

Vad är lekmannarevision?

Vad gör lekmannarevisorerna i kommunala bolag?

Ulrika Trehn och Rina Dushi

Företagsekonomiska institutionen/Stockholm Business School

Examensarbete för kandidatexamen 15 hp/Bachelor's Degree Thesis 15 HE credits

Examensämne: Företagsekonomi/Subject: Business Administration

Höst-/Vårterminen//Autumn/Spring semester 2015

Handledare/Supervisor: Roland Almqvist, Niklas Wällstedt och Andreas Sundström

Stockholm Business School



Förord

Vi vill inleda med ett stort tack till våra handledare Roland Almqvist, Niklas Wällstedt och Andreas Sundström som har med dedikation och engagemang lett oss framåt i processen att skriva denna uppsats. Tack för att ni under uppsatsens gång har kommit med synpunkter och värdefulla idéer. Vidare vill vi tacka våra kurskamraterna som vid seminarietillfällena har kommit med mycket bra konstruktiv kritik och kloka råd.

Slutligen vill vi tacka respondenterna som har tagit sig tid att ställa upp på intervjuer, och gett oss värdefullt material till uppsatsen.

För eventuella fel och brister ansvarar författarna, det vill säga vi.

Stockholm januari 2016

Ulrika Trehn

Rina Dushi

Abstrakt

Lekmannarevisionen av de kommunalt ägda aktiebolagen utförs av lekmannarevisor som utses av kommunfullmäktige. Lekmannarevisionen som de utför syftar till att granska verksamheten ur ett demokratiskt perspektiv, det vill säga om det sköts ändamålsenligt, ekonomiskt effektivt och att den interna kontrollen tillräcklig. Deras primära mål är att förbättra verksamheten, och finnas till för bolagets bästa.

Synen på lekmannarevision är kluven enligt SKL, och lekmannarevisorernas arbete bedöms ibland som ett ”nödvändigt ont”. Deras roll i kommunala bolagen är svår och identifiera.

Studiens syfte är att förklara och skapa förståelse för lekmannarevisorernas arbete i kommunala bolag.

Vad är egentligen deras roll? Och vad är det som de ska granska?

För att analysera problematiken har vi använt oss av Carringtons (2014) teorier om revision som försäkrans, förbättring och försäkring och agentteorin. Sedan går vi även djupgående in på teorier om effektivitetsrevision.

Studien har en kvalitativ vetenskaplig metod med ett induktivt angreppssätt där fyra lekmannarevisorer i olika kommuner har genomgått semistrukturerade intervjuer. Syftet med intervjuerna var att deras egna åsikter och upplevelser skulle infinna sig.

Studiens resultat bidrar till företagsekonomisk forskning genom att öka förståelsen om vad lekmannarevisorerna har för roll i de kommunalt ägda bolagen, och vad de egentligen granskar.

Resultatet av studien lekmannarevisionen har gemensamma drag med många teorier om revision, men är också unikt i sig.

Nyckelord: Lekmannarevision, kommunala bolag, effektivitets revision, ändamålsenligt, ekonomiskt effektivt och intern kontroll

Innehållsförteckning

1:1 Introduktion	6
1:2 Historik.....	7
1:3 Vem är lekmannarevisorn?.....	7
1:5 Problematisering.....	9
1:6 Syfte och forskningsfråga.....	10
2 Litteraturgenomgång	10
2:1 Teorier om revision	10
2:1:1 Revision som försäkrans, förbättring och försäkring.....	10
2:1:2 Komfort	11
2:1:3 Legitimitet	12
2:1:4 Ritualer	12
2:1:5 Kontroll	13
2:1:6 Effektivitetsrevision och överrensstämmelse- eller efterlevnadsrevision	13
2:2 Intern revision.....	15
2:3 Revisionsprocessen	16
2:4 Revision i offentlig verksamhet	18
2:4:1 Kommuner.....	19
2:4:1:1 Kommunala bolag	19
2:4:2 Granskningens innehåll	20
2:4:3 Staten.....	22
2:5 Konklusion	23
2:6 Teoretiska ramverk	23
3 Metod	24
3:1 Vetenskapsteoretiskt perspektiv	24
3:2 Urval.....	25
3:2:1 Studiens urval.....	26
3:3 Datainsamlings metod	27
3:3:1 Studiens datainsamling.....	27
3:4 Kvalitetskriterier och etik.....	27
3:4:1 Studiens etik trovärdighet, tillförlitlighet och transparens	28
3:5 Källkritik	28
3:6 Analys av data	29
3:7 Metodkritik.....	29
4 Empiri, analys och resultat	29
4:1 Empiri.....	29

4:2 Analys.....	31
4:2:1 Rollen som lekmannarevisor.....	31
4:2:2 Ändamålsenligheten.....	34
4:2:3 Ekonomisk effektivitet.....	36
4:2:4 Intern kontroll.....	37
4:3 Resultat.....	39
5 Diskussion och kritisk reflektion.....	41
6 Konklusioner.....	43
7 Studiens begränsningar	45

1:1 Introduktion

Meningen med offentlig verksamhet är att vara till nytta för medborgarna, därför är det viktigt att insatsen (skattepengar) på ett effektivt sätt omvandlas till bland annat tjänster som är medborgarna till gagn (Grönlund m.fl. 2011). Revision i kommunala och landstingsägda aktiebolag (hädan efter kommunala bolag) utförs inte bara av yrkesrevisorer utan också av lekmannarevisorer som utses till uppgiften som ett politiskt uppdrag. Syftet med att införa lekmannarevision var att stärka den demokratiska insynen i de kommunala bolagen och stärka ägarkontrollen. Sveriges kommuner och landsting (SKL) är en arbetsgivar- och intresseorganisation som fungerar som nätverk för kommuner och landsting för kunskap och samordning. Bland annat ger de ut information och sammanställer statistik inom landsting och kommuner. SKL anger att lekmannarevision ska utföras i enlighet med god revisionssed. God revisionssed i kommunala bolag innebär "... granskning och prövning av de som ansvarar för beredning, verkställighet och förvaltning inom det kommunala ansvarssystemet"(s. 8 God revisionssed i kommunal verksamhet 2014). Skillnaden mellan auktoriserade revisorer och lekmannarevisorer är att lekmannarevisorerna inte skall granska bolagets räkenskaper utan om bolaget drivs ändamålsenligt, ekonomiskt effektivt och om den interna kontrollen är tillräcklig. Utifrån tillgängligt material från SKL framgår det att det finns vissa svårigheter att i praktiken veta vad lekmannarevisorer gör och hur de ska göra det. Detta gav upphov till flera frågor. Vad är det lekmannarevisorer granskar i kommunala bolag? Hur granskas ändamålsenlighet, ekonomisk effektivitet och tillräcklig intern kontroll? Finns det skillnader kommuner emellan? Är det möjligt att granska demokratiska uppdrag? Fyller dessa lekmannarevisorer en viktig demokratisk funktion eller är de ett uttryck för vad Power (1997) beskriver som *audit society - revision samhället*?

Granskningen av statens verksamheter utförs av riksrevisionen och följer The International Organisation Of Supreme Audit Institution (INTOSAI) standarder för revision. INTOSAI beskriver effektivitetsrevision (Performance audit) som en oberoende och objektiv granskning av en eller flera av följande områden; ekonomi, effektivitet och ändamålsenlighet och syftar till att leda till förbättring (Riksrevisionen & ISSAI 3100). Är lekmannarevision ett annat ord för effektivitetsrevision? Johnsen m.fl. (2010) beskriver att trots att kommuner och landsting har en betydande roll för den offentliga sektorns produktion av bland annat service så saknas till stor del forskning av effektivitetsrevisionen inom dessa verksamheter. Detsamma kan sägas för lekmannarevisionen i de kommunala bolagen.

1:2 Historik

År 1895 kom den första lagen i Sverige som krävde revision av vissa bolag. Dessa revisorer var inte tvungna att vara auktoriserade och det fanns inget uttalat krav på utbildning för revisorn. År 1987 kom detta att förändrats, alla aktiebolag blev tvungna att utse en auktoriserad revisor. Under 2010 förändrades detta igen till nuvarande regel, som säger att bara vissa, större aktiebolag, måste genomföra revision. När en revisor genomför revisionen i ett företag, är tanken att det skall skapa säkerhet och kontroll av verksamheten. Det genererar förtroende hos kunder, leverantörer, partners och andra intressenter. Revisionen bekräftar en organisations redovisning. En revision utförd av en auktoriserad revisor innebär granskningsåtgärder genomförs, i enlighet med god revisions sed, som slutligen skall resultera i ett uttalande och förhoppningsvis ge ansvarsfrihet, i revisionsberättelsen (Carrington 2014)

1991 infördes obligatoriskt krav på kommuner och landsting att utse lekmannarevisorer som tillsammans med auktoriserade revisorer skulle arbeta fram en gemensam revisionsberättelse för de kommunala bolagen. 1995 beslutade Europeiska unionen (EU) att endast yrkesrevisorer fick revidera de finansiella rapporterna. Kommunerna beslutade då att utse lekmannarevisorer för granskning av de kommunägda företagen, inte den finansiella ställningen, utan om bolagen från ett demokratiskt perspektiv lever upp till ägarens, det vill säga kommunernas mål, om verksamheten bedrivs ekonomiskt effektivt och om den interna kontrollen i bolagen är tillfredsställande (SKL). Om en kommun eller ett landsting lämnar över vården av en kommunal angelägenhet till ett helägt kommunalt bolag, ska fullmäktige utse en lekmannarevisor (Kommunallagen 3:17).

1:3 Vem är lekmannarevisorn?

Syftet med att revisionen i kommunala bolag utförs inte bara av auktoriserade revisorer, utan även av lekmannarevisorer är att stärka den demokratiska öppenheten och kommunfullmäktiges kontroll av bolagen (Lekmannarevision i praktiken 2013). Fullmäktige utser minst fem revisorer (kommunrevisorer) i början av mandatperioden för granskningen av kommunstyrelsen, nämnder och kommittéer. Kommunrevisorerna utses av kommunfullmäktige och de bör inte sitta i några andra nämnder eller styrelser inom kommunen då det skulle uppkomma uppenbara jävsituationer, eftersom de skulle dåvarande ha till uppgift att granska sitt eget arbete. Det finns dock inte något förbud mot att ha politiska uppdrag, då det i små kommuner där det skulle kunna bli svårt att fylla platserna som kommunrevisor (SOU 2004:107). Revisorerna omfattas av samma regler som andra folkvalda

gällande till exempel reglerna för ekonomisk kompensation och avstängning.

Kommunrevisorerna skall se till att det finns tillräckligt antal revisorer i förhållande till verksamhetens omfattning, däribland uppdrag som lekmannarevision i kommunala bolag (God revisionsred i kommuner 2014). Definitionen av en lekman är en person som inte är fackman, det vill säga en person som saknar utbildning för ett visst yrke (Svenska Akademiens ordförande 2014). Det finns alltså inget krav på att kommunrevisorerna och därmed lekmannarevisorerna har någon utbildning inom revision, utan snarare har man gjort en poäng av att de skall spegla medborgarna som valt dem. Det har förekommit en hel del kritik av lekmannarevisionen, bland annat riksrevisionens tidigare ordförande Inga-Britt Ahlenius har uttalat skarp kritik, då hon anser att lekmannarevisorerna omöjligt kan vara oberoende och saknar kompetens för sina uppdrag (DN 2013-07-29), även från lekmännen själva har det framförts kritik om bristande kompetens till exempel Henning Bask i Dagens arena 2011-09-27. 2005 ändrades kommunallagen för att stärka den kommunala revisionen och ansvarsprövningen, efter en proposition (Proposition 2005/06:55). Ändringen innebar bland annat att lekmannarevisorerna inte bara tilläts biträdas av en sakkunnig, utan att de ska biträdas av ett sakkunnigt biträde vid granskningar (Kommunallagen 9:8).

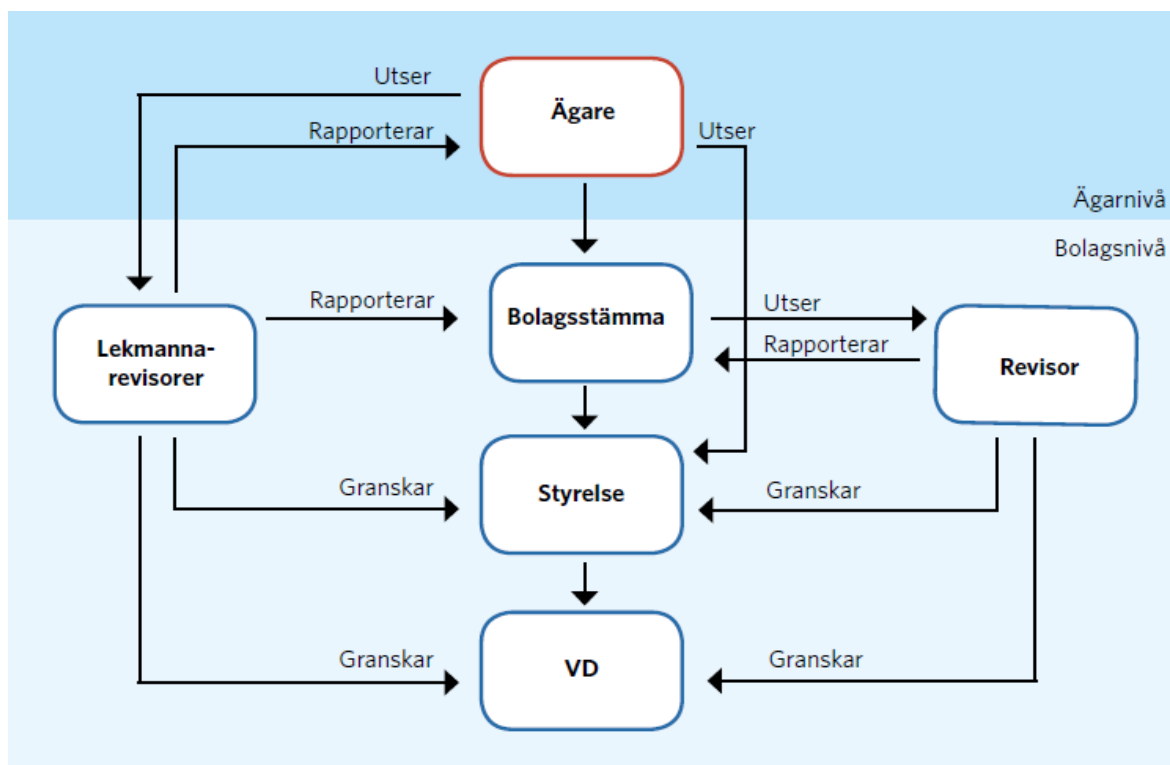


Bild 1. Schema över lekmannarevisorn och auktoriserade revisorers position och vad de granskar i förhållande till ägare (kommunerna) och bolagen. Bild från SKL.

