



Högskolan  
Kristianstad

Högskolan Kristianstad  
291 88 Kristianstad  
044-250 30 00  
[www.hkr.se](http://www.hkr.se)

Examensarbete, 15 hp,  
Kandidatexamen i företagsekonomi: redovisning och revision  
VT 2022  
Fakulteten för ekonomi

# **Den kommunala revisionens värde**

## **En studie av en svensk kommun**

**Morgan Isgren & Petronella Lönn**

## **Författare**

Morgan Isgren & Petronella Lönn

## **Titel**

Den kommunala revisionens värde  
- En studie av en svensk kommun

## **Engelsk titel**

The value of internal audit in a municipality  
- A study in a Swedish municipality

## **Handledare**

Heléne Tjärnemo

## **Bedömande lärare**

Gert Paulsson

## **Examinator**

Gert Paulsson

## **Sammanfattning**

Internrevision förekommer i både den offentliga och privata sektorn. Den interna revisionen strävar efter att skapa värde för organisationen samt förbättra organisationens verksamhet. Internrevisionen inom kommuner brukar beskrivas som kommunal revision och har en liknande funktion som internrevisionen inom privat sektor har. Syftet med studien har varit att ta reda på hur den kommunala revisionen skapar värde för kommunen. Studien har använt sig av en kvalitativ metod där det empiriska materialet är baserat på fem semistrukturerade intervjuer. Intervjufrågorna har baserats på uppsatsens litteraturgenomgång och referensram. Det empiriska materialet har analyserats med hjälp av *the managerial theory of value creation* och tidigare forskning. Resultat i studien visar att den kommunala revisionen skapar värde på en mängd olika sätt, primärt med hjälp av granskningar av kommunens nämnder. Den kommunala revisionen skapar även värde för olika intressenter som invånare, nämnder och kommunfullmäktige.

## **Ämnesord**

Kommunal revision, kommuner, intressenter, objektivitet, oberoende, värdeskapande, kommunikation

**Author**

Morgan Isgren & Petronella Lönn

**Title**

The value of internal audit in a municipality  
- A study in a Swedish municipality

**Supervisor**

Heléne Tjärnemo

**Assessing teacher**

Gert Paulsson

**Examiner**

Gert Paulsson

**Abstract**

Internal auditing occurs in both the public and private sectors. The internal audit strives to create value for the organization and improve the organization's operations. The internal audit within municipalities has a similar function as the internal audit in the private sector. The purpose of the study has been to find out how the internal audit within municipalities creates value. The study has used a qualitative method where the empirical material is based on five semi-structured interviews. The interview questions have been based on the essay's literature review and frame of reference. The empirical material has been analyzed using the managerial theory of value creation and previous research. Results in the study show that the internal audit within municipalities creates value in several different ways, primarily with the help of the audit reports. The internal audit within municipalities also creates value for various stakeholders such as residents, committees, and the municipal council.

**Keywords**

Internal audit, municipalities, stakeholders, objectivity, independency, value creation, communication

# Förord

Vi vill rikta ett stort tack till alla som stöttat oss genom uppsatsens gång. Vi vill tacka intervjupersonerna som var villiga att ställa upp på våra intervjuer till uppsatsen med ett glatt humör. Utan deras deltagande hade genomförandet av uppsatsen inte varit möjligt. Vi vill även tacka vår handledare Heléne Tjärnemo för hennes engagemang och stöttande genom uppsatsens gång. Heléne har bidragit med tips och råd som varit värdefulla för vår uppsats. Till sist vill vi tacka våra familjer för all stöttning under arbetets gång.

Kristianstad, 25 maj 2022

---

Morgan Isgren

---

Petronella Lönn

# Innehållsförteckning

<b>1. Inledning .....</b>	<b>1</b>
1.1 Bakgrund .....	1
1.2 Problematisering .....	5
1.3 Syfte .....	7
1.4 Forskningsfrågor .....	7
1.5 Avgränsning .....	8
1.6 Disposition .....	9
<b>2.Litteraturgenomgång och referensram.....</b>	<b>10</b>
2.1 Värdeskapande .....	10
2.2 Oberoende och objektivitet .....	12
2.3 Kommunikation.....	13
2.4 Intressenter .....	14
2.5 The Managerial Stakeholder Theory of Value Creation .....	15
2.6 Modellutveckling .....	17
<b>3. Metod.....</b>	<b>20</b>
3.1 Vetenskaplig metod.....	20
3.1.1 <i>Forskningsstrategi</i> .....	20
3.1.2 <i>Forskningsansats</i> .....	21
3.1.3 <i>Forskningsmetod</i> .....	21
3.2 Empirisk metod .....	22
3.2.1 <i>Litteratursökning</i> .....	22
3.2.2 <i>Val av kommuner</i> .....	22
3.2.3 <i>Val av intervjupersoner</i> .....	23
3.2.4 <i>Datainsamling</i> .....	24
3.2.4.1 <i>Intervjuer</i> .....	24
3.2.4.2 <i>Intervjuguide</i> .....	26
3.2.4.3 <i>Genomförande av intervjuer</i> .....	27
3.2.5 <i>Bearbetning av insamlad data</i> .....	27
3.3 Trovärdighet .....	28
3.4 Etiska beaktande.....	29
<b>4. Empiri .....</b>	<b>31</b>
4.1 Förtroendevald revisor A .....	31

4.2 Förtroendevald revisor B.....	34
4.3 Förtroendevald revisor C.....	38
4.4 Kommunfullmäktige D .....	42
4.5 Extern revisor E.....	44
<b>5. Analys.....</b>	<b>49</b>
5.1 Kommunal revision.....	49
5.2 Värdeskapande .....	50
5.3 Oberoende och objektivitet .....	54
5.4 Kommunikation.....	56
5.5 Intressenter .....	58
<b>6. Slutsats .....</b>	<b>60</b>
6.1 För vem och hur skapar den kommunala revisionen värde?.....	60
6.2 Studiens bidrag.....	62
6.3 Begränsningar och framtida forskning.....	62
<b>Referenser .....</b>	<b>64</b>
<b>Bilaga 1 – intervjuguide till förtroendevalda revisorer .....</b>	<b>66</b>
<b>Bilaga 2 – intervjuguide till kommunfullmäktige .....</b>	<b>68</b>
<b>Bilaga 3 – intervjuguide till sakkunnig .....</b>	<b>69</b>
<b>Figur- och tabellförteckning</b>	
<b>Figur 1 .....</b>	<b>5</b>
<b>Figur 2 .....</b>	<b>18</b>
<b>Tabell 1.....</b>	<b>25</b>

# 1. Inledning

I detta kapitel redogörs det för studiens bakgrund och problematisering till forskningsområdet. Därefter följer syfte, forskningsfrågor, avgränsning och disposition.

## 1.1 Bakgrund

Internrevision används inom både den offentliga och privata sektorn och har samma övergripande syfte, vilket är att få en helhetsbild över hur organisationens processer fungerar. Enligt Svenska institutet för standarder (SIS) är syftet med internrevision att granska organisationens processer vad gäller bland annat rutiner och riktlinjer. Detta görs för att få en bild av hur det ser i praktiken inom organisationen (Svenska institutet för standarder, 2022). Informationen som fås ut av granskningen används för att utvärdera den aktuella situationen för organisationen för att i sin tur kunna föreslå åtgärder för att förbättra effektiviteten i ledningsprocesser, riskhantering samt den interna styrningen och ledningen. Allt detta bidrar till trygghet och bättre kontroll över organisationen (PwC, 2022). Internrevision kan definieras på olika sätt beroende på typen av sektor och organisation som internrevisionen utförs inom. I uppsatsen kommer *The Institute of Internal auditors* (IIA) definition av internrevision användas:

Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes (The institute of internal auditors, 2022).

Enligt *the Institute of Internal Auditors* (2022) har internrevisionen två primära syften. Det första är att tillföra värde till organisationen och det andra är att förbättra organisationens verksamhet. Begreppet värde är ett brett begrepp och det finns inte en direkt definition på vad värde är då det kan användas i många olika sammanhang. Däremot förekommer värde i koppling till internrevision oftast i form av

besparingar av pengar, kontroll, stöd och effektivisering av processer (Arwinge, 2018).

Trots att internrevisionen inom den offentliga och privata sektorn har samma övergripande syfte har dess utvecklingen inte varit detsamma. Före 1980-talet fokuserade internrevision inom den offentliga sektorn främst på regleringar och på den offentliga sektorns användning av offentliga finansiella medel i form av skatteinkomst. Med andra ord var internrevisionens syfte inom den offentliga sektorn att säkerställa att skattebetalarnas pengar används på ett lämpligt sätt (Mattei et al., 2021).

Under 1990-talet genomgick internrevision inom den offentliga sektorn en förändring och *new public management* (NPM) blev den primära strategin inom stora delar av den offentliga sektorn. Internrevisorer som arbetade utifrån NPM fokuserade mindre på organisationens följande av regler och mer på liknande saker som internrevisionen fokuserade på inom den privata sektorn. Med andra ord fokuserade internrevisionen med NPM-strategin inom den offentliga sektorn mer på standarder och formella årsbokslut. Delar av organisationen såsom resultat och effektivitet blev mer relevant för internrevisionen (Mattei et al., 2021).

Under 2000-talet skiftade fokuset från NPM och i stället blev *new public governance* (NPG) den nya typen av strategi som den största delen av den offentliga sektorn använde sig av. Syftet med NPG var att koordinera institutioner och myndigheter inom varje politikområde (exempelvis miljö, utbildning, ekonomi och finans) mot kollektiva mål. Produktivitet, relationsorientering samt socialt ansvar är de tre kollektiva målen som avhandlingar inom den offentliga sektorn utgår ifrån (Kazemi, 2007). Vid framväxten av NPG började fokus läggas på de interorganisatoriska relationerna samt engagemanget från diverse intressenter. Internrevisorer som arbetade utifrån NPG använde även *value for money* (VFM) som mått för att bedöma hur ekonomisk och effektiv ledningen är inom de granskade organisationerna (Mattei et al., 2021).

Det finns den privata sektorn och den offentliga sektorn. Den största skillnaden mellan de två sektorerna är att personer som har staten, landstingen eller



kommunerna som arbetsgivare ingår i den offentliga sektorn. Övriga anställda eller egenföretagare ingår i den privata sektorn (Ekonomifakta, 2021). Det finns två olika varianter av verksamheter inom den offentliga sektorn. Den första varianten är verksamheter som generellt anses vara offentlig sektor, vilket inkluderar enheter som tillhandahåller offentliga tjänster som enbart eller till stor del finansieras av skatteintäkter, exempelvis staten, landstingen och kommunerna. Inom den första varianten ingår verksamheter som exempelvis vård och omsorg, skolor, Försvarsmakten och infrastruktur (SKR, 2020) Den andra varianten är organisationer som är verksamma inom den så kallade gråzonen, vilket är organisationer som ligger utanför det tydliga offentliga sektorns område. Exempel på en sådan typ av organisation är företag som ägs av staten, exempelvis Systembolaget (Jóhannesdóttir et al., 2018).

Den här studien kommer att fokusera på den första varianten av offentlig sektor, mer specifikt kommuner. Det finns 290 kommuner i Sverige och varje kommun ansvarar för en egen del av Sverige. Kommuners storlek kan variera både i geografisk storlek samt mängden invånare. Kommuner ansvarar för frågor i privatpersoners närmiljö. Det kan exempelvis vara frågor om skolor, äldreomsorg samt stöd till barn, familjer och personer med funktionsnedsättningar. Kommuner är självstyrande och de har rätt att fatta självständiga beslut, däremot måste kommunerna följa de ramar som riksdagen och regeringen bestämt (SKR, 2020).

Kommuner styrs av en kommunfullmäktige vilket är en politisk församling som är framröstad av kommunens invånare. Kommuner har ett stort ansvar och de beslut som kommunerna fattar påverkar Sveriges medborgare, kommuner har dessutom en viktig roll i det svenska samhället. Eftersom kommuner har ett stort ansvar behövs det någon form av kontroll eller granskning av kommunerna för att säkerställa att allt sker som det ska. Kontroll samt granskning av de svenska kommunerna utförs av den kommunala revisionen vilket är ett lokalt demokratiskt kontrollinstrument (SKR, 2020). Den kommunala revisionens arbete och funktion är ett intressant och viktigt område att undersöka på grund av kommunernas stora ansvar samt viktiga roll i det svenska samhället. En annan anledning till att det är ett viktigt område att undersöka är att kommuner finansieras till stor del av

skatteintäkter och det är viktigt att invånare är medvetna om hur skattepengarna används.

Eftersom denna studie fokusera på kommuner kommer uttrycket kommunal revision att användas eftersom det är mer passande i det kommunala sammanhanget. Den kommunala revision har i uppdrag att granska verksamheten som bedrivs i kommunen samt att pröva ansvarstagandet. Varje kommun och region ansvarar för revisionen av sin verksamhet och kommunal revision är ett annat ord för internrevision inom kommuner (SKR, 2020). SKR påpekar även att revisionen är oberoende och granskar på fullmäktiges uppdrag.

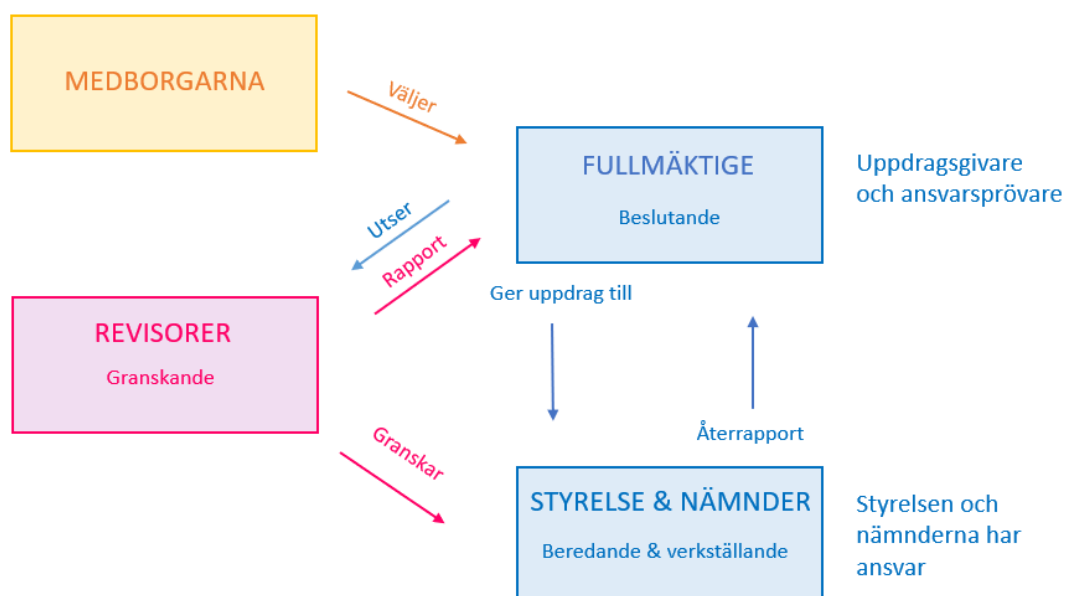
Revisionen i kommuner grundar sig på att kommunfullmäktige väljer ut minst fem förtroendevalda revisorer under mandatperioden och dessa revisorer som valts ut är inte auktoriserade revisorer utan är politiker och lekmän. Thomasson (2018) menar att på grund av att de förtroendevalda revisorerna är en del av den politiska styrningen av kommunen på grund av sin politiska tillhörighet kan de karakteriseras som internrevisorer. Trots att revisorerna utgör en kommitté utförs deras arbete självständigt enligt lag och rapporteras sedan tillbaka till fullmäktige (Thomasson, 2018). De förtroendevalda revisorerna ska även anlita sakkunniga revisorer som de själva får välja och med sakkunniga revisorer menas yrkesrevisorer eller annan expert inom kommunal verksamhet. Med hjälp av den sakkunnigas kompetens ska de tillsammans med de förtroendevalda revisorerna skapa en grund för både en oberoende och kvalitativ granskning av verksamheten (SKR, 2020). För en tydligare förståelse för hur kommunala ansvarssystemet är uppbyggt se figur 1.

I figur 1 ges en bild av hur relationen ser ut mellan revisorer, fullmäktige, kommuninvånare samt kommunens styrelse och nämnder. Kommuninvånare röstar fram de partier som sitter i fullmäktige som i sin tur styr kommunen. Kommunfullmäktige ger sedan uppdrag till kommunens olika nämnder och nämnderna rapporterar kontinuerligt till kommunfullmäktige. Kommunfullmäktige utser minst fem förtroendevalda revisorer som har i uppdrag att granska nämnderna och säkerställer att dem gör det kommunfullmäktige säger samt granskar nämndernas budget så att nämnderna inte överstiger den. Granskningarna av nämnderna sker med hjälp av de sakkunniga revisorerna (SKR, 2020).

Syftet med den kommunala revisionen är att se till att både nämnder och styrelse följer besluten som fattas av fullmäktiges råd för att skydda kommuninvånarna. Den primära delen av den kommunala revisionen som görs fokuserar på *performance audit* (Thomasson, 2018). *Performance audit* innebär att man måste beakta effektiviteten, ekonomin och kvalitén på politiken som kommuner för i syfte att möjliggöra en god praxis (Hazgui et al., 2022). *Performance audit* är en typ av revision och började introduceras i den offentliga sektorn under NPM perioden och är fortfarande en del av den interna revisorns arbetet idag (Mattei et al., 2021). Utöver *performance audit* så finns det även *financial auditing* och det innebär att den kommunala revisionen även har ett ansvar för att finansiella resurser används på ett så effektivt, ändamålsenligt, rättvist och korrekt sätt som möjligt (Thomasson, 2018).

