

Den kommunala revisionens nytta och roll

– Svaret är 64

Emma Ek Österberg
Rolf Solli

RAPPORT 30

Den kommunala revisionens nytta och roll

Emma Ek Österberg
Rolf Solli

RAPPORT 30

Denna rapport är den trettionde i det nationella kommunforskningsprogrammets rapportserie.

Redaktörer för rapportserien:

Roland Almqvist, Docent, Föreståndare för Institutet för kommunal ekonomi (IKE) vid Stockholms universitet

Björn Brorström, Professor, Rektor för Högskolan i Borås

Ulf Ramberg, Ekonomie doktor, Föreståndare för Rådet för Kommunalekonomisk forskning och utbildning (KEFU) vid Lunds universitet

Rapportserien administreras av Kommunforskning i Västsverige.

ISBN 978-91-87454-34-9

© KFi tillsammans med författarna 2015

Tel 031-786 59 00

E-post kfi@kfi.se

Förord

De fyra universitetsanknutna kommunforskningsinstituten i Göteborg, Linköping, Lund och Stockholm bedriver ett forskningsprogram för studier av kommunal resursanpassning och verksamhetsutveckling (Natkom 2). Två rapportserier har etablerats för publicering av genomförda studier och framkomna resultat. Föreliggande rapportserie innehåller tydliga teoretiska angreppssätt och tolkningar medan den andra, de så kallade Erfa-rapporterna, huvudsakligen innehåller empiriska beskrivningar och analyser.

I rapport 30 i föreliggande rapportserie studeras användning och särskilt nytta av den kommunala revisionen. Rapporten visar att fullmäktigeledamöterna anser att deras revision gör nytta. Nyttan skapas inte av varken process eller resultat, men väl av funktion. Revisionens nytta ligger i att verifiera en betydande del av de ritualer som legitimerar kommuner.

*Emma Ek Österberg
Rolf Solli*

*Författarna är verksamma som forskare vid
Kommunforskning i Västsverige, KFi, i Göteborg.*

Innehåll

Sammanfattning.....	7
1. Introduktion	9
1.1 Revisionslogiken	10
1.2 Revisionens nytta – en fråga om revisionsanvändning	12
2. Om revisionsanvändning	15
2.1 Revisionens uppgift och tänkta funktion	15
2.2 Förväntningar på, och uppfattningar om, den kommunala revisionen	17
2.3 Användare och källor till användning	19
2.4 Användningssätt	20
2.5 Sammanfattning och frågor för analysen	22
3. Studiens genomförande	24
3.1 Ekonomichefsstudien	23
3.2 Fallstudierna.....	27
4. Fallstudierna i fokus	26
4.1 Enkät till kommunfullmäktige i fyra kommuner	26
4.1.1 <i>Alla kommuner</i>	26
4.1.2 <i>Kommunfördelat</i>	27
4.1.3 <i>Rika och fattiga</i>	28
4.2 Intervju i fyra kommuner	30
4.2.1 <i>Resurser och omfattning</i>	31
4.2.2 <i>Revisionsplanering</i>	32
4.2.3 <i>Synlighet</i>	33
4.2.4 <i>Revisionen: sammanhållning och nedtonade partibeteckningar</i>	35
4.2.5 <i>Förväntningar och användning</i>	36
4.2.6 <i>Verktyg och genomslag</i>	37

5. Analys och diskussion	40
5.1 Hur uppfattas och används revisionen?	40
5.2 Skillnader i revisionsanvändning?	42
5.3 Diskussion om revisionens roll	43
Referenser	46
Bilaga	50

Sammanfattning

Denna rapport handlar om kommunal revision, med fokus på den övergripande frågan: vilken roll har revisionen i kommuner? Vi menar att denna fråga inte kan besvaras enbart genom att studera om revisionen lever upp till uttalade mål och syften, utan också måste inkludera empiriska studier av hur revision används i praktiken. En sådan studie om revisionsanvändning är angelägen. I rapporten används flera delstudier som fokuserar den kommunala revisionen men särskilt handlar det om intervjuer samt enkäter i fyra kommuner av ganska vanlig storlek men med påtagligt olika ekonomi. Det där med olika ekonomi spelar dock ingen roll för revisionens användning.

Ett tydligt resultat i studien är att revision gör nytta. En karaktäristisk egenskap i användningen av den kommunala revisionen är att det är funktionen som används, inte revisionsprocessen eller resultatet av revisionen. Nyttan ligger i själva själva institutionen eller arrangemanget. Det väsentliga tycks vara att revisionen finns, inte vad den gör. Att använda en funktion är en mer passiv form av användning än de användningssätt som diskuteras inom till exempel redovisningsfältet. Icke desto mindre är det användning, i betydelsen att något (i det här fallet revisionen som funktion) nyttjas, förhålls till, ageras på. Att revisionen finns, att revisorerna syns och att de regelbundet gör granskningar är i sig självt något som kan föranleda handling.

Slutsats blir att nyttan med revisionen ligger i att verifiera en betydande del av de ritualer som legitimerar kommuner. Och det är inte lite!

1. Introduktion

Den kommunala revisionen är ett lokaldemokratiskt kontrollinstrument som ska pröva hur nämnderna, som arbetar på kommunfullmäktiges uppdrag, hanterar sitt ansvar. Enligt kommunallagen (se kapitel 9:9) är det den kommunala revisionens uppgift att pröva om:

- verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt
- räkenskaperna är rättvisande
- den interna kontrollen som görs inom nämnderna är tillräcklig.

Revision är tvivelsutan urtypen för granskning. När Nikolaj Gogol (1809–1852) publicerade komedin ”Revisorn” lyfte han många aspekter på revision som än idag är aktuella. Pjäsen spelas kontinuerligt om än i omarbetad form. När någon korrumperad, eller någon annan som missköter sig, utsätts för revision skapar det oro. När någon utger sig för att vara revisor kan de komma ganska långt i sina krav. Gogol låter den falske revisorn få borgmästarens dotters hand. Revisorns legitimitet används av många andra än Gogol. Torgny Lindgren och Eric Åkerblom låter revisorn i församlingen utreda mordet på en präst i ”Döden ett bekymmer” (Lindgren & Åkerblom 2003). Under pseudonymen Hans Lamborn låter de samma karaktär, med annat namn, också utreda ett mord men här går historien mer ut på att revisorns frågande och ifrågasättande kan vara ganska irriterande (Lamborn 1990).

Fiktionen håller sig i närheten av verkligheten så som vi upplever den. Bli avvikelsen mellan fiktion och verklighet för stor förstår vi inte vad det handlar om och då blir allt ointressant. Nyckelord är så här långt respekt, legitimitet och irriterande vilka alla på olika sätt klarlägger vad revisionen handlar om. Det outtalade men självklara i berättelserna är att revisorn har möjlighet att påkalla den yttersta makthavarens, principalens, uppmärksamhet.

Denna rapport handlar om kommunal revision, med fokus på den övergripande frågan: vilken roll har revisionen i kommuner? Vi menar att denna fråga inte kan besvaras enbart genom att studera om revisionen lever upp

till uttalade mål och syften, utan också måste inkludera empiriska studier av hur revision används i praktiken. En sådan studie om revisionsanvändning är angelägen av flera skäl. Ett sådant skäl är att revision i kommuner, lands- ting och regioner är under en särskild typ av debatt. Angreppen seglar in från diverse håll (ingen nämnd och ingen glömd), det verkar vara hög tid att bidra med fakta i målet. Samtidigt är revision en del av en påtaglig megatrend (Czarniawska & Solli 2014). Alltmer av det vi gör i organisationer granskas, verifieras och kritiseras av någon extern, oberoende aktör (Johansson och Lindgren 2013; Levay och Waks 2006). Granskning betraktas här som en paraplybenämning för olika granskningsformer, där revision utgör en sådan. Andra vanliga granskningsformer i offentlig sektor är tillsyn, utvärdering och ackreditering. Sedan 1980-talet har mer och bättre granskning kommit att bli en förespråkad lösning på allehanda problem i både offentlig och privat sektor.

Granskning sägs främja transparens, möjliggöra ansvarsutkrävande, bidra till lärande och utveckling. Tendensen är likartad i hela västvärlden. I svensk offentlig sektor har nya granskningsfunktioner tillkommit (t ex Skolinspektionen och Inspektionen för arbetslöshetsförsäkringen, IAF) och gamla sådana har synliggjorts. En mängd nya företeeser har gjorts till föremål för granskning (Ek 2012). Granskning är ett nyckelinstrument i styrningen vars effekter och effektivitet är under ständig debatt.

1.1 Revisionslogiken

Den ökade användningen av granskning som ett instrument för styrning har beskrivits och förklarats av bl.a. Michael Power (1996; 1997) som en idé som spridits i hela västvärlden som underbygger och formar granskning som praktik. Idén är här den finansiella revisionens logik som, översatt till andra områden, bidrar till att forma ansvarighetsrelationer och en viss organisatorisk praktik. Logiken i den finansiella revisionen är att revision behövs för att överbrygga den informationsasymmetri som finns mellan principal (ägaren) och agent (den operativa ledningen). Det primära syftet är att minska osäkerheten kring en organisations ekonomiska redovisning. Mer precist är det den finansiella revisionens uppgift att verifiera den ekonomiska redovisningen och därigenom försäkra ägarna, och andra intressenter, om att redovisningen är rättvisande (Carrington 2014). Genom revisionens bestyrkande ska redovisningens trovärdighet öka. Revisionen är, enligt detta synsätt, ett verktyg för att skapa förtroende i systemet och därigenom möjliggöra ekonomiskt handlande (Gometz 2007).

På det idémässiga planet ligger värdet av revisionens bestyrkande i att revisorn agerar som en oberoende granskare. Endast om revisorn är oberoende – och därmed förmodat objektiv – antas revisionen kunna tillföra den extra trovärdighet till redovisningen som revisionslogiken förutsätter. Det är med andra ord i oberoendet som revisorn, och revisionen som helhet, antas hämta sin legitimitet (Power 1996). Revisorn är en utomstående, som gör tillfälliga nedslag i verksamheten. Denna position gör dem till legitima granskare eftersom de inte antas ha några egna intressen i de frågor de undersöker. Det är därför inte alls märkligt att man på revisionsområdet anstränger sig för att organisera sig på ett sätt som antas främja oberoende (se Bringselius 2013) och för att upprätthålla och manifestera oberoendet i revisionspraktiken (Pentland 1993; Ek 2012). Att vi säger att revisionen är oberoende behöver självfallet inte betyda att det är så. Det behöver inte heller betyda att oberoende ger legitimitet. Hur det i praktiken står till med det sistnämnda kan diskuteras.

Det är bland annat i frågan om oberoende som den kommunala revisionen får utstå en hel del kritik. Den kommunala revisionen är ett politiskt organ som utgörs av minst fem politiker valda av fullmäktige. Dessa kallas ibland de förtroendevalda revisorerna. Det är de som beslutar om granskningsområden, som fattar beslut i varje enskild granskning, och som årligen tar ställning i ansvarsfrågan som ett uttalande i revisionsberättelsen till fullmäktige. Till sin hjälp i det praktiska utförandet av granskningarna har revisionen sakkunniga biträden. De sakkunniga är antingen anställda i ett revisionskontor inom kommunen, eller på ett revisionsbolag från vilket de valda revisorerna upphandlar tjänsten. Kritiken mot den kommunala revisionen handlar primärt om det partipolitiska beroendet; att politiker granskar sina egna partikamrater i kommunen där de verkar. Denna typ av beroende/oberoende skiljer sig från organisatoriskt beroende (att granskare och granskad finns i samma organisation) och finansiellt beroende (att granskaren är ekonomiskt beroende av dem de granskar). Det skiljer sig också från jäv, som handlar om att ha en personlig koppling till det som granskas. Principiellt är alla dessa typer av beroenden problematiska i en revisionskontext eftersom de antas påverka revisorns vilja och förmåga att göra objektiva bedömningar, och därigenom också den uppfattade nyttan med revision. Så här kan det uttryckas:

Det centrala är att granskningen kommer utifrån, från någon som inte har några lojalitetsband som hindrar en effektiv revision (debattinlägg i Balans den 27 juli 2013).

