om revision*. Hämtat 2018-04-16 från: <https://home.kpmg.com/se/sv/home/nyheter-rapporter/2016/02/se-news-om-revision.html>
- Kramer, R. M., & Tyler, T. R. (1995). *Trust in organizations*. SAGE Publications Inc.
- Mishiel, S. S., & Qasim, A. (2010). External auditors' reliance on internal auditors and its impact on audit fees. *Managerial Auditing Journal*, 25(6), ss. 509-525.
- Moore, W. G., & Hodgson, D. (1993). The Joint Audit Approach. *The Internal Auditor*, 50(4), ss. 14-16.
- Morrill, C., & Morrill, J. (2003). Internal auditors and the external audit: A transaction cost perspective. *Managerial Auditing Journal*, ss. 490-504.
- Pilcher, R., Gilchrist, D., Singh, H., & Singh, I. (2013). The Interface between Internal and External Audit in the Australian Public Sector. *Australian Accounting Review*, 23(4), ss. 330-340.

- PwC. (2018). *Revision*. Hämtat 2018-03-12 från: <https://www.pwc.se/sv/branscher/offentlig-sektor/kommuner/revision.html>
- Regeringskansliet. (2015). *Indelning och uppgifter i kommuner och landsting*. Hämtat 2018-03-23 från: <http://www.regeringen.se/artiklar/2015/05/indelning-och-uppgifter-i-kommuner-och-landsting/>
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2009). *Research methods for business students*. Prentice Hall.
- SFS 1974:152. Kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform. Hämtad 28 mars, 2018, från Riksdagen, https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/kungorelse-1974152-om-beslutad-ny-regeringsform_sfs-1974-152
- SFS 2016:1145. *Lagen om offentlig upphandling*. Hämtad 14 april, 2018, från Riksdagen, https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/lag-20161145-om-offentlig-upphandling_sfs-2016-1145
- SFS 2017:725. Kommunallag. Hämtad 12 mars, 2018, från Riksdagen, https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/kommunallag-2017725_sfs-2017-725
- Singh, H., & Newby, R. (2010). Internal audit and audit fees: further evidence. *Managerial Auditing Journal*, 25(4), ss. 309-327.
- Sousa-Lima, M., Michel, J. W., & Caetano, A. (2013). Clarifying the importance of trust in organizations as a component of effective work relationships. *Journal of Applied Social Psychology*, ss. 418-427.
- Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer. (u.å). *Om SKYREV*. Hämtat 2018-03-14 från: <https://skyrev.se/om-skyrev/>
- Sveriges Kommuner och Landsting. (2017a). *Faktabas Revision 2000–2016: Kommuner*. [Pdf-fil] Hämtad 12 mars, 2018, från Sveriges Kommuner och Landstings webbplats: <https://skl.se/download/18.2f889a0c15c584b464342f3/1496146953769/Faktabas-Revision-2000-2016-kommun.pdf>
- Sveriges Kommuner och Landsting. (2017b). *Fakta om kommuner, landsting och regioner*. Hämtat 2018-03-20 från: <https://skl.se/tjanster/kommunerlandsting/faktakommunerochlandsting.432.html>