**Figur 1**

*Kommunala ansvarssystemet*



*Kommentar:* Baserad på ansvarssystemet, SKR (2018)

## 1.2 Problematisering

Som ovan nämnts finns det likheter mellan internrevisionens arbetsuppgifter inom den privata sektorn och den kommunala revisionens arbetsuppgifter i den offentliga sektorn. Både Internrevisionen inom privata sektorn och den kommunala revisionens uppgift är att granska om organisationen bedrivs utifrån de rutiner och instruktioner som är befintliga. (SKR, 2022; Svenska institutet för standarder, 2022).

Tidigare forskning inom den privata sektorn visar på att internrevisionen vill skapa ett bättre värde för verksamheten men samtidigt är det svårt att bestämma i vilken utsträckning som internrevisionen lever upp till intressenternas förväntningar och dess värdeskapande (Soh & Narinov-Bennie, 2011). Zaharia et al, (2014) menar att internrevisionen inom privata sektorn skapar värde genom riskhantering. Internrevisionen kan hjälpa organisationen att undvika potentiella framtida ekonomiska förluster genom interna kontroller (Zaharia et al, 2014).

Det finns även tidigare forskning som belyser att en av få skillnader mellan internrevisionen inom den privata och offentliga sektorn är vad för uppdrag uppdragsgivaren ger. Privata företag lägger stort fokus på att skapa värde för intressenter såsom aktieägare vilket görs genom att maximera företagets vinst (Goodwin, 2004). Kommuner lägger sitt fokus på kommuninvånarna som är deras största intressent. Den kommunala revisionen ger kommuninvånarna en bild av hur kommunen spenderar skattepengar samt hur kommunen arbetar för att skapa värde för kommuninvånarna. (Tillema & Bogt, 2010).

Större delar av tidigare forskning om intern revision inom den offentliga sektorn har genomförts utanför Norden, i länder som Saudiarabien, Turkiet samt många olika länder i Afrika. Däremot finns det ett fåtal som specifikt har fokuserat på de nordiska länderna. Tidigare forskning kring de nordiska länderna har behandlat bland annat vilka strategier som använts vid revisionen och vilka konsekvenser det har fått. I den forskning har både *performance auditing* och *financial auditing* diskuterats. Collin et al., (2018) tar även upp *value for money* vilket som tidigare nämnts är en strategi som används inom den offentliga sektorn i syfte att maximera värde som exempelvis kommuner får ut av sin budget. Jeppesen et al., (2017) menar att det kan uppstå konkurrens mellan offentliga sektorns internrevisorer

(förtroendevalda revisorer) och de sakkunniga (externa auktoriserade revisorer). Jeppesen, et al., (2017) kom fram till att det råder direkt konkurrens inom vissa nordiska länder när det gäller kommunal revision eftersom intern revisorerna själva upplever indirekt konkurrens från privata revisionsbyråer när det gäller den statliga revisionen.

Tagesson & Eriksson (2011) har genomfört forskning som behandlat den kommunala revisionen inom Sveriges kommuner men har forskat om efterlevnaden av standarder som är utformade av rådet för kommunal revision som behandlas samt rapporteras av interna revisorer. Denna forskning har syftat till att skapa en förståelse för hur de förtroendevalda revisorerna inom den kommunala revisionen påverkar utvecklingen av allmänt accepterade revisions principer. Resultatet från denna forskning tyder på att det finns brister i både kompetens och oberoende hos revisorerna. Tagesson & Eriksson (2011) menar att det finns ett lågt intresse för redovisningen och revisionen bland kommunernas intressenter. En möjlig förklaring till detta är resultatet av oklara regleringar av professionella interna revisorers kompetenser och skyldigheter (Tagesson & Eriksson, 2011).

Det finns ingen, oss vetande, tidigare forskning om internrevisionens värdeskapande inom den offentliga sektorn eller om den kommunala revisionens värdeskapande, vilket gör det till ett relevant ämnesområde att utforska. Det finns inte en direkt definition på vad värde är, däremot kan värdeskapande ses som en typ arbete eller en process för att skapa värde. Hur värdeskapandet sker inom kommuner blir därmed en empirisk fråga att besvara.

### **1.3 Syfte**

Med både ökade krav och förväntningar på den kommunala revisionen från dess intressenter syftar denna uppsats till att skapa en djupare förståelse för hur den kommunala revisionen skapar värde för kommunen.

### **1.4 Forskningsfrågor**

Med ovannämnda syfte har följande forskningsfrågor formulerats.

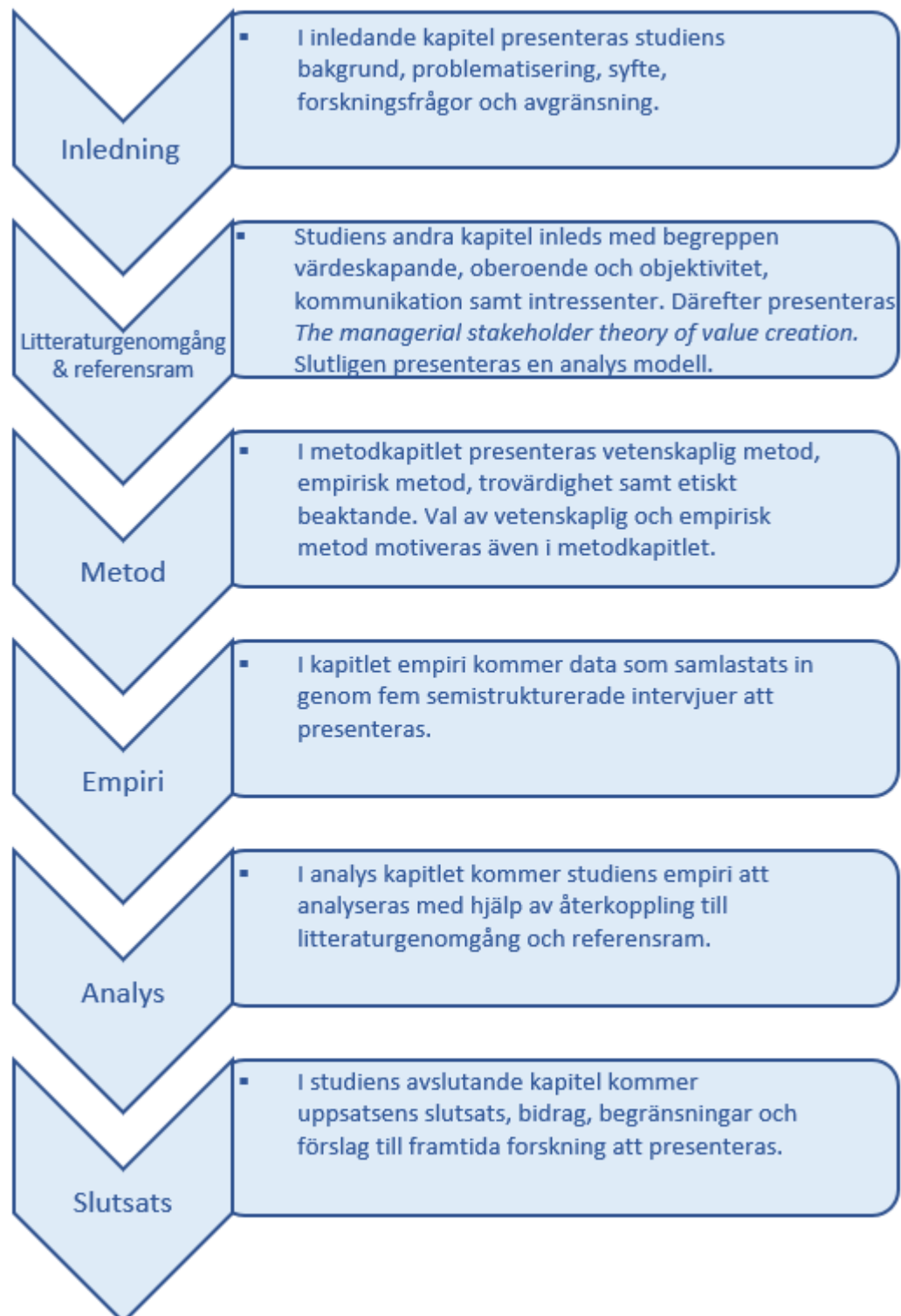
- För vem skapar den kommunala revisionen värde?

- Hur skapar den kommunala revisionen värde för kommunen?

## **1.5 Avgränsning**

Det finns mängder av kommuner i Sverige, stora som små och alla kommuner använder inte sig av internrevision och därför har denna studie valt som första avgränsning enbart kommuner med internrevision. Kommunernas storlek spelar roll för om de använder sig av internrevision eller inte och är kommunen av det större slaget är sannolikheten större att det finns en internrevision av något slag. Därför har denna studie avgränsat sig till kommuner med minst 20 000 invånare.

## 1.6 Disposition



## 2. Litteraturgenomgång och referensram

I detta kapitel presenteras begrepp och teori som är väsentligt för att kunna analysera det empiriska resultatet. Först presenteras begreppet värdeskapande som är studiens huvudsakliga begrepp. Därefter presenteras tre begrepp som visar olika sätt att skapa värde och har på så vis smalnats av studien. Begreppen som använts har varit oberoende och objektivitet, kommunikation samt intressenter. Som ett komplement till begreppen för att få en bättre förståelse för hur den kommunala revisionen skapar värde har teorin *the managerial stakeholder theory of value creation* använts. Kapitlet avslutas med en modell för en tydligare koppling mellan kapitlets olika delar.

### 2.1 Värdeskapande

Internrevisionens mål inom den privata sektorn är att utveckla och skydda organisationens värde (Arwinge, 2018). Enligt Zaharia et al., (2014) tillför internrevisionen inom den privata sektorn värde genom att analysera riskerna som finns för organisationen samt genom rekommendationerna som internrevisorerna ger i sina rapporter i slutet av deras uppdrag. Enligt Goodwin (2004) är det ingen anmärkningsvärd skillnad i utförandet av internrevision inom den privata sektorn och internrevisionen (kommunal revision) inom offentliga sektorn och målet med revisionen är detsamma. Därför går det att applicera det som Zaharia et al, (2014) har kommit fram till gällande värdeskapande i form av riskanalyser på den offentliga sektorn såväl som den privata sektorn.

Arwinge (2018) menar att uppdragsgivare har med tiden blivit allt bättre kravställare samt beställare vilket innebär att både uppdragsgivare och intressenter har höga krav på internrevisionen. Den kommunala revisionen har kommunfullmäktige som uppdragsgivare och kommunens nämnder samt kommuninvånarna som intressenter. För att den kommunala revisionen ska kunna nå upp till både uppdragsgivare och intressenternas höga krav krävs det att den kommunala revisionen har en hög prestationsnivå för att kunna skapa värde. Med hög prestationsnivå menas att den kommunala revisionen jobbar effektivt och



granskar väsentliga saker inom kommunen. Internrevisionens intressenter har förväntningar som både är rimliga och orimliga. Arwinge (2018) menar att de rimliga förväntningarna måste mötas och de orimliga förväntningarna måste utvärderas och bemötas. Det krävs fyra saker för att kunna behålla omgivningens förtroende för den kommunala revisionen. Det första som krävs är yrkesskicklighet, det andra är transparens och kommunikation kring arbetet. Det tredje är hög objektivitet och integritet och det sista är viljan att bygga långsiktiga relationer med medlemmarna i organisationen (Arwinge, 2018).

För att den kommunala revisionen ska förbli relevant krävs det enligt Arwinge (2018) att den kommunala revisionen löpande förbättrar effektivitet och produktivitet i sina insatser. Genom att söka förbättringar i arbetsmetoder kan verksamheten bedrivas bättre och värdeskapandet till både intressenter och uppdragsgivare kan ständigt öka. Den kommunala revisionen måste ledas och styras för att skapa värde för organisationen. Däremot finns det olika sätt att skapa värde på men generellt sett handlar det om att utveckla styrning, riskhantering samt kontrollprocesser (Arwinge, 2018).

Enligt Collin et al., (2017) har den kommunala revisionen ett stort fokus på *value for money* vilket innebär att kommunen vill få ut så mycket värde som möjligt från dess budget. Mattei et al., (2021) menar att den kommunala revisionen maximerar värdet som kommunen får ut av sin budget genom *performance audit* som då granska hur pass ekonomisk och effektiv kommunen faktiskt är för att sedan ge förslag på förbättringar. Zaharia et al, (2014) påstår att internrevisionen skapar värde genom riskhantering och även att internrevisionens interna kontroller kan användas för att undvika potentiella framtida ekonomiska förluster för organisationen. Dessutom kan internrevisionen även skapa värde genom att skydda organisationens existerade värde genom att generera besparingsmöjligheter av den befintliga budgeten. Både undvikandet av framtida förluster och besparingsmöjligheterna bidrar till att kommunen får mer värde av sin budget vilket i sin tur leder till att den kommunala revisionen skapar värde för kommunen (Zaharia et al, 2014).

Zaharia et al., (2014) menar att det är svårt, till och med omöjligt att fastställa mängden värde som internrevisionen skapar för organisationen. Riskhanteringen samt besparing möjligheterna som internrevisionen redovisar i revisionsrapporten är endast en del av värdet som internrevisionen bidrar med till organisationen (kommunen). De exempel på interrevisionens värdeskapande som tagits upp är det som är internrevisionens huvudsakliga syfte och de vanligaste sätten som internrevisionen används för att skapa värde (The institute of internal auditors, 2022). Internrevision skapar också värde genom att fungera som en integrerad källa till oberoende och objektiv information (Arwinge, 2018).

## **2.2 Oberoende och objektivitet**

Revisorns oberoende är en central del för både trovärdigheten och legitimiteten i revisionen. Enligt SKR (2022) har revisorernas förhållningssätt och arbetsformer stor betydelse för att kunna upprätthålla deras oberoende i praktiken. SKR (2022) menar att formella regler säkrar revisorernas oberoende. Formella regler kan bland annat vara att de anlitar sakkunniga som de själv väljer och i den omfattning som det behövs. Revisorerna har även rätt till all sorts upplysning som de kan tänkas behöva i sitt arbete. Kommunfullmäktige är den som beslutar den kommunala revisionens budget, vilket också räknas in som en formell regel (SKR, 2020).

Revisorerna upprätthåller sin integritet gentemot det granskade genom att självständigt välja vad som ska granskas och även välja tillvägagångssätt för att genomföra revisionen. Enligt SKR (2022) prövar revisorn kontinuerligt sitt oberoende genom att identifiera risker för jäv, hot eller andra omständigheter som kan påverka tillförlitligheten hos revisorerna. Revisorerna genomför revisionsuppdraget objektivt och utan att ta hänsyn till irrelevanta överväganden. I deras roll är de politiskt neutrala och för att både deras och sakkunnigas objektivitet inte ska ifrågasättas ansvarar var och en för att upprätthålla tydliga gränser mot revisionsobjekten. Eftersom det inte finns något absolut oberoende måste revisorerna jobba på ett sådant sätt att deras oberoende uppfattas som tillräckligt (SKR, 2020).

## 2.3 Kommunikation

Kommunikation är en väsentlig del av både de sakkunnigas samt de förtroendevaldas arbete och detta innebär både skriftlig och verbal kommunikation. Lyssna är också en viktig del av båda revisorernas kommunikation (Smith, 2005). Den kommunala revisionens syfte är att granska organisationen och dess interna processer och för att den kommunala revisionen ska kunna granska de interna processerna behöver exempelvis intervjuer med medarbetare utföras. Dessutom behöver den kommunala revisionen rapportera sina resultat både verbalt och skriftligt till uppdragsgivaren (kommunfullmäktige) samt till nämnderna eftersom det är de som blivit granskade (Thomasson, 2018).

Kommunikationen mellan de förtroendevalda revisorerna och de sakkunniga revisorerna består för det mesta av verbal och skriftlig kommunikation. De interna revisorerna (förtroendevalda revisorer) och de externa revisorerna (sakkunniga revisorerna) har liknande mål och arbetsuppgifter, detta leder till att de interna revisorerna och de externa revisorerna ska utföra liknande uppdrag. För att undvika att den externa revisionen ska upprepa samma saker som de interna revisorerna redan gjort så delar de interna revisorerna med sig av deras information. Den information som delas mellan de förtroendevalda och sakkunniga sker i form av både ett skriftligt och muntligt underlag (Dumitrescu & Bobitan, 2016).

Smith (2005) påstår att kommunikationen som sker mellan den kommunala revisionen och organisationens ledning (kommunfullmäktige) är viktig. En anledning till att kommunikationen är viktig är för att den kommunala revisionen bidrar med förbättringsmöjligheter i form av besparingsmöjligheter eller möjligheter att undvika framtida risker, exempelvis finansiella risker (Zaharia et al., 2014). För att den kommunala revisionen ska informera kommunfullmäktige om de olika förbättringsmöjligheterna krävs det en god kommunikation i form av både muntligt samt skriftlig kommunikation. För att kommunikationen ska vara så bra som möjligt krävs det att den är tydlig, koncist och korrekt (Smith, 2005).

## 2.4 Intressenter

En intressent är en individ eller en grupp som antingen påverkar eller blir påverkad av verksamheten, vilket i sin tur leder till att de blir en viktig del av verksamheten (Freeman, 1994). För att den kommunala revisionen ska kunna skapa värde behöver revisorerna inom den kommunala revisionen, både sakkunniga samt förtroendevalda revisorerna vara medvetna om vem de skapar värde för och hur deras arbete påverkar verksamheten (Arwinge, 2018).

Ledarskap inom organisationer handlar om utveckling samt förändring. Dessutom ingår det att löpande hantera intressentkrav från diverse intressenter. Exempel på intressenter med krav inom kommuner är kommunfullmäktige. Kommunfullmäktige både blir påverkad av samt påverkar den kommunala revisionen vilket gör det till en av den kommunala revisionens intressenter. Kommunfullmäktige motsvarar verksamhetens ledning och påverkar den kommunala revisionen då kommunfullmäktige är dess uppdragsgivare (Thomasson, 2018). Den kommunala revisionen påverkar i sin tur kommunfullmäktige genom att öka effektiviteten av processer inom kommunen. Den kommunala revisionen ger dessutom en övergripande helhetsbild av hur verksamheten bedrivs vilket påverkar kommunfullmäktiges styrning (PwC, 2022).