I praktiken är förstås fullständigt oberoende omöjligt att uppnå. Det intressanta för den här rapportens vidkommande är dock inte i vilken grad de kommunala revisorerna är beroende/oberoende. Snarare är det väsentliga på vilket sätt kraven på oberoende – och andra krav som riktar sig mot revisorerna och revisionen – hanteras i praktiken och vilken betydelse detta har för revisionens användbarhet.

1.2 Revisionens nytta – en fråga om revisionsanvändning

Nyttan med revision är en ständigt aktuell fråga. Är revisionen effektiv? Hur främjas och hämmas nytta i revisionsammanshang? Positiva och negativa effekter av revision har pekats ut som viktiga att väga mot varandra för att möjliggöra en bedömning av revisionens effektivitet (se Pentland 2000). Samtidigt diskuteras för- och nackdelar med olika ansatser och förhållningssätt i revisionen. Gör revisionen mest nytta om den agerar som ”förändringsagent” eller ska den på ett mer renodlat vis agera som extern ”kontrollant” (Skaerbaek 2009; Morin 2011)?

Ett sätt att närma sig frågan om revisionens effektivitet är att ta fasta på användningen av revision. Vad gör man i kommunerna med den revision som genomförs? Används den, och i så fall på vilket sätt? Att revision används kan ses som en förutsättning för att revisionen överhuvudtaget kan göra nytta. Icke-användning vore att slösa bort det revisorerna gör. Men på vilket sätt revisionen gör nytta – det vill säga vilken funktion revisionen har i den kommunala demokratin – beror rimligen på hur revisionen används. I tidigare forskning har det visats att granskning, däribland revision, kan användas av många olika aktörer, på många olika sätt i organisationer (Rombach och Sahlin-Andersson 1995; Weiss 1998; Ek 2012). Den instrumentella användningen av granskningsresultat är bara ett av flera användningssätt (ofta förhållandevis begränsat). Andra användningssätt som pekats ut i forskningen är legitimerande och kunskapsbyggande användning. Det visas också tydligt att det ofta är processen och inte resultatet som används. Granskning fyller på så vis flera olika funktioner i praktiken. När det gäller den kommunala revisionen finns det inte särskilt mycket kunskap om hur den används i praktiken. Vi vet att revisionen riktar sig till olika aktörer och att det därmed finns flera potentiella användare av revision: kommunfullmäktige

som uppdragsgivare; den granskade verksamheten, och; medborgarna för insyn och möjligheter till ansvarsutkrävande. Däremot är kunskapen om hur olika aktörer uppfattar och använder den kommunala revisionen i praktiken begränsad. Syftet med denna rapport är att bidra med sådan kunskap, och utifrån denna diskutera den kommunala revisionens roll.

Av särskilt intresse för studien är eventuella olikheter i revisionsanvändning mellan kommuner. Av SKL:s kartläggningar framgår att revisionens förutsättningar varierar kraftigt mellan kommuner, inte minst varierar resurserna till revision. Att tala om den kommunala revisionen som en sammanhållen företeelse är därför inte rättvisande. I denna studie fokuserar vi på fyra mindre kommuner med ett invånarantal på 10 000-18 000 och en årlig budget för revision på 700 000-1 200 000 kronor. Genom att jämföra fyra kommuner kan vi relatera uppfattningar om och användning av revisionen i praktiken till förutsättningar för revisionen t ex arbetssätt och organisering. En fråga som vi särskilt intresserar oss för är om uppfattningarna om och användningen av revision påverkas av det ekonomiska läget i kommunen/regionen. Utifrån traditionell revisionslogik och teorier om revision ökar revisionens betydelse när det går dåligt (Power 1997, Czarniawska & Solli 2014). Ju svårare förutsättningar för agenten att utföra sin uppgift, desto större anledning för principalen att bevaka sina intressen. Men hur ser det ut i praktiken? Ökar förväntningarna på kommunal revision, och används den på ett annorlunda vis när ekonomin är kärv jämfört med när ekonomin är stabil?

De två frågor som studeras och besvaras i den här rapporten är alltså:

- 1) Hur uppfattar och använder olika aktörer den kommunala revisionen i praktiken och varför?
- 2) Finns det någon skillnad i revisionsanvändning mellan kommuner med svag respektive stabil ekonomi?

Rapporten är upplagd på följande vis. I kapitlet som följer presenteras en referensram med utgångspunkt i begreppet revisionsanvändning som diskuteras och problematiseras utifrån revisions- och redovisningsforskning. I kapitlet därefter presenteras grunderna för den kommunala revisionen och studiens genomförande beskrivs. Därefter följer två kapitel om revisionsanvändningen i de studerade kommunerna. I det första av de två (kapitel fyra) beskriver vi uppfattningar och användningssätt i de studerade kommunerna. I kapitel fem analyserar och diskuterar vi med grund i jämförelsen mellan kommu-

nerna tänkbara förklaringar till användningssätten samt analyserar eventuella skillnader mellan ekonomiskt starka och ekonomiskt svaga kommuner. Rapporten avslutas med en sammanfattande diskussion om den kommunala revisionens möjligheter och begränsningar.

2. Om revisionsanvändning

Användning är ett begrepp som förekommer flitigt i både redovisnings- (se t ex Burchell m fl 1980; Macintosh 1985; Solli 1991; Rombach och Sahlin-Andersson 1995; Power 1997) och granskningslitteraturen (Weiss 1998; Pentland 2000; Ek 2012; Johansson och Lindgren 2013). Utgångspunkten är att användning är en förutsättning för nytta, därtill att företeelser (t ex redovisning) inte kan studeras på ett meningsfullt sätt utan att inkludera mottagandet. Med användningsbegreppet riktas uppmärksamheten mot mottagare av revision och vad de gör med revisionen, för att på så vis kunna förstå vad revision är (eller blir) i praktiken.

I frågorna som ska besvaras i den här studien ingår också uppfattningar om revisionen. Med uppfattningar menas den förståelse olika individer har för en företeelse. I den här studien undersöker vi detta genom att lyssna till beskrivningar av och berättelser om revision. Vad tycker de vi studerar om revisionen? Hur beskriver de den? Hur menar de att den borde vara? Som vi ser det är uppfattningar och användning integrerat i praktiken. Om vi inte försöker förstå aktörernas förståelse av revisionen blir det inte meningsfullt att studera användningen. Nämda får till följd att olika aktörers syn på revisionens effektivitet och deras förhållningssätt till revisionens tänkta funktion blir centralt i studien. Däremot gör vi ingen egen mätning eller värdering av revisionens förmåga att leva upp till uppställda mål och krav. Sådan utvärdering av den kommunala revisionen överlämnar vi åt andra att göra.

2.1 Revisionens uppgift och tänkta funktion

Den offentliga revisionens roll och uppgifter kan ses från olika perspektiv. Övergripande handlar revision om att granska räkenskaper och verksamhet i efterhand, vilket sker inom både privat och offentlig sektor. Ordet revision härstammar från latinets *revidere* vilket betyder ”se tillbaka” och revision har traditionellt varit förknippad med olika typer av efterhandskontroll. Den kommunala revisionen, som står i centrum i den här rapporten, är ett lokaldemokratiskt kontrollinstrument som har i uppdrag att granska och bedöma ansvarstagandet i den kommunala verksamheten. Det är kom-

munfullmäktige, och i förlängningen medborgarna, som är revisionens uppdragsgivare. Ett sätt att förstå revisionens roll är att utgå från olika typer av målformuleringar. Centralt har Sveriges kommuner och landsting tagit fram en dokumentation av god revisionsred (SKL 2014) vari den kommunala revisionens uppgift och process preciseras. Det finns också lokala målformuleringar som kommit fram i tidigare studier av kommunal revision (t ex Axelsson & Karlsson 2009; Ek & Solli 2013). Enligt dessa målformuleringar är revisionens uppgift att:

- Påverka kommunens måloppfyllelse positivt
- Påverka kommunens styrning positivt
- Påverka kommunens uppföljning positivt
- Påverka kommunens kontroll positivt
- Motverka förtroendeskada och annan immateriell skada i kommunen
- Motverka ekonomisk skada i kommunen
- Motverka obehörigt beslutsfattande i kommunen
- Främja en rättvisande redovisning i kommunen

I vilken utsträckning revisionen uppfattas leva upp till dessa mål, hur och varför är en väsentlig fråga. En annan väsentlig fråga rör revisionens arbetsätt och roll som granskare. Även om den kommunala revisionen är lokaldemokratiskt förankrad, och revisorerna är förtroendevalda, ska de vara oberoende och granska verksamheten och ansvarstagandet på ett objektivt sätt. Den oberoende ställningen är, som nämnts, central för att revisionen ska uppfattas som legitim (Power 1997). Mot denna bakgrund har vi kompletterat de konkreta uppgifterna redovisade i listan ovan med påståenden vad vi uppfattar som institutionaliserade normativa idéer om revisionens roll och funktion:

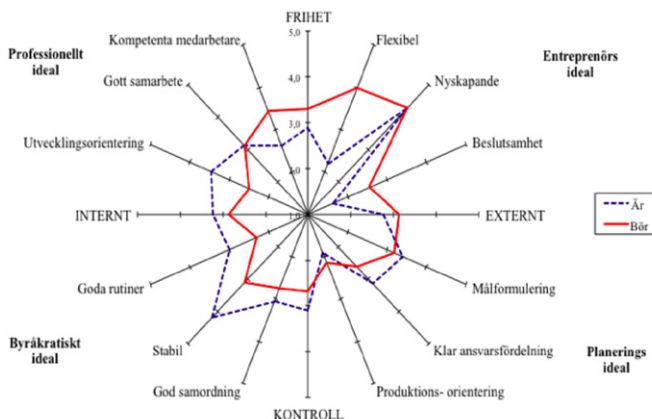
- Revisionen i kommunen har hög legitimitet
- Revisionen i kommunen är oberoende i sitt arbete
- Revisionen i kommunen är objektiv i sitt arbete
- Revisionen i kommunen främjar verksamheten
- Revisionen i kommunen gör nytta

Samtliga punkter redovisade i de båda listorna ovan är uttryck för revisionens uttalade mål och syften: både vad gäller resultat och process.