Power (1997) menar att det finns viktiga aspekter av revision men poängterar vikten av balans mellan kontroll och förtroendet kontrollen skapar. Vidare hävdar Power att revision har blivit mer än bara en teknik för kontroll, det också har blivit en idé om hur man kan lösa kontrollfrågor. Power hävdar att eftersom idén om revision är mångtydig, skapar idén om revision allmänna föreställningar om problem som revisionen också är lösningen till. Svårigheten att definiera vad revision är har lett till att revision (granskning) har översatts till många områden i samhället, både offentliga och privata, vilket resulterar i en revisionsexplosion där bara det som granskats är att lita på. Detta menar Power (1997) är vilseledande eftersom revision kan beskrivas som att kontrollera att varningslampan lyser, men undvika att se om det finns ett verkligt problem bakom varningslampan.

1:5 Problematisering

Kommunerna i Sverige äger 1677 företag (SCB), och de omsätter stora summor, det är inte tydligt hur mycket men enligt beräkning i rapport från centrum för kommunstrategiska studier (2014) upp till cirka 200 miljarder. Eftersom kommunala bolag har sitt berättigande i att vara medborgarna till gagn är det också rimligt att verksamheterna granskas så att skattpengarna används på ett ändamålsenligt och effektivt sätt Grönlund m.fl. (2011). Ur en demokratisk synvinkel är det angeläget med insyn i bolagen samtidigt som det förenklar ansvarsutkrävande (SKL). De statliga verksamheterna granskas både avseende räkenskaperna och effektivitet av riksrevisionen (Riksrevisionen). De kommunala bolagen granskas dels av auktoriserade revisorer (finansiell ställning) och dels av lekmannarevisorer avseende ändamålsenligheten, ekonomiska effektiviteten och interna kontrollen (SKL).

Synen på lekmannarevisorer och nyttan med lekmannarevisionen beskrivs som ambivalent av SKL. Detta gäller både ägarna (kommun och landsting) och företagsrepresentanter i de kommunala bolagen enligt SKLs praxisstudie från 2011. Lekmannarevisorerna själva har också olika uppfattningar och syn på sitt arbete. Vissa lekmän som intervjuades av SKL kände att det fanns en förlegad bild och tråkig attityd till deras arbete och många kände att varken ledning eller ägare visade uppskattning för deras arbete. Upplevelsen var att deras arbete var "ett nödvändigt ont" (Lekmannarevision i praktiken). Uppdraget som lekmannarevisor upplevs som otidligt gällande vad som skall granskas, hur granskningen skall gå till.

Lekmannarevisionen har varit ifrågasatt, men efter regeringens utredning (SOU 2004:107) och de påföljande lagändringar i kommunallagen och aktiebolagslagen som föreslogs (Proposition 2005/06:55) beslutades ändå att kommunrevisionen och lekmannarevisionen skulle finnas kvar. Så vad är det egentligen lekmannarevisorer granskar? Mycket har skrivits

om vad auktoriserade revisorer gör, både i praktiken, i skrift, och hur de gör det, (Carrington 2014, Power 1997, Pentland 1993) men vi har inte hittat någon forskning av innehållet av lekmannarevisorers granskning av kommunala bolag.

1:6 Syfte och forskningsfråga

Denna rapport syftar till att få en bättre förståelse av vad lekmannarevisorer i kommunala bolag granskar som de berättar det med egna ord. Många teorier om revision fokuserar på revisionsarbetet under planeringsfasen, eller slutarbetet av revisionen som utförs av auktoriserade revisorer. Vi väljer att fokusera på lekmannarevisorernas egen beskrivning av granskningen av de kommunala bolagens ändamålsenlighet, ekonomiska effektivitet och interna kontroll. Detta leder till vår forskningsfråga, *hur beskriver lekmannarevisorer sitt uppdrag och granskning av ändamålsenlighet, ekonomisk effektivitet och intern kontroll?*

2. Litteraturgenomgång

Som utgångspunkt för studien presenteras här ett axplock av alla teorier som finns av och om revision.

2:1 Teorier om revision

För att kunna förstå lekmannarevision måste termen revision förklaras. Vad skiljer och vad förenar? Föreningen auktoriserade revisorer (far.se) beskriver revision som länken mellan företag och kund som genom revisionsberättelsen skänker trovärdighet och trygghet (far.se). Det är endast i stora föreningar eller företag som kravet att ha en godkänd eller auktoriserad revisor ställs, annars är uppdraget som revisor ett förtroendeuppdrag eller ett ideellt arbete. En revisors uppgift är att på ett professionellt plan granska, planera och bedöma ett företags räkenskaper och årsredovisning (far.se). Revisions huvudsyfte är att säkerställa att bolagets finansiella rapporter och räkenskaper är rättvisande och att ge bolagsstyrelsen ansvarsfrihet (far.se).

2:1:1 Revision som försäkran, förbättring och försäkring

Carrington (2014) redogör för tre teorier om revision. Teorierna har en nationalekonomisk utgångspunkt och beskriver revision som försäkran, förbättring och försäkring.

Revision som försäkran har sin källa i *agent teorin* som beskriver förhållandet mellan agenter (Företagsledning eller VD) och principaler (ägarna) i ett företag. Agent teorin har sin utgångspunkt i att båda parterna förväntas vara vinstmaximerande och man kan inte vara

säker på att ena parten håller sig till avtalet eller sluter ett avtal som är mer fördelaktigt för den andra parten. Ett problem som kan uppstå till följd av denna typ av relation är att parterna vill maximera sitt egenintresse. Det kan leda till att principalerna inte kan lita på agenterna. Grundantagandet av dessa relation är att människor kan producera mer om de samarbetar. Principalen (i detta fall företagsägarna) är den som ger uppdrag, medan agenten (VD, styrelse) är den som tar emot ett uppdrag och har som uppgift att utföra det. Det är viktigt för principalen att kunna lita på agenten, eftersom principalen är beroende av de uppgifter som agenten lämnar ifrån sig i arbetet. Watt & Zimmerman (1983) Beskriver att revision har använts sedan mycket länge för att säkerställa kontroll av verksamheten. Kravet på användande av oberoende revision växte fram sedan ägandet skiljts från styrningen av bolag, det vill säga när företag antog form av aktiebolag. Det är när ägande och styrning av bolagen delas som agentproblemet uppstår. Agentteorin förutsätter att ledning av bolaget kommer att handla för egen vinning, varpå principalerna som ett sätt att kontrollera agenterna använder sig av en oberoende revisor. På detta sätt skapas mervärde för bolaget då den oberoende granskningen garanterar att styrelsen arbetar för vinstmaximering åt ägaren (principalen) (ibid).

Med förbättring menar Carrington (2014) att revisorns roll är att förmedla information mellan faktiska och potentiella intressenter och även mellan ägare och ledning. Revisorns uppgift är här att påverka redovisningen. Det som företagsledningen påstår ska revisorn bestyrka, och försäkra sig att uttalanden är rimliga och riktiga. Revision ses som en informationsförmedlare. Revisorns roll är att göra redovisningen bättre och har därmed kravet på sig och lyssna på de synpunkter som intressenterna har om redovisningen. De olika parterna har olika informationsbehov, och det är revisorns roll att förmedla information som är relevant för båda parterna.

Den tredje teorin som presenteras av Carrington (2014) är revision som försäkring, där han menar att revision ses som en försäkring i ett företag. Vad som är skrivet i de finansiella rapporterna är korrekt, eftersom revisorerna kommer att minimera risken för att behöva ta ansvar och erlägga ersättning för det som är fel. Revisorn kommer att agera i egenintresse, och därmed att utforma räkenskaperna korrekt.

2:1:2 Komfort

Revision har även beskrivits som rituella kontroller som skänker tröst. Carrington och Catusus (2007) redogör för hur förståelsen för revision kan öka av komfort genom att man undersöker de processer som resulterar i en revision. Enligt Pentland (1993) handlar revision om att

omvandla de finansiella rapporterna till något trovärdigt och övertygande. Att producera komfort är inte bara ett sätt att söka resultat av en revision, komfort är också viktigt för revisionen. För att uppnå komfort, så måste man först känna diskomfort (Carrington och Catasus 2007) då det är i känslan av obehag och otillräckligt som komfort skapas när man blir säker i de finansiella rapporterna samt vid förändring av organisationen. Komfort är inget absolut stadiet och förändras över tid. Ur politiskt ekonomiskt perspektiv är komfort förbättring av redovisningen genom signalering snarare än information. Carrington (2014) beskriver två perspektiv av revision som har sin grund i ett sociologiskt perspektiv, det första är komfort och det andra är legitimitet. Komfort handlar, från användarens synvinkel, om att vara trygg och bekväm med redovisningen och om det finns någon oklarhet i redovisningen så kommer intressenter att välja att inte investera. En revision ses som framgångsrik när användarna har kännedom om revisionen, men inte vet någonting om den. Vad företaget behöver förbättra enligt revisorn bör förbättras utan att användaren är medveten om det, detta för att bevara användarnas komfort av revisionen.

2:1:3 Legitimitet

Carrington (2014) förklarar att revisionen också kan ses som kärnan i legitimitet. Revision gör de finansiella rapporterna och redovisningen acceptabel. Legitimitet är därför att agera i linje med samhällets etiska koder och normer, och ett sätt att skapa legitimitet är att visa världen att bolaget agerar i enlighet med gällande normer och etiska värderingar. Genom revisorns uttalande i revisionsberättelsen om att årsredovisningen har upprättats i enlighet med gällande lagar och förordningar, kan företaget skicka ut detta budskap och skapa legitimitet.

2:1:4 Ritualer

Pentland (1993) som bygger sin studie på Collins teori om samspelsritualer. Begreppet ritual beskriver Pentland som en kollektiv aktivitet vars utgångspunkt är att bevara den sociala ordningen. Trots att ritualer kan ses som triviala, kan de vara rationella och strikt uträknade. Pentland redogör för Collins teori om hur samspelande rituella kedjor är ett sätt att förstå hur fenomen på makronivå kan förklaras genom samspel mellan individer/grupper på en mikronivå. Collins hävdade att social ordning skapas främst genom känslor och samspel mellan människor och inte genom rationella beräkningar. Pentland (1993) menar genom detta att revision är en känslomässig process. Revisionsprocessen beskrivs som en ritual där revisorn genom revision med sin signatur som symbol, renar företagets finansiella rapporter till något som skapar komfort för revisorer och företagare. Ingen enskild individ skapar en hel

revision, utan det är i samspelt mellan olika individer som revisionen blir till. Komfort uppnår man när revisionen är utförd.

2:1:5 Kontroll

Power (1997) å andra sidan hävdar att det inte finns en tydlig definition av vad revision är. Försök till att definiera revision lämnar oss bara med en beskrivning av vad revision skulle kunna vara. Power beskriver vidare att alla verksamheter, inklusive revision, har två olika grenar; en programmatisk (normativ) och en teknisk (operativ). Den tekniska delen är konkreta arbetsuppgifter och rutiner, vilka är lätta att definiera och återge. Den programmatiska komponenten däremot beskriver de idéer och koncept som ligger till grund för revision, och som binder samman praxis med grundprinciperna för revision som finns i den politiska sfären. Det är på denna nivå som de breda målen för revisionen skapas och hur användandet av revision lovar att leva upp till dessa mål. Det är också på denna nivå revision efterfrågas som ett sätt att kontrollera/leda verksamheter. Power hävdar att det är här den abstrakta idén om vad revision kan göra formas och det leder till en mångtydighet av revisionskoncept vilket i sin tur lett till att revision som koncept spiller över till många andra områden varefter nya mål för revisionen skapas.

2:1:6 Effektivitetsrevision och överrensstämmelserevision (Compliance audit)

Riksrevisionen beskriver effektivitetsrevisionen som ett verktyg för att öka effektiviteten i den verksamhet de bedriver. Konkret innebär det att Riksrevisionen visar på de brister i verksamheten man genom granskningen funnit och därefter redovisar om det hade kunnat undvikas om ansvariga hade möjlighet att handla på annat sätt. Riksrevisionen kan även ge råd som visar alternativa handlingar för att verksamheterna skulle bedrivas bättre.