Kommuninvånarna kan ses som en indirekt intressent till den kommunala revisionen eftersom kommunens största intressent är dess invånare och den kommunala revisionen arbetar med att effektivisera och förbättra kommunens interna processer. Dessa förbättringar påverkar kommuninvånarna genom att kommunen får möjlighet öka värdet av deras skattepengar (Mattei et al., 2021). Den kommunala revisionen producerar en revisionsberättelse som ger kommuninvånarna en möjlighet att få en insikt i kommunens verksamhet. Informationen kan därefter påverka kommuninvånarnas beslut vid röstande i kommunval (Tillema & Bogt, 2010).

De förtroendevaldas arbetsuppgifter kan ses som ett komplement eller substitut i förhållande till dem externa revisorerna. En stor del av de förtroendevalda och sakkunnigas uppdrag är desamma vilket leder till att de sakkunniga förlitar sig till

stor del på de förtroendevaldas arbete vid granskningen av verksamheten (Dumitrescu & Bobitan, 2016). Ett exempel på hur de sakkunniga förlitar sig på de förtroendevalda revisorerna är att det som ska granskas bestäms i förväg av de förtroendevalda revisorerna och de sakkunniga litar på att den granskningen är väsentlig för kommunen.

Den kommunala revisionen behöver upprätthålla goda relationer med sina intressenter för att löpande kunna hantera deras förväntningar och krav för att kunna skapa värde för verksamheten. Om den kommunala revisionen har koll på intressenternas uppfattningar och förväntningar på den kommunala revisionen blir det lättare att föra dialoger med de interna intressenterna, dessutom bidrar det till en högre transparens av den kommunala revisionens metoder och ansvar (Arwinge, 2018).

## **2.5 The Managerial Stakeholder Theory of Value Creation**

*The managerial stakeholder theory of value creation* är baserad på intressentteorin samt *theory of value creation*. Skillnaden mellan *the managerial stakeholder theory of value creation* och den traditionella intressentteorin är att det läggs större fokus på värdeskapande i *the managerial stakeholder theory of value creation*. Enligt *the managerial stakeholder theory of value creation* skapas optimalt värde när det sammanlagda värdet för varje individuell intressent är som högst. Enligt teorin är värdeskapande det grundläggande elementet som ligger till grund för hela verksamheten samt samhället. Värde skapas primärt när organisationer möter samhällets behov genom att producera varor och tjänster på ett effektivt sätt. Enligt teorin är det en normativ skyldighet för verksamheter att generera "netto samhällsligt värde" eller öka den allmänna välfärden för samhället vilket leder i sin tur till att det långsiktiga värdet för både organisationen och samhället bör öka. Definitionen av välfärd i samhället är ekonomisk, social och fysisk hälsa för ett samhälle som helhet (Windsor, 2017).

*Shared value* är ett begrepp som används i samband med *The managerial stakeholder theory of value creation* och betyder att verksamheter genererar ekonomiskt värde och socialt värde genom att åtgärda samhällsproblem (Windsor, 2017). Konceptet *shared value* är riktat åt den privata sektorn men det är även relevant för kommuner eftersom den kommunala revisionen arbetar med ekonomiskt värde i form av *value for money* samt att kommunen arbetar med att åtgärda samhällsproblem.

*The managerial stakeholder theory of value creation* är relevant för studien eftersom den fokuserar på värdeskapandet för varje individuell intressent. Som tidigare nämnts är *new public governance* (NPG) den strategi som används inom den offentliga sektorn vilket betyder att *value for money* (VFM) är en viktig del av utförandet av den kommunala revisionens arbete. Den kommunala revisionen hjälper kommunen att maximera sin ekonomiska effektivitet vilket i sin tur leder till ett ökat värde, exempelvis i form av att kommuninvånarna får maximalt värde för sina skattepengar. Att kommuninvånarna får maximalt värde för sina pengar är i direkt koppling till *value for money* (VFM) (Mattei et al., 2021). Som tidigare nämnts är riskhantering ett annat sätt som den kommunala revisionen kan använda för att maximera värdet som kommuninvånarna får för sina skattepengar. Riskhantering är ett av den kommunala revisionens uppdrag och innebär att potentiella risker för kommunen ska rapporteras i granskningsrapporter och liknande vilket ger kommunen en möjlighet att undvika ekonomiska risker som kan resultera i finansiella förluster (Zaharia et al., 2014). Ett annat sätt som den kommunala revisionen kan skapa värde är att föreslå besparingsmöjligheter som maximerar värdet av kommunens befintliga budget.

Som tidigare nämnts är kommunikation är en viktig del av den kommunala revisionens arbete (Smith, 2005). Allt som den kommunala revisionen kommer fram till behöver på något sätt rapporteras till exempelvis kommunfullmäktige, antingen genom en skriftlig granskningsrapport eller genom möten. Kommunikation används också vid utförandet av den kommunala revisionens arbetsuppgifter exempelvis genom intervjuer med medarbetare samt vid uppdragstagande från kommunfullmäktige (Thomasson, 2018). Kommunikation

sker även mellan den kommunala revisionen och dess intressenter och för att intressenterna ska kunna ta del av det värde som den kommunala revisionen skapar krävs det någon form av kommunikation. Som tidigare nämnts kan intressenter till den kommunala revisionen både vara interna och externa. De interna intressenterna är exempelvis kommunfullmäktige och. Exempel på externa intressenter är kommunens invånare (Collin et al., 2017).

Enligt Arwinge (2018) är ett av de primära syftena med en intern revision är att skapa värde för organisationen. Däremot är det viktigt att den kommunala revisionen beaktar förväntningarna som intressenterna har på den kommunala revisionen för att kunna veta vad som krävs och förväntas av den kommunala revisionen. Arwinge (2018) menar också att det är viktigt att den kommunala revisionen är medveten om intressenternas förväntningar för att i sin tur kunna skapa värde för dem.

## **2.6 Modellutveckling**

Som tidigare nämnts är syftet med denna studie att få en djupare förståelse kring hur den kommunala revisionen skapar värde för kommunen. Figurens syfte är att illustrera hur den kommunala revisionen skapar värde för kommunen med hjälp av tre områden.

Den kommunala revisionen får uppdrag av kommunfullmäktige att utföra interna kontroller och de förtroendevalda ger i sin tur uppdrag till de sakkunniga i syfte att hjälpa den kommunala revisionen att utföra sitt uppdrag från kommunfullmäktige. De sakkunniga revisorerna skapar ett underlag åt de förtroendevalda revisorerna som används vid bedömningen av kommunens interna effektivitet och ekonomi (SKR, 2020).

I figur 2 finns det tre områden som är olika delar av den kommunala revisionens värdeskapande. Det första området är ”oberoende och objektivitet”. Den kommunala revisionen skapar värde genom att fungera som en integrerad källa till oberoende och objektiv information (Arwinge, 2018). De förtroendevalda revisorerna får inte låta sina politiska åsikter påverka utförandet av arbetet (SKR,

2020). Enligt SKR (2020) är oberoendet centralt för den kommunala revisionens trovärdighet och legitimitet.

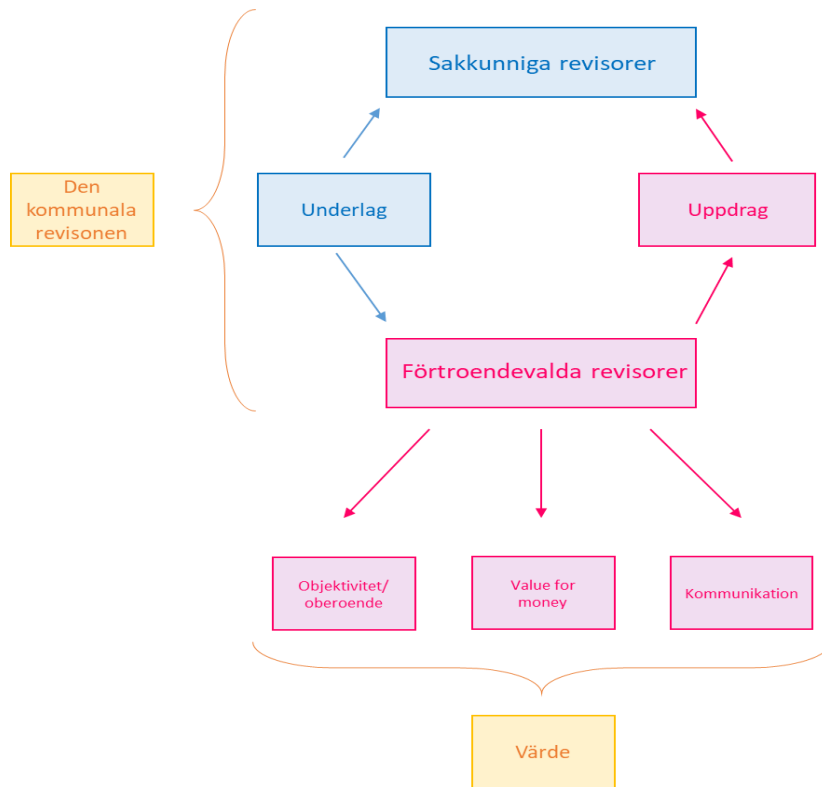
Det andra området är ”*Value for money*”. Den största delen av kommunens budget består av skattepengar som är inbetalade av kommunens invånare (Collin et al., 2017; Mattei et al., 2021). Kommunen ska använda skattepengarna för att förbättra kommunen och skapa värde för kommunens invånare. Den kommunala revisionen hjälper kommunen att maximera kommunens användning av skattepengarna genom förbättringsförslag som ges i granskningsrapporterna eller genom att upptäcka olika typer av fel i kommunen (Mattei et al., 2021). I ”*value for money*” området ingår även *performance audit* samt *financial audit*. *Performance audit* är inkluderad eftersom det används vid effektiviseringen av kommunen vilket leder till ett ökat värde av skattepengarna (Hazgui et al., 2022). *Financial audit* är inkluderat eftersom används för att granska så att kommunen faktiskt använder skattepengarna på ett korrekt och effektivt sätt (Thomasson, 2018).

Det tredje och sista området är kommunikation. Kommunikation är en väsentlig del av den kommunala revisionens arbete samt värdeskapande (Smith, 2005). Den kommunala revisionen kommunicerar med de sakkunniga, exempelvis vid bestämmandet av vad som ska granskas samt hur det ska granskas. Kommunikation sker också mellan den kommunala revisionen och kommunens nämnder. Den kommunala revisionen undersöker nämnderna för att säkerställa att dem sköts på ett ändamålsenligt och tillfredsställande sätt. För att undersöka nämnderna krävs kommunikation mellan revisorerna och nämndens tjänstemän samt politikerna inom nämnden. Resultaten av granskningarna samt förslag till förbättringar ges till nämnderna i form av granskningsrapporter (SKR, 2022). Det finns flera olika sätt den kommunala revisionen kan skapa värde. Däremot kommer dessa tre områdena vara utgångspunkten för studien av den kommunala revisionens värdeskapande.

## **Figur 2**

### *Analysmodell*





*Kommentar:* Modellen förklarar tre värdeskapande områden i denna studie.

## **3. Metod**

I detta kapitel presenteras studiens metod som delas upp i vetenskaplig metod och empirisk metod. I den första delen presenteras och motiveras studiens valda forskningsstrategi, forskningsansats samt forskningsmetod. I den andra delen av metodkapitlet presenteras och redogörs det för studiens urval, datainsamling och bearbetning av insamlade data. Kapitlet avslutas sedan med att diskutera trovärdighet och etiskt beaktande.

### **3.1 Vetenskaplig metod**

Den vetenskapliga metoden är en uppsättning av metoder och tekniker som används vid insamling av data (Bryman & Bell, 2017). I kommande del av det vetenskapliga metodkapitlet presenteras och motiveras uppsatsens forskningsstrategi, forskningsmetod och forskningsansats.

#### **3.1.1 Forskningsstrategi**

Studien syftar till att skapa en djupare förståelse för hur den kommunala revisionen skapar värde för kommunen och därför har studien använts sig av en fallstudie. Ett kännetecken för en fallstudie är att man går på djupet, vilket gör det möjligt att skapa en djupare förståelse samtidigt som det möjliggör att upptäcka aspekter som inte hade blivit synliga vid en mer ytligare undersökning (Denscombe, 2018).

Denscombe (2018) nämner både fördelar och nackdelar med att använda sig av en fallstudie. Fördelarna med denna strategi är att det är en lämplig strategi vid småskalig forskning samtidigt som det ger ett flexibelt tillvägagångssätt. Med flexibelt tillvägagångssätt menar Denscombe (2018) att forskning som prövar teorier kan använda sig av fallstudier. Genom att använda sig av fallstudier ger det forskaren en möjlighet att använda flera olika forskningsmetoder vid undersökningen. Nackdelen med att använda sig av fallstudier är skaffa sig tillträde. Denscombe (2018) menar att det kan både vara trögt och svårt att få tillgång till dokument och människor. Fördelen med att välja en offentlig verksamhet som kommuner är att dokument och liknande är lättillgängligt eftersom alla deras

dokument är offentliga och tillgängliga för allmänheten. Däremot var kommunernas hemsidor svåra att navigera igenom och information blev inte lika lättillgängligt som förväntat. Tillgång till intervjupersoner inom kommuner förväntades vara lätt däremot visade sig det att så var inte fallet eftersom de flesta av intervjupersonerna hade mycket att göra vilket gjorde att intervjuerna blev svårare att utföra.

### **3.1.2 Forskningsansats**

Det som binder ihop teorin med det empiriska underlaget kallas för forskningsansats. De två huvudsakliga analysstrategierna är deduktiva och induktiva. Denna studie har sin utgångspunkt bland annat i teorin *the managerial stakeholder theory of value creation* vilket speglar den deduktiva analysstrategin som innebär att man tar avstamp i teorin. Däremot samspelar undersökningen också med det empiriska underlaget vilket ger ett inslag av den induktiva analysstrategin. Forskningsansatsen för denna studie blir en kombination av den deduktiva och den induktiva analysstrategin vilket landar i den abduktiva analysstrategin (Lind, 2019). Den abduktiva analysstrategin är ett lämpligt sätt för oss att kunna få en djupare förståelse för den kommunala revisionens värdeskapande eftersom vi kan ta avstamp i teorin samtidigt som vi kan använda oss det empiriska underlaget.

### **3.1.3 Forskningsmetod**

Syftet med studien är att skapa en djupare förståelse för hur den kommunala revisionen skapar värde för kommunen och vi ansåg att en kvalitativ forskningsmetod var den lämpligaste metoden. Anledningen till att vi ansåg att en kvalitativ forskningsmetod var lämplig för vårt arbete är för att undersökningen syftar till att med hjälp av erfarenheter och expertis fånga svar på komplexa frågor för att skapa förståelse för värdeskapandet. Det görs på bäst sätt genom en kvalitativ forskningsmetod (Denscombe, 2018).

## 3.2 Empirisk metod

Med empirisk metod avser man de metoder som används för att samla in fakta och data (Bryman & Bell, 2017). I detta avsnitt presenteras och redogörs det för hur uppsatsen samlat in det empiriska underlaget.

### 3.2.1 Litteratursökning

Att finna relevant litteratur är inte alltid det lättaste och till en början användes Högskolan Kristianstads söktjänst *Summon*. Denna söktjänst användes för att få en bättre förståelse för forskningsområdet. I litteratursökandet användes även söktjänsten, *Google scholar*, där vi fann ännu fler artiklar kring forskningsområdet. I den tidiga fasen av sökandet hittade vi en artikel av Mattei et al., (2021). Artikel var en litteraturgenomgång som innehöll en relevant referenslista för vårt kommande sökande i artiklar och som varit till användning. För att precisera sökningarna ännu mer har sökord varit till hjälp och dessa har huvudsakligen varit på engelska. Sökorden som använts har varit "internal auditing", "municipalities", "value creation", "value", "Sweden" och "Nordic". Med hjälp av dessa fann vi relevant och intressant information för vår forskning.

Vid sökandet av information kopplat till den kommunala revisionen användes SKR:s (Sveriges kommuner och regioner) hemsida. På SKR fanns information om vad kommunal revision var, vilka som var delaktiga i den kommunala revisionen och en hel del annan väsentlig information kopplat till den kommunala revisionen.

### 3.2.2 Val av kommuner

Denscombe (2018) menar att grundprincipen för urval är att man kan producera någorlunda exakta resultat utan att behöva samla in data från var och en av medlemmarna i undersökningspopulationen. Det finns två anledningar till att göra ett urval och dessa två anledningar ger olika infallsvinklar, *representativt* och *explorativt*. Denna studie syftar till att skapa en djupare förståelse för hur den kommunala revisionen skapar värde för kommunen, vilket är ett relativt utforskat ämne. Därav är det lämpligt med ett explorativt urval. Det explorativa urvalet ger

forskningen en större sannolikhet att kunna presentera intressanta, extrema eller ovanliga exempel som kan belysa området som studeras (Denscombe, 2018).

Vid ett icke-sannolikhetsurval har forskaren en viss valfrihet i urvalsprocessen med ett syfte att välja människor utifrån deras erfarenheter, expertis eller att de skiljer sig från normen och är ovanliga (Denscombe, 2018). Icke-sannolikhetsurval ansågs vara lämpligt för denna studie, då det är en mindre studie där expertisen och erfarenheten anses vara viktig för att kunna besvara studiens forskningsfrågor.