2.2 Förväntningar på, och uppfattningar om, den kommunala revisionen

I praktiken varierar både förväntningarna på output och process, och uppfattningarna om faktisk output och process, i den kommunala revisionen. I en tidigare studie av revisionen i region Skåne (Ek och Solli 2013) har vi jämfört uppfattningar om hur revisionen uppfattas arbeta och dess resultat med hur olika aktörer (regionfullmäktige och chefer i verksamheten) tycker att det borde vara. Jämförelsen grundar sig i en modell med fyra ideal (vidareutvecklad från Quinn & Rohrbaughs, 1981; Mintzberg, 1983; sammanfogad i Brorström 1990):

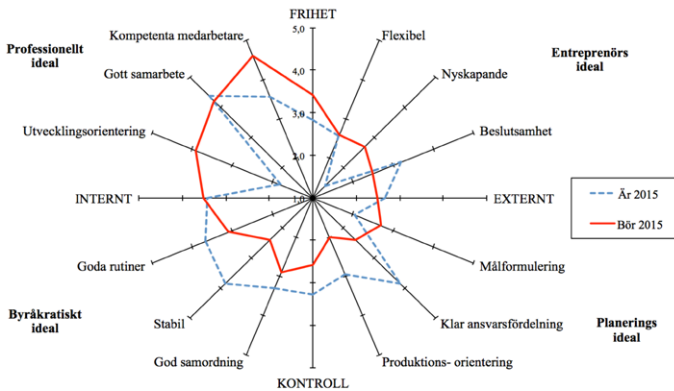
- **Det byråkratiska idealet:** *god samordning* via en central ledning, regler och beslut; goda rutiner som garanterar enhetlighet och likabehandling; stabil och förutsägbar.
- **Planeringsidealet:** effektiv organisation genom god förmåga att *formulera klara mål*; klar ansvarsfördelning; självklar produktionsorientering så att planer genomförs.
- **Det professionella idealet:** litar till medarbetarnas professionella kompetens att lösa varierande uppgifter; *god kompetens* bland medarbetare; *gott samarbete* mellan kollegor; *utvecklingsorienterad* organisation.
- **Entreprenörsidealet:** handlingsorienterat; *beslutsambet* så att man snabbt kommer från problem via beslut till handling; organisationen har en *nyskapande orientering* (hittar fiffiga lösningar); *flexibilitet* i relation till varierande förutsättningar.



Figur 1: Regionfullmäktige i Skånes syn på revisionen

Figur 1 visar att fullmäktigeledamöterna tyckte att revisionen gott kunde vara mindre byråkratisk och mer entreprenöriell. Det är särskilt flexibilitet och kompetens som efterlystes och det fick gärna öka på bekostnad av stabiliteten. (Ek & Solli 2013, sidan 21).

Motsvarande undersökning har gjorts för landets samtliga ekonomichefer 2013 och 2015. Ekonomicheferna har nog mest kontakt med revisionen när det gäller den mer renodlade redovisningsrevisionen men känner till vad revisionen gör i övrigt också (Solli 1999, 2014). I figur 2 redovisas resultaten från undersökningen 2015:



Figur 2: Ekonomichefernas syn på revisionen

Av figur 2 framgår att revisionen enligt ekonomicheferna bör betona kompetens, samarbete och utvecklingsorientering. Dessa ideal når den kommunala revisionen upp till endast i begränsad omfattning. Särskilt utvecklingsorienteringen är bristfällig, anser ekonomicheferna som karaktäriserar revisionspraktiken mer i termer av byråkrati. Liknande förhållanden gäller för övrigt för år 2013.

Resultaten pekar på att det finns ett förväntningsgap i den kommunala revisionen, vilket också påpekats i andra studier (se Liggio 1974; Porter 1993). Med förväntningsgap menas att det finns en skillnad mellan vad å ena sidan olika revisionsanvändare förväntar sig att revisionen ska uträtta och å andra sidan vad revisorerna uträttar eller anser sig ha i uppdrag att uträtta. Förväntningsgapet kan gälla både process (hur revisionen utförs) och resultat (vad revisionen levererar). Därtill kan olika aktörer ha olika förväntningar vilket gör att det i praktiken ofta existerar mer än en typ av gap i en och samma

revisionskontext. I studien av revisionen i region Skåne visade vi exempelvis att förväntningarna på revisionen var olika beroende på domän (politisk, administrativ eller professionell), hierarkisk nivå i organisationen samt kunskap och tidigare erfarenhet av revisionen (Ek och Solli 2013).

2.3 Användare och källor till användning

Som nämnts är ett sätt att studera nyttan med revision att ta fasta på hur revision används. Användning kan vara kopplat till revisionens mål, men behöver inte vara det. Tidigare granskningsstudier har snarare visat att de som granskas ofta använder granskning på olika kreativa sätt som ibland kan motverka granskningens uttalade syften (Johansson och Lindgren 2013). Exempelvis kan de granskades förberedelser inför granskning bidra till att uppmärksamheten riktas mot administrativa frågor istället för frågor om kvalitet och resultat. Det finns också studier som visar att granskningsresultat omtolkas och översätts på ett sätt som gagnar särskilda intressen i de granskade organisationerna (Levay och Waks 2006; Ek 2012)

Användbarhet anses vara ett viktigt kriterium på en lyckad granskning. Med användning menas vanligtvis att resultaten av en granskning nyttjas i ett förändringsarbete, dvs. att den information och kunskap granskningen genererar ligger till grund för åtgärder. Användningen är i detta sammanhang kopplad till de som granskats och innebär att den återföring av resultat som en granskare, t ex en revisor, gör i något avseende påverkar verksamheten. I revisionsssammanhang kallas denna funktion ibland revision som förbättran (Carrington 2014). Denna idé är nära besläktad med tankegångar inom utvärderingsforskningen där det finns en stark tro på utvärdering som ett verktyg för lärande och kunskapsproduktion. Bristande användning (vilket enligt forskning framstår som regel snarare än undantag) är mot denna bakgrund resursslöseri och därmed ett stort problem (se Weiss 1998; Lindgren 2008).

Men att enbart betrakta användning utifrån dess instrumentella sida är enligt många alltför ensidigt och ger en mekanisk och kontextlös bild av praktiken. Tvärtom är användning en komplex företeelse där en och samma granskning kan användas på flera sätt, av olika aktörer och vid skilda tidpunkter. I utvärderingslitteraturen talas det om flera användare, olika slags användning och olika källor till användning (Weiss 1998). När det gäller källor till användning har processen särskilt poängterats, dvs. att det inte i första hand är resultatet av en utvärdering, utan processen, som används (Rombach och Sahlin-Andersson 1995). Samma sak har lyfts fram i revisionslitteraturen där

revisionsprocessens sociala och förhandlande karaktär betonas (Carrington 2014; Power 1996; Pentland 1993). Den sociologiskt inriktade revisionslitteraturen illustrerar revisionens förmåga att skapa komfort (i betydelsen trygghet, lättnad, bekvämlighet) på ett sätt som pekar på processens betydelse (se Carrington och Catusús 2007; Power 2003). Att skapa komfort syftar i detta sammanhang både på revisionsanvändarna och revisorerna. Betraktar man revisionsanvändarna ur ett komfortperspektiv handlar processen om att få ett kvitto på att allt är under kontroll: revisionen finns där som en garant för att allt står rätt till och behöver därmed inte höras så mycket för att höra nytta. Betraktar man revisorerna ur ett komfortperspektiv är fokus på hur revisionsprocessen, och allt det som revisorn gör, leder fram till ett tillstånd där revisorerna avlägsnat tillräckligt många orosmoln för att känna sig tillräckligt trygga med sin bedömning (Carrington och Catusús 2007).

Genom att lyfta fram processanvändningen blir det också tydligt att det finns många potentiella användare i de reviderade organisationerna. Det finns ansvariga politiker, chefer på olika nivåer, verksamhetsföreträdare, medarbetare och stabspersonal som alla har olika intressen i organisationen (Cyert och March 1963) och därmed olika intressen avseende revisionen (se Ek 2012; Ek och Solli 2013). Därtill kommer andra typer av användare såsom fullmäktige som är revisionens uppdragsgivare, och medborgare som också kan använda den kommunala revisionen för insyn och ansvarsutkrävande.

2.4 Användningssätt

Hittills har vi diskuterat olika källor till användning (resultat och process) och betonat att det finns många potentiella användare av revision (olika aktörer). På frågan hur dessa aktörer använder resultat och/eller process har man i revisions- och övrig granskningslitteratur pekat på olika användningssätt. Instrumentell användning har kompletterats med t ex taktisk, konceptuell och rituell användning (se Rombach och Sahlin-Andersson 1995). Också i redovisningslitteraturen är användning ett centralt undersökningsobjekt (Macintosh 1985, Solli 1991, Donatella 2010). Redovisningsinformation har beskrivits som mer eller mindre användbar, olika användningssätt har lyfts fram och redovisningens roller i praktik och teori har diskuterats och problematiserats. Burchell m fl (1980) betonar att redovisningens roller i praktiken är skilt från de roller redovisning traditionellt tillskrivs i redovisningslitteraturen. De lyfter fram fyra roller redovisning kan ha i praktiken, formulerade som metaforer. Två av dessa roller finns omnämnda och dis-

kuterade i den traditionella redovisningslitteraturen (answer machine och learning machine) medan de båda andra inte finns beskrivna på samma sätt (ammunition machine och rationalization machine). Burchell m.fl. (1980) relaterar de fyra rollerna till det organisatoriska sammanhang vari redovisning sker och används, mer precist till grader av osäkerhet i det organisatoriska sammanhanget. Två typer av osäkerhet diskuteras: 1) osäkerhet när det gäller mål (objectives) och, 2) osäkerhet när det gäller kausalitet, det vill säga vilka handlingar som orsakar vilka konsekvenser.

		Osäkerhet avseende mål	
		Låg	Hög
Osäkerhet avseende orsak och verkan	Låg	Svars- maskiner	Ammunitions- maskiner
	Hög	Svars-/Lärande- maskiner	Rationaliserings- maskiner

Figur 3. Tänkbara funktioner av revision. (Efter Burchell m fl 1980)

I situationer som är förutsägbara och därmed möjliga att planera och kalkylera, dvs. i situationer där osäkerheten både vad gäller mål och kausalitet är låg, tenderar redovisning att användas som *en svarsmaskin*. Om det däremot finns en hög grad av osäkerhet vad gäller kausalitet (men fortfarande låg grad av osäkerhet vad gäller mål) fungerar redovisning mer som *lärandemaskin*, vilket har många likheter med idén om revision som förbättrare. I situationer där det råder hög osäkerhet om målen (och låg osäkerhet om kausalitet) får redovisningen en roll som *ammunitionsmaskin* och används för att driva fram egna positioner.

Rather than creating a basis for dialogue an interchange in situations where objectives are uncertain or in dispute, accounting systems are often used to articulate and promote particular interested positions and values.
(Burchell m fl 1980, s 17)

Utgångspunkten här är att organisationer inte är homogena enheter med ett gemensamt intresse utan snarare är arenor för varierande intressen (se Cyert & March 1963). Detta gör styrning särskilt komplicerat och det är i ett sådant sammanhang redovisning som ammunition ska ses. Slutligen diskuterar Burchell m fl (1980) redovisning som *rationaliseringsmaskin* vilket de menar

är en funktion som är påtaglig i situationer präglade av hög osäkerhet både vad gäller mål och kausalitet. I sådana situationer är redovisningens roll främst att rationalisera och rättfärdiga handlingar som redan beslutats om:

”...there is often a need for a retrospective understanding of the emergence of action, for an expression of a more synoptic organizational rationale or at least one which is seemingly consistent with formal expressions of organizational aims. And this particularly might be the case where there are dominant external interests in the decision making process” (Burchell m fl 1980, sidan 18).

Utifrån Burchell m fl (1980) är det organisatoriska sammanhanget en förklaring till användningssätten. Användningssätten och hur de relaterar till de båda dimensionerna av osäkerhet tar vi med oss i analysen av hur den kommunala revisionen används och varför.

2.5 Sammanfattning och frågor för analysen

De två frågor som står i centrum för rapporten presenterades i kapitel ett och lyder:

- 1) Hur och varför uppfattar och använder olika aktörer den kommunala revisionen i praktiken?
- 2) Finns det någon skillnad i revisionsanvändning mellan kommuner med svag respektive stabil ekonomi?

I det här kapitlet har vi presenterat olika begrepp och modeller för att studera och analysera revisionsanvändning. I inledningen lyfte vi fram den kommunala revisionens uttalade mål och syften och presenterade tidigare forskning om hur olika aktörer uppfattar att revisionen lever upp till dessa mål och syften (output). Det finns också mål om, och förväntningar på, revisionens arbetssätt och organisering (process) som har betydelse för hur revisionens uppfattas. Tidigare forskning visar att olika aktörer har olika förväntningar på output och process, och att de gör olika bedömningar av faktisk output och process. Sådana förväntningar och bedömningar är centrala för att förstå hur revisionen uppfattas, och i förlängningen hur revisionen används, vilket vi kommer att ta fasta på i analysen av det empiriska materialet i den här rapporten.