- Sveriges Kommuner och Landsting. (2017c). *PM: Upphandling av sakkunniga* [PM]. Hämtad 12 mars, 2018, från Sveriges kommuner och Landstings webbplats: <https://skl.se/download/18.19982e0615ce1877e703aedc/1498648644327/PM-Upphandling-sakkunniga-kommunal-revision-2017.pdf>
- Sveriges Kommuner och Landsting. (2017d). *Så styrs en kommun*. Hämtad 2018-03-13 från: <https://skl.se/demokratiledningstyrning/politiskstyrningfortroendevalda/kommunaltsjalvstyresastyrskommunenochlandstinget/sastyrskommunen.735.html>
- Sveriges Kommuner och Landsting. (2017e). *Upphandling sakkunniga*. Hämtad 2018-04-10 från: <https://skl.se/demokratiledningstyrning/revision/upphandlingrevisionstjanster/upphandlingsakkunniga.387.html>
- Sveriges Kommuner och Landsting. (2018a). *Det här är kommunal revision* [PowerPoint-presentation]. Hämtad 12 mars, 2018, från Sveriges Kommuner och Landstings webbplats: <https://skl.se/demokratiledningstyrning/revision.383.html>
- Sveriges Kommuner och Landsting. (2018b). *Vad är kommunal revision?* [Pdf-fil]. Hämtad 30 mars, 2018, från Sveriges Kommuner och Landstings webbplats: <https://skl.se/download/18.6dca8f391480f8219b854e0/1409063631945/skl-det-har-ar-kommunal-revision-pdf.pdf>
- Sveriges Kommuner och Landsting. (2018c). *Om SKL*. Hämtad 2018-03-21 från: <https://skl.se/tjanster/omskl.409.html>
- Sveriges Kommuner och Landsting. (2018d). *Revision: SKL:s uppdrag*. Hämtad 2018-03-13 från: <https://skl.se/demokratiledningstyrning/revision.383.html>
- Tagesson, T., & Eriksson, O. (2011). What do auditors do? Obviously they do not scrutinise the accounting and reporting. *Financial Accountability & Management*, 27(3), ss. 272-285.
- Tagesson, T., Glinatsi, N., & Prahl, M. (2015). Procurement of audit services in the municipal sector: the impact of competition. *Public Money & Management*, 35(4), ss. 273-280.

Bilaga 1

Intervjuguide förtroendevalda revisorer

Inledningsfrågor

1. Hur länge har du arbetat som förtroendevald revisor?
2. Hur ser din bakgrund ut?
 - Utbildning
 - Tidigare arbetslivserfarenheter
 - Tidigare uppdrag för kommunen
 - Speciell utbildning inom kommunal revision
3. Hur ser arbetet ut som ordförande för kommunrevisionen?
 - Hur många är utsedda som förtroendevalda revisorer i din kommun?

Relationen

Övergripande

4. Vad är syftet med att ha både förtroendevalda och externa revisorer?
5. Hur ser samarbetet ut mellan de externa och de förtroendevalda revisorerna? Hur ofta träffar ni de externa revisorerna, hur mycket kontakt har ni? (telefon, email, möten etc.)
6. Vad bidrar de förtroendevalda revisorerna med och vad bidrar de externa revisorerna med?

Competence

7. Hur upplever du dina kunskaper och resurser för att utföra dina arbetsuppgifter?
(Om bristande kunskaper påvisas, vilken effekt har det på revisionskvalitén?)
8. Upplever ni att er kompetens blir ifrågasatt av de externa revisorerna? Eventuellt av någon annan?

Independence

9. Hur ser du på ditt oberoende som politiskt utvald?
10. Upplever du att ditt oberoende blir utsatt/ifrågasätts i samarbetet med de externa revisorerna? Har du upplevt en situation där ditt oberoende varit utsatt? (Om ja, berätta mer)

Earlier work performance

11. Har dina tidigare arbetsuppgifter/arbetsplatser varit till hjälp för ditt nuvarande yrke?

(Hur/ på vilket sätt?)

12. Har de externa revisorerna uppmärksammat/ påpekat någon tidigare arbetsprestation?

Upphandlingsprocess

13. Har ni någon inverkan vid upphandlingsprocessen av de externa revisorerna?

(Om ja, på vilket sätt? / Om nej, hade ni velat vara med i processen och i så fall varför, vad hade det bidragit med?)

14. Vid upphandlingsprocessen väljs ofta den revisionsbyrå med lägst anbud framför andra kvalitéer som kompetens etc., tror du det har någon inverkan på revisionskvalitén och samarbetet?

15. Vilka kriterier hade du sett som mest önskvärda och avgörande för upphandlingen?

Trust

16. Upplever du ett förtroende för de externa revisorerna gällande deras funktion som biträdande revisorer? Upplever du att de externa revisorerna har ett förtroende för er som förtroendevalda revisorer?

17. Har det uppstått en situation där förtroendet varit bristande? (Hur/på vilket sätt?)

18. Hur arbetar ni för att förtroendet ska utvecklas och behållas mellan er och de externa revisorerna?

Resultatet av relationens samarbete

19. Vad resulterar ert samarbete i? (output)

20. Vem använder/har nytta av ert arbete? (output)

21. Upplever du att kvalitén är tillfredställande i slutprodukten som framställs?

Något övrigt du vill tillägga?