Urvalsprocessen av kommuner krävde olika överväganden. Det första som behövdes beaktas var internrevisionen eftersom alla kommuner inte har ordnat med en sådan. I de flesta fall har kommuner internrevision men det finns de kommuner som valt att inte ordna någon. Sannolikheten för att kommunen har en internrevision är större om kommunen är av det större slaget. Med hjälp av en undersökning som gjordes av Kommunförbundet 2019 visar detta resultat att kommuner med invånare med 50 000 och uppåt hade alla internrevision. Däremot hade endast 60% av kommuner med invånare mellan 20 000 och 50 000 uppgett att ha en internrevision och kommuner med invånare mellan 10 000 och 20 000 hade endast 29% uppgett att ha en internrevision (Kommunförbundet, 2019).

Efter att begränsat urvalet till enbart kommuner med internrevision påbörjades en diskussion om vilken kommun som var lämplig för undersökningen. I diskussionen spelade tillgängligheten till kommunen en stor roll, både möjligheten att få tag i intervjupersoner samt möjligheten att utföra intervjuer i person. Därför begränsades urvalet till kommuner inom Skåne med minst 20 000 invånare och ett mejl skickades ut till tre av dessa kommuner. En av de tre kommunerna visade stort intresse för undersökningen och därmed valdes denna kommun.

### **3.2.3 Val av intervjupersoner**

För att kunna skapa en förståelse för hur den kommunala revisionen skapar värde i kommunen behövde intervjupersonerna vara delaktiga i den kommunala revisionen. Intervjupersonerna delades in i tre grupper och den första gruppen behandlar de förtroendevalda revisorer inom kommunerna. Tre förtroendevalda revisorer valdes som intervjupersoner eftersom de utgör grunden för den

kommunala revisionen. Den andra gruppen bestod av kommunfullmäktiges ordförande. Kommunfullmäktige tar del av den kommunala revisionens arbete och har användning för den kommunala revisionens arbete vid bland annat beslutfattande och därför ansågs det vara lämpligt att även intervjua kommunfullmäktiges ordförande. Den tredje gruppen bestod av de sakkunniga revisorernas huvudansvarig. De sakkunniga utgör större delen av granskningen och därför är det lämpligt att intervjua den som ansvarar för de sakkunniga. De tre grupperna har erfarenhet och expertis som är viktig att ta del av för att kunna skapa en förståelse kring den kommunala revisionens värdeskapande.

### **3.2.4 Datainsamling**

Det finns olika typer av kvalitativ datainsamling men vi valde att använda oss av intervjuer. I detta avsnitt kommer genomförandet av insamlingen av det empiriska materialet beskrivas i mer ingående detalj.

#### **3.2.4.1 Intervjuer**

Datainsamlingen har skett genom intervjuer. Det finns tre olika typer av intervjuer att välja mellan: strukturerade, semistrukturerade och ostrukturerade intervjuer (Denscombe, 2018). Syftet med studien är att skapa en förståelse för hur den kommunala revisionens skapar värde för kommunen och därför är synpunkter, tankar och erfarenheter kopplat till den kommunala revisionen viktiga för studiens resultat. Därför valdes semistrukturerade intervjuer som datainsamlingsmetod för undersökningen. Denscombe (2018) förklarar att med semistrukturerade intervjuer har forskaren fortfarande frågor förberedda men att det finns en viss flexibilitet när det gäller ordningsföljd samt att det finns utrymme för intervjupersonen att utveckla sina tankar och idéer, vilket ses som en fördel. En annan fördel med intervjuer är att data kan kontrolleras när det gäller riktighet och relevans under tiden som den samlas in. En nackdel med att använda intervjuer är att det folk säger att dem gör, föredrar att göra samt vad de tänker inte alltid är sant (Denscombe, 2018). Däremot så motverkar vi det genom att formulera frågorna som ställs i intervjun på ett sådant vis så att svaren som ges under intervjun är delvis faktabaserade och inte endast fokuserar på vad intervjupersonerna tycker och tänker. Det som intervjupersonerna

säger att dem gör går att jämföra med de andra intervjupersonernas svar för att säkerställa svarens trovärdighet.

Intervjuer genomfördes med tre förtroendevalda revisorer, kommunfullmäktiges ordförande och de sakkunnig revisorernas huvudansvarig. I tabell 1 finns en sammanställning av intervjupersonerna. Tabell 1 ger en övergripande bild av vad respondenterna har för befattning, typen av intervju, hur lång varje intervju var samt när intervjun utfördes.

### **Tabell 1**

#### Intervjupersoner

<b>Intervjuperson</b>	<b>Befattning</b>	<b>Typ av intervju</b>	<b>Intervjutid</b>	<b>Datum</b>
Intervjuperson A	Förtroendevald revisor	Telefonintervju	34 minuter	2022-05-02
Intervjuperson B	Förtroendevald revisor (sammankallande)	Telefonintervju	43 minuter	2022-05-03
Intervjuperson C	Förtroendevald revisor	Telefonintervju	50 minuter	2022-05-09
Intervjuperson D	Kommunfullmäktige (ordförande)	Telefonintervju	29 minuter	2022-05-02
Intervjuperson E	Sakkunnig revisor (huvudansvarig)	Teams	30 minuter	2022-05-09

*Kommentar:* sammanställning av intervjupersoner.

Samtliga intervjupersoner som deltog i studien var både begränsade med tillgänglighet och tid och därav valdes telefonintervju och en intervju över Teams. En annan anledning till att det blev telefonintervjuer och en Teamsintervju var att intervjupersonerna själva föredrog att ha intervjun över antingen telefon eller online. När vi kontaktade intervjupersonerna över mejl gavs möjligheten att välja mellan, intervju över Teams (eller motsvarande program), telefon eller fysiska intervjuer.

En av fördelarna med telefonintervju och intervju online jämfört med en fysisk intervju är att det tar mindre tid för intervjupersonen samt att det är lättare att parera

in, vilket kan ha varit en av anledningarna till att intervjupersonerna valde dessa intervjuformer. En annan fördel är att intervjupersonerna inte behöver lägga tid på att ta sig till platsen. Däremot finns det en fördel med telefonintervju som skiljer sig från online intervju. Bryman & Bell (2017) menar att vid online och personliga intervjuer finns det olika faktorer som kommer att påverka intervjupersonerna, exempelvis kön, ålder och klass vilket kan göra att intervjupersonerna svarar utifrån vad de tror att intervjuaren uppskattar. En nackdel med att utföra telefonintervjuer är att den som intervjuar inte kan se intervjupersonen. Det innebär att intervjuaren går miste om ansiktsuttryck och reaktioner som intervjupersonen möjligen visar vid frågorna (Bryman & Bell, 2017). Det finns däremot även nackdelar med att utföra intervjuer online. En nackdel är att endast personer med tillgång till internet och program som Teams går att intervjuas. Däremot har många företag efter coronapandemin ökat användningen av kommunikation online. En annan nackdel med intervjuer online är att samtal kan brytas mitt under intervjun vilket kan leda till komplikationer (Bryman & Bell, 2017).

#### **3.2.4.2 Intervjuguide**

Vi hade tre olika intervjuguides en till de förtroendevalda revisorerna, en till den sakkunnige revisorn och en till kommunfullmäktiges ordförande. Intervjuguiden till den sakkunnige revisorn samt de förtroendevalda revisorerna hade samma övergripande struktur. Den första typen av frågor som ställdes under varje intervju var inledande frågor om intervjupersonen. Den andra typen av frågor var kopplat till den kommunala revisionen. Den tredje typen av frågor var kommunikation och den fjärde var intressenter. Den femte och sista typen av frågor handlade om den kommunala revisionens värdeskapande. Intervjuguiden till kommunfullmäktiges ordförande var kortare och fokuserade mer på den kommunala revisionens påverkan på kommunen samt dess värdeskapande. Intervjuguiden till kommunfullmäktige innehöll även frågor om kommunikationen mellan kommunfullmäktige och de förtroendevalda revisorerna eftersom kommunikation är en del av värdeskapandet. Kategorierna i intervjuguiden togs fram med hjälp av litteraturgenomgången och referensramen eftersom det är viktiga delar för den kommunala revisionens värdeskapande.



Vid utförandet av intervjuer skapas möjligheten att få mer djupgående och detaljerad data. Intervjupersonerna får även möjligheten att utveckla och förklara sina synpunkter i frågorna när de intervjuas vilket är till en fördel eftersom vi kan få mer användbar information kopplat till den kommunal revisionen och dess värdeskapande.

### **3.2.4.3 Genomförande av intervjuer**

De fyra intervjuerna som gjordes över telefon utfördes på liknande sätt. Inför intervjuerna skickades en preliminär intervjuguide ut några dagar innan för att intervjupersonerna skulle få en bättre förståelse för vad undersökningen gick ut på samt vad vi förväntade oss av dem. Under intervjuerna ställdes de frågor som fanns i intervjuguiden samt följdfrågor när intervjupersoner nämnde något som var intressant i koppling till den kommunala revisionen. Efter varje intervju skrevs följdfrågor ner som blivit använda under tidigare intervjuer för att ge inspiration till nya frågor att ställa under nästa intervju. Vid ändringar av frågorna skickades en ny intervjuguide ut däremot så skedde inga stora förändringar utan vi förtydligade för det mesta endast vad vi ville få ut av vissa frågor.

Intervjun med den sakkunniga skedde över Teams eftersom även denna intervjuperson hade begränsat med tid. Inför intervjun skickades intervjuguiden ut i förväg till den sakkunniga, anledningen till det var att vi ville ge hen möjlighet att både läsa igenom frågorna i förväg samt kunna ha intervjufrågorna framför sig under intervjun. Den sakkunnige valde dock att inte ha intervjufrågorna framför sig då hen tyckte det var svårt att ha både frågor samt Teams uppe samtidigt på endast en skärm. Under intervjun ställdes även följdfrågor vid tillfällen där hen nämnde något utöver frågorna som var intressant och kopplat till den kommunal revisionen.

### **3.2.5 Bearbetning av insamlade data**

Varje intervju spelades in i syfte att efter intervjun transkribera allt ordagrant som intervjupersonen sagt. Transkriberingen av intervjuerna tog ungefär tre timmar per intervju. Efter alla intervjuer blivit transkriberade började vi med att sammanfatta de viktigaste delarna från varje intervju. Vi försökte ändra så lite som möjligt av det

som sagts under intervju och tog endast bort onödiga ord såsom “så”, “liksom” och andra ofullständiga meningar som inte bidrog med något kopplat till intervjun.

Frågorna i intervjuguiden som användes under intervjuer var uppdelad i olika kategorier, exempelvis hade vi “kommunikation” som kategori och under den hade vi alla frågor kopplade till kommunikation. Samtliga intervjuguides hade samma upplägg däremot varierade frågorna under varje kategori beroende på vem intervjupersonen var. Efter transkriberingen av samtliga intervjuer var avklarade hade vi en tydlig struktur där svaren inom varje kategori var samlad. Kategoriseringen av svaren underlättade vid jämförelser mellan olika intervjupersoner trots att frågorna varierade något. De olika kategorierna som fanns i intervjuguiden var baserade på begreppen som presenterats i litteraturgenomgången och referensramen.

Under transkriberingen av varje intervju skrevs det kommentarer för att underlätta användningen av det transkriberade materialet. Kommentarer gjordes för det mesta i samband med saker som blivit sagt under intervjun som vi ansåg var bra och relevant för vårt arbete. En del av kommentarerna bestod även av tips till kopplingar av antingen tidigare studier eller om någon annan intervjuperson har sagt något liknande eller som inte stämmer överens. Kommentarer förekom också vid potentiella citat som kunde vara användbara. I studien har citat använts för att lyfta både intressanta och viktiga aspekter.

Vi läste igenom transkriberingarna efter att ha gjort dem delvis för att säkerställa att det mest relevanta har tagits med men också för att sätta oss in i vad som sades under intervjuerna för att lättare kunna använda det i vår analys (Denscombe, 2018).

### **3.3 Trovärdighet**

Trovärdighet är ett mått på hur pass bra en kvalitativ undersökning är (Bryman & Bell, 2017; Lind, 2019). Denna studie har samlat in empiri från semistrukturerade intervjuer och intervjuerna utfördes med personer med olika befattningar men som hade en koppling till den kommunala revisionen. Intervjuerna med den sakkunniga

och kommunfullmäktiges ordförande utfördes delvis i syfte att säkerställa om det som de förtroendevalda sagt stämmer. De första frågorna till respektive förtroendevald handlade om den kommunala revisionen och hur den fungerade. Resterande frågor under intervjun handlade om intervjupersonernas egna tankar i koppling till vem och hur den kommunala revisionen skapar värde. Svaren som gavs under intervjuerna mellan de förtroendevalda kompletterade varandra och likheter upptäcktes vilket resulterar i att trovärdigheten ökar.

För att stärka trovärdigheten ytterligare har genomförandet av analysen av empiriska data i denna studie förklarats på ett så detaljerat sätt som möjligt. Syftet med att detaljerat förklara hur data har samlats in samt hur den har analyserats ökar studiens transparens vilket i sin tur ökar studiens trovärdighet.

### **3.4 Etiska beaktande**

Vid genomförandet av företagsekonomisk undersökning kan det uppstå både etiska frågor och problem. Etiska aspekter som vanligtvis gäller är: informationskravet, samtyckeskravet samt konfidentialitets- och anonymitetskravet (Bryman & Bell, 2017).

När vi valde ut vilken kommun vi skulle undersöka skickades ett mejl ut med tydlig information kring vad uppsatsen och undersökningen syftade till och hur vi hade tänkt genomföra undersökningen. Utöver informationen kring vad uppsatsen syftade till fanns det även information där det framgick att det är frivilligt att medverka och att det hade rätt till att avbryta om de så önska. Detta framgick i både text i mejlet samt genom samtyckesblanketten som skickades med. I samtyckesblanketten fanns det även en sida som behandlade deltagarnas anonymitet. Eftersom vi hade deltagare i studien som ville vara anonyma har vi valt att även anonymisera kommunen för att stärka anonymiteten och se till att det inte kan framgå vilken kommun vi har undersökt. Med information i de mejl som skickades ut har vi beaktat samtliga av dessa tre etiska aspekter. Utöver dessa tre aspekter finns det även etiska aspekter kring nyttjandekrav och falska förespeglningar. Som forskare ska vi enbart använda informationen som vi samlat in

till forskningen samt att vi som forskare inte ska ge deltagarna falsk eller vilseledande information om undersökningen (Bryman & Bell, 2017).

## 4. Empiri

I detta kapitel presenteras det empiriska materialet som samlats in med hjälp av fem semistrukturerade intervjuer. Resultatet kommer att presenteras med var intervju för sig och detta grundar sig i att intervjupersonerna både är förtroendevalda revisorer, kommunfullmäktiges ordförande och sakkunnig revisor. Eftersom det är olika intervjupersoner med olika positioner har inte alla frågor varit likadana och därför presenteras resultatet från en intervju i taget för att göra det enklare att ta del av.

### 4.1 Förtroendevald revisor A

Intervjuperson A har tidigare suttit i kommunfullmäktige och även varit vice ordförande i barn- och utbildningsnämnden, kultur- och fritidsnämnden samt ungdomsnämnden. Nu har hen valt att trappa ner och i stället intagit positionen som förtroendevald revisor i kommunen.

I intervjun förklarade intervjupersonen att de förtroendevalda revisorerna är delaktiga i revisionen men att det är de sakkunniga som utför det mesta av granskningen. Kommunen anställer en revisionsfirma som får i uppdrag att granska kommunen och detta gör revisionsfirman bland annat genom att ställa frågor till tjänstemän och politiker. Intervjupersonen berättar att det är en omfattande process för att få ihop årsrapporten och kräver mer kunskap än vad de förtroendevalda revisorerna har. Däremot är det de förtroendevalda revisorerna som beslutar vad som ska granskas och den förtroendevalda revisorn förklarar vidare:

Vi träffar nämndernas presidium<sup>1</sup> en gång om året och fullmäktiges presidium två gånger om året och då frågar vi dem om det finns något de tycker vi ska titta särskilt på. Men annars så bestämmer vi helt själva vad vi vill granska.

Det finns ingen som kan bestämma vad de ska granska men däremot bestämmer de förtroendevalda revisorerna ihop med de sakkunniga om vad som ska granskas,

---

<sup>1</sup> Ett presidium planerar, leder och ansvarar för sammanträdanden.

men de förtroendevalda revisorerna har makten att bestämma själv vad som ska granskas.

Intervjuperson A menar att syftet med kommunal revision är att se till att nämnderna sköter sig och uttryckte följande:

Syftet är att se till att hålla nämnderna i örat, att de sköter sig när det gäller ekonomisk hushållning. Ja, att allt överhuvudtaget är okej och det är det ju inte alltid.

Skulle det vara något som inte stämmer så granskar den kommunala revisionen detta. Intervjupersoner påtalar dock att det är ekonomin som står i centrum och ett exempel på detta är att se till att det inte finns för stora underskott.

När det gäller deras uppdrag och om det fanns någons uppdragsbeskrivning som de förtroendevalda revisorerna följer berättade intervjupersonen att det inte direkt fanns någon eftersom ingen kan bestämma hur och vad de förtroendevalda ska granska. Däremot framkom det att SKR (Sveriges kommuner och regioner) skickar ut skrivelser som nästan är som hela böcker om hur det ska se ut och vad man bör göra samt vad man inte ska göra. I intervjun framkom det också att det finns saker som är lagförda vilket gör att de måste göras och då kan man inte hjälpa om det överskrider budgeten. Skulle detta inträffa går de förtroendevalda revisorerna till fullmäktige och frågar om de kan skjuta till mer pengar till just detta.

När det kommer till oberoende och objektivitet ser intervjupersonen inga som helst svårigheter med att vara oberoende och förklarar vidare:

Vi kliver ju ur vår politiska roll när vi sitter i revisionen. Det sitter ju en från varje parti där men vi jobbar inte politiskt när vi sitter där.

I kommunen finns det nio olika förtroendevalda revisorer från olika partier och enligt intervjupersonen hade inte den kommunala revisionen kunnat fungera om den inte hade varit oberoende och objektiv.