Vi har också presenterat forskning kring begreppet användning utifrån både revisions- och övrig granskningslitteratur samt redovisningslitteratur.

Med detta som grund har vi diskuterat källor till användning, olika användare och olika användningssätt. I analysen tar vi fasta på Burchell m fl (1980) typologi för att sortera och kategorisera empiriska iakttagelser utifrån frågan hur revisionen används i de studerade kommunerna och varför.

3. Studiens genomförande

Studien bygger på flera olika datakällor, samtliga tidigare opublicerade. Dels används en enkät som riktats till ekonomichefer i svenska kommuner dels handlar det om fyra fallstudier som bildar ett jämförande material.

3.1 Ekonomichefsstudien

Den första källan har redan presenterats översiktligt och den utgår från den sk Ekonomichefsenkäten (Nilsson 2014) som nära nog årligen riktas till kommunala ekonomichefer i Sverige. Ekonomicheferna får svara på frågan om hur de ser på ekonomin i kommunen innevarande år. I enkäten för 2014 svarade 9 procent att de inte kommer att klara balanskravet. Å andra sidan uppgav 38 procent att de med säkerhet skulle klara balanskravet. Detta kan vi koppla till hur ekonomicheferna ser på revisionen avseende organisatoriska variabler som presenterades i figur 1 och 2. Vi refererar till det här delmaterialet som Ekonomichefsstudien.

3.2 Fallstudierna

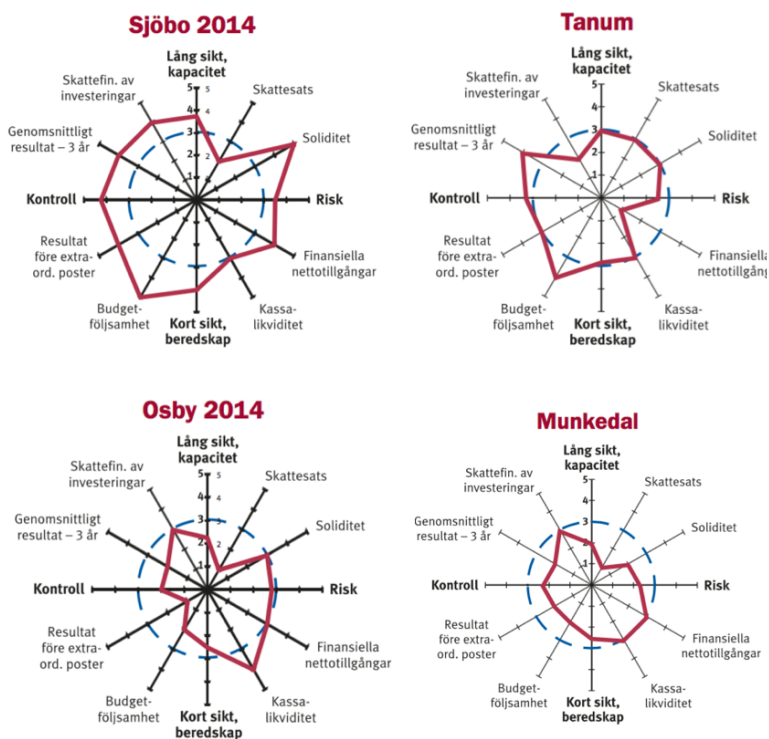
Huvuddelen av vårt fältmaterial fylls av en studie av fyra kommuner. Varje kommun studeras dels genom att viktiga aktörer intervjuas, cirka fem i varje kommun inkluderande kommunstyrelsens ordförande, kommunchefen, ekonomichefen, en nämndordförande och en förvaltningschef som varit särskilt mycket i kontakt med revisionen samt revisionens ordförande.

Till detta kommer att vi i enkätform har ställt frågor till ledamöterna i kommunfullmäktige i de fyra kommunerna. Frågorna till kommunfullmäktigeledamöterna är genomgående genererade från den tidigare redovisade referensramen om användning och nytta. Det är inte många frågor, totalt 20 stycken som ställts, men ändå handlar det om en måttlig svarsfrekvens. Räknat med svar per fullmäktigeplats varierar svarsfrekvensen mellan 37 och 61 procent.

Kriterier för vad som är en rik respektive fattig kommun är alltid diskutabelt. Här har vi valt kommuner som de flesta skulle säga är ”rika” respektive ”fattiga”. Våra viktigaste indikatorer går att hitta i respektive kommuns

årsredovisningar. De kommuner vi studerat är Sjöbo (rik, 18 465 invånare), Osby (fattig, 12 526 invånare), Tanum (rik, 12 465 invånare) och Munkedal (fattig, 10 218 invånare).

En sammanställning av respektive kommuns årsredovisning för 2014 framgår av figur 4. De finansiella profilerna konstrueras i stort sett årligen för de flesta kommunerna i Sverige av Kommunforskning i Västsverige, (se Brorström m.fl. 1999).



Figur 4. Finansiella profiler för de valda kommunerna.

Diagrammen har konstruerats utifrån kommunernas årsredovisningar för 2014 av Kommunforskning i Västsverige. Diagrammen konstrueras relativt respektive regions medelvärde. Ju mer variabler som hamnar utanför den blå ringen desto bättre är kommunen i förhållande till andra kommuner i regionen.

4. Fallstudierna i fokus

I detta kapitel presenteras framför allt studiens empiriska material avseende de fyra kommunerna. Först återger vi centrala resultat av enkäterna till kommunfullmäktigeledamöterna i våra fyra kommuner. Därefter beskriver vi vårt intervjumaterial.

4.1 Enkät till kommunfullmäktige i fyra kommuner

4.1.1 Alla kommuner

Sammantaget redovisas svaren från de fyra kommunernas fullmäktige avseende revisionens uppgifter i tabell 1. Det är tämligen klart att revisionen bäst klarar sina uppgifter som att främja rättvisande redovisning och kontroll, följt av uppföljning. Det revisionen klarar minst är att motverka ekonomisk skada men det är inga stora skillnader det handlar om. Genomgående gäller att revisionen värderas i detta avseende som närmare ”I stor utsträckning” än ”I måttlig utsträckning”.

	Index
Revisionens arbetsinsatser påverkar kommunens måluppfyllelse	55
Revisionens arbetsinsatser påverkar kommunens styrning	56
Revisionens arbetsinsatser påverkar kommunens uppföljning	67
Revisionens arbetsinsatser påverkar kommunens kontroll	68
Revisionens arbetsinsatser motverkar förtroendeskada och annan immateriell skada i kommunen	63
Revisionens arbetsinsatser motverkar ekonomisk skada i kommunen	54
Revisionens arbetsinsatser motverkar obehörigt beslutsfattande i kommunen	59
Revisionens arbetsinsatser främjar en rättvisande redovisning i kommunen	68
Revisionens arbetsinsatser motverkar icke-lagenlig verksamhet	65

Tabell 1. Fullmäktiges syn på revisionens hantering av dess uppgifter. Index går från 0 till 100 där 0 betyder Inte alls, 50 I måttlig utsträckning och 100 I mycket stor utsträckning

Ett annat perspektiv handlar om att värdera ett antal egenskaper hos revisionen, se tabell 2. Här redovisas höga värden genomgående. Här handlar

det om värden som ligger runt ”I stor utsträckning”. Nyttan är en egenskap som självfallet skall hållas under observation. Medelvärdesindex på 75 för de fyra kommunerna är ungefär det samma som gällde för Skåne-regionen. Men betraktas nyttan utifrån ett balansmått¹ blir det en tydlig skillnad. För de fyra små kommunerna blir balansmättet 64 medan det blev 52 i undersökningen i Region Skåne. Svaret på nyttan är alltså 64².

Noterbart är också det höga värdet vad det gäller opartiskhet. Som balansmått handlar det om 62.

	Index
Revisionen i kommunen har hög legitimitet	71
Revisionen i kommunen är opartisk i sitt arbete	79
Revisionen i kommunen är objektiv i sitt arbete	78
Revisionen i kommunen främjar verksamheten i kommunen	74
Revisionen i kommunen gör nytta	75

Tabell 2. Fullmäktiges syn på revisionens egenskaper.

Index går från 0 till 100 där 0 betyder Inte alls, 50 I måttlig utsträckning och 100 I mycket stor utsträckning

Fullmäktigeledamöterna anser att det är lagom många granskningar. Kvaliteten på granskningarna anser man är ganska god och granskningsområdena relevanta.

	Index
Granskningarnas antal är	54
Granskningarnas kvalitet är	73
Valet av granskningsområden är	71

Tabell 3. Fullmäktiges syn på revisionen.

Index går från 0 till 100 där 0 betyder För få/Undermåligt/Inte alls relevant, 50 Lagom/Acceptabel/Ganska relevant och 100 För många/God kvalitet/Helt relevant

Vi återkommer i analyserna till mer värderande reflektioner. Här ska dock noteras att det är en ganska positiv bild av revisionen i de fyra kommunerna som framträder. Samtidigt finns det anledning att närmare betrakta var och en av de fyra kommunerna.

1) Balansmått = % (I mycket stor utsträckning + I stor utsträckning)-(I liten utsträckning + Inte alls). Resultatet kan alltså gå från +100 till -100.

2) Jämför med Douglas Adams ”Liftarens guide till galaxen” där svaret på den universella frågan var 42, men där får vi inte veta frågan.

4.1.2 Kommunfördelat

Kommunerna är olika men tydligen också i många avseende lika. När det gäller revisionernas uppgifter finns det inte mycket som sticker ut åt något håll. Av 36 olika värden är det åtta som avviker mer än 10 procent från medelvärdet, används ett gränsvärde på 20 procent är det enbart ett värde som syns (se tabell 4). I det här avseendet är kommunerna alltså överlag mer lika än olika.

En känsligare analys visar att det är två kommuner som sticker ut och detta i olika avseenden. I Munkedal är det relativt låga värden avseende revisionens uppgift att påverka kommunens måluppfyllelse. I Sjöbo anser man särskilt starkt att revisionen påverkar kontrollen i kommunen.

	Sjöbo	Ta- num	Mun- kedal	Osby
Revisionens arbetsinsatser påverkar kommunens måluppfyllelse	63	54	42	56
Revisionens arbetsinsatser påverkar kommunens styrning	64	57	52	50
Revisionens arbetsinsatser påverkar kommunens uppföljning	69	69	67	64
Revisionens arbetsinsatser påverkar kommunens kontroll	72	67	61	70
Revisionens arbetsinsatser motverkar förtroendeskada och annan immateriell skada i kommunen	61	63	58	66
Revisionens arbetsinsatser motverkar ekonomisk skada i kommunen	49	65	50	50
Revisionens arbetsinsatser motverkar obehörigt beslutsfattande i kommunen	59	58	57	63
Revisionens arbetsinsatser främjar en rättvisande redovisning i kommunen	68	70	68	68
Revisionens arbetsinsatser motverkar icke lagenlig verksamhet	60	64	67	69
Medelvärde	63	63	58	62

Tabell 4. Fullmäktiges syn på revisionens uppgifter.

Index går från 0 till 100 där 0 betyder Inte alls, 50 I måttlig utsträckning och 100

I mycket stor utsträckning

Genomgående gäller att fullmäktigeledamöterna ger höga värden när det gäller revisionens legitimitet, opartiskhet, objektivitet samt nytta (se tabell 5). Den variabel vi helst håller oss till är Nyttan. Som Index hamnar Osby högt vilket beror på att många där tycker att revisionen är i måttligt nyttig och att få är kritiska. Mätt som opinion, d v s med hjälp av det tidigare redovisade

balansmättet är det Tanum som sticker ut med måttet 74, för övriga gäller Sjöbo (56), Osby (55) och Munkedal (50).