Effektivitetsrevisionen har alltså en stödjande roll. Överrensstämmelserevision innebär granskning av huruvida offentliga myndigheter och verksamheter efterlever de lagar, förordningar, policys och andra styrdokument som omger och ålagts verksamheterna. Denna typ av revision omfattar också en bedömning om organisationen tar ansvar för verksamheten och utövar "god offentlig styrning". Denna typ av revision kan vara både separat, eller som en del av den finansiella granskningen (ISSAI 4000).

Grönlund m.fl. (2011) identifierade i en kvantitativ studie av riksrevisionens effektivitetsgranskningar åtta olika varianter av effektivitetsrevisioner;

- Ekonomi, granskar kostnadseffektivitet av insatsen
- Effektivitet, handlar om hur effektiv input omvandlas till output
- Ändamålsenlighet, huruvida mål uppfylls
- System, granskning av organisationens kontrollsystem
- Administration, hur fungerar rapportering och administration mellan myndigheter och andra organisationer?
- Målrelaterade, finns tydliga mål, och är de i linje med övrig verksamhet?
- Politisk, står den politiska agendan är kompatibel med de finansiella målen?
- All annan form av effektivitetsrevision som inte täcks in av de övriga sju typerna.

Studien visad bland annat att den vanligaste typen av effektivitetsgranskning rör administrationen och att minder en tredjedel behandlade räkenskaper. Resultatet visar också att överrensstämmelserevision relativt ofta inkluderas i granskningarna. Radcliff (2008) betonar vikten av kritisk hållning, både som revision, den som blir granskad och för den som revisionen är ämnad, eftersom det i samhället finns en benägenhet att inte se vissa saker. Radcliff benämner det som offentliga hemligheter som innebär att det finns, även inom offentliga verksamheter, vissa saker som det finns en outtalad konsensus kring att inte se eller tala om inte ens i revisionsgranskning. En av förklaringen till att också revisorer väljer att bortse från dessa hemligheter är att det skulle kunna få negativa konsekvenser för dem om de adresserade problemet. Det finns inga enkla lösningar på problemet, men ett sätt att minska denna risk anser Radcliff längre mandatperioder för att på så sätt öka revisorns självständighet. I övrigt manas till kritiskt förhållningssätt även avseende effektivitetsrevision.

Pollitt (2003) hävdar att synen på statlig revision är en stereotyp, av en trist och orubblig rutin som i stor utsträckning utförs av män i kostymer. För att motbevisa denna tes gjordes en studie, effektivitetsrevisions projekt (PAP). Studien utfördes i fem länder (Frankrike, Nederländerna, Sverige, Finland och Storbritannien). Effektivitetsrevision visade sig vara en verksamhet som har genomgått stora förändringar i allra högsta grad, och då stod för yttligare utmaningar. Högre revisionsorgan genomför effektivitetsrevision för att främja verksamheten. Pollitt (2003) argumenterar vidare för att efter införandet av effektivitetsrevision har kompetensen förbättrats och dess metoder subtila i verksamheterna. Men trots det finns det fortfarande skillnader mellan vad man skulle kunna kalla vara klart framträdande för effektivitetsrevision och dess faktiska resultat. I och med att förändringar har gjort vad

beträffar användningsområdet av effektivitetsrevision har de tillbringat många fördelar, att högre revisionsorgan har blivit mer strukturerade och effektivare i upprättandet av revisionen.

2:2 Intern revision

För att ytterligare fördjupa bilden av revision, måste internrevisionen nämnas. Denna typ av revision är främst för att säkerställa bolagets interna kontroll är tillräcklig. Carrington (2014) menar att intern kontroll kan beskrivas som bolagets revision av sig själv, med den viktiga olikheten att granskning är något som sker i efterhand. Här finns alltså en likhet med lekmannarevisorns uppdrag det vill säga att granska intern kontroll, men internrevisionens granskningar används inom bolaget för hitta brister innan de orsakar kostnader och andra fel (Adams 1994) medan lekmannarevisorns granskning av den interna kontrollen finns med som en del i granskningsrapporten som presenteras för ägaren.

Internrevision inom ett bolag används för att hjälpa företagsledningen att uppnå de uppsatta målen inom ett bolag, och syftar till att förbättra organisationens verksamhet och skapa värde. Den interna revisions process hjälper ett bolag stärka den interna kontrollen och den organisatoriska styrningen. Internrevisionen arbetar enligt god intern revisions sed som baseras på internationella riktlinjer, och ger bistånd till styrning, riskhantering och kontroll. (internrevision.se) Adams (1994) beskriver att intern revision är ett effektivt instrument för bolag att säkerställa den interna kontrollen. Vidare menar han att genom att se på intern revision genom agent teorin att intern revision, i likhet med andra ingripande processer som finansiell rapportering och extern revision, bidrar till att upprätthålla en kostnadseffektivitet mellan ägare och chefer.

Internrevisorn arbetar med:

- Att utveckla kommande teknologier
- Analysera möjligheter
- Globala frågor
- Säkerställa att kontrollerna är tillräckliga för att minska de risker.
- Bedöma risker, kontroller, etik, kvalitet och effektivitet (interrevision.se)

Internrevision har som sagt vissa gemensamma drag med intern kontroll. Carrington (2014) menar att det grovt kan det förklaras som den revision som företaget gör av sig själv. Den interna kontrollen är ett företagsverktyg för att säkerställa att transaktioner och dokumentation sker på ett tillförlitligt sätt. Den interna kontrollen är bra när det inte lämnas något utrymmer

för fel eller misstag. En revisor kan inte granska allt, därför är det viktigt att endast den relevanta informationen fångas upp, och vad som anses vara relevant är avgörande från fall till fall, samt bolag till bolag. Den viktigaste komponenten i den interna kontrollen är att personalen är tillförlitlig, kompetent, och besitter hög integritet.

2:3 Revisionsprocessen

Revision kan alltså ses på ur olika synvinklar och det finns många idéer om vad revision är, men vad är det då revisorn gör? Gör den auktoriserade revisorn och lekmannarevisorn samma saker? Carrington (2014) beskriver revisionsprocessen som en modell bestående av fyra beståndsdelar. Dessa fyra beståndsdelar är *Företagsledningens påståenden, bestyrkande åtgärder, dokumentation och rapportering*. Med *företagsledningens påståenden* menar han att det är påståenden som kommer från företagsledningen uttryckt i årsredovisningen. Exempel kan vara existensrättigheter förpliktelser, förekomst, fullständighet, värdering, mätning, presentation och upplysning. En revisor måste ta hänsyn till dessa påståenden i alla lägen. Dessa påståenden är olika viktiga i olika sammanhang, vilka påståenden som är viktiga i olika sammanhang är något som revisorn får avgöra från fall till fall (ibid).

En revisor kan inte granska allt, om en revisor skulle behöva granska allt så skulle det aldrig vara möjligt att fastställa en revision. Det skulle i längden inte heller vara ekonomiskt hållbart då inget företag kan lägga ned oändliga resurser på revision. (Carrington 2014)

Enligt Öhman (2004) så väljer en revisor att granska den information som är mest användbar för uppdraget. Informationen ska även leda till att uppdraget slutförs och att en revisionsberättelse växer fram. Informationen kvalitetssäkras först innan den sedan går vidare till intressenterna. För att revisorerna ska kunna legitimera sin handlingar så behöver de regler och riktlinjer att följa. Detta sänker trygghet i deras arbete.

Företagsledningens påståenden är det som en revisor ska bestyrka. All information som en revisor tar fram och använder för att komma fram till sina slutsatser betraktas som revisionsbevis. Utmaningen för en revisor är att bedöma vilka bevis är relevanta för de olika påståendena. Att bedöma vilka bevis som är relevanta är beroende på vilket påstående som revisorn ska bestyrka för stunden.

Med *bestyrkande återgäldar* menar Carrington (2014) att revisorns uppgift är att bestyrka företagsledningens påståenden. Bestyrkande återgäldar handlar i första hand om vad en revisor är komfortabel med gällande de bestyrkanden som görs av företagsledningens påståenden. Ytterligare en del om de bestyrkande återgäldar är revisorns granskningsmetoder.

Det finns två typer av granskningsmetoder, den ena är att revisorn förlitar sig på klienternas interna kontroll, genom att bestyrka tillförlitligheten och relevansen efter utförda granskningsåtgärder. Den andra metoden är substansgranskning och utförs när en revisor inte kan förlita sig på den interna kontrollen, då den inte har utförts på ett tillförlitligt sätt. Denna metod är mer kostsam. Substansgranskningen innebär en mer granskning genom stickprov av ett urval av till exempel transaktioner och kontobalanser (Carrington 2014).

En viktig del i revisorns arbete är att den verifierade granskningen dokumenteras, eftersom det kan sägas vara själva huvudsyftet med hela revisionen. I princip allt en revision granskar skall dokumenteras, i *ISA 230*, som behandlar revisionens standard, kan man utläsa att en revisor ska upprätta revisionsdokument där en erfaren revisor som inte har haft tidigare anknytning till revisionen ska kunna förstå revisionen (Carrington 2014).

Syftet med dokumentationen är att bestämma dokumentationen av revisionshandlingar och ge stöd till revisionsplaneringen. Övervakning och granskning av revisions arbete ska göras, och revisions arbete ska stödja en revisors yttrande. (leaccountant.com)

Den sista delen i revisionsprocessen är rapporteringen i form av en revisionsberättelse, och här redogör revisorn vad som uppmärksammats i granskningen. I revisionsberättelsen så ska det framgå hur redovisningen är tillämpad enligt lag (bolagsverket) Bamber m.fl. 1989 konstaterar att de större revisionsbolagen använder sig av en allt mer strukturerad revisions process. Anledningen till detta är att det ökar både effektiviteten och kvalitén i revisionen. Struktur har en viktig roll både på det individuella och organisatoriska planet.

2:3:1 Lekmannarevisionens process

Lekmannarevisorernas arbete beskrivs som att revisionsprocessen innefattar allting som revisorer gör under ett år. SKL delar upp den i tre steg, *planera, granska och pröva*. Det viktiga under årets gång är att nämnder och styrelser kommunicerar, dokumenterar och kvalitetssäkrar, så att det inte råder några oriktigheter.

Det första steget i revisionsprocessen är planeringen, som genomförs med hjälp av en riskbedömning och väsentlighetsanalys. I riskbedömningen utgår man från fullmäktiges mål, riktlinjer och ägardirektiv, även resultat från tidigare års granskning och riskbedömning går igenom. Riskbedömningen består av två delar. 1) identifiering av riskerna och 2) bedömning av sannolikhet och konsekvenser av riskerna.

När riskbedömningen genomförs förutsetts lekmannarevisorn ha god kännedom om företaget. SKL beskriver detta som den första utmaningen för lekmannarevisorn. Utan stor förtrogenhet

med bolaget är det inte möjligt att utvärdera risker. Riskbedömningen sker löpande genom året och ingår som en del i årets granskningsplan.

Det andra steget är granskning, som upprättas i en granskningsplan. Granskningsplanen beskriver lekmannarevisorernas grundläggande (basgranskning) och fördjupade granskning samt planerade uppföljningar av tidigare granskningar. Basgranskningen handlar om att under verksamhetsåret bedöma om bolagets verksamhet är ändamålsenligt, effektiv och den interna kontrollen är tillräcklig. Den fördjupade granskningen görs om riskanalysen visat att det finns risk för väsentliga fel inom något område. Denna typ av granskning är skilda från basgranskningen, och skall resultera i en egen granskningsrapport. Enligt kommunallagen (1991:900 9:8) ska lekmannarevisorn biträdas av sakkunnig. Syftet med granskningen är att lekmannarevisorerna ska kunna ta ställning till det sakkunniga biträdets resultat, iakttagelser, analyser och bedömningar. Även egna erfarenheter och åsikter kan vägas in.

Det sista steget i revisionsprocessen är att lekmannarevisorerna lämnar in en granskningsrapport. Granskningsrapporten lämnas in till bolagsstyrelsen, som sedan skickar den vidare till årsstämman gemensamt med revisionsberättelsen. Rapporten skall även infogas i kommunrevisionen som presenteras för kommunfullmäktige. (Lekmannarevisorn i praktiken 2013). Granskningsrapporten som lekmannarevisorn lämnar är dock inte lika styrd som den auktoriserade revisorns revisionsberättelse, utan här finns ett större utrymme för lekmannarevisorns berättelse. Lekmannarevisorn prövar inte styrelsens ansvarsfrihet, utan kan rikta anmärkning vid eventuell misskötsel av bolaget.

2:4 Revision i offentlig verksamhet

Hur ser då revisionen av offentliga verksamheter ut? Finns det några särdrag, eller är revision, revision oavsett var den tar plats? Politt (1994) beskriver hur studien av British National Audit Office visat att revisionsrapporter kan hjälpa politiker och andra tjänsteman som inte aktivt deltar i förvaltningen av offentliga organisationer, för att fullgöra sina ansvarsfunktioner. Politikerna och tjänstemännen menade vidare att de genom revisionsrapporter, kunde hålla chefer och andra ansvariga och dessutom minska informationsgapet mellan dem. På samma sätt kan revisionen stärka ansvarsförhållandet mellan den offentliga sektorn, enheter och personer.