Kommunikationen mellan de förtroendevalda och de sakkunniga anser den förtroendevalda revisorn fungerar utmärkt. De har möte en gång i månaden och sen har de ofta kontakt med varandra via mejl. Kommunen har nyligen har bytt revisionsfirma vilket har gjort att de inte riktigt kommit i kapp med allt och intervjupersonen har lite svårt att bedöma hur det fungerar, men i helhet tycker hen att de har en bra kontakt. När det gäller kommunikationen mellan de förtroendevalda revisorerna och kommunfullmäktige anser intervjupersonen att även denna kommunikation är bra. Det är oftast genom möte men de förtroendevalda revisorerna är enbart med om de ska redovisa någon granskning eller om det finns önskemål att de förtroendevalda revisorerna ska vara med. Intervjupersonen berättade att fullmäktige vill att de ska vara med vid årsrapporten. Men ofta är de med på nästan alla möten eftersom den nästan alltid finns något kring granskningarna som ska tas upp.

I intervjun framkom det att intervjupersonen anser att nämnderna är en av kommunens största intressenter eftersom det är nämnderna som granskas och även då politikerna som ingår i nämnderna. Hen anser också att kommunfullmäktige är en stor intressent till kommunen eftersom kommunfullmäktige använder revisionen i sitt arbete. Kommunfullmäktige använder det som revisionen kommit fram till för att göra förändringar om det behövs och var dessa förändringar behöver göras. Intervjupersonen anser att hela kommunen har nytta av revisionen och att de finns där för att granska och rätta till det som behöver rättas till. Finns det något som inte stämmer så drabbar det invånarna. Däremot tror intervjupersonen inte att så många invånare har koll på vad den kommunala revisionen är och vad den gör.

Den förtroendevalda revisorn såg inga större förväntningar på revisionen mer än att de gör sitt jobb och att de granskar de som förväntas granskas, alltså granskar de delarna som det finns anledningar till att granska. Därmed ansåg intervjupersonen att revisionen levde upp till förväntningarna som finns på den kommunala revisionen.

De förtroendevalda revisorerna är de som får tillgång till informationen först om något inte stämmer i nämnderna. Intervjupersonen menar att det kan både vara något ekonomisk och inte ekonomisk men för det mesta är det den ekonomiska biten som inte är helt rätt. När förtroendevalda har tagit del av detta lämnar de över information till de sakkunniga. För allt som de sakkunniga gör baseras på vad de förtroendevalda ger de sakkunniga i uppdrag.

Intervjupersonen tyckte det var svårt att definiera värde direkt men berättade följande:

Värde är för det första att vi finns till och för det andra att vi gör vårt jobb. Att vi gör det som förväntas av oss och att de fel vi upptäcker rättas till. Vi behöver ju uppnå vårt mål.

Hen menade att värdet som uppkommer i samband med att revisionen uppfyller målet är till för hela kommunen, exempelvis nämnderna och politikerna. Intervjupersonen anser också att själva värdeskapande processen är granskandet som den kommunala revisionen gör. Den förtroendevalda revisorn gav ett exempel på detta där en VD på ett av de kommunala fastighetsbolagen blivit sparkad eftersom hen använt pengarna på ett oetiskt sätt. Med detta menar intervjupersonen att det inte hade upptäckts om revisionen inte hade varit där och granskat.

## **4.2 Förtroendevald revisor B**

Intervjuperson B arbetar också som förtroendevald revisor och är även de förtroendevalda revisorernas sammankallande. Förra mandatperioden hade hen rollen som kommunfullmäktige men har nu tagit sig an rollen som förtroendevald revisor i kommunen.

Intervjupersonen berättade om den senaste granskningen som gjordes vilket var för några månader sedan när de granskade VA (vatten- och avloppssnämnden). Den förtroendevalda revisorn berättar att de förtroendevalda inte gör granskningen själva utan tar hjälp av de sakkunniga revisorerna som utför intervjuerna med tjänstemännen. De förtroendevalda tar fram de saker som de vill att de sakkunniga



ska granska och därefter återkommer de sakkunniga med en projektplan på hur de tänkt granska och vad det kommer att kosta. Intervjupersonen berättar vidare att är det något på projektplanen som de förtroendevalda tycks saknas lägger de till detta, annars godkänns projektplanen och de sakkunniga sätter i gång med granskningen. Den förtroendevalda förklarar vidare:

Det brukar inte vara så många justeringar. Det är nästan klart innan vi tar beslutet att vi vill titta på det. En sakkunnig sitter alltid med på mötet så han hör ju vad vi säger och kommer med förslag. Med det är klart att vi haft projektplaner som de har kommit in med som vi har sagt "nej det vill vi inte göra för det blir för dyrt".

Revisionen har en egen budget och ibland kan vissa granskningar bli för dyra. Intervjupersonen berättar att man brukar vänta med granskningen då. Det brukar inte bli mer än några månaders uppskjutande men de ska försöka hålla sig inom sin budget om de kan. I intervjun framkom det att det finns fall då granskningen har varit så pass nödvändigt fast att budgeten egentligen inte tillåter det. I dessa fall har man ändå fått utföra granskningen men det behövs då skjutas till pengar. Den förtroendevalda berättar också att under tiden som hen satt som kommunfullmäktige så sa hen alltid att det är viktigt att revisionen fungerar eftersom den hjälper kommunen så pass mycket. Intervjupersonen menar att när revisionen fungerar så sker inga allvarliga saker som kan få konsekvenser. Därför är det viktigt att hela tiden se till att revisionen har det som behövs.

I intervjun framkom det även av intervjupersonen att de förtroendevalda revisorerna själva bestämmer vad som ska granskas. Vidare berättade den förtroendevalda revisorn att i deras kommun har de möte en gång i månaden med tjänstemän från de olika nämnderna. På mötena diskuteras det om det finns något särskilt som de vill ska granskas och därefter tar de förtroendevalda revisorerna ett beslut kring om de ska granska det eller välja något annat. När granskningen utförts görs det en rapport som skickas till respektive nämnd, kommunstyrelsen samt kommunfullmäktige. I rapporten ligger bland annat förslag till förbättringar som de förtroendevalda tycker borde göras.

Intervjupersonen beskriver syftet med den kommunala revisionen är att granska och fungera som en säkerhet. Revisionen ska vara främjande, stödande och bidra med förbättringar. Hen förklarar vidare:

Jag tror nog att samtliga, tjänstemän och politiker förstår att revisionen är något viktigt. Alltså vi jobbar ihop och inte emot varandra. Vi är inte poliser som säger att det är hot där och där utan vi försöker se problem och hot tidigt så vi också kan åtgärda dessa tidigt.

Vid granskningarna tittar man på om budgetarna har följts eller om det finns några nämnder som överskridit budgeten och då menar intervjupersonen att man måste göra något åt det. För hade man inte granskat det hade man förmodligen inte upptäckt problemet.

Vidare i intervjun framkom det från intervjupersonen att de förtroendevalda revisorerna har en uppdragsbeskrivning. Hen menar att det inte är en ren uppdragsbeskrivning men att det är kommunfullmäktige som ställer krav och man granskar på kommunfullmäktiges uppdrag. Granskningarna gör man för att se om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt, effektivt och så säkert sätt som möjligt. De förtroendevalda har inte bara krav från kommunfullmäktige utan det skickas även ut skrivelser från SKR som revisorerna förhåller sig till.

Intervjupersonen anser att den kommunala revisionen är viktig och förklarar följande:

Den är viktig för man tittar på verksamheterna. Det är ju så att kommunrevisionen är som en förlängd arm för alla invånare ute i kommunen. Man ser till att man förvaltar de pengarna som betalas in genom skatt på rätt sätt och där är ingen invånarna som far illa till om nämnderna fungerar som de ska.

Intervjupersonen tror inte att kommunen hade klarat sig utan den kommunala revisionen. Även intervjuperson B tog upp situationen med VDN som fick sparken. Intervjuperson B berättade att VDN bland annat hade använt pengarna till att resa och andra oetiska saker. Det var med hjälp av de sakkunniga revisorerna som de

förtroendevalda valde att titta på denna verksamhet. De sakkunniga hade i sin granskning tyckt att denna verksamhet såg misstänkt ut vilket hade framkommit i deras rapport när uppdragen var klara och då valde de förtroendevalda revisorerna att granska denna. Den förtroendevalda ser inte heller några problem med att vara oberoende och objektiv. Hen förklarar att man varken kan eller får agera som politiker när man är förtroendevald revisor och man måste kunna vara objektiv.

Kommunen har ganska nyligen bytt sakkunniga revisorer och därför tyckte hen det var svårt att säga hur kommunikationen fungerade däremot berättade intervjupersonen om kommunikationen med tidigare sakkunniga. Den förtroendevalda revisorn tyckte att kommunikationen däremellan har varit utmärkt. Hen utvecklade att som sammankallande hade hen möte med de sakkunniga ett par gånger i månaden och sen är de andra förtroendevalda revisorerna med ca en gång i månaden. Kommunikationen sker i olika former men mycket möten och mejl. Under dessa möten diskuteras det vad man granskat och vad man kommit fram till.

Kommunikationen mellan fullmäktige och de förtroendevalda revisorerna fungerar som så att de träffas två gånger om året där de pratas om granskningarna som gjorts. Kommunfullmäktige har också chansen att ge synpunkter på revisionen och säga vad de tycker om den och om det finns saker som bör göras annorlunda. Utöver att de träffas två gånger om året har de kontakt via mejl, vilket intervjupersonen tycker fungerar bra. Intervjupersonen tycker också det är viktigt att kunna diskutera granskningarna och få ut alla funderingar så det inte finns några "sura miner" efteråt som hen uttryckte det.

Den förtroendevalda revisorn anser att invånarna, nämnderna och styrelsen är de största intressenterna till den kommunala revisionen. Intervjupersonen förklarar att revisionen jobbar med styrelser och nämnder för att i sin tur generera den service som invånarna ska ha. De förtroendevalda tror tyvärr inte att invånarna tar del av granskningen som den kommunala revisionen gör. Hen berättar att tidigare har de haft media som agerat men nu har fullmäktige stängt det utrymmet vilket gör att de inte når ut till invånarna på samma sätt.

Vidare i intervjun framkom det att förväntningarna som finns på den kommunala revisionen är att de främst ska utföra ett bra arbete. Intervjupersonen menar att det förväntas att man gör det som uppdragsbeskrivningen formulerat men hen påpekar att det behöver ju inte bli bra bara för man följer uppdragsbeskrivningen. Den förtroendevalda tror att den kommunala revisionen gör det som krävs men att det visar sig i slutet av perioden och hur budgeten ser ut då. Hen berättar att kraven som finns är främst från lagar, exempelvis kommunallagen.

Intervjupersonen anser att värde är att man ser till att alla nämnderna har styrning och att de har uppföljningar och kontroller. Den förtroendevalda revisorn gav exempel och utvecklade:

Om det hade visat sig att VA hade varit "dåligt" hade det blivit ett typ av värde för invånarna att det blivit åtgärdat. Det är samma nu när vi tittar på LSS boende och där skapar vi också värde för invånarna.

Intervjupersonen menar att allt som den kommunala revisionen gör skapar ett värde för framför allt invånarna.

### **4.3 Förtroendevald revisor C**

Intervjuperson C är en av de förtroendevalda revisorerna i kommunen och har haft denna roll sedan mandatperioden började, vilket blir snart fyra år. Intervjupersonen har stor erfarenhet av den kommunala revisionen och har arbetat med det i 23 år.

Intervjupersonen förklarar att de förtroendevalda revisorerna tittar på vad som inte fungerar som det borde inom kommunen. Hen menar att de tittar lite extra på de saker som de misstänker att det inte riktigt går rätt till. Den förtroendevalda revisorn påtalar dock att "rätt till" är väldigt relativt, eftersom det kan gå bra, gå mindre bra samt gå dåligt. Egentligen tittar de på sakerna som går mindre bra eller som borde gå ännu bättre. Intervjupersonen berättar vidare att de brukar välja fem till sex olika saker att granska på ett år och sen måste de även göra granskningar ihop med de

sakkunniga, som är ekonomin och bokföringen. Den ekonomiska granskningen läggs över på de sakkunniga och intervjupersonen utvecklar:

De jobbar in sig i kommunen och skaffar sig egna kontakter, vilket är mycket mer effektivare än om vi amatörer, för det är vi, skulle själva gå ut och rota överallt i kommunen. Vi hade förmodligen bara irriterat och stört, så det är jätteviktigt att vi inte låtsas att vi kan en massa. Det vi ska göra är att komma på vad vi ska titta på.

Även om själva granskningen läggs över på de sakkunniga så är det de förtroendevalda som bestämmer vad som ska granskas. De förtroendevalda revisorerna kan strunta i vad andra tycker de ska granskas för det är ingen som kan bestämma vad de ska granska. Intervjupersonen berättar att det fungerar bra i deras kommun att ha det på detta vis och att deras samarbete med resterande delar av kommun är bra. Hen menar att det är viktigt att ha ett bra samarbete med övriga delar i kommunen. Hen menar också att de inte går in och granskar personerna i sig utan att det är nämnderna som är i fokus och se till att det sköts och styrs på rätt sätt.

Vidare förklarar den förtroendevalda revisorn att en fjärdedel av deras budget går åt till bokslut och det är den biten som läggs över på de sakkunniga. Resterande del av pengar används till andra granskningar och hen utvecklar vidare:

En viktig sak de senaste åren har varit IT -säkerheten. Där har vi jobbat mycket och lagt en hel del pengar på saker såsom intrångstester och det är väldigt viktig sak som vi är stolta över. IT har varit dåligt skött och var i behov av förbättring... När det kommer till IT finns det oerhört många detaljer och är väldigt långt ifrån allt som har med politik att göra. Så man kan ju inte säga att politikerna och tjänstemännen inte hade det svårt att begripa vad de höll på med.

Intervjuperson C förklarar att deras arbete inte syns så mycket utan att de jobbar mer i bakgrunden men att de har ett oerhört viktigt jobb. Hen menar att politiken i alla nämnder handlar om att sköta ärenden och bestämma både stora och små saker. Den kommunala revisionens syfte är att se till att nämnderna sköter sig och det är viktigt att man har en kommunal revision för invånarnas skull. Det finns en

diskussion kring varför man behöver de förtroendevalda när det finns sakkunniga och hen förklarar:

Det är ju jättedumt om man lät proffsen<sup>2</sup> göra hela jobbet, för proffsen hade ju bara tittat på vad just de ville. De går inte på några partimöten och lyssnar inte på vad som sägs under dessa möten. De är inte insatta i vad politikerna anser är viktigt i kommunen eller vad det är som vi vill ska förbättras. De kan läsa papperna men kommer inte få samma bild som vi förtroendevalda har av kommunen.

Intervjupersonen menar att deras jobb som förtroendevalda revisorer är viktigt och att det ska skötas av politiker som inte jobbar heltid med bara den ekonomiska biten utan tittar på alla delar inom kommunen. När frågan ställdes om den kommunala revisionen var viktig för kommunen svarade intervjupersonen följande:

Den är oerhört viktig, det kan finnas folk som vänder sig till oss för att få hjälp med något men det kan vi inte göra. Vi kan inte hjälpa enskilda fall men vi kan ha det som en ingång för att granska någon funktion kanske inte fungerar så bra.

I intervjun framgick det att oberoende och objektivitet är viktigt när man arbetar med den kommunala revisionen och i den undersökta kommunen har varje parti en representant i den kommunala revisionen. Den förtroendevalda revisorn förklarar:

Det är jätteviktigt att vi är oberoende och objektiva och att vi glömmer partibehörigheterna... Det är ett oerhört trevligt och intressant arbete. Man jobbar för en gemensam sak och det är ett gemensamt beslut gällande vad man vill göra och vad man vill granska samt vad vi tycker blir bra och mindre bra efter granskningarna. Jag upplever inga svårigheter med att vara oberoende eller objektiv. Vi granskar inte politiken i det stora utan det är mer hur det fungerar i verkligheten och hur det fungerar ute i verksamheterna.

I intervjun berättade intervjupersonen om kommunikationen och hur den fungerade mellan de förtroendevalda och de sakkunniga. Hen förklarade att det är ett intimt samarbete och att de har möte en gång i månaden där de förtroendevalda diskuterar med de sakkunniga om hur man kan göra de olika granskningarna. De sakkunniga

---

<sup>2</sup> Med proffsen menar intervjupersonen de sakkunniga revisorerna.

berättar även vad de har gjort och hur de har gått till väga samt att det skrivs protokoll på alla möten. När det gäller kommunikationen mellan de förtroendevalda och kommunfullmäktige är den lite mindre. De träffar kommunfullmäktige cirka två gånger om året där de pratar om granskningar som de förtroendevalda tycker är viktiga. Kommunfullmäktige är de förtroendevaldas uppdragsgivare och intervjupersonen anser att det är viktigt att kommunfullmäktige får reda på vad de gör trots att de förtroendevalda bestämmer själva vad som ska granskas. Är det enklare saker som ska granskas och som inte behöver diskuteras på samma sätt så skickas detta ofta i pappersform till kommunfullmäktige.

När intervjupersonen började berätta om vilka som främst var kommunens intressenter framkom det att det var invånarna och hen utvecklade detta:

Det är ju för invånarnas bästa helt och hållet. Vi jobbar ju för dem och vi ska få ut så mycket som möjligt av pengarna som vi får. Vi granskar ju också sen så att det sköts bra. Jag brukar säga det, att i många många fall så är det jättebra med folk som ställer dumma frågor. Dumma frågor kan ta fram saker som kanske inte är självklara för alla. Så det tycker jag är en viktig funktion att vi ställer dumma frågor.

Dock menar intervjupersonen att "dumma" är ett ord som inte går att definiera. Men att det är bra när det kommer alla möjliga frågor som kan leda till nya infallsvinklar. Trots att den kommunala revisionen jobbar mycket för invånarna tror inte intervjupersonen C att det är så många invånare som tar del av deras granskningsrapporter och hen förklarar vidare:

Det var mycket bättre förr, för då hade vi en egen tidning och gjorde reportage av de granskningarna som vi hade gjort. I vissa kommuner kan det dock bli mer aktuellt när det är kopplat till det sociala och barnen.