	Sjöbo	Tanum	Munkedal	Osby
Revisionen i kommunen har hög legitimitet	71	71	71	72
Revisionen i kommunen är opartisk i sitt arbete	83	78	77	76
Revisionen i kommunen är objektiv i sitt arbete	82	79	75	74
Revisionen i kommunen främjar verksamheten i kommunen	65	76	77	79
Revisionen i kommunen gör nytta	74	72	74	79

Tabell 5. Fullmäktiges syn på revisionen.

Index som går från 0 till 100 där 0 betyder Inte alls, 50 I måttlig utsträckning och 100 I mycket stor utsträckning.

	Sjöbo	Tanum	Munkedal	Osby
Granskningarnas antal	52	55	63	50
Granskningarnas kvalitet	72	76	71	72
Valet av granskningsområden	72	70	69	73

Tabell 6. Fullmäktiges syn på revisionen.

Index går från 0 till 100 där 0 betyder För få/Undermåligt/Inte alls relevant, 50 Lagom/Acceptabel/Ganska relevant och 100 För många/God kvalitet/Helt relevant

4.1.3 Rika och fattiga

Rika och fattiga skulle kunna se olika på revision, lite oklart vilket håll de skulle gå åt. Rika kommuner kanske är det för att de har kontroll å andra sidan kan fattiga uppfattas vara i behov av kontroll. I tabell 7 ställs revisionens olika uppgifter i relation till de olika kommunernas ekonomi. En svag korrelation finns avseende Måluppfyllelse där relativt rika kommuner annars är i det närmaste omätbara.

	Ekonomi i sammandrag
Revisionens arbetsinsatser påverkar kommunens måluppfyllelse	,256*
Revisionens arbetsinsatser påverkar kommunens styrning	0,189
Revisionens arbetsinsatser påverkar kommunens uppföljning	0,051
Revisionens arbetsinsatser påverkar kommunens kontroll	0,115
Revisionens arbetsinsatser motverkar förtroendeskada och annan immateriell skada i kommunen	0,004
Revisionens arbetsinsatser motverkar ekonomisk skada i kommunen	0,048
Revisionens arbetsinsatser motverkar obehörigt beslutsfattande i kommunen	0,031
Revisionens arbetsinsatser främjar en rättvisande redovisning i kommunen	0,035
Revisionens arbetsinsatser motverkar icke lagenlig verksamhet	-0,088

Tabell 7. Korrelation mellan Ekonomisk situation och värdering av revisionens uppgifter. (* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed)).

Sätts korrelation som en funktion av Nyttan och Ekonomin är korrelationen något negativ ($-0,093$) men det är inget starkt samband. Ekonomi är med andra ingen bra förklaring till attityder till revisionen.

4.2 Intervjuer i fyra kommuner

Under hösten 2015 genomförde vi intervjuer i de fyra kommunerna. Tanum är en kommun med stabil ekonomi. Kommunen är borgerligt styrd med kommunstyrelsens ordförande från centerpartiet. Kommunen beskrivs som en konsensuskommun, där majoritet och opposition samarbetar väl och anstränger sig för att komma överens. En stor utmaning för kommunen är den stora befolkningsökningen sommartid som påverkar både infrastruktur och omsorg. Också Sjöbo är en kommun med stabil ekonomi och borgerlig majoritet. Kommunstyrelsens ordförande är moderat. I Munkedal bildar socialdemokraterna, centerpartiet och miljöpartiet politisk majoritet. Kommunen har under några år tillbaka dragits med ekonomiska problem, som bland annat beror på att kostnaderna inom IFO ökat kraftigt. Också inom hemtjänsten har kostnaderna ökat kraftigt. Omsättningen på höga chefsposter har varit stor under de senaste åren. Nuvarande kommunchef rekryterades under hösten 2015 och ekonomichefen och ett par sektorschefer är nya i sina roller.

Också Osby är en kommun med ekonomiska problem, vilket precis som i Munkedal framförallt beror på stora kostnadsökningar inom äldreomsorgen. Kommunen är i den studerande stunden socialdemokratiskt styrd med en ny ordförande i kommunstyrelsen sedan 2014. Traditionen i Osby har varit att varannan mandatperiod har det varit borgerlig ledning och varannan socialdemokratisk ledning. Fram till den nya KS ordföranden tillträdde var det under cirka 30 år samma två personer som växlade på posten som KS ordförande.

4.2.1 Resurser och omfattning

Budgeten för revisionen varierar mellan kommunerna. Mest pengar för revision har Sjöbo med en budget på 1,2 miljoner (invånare: 18 000) vilket kan jämföras med Osbys 710 000 kronor (invånare: 12 700). I Munkedal är revisionens budget i närheten av Osbys på 729 000 (invånare: 10 000) medan Tanum har något mer 828 000 (invånare: 12 000). I relation till invånarantalet har Munkedal mest resurser (och Osby minst). Inte i någon av kommunerna är resurserna för revisionen en omdebatterad fråga, inte ens revisorerna själva strider för att de skulle ha mer resurser. Det finns ingen uttalad ambition i någon av kommunerna att utöka revisionen och inte i någon intervju har frågan om resursbrist i revisionen kommit på tal. Kommundirektören i Tanum förklarar:

Det är en icke-fråga. Revisionen är ju ingen part på det sättet, varken de förtroendevalda eller sakkunnigstödet. Det är ju det naturliga om man ser till företagen så ser man ju ett mer löpande samarbete. Här är det ju inte det. Kommunstyrelsens ledningsutskott träffar ju revisionen en gång varje år. Det är den enda regelbundna träffen de har. (...) På så vis blir de ju inte en part i verksamhetsutvecklingen heller, utan rapporterna kommer och så tar man ställning till dem.

Samtliga kommuner upphandlar sakkunniga biträden och avtalen sträcker sig över fyra år. I avtalen ingår hela revisionspaketet, det vill säga både räkenskapsrevisionen och verksamhetsrevisionen. Det är de förtroendevalda revisorerna som hanterar upphandlingen av sakkunniga biträden med hjälp av upphandlingsexperter inom den kommunala organisationen. Vid några tillfällen har man, åtminstone i norra Bohuslän, gått samman flera kommuner och gjort en gemensam upphandling av sakkunnigt biträde till revisionen. En utmaning upphandlingsmässigt, som påpekas i en av intervjuerna och som

också har lyfts fram i andra sammanhang, är att anbudet är väldigt pressade och att alla – också beställarna - skulle tjäna på om anbudet låg högre. De sakkunniga biträdena har utifrån dagens prisnivåer ”egentligen inte råd att göra ett fullgott jobb”. I samtliga fyra kommuner kommer frågan upp om de sakkunniga biträdenas potentiella intresse av att standardisera granskningarna för att på så vis effektivisera det egna arbetet. Detta kan vara en fara, påpekar flera tjänstemän, eftersom revisionen behöver anpassas till lokala förhållanden för att upplevas relevant i varje enskild kommun. De förtroendevalda revisorernas roll och betydelse för diskussionen om vad som ska granskas och hur understryks i detta sammanhang.

I praktiken upplever samtliga revisorer att samarbetet med de sakkunniga biträdena fungerar väl, att de är engagerade, lyhörda och kunniga. Bland politiker och tjänstemän finns ingen uttalad kritik mot varken revisionens omfattning eller genomförande. I Tanum framhåller ekonomiansvarig att det principiellt är ett bekymmer att byta revisionsbolag vart fjärde år eftersom det tar lite tid att lära känna varandra och arbeta upp ett gott samarbete. För ekonomerna i samtliga fyra kommuner är det de sakkunniga biträdena som utgör den viktigaste kontakten inom revisionen, och det är denna kontakt som de primärt baserar sina uppfattningar om revisionen på. Nyttan med revision blir för dem avhängigt kompetensen hos och relationen till de sakkunniga biträdena. Bland politiker och övriga tjänstemän är det mer vanligt att de förtroendevalda revisorerna och deras arbete lyfts fram.

4.2.2 Revisionsplanering

I verksamhetsrevisionen ingår både grundläggande granskning och riktade granskningar. Vilka granskningar som ska genomföras under året beslutas i en revisionsplan. Revisionsplanen är offentlig men den kommuniceras särskilt till nämnder och förvaltningar. Planen tas fram i dialog mellan de förtroendevalda revisorerna och de sakkunniga biträdena. Vilka granskningsområden som ska prioriteras beskrivs som ett viktigt val där revisorerna försöker kombinera traditionella/väntade/förutsägbara granskningsområden och unika/oväntade granskningsområden. Det är många källor som fungerar som input i detta val: tips från verksamheten, lokal kunskap om pågående och genomförda förändringar, mediernas bevakning, de sakkunnigas idéer och förslag mm. I genomsnitt genomförs en handfull riktade granskningar per år i de undersökta kommunerna. En kommundirektör beskriver hur han uppfattar valet av granskningsområden:

Man har ju granskat mycket på vår internkontroll. Det har varit mycket i fokus. Sen försöker man väl vara ganska breda i sin granskning när det gäller verksamhetsrevisionen. Så det kan handla om bygglovshantering, som ju är en stor fråga här, eller någon omsorgsbit eller särskolan som man har tittat på. Den är nog ganska bred.

En fråga som lyfts fram av flera av de intervjuade är behovet av att de förtroendevalda revisorerna pekar ut granskningsområden som är relevanta ur kommunens perspektiv. Det finns en risk, menar de, att revisionsbolagen annars utformar förslag på granskningar som kan återanvändas i flera kommuner och som uppfyller revisionsbolagens behov av att genomföra sina uppdrag på ett tidseffektivt sätt, snarare än uppfyller kommunens behov av granskning.

När revisionen väljer granskningsområden utgår de från områden de finner relevanta. I de kommuner där enskilda nämnder varit särskilt utsatta ekonomiskt har detta varit ett givet område att granska. Få framhåller dock i intervjuerna att ekonomisk kris ökar behovet av revision och förstärker revisionens roll. Tvärtom beskriver revisionsordförande i Munkedal att också revisionen förväntades dra sitt strå till stacken och skära ned i samband med att nedskärningar gjordes i andra verksamheter.

4.2.3 Synlighet

I alla kommuner, utom Munkedal, är revisionens val av granskningsområden väl kända i organisationen och revisionsplanerna finns att läsa på kommunernas hemsida. Det möjliggör framförhållning och planering. I Munkedal kritiserar revisionen för att inte på ett tillräckligt tydligt sätt synliggöra vad de planerar göra under året och vilka verksamheter som kommer att involveras. Så här säger en sektorschef i Munkedal:

Jag skulle önska av revision, att den är planerad. Så att man har någon form utav ”nu ser vi, att nu kommer detta under det här året”. För i en liten kommun med en anorektisk tjänstemannaorganisation så är det inte så mycket tid att förbereda sig när det dyker upp för hastigt. Det handlar inte om att mörka, men det kanske handlar om att få fram rätt underlag inför granskningen.

Genomgående efterfrågar politiker och tjänstemän en ökad synlighet från revisionens sida, både vad gäller kommande granskningar och genomförda granskningar. Samma sektorschef jämför den kommunala revisionen med Skolinspektionen och säger:

Sektorschef:

De [Skolinspektionen] granskar ju kontinuerligt. Alltså vart femte år har man ju den här totalgranskningen, tillsynen. Och sen så granskar de ju, det kan vara flygande granskningar och det kan vara allt ifrån att de tittar på elevhälsan till att de tittar på undervisningen i kemi t ex. Så de rör sig ju hela tiden i vår sfär.