2:4:1 Kommuner

I regeringens utredning "Att granska och pröva ansvar i kommuner och landsting" beskrivs den kommunala revisionen som unik. Det som lyfts fram som särskilt är att förtroendevalda granskar andra förtroendevalda. Kommunrevisorernas granskningar av kommunen lyfts fram som kommunfullmäktiges viktigaste redskap för kontroll vilket i slutänden är viktigt för demokratin i kommunen. Vidare påpekas att den kommunala revisionen utvecklats positivt, då den blivit "tydligare, skarpare och mer framåtblickande"(s. 61). För att revisionen skall vara trovärdig krävs att revisorerna handlar oberoende och att kommunfullmäktige och politikerna tillvaratar granskningar och prövningar konstruktivt (SOU 2004:107).

I kommunala förnyelsekommitténs slutbetänkande "Förnyelse av kommuner och landsting" framkommer att den kommunala revisionen är en del av kommunens interna kontroll som ska borga för att allmänhetens skattemedel används på ett demokratiskt sätt, effektivt och följa gällande lag. Granskningen skall garantera att det politiska beslutsfattandet genomförs i enlighet med de uppställda reglerna. Revisorernas granskningar är en möjlighet till kontinuerlig utveckling (SOU 1996:169). Johnsen m.fl. (2004) redogör för kommunal revision i Finland och Norge. De finska kommunerna köper in revision från externa aktörer och i revisionen ingår granskning både vad gäller räkenskaperna såväl som effektivitet, i Norge däremot är det lagstadgat att revisionen skall genomföras av autonoma kommun eller distrikts revisorer som rapporterar till kommunfullmäktige, granskningen avser finansiellställning, förvaltning och effektivitet.

2:4:1:1 Kommunala bolag

Enligt Thomasson (2009) är bolagiseringen av kommunal verksamhet ett resultat av new public management bland annat för effektivisering av offentlig verksamhet.

"Kommuner och landsting får driva näringsverksamhet, om den drivs utan vinstsyfte och går ut på att tillhandahålla allmännyttiga anläggningar eller tjänster åt medlemmarna i kommunen eller landstinget" (Kommunallagen 2:7)

För verksamheter som bostadsföretag och el-och fjärrvärmebolag gäller inte bara kommunallagen, då speciallagstiftning kräver att de bedrivs på affärsmässig basis.

Speciallagstiftning går före kommunallagen (Lekmannarevision i praktiken)

Lekmannarevisorer och professionella revisorer är två separata delar av revisionen, med olika uppdrag. De arbetar sida vid sida och självständigt med sina respektive uppdrag. Emellanåt överlappar dock deras arbeten varandra. Det är reglerat i lag att lekmannarevisorer och

professionella revisorer är skyldiga att förse varandra, liksom fullmäktige, med information på begäran (ABL 10:18 och 9:46).

2:4:2 Granskningens innehåll

Lekmannarevisorerna granskar *ändamålsenligheten*, om verksamheten är *ekonomisk effektiv* samt att den *interna kontrollen* är tillräcklig. Nedföljande punkter är enligt SKL exempel på frågor som lekmannarevisorerna kan följa upp i sin basgranskning.

Ändamålsenligheten

Vid granskning av ändamålsenligheten bedömer man om verksamheten stämmer överens med de mål som ägaren ställt upp. Det ingår även att bedöma om bolaget följer de riktlinjer, lagar och föreskrifter som gäller för den specifika verksamheten. Ett axplock av de kontrollförslag på av ändamålsenligheten som SKL föreslår är:

- Är ägardirektiven framställda av bolagstämman?
- Är verksamheten förenlig med bolagets syfte och ändamål?
- Uppfylls ägardirektiven?
- Finns det tydlig policy för företagets kvalitetsstyrning
- Finns det rätt kompetens i bolaget?
- Hur är kundbemötandet i verksamheten?

Ekonomisk effektivitet

Bedömning om verksamheten sköts på ett ekonomiskt tillfredsställande sätt handlar om att bedöma om bolaget har god ekonomi, och om dess resurser används på ett funktionellt sätt. Att granska kostnadseffektiviteten föreslås genom jämförelse med bolag som har likande verksamhet.

Exempel på granskning av ekonomisk effektivitet som lekmannarevisorerna kan utföra är:

- Är de ekonomiska hållningen rimliga i förhållande till verksamhetsmål?
- Hur arbetar bolaget för att säkerställa investeringar?
- Utnyttjas bolagets tillgångar på ett effektivt sätt?
- Hur analyseras och presenterats företagets resultat?

Intern kontroll

Granskning om bolagets interna kontroll är tillräcklig handlar om att göra en bedömning om bolaget har en styrning, ledning, uppföljning och kontroll som säkerställer en ändamålsenlig, effektiv och säker verksamhet. Det är också viktigt att allvarliga fel undviks och återgäldas.

Interkontroll är det överlappande område som både den auktoriserade revisorn och lekmannarevisorn granskar, men lekmannarevisorns granskning skall fokusera mer på ändamålsenligheten. Granskningen innebär också att kontrollera att den finansiella rapporten är ändamålsenligt, tillförlitlig och tillräcklig, och att god redovisningssed följs. Riskerna inom bolaget ska bedömas och förebyggas. För att den interna kontrollen ska anses vara så bra som möjlig så ska den intrigeras i det vardagliga arbetet. Exempel på granskning av intern kontroll som lekmannarevisorerna kan följa upp är:

- Hur fungerar bolagsstyrelsens arbete?
- Följs det upp att bolagets ändamål och uppdrag genomförs?
- Hur fungerar bolag styrningssystemet?
- Finns det ett fungerande system för riskbedömningen?
- Hur arbetar verksamheten för att garantera en säker verksamhet?
- Finns det tydliga styrdokument?
- Hur arbetar verksamheten med styrning och kontroll av externa användare?

(Lekmannarevision i praktiken 2013)

Utifrån risk- väsentlighetsanalys ska förvaltningschef och VD välja ut områden som särskilt behöver bearbetas under verksamhetsåret, att riktlinjer följs och regelbundna kontroller genomförs. Risk - och väsentlighets analyser ska genomföras, och sedan dokumenteras, och med hjälp av analyserna som underlag så ska en intern kontrollplan upprättas. I risk- och väsentlighets analys så tydliggörs vilka hot som föreligger, och vad som kan hindra att verksamheten når de uppsatta målen. Nämnden och styrelsen ska försäkra sig om att den internkontrollen följs, och bedöma om den är bra eller inte. Om behov föreligger ska återgäldas vidtas. Förvaltningschefen och VD ska regelbundet under verksamhetsåret rapportera till berörd nämnd och styrelse hur den interna kontrollplanen genomförs samt hur den fungerar. Om den interna kontrollen inte är tillräcklig så är det förvaltningschefens och VD uppgift att säkerställa åtgärder för att den interna kontrollen ska vara god. Brister som råder i den interna kontrollen ska omedelbart rapporteras till berörd nämnd och styrelse (SKL). Intern kontroll definieras som en process, där den politiska, den professionella ledningen och den övrig personalen samverkar. Målen som ska uppnås är ändamålsenlig, kostnadseffektiv verksamhet, tillförlitlig finansiell rapportering Även information om

verksamheten ska lämnas och kontroll kring efterlevnad av tillämpliga lagar och föreskrifter ska göras.

2:4:2 Staten

Riksrevisionen är en fristående myndighet under riksdagen som har till uppgift att granska den verksamhet som bedrivs av staten. Bestämmelser om att Riksrevisionens granskning kan avse också annan statlig verksamhet meddelas i lag (Regeringsformen 13:7).

Riksrevisionen får genom effektivitetsrevision granska statligt ägda, statligt finansierad eller reglerade bolag och stiftelser. Enligt 2§ Lag om revision av statlig verksamhet ska riksrevisionen granska i första hand verksamhet som är statligt ägd

Regeringsformen kräver att skattemedel ska användas med hög effektivitet och god hushållning. Skattemedel ska inte bli föremål för revision. (riskrevisionen.se)

“Den granskning som avses i 2 § ska främst ta sikte på förhållanden med anknytning till statens budget, genomförandet och resultatet av statlig verksamhet och åtaganden i övrigt men får också avse de statliga insatserna i allmänhet. Granskningen ska främja en sådan utveckling att staten med hänsyn till allmänna samhällsintressen får ett effektivt utbyte av sina insatser (effektivitetsrevision)” (4§ Lag om revision av statlig verksamhet)

Effektivitetsrevisionens primära syfte är att påvisa områden i statens verksamhet som ger indikationer på ineffektivitet, som principiellt har betydelse för statens budget. De som uppför riksrevisionens riskanalys identifierar risk områdena och de centrala aktörerna innebär en utgångspunkten. Granskningen av de statligt ägda bolagen idkas först i efterhand. Vilken inriktning varje enskild granskning tar form i avgörs av det identifierade problemets art. Problemen i de statliga verksamheterna är inte avskurna till varje enskild statlig aktör, eller enskild fråga utan är återkommande inom många organisationer. Med det sagt dras slutsatsen att granskningen åtar sig ett bredare perspektiv och bortser från den enskilda organisationen. Effektivitet granskning riktar sig i första hand till att bedöma om satsens mål uppnås inom ramen för tillgängliga resurser och god hushållning. Granskningens ändamål utgår i första hand från riksdagens effektivitetskrav, men kan även utgå ifrån rimlighetsbedömningar och god praxis. Problemområden som effektivitetsgranskningen har som inriktning är omfattande och komplexa. Enskilda studier kan sällan användas för uttalande om effekten för statlig verksamhet, de uttalandena ifrågasätts i stor utsträckning. Istället genomförs flera granskningar inom ett område och sedan utreds då frågeställningar ur olika perspektiv ger

riksdagen en samlad bild av orsaker och konsekvenser av ineffektivitet. Tillgänglig forskning om revision bör användas i detta avseende. (riskrevisionen.se)

I 9§ Lag om revision av statlig verksamhet framgår det att granskningsrapporterna över effektivitetsrevision lämnas till riksdagen. Yttrande kommer på begäran från riksdagen till regeringen om vilka återgäldar som har vidtagits, eller avses att ta vid.

Riksrevisionens rapport ska ge upphov till tillförlitlighet och de som berörs av granskningen får möjlighet till att lämna synpunkter på både rapportens uppgifter och det redovisade resultatet. Syftet med detta är att säkerställa det underlag som riksdagen bearbetar är en väl balanserad bild av verkligheten. Riksrevisionens bedömningar av verksamheten omfattar endast regering och statligt ägda verksamheter. De rekommendationer som presenteras fram av riksrevisionen riktar sig till de statliga aktörerna.

2:5 Konklusion

Revision är ett rikt be forskat område dels avseende revisorernas roll till exempel agentteorin (Watts & Zimmerman 1983) som präst (Pentland 1993) som komfortskapare (Carrington och Catusus 2007) dels vad gäller innehåll (Johnsen 2004, 2001, Bamber m. fl. 1989 och Adams 1994 och Grönlund m. fl. 2011) och dels om resultatet av revisionen (Pollitt 1994 & 2003, Power 1997). Den forskning som behandlar revision i kommuner och landsting (Johnsen 2001 2004) beskriver läget i Norge och Finland, där revisionen inte utförs av lekmannarevisorer och kan därför inte förklara revisionen i svenska kommuner och landsting. Kunskapen om lekmannarevisionen i kommunala bolag är begränsad.

2:6 Teoretiska verktyg

Då det saknas forskning om lekmannarevision kommunala bolag kommer analysen genomföras utan specifik teori i åtanke. De teorier som överensstämmer bäst med lekmannarevisorerens berättelser kommer att användas i analysen.

3. Metod

Syftet med denna studie var att få en fördjupad kunskap om lekmannarevision i kommunala bolag. Auktoriserade revisorers granskningar är väl studerade, men det saknas forskning om lekmannarevision. Vår forskningsfråga är *hur beskriver lekmannarevisorer sitt uppdrag och granskning av ändamålsenlighet, ekonomisk effektivitet och intern kontroll?* Forskningsfrågan delades upp i mindre delfrågor:

- Hur beskriver lekmannarevisorerna sin roll?
- Hur beskriver lekmannarevisorer granskningen av ändamålsenlighet, ekonomisk effektivitet och intern kontroll?

3:1 Vetenskapsteoretiskt perspektiv

Eftersom vårt mål är att få en djupare förståelse för hur lekmannarevisorer beskriver sitt uppdrag och dess innehåll, är vår ontologiska ståndpunkt ideografisk d.v.s. vi tror att världen är socialt konstruerat och endast kan förklaras genom deltagarnas synpunkter.

Genom att förstå lekmannarevision som en social konstruktion, är vår epistemologi interpretivistisk, vilket innebär att för att få kunskap om vad lekmannarevisorer gör, måste tolkning av beteenden/berättelser/fenomen komma till, vilket i sin tur gör det omöjligt för forskaren att inte påverka/influera resultatet av forskningen.

Inom den vetenskapliga undersökningsmetoden skiljer man mellan kvalitativ och kvantitativ metod, detta bygger på två olika sätta att se vetenskap på och hur kunskap skapas. Enligt Farquhar (2012) bygger den kvalitativa metoden på meningsskapande och förståelse medan den kvantitativa metoden bygger på kvantifiering och generalisering till en större population. Inom den kvalitativa forskningen är en induktiv ansats vanlig, då man utifrån observationer och iakttagelser av verkligheten försöker komma fram till en förklaring och generera en teori.