Deras arbete påverkar inte bara invånarna utan den förtroendevalda revisorn berättar att det är en hel förvaltning som blir påverkade och har nytta av den kommunala revisionen. Hen menar att deras arbete påverkar nämnderna som i sin tur går ut över invånarna.

I intervjun framgick det att förväntningarna inte är så stora men intervjupersonen menar att de förtroendevalda förväntas granska det som är viktigt, alltså kunna hitta och prioritera det som anses vara viktigt. Hen förklarar vidare att de gör genomgångar några gånger om året och då har de listor på saker som anses vara viktiga. Med hjälp av dessa listor kan de sedan välja det som anses vara mest väsentligt. Hen berättar också att vissa förtroendevalda revisorer har tidigare suttit i nämnderna och att det är en stor tillgång eftersom de känner till organisationen väldigt bra och hur det fungerar ute i nämnderna.

Värde är ett svårt att definiera men enligt intervjuperson C förknippar hen värde mycket med pengar och hur man använder pengarna. Hen menar att med hjälp av pengarna kan de utföra granskningarna vilket leder till att funktionen i kommun blir bättre. Vilket också är ett värde i sig. Man använder sig av pengarna på rätt sätt och fokuserar på rätt saker, eftersom pengar är en begränsad resurs och deras budget är inte hur stor som helst. Det är viktigt att pengarna räcker.

#### **4.4 Kommunfullmäktige D**

Intervjuperson D innehar positionen som kommunfullmäktiges ordförande och har suttit där sedan mandatperioden började, vilket blir snart fyra år. Eftersom kommunfullmäktiges roll är annorlunda jämfört med de förtroendevaldas revisorernas roll har frågorna utformats på ett annat sätt.

Intervjuperson D berättar att hen är insatt i den kommunala revisionen och vet hur den går till. Intervjupersonen förklarar att syftet med den kommunala revisionen är bland annat att den ger nya infallsvinklar så man kan styra och leda på andra sätt. Den kommunala revisionen kommer även med förslag på saker som kan förbättras eller ändras. Intervjupersonen menar att det är viktigt att få oberoende ögon på hur revisionen inom kommunen fungerar och detta i sin tur kommer att påverka intervjupersonens arbete. Däremot menar intervjupersonen D att det mest är tankarna och kopplingarna i årsbokslutet som påverkar fullmäktige. Fullmäktige får hela tiden rapporter av de förtroendevalda revisorerna som de tar del av och går igenom för att se vad som händer och vad som sticker ut vid granskningarna.



Frågan om vem som beslutar och vem som bestämmer vad som ska granskas intygande även fullmäktige att det är de förtroendevalda revisorerna själva som bestämmer vad de vill granska. Intervjupersonen förklarade också att frågan ställdes även till dem om de hade något specifikt de ville granskas. Intervjuperson D påpekade också att de brukade ha ungefär samma syn på vad som behövdes granskas och därför blir ofta fullmäktiges önskan uppfylld.

Intervjuperson D anser den kommunala revisionen är viktig för att kunna se vilka processer som kan förbättras. Intervjupersonen förklarar att revisionen granskar de ekonomiska aspekterna, exempelvis att de olika nämnderna följer och håller sig till sina budgetar. Intervjupersonen förklarar också att revisionen inte bara jobbar med det ekonomiska. Intervjupersonen menar att det ekonomiska kommer en gång om året och resten av året sysslar revisionen mycket med processer och granskar dessa.

Intervjuperson D tycker att revisionen bidrar med värde genom att titta på kommunen i helhet samt bolagen som kommun har och att de kan knyta ihop olika processer och lyfta det på ett opartiskt sätt. Fullmäktige knyter an värdet till oberoende och objektivitet och utvecklar:

Deras uppgift är ju att vara opartiska och de ska inte lägga sina politiska värderingar i det hela... Det är viktigt och annars kan vi inte ha någon revision. Om de inte skulle försöka vara så opartiska och oberoende som man kan, så lägger man politiska värderingar i de olika bedömningarna och då blir det inte ett bra verktyg att använda sig av i kommunen.

I intervjun framkom det att intervjupersonen värdesätter att de förtroendevalda revisorerna agerar på ett så oberoende och objektivt sätt som det kan och har även betonat att det är viktigt för den kommunala revisionen.

I intervjun berättar intervjuperson D att fullmäktige och de förtroendevalda revisorerna träffas två gånger om året och det bokas in fler möten efter behov. Intervjupersonen berättar också att den kommunala revisionen har mer regelbundna

möten med nämnderna. Även fullmäktige anser att kommunikationen är bra mellan fullmäktige och revisorerna, både de förtroendevalda och de sakkunniga. Intervjuperson D berättade i intervjun att ibland kommer det upp frågor om speciella delar som rör revisionsberättelsen och därför är det viktigt att ha en kommunikation vilket intervjupersonen antydde att de hade med varandra.

Intervjuperson D tycker att revisionen gör ett bra jobb och gör det som de är utsedda att göra. I intervjun förklarade fullmäktige att det är svårt att säga vilka förväntningar som finns eftersom det precis har varit en pandemi som gjort att allt har fått skötas på lite annorlunda sätt. Intervjupersonen kom ändå fram till att förväntningarna som fullmäktige hade är att de ska kunna ha en flexibilitet vid arbetets gång. Intervjuperson D ansåg också att man ska kunna ge och ta gällande vad gäller olika tankar och förslag kring vad som borde granskas.

## **4.5 Extern revisor E**

Intervjuperson E är en av de sakkunniga som utför granskningarna i den kommunala revisionen. Den sakkunniga är auktoriserad revisor samt certifierad kommunal revisor. Hen är även marknadsområdesansvarig för offentlig sektor i södra Sverige inom sin byrå.

Den senaste granskningen som gjordes av de sakkunniga var av kommunens VA (vatten- och avloppsnämnden). Intervjupersonen berättar att kommunen är deras uppdragsgivare och de utför granskningen på deras uppdrag. Den sakkunnige förklarar vidare:

Så som det blivit nu med utvecklingen har det blivit så att det är verksamhetsrevision kan man säga. De förtroendevalda revisorerna styr helt och hållet samt ansvarar helt och hållet för revisionen. Vi sakkunniga ska givetvis följa deras rekommendationer och god sed men "bottom line" är det de som bestämmer.

Vidare berättar intervjupersonen att utvecklingen av den finansiella revisionen har gått åt helt andra hållet. De sakkunniga förväntas bete sig som om de är på uppdrag precis som i alla andra sammanhang och hen utvecklar detta:

Det betyder att vi ska vara oberoende precis som i ett bolag, så då kan man egentligen säga att på formellt sett är vi på uppdrag av de förtroendevalda. Men de förtroendevalda får inte helt strikt säga till om någonting eftersom det är jag som auktoriserad revisor som ska stå till svars för vad jag gör.

I intervjun framkom det att när det gäller verksamhetsrevisionen är det de förtroendevalda revisorerna som bestämmer vad som ska granskas. Tittar man i stället på den finansiella revisionen så är det lagstyrt och detta innebär att det inte är valbart för de förtroendevalda. Eftersom det är lagstyrt måste de förtroendevalda revisorerna ge de sakkunniga uppdraget att granska den finansiella revisionen, vilket inkluderar bland annat bokslut.

Intervjupersonen beskrev kommunikationen mellan de sakkunniga och de förtroendevalda som väldigt mycket. Det är mycket kring hur uppdraget ska läggas upp och planeras. Deras kommunikation är möte ungefär en gång i månaden och beroende på hur hälsan ser ut för de inblandade kan det båda vara på plats och över Teams. Utöver möte har de sakkunniga kontakt med de förtroendevalda genom mejl och telefon. Den sakkunnige utvecklar:

Det är ordförande för de förtroendevalda och den som är ansvarig för verksamhetsrevisionen som kommunicerar väldigt tätt. Jag har också kontakt med kommunrevisionens sammankallande men utifrån min roll, då jag är ansvarig för den finansiella revisionen. Medan min kollega som har hand om verksamhetsrevisionen bollar mycket med kommunrevisionens sammankallande.

Kollegan som har hand om verksamhetsrevisionen diskuterar mycket kring vad de ska ta upp vid sammanträde, vilka beslut som ska tas och vilka de ska bjuda in. Den sakkunnige berättade att det som granskas är en viktig del i informationsinsamlingen på olika sätt. De sakkunniga samlar in information på olika sätt, bland annat genom att läsa olika protokoll eller prata med en ordförande eller någon i en nämnd. Frågorna som ställs till ordförande eller nämnd är antingen taktiska, operationella eller strategiska.

De sakkunniga revisorerna har en del kontakt med kommunfullmäktige och som sakkunnig har man rätt att vara på fullmäktige om det krävs enligt god sed. Intervjupersonen förklarar att alla deras rapporter, både verksamhetsrevisionen och den finansiella revisionen går till fullmäktige. Därför är det viktigt att de har en kontakt med varandra. Den sakkunnige nämnde följande:

Jag har både formell och informell kontakt med fullmäktige med det är klart att huvudsakligen ska det skötas av de förtroendevalda tycker jag i alla fall. Man brukar säga att politiker ska prata med politiker och tjänstemän ska prata med tjänstemän på den spelplanen.

I intervjun framkom det att de förtroendevalda inte är så involverade i den finansiella revisionen, men den sakkunnige menar ändå att deras samarbete är tätt. Hen menar att oavsett om det handlar om den finansiella revisionen eller verksamhetsrevisionen så hörs de av nästan varje vecka. Den sakkunnige menar att de förtroendevalda ändå har en unik roll. Hen förklarar att de är insatta i kommunen och de förtroendevalda revisorerna vet verkligen hur kommunen fungerar och pratar mycket politik. Med hjälp av den kunskap som de förtroendevalda besitter kan de sakkunniga få tillgång till mycket information som är användbar. När granskningarna väl är klara berättar den sakkunnige att de avrapportera detta till de förtroendevalda men det blir mer fakta baserat jämfört med den informationen de får av de förtroendevalda.

I frågan om vilka som är den kommunala revisionens intressenter kom den sakkunnige fram till att det var många olika intressenter och förklarade vidare:

Kommuninvånarna är väldigt viktiga, fullmäktige också såklart för de är liksom folkvalda. Sen alla typer av organisationer, det kan ju vara friskolor, leverantörer, ideella organisationer som då får bidrag. Det är klart att nämnderna också är en stor intressent, det är de vi träffar mest.

Den sakkunnige menar att de som blir direkt påverkade mest är nämnderna eftersom det är där granskningen görs, men indirekt blir alla runt omkring också påverkade.

Förväntningarna som finns på de sakkunniga är höga enligt intervjupersonen. Hen menar att det finns förväntningar på hur de ska agera, att de ska agera på ett professionellt sätt och ha hög integritet. Intervjupersonen lyfter även oberoende, att man ska vara oberoende med saktighet. Sen tror den sakkunniga att när man väljer sin revisionsbyrå så har man förväntningar på att de ska kunna tillföra något. Exempelvis att de förtroendevalda revisorerna kan utvecklas med hjälp av granskningarna men även att hela kommunen ska kunna utvecklas med hjälp av deras granskningar.

Vad de sakkunniga bidrog med till de förtroendevalda var svårare att säga för intervjupersonen men hen kom fram till följande:

Det är inte lätt att säga men det är klart att det är ju allt som är basen, att då se till att de följer eller rättare sagt hjälper och guidar dem med att följa god revisionssed för deras skull då. Men sen också att vi agerar som man förväntar sig av ett revisionsbolag... Men sen är det som jag sa, att vi ska vara med och utveckla dem som kommun. Det innefattar en massa saker som till exempel att dela med sig av våra kunskaper. Metoder och sådant som vi har tillgång till och kan bidra med.

I intervjun framkom det också hur den sakkunnige såg på värde. Den sakkunniga berättade att man får börja med det viktigaste och det är att den kommunala revisionen fungerar, det är ett värde i sig. De sakkunniga förutsätter att de förtroendevalda följer god sed och intervjupersonen berättar också med god sed skapar man ett bra förtroende. Ett förtroende för siffrorna och ett förtroende för verksamheten vilket i sin tur ger en typ av kvalitetsstämpel och visar att man är utsatt för granskning. Den sakkunnige utvecklar:

Vi rör ju oss i andra kommuner och vi kan då sprida både goda och dåliga exempel, då kan revisionen vara en stor kunskapsspridare genom att tipsa om saker man kan titta på eller vad andra kommuner har gjort som fungerat bra och det är det som jag kallar basen som måste fungera.

Den sakkunnige tycker att kommunerna kan skapa värde genom göra mer granskningar och ta mer lärdom från dessa för att kunna sprida mer kunskap till andra kommuner. Hen menar att man lär sig olika saker från de olika

granskningarna och kan man sprida den kunskapen kan man också utveckla ett bättre samarbete mellan de olika kommunerna om man kan ta lärdom från varandra.

Avslutningsvis lyfte den sakkunnige att vissa kommuner inte har tillräckligt med resurser vilket resulterar i att man ”stryper” de förtroendevalda genom att skära ner på deras anslag. När de förtroendevalda ”stryps” minskar effekten på den kommunala revisionen eftersom de inte har chansen att göra allt det som skulle behöva granskas.

## 5. Analys

I detta kapitel kommer det empiriska underlaget som samlats in med de fem semistrukturerade intervjuerna analyseras utifrån studiens litteraturgenomgång och referensram. Analysen syftar till att komma fram till vilket värde den kommunala revisionen skapar för kommunen. Analysen är strukturerad enligt följande: kommunal revision, värdeskapande, oberoende och objektivitet, kommunikation samt intressenter. Under varje begrepp har samtliga intervjupersoners svar jämförts med varandra samt med vad tidigare forskning har kommit fram till vilket har tidigare presenterats i studiens litteraturgenomgång och referensram.

### 5.1 Kommunal revision

I kommande avsnitt presenteras bakgrund om den kommunala revisionen från empirin och hur den fungerar. Med hjälp av detta kommer läsaren kunna få en bättre förståelse för hur den kommunala revisionen fungera i den valda kommunen och det bidrar med att läsaren på ett enklare sätt kommer förstå kommande avsnitt i detta kapitel.

Enligt Thomasson (2018) fokuserar den primära delen av den kommunala revision som görs på *performance audit*. *Performance audit* består av följande tre delar: beaktningen av effektiviteten, ekonomin och kvalitén på politiken som kommuner för (Hazgui et al., 2022). Det finns däremot även *financial auditing* vilket innebär att den kommunala revisionen har ansvar för att finansiella resurser används på ett effektivt, ändamålsenligt, rättvist och korrekt sätt som möjligt (Thomasson, 2018).

Samtliga intervjupersoner beskrev den kommunal revisionens övergripande syfte som en typ av stödjande och kontrollerande funktion. Däremot förekom skillnader i svaren gällande vad de tyckte var det mest väsentliga syftet med den kommunala revisionen. Både förtroendevald revisor A och B menar att det övergripande syftet med den kommunala revisionen är att granska kommunens nämnder gällande den ekonomiska hushållningen. Mer specifikt kontrollerar den kommunala revisionen ifall nämndernas budgetar har överskridits. Granskning av nämndernas ekonomiska hushållning passar bättre överens med *financial auditing* vilket innebär att enligt förtroendevalda revisorn A och B är *performance audit* inte den primära strategin

inom kommunen. Det innebär att *financial auditing* är den primära strategin inom den undersökta kommunen vilket säger emot vad Thomasson (2018) har sagt i sin forskning.

Den förtroendevalda revisorn C anser däremot att den största delen av den kommunala revisionens syfte är att titta på vad som inte fungerar som det borde inom kommunen. Enligt den förtroendevalda revisorn C går endast en fjärdedel av den kommunala revisionens budget åt bokslutsarbete och liknande medan resten går till granskningar av olika processer inom kommunen. Enligt kommunfullmäktige D är syftet med den kommunala revisionen att granska hur processerna inom kommunen fungerar och kommer sedan med förslag på hur processer och liknande kan förbättras eller ändras. Att den största delen av den kommunala revisionens granskningar består av granskningar av processer styrks av det Thomasson (2018) skriver gällande att *performance audit* är den primära typen av revision som bedrivs inom kommuner.

## 5.2 Värdeskapande

Det finns en mängd olika faktorer som bidrar med värde och enligt Zaharia et al., (2014) kan revisionen skapa värde genom att identifiera risker samt att intressenter kan titta på vad de sakkunniga skrivit i sina rapporter när uppdraget är klart. Det framgår i intervjuerna med förtroendevald A och B att deras uppgift att identifiera och upptäcka risker är en del av värdet med den kommunala revisionen. Det stämmer överens med vad Zaharia et al., (2014) skriver om i sin artikel.

Under intervjuerna med förtroendevald A och B berättar de båda om ett exempel när den kommunala revisionen upptäckte en risk. En VD på ett av de kommunala bolagen hade använt pengarna på ett oetiskt sätt och fick därmed sparken. Denna typ av händelse är en incident som granskningen har hittat med hjälp av att granska och identifiera risker. Intervjuperson B lyfte att det var tack vare de sakkunniga som de kunna rätta till problemet. De sakkunniga hade skrivit i sin rapport att denna verksamhet såg misstänkt ut och det gjorde att de förtroendevalda revisorerna ville granska verksamheten för att se om det fanns något som inte stämde. Exemplet



stämmer överens med hur Zaharia et al, (2014) beskriver revisionens värdeskapande genom upptäckandet av risker.

Intervjuperson A menar att ett värde är att den kommunala revisionen finns och att de sköter sitt jobb, vilket innebär att granska, identifiera risker och fel samt att dessa rättas till. Intervjuperson A menade också att när den kommunala revisionen gör allt den ska uppkommer det automatiskt ett värde eftersom målet med den kommunala revisionen uppfylls.