Intervjuare:

Upplever du att Skolinspektionen är mer närvarande i den verksamhet du befinner dig i, än vad den kommunala revisionen är?

Sektorschef:

Den är tydligare närvarande. Närvarande med större tydlighet.

Ekonomichefen i samma kommun poängterar också att kontakterna mellan verksamheten och revisionen är ganska få:

Vi har inte jättemycket kontakt, om du tänker på de förtroendevalda. Vi har ytterst lite kontakt egentligen. Det är när vi har delårsbokslut, då vill de att vi kommer till deras möte och drar delårsrapporten, och... ja, som ekonomichef är det är den delen jag haft då. (...) Så ganska lite kontakt med våra förtroendevalda, faktiskt! (...) Så jag har lite svårt att se deras roll. För de är så... osynliga, faktiskt.

I en av de andra kommunerna beskriver kommundirektören revisionen på liknande sätt:

Den är ganska anonym. Den uppfattas nog som förhållandevis osynlig.

Genomgående beskrivs revisionen som en osynlig verksamhet i kommunen. Revisorerna syns inte särskilt mycket, det finns inte särskilt många formella kontaktytor där revisorerna och kommunens ledande politiker och tjänstemän möts, och revisionens arbete får heller inte särskilt stor uppmärksamhet i den kommunala organisationen. En liknande bild ger revisorerna själva av sin roll i kommunen, även om de på den sista punkten ger en lite annorlunda beskrivning. Revisorerna anser precis som övriga intervjupersoner att de verkar förhållandevis mycket i det tysta och att de inte träffar ledande

politiker och tjänstemän särskilt ofta, åtminstone inte i formella sammanhang. Däremot tycker de sig se att de granskningar de gör ofta gör skillnad i praktiken, framförallt genom att de riktar uppmärksamhet mot särskilda frågor och ”tvingar” verksamheten att tänka på och ta itu med dem.

4.2.4 Revisionen: sammanhållning och nedtonade partibeteckningar

I samtliga kommuner utom Osby består revisionen av fem personer, vilket är minimum enligt kommunallagen. I Osby är de sex revisorer. I Tanum är revisionens ordförande från majoriteten, vilket varit ett ämne för diskussion. I övriga kommuner är revisionens ordförande från oppositionen. I Osby, där majoriteten skiftat mellan mandatperioder har således ordförandeposten i revisionen växlat vart fjärde år. I samtliga kommuner är ledamöterna inom revisionen långvariga på sina poster. Det är inte ovanligt att de är rekryterade på grundval av en yrkeskarriär inom t ex bank vilket anses vara en bra bakgrund för att fungera väl i rollen som revisor. Genomsnittsåldern är hög och grupperna domineras av män, i de studerade kommunerna är enbart tre av 21 revisorer kvinnor.

Arbetsgången inom revisionerna är likartad i de studerade kommunerna. De möts cirka en gång i månaden då också det sakkunniga biträdet deltar. Därutöver träffar revisionen regelbundet, om än sällan, kommunledningen, vanligen i samband med bokslut och delårsbokslut. Därutöver träffar kommunledningen (och andra berörda) vid behov de sakkunniga biträdena i samband med genomförandet av riktade granskningar. Dessutom händer det att revisorerna träffar på politiker och tjänstemän i andra sammanhang, t ex på möten eller i förbifarten i kommunhuset.

Ett utmärkande drag för revisionen är att partibeteckningarna är nedtonade och att revisorerna gärna ser sig själva som en sammanhållen grupp, separerad från partigrupperna. I samtliga kommuner framhåller revisorerna att det finns en fungerande dialog inom revisorsgruppen. Närvaron i den lokala politiska debatten varierar också mellan kommuner och enskilda revisorer vilket framgår särskilt tydligt i en av de studerade kommunerna där det skett ett byte på revisionsordförandeposten.

Att revisionen är oberoende framställs som något mycket viktigt av samtliga intervjupersoner. Flera intervjupersoner nämner att det handlar om att ha integritet och mod att agera även när det inte faller partikollegor i smaken. Också distans förefaller vara en viktig del av oberoendet. Flera revisorer berättar

tar att de aktivt avstår från att gå på partigruppsmöten mot bakgrund av idén om att oberoende förutsätter en viss distans. Vidare framgår det att många revisorer fått sitt uppdrag utifrån yrkesmässiga meriter snarare än att de har en lång och aktiv politisk karriär bakom sig. Det är därför inte nödvändigtvis tal om att som förtroendevald revisor delta på ett annorlunda vis i den lokala politiken eftersom långt ifrån alla förtroendevalda revisorer tidigare har deltagit aktivt i den lokala politiken. En kommundirektör beskriver nuvarande revisionsordförande:

Han är gammal bankman, mycket perifer i politiken. Det säger ganska mycket om hur partierna ser på detta. För dem är revision fortfarande ganska mycket redovisningsbiten.

En revisionsordförande i en annan kommun berättar att han blev medlem i partiet i samband med att han rekryterades till revisionen. Men det finns också exempel på revisorer med gedigen erfarenhet från den lokala politiken och där uppdraget som revisor legitimeras av denna erfarenhet. Närheten till politiken beskrivs ofta som något bra och den vanligaste kritiken mot revisorerna är att de inte är tillräckligt närvarande. I linje med detta är den mest hyllade revisorn i vårt empiriska material en person som var aktiv i den lokaldemokratiska debatten och som deltog i olika sammanhang. En lokalpolitisk förankring möjliggör att det revisionen gör – och samtalet om det revisionen gör – ”läggs på rätt nivå”. Så här säger en kommundirektör:

Man får det på en nivå som blir möjligt att ta till sig och diskutera. När redovisningsrevisionens rapporter kommer så blir det ju ofta en teknisk diskussion mellan ekonomikontoret och revisionen som är helt ointressant för de förtroendevalda, och kanske också helt obegripligt. Huruvida vi har räknat rätt när vi gjort en avsättning för en soptipp.

Revisionens roll kan också variera beroende på sakkunnigstödet. En tjänsteman framhåller att revisionen är svag beställarmässigt. Revisionsbolagen får därför ganska stort inflytande över revisionens inriktning och därmed också på revisionens roll lokalt.

4.2.5 Förväntningar och användning

Bland politiker och tjänstemän är den allmänna uppfattningen att revisionen gör nytta. Det är överlag ganska lite kritik mot revisionen. Att det är ”bra att den finns” är en vanlig uppfattning. Däremot är det få som tydligt kan peka

ut hur revisionen gör nytta och endast i ett fåtal fall kan man nämna någon enskild granskning som gjort skillnad. Många chefer och politiker pekar på att revisionen skulle kunna göra mer nytta om den blev synligare och mer inriktad på dialog. Så här säger en chef:

Det jag skulle önska är att ha någon form av bollplanksfunktion. Jag skulle vilja bolla med revisionen i vissa frågor. Också inför en revision. Vad är det ni har sett, vad är det som ligger bakom uppdraget? Och sen skulle jag ju gärna vilja att de förmedlade det de ser. Vad är det jag behöver titta närmare på?

En ekonomichef har liknande önskemål om revisionen som bollplank:

Jag tänker mig dem (yrkesrevisionen) som ett bollplank när det gäller redovisningsfrågor. Att vi kan ha mer kontakt om det. (...) Sen ska de ju förstås granska oss, men de sitter ju inne med en annan sakkunskap. Det skulle jag vilja förbättra. I år har jag haft kontakt med vår kundkontakt på yrkesrevisionen och haft en diskussion om vad är god ekonomisk hushållning och hur rapporterar vi det. Då hade hon ett sådant löp att hon åkte runt till alla sina kunder. Och det var jättevärdefullt tycker jag. För särskilt i den här lilla organisationen som vi är, så behöver vi ha ett sådant bra specialistbollplank. Så jag ser dem som en värdefull tillgång, faktiskt.

Ett kommunalråd beskriver sin syn på revisionen som en hjälp:

Jag önskar att de skulle titta på om det är så att det fanns saker som vi gjorde bra i den gamla organisationen som vi inte gör bra nu, att ärenden faller mellan stolarna. Så jag hoppas – ja vi gör ju utvärderingar själva också – att bland annat revisionen kan vara med och uppmärksamma detta. Det är ju till hjälp för oss!

4.2.6 Verktyg och genomslag

Revisionens maktmedel är få, även om de principiellt har möjlighet att använda ansvarsprövningsinstrumentet. Den ansvarsprövande uppgiften är inget varken revisorerna eller ledande politiker och tjänstemän understryker. Undantaget är Osby där revisionen vid ett tillfälle föreslagit kommunfullmäktige att inte bevilja ansvarsfrihet för en nämnd och vid ytterligare ett tillfälle hotat med detsamma vilket fick till följd att nämnden avgick. Vilken

betydelse detta hade i praktiken är oklart (exempelvis är nuvarande kommundirektörens ordförande en av de politiker som satt i nämnden som inte beviljades ansvarsfrihet), men revisionens handlande kan oavsett vilket sägas ha haft ett symbolvärde. I Osby framhåller revisionens ordförande att de är villiga att dra det så långt om de anser att behovet finns och om övriga instrument inte fungerar. Revisionsordföranden i övriga kommuner menar på liknande sätt att det är rimligt att vässa kritiken allteftersom, men uppfattningarna är delade om nyttan med att använda ansvarsprövningsinstrumentet. Sett över tid, och i jämförelse med andra kommuner, är Osbyrevisionens agerande mycket ovanligt i revisionsverige.

Få intervjupersoner kan ge exempel på genomförda granskningar som fått stor uppmärksamhet lokalt. En kommundirektör nämner en granskning som genomfördes på 90-talet som lokaltidningen tog fasta på, men generellt lever revisionen en undanskymd roll, vilket inte ses som något stort problem varken bland revisorerna eller övriga politiker och tjänstemän. En kommundirektör säger:

Vi försöker lägga ut granskningarna på baksidan och så. Men vi får aldrig några reaktioner. Jag tror inte vi har fått någon synpunkt någon gång.

I kommunledningen är det inte i första hand synligheten utåt som efterfrågas utan, som tidigare nämnts, synligheten i den kommunala verksamheten. Det viktiga för de som granskas är att kommande och genomförda granskningar kommuniceras och att revisorerna finns närvarande. Flera intervjupersoner berättar om tillfällen när de av en slump träffar på någon av revisorerna, exempelvis i foajén i kommunhuset, och att de uppskattar det. Generellt efterlyses det en tätare kontakt. Så här säger kommunalrådet i Osby:

Jag trodde att man skulle ha en tydligare kontakt. En tydligare koppling. Att de skulle vilja ha tätare träffar. Jag trodde att de träffade de tidigare kommunalråden oftare än vad jag har förstått nu när jag själv övertagit den rollen att man gör. Sen när jag träffar på dem i korridorerna och i huset, så passar jag ju på att prata med dem, men det är ju inte samma sak som att "nu har de begärt att vi ska träffas". Men jag trodde att vi skulle ha en tätare kontakt. Att jag skulle vara mer uppdaterad på vad som ligger på deras agenda, och vad de tänker genomföra. Nu kommer t ex en rapport om lokalförsörjning. (...). Det hade jag ingen aning om att den skulle komma! Det kanske är jag som missat något, men så tänkte jag inte att det skulle vara.

Också revisorerna framhåller betydelsen av att de syns, t ex kan de förlägga möten i kommunens lokaler av den anledningen. Att personligen mötas anses viktigt.

5. Analys och diskussion

I detta kapitel ska vi återknyta till den teoretiska referensramen och frågan om revisionsanvändning för att besvara de båda forskningsfrågorna: Hur och varför uppfattar och använder olika aktörer den kommunala revisionen i praktiken? Finns det någon skillnad i revisionsanvändning mellan kommuner med svag respektive stabil ekonomi? Vi ska också diskutera vad studiens resultat betyder för förståelsen av den kommunala revisionens roll.