Bilaga 2

Intervjuguide externa revisorer

Inledningsfrågor

1. Hur länge har du arbetat som extern revisor inom den kommunala sektorn?
 - Arbetar som revisor för fler än en kommun?
2. Hur ser din bakgrund ut?
 - Utbildning
 - Tidigare arbetslivserfarenheter
 - Tidigare uppdrag för kommunen
 - Speciell utbildning inom kommunal revision
3. Hur ser arbetet ut som extern revisor?
 - Hur många externa revisorer biträder de förtroendevalda revisorerna i kommunen?

Relationen

Övergripande

4. Vad är syftet med att ha både förtroendevalda och externa revisorer?
5. Hur ser samarbetet ut mellan de externa och de förtroendevalda revisorerna? Hur ofta träffar ni de förtroendevalda revisorerna, hur mycket kontakt har ni? (telefon, email, möten etc.)
6. Vad bidrar de förtroendevalda revisorerna med och vad bidrar de externa revisorerna med?

Competence

7. Vilka specifika kompetenser behövs för att vara extern revisor i en kommun och bidra med god kvalitet?
 - Har du ett certifikat från organisationen Svenska Kommunala Yrkesrevisorer, SKYREV?
 - Har certifikatet något värde?
 - Om bristande kunskaper påvisas, vilken effekt har det på revisionskvalitén?
8. Har ni någon gång upplevt att er kompetens blivit ifrågasatt av de förtroendevalda revisorerna?

Independence

9. Vad anser du att en oberoende kommunal revision innebär i praktiken?
10. Hur upplever du oberoende av förtroendevalda revisorer?

Earlier work performance

11. Har dina tidigare arbetsuppgifter/arbetsplatser varit till hjälp för ditt nuvarande yrke?
(Hur/ på vilket sätt?)
12. Har de förtroendevaldas tidigare arbetsuppgifter/arbetsplatser något inflytande på relationen? (Er vilja att använda/ta hjälp av de förtroendevaldas arbetsuppgifter.)
13. Upplever ni att de förtroendevalda har den erfarenhet som krävs för att ni ska kunna förlita er på deras arbete?

Upphandlingsprocess

14. Vilken roll har du haft i anbudsförslaget som presenterats och accepterats för kommunen?
15. Vad är din syn på upphandlingsprocessen?
16. Upplever du att kommunens huvudsakliga bedömningskriterier är priset vid val av anbud, eller tas andra kriterier så som erfarenhet och kompetens hänsyn till?
17. Har er revisionsbyrå någon specifik policy gällande kontrakt med kommuner?

Trust

18. Upplever du ett förtroende för de förtroendevalda revisorerna gällande det arbete de förtroendevalda presterar? Upplever du även att de förtroendevalda revisorerna har ett förtroende för det arbete ni presterar?
19. Har det uppstått en situation där förtroendet varit bristande? (Hur/på vilket sätt?)
20. Hur arbetar ni för att förtroendet ska utvecklas och behållas mellan er och de förtroendevalda revisorerna?

Resultatet av relationens samarbete

21. Vad resulterar ert samarbete i? (output)
22. Vem använder/har nytta av ert arbete? (output)
23. Upplever du att kvalitén är tillfredställande i slutprodukten som framställs?

Något övrigt du vill tillägga?

Bilaga 3

Mail Deloitte

Uppsats- kommunal revision



Tengeborg, Hanna (SE - Malmo) <htengeborg@deloitte.se>

on 04-11, 01:47

Ebba Engdahl0001 ↕



Svara alla | ▾

Hej på er,

Vad roligt att ni skriver om revision och vill ha med Deloitte i er studie. Dessvärre kan vi inte hjälpa er i denna fråga då vi inte biträder någon kommun i Skåne.

Stort lycka till med er uppsats!

Med vänliga hälsningar
Hanna

Hanna Tengeborg

Senior | Audit & Assurance

+46 70 080 41 94 | htengeborg@deloitte.se