Valet av metod avgörs av problemformuleringen och vilket syfte studien har. (Bryman& Bell 2005). Inom den kvantitativa metoden är deduktiv ansats vanligast då man utifrån en teori bevisar att den stämmer med hjälp av data som forskaren har samlat in. Studien har en kvalitativ ansats, med ett induktivt synsätt då syftet med studien är att fördjupa kunskaperna om lekmannarevisorerens uppdrag i kommunala bolag. Empirin samlas in med hjälp av semistrukturerade intervjuer för att sedan analyseras och generera en lämplig slutsats till studien. Vid skrivande av rapporten prövar man, de olika utfallen som intervjuerna gav. Modifiering av analysen kommer att göras då den blir mer sammanhängande och logisk

(Svensson & Starrin 1994). En kvalitativ studie utformas med stor flexibilitet. (Bryman & Bell 2005)

Den kvalitativa ansatsen har sin utgångspunkt i att man vill skapa en djupare förståelse för ett fenomen, företeelse eller liknande, samt fånga upplevelser och syn på verkligheten.

Utgångspunkten är att verkligheten kan uppfattas på många olika sätt. Eftersom att syftet inte är att generalisera till en större population så använder vi oss inte heller av siffror för att belysa omfattningen av fenomen, utan meningsskapande och förståelse står i fokus. I den kvantitativa ansatsen ligger fokus på siffror, matematik och statistik, ingen hänsyn tas till känslor eller individens antaganden. Den kvalitativa metoden ger respondenterna större frihet att lämna sina åsikter då målet inte är att bestämma omfattning om ett fenomen, man är snarare intresserad av att upptäcka någonting och se vad som sker. (Svensson & Starrin 1994)

3:2 Urval

Urvalet är en viktig del i metoden då respondenterna är de som skall generera den data studien bygger på. Respondenterna ifråga bör ha rätt kunskap och kompetens för att forskningsfrågan skall besvaras. Deltagarna som valdes till studien, fyra lekmannarevisorer valdes då de bäst kan beskriva uppdraget som lekmannarevisor och innehållet i lekmannarevisionen. Intervjuer utfördes med fyra lekmannarevisorer som är aktiva i kommunala bolag inom olika demografiska områden. Intervjuer är mycket vanliga vid genomförande av en kvalitativ studie då man är ute efter att se världen med undersökningspersonens ögon. Inom den kvalitativa forskningen är det ofta svårt att generalisera resultatet till andra miljöer då det är bristande i struktur och det råder hög flexibilitet i undersökningen. (Bryman & Bell 2005) Enligt Faquhar (2012) så är det svårt att säga något om vad som är rimligt antal respondenter. I kvalitativ forskning kan antalet respondenter vara färre än i kvantitativ forskning, eftersom målet är förståelse och inte att hitta samband och mönster som kan generaliseras till en bredare population.

3:2:1 Studiens urval

Studiens urval av respondenter bygger dels på bekvämlighets urval och dels på snöbollsurval. Bekvämlighetsurvalet då endast respondenter med uppdrag geografiskt lätt tillgängligt valdes (Bryman & Bell 2005). Respondenter från olika kommuner selekterades för att få en mer dynamisk bild av lekmannarevision till skillnad från om alla hade haft uppdrag inom samma kommun. Mail skickades ut till cirka 25 lekmannarevisorer i fem kommuner med förfrågan om villighet att delta i studien. Svarsfrekvensen var mycket låg, endast fem

lekmannarevisorer svarade. Två av de som svarade valde att avstå från deltagande då de ansåg sig ha haft uppdraget som lekmannarevisorer för kort tid men de gav tips om andra lekmän som skulle vara lämpliga respondenter, vilket alltså ledde till ett snöbollsurval, där redan tillfrågade respondenter rekommenderar andra lämpliga respondenter (Bryman & Bell 2005). Tre av deltagarna värvades på detta sätt. Av de ursprungliga fyra som besvarade förfrågan, var det två som efter att först ha tackat ja till deltagande sedan var oanträffbara. Deltagarna i studien tillhörde olika politiska partier och hade haft uppdrag som lekmannarevisorer mer än en mandatperiod. Samtliga respondenter hade haft politiska uppdrag innan de fick uppdrag som kommunrevisorer.

3:3 Datainsamlingsmetod

Informationen som inhämtas kan delas upp i två olika delar, primär och sekundär data. Primärdata är den data som ursprungligen har samlats in av forskaren i form av undersökningar, observationer intervjuer mm. Sekundärdata är den data som inhämtats och samlats tidigare, inte sällan av annan person, till exempel tidigare forskning, facklitteratur och årsbokslut, och är relevant för ens studie. Sekundärdata finns tillgänglig för allmänheten (Thuren 2007).

Studien innehåller både primär och sekundärdata. Primärdata är de transkriberade intervjuerna med respondenterna. Då det i stor utsträckning saknas forskning om lekmannarevisorn, föll valet på att inhämta ny data, genom intervjuer. Den sekundärdatan är de vetenskapliga artiklar, rapporter, SKLs skrifter, propositioner, lagar och annan litteratur som studien bygger på. Som nämnts ovan är intervjuer en lämplig datainsamlingsmetod inom den kvalitativa forskningen. Insamlad data utgörs i första hand av ord, observationer och beskrivningar. På så sätt får respondenterna större frihet att lämna sina egna åsikter. Datainsamlingsmetoden som användes i denna studie är semistrukturerade intervjuer. Semistrukturerade intervjuer är öppna intervjuer där deltagaren som intervjuas tillåts ta upp egna idéer och sina egna tankar under intervjun. Intervjuaren i en semi-strukturerad intervju har i allmänhet en ram av teman som ska undersökas, ofta kallad för intervjuguide. Det är användbart för intervjuare att ha en intervjuguide beredd, vilket är en informell gruppering av ämnen och frågor som intervjuaren kan fråga personen som intervjuas. Frågorna kan ställas på olika sätt för olika aktörer. Intervjuprocessen är flexibel, och det lämnas utrymme för respondenterna att ta upp teman som är speciellt intressanta. (Bryman & Bell 2005)

3:3:1 Studiens datainsamling

Intervjuer valdes som datainsamlingsmetod då syftet med studien var att få lekmanarevisorernas egna berättelser om sina uppdrag, det fanns ingen tillgänglig data att studera och enkäter eller observationer hade inte givit den data som behövs för att besvara forskningsfrågan. De semi- strukturerade intervjuerna med Lekmanarevisorerna har skett genom personliga möten. Respondenterna har fått välja plats för intervjuerna. Intervjuerna har inspelats digitalt för att sedan transkriberas ordagrant. Exempel på frågor som vi ställde var "Beskriv din roll?" Och "Vad är ditt uppdrag" Vissa följdfrågor ställdes när så behövdes och eventuellt ombads respondenten förklara eller utveckla vissa resonemang. Frågeguiden finns med som bilaga.

3:4 Kvalitetskriterier och etik

I den kvalitativa undersökningsmetoden används begreppen trovärdighet och tillförlitlighet till skillnad från den kvantitativa undersökningsmetoden, där termerna validitet och reliabilitet används. Trovärdighet används istället för validitet eftersom forskaren inte kan visa att data som tagits fram är exakta och träffsäkra. Med tillförlitlighet menar man att det måste vara möjligt att granska forskningsprocessen (Bryman & Bell 2005). Vi har utfört ett fåtal intervjuer, och därmed är vår undersökning inte generaliserbar till en större population, vilket från vårt interpretiviska perspektiv inte var syftet.

Syftet med arbete är att få en djupare förståelse för vad lekmanarevisorer gör, och vad de granskar, och genom kvalitativ analys skapa förståelse för fenomen, till skillnad från den kvantitativa studien där man är ute efter att generalisera till en större population.

Intervjueffekten är risken för att respondenterna påverkas av intervjuaren, då intervjuaren inte är objektiv, eller har en viss attityd till en fråga som påverkar respondenten.

Oavsett vilken typ av studie som genomförs, är det viktigt att ha några etiska aspekter i åtanke. Både enkäter och intervjuer måste utformas på ett sådant sätt att så att anonymitet kan garanteras för de svarande. Respondenterna måste respekteras och bli hörda, och naturligtvis informeras om studien och lämna sitt medgivande för deltagande.

Vid varje intervjutillfälle har vi frågat om lov att få spela in intervjun, för att sedan ordagrant transkribera de. Transkriberingen kommer endast vara till för författaren till uppsatsen och vid behov till handledarna, alltså kommer det inte spridas vidare.

Transparens innebär att man har insyn i forskningen och kan följa forskningsprocessen. Inom den kvalitativa forskningen är forskningsrapporter emellanåt oklara när det exempelvis gäller

val av respondenter. Bryman & Bell (2005) redogör för att kvalitativa dataanalys är relativt ofta disig, det framgår sällan hur forskaren konkret bar sig åt vid framkomst av slutsatsen.

3:4:1 Studiens etik, trovärdighet, tillförlitlighet och transparens

Innan intervjun har respondenterna informerats om studiens syfte. Respondenterna underrättades om att deltagandet är frivilligt. Respondenterna har försäkrats om anonymitet, intervjuerna har skett på deras villkor då de själva har fått välja plats och tid som ska äga rum för intervjuerna. För att garantera denna anonymitet har inte kommunnamn skrivits ut då det i mindre kommunerna är få bolag och därmed få lekmannarevisorer. Vid varje intervjutillfälle i respektive kommun har godkännande inhämtats innan digital inspelning av intervjuerna skett, för att de sedan skulle kunna återges ordagrant. Transkriberingen kommer endast vara till för författaren till uppsatsen och vid behov till handledarna, alltså kommer det inte spridas vidare. Vi är medvetna om våra brister som intervjuare, och har försökt reducera intervju-effekten, genom att ha det åtanke.

Genom att konkret redogöra för arbetsordningen och vi har haft tillgång till forskningsresultat och forskningsdata så har beslut baserad på korrekt fakta tagits. Studien bygger på transparens då vi har använt oss av en grundad analysmodell i analysen.

3:5 Källkritik

Den primärdata består huvudsakligen av semistrukturerade intervjuer. Det är viktigt för forskarna att ha i åtanke eventuell kritik som riktas till denna datainsamlingsmetod. Det är svårt att veta vilken effekt intervjuaren har på respondenten som påverkar utfallen på svaren. Respondentens sinnestillstånd, samt vilken miljö intervjun sker i har också stor betydelse för hur utfallet på svaren blir (Bryman & Bell 2005)

Som ett komplement till den primärdata har sekundärdata tagits i anspråk. Vid datainsamling av sekundärdata har vi förhållit oss kritiska, vi har endas använt oss av trovärdiga källor. Hänsyn till källans författare, i vilket syfte källan har skapats samt om den är aktuell idag har tagits. Jämförelse med andra källor har gjorts för att öka trovärdigheten. Vetenskapliga artiklar har endast refererats till de som har genomgått "peer-review" för att öka trovärdigheten i rapporten, det vill säga läsaren har i de vetenskapliga artiklarna förmått att följa forskningsprocessen för att höja tillförlitligheten på materialet.

3:6 Analys av data

För hitta essensen i insamlad data, använde vi oss av vad Farquhar (2014) beskriver som grundad analys. Iakttagelser av verkligheten är den enda källan till empirin och används ideligen som analysmodell till kvalitativ forskning (Bryman & Bell 2005)

Kodning av datan är central, där datan tolkas och bryts ned till koder, som sedan sammanställs i olika teman. På sidan 30 i rapporten följer en tabell av de olika koderna och data.

3:7 Metodkritik

Övervägande del av empiri består av fyra intervjuer, vilket betyder att studien inte genererar kunskap som är generaliserbar (Bryman & Bell 2005). Trovärdigheten i studien hade varit större om respondenterna hade varit fler. Det kan tilläggas att den kvalitativa forskningsmetodens syfte inte är att generalisera utan skapa förståelse och djupare kunskaper. Det som hade kunnat göras, om tiden inte hade varit knapp, för att värva fler respondenter är att fler mail hade kunnat skickas ut till fler respondenter i olika kommuner. Frågorna som fastställdes i en intervjuguide innan intervjun hade kunnat utformas annorlunda och mer strukturerat. För att få mer lämpade svar till studien hade kunnat ställas mer direkta frågor till respondenterna.

4. Empiri, analys och resultat

4:1 Empiri

Intervjuer genomfördes med fyra lekmannarevisorer. Frågorna var öppna, med uppmaning att deltagarna själva skulle berätta om sina uppdrag som lekmannarevisorer. Farquhar (2014) beskriver hur viktigt det är att vara väl insatt i sitt data innan analysen påbörjas.

Transkribering av intervjuerna gjordes i sin helhet, det vill säga alla intervjuer nedtecknades ordagrant. Efter transkribering av intervjuerna lästes de gemensamt, noggrant igenom flera gånger. Information i data som var sinsemellan helt olika, det vill säga inte hade några gemensamma drag bortsågs ifrån. I några av intervjuerna fanns beskrivningar av den kommunala systemet, samt annan information av mer politisk art. Trots att det var intressant information, lyftes det ut ur analysen då fokus på denna studie är företagsekonomisk och inte statsvetenskaplig. Ord som återkom på flera ställen i den transkriberade datan eller meningar som tolkades ha samma innebörd gavs en kod, nedan presenterade i tabellen. Efter detta kunde fyra teman identifieras, rollen som lekmannarevisor, ändamålsenlig, ekonomiskt effektiv och intern kontroll.