Intervjuperson B har en lite annan syn på värde och menar att ser man till att alla nämnder har den styrning, uppföljningar och kontroll som behövs så har den kommunala revisionen lyckats skapa värde. Ett exempel som intervjuperson B använde sig av var granskningen på VA (vatten- och avloppsnämnden) och hen menar hade den varit dålig så hade det drabbat invånarna också. Bara genom att granska och göra sitt jobb så bildas ett värde och intervjuperson B menar att detta värde är framför allt till för invånare. Granskningen av VA gjordes i syfte att undvika framtida risker i form av översvämningar och fuktskador som hade drabbat kommunens invånare. Enligt Zaharia et al., (2014) är undvikande av framtida risker ett av sätten den kommunala revisionen kan skapa värde för kommunen. Hade det varit något som var fel med kommunens VA hade kommunen fått en chans att åtgärda problemet i god tid vilket i sin tur leder till att kommunen inte behöver bli ekonomiskt belastade av de potentiella problem som hade kunnat uppstå.

Ett annat exempel som intervjuperson B nämnder är LSS boendena i kommunen. Enligt intervjuperson B finns där en väntetid för de som är i behov av ett LSS boende och kommunen måste betala flera miljoner kronor i skadestånd till de som står i kö för länge. Den kommunala revisionen ska utföra en granskning av kösystemet vilket kan bidra till en minskning av väntetiderna. De miljonerna som betalas in i skadestånd hade kunnat användas till andra delar i kommunen för att skapa värde för kommuninvånarna. Det potentiella undvikandet av skadestånd kan ses som en besparing möjlighet som den kommunala revisionen bidrar med till kommunen. Även detta exempel är ett av de sätten som den kommunala revisionen kan skapa värde genom riskhantering enligt Zaharia et al., (2014).

Enligt Collin et al., (2017) är *value for money* en strategi som kommuner jobbar mycket med. Ett exempel är att kommuner jobbar med att få ut så mycket värde som möjligt av deras befintliga budget. Under intervju med förtroendevald revisor C framkom det att värde associerades med pengar och hur de används inom kommunen. Intervjuperson C menar att allt man gör i kommunen är för invånarna och mycket är med hjälp av deras skattepengar. Med hjälp av pengarna som kommunen har kan de genomföra de olika granskningarna för att få ut så mycket som möjligt till invånarna. Det betyder att användandet av *value for money* är en strategi som används i kommuner vilket stämmer överens med vad Collin et al., (2017) tar upp i sin forskning.

Arwinge (2018) menar att det finns fyra saker som gör att man kan behålla omgivningens förtroende för den kommunala revisionen och den första av dessa saker är hög objektivitet och integritet när uppdragen utförs. Den andra saken som behövs för att behålla omgivningens förtroende är kommunikation. Det tredje sättet är yrkesskicklighet och den fjärde och sista saken är viljan att bygga långsiktiga relationer med medlemmarna i organisationen. Arwinge (2018) menar även att alla dessa fyra saker bidrar till värdeskapandet.

Kommunfullmäktige D tycker att den kommunala revisionen bidrar med värde när den tittar på kommunen i helhet men även bolagen som kommunen har. Hen menar att värde också uppstår när de förtroendevalda revisorerna kan knyta ihop olika processer och lyfta det på ett opartiskt sätt, vilket leder in på oberoende och objektivitet. Oberoende och objektivitet är något intervjuperson D värdesätter högt och Arwinge (2018) menar att detta också är ett sätt att behålla omgivningens förtroende. Kommunfullmäktige D menar att den kommunala revisionen inte hade varit ett bra verktyg om de förtroendevalda revisorerna inte hade kunnat vara oberoende och objektiva i sitt arbete.

Intervjuperson E ansåg att den kommunala revisionen bidrog med värde när den fungerade men även när det finns ett förtroende för revisionen. Den sakkunniga menade att det ska finnas ett förtroende för siffrorna och ett förtroende för verksamheten för att kunna generera ett värde. Finns det dessutom ett förtroende

för dessa delar så är det en form av en kvalitetsstämpel. Intervjuperson E anser också att kommunen skulle kunna tillföra ännu mer värde om de hade kunnat utföra fler granskningar eftersom man lär sig olika saker när granskningarna görs och de ger revisorerna mer kunskap. Den sakkunniga revisorn menade också på att de rör sig i fler än en kommun, vilket innebär att de stöter på både bra och dåliga exempel som de tar med sig i åtanke och berättar om för de förtroendevalda i de olika kommunerna. Genom att ha denna kommunikation och kunskapsutbyte med varandra kan man också uppfylla ett förtroende. Att kommunikation bidrar med ökat förtroende stämmer överens med vad Arwinge (2018) tar upp i koppling till de fyra sakerna som skapar förtroende.

Som tidigare nämnts anser Arwinge (2018) att yrkesskicklighet är en av de fyra sakerna som skapar förtroende för den kommunala revisionen samt att det är en viktig del av den kommunala revisionens värdeskapande. De förtroendevalda revisorerna har inte den kunskapen som krävs för att kunna utföra granskningarna själva, däremot tar de in sakkunniga som har kunskapen och yrkesskickligheten för att kunna behålla ett förtroende och skapa värde. Däremot har de förtroendevalda den yrkesskickligheten som behövs för att kunna veta vad som bör granskas. Enligt förtroendevald C har inte de sakkunniga den kunskapen om hur politiken fungerar och vad som behövs förbättras eftersom de sakkunniga inte deltar i partimöten. Med hjälp av bådas kunskap i olika saker finns det en yrkesskicklighet som gör att kommunen kan behålla förtroendet och skapa värde.

Den fjärde och sista saken som bidrar till att den kommunala revisionen kan behålla förtroendet och skapa värde enligt Arwinge (2018) är att bygga långsiktiga relationer inom organisationen och i detta fall blir det inom kommunen. Samtliga intervjupersoner intygar att de har bra kommunikation med varandra genom möte, telefon och mejl och detta gäller både kommunfullmäktige, de förtroendevalda och de sakkunniga. Intervjuperson C menade att det är ett intimt samarbete och viktigt att kunna ha en bra kommunikation med varandra. Med hjälp av dessa delar kan kommunen upprätthålla ett förtroende och skapa ett värde för invånarna.

Arwinge (2018) anser att det är viktigt att den kommunala revisionen arbetar effektivt och prioriterar det som anses vara väsentligt. Enligt intervjuperson C är en av förväntningarna på den kommunala revisionen att de måste arbeta på ett effektivt sätt och granska det som anses vara väsentligt. Intervjupersonerna var splittrade i om det fanns några särskilt höga förväntningar på den kommunala revisionen. Samtliga av de förtroendevalda revisorerna ansåg inte att förväntningarna var särskilt höga vilket går emot det Arwinge (2018) antydde. Däremot menar intervjuperson C att den kommunala revisionen förväntas granska det som anses vara viktigt och att den kommunala revisionen ska kunna hitta och prioritera det som anses vara viktigt. Den sakkunniga revisorn ansåg däremot att de hade höga förväntningar på sig och menade att det finns förväntningar på hur de ska agera. Det finns även förväntningar på att de sakkunniga revisorerna ska kunna tillföra något till kommunen och hen nämnde att de kan hjälpa de förtroendevalda att utvecklas med hjälp av granskningarna.

Enligt Windsor (2017) skapas värde enligt *The managerial stakeholder theory of value creation* när en verksamhet (kommunen) möter samhällets behov. Ett exempel på samhällets behov är tillgången till LSS boende. Den kommunala revisionen skapar *shared value* eftersom den bidrar med ekonomiskt värde genom att kommunen inte behöver betala skadestånd för de långa köerna till LSS boende om problemet löses. Den kommunala revisionen skapar också *shared value* genom socialt värde vilket den kommunala revisionen uppnår när de åtgärdar samhällsproblem inom kommunen vilket exempelvis är köerna till LSS boende.

### **5.3 Oberoende och objektivitet**

Enligt litteraturgenomgången och med hjälp av det empiriska materialet framkom det att oberoende och objektivitet är en viktig del i de förtroendevalda revisorernas arbete.

SKR (2022) menar att de förtroendevalda revisorerna ska vara politiskt neutrala i deras arbete för att de ska kunna utföra sina uppdrag på ett objektivt sätt. Samtliga av de förtroendevalda revisorerna såg inga svårigheter i att vara oberoende och

objektiv och intervjuperson A menade att de förtroendevalda revisorerna ska kliva ur den politiska rollen när de är delaktiga i revisionen och därför ska det inte vara något problem. Intervjuperson A menade att trots att det är en fråga från varje parti som arbetar med revisionen så är där ingen som arbetar politiskt när de sitter där. Intervjuperson B fortsatte på samma spår som intervjuperson A och menade att som förtroendevald revisor varken kan eller får man agera som politiker när man sitter i den kommunala revisionen. De förtroendevalda revisorerna måste även kunna vara objektiva i arbetet. Både intervjuperson A och B är väldigt noga med att nämna att man måste kliva ur den politiska rollen vilket stämmer överens med vad SKR säger om de förtroendevaldas oberoende och objektivitet.

Intervjuperson C lyfte att kunna vara oberoende och objektiv i revisionen är viktigt och även denna förtroendevalda revisor lyfte att de förtroendevalda revisorerna måste glömma sina partitillhörigheter i arbetet. Däremot nämnde intervjuperson C något annat tillhörande oberoende och objektivitet som inte de andra intervjupersonerna nämnde. Intervjuperson C menade att de inte granskar politiken utan granskar hur verksamheterna fungerar och hur det fungerar i verkligheten. I samband med att intervjuperson C pratade om oberoende och objektivitet kom hen även in på att det hör ihop med att de själva väljer vad som ska granskas. Intervjuperson B berättade att de har möte en gång i månaden med tjänstemän och nämnder där det framkommer olika förslag på vad de vill ska granskas. Det är däremot ändå de förtroendevalda revisorerna som har sista ordet och tar därmed beslut om vad som ska granskas. Enligt SKR (2022) är även detta ett sätt att arbeta för att vara oberoende, både genom att självständigt välja vad de vill granska och sen även välja arbetssättet som de vill göra det på. Enligt kommunfullmäktige D är det viktigt att de är så oberoende de kan för annars hade inte den kommunala revisionen varit ett bra verktyg för kommunen att använda sig av.

Enligt SKR (2022) skyddas de förtroendevalda revisorernas oberoende med formella regler. Några av de formella reglerna är att de förtroendevalda revisorerna anlitar sakkunniga i den omfattning som behövs. De förtroendevalda revisorerna har också rätt till de upplysningar som behövs samt att det är fullmäktige som

beslutar om den kommunala revisionens budget. Under intervjuerna bekräftas det av samtliga förtroendevalda att det finns formella regler som skyddar de förtroendevaldas oberoende. Samtliga förtroendevalda berättade att de tog in sakkunniga för att få hjälp med granskningarna och från intervjuerson B framkom det också att det är fullmäktige som håller i budgeten. Intervjuerson B uppgav att skulle en granskning gå utanför budgeten men att den var så pass nödvändig var det kommunfullmäktige de gick till för att få mer pengar.

## 5.4 Kommunikation

Som tidigare nämnts är kommunikation en viktig del av den kommunala revisionens arbete (Smith, 2005). Samtliga intervjuersoner säger att all form av kommunikation sker genom Teams, mejl, telefon eller möten och det gäller kommunikationen som sker mellan kommunfullmäktige, de förtroendevalda samt de sakkunniga. Förtroendevald revisor C och den sakkunniga revisorn beskriver båda kommunikationen mellan de förtroendevalda och sakkunniga som väldigt intim. Vidare förklarar båda två att kommunikationen sker regelbundet och att majoriteten av kommunikationen handlar om granskningarna som de sakkunniga ska utföra.

Enligt Thomasson (2018) sker kommunikationen mellan de förtroendevalda revisorerna till stor del skriftligt i form av granskningsrapporter som de förtroendevalda revisorerna ger kommunfullmäktige. Kommunikationen mellan de förtroendevalda och kommunfullmäktige sker ungefär två gånger per år i form av möte enligt samtliga förtroendevalda samt kommunfullmäktiges ordförande. Den resterande delen av året sker kommunikation i samband med rapporterna. Intervjuerson A menar att de förtroendevalda endast deltar i kommunfullmäktiges möten ifall det finns önskemål om att de ska delta eller ifall de förtroendevalda ska redovisa något som de har granskat. Skriftlig kommunikation i form av utdelning av rapporter till kommunfullmäktige stämmer överens med hur Thomasson (2018) beskriver kommunikationen mellan kommunfullmäktige och de förtroendevalda.

Thomasson (2018) tar även upp att kommunikation sker mellan de förtroendevalda och kommunens olika nämnder då det är nämnderna som blir granskade. Intervjuperson C berättar att nämnderna är den kommunala revisionens fokus eftersom den kommunala revisionen granskar nämnderna och ser till att dem sköts och styrs på rätt sätt. Vidare berättar intervjuperson B att kommunikationen som sker mellan de förtroendevalda och nämnderna innefattar för det mesta vad det är som ska granskas inom nämnderna. När granskningarna är klara skickas den färdiga granskningsrapporten ut till nämnden som blivit granskad. Enligt intervjuperson B innehåller rapporterna förslag till förbättringar som de förtroendevalda tycker att nämnden bör göra. Förbättringsmöjligheter kommuniceras genom skriftliga rapporter till nämnden, vilket stämmer överens med vad Zaharia et al (2014) tar upp i sin forskning.

Enligt Smith (2005) är kommunikation en väsentlig del av de sakkunnigas arbete. Intervjuperson B berättar att kommunikation sker mellan de sakkunniga och tjänstemännen inom kommunens olika nämnder. Vidare berättar hen att en del av granskningarna som görs sker i form av intervjuer och detta stämmer överens med vad Smith (2005) kom fram till i sin forskning. Enligt Smith (2005) är kommunikation en väsentlig del av de sakkunnigas arbete. Under samtliga intervjuer framkom det att kommunikationen var en stor del av den kommunala revisionens arbete både vid utförandet av revisionen och vid återkopplingen genom granskningsrapporterna som innehåller befintliga problem inom nämnderna samt förslag på åtgärder. Både Intervjuperson B och E beskriver kommunikationen mellan de sakkunniga och de förtroendevalda som viktig vilket stämmer överens med det Smith (2005) har kommit fram till i sin forskning. Intervjuperson B menar att de förtroendevalda bidrar med information till de sakkunniga om vad som är de viktiga delarna i kommunen genom politiska beslut och liknande. Intervjuperson E påstår att de sakkunnigas erfarenheter av kommunal revision inom andra kommuner samt sin expertis ger de förtroendevalda nya infallsvinklar.

## 5.5 Intressenter

Intressenter är en viktig del för den kommunala revisionen i svenska kommuner och därför är det viktigt att veta vilka dessa är för att kunna skapa ett optimalt värde för den kommunala revisionens intressenter (Freeman, 1994). Som tidigare nämnts i arbetet definierar Freeman (1994) en intressent som en grupp av människor som antingen påverkar eller blir påverkade av verksamheten, vilket i detta fall är den kommunala revisionen. Intervjupersonerna resonerade lite olika kring hur de olika intressenterna blev påverkade av den kommunala revisionen samt hur den kommunala revisionen påverkade intressenterna.

Enligt intervjuperson A är nämnderna en av den kommunala revisionens största intressenter eftersom det främst är nämnderna som granskas vilket i sin tur även blir politikerna som ingår i nämnderna. Intervjuperson A kom också fram till att kommunfullmäktige är en stor intressent eftersom kommunfullmäktige tittar på den kommunala revisionens granskningsrapporter för att kunna ta beslut om det finns något som behövs ändras. Thomasson (2018) skriver i sin artikel att kommunfullmäktige är en av den kommunala revisionens intressenter eftersom kommunfullmäktige är deras uppdragsgivare. Intervjuperson C bekräftar detta under sin intervju då hen förklarar att kommunfullmäktige är de förtroendevaldas uppdragsgivare.

Intervjuperson B höll med om att nämnderna är en av de stora intressenterna däremot lägger intervjuperson B till både styrelser och invånare och hen menar att revisionen jobbar med styrelser och nämnder som i sin tur genererar service och värde för invånarna. Intervjuperson C håller med om att invånarna är en av kommunens intressenter och hen anser till och med att det är den största intressenten. Enligt intervjuperson C jobbar hela kommunen för att invånarna ska få ut så mycket som möjligt för sina skattepengar, detta är något som stämmer överens med vad Mattei et al., (2021) skriver i sin artikel. Mattei et al., (2021) menar att kommunen jobbar för att effektivisera och förbättra kommunens processer för att kunna öka värdet för invånarna med bland annat hjälp från invånarnas skattepengar. Arbetet med processer är något som intervjuperson D tar upp.



Intervjuperson D menar att de förtroendevalda inte enbart arbetar med revisionen året om, utan att de även lägger tid på processer och hur dessa kan förbättras, vilket stämmer överens med Mattei et al., (2021) tar upp i sin artikel.

Under intervjun med intervjuperson C framgick det också att kommuninvånare har privat kontaktat den kommunala revisionen med problem som de velat få hjälp med. Intervjuperson C menade att den kommunala revisionen inte kan hjälpa enskilda fall men kan ha det som en ingång för att granska processen eller området som problemet uppstod inom. På så vis kan invånarna påverka den kommunala revisionen vilket stämmer överens med att kommuninvånarna är en intressent enligt Freemans (1994) definition av vad en intressent är.

Både intervjuperson B och C nämner under sina intervjuer att den kommunala revisionens granskningsrapporter och revisionsberättelser är tillgänglig för invånarna och att dem kan ta del av den. Däremot tror båda intervjupersonerna att invånarna inte tar del av det som den kommunala revisionen publicerar. Anledningen är att förr fanns där media som agerade annorlunda men idag har media mycket annat att skriva om. Tillema & Bogt (2010) nämner i sin studie att informationen som kommuninvånarna kan ta del av i granskningsrapporterna och revisionsberättelserna ger invånarna en insikt i kommunen vilket kan påverka invånarnas röst vid val. Under intervjuerna med samtliga förtroendevalda revisorer framkom det att invånarna får en möjlighet att ta del av informationen men att det inte sker särskilt ofta.