5.1 Hur uppfattas och används revisionen?

När det gäller uppfattningar om revisionen framgår det tydligt av materialet att det åtminstone från verksamhetens sida finns förväntningar på att revisionen ska kunna bidra till utveckling och lärande. Det gäller framförallt verksamhetsrevisionen och de fördjupade granskningar där många chefer och politiker ser att de principiellt kan dra nytta av revisorernas synpunkter för att förbättra verksamheten. Det framgår också att många av dem uppfattar att revisionen i viss mån arbetar på ett sådant sätt att utveckling och lärande främjas. Bland annat framhåller flera av dem att de har en god dialog med revisorerna. I den mån förväntningarna inte uppfylls handlar det ofta om att revisionen är alltför osynlig och att de inte förankrar resultatet av genomförda granskningar i tillräcklig omfattning. Det finns också en vilja att i ännu högre grad än vad som nu är fallet, få hjälp, råd och stöd av revisionen.

Från verksamhetens perspektiv tycks förväntningarna och önskemålen kring revisionen vara en kombination av svars- och lärandemaskin (Burchell med flera 1980). Det finns också konkreta exempel på sådan användning i praktiken. Som svarsmaskin kan revisionen fungera framförallt på rutinnivå, vilket är en användning som ibland uppfattas och beskrivs som trivial. Samtidigt finns det i varje kommun åtminstone något exempel där revisionen bidragit i sådana frågor. Önskemålen om att kunna använda revisionen som bollplank syftar också ofta på sådana frågor. Men det är som lärandemaskin de flesta önskemålen kretsar – att revisionen ska vara med och bidra till verksamhetsutveckling. Möjligen ska detta ses i ljuset av den betoning på utveckling, lärande och ständigt förbättring som finns i dagens organisationer.

Men också att alternativet – att se granskning som ett instrument för kontroll – inte är särskilt lockande för de som granskas. Tidigare forskning har pekat på att de granskade betonar lärande och utveckling eftersom de gärna vill se granskningsprocesserna som meningsfulla och använd-bara, även i de fall som processerna inte har detta som huvudsyfte eller är organiserade på ett sådant vis (Ek 2012; Waks 2006). Också i denna studie pekar resultaten på att de granskades användning (eller försök till användning) har stor betydelse för den roll revisionen får i praktiken.

Bilden förtjänar att nyanseras ytterligare. Vad är det egentligen som efterfrågas avseenden revisionen i verksamheten? I samtliga undersökta kommuner framhåller politiker och tjänstemän att revisionen fyller en viktig funktion, att det är viktigt att den finns. Vari nyttan ligger är inte lika enkelt att svara på vilket tyder på att nyttan inte är så instrumentell och knuten till resultat eller process utan snarare till funktionen som sådan. Flera intervjupersoner lyfter visserligen fram betydelsen av de riktade granskningarna som ett sätt att rikta särskild uppmärksamhet mot frågor som är aktuella inom kommunen och där det finns ett särskilt behov av genomlysning. Men det är inte användningen av revisionsresultaten och revisionsprocessen som betonas utan snarare revisionens uppgift att försäkra att inget anmärkningsvärt pågår. Som redan poängterats finns det en dubbelhet där man samtidigt som man efterlyser en revision som är synlig och användbar mest verkar använda revisionen som en signal om att saker står rätt till. I användningen av kommunal revision är det funktionen som sådan som används. Möjligen kan man se detta som ett uttryck för revision som en rationaliseringsmaskin där det primära inte är att revisionen ska generera åtgärder utan att vidtagna åtgärder kan få stöd genom revisionen.

Som ammunitionsmaskin används revisionen i sällsynta fall. Det finns exempel på frågor som man från verksamhetens sida gärna vill se belysta av revisionen och vad skälen till detta är kan vi bara spekulera i. I en tidigare studie om revisionen i region Skåne (Ek och Solli 2013) pekade vi på att revisionen kan användas som ammunitionsmaskin i relationen mellan ledande politiker och chefer i verksamheten. Det är inget framträdande drag i den nu studerade kommunala revisionen. Möjligen krävs det en större omfattning på revisionen för att denna användning ska bli mer utbredd. Möjligen finns den på andra platser i organisationen än de vi studerat. Möjligen ska efterfrågan på mer kontakt med revisionen ses som ett uttryck för en vilja att kunna använda (och påverka) revisionen mer aktivt som ett redskap i förhandlingar och dialoger.

Hittills har vi diskuterat användning med fokus på de som granskas. Dessa definieras inte alltid som användare av revisionen, vilket är märkligt. De primära användarna av revision är i revisionslitteraturen de vars intressen revisionen värnar, det vill säga fullmäktige och i förlängningen medborgarna. När det gäller medborgarna är detta inget vi undersökt i den här studien. Vad vi kan säga är att revisionens förhållandevis anonyma roll talar för att medborgarna kommer uppmärksamma revisionen först om något anmärkningsvärt inträffar. Ekonomiska problem verkar inte vara en sådan sak. När det gäller kommunfullmäktige är synen på revisionen positiv, vilket stämmer överens med tidigare studier (Ek och Solli 2013). Fullmäktigeledamöterna anser att det är lagom många granskningar, att kvalitén på granskningarna är ganska god och att granskningsområdena är relevanta. Det finns också en stark tilltro till revisionens förmåga att leva upp till krav på opartiskhet, objektivitet och nytta. Vad fullmäktigeledamöterna grundar sin uppfattning på kan vi inte säkert veta. Revisionsrapporter är en tänkbar källa, men också den kännedom kommunfullmäktigeledamöterna har om revisorerna kan antas spela roll. I de fyra kommunerna som vi studerat här finns det inget som pekar på att revisionens uppdragsgivare önskar sig något märkbart annorlunda kontrollinstrument.

5.2 Skillnader i revisionsanvändning?

Skillnaderna i uppfattningar om och användning av revisionen är små mellan kommuner. Ser vi till enkätundersökningen till kommunfullmäktigeledamöterna finns det inget samband mellan deras attityder till den kommunala revisionen och ekonomisk ställning. Det är alltså inte så att revisionen uppfattas fungera bättre eller sämre i ekonomiskt svaga kommuner, heller inte att tilltron till den kommunala revisionen är annorlunda i dessa kommuner. Ekonomi är med andra ord ingen bra förklaring till attityder till revisionen.

Av intervjuerna framgår att revisionens betydelse inte framhävs i ekonomiskt svaga kommuner, tvärtom förväntas de också dra sitt strå till stacken i nedskärningarna. Däremot är verksamhetsområden där resultatet sjunker givna granskningsområden, men denna prioritering flätas in i den prioritering av granskningsområden som görs årligen. Det finns också exempel på situationer där revisionen avviker från sin plan för att granska något som dykt upp under året.

Burchell m fl (1980) menar att den roll redovisning har i organisationer beror på graden av säkerheten/osäkerheten vad gäller mål samt vilken kunskap om kausaliteten som föreligger. När det gäller kommunal verksamhet i stort kan man generellt säga att det råder en förhållandevis stor osäkerhet vad gäller kausalitet, det vill säga många av de kommunala uppgifterna är mycket komplexa. Det gäller inte minst de verksamhetsområden som framför andra har dålig ekonomi: IFO och omsorg. Denna osäkerhet varierar inte heller mellan kommuner, utan är en del av det kommunala uppdraget att hantera. Detsamma kan nog sägas om graden av säkerhet/osäkerhet när det gäller mål. Om osäkerheten vad gäller mål också är hög, kan det i enlighet med Burchell m fl (1980) förklara varför revisionens roll kan liknas vid en rationaliseringsmaskin.

5.3 Diskussion om revisionens roll

Betraktar man den faktiska revisionsanvändningen så är det inte mycket av det revisionen *gör* som används. Varken processen eller resultatet. Åtminstone inte på ett sådant vis att användningen enkelt kan pekas ut och beskrivas. Betyder det att revisionen inte används? Nej, det menar vi inte. Tvärtom verkar revisionen fylla en viktig uppgift i kommunerna, och deras betydelse framhålls också av de flesta vi intervjuat. Revisionen är viktig. Revisionen gör nytta. Hur ska vi förstå detta?

I likhet med tidigare studier är det svårt att få grepp om vad i revisionen som används och hur. Användningen är inte särskilt tydlig varken i prat eller handling. Resultatet av revisionen används visserligen av fullmäktige i ansvarsprövningsprocessen, men detta är i viss mån att betrakta som ceremoniellt. Ur verksamhetens perspektiv är processen nog så viktig som resultatet, men inte heller processanvändningen är utmärkande i materialet. Det går inte att se de lärprocesser som ofta pekas ut i utvärderingslitteraturen heller inte den kontinuerliga behandling av information som redovisningslitteraturen ger uttryck för. Är det då tal om icke-användning? Icke-användning beskrivs ofta som ett framträdande användningsproblem (se Lindgren 2008). Kritiker menar att det är slöseri med resurser att bygga upp system som producerar mått/redovisningar/bedömningar, utan att dessa kommer till användning på ett meningsfullt vis. Det talas om procedurer som ritualer, utan substantiell betydelse (Power 1997; Rombach och Sahlin-Andersson 1995). Men trots att användningen av den kommunala revisionen i den här studien inte enkelt kan kategoriseras utifrån användningsbegreppet, så som

det behandlats i tidigare forskning, menar vi att icke-användning inte är en rättvisande beskrivning. Snarare tycks den kommunala revisionen användas på ett sätt som vi inte har etablerade begrepp för att beskriva.

En karaktäristisk egenskap i användningen av den kommunala revisionen är att det är funktionen som används, inte revisionsprocessen eller resultatet av revisionen. Med funktionen menar vi här själva institutionen eller arrangemanget. Det väsentliga tycks vara *att* revisionen finns, inte vad den gör. Att använda en funktion är en mer passiv form av användning än de användningssätt som diskuteras inom till exempel redovisningsfältet. Icke desto mindre är det användning, i betydelsen att något (i det här fallet revisionen som funktion) nyttjas, förhålls till, ageras på. Att revisionen finns, att revisorerna syns och att de regelbundet gör granskningar är i sig självt något som kan föranleda handling.

I sociologisk revisionslitteratur talas det om revision som komfort, vilket ur ett användarperspektiv innebär att revisionen bidrar till att skapa trygghet, lättnad och välbefinnande (se Carrington & Catasús 2007). Revision ska ”vara närvarande men helst inte låta höra talas om sig” (Carrington 2014, sidan 26). Utgångspunkten här är att det är principalen som är den primära användaren av revision, när det gäller den kommunala revisionen är det kommunfullmäktige och i förlängningen medborgaren. Synen på revision som en komfortskapande företeelse bygger i detta fall på att kritik och åtgärder ska hanteras, men inte inför öppen ridå, som Carrington uttrycker det. Den kanske viktigaste signalen blir i detta fall att revisionen finns och görs, i kombination med avsaknaden av andra signaler. Den empiriska studie som beskrivits i den här rapporten bekräftar att denna signal är viktig.

Det framgår också att signalen att revisionen finns och görs är viktig, inte bara för fullmäktige och medborgarna, utan också för dem som granskas. Det kanske kan tyckas konstigt att de som granskas efterlyser en sådan signal – vet de inte själva om det de gör håller måttet eller inte? Nej, svaret är att de inte alltid vet det, eftersom varje granskning görs utifrån sin logik och varje bedömning görs utifrån sin specifika kravnivå. Att hålla måttet är inte en fråga om bra och dåligt i allmän mening, utan om bra och dåligt ur ett specifikt perspektiv. I verksamheten är det inte säkert att dessa kravnivåer och perspektiv är kända fullt ut, än mindre hur revisorerna valt att operationalisera dem, det vill säga göra dem undersöknings- och mätbara. Därtill kommer dilemmat att en verksamhet vanligtvis är granskad av många olika aktörer som alla har sina perspektiv och kravnivåer (se Ek 2012 för en studie om de granskades förhållningssätt till granskning).