Kod	Tema
Förbättra	Rollen som lekmannarevisor
Granska	
Demokratiskt uppdrag	
Inaktiva	
Bolagsorgan	
God redovisningssed	
Samarbete	
Insyn	Ändamålsenlighet
Ägardirektiv	
Handlingar	
Protokoll	
Verksamhet	
Företagspolicy	
Lagstiftning	
Tillvara	Ekonomisk effektivitet
Effektivt	
Pengar	
Resurs	
Ansvarsfull	
Svårt	
Intern kontroll	Interkontroll
Styrregler	
Protokollföring	
Auktoriserad revisor	

4:2 Analys

Tre av de teman som utkristalliserades vid kodning av intervjuerna, ändamålsenlighet, ekonomisk effektivitet och intern kontroll är de områden lekmannarevisorer är satta att granska. SKLs skrift lekmannarevision i praktiken utgavs för att förbättra lekmannarevisionen. Efter en praxisstudie utförd 2011 av SKL framkom att det funnits många oklarheter gällande lekmannarevisorernas uppdrag. I skriften presenteras bland annat en rad olika förslag på vad granskning av ändamålsenlighet, ekonomisk effektivitet och intern kontroll kan och bör vara. Av denna anledning kommer de olika teman som framkommit i datan att jämföras dels med SKLs "lekmannarevision i praktiken" (2013) och dessutom tolkas utifrån tidigare presenterade teorier om revision för att få en mer gedigen förståelse av lekmannarevision i kommunala bolag. Kategorin "rollen som lekmannarevisor" kommer även den analyseras på samma sätt även om inte SKL presenterar någon detaljerad beskrivning av rollen.

4:2:1 Rollen som lekmannarevisor

Lekmannarevisorernas roll i ett kommunägt aktiebolag är att från ett demokratiskt perspektiv att granska om verksamheten stämmer överens med ägarens det vill säga fullmäktiges mål, och vara fullmäktiges " *demokratiska öga*" i det kommunala bolaget. Eller som två av lekmannarevisorerna uttryckte det;

"jag ser mig som ett demokratiskt instrument"

och

"Det är invånarna som äger de kommunala bolagen så är det rimligt att de har insyn"

Lekmannarevisorerna har varit ifrågasatta bland annat i media (DN 2013-07-29), där de anklagats för att sakna kompetens för uppdraget, och omöjligt kan vara oberoende.

Regeringens utredning visade att det inte fanns anledning att ändra på nuvarande system (SOU 2004:107). Varje lekmannarevisor upphandlar sakkunnigt biträde i den utsträckning som är nödvändigt. Det sakkunniga biträdet är yrkesrevisor, det vill säga är auktoriserad eller godkändrevisor. Två av våra respondenter reflekterade över kritiken och gav uttryck för sin syn på kompetensen,

“Så det är svårt att känna sig tillräckligt duktig inom lekmannarevisionen, men så ska man väl inte känna heller eftersom vi har ju våra sakkunniga biträden och de skall ju vara duktiga på bolag. Så man ska ju inte behöva ha några detaljkunskaper, utan man skall ha övergripande och försöka se till ägarens bästa”

och på detta sätt,

“Stan styrs av vanliga politiker och de har ingen utbildning för sitt uppdrag och då tycker jag att eftersom man granskar politiker, det är en demokrati och de är demokratiskt valda och då är det bra att man kan spegla folk i allmänhet”

Och denna respondent, men med fokus på oberoendet,

“Överhuvudtaget som revisor, så vi är alla politiskt valda, men vi får aldrig någonsin hålla på med politik”

Det är svårt att se något tydligt samband med lekmannarevisorernas roll med presenterade teorier. Pentland (1993) beskriver revisorn som en präst som genom ritualer renar bolagets siffror, vilket stämmer illa med vad lekmannarevisorerna beskriver. Inte heller är det en roll främst för att skapa komfort enligt Carington & Catusus (2007) beskrivning. Däremot skulle rollen i denna aspekt kunna beskrivas som ett sätt att skapa legitimitet i överensstämmelse med Carringtons (20014) teori, inte genom att räkenskaperna är utförda enligt samhällets etiska koder och regler, utan för att den insyn lekmannarevisorer ger ägaren och i förlängningen medborgarna skapar legitimitet till det kommunala bolaget.

I intervjuerna med lekmannarevisorerna betonade samtliga respondenter att deras främsta uppgift var att förbättra verksamheten och ta till vara bolagets resurser. Flera av respondenterna poängterade också att uppgiften inte är att styra företagen utan att granska i efterhand.

“Vår uppgift är att förbättra verksamheten”

“Vår uppgift är inte att styra, utan att granska efteråt. Rollen är att komma efteråt”

I detta hänseende finns både likheter och skillnader med effektivitetsrevisionen syfte, som enligt riksrevisionen är just att förbättra verksamheten så den blir mer effektiv. Den tydliga skillnaden är att riksrevisionens revisorer har som uttalad uppgift att aktivt komma med

förbättringsförslag kontinuerligt. Även Carrington (2014) diskuterar revision som förbättring, i hänseende som informationsbärare mellan olika intressenter vilket också har bäring på lekmannarevisorernas granskningsrapporter.

En aktiv lekmannarevisor bör ha god kunskap om bolaget för att kunna genomföra uppdraget i enlighet med god redovisningssed och lämna en väl genomförd och trovärdig granskningsrapport (Lekmannarevision i praktiken 2013).

“Jag kan företaget utan och innan, och då är det också lättare att se vad man ska granska”

“Sen anlitar man ju själv då, revisorerna upphandlar ju själv sina egna stöd och det ska man ju ha enligt lag och det är ju tur eftersom vi som sitter som revisorer är ju inga revisorer.”

I detta fall är det inte helt lätt att hitta gemensamma drag med yrkesrevisorns granskningar. Revisorers arbetsuppgifter är främst att granska bolagens räkenskaper varför yrkesrevisorn är utbildade inom just revision. Kännedom om bolaget är viktigt för en tillförlitlig granskning, men det är inte kärnan i revisorns kompetens. Granskningarna är standardiserade genom internationella standarder (ISA) och revision skall granska enligt god revisions sed (far.se).

Ett helägt kommunalt bolag omfattas av samma regler som offentliga myndigheter. Allmänheten har rätt till att ta del av allmänna handlingar, en skrivelse från eller till lekmannarevisorerna blir offentlig om det inte är sekretessbelagda uppgifter (Lekmannarevision i praktiken 2013).

“Vår uppgift är att ta tillvara på den kommunala delen av bolaget, se till att den här verksamheten ingår i en offentlig verksamhet”

“... för det som bolagen oftast har svårt för så är det att man är en del av offentligheten och då har allmänheten tillgång till dina handlingar...”

Detta kan anses vara ett uttryck överrensstämmelserevision, som innebär att verksamheten kontrolleras med avseende på huruvida bolaget följer de lagar och förordningar som omger de (ISSAI 4000).

Rollen som lekmannarevisor innebär att man måste hantera många relationer, kommunicera och samarbeta med många parter. Lekmannarevisorerna och yrkesrevisorerna uppdrag i vissa avseenden överlappar varandra, därför är det viktigt att de hittar ett fungerande samarbete (Lekmannarevision i praktiken 2013). Samtliga lekmannarevisorer som intervjuades tyckte att samarbetet med den auktoriserade revisorn, de sakkunniga, bolagsrepresentanter och kommunfullmäktige fungerade bra.

“Samarbetet med de auktoriserade revisorn fungerar bra “

“Lekmannarevisorn bestämmer vad som ska granskas och då gör den sakkunnige det”

Lekmannarevisorn en unik roll (SOU 2004:107) vilket dessa citat kan ge uttryck för. I detta hänseende är det därför svårt att hitta gemensamma nämnare med traditionella teorier om revision. Naturligtvis har auktoriserade revisorer samverkan med många andra med rollerna är inte helt lätta att jämföra.

4:2:2 Ändamålsenligheten

Vid granskning av ändamålsenligheten bedömer man om verksamheten stämmer överens med ägardirektiven. Ägardirektiven bygger på fullmäktiges mål med verksamheten, ramar och villkor för verksamheten. Andra sätta att kontrollera ändamålsenligheten är att granska huruvida ägardirektiven är fastställda av bolagstämman, är bolaget syfte och mål uppfyllda och så vidare (Lekmannarevision i praktiken 2013).

“Kolla ägardirektiven, om fullmäktige har sagt att man ska följa upp X och Y, så är det verkligen viktigt att kolla upp det”

“Vi pratar verksamhet, vi diskuterar aldrig pengar, vi ska granska ändamålsenligheten, det vill säga att de gör de ska”

Grönlund m.fl. (2011) identifierad åtta olika typer av effektivitetsrevision, två av dem speglar vad lekmannarevisorerna berättar om, nämligen den om ändamålsenlighet, uppfyller bolaget sina mål och administration, som innebär granskning av kommunikationen mellan olika organisationer. Här kan också synas drag av vad Carrington (2014) beskriver som revision

som försäkran, då granskningen av ändamålsenligheten är ett sätt för fullmäktige att försäkra sig om att bolagen utför vad de är ålagda.

Frågor som skall kunna besvaras är av lekmannarevisorn är: Vilken miljö är det företaget samverkar i? Hur ser omvärlden på bolaget? Vilken faktisk verksamhet bedriver företaget? Är kunderna nöjda? Varje bolag är unikt i sig och har en egen historia (Lekmannarevision i praktiken 2013).

“... och den typen av risker som inte är finansiella direkt, utan för användaren... då är det en väldigt stor nackdel för kommunen, för parkeringsbolagens syfte är inte att tjäna pengar utan att få bort bilar från gatorna. Kommunala bolag har andra syften än att tjäna pengar”.

“Man vill gärna veta vad ägaren tycker är ändamålsenligt? Vad är det ägaren vill att vi ska studera”

Det första citatet kan ses som ett uttryck för överrensstämmelserevision (ISSAI 4000) som behandlar god offentlig verksamhet, det vill säga skapar det värde för allmänheten.

Citat nummer två å andra sidan kan förklaras med en av Grönlunds m.fl. (2011) presenterade effektivitetsgranskningar, den som ämnar granskning av huruvida bolaget har tydliga mål uppsatta och huruvida utfallet är mätbart.

Kommunerna klargör i företagspolicyn varför man har bolaget och fastställer ägaridén, med andra ord vad vill man uppnå med de kommunala bolagen. Kommunen bör tydliggöra arbetet med styrning och uppföljning av respektive bolag. Företagspolicyn är inte bindande för bolagen, utan är ett internt dokument hos ägaren. Det är fullmäktiges ansvar att det framgår vad syftet med bolaget är, och vilken nytta verksamheten förväntas bära med sig i ägardirektiven. Ägardirektiv tas fram i nära samarbete med respektive bolag som de verkar i (Lekmannarevision i praktiken 2013)

“Vi har en liten uppgift att föra vidare det här med ändamålsenligheten. Vi kan komma med synpunkter. Det är bra att ha det så här med tanke på att det är fullmäktige som är ägare”

“Men det här med ändamålsenligheten kan man just som lekmannarevisor diskutera, om det verkligen var det här fullmäktige ville, att det här bolaget skulle göra så här. Eller finns det

skäl för att fortsätta eller ska man lägga ned. Det kan vara ett välskött bolag, men frågan är om syftet med bolaget är uppfyllt.

Återigen exempel på att lekmannarevisionen kan liknas vid effektivitetsrevision, dessa citat stämmer väl överens med ändamålsenlighetsdelen, det andra citatet kan också sägas innehålla granskning av den politiska aspekten av effektivitetsgranskning (Grönlund m.fl. 2011).

4:2:3 Ekonomisk effektivitet

Ekonomisk effektivitet handlar om att bedöma om bolaget har god ekonomisk hållning. Det primära är att granska om företagets resurser används på ett effektivt sätt i förhållande till kommuninvånarnas behov. Att granska kostnadseffektivitet är inte helt enkelt, det kan bland annat göras genom jämförelse med andra liknade bolag (Lekmannarevision i praktiken 2013).

“Den är alltid svår att bedöma och man får göra en allmän bedömning. Det är egentligen ägarna som ska vara intresserade av den”

“De har alltid varit ansvarsfulla när det kommer till ekonomin, de har aldrig slarvat med pengar”

“Man bygger bostäder som går att hyra ut, människor ska ha råd att bo... för man har inga lägenheter som står tomma... Men det var bra att det var ett företag som var bra skött ekonomiskt, eftersom de haft koll på ekonomin tidigare. När man ville bygga tidigare, sa styrelsen nej, för man tyckte inte man hade råd. Man har också sålt ut ca 1000 lägenheter, som man nu använder till underhåll, och det är också ekonomiskt effektivt att byta ut sådant som skall bytas ut istället för att reparera sådant som bara går sönder igen”

Lekmannarevisorernas uppgift är inte att vare sig granska eller intyga om bolagets räkenskaper ger en rättvisande bild. De ska ta del av bolagets räkenskaper för att sedan kunna göra en översiktlig bedömning av bolagets ekonomiska effektivitet och hushållning.

Lekmannarevisorerna tar ställning till bolagets ekonomiska situation.

Ett företags ekonomiska resultat ska vara rimliga och tillfredställande i förhållande till målen för bolaget (Lekmannarevision i praktiken 2013).

“Har ska man veta om verksamheten bedrivs så effektivt som det går utifrån de pengar man har, det är jättesvårt”

Samtliga citat har starka likheter med Grönlunds m.fl. (2011) definition av effektivitetsgranskningens komponenter ekonomi och effektivitet, det vill säga lyckas bolagen hålla kostnaderna nere men ändå skapa värde för skattebetalarnas pengar?