Den externa revisionen är också en intressent till den kommunala revisionen och enligt Dumitrescu & Bobitan (2016) ses de interna revisorernas (förtroendevaldas) arbete som ett komplement till de externa revisorerna (sakkunniga revisorerna). Dumitrescu & Bobitan (2016) tar också upp att de sakkunniga förlitar sig på de förtroendevalda revisorerna och detta är bland annat i vad som ska granskas. Samtliga intervjupersoner bekräftar detta och intervjuperson A var tydlig med att det inte finns någon som kan bestämma och säga vad de förtroendevalda ska granska. Intervjuperson B instämde med intervjuperson A men la till att de har möte

en gång i månaden med tjänstemän och nämnderna för att se om de har något förslag på vad som skulle behövas granskas. Nämndernas förslag till granskningar kan påverka den kommunala revisionens arbete genom att nya idéer om granskningsområden dyker upp.

## **6. Slutsats**

I uppsatsens sista kapitel presenteras studiens slutsats som uppfyller syftet och besvarar studiens forskningsfrågor. Syftet med studien har varit att skapa en djupare förståelse för hur den kommunala revisionen skapar värde för kommunen. Forskningsfrågorna som besvarats är för vem och hur den kommunala revisionen skapar värde. Därefter presenteras studiens bidrag, begränsningar samt förslag till framtida forskning.

### **6.1 För vem och hur skapar den kommunala revisionen värde?**

Med hjälp av det empiriska materialet och analysen har följande slutsatser dragits. Den kommunala revisionen har många olika intressenter som både blir påverkade samt påverkar den kommunala revisionen. Under studien har det framkommit att den största intressenten till den kommunala revisionen är kommunens nämnder. Det framkom också att kommunfullmäktige och kommunens invånare är en stor intressent till den kommunala revisionen. I studien har det även framkommit att kommunens nämnder är de som blir direkt påverkade av den kommunala revisionens arbete eftersom granskningarna utförs på nämnderna. Även tidigare forskning av (Mattei et al.,2021; Thomasson 2018; Tillema & Bogt 2010) har nämnt att kommunfullmäktige och kommunens invånare är intressenter till den kommunala revisionen. Det har däremot inte framkommit i de tidigare studierna att nämnder är den kommunala revisionens största intressent och att dessa blir direkt påverkade av den kommunala revisionen.

Resultatet visar att den kommunala revisionen skapar värde till nämnderna genom sina granskningar. I granskningsrapporterna finns förslag till förbättringsmöjligheter om något inte står rätt till. Förbättringsmöjligheterna ger

nämnderna en möjlighet att spara pengar och få ut så mycket som möjligt av sin budget. Collin et al., (2018) framförde att *value for money* är ett sätt för att maximera värdet för att få ut så mycket som möjligt av budgeten. Vidare kan den kommunala revisionen skapa värde är att upptäcka problem som kan förebygga framtida ekonomiska förluster för nämnderna. Upptäckande av framtida potentiella problem menar Zaharia et al., (2014) är ett sätt som en organisations interna revision kan skapa värde på. Slutsatsen vi kan dra är att kommunen skapar värde genom sitt arbete med *value for money* samt deras arbete kring riskhantering för att förebygga framtida ekonomiska förluster.

Kommunfullmäktige ansvarar över att kommunen sköts på ett ändamålsenligt och korrekt sätt och den kommunala revisionen hjälper kommunfullmäktige att säkerställa detta och fungerar som en kvalitetsstämpel åt kommunfullmäktige. Därför är det viktigt att de förtroendevalda agerar på ett oberoende och objektivt sätt i sitt arbete. Genom att de förtroendevalda revisorerna agerar oberoende och objektivt skapar de värde för kommunen. Både intervjupersonerna och SKR (2022) menar att de förtroendevalda revisorerna ska kliva ur sin politiska roll vid revisionen. Det är inget bra verktyg för kommunen om det inte finns ett oberoende i deras arbete. Slutsatsen vi kan dra är att oberoende och objektivitet är en viktig del för att den kommunala revisionen ska kunna skapa värde och behålla förtroendet från omgivningen.

En annan slutsats vi kan dra är att den kommunala revisionen skapar värde åt kommunens invånare är genom att upptäcka problem inom nämnderna. När problemen som den kommunala revisionen har lyft åtgärdas kan både ekonomiskt värde i form av besparingar skapas eller socialt värde genom att nämnderna åtgärdar samhällsproblem. De ekonomiska besparingarna som görs kan leda till att nämnderna får mer pengar över och kan i sin tur skapa mer värde för invånarna. Enligt Windsor (2017) är *shared value* ett annat ord för genereringen av både ekonomiskt värde i form av besparingar samt socialt värde i form av åtgärdandet av samhällsproblem.

Den sista slutsatsen vi kan dra är att den kommunala revisionen skapar värde till invånarna genom revisionsberättelserna. Invånarna kan ta del av revisionsberättelserna för att få en uppfattning om hur det ser ut och hur det fungerar inom kommunen. Däremot menar Tagesson & Eriksson (2011) att intresset för den kommunala revisionen är lågt bland invånarna och det är även något som framkommit i denna studie.

Avslutningsvis kan vi konstatera att den kommunala revisionen skapar värde på olika sätt för kommunen och att den kommunala revisionen är en viktig del av kommunen. Allt den kommunala revisionen gör för nämnderna eller kommunfullmäktige påverkar indirekt kommunens invånare.

## **6.2 Studiens bidrag**

Studien syftade till att skapa en djupare förståelse för hur den kommunala revisionen skapar värde för kommunen. Collin et al., (2018) och Jepesen et al., (2017) har tidigare genomfört forskning inom den offentliga sektorn i Norden däremot är det ingen forskning som haft värde i fokus. Tagesson & Eriksson (2011) har genomfört forskning inom svenska kommuner dock har deras fokus varit på efterlevnaden av standarder därav fanns det ett forskningsgap kring värdeskapandet i svenska kommuner som denna studie har börjat fylla. Studien har bidragit med en djupare förståelse för vem kommunen skapar värde och även hur kommunen skapar värde genom att lyfta fram expertis och erfarenheter från intervjupersonerna.

Utöver att syftet och forskningsfrågorna har blivit besvarade har studien även bidragit med en inblick i hur den kommunala revisionen fungerar rent praktiskt och detta har framkommit med hjälp av intervjuerna där de förtroendevalda revisorerna valde att dela med sig om hur de arbetar dagligen.

## **6.3 Begränsningar och framtida forskning**

Begränsningarna i studien medför förslag till framtida forskning och den största begränsningen för studien har varit antalet intervjuer. Med endast fem genomförda intervjuer har studien gått miste om fler infallsvinklar från fler personer från

kommunen. En annan begränsning har varit att studien är baserad på enbart en kommun vilket gör att man inte kan veta om det ser ut så här i alla kommuner eller det finns kommuner som gör på andra sätt. Med dessa begränsningar är ett förslag till framtida forskning att försöka göra en liknande undersökning men att man även tar in nämnderna eftersom det framkom att nämnderna är en stor och viktig intressent för kommunen. Genom att ta med nämnderna kan man få fler infallsvinklar och ett bredare perspektiv över hur den kommunala revisionen skapar värde. Nämnderna är den del av kommunen som blir mest påverkade av granskningarna och därför hade det varit intressant att även få med nämnderna i undersökningen. Ett annat förslag till vidare forskningen är att få med en kommun till för att kunna få fram en jämförelse mellan kommunerna. Vid en jämförelse hade ett alternativ varit att välja kommuner i olika storlekar för att få en intressant jämförelse.

## Referenser

- Arwinge, O. (2018). *Värdeskapande Internrevision*. Studentlitteratur.
- Bryman, A., & Bell, E. (2017). *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (3 uppl.). Liber.
- 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*, Vol. 33 No. 4. doi:10.1111/faam.12130
- Denscombe, M. (2018). *Forskningshandboken* (4 uppl.). Studentlitteratur.
- Dumitrescu, D., & Bobitan, N. (2016). Cooperation and coordination between internal and external auditing. *Economy Series*.
- Freeman, E. (1994). The Politics of Stakeholder Theory: Some Future Directions. *Business Ethics Quarterly*, 409-421. doi:10.2307/3857340
- Goodwin, J. (2004). A comparison of internal audit in the private and public sectors. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19 No. 5, pp. 640-650. doi:10.1108/02686900410537766
- Hazgui, M., Triantafillou, P., & Christensen, S. (2022). On the legitimacy and apoliticality of public sector performance audit: exploratory evidence from Canada and Denmark. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. doi:10.1108/AAAJ-04-2020-4508
- Jeppesen, K., Carrington, T., Catasús, B., Johnsen, Å., Reichborn-Kjennerud, K., & Vakkuri, J. (2017). The Strategic Options of Supreme Audit Institutions: The Case of Four Nordic Countries. *Financial Accountability & Management*, Vol. 33 No. 2, pp.146-170. doi:10.1111/faam.12118
- Jóhannesdóttir, A., Nilsson Kristiansson, S., Sipiläinen, N., & Koivunen, R. (2018). Internal audit in the public sector – comparative study between the Nordic countries: The development of internal auditing within the public sector in the Nordic countries. *Icelandic Review of Politics and Administration*, Vol. 14 No. 2, pp. 19-44. doi:10.13177/irpa.a.2018.14.2.2
- Kazemi, A. (2007). Kollektiva mål gynnar samarbete vid fördelning av knappa resurser. <https://www.forskning.se/2007/01/08/kollektiva-mal-gynnar-samarbete-vid-fordelning-av-knappa-resurser/>.
- Kommunförbundet Internrevision i kommuner och samkommuner – resultat från enkäten <https://www.kommunforbundet.fi/aktuellt/2019/internrevision-i-kommuner-och-samkommuner-resultat-fran-enkaten>. (2019).
- Lind, R. (2019). *Vidga vetandet* (2 uppl.). Studentlitteratur.
- Mattei, G., Grossi, G., & Guthrie, J. (2021). Exploring past, present and future trends in public sector auditing research: a literature review. *Meditari Accountancy Research*, Vol. 29 No. 7, pp. 94-134. doi:10.1108/MEDAR-09-2020-1008
- PwC. (2022). *Vad är internrevision?* <https://www.pwc.se/sv/revision/internrevision.html>.
- SKR (2022) Revisorns oberoende <https://skr.se/skr/demokratiledningstyrning/kommunalrevision/attvarafortroendevaldrevisor/revisorernasoberoende.26444.html>. (2022).

- SKR. (2018). *Vad är kommunal revision?*  
<https://skr.se/download/18.71b542201784abfbf7a716b/1616402794181/Vad-kommunal-revision-2020.pdf>.
- Smith, G. (2005). Communication skills are critical for internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, 513-519. doi:10.1108/02686900510598858
- Soh, D., & Narinov-Bennie, N. (2011). The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*. doi:10.1108/02686901111151332
- Svenska institutet för standarder Intern revision – så fungerar det  
<https://www.sis.se/standarder/omrade/intern-revision/>. (2022).
- Tagesson, T., & Eriksson, O. (2011). What do auditors do? Obviously they do not scrutinise the accounting and reporting. *Financial Accountability & Management*, Vol. 27 No. 3, pp. 272-285. doi:10.1111/j.1468-0408.2011.00525.x
- The insitute of internal auditors About Internal Audit  
<https://www.theiia.org/en/about-us/about-internal-audit/>. (2022).
- Thomasson, A. (2018). Politicisation of the audit process: The case of politically affiliated auditors in Swedish local governments. *Financial Accountability & Management*, Vol. 34 No. 4, pp. 380-391. doi:10.1111/faam.12158
- Tillema, S., & Bogt, H. (2010). Performance auditing: Improving the quality of political and democratic processes? *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 21 No. 8, pp. 754-769. doi:10.1016/j.cpa.2010.06.001
- Torstensson, S. (2021). *Ekonomifakta*  
<https://www.ekonomifakta.se/fakta/arbetsmarknad/sysselsattning/privat-och-offentlig-sysselsattning/>.
- Windsor, D. (2017). Value Creation Theory: Literature Review and Theory Assessment. *Stakeholder Management*, Vol. 1, pp. 75-100.  
 doi:10.1108/S2514-175920170000004
- Zaharia, D., Lazar, A., & Tilea, D. (2014). The Role of Internal Audit Regarding the Corporate Governance and the Current Crisis. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, Vol. 116, pp. 4819-4823.  
 doi:10.1016/j.sbspro.2014.01.1031

# Bilaga 1 – intervjuguide till de förtroendevalda revisorerna

## Inledande frågor om intervjupersonen

1. Får vi spela in intervjun?
2. Vill du vara anonym i vår undersökning?
3. Får vi nämna kommunens namn i arbetet?
4. Vad har du för utbildning?
5. Vad är din position i kommunen och hur länge har du haft den rollen?
6. Kan du berätta om det senaste kommunala revisionsuppdraget du var delaktig i? Hur gick det till och vilka svårigheter fanns det?

## Den kommunala revisionen

7. Vem är det som beslutar vad den kommunala revisionen ska granska?
8. Vad är syftet med den kommunala revisionen?
9. Har ni någon form av uppdragsbeskrivning på vad den kommunala revisionen ska göra?
10. Anser du att den kommunala revisionen är viktig för kommunen, varför i så fall?

## Oberoende och objektivitet

11. Upplever du någon svårighet i att vara objektiv och oberoende? I så fall, varför och på vilket sätt?

## Kommunikation

12. Har du någon kontakt med den externa revisionen? Om ja, hur ser kommunikationen ut i så fall?
13. Kan du berätta om kommunikationen mellan den kommunal revisionen och kommunfullmäktige?

## Intressenter

14. Vilka anser du är den kommunala revisionens intressenter? Alltså vem blir påverkad av den kommunala revisionens arbete?
15. Vem anser du har mest nytta av den kommunala revisionens arbete? På vilket sätt i så fall?



16. Vilka förväntningar finns det på den kommunala revisionen?
17. Anser du att den kommunala revisionen lever upp till förväntningarna som finns?
18. Finns det några krav du måste följa vid utförandet av den kommunala revisionen? Vilka i så fall?
19. Vad anser du att den kommunala revisionen bidrar med till de sakkunniga revisorerna?

### **Värdeskapande**

20. Vad är värde enligt dig?
21. Anser du att den kommunala revisionen bidrar med något värde.?
22. På vilket sätt skapar den kommunala revisionen värde och för vilka intressenter?
23. Avslutningsvis, finns där något du vill tilläga?

## **Bilaga 2 – intervjuguide till kommunfullmäktige ordförande**

### **Inledande frågor om intervjupersonen**

1. Får vi spela in intervjun?
2. Vill du vara anonym i vår undersökning?
3. Får vi nämna kommunens namn i arbetet?
4. Vad är din position i kommunen och hur länge har du haft den rollen?

### **Den kommunala revisionen**

1. Hur insatt är du i den kommunala revisionen?
2. Vad är syftet med den kommunala revisionen?
3. Påverkar den kommunala revisionen ditt arbete? På vilket sätt i så fall?
4. Vem beslutar vad den kommunala revisionen ska granska?
5. Anser du att den kommunala revisionen är viktig för kommunen, varför i så fall?
6. Bidrar den kommunala revisionen med något värde? På vilket sätt i så fall?
7. Hur används den kommunala revisionens arbete vid kommunfullmäktiges beslutfattande?
8. Hur mycket och hur ofta kommunicerar kommunfullmäktige med de sakkunniga och förtroendevalda revisorerna?
9. Kan du berätta om kommunikationen mellan revisorerna och kommunfullmäktige?
10. Vilka förväntningar har du på den kommunala revisionen? Anser du att den kommunala revisionen lever upp till dessa förväntningar?
11. Avslutningsvis, finns där något du vill tilläga?

## **Bilaga 3 – intervjuguide till den sakkunniga revisor**

### **Inledande frågor om intervjupersonen**

1. Får vi spela in intervjun?
2. Vill du vara anonym i vår undersökning?
3. Vad är din befattning på företaget och hur länge har du haft den?
4. Kan du berätta om det senaste uppdraget du var delaktig i? Hur fick det till och vad gick uppdraget ut på?

### **Den kommunala revisionen**

5. Vem är det som beslutar vad den kommunala revisionen ska granska?
6. Vad är syftet med den kommunala revisionen?
7. Har ni någon form av uppdragsbeskrivning på vad den kommunala revisionen ska göra samt hur den ska se ut?
8. Anser du att den kommunala revisionen är viktig för kommunen, varför i så fall?

### **Intressenter**

12. Vilka anser du är den kommunala revisionens intressenter? Alltså vem blir påverkad av den kommunala revisionens arbete?
13. Vem anser du har mest nytta av den kommunala revisionens arbete? På vilket sätt i så fall?
14. Vilka förväntningar finns det på de sakkunniga revisorerna? Vem har de förväntningarna i så fall?
15. Vilka förväntningar finns det på den kommunala revisionen i sin helhet? Vem har de förväntningarna i så fall?
16. Anser du att den kommunala revisionen lever upp till förväntningarna som finns?
17. Vad anser du att de sakkunniga revisorerna bidrar med till de förtroendevalda revisorerna?
18. Vad anser du att den kommunala revisionen bidrar med till hela kommunen, (nämnderna, kommunfullmäktige, anställda på kommunen, kommunens invånare)?

## Värdeskapande

19. Vad är värde enligt dig?
20. Anser du att den kommunala revisionen bidrar med något värde?
21. På vilket sätt skapar den kommunala revisionen värde?
22. Finns där något annat sätt den kommunala revisionen hade kunnat skapa värde för kommunen? Hur i så fall?
23. Avslutningsvis, finns där något du vill tillägga?