Trots att de granskade ofta efterlyser en mer nyanserad information om revisorernas iakttagelser är denna efterfrågan inte primärt grundad i en ambition att förbättra och verksamhetsutveckla. Snarare kan ambitionen förstås som en vilja att känna sig trygg med att revisorerna vänt på alla stenar och att deras bedömning är välgrundad. Carrington (2014) skriver om signalering och informationsgivning som två motpoler i hur revisionen väljer att kommunicera med sina användare. Med informationsgivning menas att revisorn detaljrikt och nyanserat beskriver vad de sett i sina granskningar. Revisionen blir i detta fall ett verktyg för transparens där användaren ges ett utrymme att tolka informationen. Med signalering menas att revisorn, efter bearbetning av det de sett i sina granskningar, tydligt förmedlar en värdering (bra eller dåligt). I detta fall gör revisorn tolkningen åt användaren, samtidigt som man besparar användaren den information som ligger till grund för tolkningen.

Ett sätt att förstå och beskriva (finansiell) revision är som en försäkring där risk flyttas från ledningen för verksamheten till revisorn (se Carrington 2014). Betraktar man revision som försäkring är revisorernas syfte att försäkra sig själva om att verksamheten inte brister utan håller måttet. För olika intressenter vars intressen revisionen ytterst ska värna betyder detta att det finns ytterligare en aktör (revisionen) som är angelägen om att verksamheten håller måttet. Det faktum att revisionen kan få stå till svars för överträdelser i de granskade verksamheterna visar att synen på revision som försäkring är i allra högsta grad aktuell och relevant.

Power hävdade 1997 att revisionens roll kommer att se annorlunda ut i framtiden. Han pekade särskilt på att en mer utvecklad internrevision kommer att ta över en del av den externa (oberoende) revisionen. Ett skäl till detta är, menar Power, att självkontrollerande instrument kommer att spela en allt större roll. Mycket av det Power pekar på tycks ha hänt inom den kommunala revisionen. SKL betonar den konsulterande revisionsrollen och vikten av att påskynda åtgärder och starta förändringsprocesser. Detta kan sägas ligga nära idén om internrevision och möjligen är det en framkomlig väg för den kommunala revisionen för att spela roll i kommunal politik och förvaltning också i framtiden.

Vår slutsats blir att nyttan med revisionen (här mätt till 64) ligger i att verifiera en betydande del av de ritualer som legitimerar kommuner. Och det är inte lite!

Referenser

- Axelsson Runo och Ulf Karlsson. 2009. *Revision av revisionen: Granskning av revisionen i Region Skåne hösten 2008*. Region Skåne, Kristianstad.
- Bringselius, Louise. 2013. *Organisera oberoende granskning*. Lund: Studentlitteratur.
- Brorström, Björn. 1982. *Planeringspolitik eller resultatpolitik: användning och utformning av kommunala bokslut*. Bodafors. Doxa.
- Brorström, Björn. 1986. *Nya former för ekonomistyrning i kommuner*. Lund. Doxa.
- Brorström, Björn. 1990. Effektivitet: synsätt, begrepp och modell. *KFi-rapport* nr 4. Göteborg. Kommunforskning i Västsverige.
- Brorström, Björn, Anders Haglund och Rolf Solli. 2014. *Förvaltningsekonomi*. Lund. Studentlitteratur.
- Brorström, Björn, Katarina Orrbeck och Hans Petersson. 1999. *Finansiell bedömning: tre perspektiv*. Lund: Studentlitteratur.
- Burchell et al. 1980. The Roles of Accounting In Organizations and Society. *Accounting, Organizations and Society*. Vol 5, Issue 1, pp 5–27.
- Carrington, Thomas. 2014. *Revision*. Malmö: Liber.
- Carrington, Thomas och Catasús, Bino. 2007. "Auditing stories about discomfort: Becoming comfortable with comfort theory". *European Accounting review*, Vol.16. Nr1. s 35–58
- Cregård, Anna och Rolf Solli. 1999. "Framgångsrik och turbulent – en studie av en kommuns utmärkande egenskaper till vardags och under stress". *KFi-rapport* 51. Göteborg. Kommunforskning i Västsverige.
- Cyert, Richard M. och March, James G. 1963. *The behavioral theory of the firm*. Cambridge, Mass: Blackwell.

Czarniawska, Barbara och Rolf Solli 2014. "NPM, granskningsamhälle och sedan? Om kommunala megatrender". *KFi-rapport* 130. Göteborg Kommunforskning i Västsverige.

Donatella, Pierre. 2010. *Bottom Line: ett experiment om slutradens betydelse för kommunpolitiker*. Göteborg: Företagsekonomiska institutionen, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet.

Ek, Emma. 2012. *De granskade. Om hur offentliga verksamheter görs granskningsbara*. Förvaltningshögskolan, Göteborgs universitet.

Ek, Emma och Solli, Rolf. 2013. "Revision och nytta. En närgången studie av revisionen i en kommun". *KFi-rapport* 124. Göteborg. Kommunforskning i Västsverige.

Forssell, Anders och Anders Ivarsson Westerberg. 2006. "Vad kostar transparens?" I: Levay, Charlotta och Waks, Caroline. red. *Strävan efter transparens. Granskning, styrning och organisering i sjukvårdens nätverk*. Stockholm: SNS Förlag.

Gometz, Ulf. 2006. "Med uppdrag att skapa förtroende". I: Johansson, Ingalill; Jönsson, Sten; Solli, Rolf (red.) *Värdet av förtroende*. Lund: Studentlitteratur.

Jacobsson, Bengt och Ivarsson Westerberg, Anders (red). 2013. *Staten och granskningssamhället*. Samtidshistoriska institutet, Södertörns högskola.

Johansson, Vicki och Lena Lindgren. 2013. *Uppdrag offentlig granskning*. Lund. Studentlitteratur.

Justesen, Lise och Peter Skærbæk. 2010. Performance auditing and the narrating of a new auditee identity. *Financial Accountability & Management* 26 (3): 325–343.

Jönsson, Sten. 1988. *Kommunal organisation: från programbudgetering till kommunalnämnder*. Lund. Studentlitteratur.

Lamborn, Hans (eg Torgny Lindgren och Eric Åkerlund. 1990. *Den röda slöjan*. Bonnier. Stockholm

Levay, Charlotta och Caroline Waks. 2006. *Strävan efter transparens. Granskning, styrning och organisering i sjukvårdens nätverk*. Stockholm: SNS Förlag.

- Liggio, C.D. 1974. "The Expectation Gap: The Accountant's Legal Waterloo". *Journal of Contemporary Business*, Vol.3, No.3, pp: 27–44.
- Lindgren, Lena. 2008. *Utvärderingsmonstret*. Lund: Studentlitteratur.
- Lindgren, Torgny och Eric Åkerblom. 2003. *Döden ett bekymmer*. Bonnier. Stockholm.
- Macintosh, Norman B. 1985. *The social software of accounting and information system*. Chichester: Wiley, cop.
- Mintzberg, Henry. 1983. *Structure in fives : designing effective organizations*. Englewood Cliffs, N.J. : Prentice-Hall.
- Morin, Danielle. 2011. "Serving as magistrate at the French Cour des comptes: Navigating between tradition and modernity", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 24 Iss: 6, pp.718–750.
- Nilsson, Viveka. 2013. "Ökad anpassningsbenägenhet och osäkra ekonomiska förhållanden". *ROS-rapport 9*. Göteborg. Kommunforskning i väst-sverige.
- Nilsson, Viveka. 2014. Ökad optimism men minskad förändringsbenägenhet. *ROS-rapport 9*. Göteborg. Kommunforskning i västsverige.
- Olson, Olov; James Guthrie och Christopher Humphrey (red). 1998. *Global warning : debating international developments in new public financial management*. Oslo. Cappelen, cop.
- Pentland, Brian T. 1993. "Getting comfortable with the numbers" *Accounting, Organizations and Society* 18: 605–620.
- Pentland, Brian T. 2000. "Will auditors take over the world? Program, technique and the verification of everything". *Accounting, Organizations and Society* 25: 307–312.
- Porter, Brenda. 1993. An Empirical Study of the Audit Expectations-Performance Gap, *Accounting and Business Research*, Vol. 24, Winter, pp. 49–68.
- Power, Michael. 1996. "Making things auditable". *Accounting, Organizations and Society* 21: 289–315.
- Power, Michael. 1997. *The audit society. Rituals of verification*. Oxford: Oxford University Press.

- Quinn, Robert E. och John Rohrbaugh. 1981. A Competing Values Approach to Organizational Effectiveness. *Public Productivity Review*, June.
- Rombach, Björn och Kerstin Sahlin-Andersson. 1995. *Från sanningssökande till styrmedel. Moderna utvärderingar i offentlig sektor*. Stockholm: Santérus Förlag.
- SKL. 2014. *God revisionssed i kommunal verksamhet*. SKL. Stockholm
- Skærbæk, Peter. 2009. "Public sector auditor identities in making efficiency auditable: The National Audit Office of Denmark as independent auditor and modernizer". *Accounting, Organizations and Society* 34: 971–987.
- Solli, Rolf. 1991. *Ekonomi för dem som gör något*. Lund. Studentlitteratur.
- Solli, Rolf. (1999). *Lågmäld styrning. Perspektiv på kommunala ekonomers yrkesroll*. SNS. Stockholm
- Solli, Rolf. 2014. Viskande tjänstemän – En verkligt longitudinell studie av kommunala ekonomichefer. *KFi-rapport 127*. Göteborg: Kommunforskning i västsverige.
- Vedung, Evert. 2009. *Utvärdering i politik och förvaltning*. Lund: Studentlitteratur.
- Waks, Caroline. 2006. "Granskning i nätverk". I: Levay, Charlotta och Waks, Caroline (red.) *Strävan efter transparens. Granskning, styrning och organisering i sjukvårdens nätverk*. Stockholm: SNS Förlag.
- Weiss, Carol. 1998. Have We Learned Anything New About the Use of Evaluation? *American Journal of Evaluation*. vol. 19 no. 1, pp 21–33.

Bilaga

	Revisionen i kommunen gör nytta
Revisionens arbetsinsatser påverkar kommunens måluppfyllelse	,404**
Revisionens arbetsinsatser påverkar kommunens styrning	,347**
Revisionens arbetsinsatser påverkar kommunens uppföljning	,399**
Revisionens arbetsinsatser påverkar kommunens kontroll	,363**
Revisionens arbetsinsatser motverkar förtroendeskada och annan immateriell skada i kommunen	,481**
Revisionens arbetsinsatser motverkar ekonomisk skada i kommunen	,414**
Revisionens arbetsinsatser motverkar obehörigt beslutsfattande i kommunen	,329**
Revisionens arbetsinsatser främjar en rättvisande redovisning i kommunen	,519**
Revisionens arbetsinsatser motverkar icke lagenlig verksamhet	,379**

Tabell 8. Korrelation mellan Nyttan och värdering av revisionens arbetsinsatser.
(*Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed)), **Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed)).

	Revisionen i kommunen gör nytta
Revisionen i kommunen har hög legitimitet	,575**
Revisionen i kommunen är opartisk i sitt arbete	,657**
Revisionen i kommunen är objektiv i sitt arbete	,546**

Tabell 9. Korrelation mellan Nyttan och värdering av revisionens egenskaper.
(*Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed), **Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed)).