Kommunägda verksamheter drivs utan vinstsyfte. Dock frångår bostadsbolag och el- och fjärrvärmebolag denna princip. Beroende på vilken inriktning bolaget har påverkar det lekmannarevisorernas granskning. De bolag som bedrivs enligt de affärsmässiga principerna får “ändamålsenlighet” och “ekonomisk tillfredställelse en annan betydelse än i de bolag som är bundna till kommunalrättsliga principerna (Lekmannarevision i praktiken 2013)

“Effektiviteten är det som är svårast. särskilt eftersom bostadsbolag och energibolag har en massa speciallagstiftning, som de skall följa, och den är ju inte alls som kommunallagen”

Exemplet ovan kan relateras till överrensstämmelserevision (ISSAI 4000) det vill säga kontroll av huruvida bolaget följer aktuell lagstiftning och dessutom effektivitetsrevisionens ekonomiska och effektivitetsperspektiv (Grönlund m. f. 2011).

4:2:4 Intern kontroll

Att granska om ett bolag har tillräcklig intern kontroll görs genom en bedömning om bolaget har en ledning, styrning, uppföljning och kontroll som säkerställer ändamålsenligheten, effektiviteten och stärker verksamheten. Syftet med den interna kontrollen är att förebygga och hantera risker och kontinuerligt utveckla och främja verksamheten. Dessa mål uppfylls genom att tillhandhålla en genomtänkt och fungerande riskbedömningsplan. En dokumenterad kontrollplan för den aktuella riskbedömningen bör vara implementerad (Lekmannarevision i praktiken 2013).

“Se om det finns en intern kontroll som ser någorlunda vettig ut, som också den auktoriserade revisorn granskar. Så då är det två som granskar den interna kontrollen”

“Interna kontroll har koll på företagen, att de inte lever “vilda västern”, koll på hur man betalar löner, sponsring och representation”

Lekmannarevisorerna och yrkesrevisorerna är två skilda bolagsorgan, med olika arbetsuppgifter. De arbetar självständigt dock sidoordnade med respektive arbetsuppgift. I vissa avseenden överlappar uppdragen varandra till exempel granskning av bolagets interna kontroll, som båda ska granska och pröva. Det är viktigt att båda parterna kommer överens om samverkan i den del då uppdraget är överlappande. (Lekmannarevision i praktiken 2013).

“... lägger fram vad vi har uppfattat som lite svaga punkter... och så lägger de fram vad de tycker, och vad de har specialgranskat. Så samarbetet tycker jag fungerar bra där. Och det tycker jag är viktigt... När man har lite resurser måste man kunna samarbeta väldigt bra”

“Den interna kontrollen är en av de viktigaste sakerna, och det sköter ju den auktoriserade revisorn. Både vi och den auktoriserade revisorn är intresserade av att se hur den interna kontrollen följs upp”

Samtliga lekmannarevisorer som intervjuades beskrev att granskningen av den interna kontrollen till stor del utfördes av bolagets auktoriserade revisor. I några av kommunerna sköttes granskningen helt och hållet bolagsrevisorn, granskningen kopierades rakt av in i lekmannarevisorns rapport, medan andra kommuner diskuterades yrkesrevisorns granskning och vid behov kompletterades den.

“Vi ser till att dem har styrregler för saker och ting men har bra hjälp av den auktoriserade revisorn som kollar i bolagens handlingar, vilket gör att vi slipper göra det”

“Så bra insikt har jag inte i bolagens skötsel och så. Nu till exempel har jag bolag x och en av det viktigaste sakerna där är att de ska se till att det byggs, som man har sagt och så mycket som har sagts, och där mycket som skulle vara bättre där, till exempel hela byggprocessen”

“Vi har ett samråd med den auktoriserade revisorn och ser om det finns något att anmärka vad gäller den interna kontrollen”

“Vi gör ingen egen utredning på den, utan vi tar del av den auktoriserade revisorn för det ska vi också titta på. Vi har ingenting att anmärka på och den uppfyller de krav som man kan ha”

Granskning av den interna kontrollen har som Carrington (2014) konstaterat vissa likheter med internrevision. Här finns alltså en likhet med lekmannarevisorns uppdrag det vill säga att granska intern kontroll, men internrevisionens granskningar används inom bolaget för hitta brister innan de orsakar kostnader och andra fel (Adams 1994) medan lekmannarevisorns granskning av den interna kontrollen finns med som en del i granskningsrapporten som presenteras för ägaren. Lekmännens revision av den interna kontrollen skall vara orienterad mot bolagets ändamålsenlighet, vilket är mycket likt det Grönlund m.fl. (2011) beskriver som systemgranskning.

4:3 Resultat

Det som framstår som tydligast efter analys är att lekmannarevision till innehåll har stora likheter med den effektivitetsrevision och överrensstämmelserevision som utförs i statligt finansierade verksamheter. Effektivitetsrevisionens syfte är att säkerställa att statliga bolag genererar värde för skattebetalarnas pengar (Grönlund m.fl. 2011). Lekmannarevisionen finns för att säkerställa insynen i bolagen och stärka ägarens kontroll (SKL), vilket i viss mån påminner om värde för pengarna eftersom de kommunala verksamheterna skall vara till nytta för medborgarna. Flera av lekmannarevisorerna själva beskrev att syftet med deras granskningar främst var att förbättra verksamheten, vilket också överensstämmer med effektivitetsrevisionen, som har den uttalade målsättningen. Men medan effektivitetsrevisionen i statliga bolag aktivt går in med råd om förbättring, kommer lekmannarevisorernas granskningsåtgärder fram granskningsrapporter som förmedlas till bolagsstämman och följs upp i efterhand. Carrington (2014) beskriver också revision i termer av förbättring, men då främst som förbättring av redovisningen genom revisorns informationsöverföring till styrelse och andra intressenter. Lekmannarevisorn granskar överhuvudtaget inte bolagens redovisning, men de är ju informationsbärare, så tillvida att de skall förmedla sina granskningar till både bolag och ägare. Av de åtta olika effektivitetsrevisionstyperna Grönlund m.fl. (2011) identifierade fann vi likheter med sju utav dem, med vad lekmannarevisorerna själva berättade om sin granskning och vad SKL benämner som basgranskning. De som kallas "ekonomi" och "effektivitet" har tydligt släktskap till innehåll med det som inom lekmannarevisionen benämns som ekonomisk effektivitet. Den ekonomiska effektiviteten beskrevs som den svåraste bedömningen av tre av lekmannarevisorerna, även SKL medger att det är en utmaning. Ekonomi-, effektivitets och ändamålsgranskningen har fokus i verksamhetens huvudsakliga aktiviteter och avser huruvida verksamheten hanterar kostnader effektivt, om produktionen är effektiv och om

verksamhetsmålen uppfylls. Granskning av ändamålsenligheten i kommunen har en vidare omfattning än den Grönlund m.fl. (2011) beskriver. Tre av respondenterna talade till exempel om olika speciallagar som styr bostadsbolag och energibolag förutom kommunallagen som de har att förhålla sig till. Tre av respondenterna beskrev att de tar del av olika handlingar, så som kallelser, styrdokument, och rapporter som sedan ingår i granskningen. Samtliga respondenter nämnde ägardirektiven som väsentliga för granskningen, i ett fall bristen på dem. Det finns också ett brukarperspektiv som skall tas hänsyn till, två av deltagarna gav uttryck för detta. Om man däremot lägger till fler av Grönlunds m.fl. (2011) typer av effektivitetsrevision, den administrativa, hur rapportering mellan verksamheter uppfattas, måluppfyllelse, huruvida verksamheterna har tydligt uppställda mätbara mål och slutligen den politiska, hur förhåller sig lagarna till verksamheten och dess mål, så har alla delar av lekmannarevisorernas granskning av ändamålsenligheten till. Några av de granskningsförslag SKL föreslår avseende den interna kontrollen är; Är bolagsstyrelsens arbete ändamålsenligt med förenligt med ägardirektiven? Uppföljer styrelsen huruvida bolagets ändamål och uppdrag realiserar? Har bolaget någon nedskrivnen internkontrollplan som bygger på aktuell riskbedömning? På vilket sätt verkar ledningen för att säkerställa en ändamålsenlig, effektiv och säker verksamhet? och hur hanteras och kontrolleras "förtroendekänsliga" ämnen som till exempel resor och representation? Denna beskrivning stämmer väl överens med Grönlunds m.fl. (2011) beskrivning av den som här kallas systemet det vill säga granskning av de kontrollsystem organisationen utvecklat för förvaltning och kontroll av bolagets aktiviteter. Samtliga respondenter diskuterade den interna kontrollen två av lekmännen poängterade att en av den interna kontrollens funktion var att se till att företagsledningen inte hanterade pengar oegentligt "inte vilda västern" vilket är i linje med SKLs beskrivning. I övrigt lyftes inte ändamålsenlighetsaspekten av den interna kontrollen inte upp utan framställs mer som Carringtons (2014), redogörelse, alltså som ett verktyg för att se till att transaktioner och dokumentation sker på ett tillfredsställande sätt. Grönlunds m.fl. (2011) granskning av riksrevisionens effektivitetsrevisioner hade även med en dimension av till vilken grad överensstämmelsegranskning också utförts INTOSAI:s beskrivning av fenomenet inkluderar bland annat huruvida verksamheten följer lagar och förordningar och huruvida verksamheten och utövar god offentlig styrning. Detta kan också spåras i lekmannarevisorernas berättelser flera av revisorerna hänvisade till de lagar som styr verksamheterna, och även omger dem, som till exempel kommunallagen (1991:900) och aktiebolagslagen (2005:551). Flera av revisorerna pratade också om att bolagen är till för medborgarna och poängterade att det är viktigt att bolagen ger medborgarna värde för pengarna. Effektivitetsrevision är ett

komplement till den finansiella granskningen, men inte skild ifrån den, alltså kan granskning av räkenskaper ingå som en del av effektivitets och överrensstämmelserevisionen. På denna punkt skiljer sig den statliga effektivitetsgranskningen från lekmannarevisionens eftersom de senares rapporter inte skall inkludera räkenskaperna. Å andra sidan fann Grönlund m.fl. (2011) att en stor del riksrevisionens effektivitetsgranskningar inte innehöll finansiell granskning.

Lekmannarevisorns roll beskrivs av studiedeltagarna som en demokratins väktare det vill säga att säkerställa insyn i bolagen och att ägarens mål med verksamheten uppfylls. I viss mån stämmer det överens agentteorin (Carrington 2014) och revision som försäkran. Utan det glapp som finns att överbrygga mellan principalen och agenten skulle försäkran genom revision vara nödvändig. På samma vis försäkrar sig fullmäktig (principal) om att bolagsstyrelsen (agenten) gör vad de ska gällande ändamålsenlighet, ekonomisk effektivitet och intern kontroll genom lekmannarevisorns rapporter.

5. Diskussion och kritisk reflektion

Utgångspunkten för studien var att det inte fanns någon forskning kring lekmannarevisorerers granskning i kommunala bolag. Stor del av existerade forskning och litteratur kring revision berör olika aspekter av revision i privata bolag (Pentland 1993, Carrington och Catusus 2007, Power (1997 och Carrington 2014) eller statlig revision (Grönlund m.fl. 2011, Radcliff 2008 och Pollit 2003). Den forskning som berör revision i kommuner och landsting beskriver revision i Finland och Norge (Johnsen m. fl. 2004, 2001) och där är det yrkesrevisorer som granskar verksamheten. Sveriges system med förtroendevalda som granskar förtroendevalda i kommunerna är unikt (SOU 2004:107), vilket också verkar stämma på det system Sverige har med lekmannarevision i de kommunala bolagen. Forskning kring lekmannarevisionen saknas. Analysen av intervjuerna visade att det lekmannarevisorer berättar om när de uppmanas tala fritt om sitt uppdrag är, rollen som lekmannarevisor, ändamålsenlighet, ekonomisk effektivitet och intern kontroll. De har alltså en aspekt av vad de *är*, och en aspekt av vad de *gör*. Vad de *är* alltså rollen som lekmannarevisor har flera likheter med agentteorin, där granskningen är en försäkran av att styrelsen (agenterna) gör det fullmäktige (principalen) givit dem i uppdrag (Watts & Zimmerman 1983). Vad lekmannarevisorer *gör*, granskningen av bolagens ändamålsenlighet, ekonomiska effektivitet och interna kontroll har många drag av effektivitet- och överensstämmelserevision som utförs i statligt finansierade verksamheter. Det övergripande syftet är gemensamt, nämligen att säkerställa att medborgarna får värde för sina pengar, alltså att bolagen gör vad de ska och att de gör det effektivt.

Överrensstämmelserevisionen finns det också representerad i lekmannarevisionens granskning, då hänsyn tas till om bolaget verkar inom gällande lag och om bolagen tar ansvar för den offentliga verksamheten. Sju av de åtta olika typer av effektivitetsrevision som Grönlund m.fl. (2011) redogör för fanns representerade i lekmannarevisorernas granskning. Anledningen till att det inte fanns någon överensstämmelse med den åttonde typen, all annan form av effektivitetsrevision inte fanns med är eventuellt för att det inte innehållet av den inte framgår tydligt den framstår som en "slask" för de granskningar som inte faller inom ramen för de övriga typerna. Grönlunds (m.fl. 2011) studie som är kvantitativa studie av riksrevisionens granskningsrapporter, har sorterats in i de åtta olika typerna. Denna studie bygger på öppna intervjuer och vid tolkningen av berättelserna fanns inga koder som föll in under denna typ. Hade studien varit att granska lekmannarevisorerers rapporter enligt samma mall är det möjligt att även denna typ varit representerad. Det finns anledning till kritisk hållning även inom revision, Radcliff (2008) varnar för risken samhällets hemligheter inte avslöjas trots revision. Det innebär att man väljer att blunda för problem trots att alla ser dem, som talesättet "att undvika att tala om elefanten i rummet". Huruvida detta är ett problem inom lekmannarevisionen går utanför denna studies omfång, men naturligtvis är det något att överväga. För att minska risken för denna företeelse föreslå Radcliff att revisorer i offentlig verksamhet skall ha lång mandatperiod och vara oberoende då det reducerar risken för att revisorn skulle undvika att avslöja hemligheterna för att få behålla sitt uppdrag. Power (1997) förhåller sig också kritisk, och hävdar att granskning rutinmässigt sker mest för granskningens skull, inte för att verkligen hitta brister i verksamheten. Vad gäller lekmannarevisionen finns visst stöd för att det skulle kunna förekomma, SKL anger att granskningsrapporter inte alltid tas tillvara på ett bra sätt, vilket också framkom i några av intervjuerna.

Lekmannarevisorernas granskning av bolagets interna kontroll är också något som skulle kunna falla under denna kritik, då det enligt tre av lekmannarevisorerna bara är den externa revisorn som faktiskt granskar detta, och att uppgifterna sedan rakt av följer med i lekmannarapporten. En annan slutsats som kan dras till studien är att lekmannarevisorernas granskning inte ska vara så styrd och hårdragen, behovet av en fri granskning finns, då det är medborgarnas intresse tas tillvara. Detta kan ses i likhet med Pollitt (2003) som argumenterar för att införandet av effektivitets revision är till för att främja verksamheten.

Det finns viktiga aspekter av lekmannarevision som till exempel att kontrollera ändamålsenlighet och ekonomisk effektivitet, Men för att detta ska kunna göras på ett effektivt sätt bör det finnas tydliga ägardirektiv och även en tydlighet om vad ekonomisk effektivitet är. Riksrevisionen som granskar motsvarande i statligt finansierade verksamheter

har tydliga riktlinjer för vad granskningen skall innehålla, kanske är det något som borde utvecklas även för lekmannarevisionen? Det är också väsentligt att ägaren, det vill säga fullmäktig har tydliga mål och styrdokument för att en riktig granskning skall kunna genomföras. Två av lekmannarevisorerna påtalade vikten av att granska rätt saker för att inte i onödan spendera pengar som inte leder till faktiska förbättringar, detta tyder på en medvetenhet hos revisorerna att all granskning per se inte är något att eftersträva, vilket Power (1997) varit inne på.

Studiens forskningsfråga *hur beskriver lekmannarevisorer sitt uppdrag och granskning av ändamålsenlighet, ekonomisk effektivitet och intern kontroll?* har till stor del besvarats, men med stor försiktighet för att dra några långt gående slutsatser av resultatet, eftersom studien inkluderar så få respondenter. I ett tidigt stadium av studien fanns en tanke att kunna göra jämförelser mellan kommunerna, om revisionen ser olika ut beroende på kommun, men eftersom studien endast har en lekmannarevisor från varje kommun, kan inga slutsatser dras kring huruvida det är på grund av kommuntillhörighet eller om det är personbundet hur lekmännen beskriver sina uppdrag. Syftet har också uppfyllts så till vida att den bidrar med fördjupad bild av lekmannarevisorerens roll och granskning. Rollen är ju att å ägarens vägnar granska huruvida styrelsen fullgör sitt uppdrag vilket är kärnan i agentteorin. Granskningen har stora likheter med statlig effektivitetsgranskning, vilket är rimligt med tanke på att båda två är skattefinansierade verksamheter som skall vara allmänheten till nytta.

Lekmannarevisionen har dock sina särdrag, för det första utförs inte själva granskningen av lekmännen, utan av sakkunniga biträden, för det andra inkludera aldrig räkenskaper och för det tredje resulterar den inte i en revisionsberättelse och eventuellt ansvarsutkrävande utan i en granskningsrapport med eventuella anmärkningar vid misskötsel. Dessutom finns inte någon uttalat krav på förbättringsråd om eventuella brister skulle uppdragas.

Kunskapsbidraget är att lekmannarevision kan ses som en modifierad effektivitets och överrensstämmelserevision, men med stor försiktighet att dra slutsatser.

Konklusion

Syftet med studien var att få djupare kunskap om vad lekmannarevisorererna i kommunala bolag granskar och hur de beskriver sin roll, uttryckt med egna ord, eftersom det saknas forskning av ämnet. Litteraturstudien visade att det fanns mycket forskning av vad yrkesrevisorer gör och vad deras roll är. Det finns även revision av statligt finansierade verksamheter där effektivitetsgranskning är en viktig del för att säkerställa att verksamheten gör vad de ska. Detta ledde oss till frågan vad innebär rollen som lekmannarevisor? Och vad är det

egentligen de ska granska? Analysen av intervjuerna gav fyra olika kategorier, rollen som lekmannarevisor, och ändamålsenlighet, ekonomisk effektivitet och intern kontroll. Analysen visade att rollen som lekmannarevisor, kan förklaras med hjälp av agentteorin och de tre övriga kategorierna kan förklaras och beskrivas som en egen typ av effektivitetsrevision. Granskningsåtgärdernas som SKL beskriver dem är granska ändamålsenligheten, ekonomiska effektiviteten och den interna kontrollen, vilket med undantag av den interna kontrollen stämde överens med vår empiri.

Vid granskning av ändamålsenligheten är lekmannarevisorernas främsta uppgift att bedöma om bolagen lever upp till ägardirektiven. Ägardirektiven bygger på fullmäktiges mål med verksamheten, det vill säga de mål och ramverk som finns i verksamheten.

Vad beträffar den ekonomiska effektiviteten är det primära att bedöma om företagets resurser används på ett effektivt sätt i förhållande till kommuninvånarnas behov.

Övervägande del av de intervjuade lekmannarevisorerna fann det besvärligast att granska den ekonomiska effektiviteten.

Vid granskning av den interna kontrollen görs bedömning om bolaget har en ledning, styrning, uppföljning och kontroll som säkerställer ändamålsenligheten. Syftet med kontrollen är att kontinuerligt utveckla och främja verksamheten. Det vi fann intressant här var att samtliga lekmannarevisorerna som intervjuades beskrev granskningen av den interna kontrollen till stor del utfördes av det sakkunniga beträdet. I några av kommunerna kopierades granskningen rakt av in i lekmannarevisorernas rapport, medan i andra kommuner diskuterades rapporten med auktoriserade revisorerna och vid behov kompletterades. Här frångås det i vad som står i SKL:s rapporter om lekmannarevisorernas granskning.

Lekmannarevisorerna ger en överstämmande bild om vad syftet med lekmannarevision och vad granskningen ska innehålla, förutom när det kommer till den interna kontrollen, där finns det lite skilda bilder. Studien har fokuserat på lekmannarevisionen i både stora och små kommuner för att ge en heltäckande bild av vad deras roll innebär i

Exempel på vidare forskning skulle i detta fall vara att det genomförs en mer omfattad studie med fler kommuner och lekmannarevisorerna.

Ett annat intressant forskningsprojekt som skulle kunna studeras är att i lekmannarevisionen sågs det mycket likheter med Grönlunds m.fl.(2011) studie om effektivitetsrevision, en kvantitativ studie skulle kunna appliceras på lekmannarevisorernas granskningsrapporter i likhet med Grönlunds m.fl. (2011) studie.

7 Studiens brister och begränsningar

Eftersom att respondenterna var få så är det svårt att dra kvalificerade slutsatser till studien. Fler respondenter hade gett en annan tyngd till resultatet, och troligen hade mer långgående slutsatser kunnat dras.

När man intervjuar är det svårt att bortse från intervjueffekten och den påverkan vi haft på respondenterna,

Vår förförståelse för lekmannarevisionen kan ha färgat vår tolkning av det insamlade data material.

Mer direkta frågor hade kunnat ställas till respondenterna, och med det hade vi fått andra berättelser.

Vi är medvetna om våra brister som intervjuare, och den inverkan vi må haft på respondenterna.

Referenslista

Artiklar

Michal B. A , (1994) "Agency Theory and the Internal Audit", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 9 Iss: 8, pp.8 - 12

Bamber, E. M., Snowball, D., & Tubbs, R. M. (1989). Audit structure and its relation to role conflict and ambiguity: an empirical investigation. *The Accounting Review*, 64(2), 285-299.

Carrington, T. & Catasús. (2007). "*Auditing Stories Discomfort: Becoming Comfortable With Comfort Theory. European Accounting Review*". vol. 16 (1), ss. 35-58.

Grönlund, A., Svärdesten, F. och Öhman, P. (2011) "*Value for money and the rule of law: the (new) performance audit in Sweden*" *International Journal of Public Sector Management* vol 24 no. 2, s. 107-121

Johnsen, Å, Meklin, P, Oulasvirta, L. och Vakkuri, J. (2004) *Governance structures and contracting out municipal auditing in Finland and Norway* *Financial Accountability management* 20(4), 0267-4424

Johnsen, Å, Meklin, P, Lasse Oulasvirta & Jarmo Vakkuri (2001) *Performance auditing in local government: an exploratory study of perceived efficiency of municipal value for money auditing in Finland and Norway*, *European Accounting Review*, 10:3,583-599

Pentland, B, T "*Getting comfortable with the numbers: Auditing and the micro-production of macro-order*" (*Accounting Organizations and Society* vol 18 no. 7/8pp 605-620 1993)

Radcliff, V. S. (2008),*Public secrecy in auditing: What government auditors cannot know*.*Critical Perspective on Accounting* volum 19, January 2008 pp 99-126

Christopher Pollitt "*Performance audit in western Europe: Trends and Choices*"*Critical Perspectives on Accounting* (2003) 14, 157–170

Roberts, S. & Pollitt, C. “*Audit or Revaluation? A national Audit office VFM study*” Volume 72, Issue 4, pages 527–549, December 1994

Thomasson, A. (2009) Exploring the ambiguity of hybrid organisations: A stakeholders approach. *Financial Accountability & Management*, 25(3), August 2009, 0267-4424

Öhman, P. (2004). Revisorers perspektiv på revision - En fråga om att följa upp trampade stigar. Luleå: Luleå tekniska universitet - Licentiatuppsats.

Lagar, offentliga tryck och tidningsartiklar

“Kommuner behöver revision” Inga Britt Ahlenius Ledare i Dagens Nyheter 2013-07-29

Hur styrs och granskas kommunala bolag? Erfarenheter och lärdomar från Norrköpings kommun. Gissur Ó. Erlingsson, Mattias Fogelgren, Fredrik Olsson, Anna Thomasson, Richard Öhrvall. Centrum för kommunstrategiska studier Rapport 2014:06

Regeringens proposition 2005/06:55 Stärkt revision och ansvarsprövning i kommuner och landsting.

Aktiebolagslag (2005:551) (ABL)

Kommunallagen (1991:900) (KL)

Lag om revision av statlig verksamhet (2002:1 022)

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

Litteratur

Emma Bell & Alan Bryman , *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, Liber AB, Malmö 2005

Thomas Carrington- *Revision* andra upplagan Liber AB Malmö 2014

Jillian Dawes Farquhar - *Case Study Research for Business* SAGE 2014

Lekmannarevision i praktiken *Sveriges kommuner och Landsting*

Bengt Starrin och Per- Gunnar Svensson *Kvalitativ Metod Och Vetenskapsteori*. 1:a upplagan
Studentlitteratur 1994

God redovisningssed i kommunala verksamhet 2014 *Sveriges kommuner och Landsting*

Lekmannarevision i praktiken 2013 *Sveriges kommuner och Landsting* Michael Power *The Audit Society Rituals of verification* Oxford 1997

Torsten Thuren *Vetenskapsteori för nybörjare 2:a upplagan* Studentlitteratur 2007

Elektroniska källor

<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a011-2010-iaasb-handbook-isa-230.pdf>

http://www.riksrevisionen.se/PageFiles/13835/revisionens_inriktningslutlig.pdf

<http://leaccountant.com/2014/08/02/isa-230-audit-documentation-summary/>

<http://www.far.se>

www.skl.se

<https://www.sll.se>

www.saou.se

http://www.issai.org/media/13220/issai_3100_e.pdf

http://www.issai.org/media/13192/issai_4000_e_.pdf

Intervjuguide

Bakgrundsfrågor

- Hur länge har du jobbat med detta?
- Vilka uppdrag har du nu?
- Vilka bolag har du tidigare varit aktiv inom?
- Hur många timmar per år lägger du ner på revision i respektive bolag?

Praktiken

- Vad är dina arbetsuppgifter?
- Definiera din roll?
- Samarbetar ni med andra bolag eller yrkesrevisorer?
- Vad är det som ska granskas?
- Hur sker granskningen?
- Vad är styrkorna respektive svagheter med ditt yrke?
- Finns det några fördelar respektive nackdelar med ert yrke?
- Hur ser ni på lekman-profession?

Arbetsprocessen

- Hur ser arbetsprocessen ut?
- Vad är bra respektive dåligt?
- Finns det något som skulle kunna förbättras?

Stockholm Business School

Stockholm University

SE-106 91 Stockholm

Tel: 08 - 16 20 00

www.sbs.su.se



**Stockholm
University**